

Indkøb og Omkostningsfordeling – ABC i en mellemstor virksomhed

Af Niels Larsen¹

Resumé Grundet deres fokusering på bagvedliggende årsagsvirkningssammenhænge er aktivitetsbaserede omkostningsmodeller (ABC) et særdeles velegnet analyseværktøj ved forandringer af en virksomheds forretningsmodel. Desværre er ABC-modeller meget ressourcekrævende at designe og vedligeholde, hvilket i realiteten udelukker små og mellemstore virksomheder fra at benytte disse værktøjer. Nærværende artikel diskuterer de overvejelser, som Dansk Dynekoncept A/S – en mellemstor virksomhed – gjorde sig ved opstilling af en ABC-model i forbindelse med en ændring af virksomhedens forretningsmodel. Modellen blev opstillet på grundlag af virksomhedens eksisterende data og således uden ressourcekrævende registrering og måling af nye informationer. Virksomheden kunne derfor basere de forretningsmæssige ændringer på et mere reelt billede af distributions- og produktionsomkostningerne.

Indledning

En række store danske virksomheder har gennem længere tid arbejdet med en aktivitetsbaseret omkostningsfordeling som beskrevet i Bukh & Israelsen (2003). Den primære begrundelse herfor har været at opnå et mere reelt billede af omkostningerne for de respektive omkostningsobjekter og dermed forbedre lønsomhedsberegninger og ledelsesrapportering.

En gennemgående implementering og vedligeholdelse af ABC er yderst ressourcekrævende i form af fastlæggelse af relevante aktiviteter med tilhørende omkostningsbestemmelse og registrering af årsagsforklarende omkostningsdrivere samt indarbejdelse i virksomhedens ERP-system. Store virksomheder vil som hovedregel besidde de fornødne ressourcer til at gennemføre en sådan proces, hvilket efter min opfattelse kun sjældent er tilfældet

for små og mellemstore virksomheder – en opfattelse, der understøttes af Nielsen & Jakobsen (2007).

Hvis små og mellemstore virksomheder realistisk set skal kunne drage fordel af ABC, vil det kræve en række tilpasninger / forenklinger, som reducerer ressourceforbruget ved design og vedligehold af ABC.

Dansk Dynekoncept A/S (i det videre forløb benævnt DyKon) har netop gennemført en større omlægning af deres hidtidige forretningsmodel med henblik på at reducere virksomhedens produktions- og distributionsomkostninger. Det forudgående analysearbejde har i en vis udstrækning taget udgangspunkt i ABC, og formålet med denne artikel er ud fra et teoretisk perspektiv at diskutere de overvejelser, som DyKon har foretaget i forbindelse hermed. For at give andre interessenter mulighed for inspiration har jeg valgt at illustrere disse overvejelser med data fra indkøbsafdelingen.

DyKons hidtidige forretningsmodel

DyKon udvikler, producerer og markedsfører dyner og puder med et højt kvalitetsniveau primært til det nordeuropæiske marked. Virksomheden har opbygget en mangeårig kompetence og kontrollerer hele produktionsprocessen fra vask af dun og fjer til fyldning og færdiggørelse af slutprodukterne. Produkterne fremstilles og markedsføres under kendte mærker som Ringsted Dun®, Sirius Dun®, Danica®, Flora Danica, Engmo Dun®, Bergen Dun® samt en række øvrige kundespecifikke varemærker.

Virksomheden blev etableret af Jens Fredholm i 1997 som en sammenlægning af virksomhederne Interdun og Danica og er gennem virksomhedsopkøb og organisk vækst vokset til i dag at være Nordeuropas førende producent af dyner og puder. DyKon har hovedkontor i Lunderskov med datterselskaber i Norge og Sverige og beskæftiger totalt set omkring 130 medarbejdere.

Denne udvikling har på det produktionsmæssige plan indebåret, at virksomheden har ændret karakter fra primært at være et håndværksforetagende til i dag at være en decideret produktionsvirksomhed. Parallelt har støttefunktionernes omfang været stigende med deraf følgende større andel af indirekte produktionsomkostninger i forhold til tidligere. Hvad angår distribution af virksomhedens produkter, er der hidtil foretaget leverance af såvel små ordrer til detail- og specialforretninger som store ordrer til varehuskæder på mere eller mindre samme betingelser.

