

Activity-Based Costing (ABC)

Sammendrag af undersøgelsen om danske virksomheders anvendelsesmotiver og erfaringer med ABC

Af

Steen Nielsen[†]

Preben Melander[‡]

René Sørensen[§]

and

*Morten Jakobsen^{**}*

Introduktion

Nærværende ABC undersøgelsen er blevet gennemført i perioden ultimo april 2003 til medio juli 2003 og omhandler alle fremstillingsvirksomheder over 100 medarbejdere i Danmark. Spørgeskemaet blev udsendt elektronisk til en ledende økonomimedarbejder (typisk økonomichefen) i 599 virksomheder, hvoraf 90 brugbare spørgeskemaer er vendt tilbage. For at kunne deltage skulle respondenterne have et vist kendskab til ABC for at give undersøgelsen en fornuftig validitet. Imidlertid kan undersøgelsen ikke betragtes som repræsentativ, da målet mere var, at få så mange valide svar som muligt. Dette fremsendte sammendrag er en tak for deltagelse i denne undersøgelse, og er sendt til alle deltagende virksomheder som har returneret spørgeskemaet og som har ønsket at få dette sammendrag. På baggrund af undersøgelsen forventes tillige et par artikler at blive publiceret i diverse tidsskifter i 2004/05.

Anvendelighed af ABC i forhold til 20 forskellige ledelsesopgaver

Ét af de områder respondenterne præsenteres for er en ”vurderet anvendelighed og relevans af ABC”. Det er udtryk for de rationelle vurderinger respondenterne har foretaget omkring anvendeligheden af ABC i den virksomhed respondenterne repræsenterer. Anvendeligheden centrerer omkring ledelsesmæssige aspekter som ”rentabilitet”, ”udvikling” og ”styring”. Spørgsmålene er valgt med udgangspunkt i, hvad tidligere undersøgelser har fundet som værende væsentlige anvendelsesområder for ABC. I spørgeskemaet optræder 20 udsagn i én samlet gruppe, men er efterfølgende testet i de tre dimensioner. Respondenterne bliver konkret bedt om at tage stilling til, om: ”ABC vil være / er fordelagtig i forbindelse med: ...” en række relevante ledelsesopgaver i en

[†] Steen Nielsen is Ph.D. and associate professor at the Department of Business Studies in the Aarhus School of Business in Denmark.

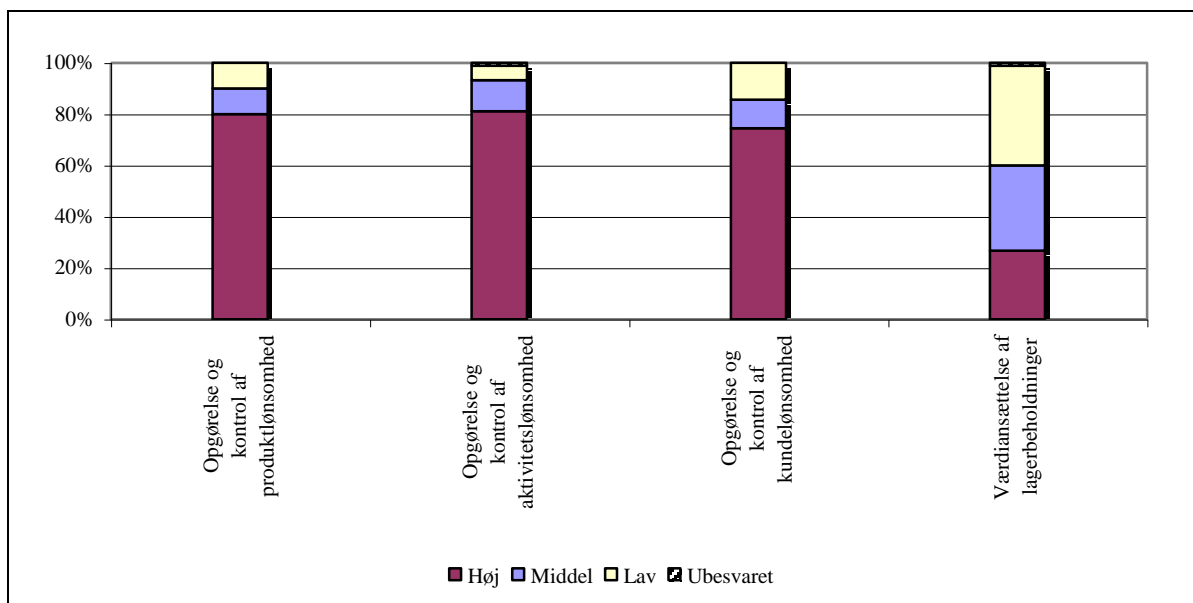
[‡] Preben Melander is Director and Research Professor at the Center for Company Development and Technology, Copenhagen Business School, Denmark.