En økonomisk vanskelig periode satte fokus på denne forretningsmodel, og virksomheden besluttede sig for en større gennemgang af de bagvedliggende drivere for derved at hente inspiration til at forbedre indtjeningen. Vanskelighederne blev vurderet som værende primært af strukturel karakter, hvilket i en ABC-sammenhæng taler for anvendelse af strategisk ABC, jf. Kaplan & Cooper (1998). Den strategiske synsvinkel reducerede samtidig

kravet til analysens detaljeringsgrad i modsætning til eksempelvis en procesoptimering.

Identifikation og måling af aktiviteter

Forholdsvis tidligt i analysefasen stod det klart, at DyKons hidtidige volumenbaserede omkostningsfordelingsmodel ikke ville kunne give den nødvendige information. Ifølge denne model beregnes timesatsen som løn, ferie, pension og diverse tillæg til de direkte medarbejdere i produktionen plus et tillæg for de indirekte produktionsomkostninger (IPO). IPO-tillægget kalkuleres som de årlige gager samt øvrige direkte omkostninger til de produktionsrelaterede ansatte funktionærer divideret med antallet af direkte arbejdstimer.

De direkte omkostninger til indkøbsfunktionen fremgår af nedenstående tabel. Heri indgår ikke omkostninger til selve arbejdspladsen (drift af og renter og afskrivninger på indkøbskontoret) samt omkostninger til administration af indkøbsmedarbejderne (HR, personaleudvikling, lønadministration, ledelsesmæssig sparring). Af hensyn til konsistensen med den hidtidige opgørelsesmetode valgte virksomheden imidlertid at se bort fra disse omkostninger og basere analysen udelukkende på de direkte omkostninger. Denne fremgangsmåde er ikke i overensstemmelse med strategisk ABC, der fordrer inddragelse af alle direkte som indirekte omkostninger uanset deres placering i omkostningshierarkiet, jf. Kaplan & Cooper (1998). Et groft overslag over indkøbsafdelingens indirekte omkostninger viste, at disse kun udgør en mindre andel af de direkte omkostninger, hvorfor valget blev anset for acceptabelt.

Tabel 1: Omkostningerne til indkøbsfunktionen hos DyKon

Omkostningstype	Årligt beløb	Procentandel
Gager etc.	1.100.000 kr.	85 %
Rejseaktiviteter	70.000 kr.	5 %
Øvrige udgifter	130.000 kr.	10 %
Total	1.300.000 kr.	100 %

De direkte arbejdstimer udgør på årsbasis 102.564 (63 medarbejdere x 44 uger/medarbejder x 37 timer/uge), hvorfor indkøbsafdelingen med den hidtidige fordelingsnøgle bidrager med kr. 12,68 pr. direkte arbejdstime til det samlede IPO-tillæg.

En sådan omkostningsfordelingsmetode er som bekendt en statisk model, idet den i modsætning til ABC ikke bygger på en sammenhæng mellem omkostningerne og de forhold / parametre, der forårsager disse omkostninger. Til det videre analysearbejde etableredes derfor en ABC-model.

Første trin i etableringen af en sådan model er identifikation og måling af de

relevante aktiviteter. Traditionelt identificeres aktiviteter gennem interview af medarbejdere i de konkrete funktioner, og aktiviteternes andel af den samlede arbejdstid og dermed de totale afdelingsomkostninger fastlægges på grundlag af tidsregistreringer, jf. Kaplan & Cooper (1998)². Ulempen ved denne fremgangsmåde er imidlertid, at interview og tidsregistrering er meget ressourcekrævende processer, specielt i tilfælde af en mere gennemgribende ABC-analyse i en virksomhed. Samtidig vil mange medarbejdere efter min erfaring have tendens til i en interviewsituation – ud fra de bedste intentioner – at give for mange detaljer og specialforhold, hvilket efterfølgende kræver yderligere bearbejdning og sinker processen. Denne fremgangsmåde blev med den begrundelse fravalgt.

Virksomheden besluttede i stedet at benytte en variant af den mindre ressourcekrævende Time-Driven ABC (TD-ABC), jf. Kaplan og Anderson (2004). Her er medarbejderinterviewene og til dels tidsregistreringerne erstattet af kvalificerede estimater af tidsforbruget ved udførelse af de enkelte aktiviteter. Kombineret med en beregning af omkostningen pr. tidsenhed og forudsat transaktionsdrivere³ kan omkostningen pr. aktivitetsenhed – den såkaldte cost-driver rate – kalkuleres. Ud over et reduceret ressourceforbrug er fordelene ved TD-ABC, at en eventuel uudnyttet kapacitet i forhold til det valgte kapacitetsmål lader sig enkelt beregne.