[§] René Sørensen is MBA and part of the research group for “Modern Cost Management Techniques” at Aarhus School of Business.

^{**} Morten Jakobsen is Ph.D. and assistant professor at the Department of Business Studies, Aarhus School of Business, Denmark.

virksomhed ud fra en 5-punkt Likert-skala. Forud for dette, er respondenterne blevet gjort opmærksom på, at hun/han skal vurdere ABC i forhold til en mere traditionel økonomistyringstankegang, og på den baggrund vurdere om ABC er anvendelig i den aktuelle virksomhed. Omkring 17% baserer svarene på en konkret anvendelse af ABC, hvorimod 79% ikke har implementeret ABC. Resten er ikke besvaret.

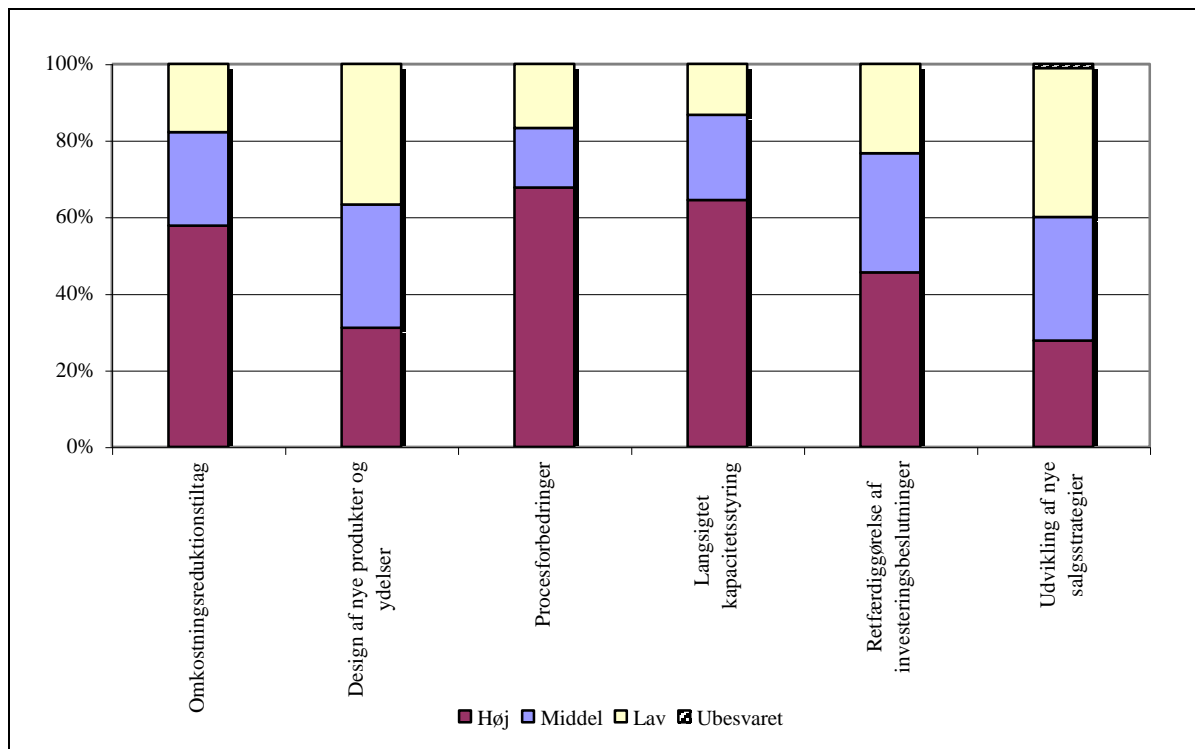
”Rentabilitet” indbefatter udsagn som *opgørelse og kontrol af produktlønsomhed, opgørelse og kontrol af aktivitetslønsomhed, opgørelse og kontrol af kundelønsomhed, samt værdiansættelse af lagerbeholdninger*. Faktoren for disse opgaver er karakteriseret ved ledelsesopgaver, der kan beskrives som værende bagudrettede.