De funktionsansvarlige hos DyKon havde en meget indgående viden om aktiviteterne inden for deres respektive område, hvilket gjorde den tidsdrevne ABC til det naturlige valg. Derimod var der nogen usikkerhed med hensyn til valget og typen af omkostningsdriver, hvorfor aktiviteternes relative andel frem for deres tidsforbrug blev estimeret. Medvirkende til denne beslutning var ønsket om at kunne rapportere delresultater til de involverede parter.

For indkøbsafdelingens vedkommende blev initialt tre forskellige aktiviteter identificeret:

- Indgåelse af indkøbsaftaler
- Indkøb/disponering af råvarer og halvfabrikata
- Indkøb/disponering af handelsvarer

Indgåelse af indkøbsaftaler vedrører identifikation af leverandører, fastlæggelse af kvalitetsniveau og leveringsbetingelser samt prisforhandling. Indkøb/disponering omhandler den konkrete varebestilling, herunder verifikation af leveringstider. Indgåelse af indkøbsaftaler kan således anses for en mere strategisk aktivitet sammenholdt med indkøb/disponering, der primært har operativ karakter.

Vurderet i en ABC-sammenhæng befinder indgåelse af indkøbsaftaler sig på et højere niveau i aktivitetshierarkiet i forhold til indkøb/disponering, hvorfor der ifølge Cooper (1990) ikke burde være nogen kausalitet mellem

omkostningerne på de to niveauer. Denne betragtning er sandsynligvis også korrekt for store virksomheders vedkommende⁴, men hos Dykon viste en sådan opdeling sig meget vanskelig at gennemføre. Dels er det de samme medarbejdere, som varetager indgåelse af indkøbsaftaler og den efterfølgende disponering, dels indgås en ny indkøbsaftale ofte, såfremt en eksisterende leverandør ikke kan levere på acceptable vilkår.

Hvad angik sondringen mellem indkøb/disponering af på den ene side råvarer og halvfabrikata og på den anden side handelsvarer, noteredes ikke nogen væsentlig forskel mellem de to aktiviteter. Den primære forskel bestod i, at indkøb/disponering af råvarer/halvfabrikata understøtter produktionsafdelingen, mens indkøb/disponering af handelsvarer supporterer salgsafdelingen. Derimod udgjorde indkøb/disponering af handelsvarer en ringe andel af de samlede indkøbsaktiviteter, hvorfor det blev besluttet i det videre arbejde at se bort herfra. Sammenlagt blev indkøbsfunktionens oprindeligt tre identificerede aktiviteter reduceret til en enkelt – indkøb/disponering af råvarer/halvfabrikata.

Valg af omkostningsdriver

Efter identifikation og måling af de relevante aktiviteter og allokering af omkostninger hertil er valg af omkostningsdriver næste skridt i etableringen af en ABC-model. Driveren er central for hele omkostningsforståelsen, al den stund, at det er den/de faktor(er), som forårsager aktivitetsomkostningerne.

Kaplan & Cooper (1998) opererer med tre forskellige typer for omkostningsdrivere – transaktionsdrivere, varighedsdrivere og intensitetsdrivere. Forskellen mellem de tre drivere kan illustreres ved en lysdæmper, hvor strømforbruget forsøges målt. Målingen kan gennemføres ved at registrere det antal gange (en transaktionsdriver), lysdæmperen aktiveres. Alternativt kan tidsrummet (varighedsdriver), hvori lysdæmperen er aktiveret, måles. Endelig kan tidsrummet kombineret med den pågældende lysstyrke (en intensitetsdriver) for hver aktivering registreres.