Figur 1: Frekvenstabeller for ”kontrol”

Som det ses i figuren, tillægger respondenterne opgørelsen og kontrol af lønsomheden et væsentligt anvendelsesmotiv, stort set uanset om der er tale om produkter, aktiviteter eller kunder. Dette hænger også godt sammen med teoriens budskab, mens værdiansættelse af lagerbeholdninger som ventet, ikke kan tilskrives en høj anvendelighed.

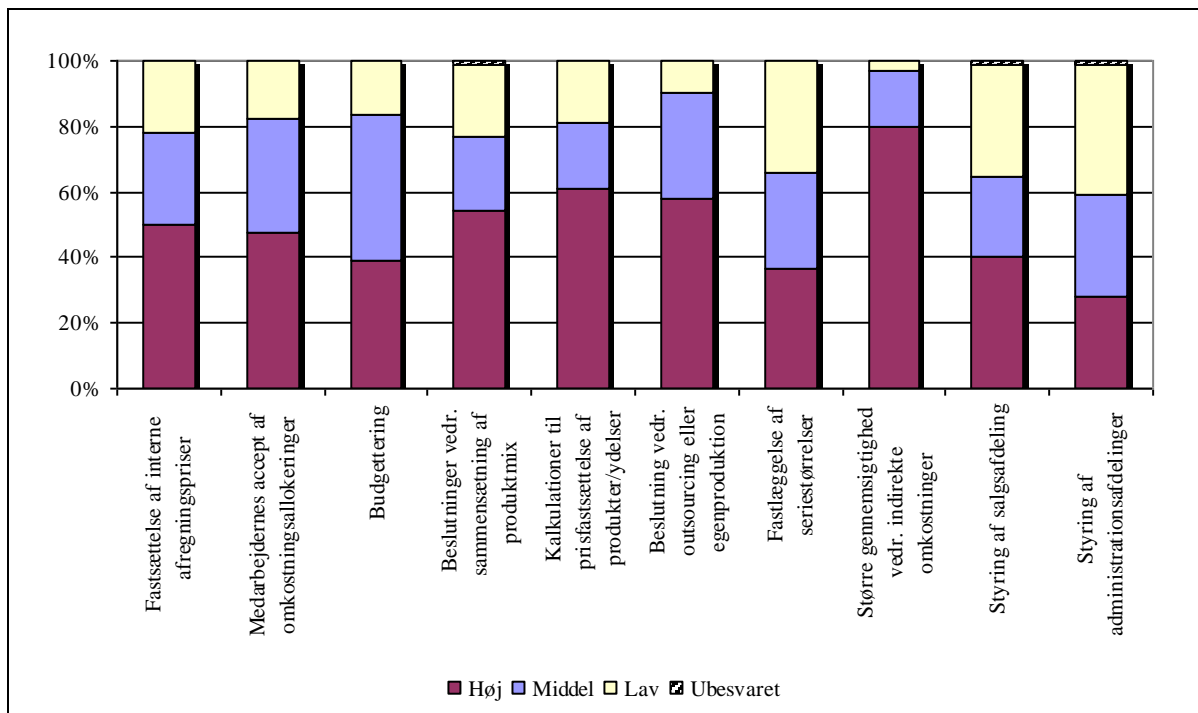
”Udvikling” beskriver derimod ledelsesopgaver, der i høj grad er fremadrettede. De specifikke udsagn, der måler denne dimension indeholder følgende: *omkostningsreduktionstiltag, design af nye produkter og ydelser, procesforbedringer, langsigtet kapacitetsstyring, retfærdiggørelse af investeringsbeslutninger, samt udvikling af nye salgsstrategier*.



Figur 2: Frekvenstabeller for ”udvikling”

Generelt vurderes disse forhold lavere end i andre ABC undersøgelser. De højest placerede anvendelsesmotiver er omkostningsreduktionstiltag, procesforbedringer og langsigtet kapacitetsstyring, hvilket nok hænger sammen med, at det er de primære anvendelsesopgaver som teorien bagved ABC har argumenteret for. Når størstedelen af respondenterne ikke har implementeret ABC, så dannes holdningen typisk ud fra teorien og eventuelle erfaringer, hvilket medfører, at man ikke kan forvente at danske virksomheder er på samme niveau som amerikanske, der har anvendt ABC i langt længere tid. Ikke desto mindre vurderes ’udviklingsdimensionen ved et ABC-system’ overraskende højt set i relation til andelen af danske virksomheder, som konkret anvender ABC.