Eksemplet viser dilemmaet mellem at opnå en præcis og en økonomisk måling ved valg af omkostningsdriver. Transaktionsdrivere vil således oftest være meget enkle og dermed økonomiske at registrere, men vil ikke i alle tilfælde give den fornødne præcision. Omvendt giver intensitetsdrivere i reglen meget præcise målinger, men vil være forbundet med ressourcekrævende registreringer. Videre vil de fleste virksomheder som et led i deres løbende dataindsamling have registreret en række statistikker (produktionsordrer, indkøbsordrelinier, forsendelser etc.), der kan udgøre potentielle transaktionsdrivere. Derimod vil virksomheder kun sjældent have indsamlet statistikker, der vil kunne anvendes som varigheds- eller intensitetsdrivere. Viser disse typer omkostningsdrivere sig nødvendige, vil det oftest kræve yderligere målinger.

Fordelen ved at kunne anvende transaktionsdrivere er indlysende, og litteraturen indeholder en række metoder, hvormed varigheds- og intensitetsdrivere forsøges reformuleret til transaktionsdrivere. Kaplan & Cooper (1998) foreslår således at inddele målingerne for varigheds- og intensitetsdrivere i nogle hensigtsmæssige intervaller, der efterfølgende kan danne baggrund for et indeks (et såkaldt kompleksitetsindeks, jf. Bukh & Israelsen (2004)) og dermed få karakter af en transaktionsdriver. Kaplan & Anderson (2004) foreslår alternativt at udtrykke forskellige aktiviteter i en formel med et binært udfaldsrum for de afhængige variable (såkaldte time equations). Hermed kan antallet af aktiviteter reduceres, hvilket i sig selv øger overskueligheden, samtidig med at behovet for anvende varigheds- eller intensitetsdrivere mindskes.

Valget af omkostningsdrivere hos DyKon blev ud fra et ressourcehensyn taget ud fra to kriterier. Omkostningsdrivere skulle for det første i videst mulig udstrækning være transaktionsdrivere eller omformuleringer hertil. Kun i det omfang en transaktionsdriver resulterede i en arbitrær og dermed ikke årsagsvirkningssammenhængende omkostningsfordeling, ville en anden type driver blive anvendt. Anvendelsen af varigheds- og intensitetsdrivere blev imidlertid aldrig relevant, idet transaktionsdrivere og omskrivninger hertil viste sig fuldt ud tilstrækkelige til at årsagsforklare omkostningerne.

Det andet kriterium i udvælgelsen af omkostningsdrivere var, at driverne i størst muligt omfang skulle basere sig på statistikker, som allerede blev registreret i virksomhedens systemer. Økonomisystemet med tilhørende moduler blev således gennemgået, og en række potentielle omkostningsdrivere identificeredes, herunder:

- antallet af salgsordrer
- antallet af produktionsordrer
- antallet af indkøbsordrer
- antallet af salgsordrelinier
- antallet af indkøbsordrelinier
- etc. etc.

For at kandidere til omkostningsdriver skulle to betingelser være opfyldt: Den pågældende statistik måtte ikke være volumenafhængig (heraf fandtes allerede en del statistikker), og den skulle relatere sig til én eller flere aktiviteter. Efter denne første sortering blev de udvalgte omkostningsdrivere nærmere gennemgået med henblik på at fastlægge den konkrete driver for den specifikke aktivitet. Virksomhedens økonomisystem viste sig at indeholde et tilstrækkeligt antal brugbare omkostningsdrivere, således at nye målinger eller dataindsamlinger ikke blev nødvendige.

Videre skulle virksomheden tage stilling til det kapacitetsbegreb, som beregningen af cost-driver rate skulle baseres på. Friis (2006) gennemgår de kendte kapacitetsbegreber og konkluderer, at den fundamentale problemstilling kan

reduceres til et valg mellem praktisk eller faktisk kapacitet ved kalkulation af cost-driver raten. Dette valg beror på en række kriterier – beslutningstagen, motivation, omkostningseffektivitet etc. – hvilket Friis betinger af adskillige forhold, herunder kapacitetsudnyttelse, kapacitetsudsving og måleomkostninger. Formålet med ABC-modellen hos DyKon var som bekendt strategisk (et beslutningskriterium), hvilket talte for at benytte den praktiske kapacitet. Samtidig var virksomheden meget opmærksom på omkostningseffektivitet, hvilket pegede i retning af at anvende den faktiske kapacitet. Som udgangspunkt besluttedes derfor at bruge den faktiske kapacitet med en eventuel justering i forhold til kapacitetsudnyttelsen. Virksomheden skønnedes imidlertid ikke at have uudnyttet kapacitet i nævneværdig grad, hvorfor cost-driver raterne konsekvent blev baseret på den faktiske kapacitet.

Hvad angår indkøbsafdelingen blev i første runde to mulige omkostningsdrivere identificeret – antallet af indkøbsordrer og antallet af indkøbsordrelinier. En nærmere analyse viste imidlertid, at indkøbsafdelingens arbejde især var knyttet til indkøbsordrelinierne, hvorimod arbejdet med den enkelte indkøbsordre varierede i stort omfang. Den enkle forklaring herpå var, at en indkøbsordre kan bestå af et vilkårligt antal linier – en ordre med mange linier tager lang tid i forhold til en ordre bestående af få linier. Antallet af enheder i en indkøbsordrelinie havde derimod ingen nævneværdig betydning for indkøbsafdelingens arbejde med den pågældende linie.

Desuden kortlagde analysen, at arbejdet med den enkelte indkøbsordrelinie varierede meget afhængigt af leverandørens oprindelsesland. Indkøb foretaget inden for EU var langt mindre tidskrævende sammenholdt med indkøb foretaget uden for EU, hvilket for DyKons vedkommende primært vil sige Kina. Forklaringen herpå er en meget mere enkel toldbehandling af EU-varer samt en langt kortere afstand og dermed reduceret behov for logistisk koordinering. Konkret vurderedes 60% af indkøbsfunktionens arbejde at blive forbrugt på indkøb uden for EU, mens 40% anvendtes på indkøb fra EU.

Indkøbsafdelingen behandlede på årsbasis omkring 3.900 indkøbsordrelinier fordelt på 1.800 linier på EU-indkøb og 2.100 linier på non-EU-indkøb. Kombineres disse oplysninger med indkøbsafdelingens samlede omkostninger, jf. tabel 1, kan omkostningen pr. driver beregnes som gengivet i tabel 2.

Tabel 2: Omkostningen pr. driver

Aktivitet	Indkøbsordre-linier / år	Procent-fordeling	Årlig omkostning	Omkostning / indkøbs-ordrelinie
Indkøb/disponering af EU-varer	1.800	40 %	520.000 kr.	288,89 kr.
Indkøb/disponering af non-EU-varer	2.100	60 %	780.000 kr.	371,43 kr.
Total	3.900	100 %	1.300.000 kr.	

Indkøbsafdelingens arbejde er i tabel 2 opdelt på to aktiviteter i henhold til fremgangsmåden hos Kaplan & Cooper (1998), selv om der i grunden er tale om samme aktivitet blot med en afhængighed af leverandørens oprindelsesland. Hos DyKons indkøbsafdeling var håndteringen af indkøbsordrelinier i al væsentlighed begrænset til én parameter, hvorfor en opsplitning på separate aktiviteter ikke påvirkede overskueligheden i negativ retning. Havde dette imidlertid ikke været tilfældet, ville en formel indeholdende observerede afhængigheder, som foreslået af Kaplan & Anderson (2004), have været langt mere overskuelig⁵. Omkostningerne pr. indkøbsordrelinie ville i Dykons tilfælde således kunne udtrykkes som:

$$288,89 + 82,54 \text{ [hvis non-EU oprindelsesland].}$$

Omkostningsfordelingens betydning

Faglitteraturen er rig på eksempler, hvor en traditionel volumen-baseret omkostningsfordelingsmodel sammenlignes med en ABC-model med deraf følgende konsekvenser for prisfastsættelsen af forskellige produkter. Det typiske udgangspunkt for disse eksempler er en sammenstilling af en standardvare over for en specialvare, hvor standardvaren oftest er en fast del af virksomhedens produktsortiment, mens specialvaren fremstilles efter kundens egne specifikationer og ønsker.

Denne kategorisering forekommer efter min opfattelse unødigt snæver, idet den for mange virksomheders vedkommende, herunder DyKon, betyder, at de stort ikke producerer specialvarer. Anlægges i stedet en afsætningsmæssig synsvinkel, kan en virksomheds produktprogram inddeles i omsætningsstærke og omsætningssvage produkter. Omsætningsstærke artikler fremstilles typisk regelmæssigt i store serier, og de medgående råvarer og halvfabrikata vil altid være på lager. Omsætningssvage varer produceres derimod oftest uregelmæssigt i små serier, og virksomheden vil sjældent have de medgående råvarer og halvfabrikata på lager.

Sættes lighedstegn mellem omsætningsstærke produkter og standardvarer henholdsvis omsætningssvage produkter og specialvarer, vil stort set samtlige virksomheder have en række specialvarer, og det vil fortsat være relevant at analysere forskellige produkters omkostningstræk. Det forretningsmæssige fokus bliver på fordelen / ulempen ved at udbyde et bredt produktsortiment, hvor det med den anden definition er på fordelen / ulempen ved at tilbyde kundespecifikke produkter.

Hos DyKon produceres en standardvare typisk i en seriestørrelse med 300 styk og i en normal udførelse. Den gængse seriestørrelse for en specialvare ligger omkring 30 styk. Udførelsen vil typisk være af en højere kvalitet, hvilket afspejles i en højere opstillings- og produktionstid pr. styk. Indkøbsdisponeringen vil sjældent være fuldt synkroniseret med produktionen, eftersom vareindkøbet qua transportomkostninger og minimumsleverancer oftest sker i større partier end de enkelte produktionsserier. Betraget over

en længere tidsperiode (6-12 måneder) vil indkøbet være synkroniseret med produktionen. Antallet af indkøbsordrelinier for en standardvare respektivt specialvare kan da beregnes som forholdet mellem det årlige antal indkøbsordrelinier og det årlige antal produktionsordrer, jf. nedenstående tabel.

Tabel 3: Produktions- og indkøbsdata

Karakteristika	Standardvare	Specialvare
Typisk størrelse af produktionsordre	300	30
Direkte timeforbrug		
- opstillingstid	52 min.	108 min.
- produktionstid pr. styk	4 min.	8 min.
EU indkøbsordrelinier pr. ordre	0,3	0,3
Non-EU indkøbsordrelinier pr. ordre	0,4	0,4

Kobles oplysningerne om omkostningerne pr. driverenhed (tabel 2) med produktions- og indkøbsdata (tabel 3) kan omkostningerne i forbindelse med indkøbshåndteringen for en standardvare respektivt specialvare beregnes, hvilket er gengivet i nedenstående tabel.

Tabel 4: Omkostninger til indkøbshåndtering

Indkøbshåndtering	Standardvare	Specialvare
Traditionel fordelingsmetode		
- antal forbrugte direkte timer	20:52 timer	5:48 timer
- omkostning pr. direkte time	12,68 kr.	12,68 kr.
- indkøbshåndtering	264,49kr.	73,54 kr.
- indkøbshåndtering pr. styk	0,88 kr.	2,45 kr.
ABC fordelingsmetode		
- antal EU indkøbsordrelinier	0,3	0,3
- antal non-EU indkøbsordrelinier	0,4	0,4
- indkøbshåndtering	235,23 kr.	235,24 kr.
- indkøbshåndtering pr. styk	0,78 kr.	7,84 kr.

Tabellen illustrerer med al tydelighed betydningen af at anvende en aktivitetsbaseret omkostningsfordeling i forhold til en volumen-afhængig i en situation med standardvarer og specialvarer. Med den hidtidige metode trækker standardvaren som følge af de store stykantal mere end tre gange så mange omkostninger til indkøbshåndteringen sammenlignet med specialvaren, til trods for at indkøbsarbejdet for de to varetyper er identisk. Anvendes i stedet en aktivitetsbaseret omkostningsfordeling reduceres omkostningerne til indkøbshåndteringen for standardvaren med godt 10 %, hvilket i sig selv ikke udtrykker et markant omkostningsfald. Derimod stiger omkostninger for specialvaren med godt og vel 200 %.

Forskellen mellem den traditionelle og aktivitetsbaserede

omkostningsfordeling modereres dog af forskellig opstillingstid mellem standardvaren og specialvaren. Havde dette ikke været tilfældet, ville differencen mellem de to omkostningsfordelingsmetoder have været endnu større.

En tilsvarende allokering af de øvrige produktionsrelaterede omkostninger gav virksomheden et billede af langt højere omkostninger ved at fremstille specialvarer i forhold til standardvarer. Virksomheden fik således bekræftet sin formodning gennem længere tid dog hidtil uden at kunne belægge formodningen med konkrete beregninger.

Dykons ændrede forretningsmodel

Efter at have fastlagt de reelle produktionsomkostninger var næste fase i analysearbejdet at kombinere denne information med oplysninger fra virksomhedens kundebase. Set i et teoretisk perspektiv var formålet at opstille en strategisk kunde- og produktrentabilitetsopgørelse, jf. Kaplan & Cooper (1998) og Israelsen (2004). En sådan opgørelse kan bidrage til at afgøre, hvorvidt indtjeningsproblematikken er produktrelateret, kunderelateret eller en kombination heraf.

En produktrelateret rentabilitetsproblemstilling opstår typisk, hvis profitable og mindre profitable produkter sælges til samme – i øvrigt profitable – kunder, og indtjeningen vil primært kunne forbedres gennem produktionsmæssige tiltag. Tilsvarende opstår et kunderelateret lønsomhedsproblem, hvis profitable og mindre profitable kunder aftager et – i øvrigt profitabelt – produkt, og indtjeningen vil hovedsageligt kunne optimeres gennem distributionsmæssige foranstaltninger.

Af ressourcehensyn valgte virksomheden i første omgang ikke at foretage en egentlig kunde- og produktlønsomhedsberegning. I stedet blev salget segmenteret med kundetyper som den ene dimension og produkttypen som den anden dimension. Denne segmentering viste en overvejende koncentration af specialvarer på special- og detailforretninger, hvorimod standardvarer primært afsattes til varehuskæder. Den initiale segmentering blev fulgt op af flere specialstudier, der bekræftede disse resultater.

Udtrykt i ovenstående terminologi kunne situationen betragtes som en kombineret kunde- og produktprofitabilitetsproblematik, og flere produktions- og distributionsmæssige initiativer blev diskuteret. Blandt disse forslag var indførelse af minimumsbestillinger og håndteringsgebyrer for ordrer under en vis værdi med det formål at motivere kunderne til at foretage større bestillinger og dermed få større produktionsordrer. Desuden blev prismæssige justeringer af specialvarer overvejet.

Virksomheden besluttede imidlertid at indlede et samarbejde med Nordisk Tekstil A/S inden for distribution til det danske marked for dels at reducere distributionsomkostningerne dels gennem de større kundeordrer at opnå lavere produktionsomkostninger. Vurderingen var således, at en implementering af

adfærdsregulerende tiltag så som minimumsordrer og håndteringsgebyrer ville være ressource- og tidskrævende. Et distributionssamarbejde ville derimod hurtigere kunne give resultater samt frigøre ressourcer i organisationen. Tilsvarende samarbejder overvejes for øvrige markeder.

Konklusion

Mange små og mellemstore virksomheder står med mellemrum over for strategiske forretningsmæssige udfordringer uden at besidde det arsenal af værktøjer og ressourcer, som store virksomheder normalt har til rådighed. Qua deres fokus på årsagsvirkningssammenhænge er ABC-modeller særdeles velegnede i forbindelse med blandt andet omlægninger af en virksomheds forretningskoncept, men desværre også meget ressourcekrævende at implementere og anvende og derfor i virkelighedens verden uanvendelige for små og mellemstore virksomheder.

Denne artikel har demonstreret, hvordan DyKon – med et acceptabelt ressourceforbrug – har anvendt en TD-ABC model til at opnå et mere reelt billede af produktomkostningerne i relation til en ændring af virksomhedens hidtidige forretningsmodel. Overvejelserne med hensyn til fastlæggelse af relevante aktiviteter, allokering af omkostninger samt valg af omkostningsdrivere blev indgående diskuteret og eksemplificeret med tal fra indkøbsafdelingen. Det overordnede designkriterium var i videst muligt omfang at basere modellen på det eksisterende datagrundlag og dermed undgå ressource- og tidskrævende registreringer af nye informationer. Virksomhedens økonomisystemer viste sig at indeholde tilstrækkelige data til at kunne identificere aktiviteter og fastlægge drivere, hvilket betød en betydelig forenkling af hele analysefasen.

De mere reelle produktionsomkostninger blev kombineret med information fra kundebasen gennem en segmentering på kunder og produkter. Denne segmentering afdækkede en koncentration af specialvarer på detail- og specialforretninger. Flere forretningsmæssige muligheder blev overvejet, og virksomheden valgte at indgå et distributionssamarbejde med Nordisk Tekstil A/S om servicering af denne kundekategori. Dette samarbejde forventedes i sig selv at medføre lavere distributionsomkostninger og gennem større ordrer at resultere i større produktionsserier af specialvarer og dermed reducere produktionsomkostninger.

Virksomheden valgte derimod i første omgang ikke at ændre den hidtidige volumenbaserede omkostningsfordelingsmetode til fordel for en ABC-model. Det etablerede distributionssamarbejde vurderedes at betyde en mere ensartet produktionsserie for standard- og specialvarer, hvorfor forskellen i omkostningsbelastning mellem de to produkttyper reduceredes væsentligt. Ræsonnementet for at implementere en ABC-model endte med den ændrede forretningsmodel i al væsentlighed at miste styrke.

Summary

Their focus on the underlying relations of cause and effect makes activity-based cost models (ABC) eminently suited for the analysis of changes to a firm's business model. The design and maintenance of ABC models are, unfortunately, very resource-intensive, which in reality excludes small and medium-sized enterprises from using these tools. The article discusses the considerations made by Dansk Dynekoncept A/S – a medium-sized enterprise – over the establishment of an ABC model in connection with changes in the business model used by the firm. The model was created on the basis of existing data, and this meant that no resource-intensive registration and measurement of new information were needed. Therefore the firm could base the business changes on a more realistic picture of distribution and production costs.

Noter

1. Niels Larsen er partner i virksomheden AXSUS med speciale inden for forretningsudvikling, økonomistyring og strategi. Artiklen er et resultat af et samarbejde mellem Niels Larsen og Dansk Dynekoncept A/S omkring en mere hensigtsmæssig allokering af indirekte produktionsomkostninger. Forfatteren ønsker i den forbindelse at takke adm. direktør Peter Bøgh Petersen og marketingskoordinator Lene Sand for materiale og mange værdifulde kommentarer til denne artikel. Ligeledes rettes en tak til Flemming Poulfelt for kommentarer til en tidligere version af denne artikel.
2. For et dansk eksempel på en sådan identifikation og måling af aktiviteter henvises til Friis et al. (2002).
3. Bukh (2006) demonstrerer, at TD-ABC er en ABC-model med en række specifikke designvalg, herunder at de anvendte omkostningsdrivere er transaktionsdrivere eller reformuleringer hertil.
4. Store virksomheder har således ofte organiseret deres indkøb i en strategisk indkøbsfunktion, der varetager indgåelse af indkøbsaftaler, supply-chain management og generelle sourcingspørgsmål, og en operationel indkøbsafdeling, der har ansvaret for selve bestillingen/disponeringen af varer.
5. Med blot tre afhængighedsparametre med hver to udfaldsmuligheder ville antallet af aktiviteter være otte.

Litteratur

- Bukh, Per Nikolaj D.: 'De nye ABC-teknikker: En analyse af Time-Driven ABC' Økonomistyring & Informatik, 21. årgang, 2005/2006 nr. 4, pp 335-385, 2006.
- Bukh, Per Nikolaj D. & Poul Israelsen: 'Aktivitetsbaseret økonomistyring – Danske virksomheders erfaring med Activity-Based Costing', Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2003.
- Bukh, Per Nikolaj D. & Poul Israelsen: 'Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling', Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, 2004.
- Cooper, Robin: 'Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems', Journal of Cost Management, Fall, pp 4-14, 1990.
- Friis, Ivar, Lars Holmbjerg og Søren Skouenborg: 'ABC i Danske Bank: Om at putte en kompleks virksomhed på tal', Økonomistyring & Informatik, 17. årgang, 2001/2002 nr. 4, pp 357-385, 2002.
- Friis: 'Valg af cost driver rate: Kapacitetsbegreber og designkriterier', Økonomistyring & Informatik, 21. årgang, 2005/2006 nr. 6, pp 603-632, 2006.
- Israelsen, Poul: 'Resultatrapportering og -analyse i komplekse markeds- og fremstillingsmiljøer', Håndbog i Økonomistyring redigeret af Jan Mouritsen, REVIFORA, København, pp 180-206, 2004.
- Kaplan, Robert S. & Steven R. Anderson: 'Time-Driven Activity-Based Costing' Harvard Business Review, November, pp 131-138, 2004.
- Kaplan, Robert S. & Robin Cooper: 'Cost and Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance', Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1998.
- Nielsen, Steen & Morten Jakobsen: 'Implementering og Anvendelse af Activity-Based Costing i Danmark: En Strukturel Ligningsmodel', Ledelse & Erhvervsøkonomi, 1/2007, pp 33-49, 2007.