Den sidste dimension er relateret til ”styring” af virksomheden. Den indeholder 10 variable er: *fastsættelse af interne afregningspriser, medarbejdernes accept af omkostningsallokeringer, budgettering, beslutninger vedr. sammensætning af produktmix, kalkulationer til prisfastsættelse af produkter/ydelser, beslutning vedr. outsourcing eller egenproduktion, fastlæggelse af seriestørrelser, større gennemsigtighed vedr. indirekte omkostninger, styring af salgsafdeling, samt styring af administrationsafdelinger.*



Figur 3: Frekvenstabeller for ”styring”

Omkring 40-50% af respondenterne anfører fastsættelse af interne afregningspriser, medarbejdernes accept af omkostningsallokeringer, budgettering, beslutninger vedr. sammensætning af produktmix, kalkulationer til prisfastsættelse af produkter/ydelser, beslutning vedr. outsourcing eller egenproduktion, fastlæggelse af seriestørrelser, styring af salgsafdeling, samt styring af administrationsafdelinger som værende et højt anvendelsesmotiv for implementering af ABC. Bedst enighed tildeles større gennemsigthighed vedr. indirekte omkostninger, hvilket teoretisk må betragtes som ét af de vigtigste motiver for ABC.

Viden/holdning som styrende for implementering af ABC

Et andet motiv for at implementere ABC er graden af viden, og/eller positiv eller negativ holdning til teorien. Hvad angår ”kilder som har haft betydning for viden til ABC” måles, hvilke kilder respondenterne har taget i anvendelse for at indhente sin viden om ABC.

Variablen måles ved hjælp af udsagnene fra dagspressen, tidsskrifter, uddannelse, kurser, konsulenter, sociale netværk, virksomhedens økonomistyringssystem, praktisk erfaring, præsentation af ABC, samt anden kilde. Kilderne kommer i stigende ”tyngde”, dvs. at artikler og dagspressen ikke vejer så tungt som f.eks. dialog med konsulenter. For at en viden har betydning, bedes respondenterne indledningsvis svare på, hvorvidt man har opnået viden fra denne videnstype. Det vil sige, at man skal svare ja for at indgå i datagrundlaget.

Tilsvarende beskriver ”kilder som har haft betydning for holdning til ABC”, hvilke kilder, der har præget respondentens holdning til ABC. Jo flere kilder, der har præget respondentens holdning, jo mere nuanceret, men også mere positiv er respondentens generelle holdning til ABC. Omkring 56% tilkendegiver, at deres holdning også afspejler virksomhedens holdning i ”høj grad/meget høj grad” samt 29% siger ”både og”.

(udsagn/frekvens)	Mindre end 499 ansatte		Over 500 ansatte		I alt
	Frekvens	%	Frekvens	%	%
Dagspressen	12	20,7	14	43,8	28,9
Tidsskrifter	35	60,3	27	84,4	68,9
Uddannelse	44	75,9	26	81,3	77,8
Kurser	22	37,9	12	37,5	37,8
Konsulenter	6	10,3	11	34,4	18,9
Sociale netværk	20	34,5	14	43,8	37,8
Virksomhedens økonomisoftware	3	5,2	4	12,5	7,8
Praktisk erfaring	22	37,9	15	46,9	41,1
Præsentation	5	8,6	5	15,6	11,1
Anden kilde	12	20,7	9	28,1	23,3
Samlet datagrundlag	58		32		90

Anm.: Viden og holdning er på et overordnet niveau identiske og repræsenteres i tabellen under samme gruppering. Respondenten har både skulle svare på viden og holdning, såfremt det enkelte udsagn menes at have en betydning. Det gør, at de overordnede betydningsprocenter er de samme for viden og holdning, som herefter divideres med det relevante datagrundlag på henholdsvis 58, 32 eller 90 virksomheder (vejlet gennemsnit).

Tabel 1: Antal respondenter, fordelt på betydningen af viden/holdning og antal ansatte

Af tabellen fremgår, at det primært er ved fordybelse i tidsskrifter og uddannelsen, hvor betydningen af viden/holdning vægtes højest ved implementering af ABC. Praktisk erfaring, sociale netværk og konsulenter vurderes noget lavere, måske fordi, at andelen af virksomheder som har implementeret ABC, er forholdsvis begrænset i forhold til kendskabet og udenlandske erfaringer. Desuden tilskrives de store virksomheder, at have en relativt større betydning, hvilket kunne forklares ved, at kompleksiteten og de økonomiske ressourcer er noget større end i de mindre virksomheder.

Anvendelse af ABC i danske virksomheder

Undersøgelsen viser også, at 50% af de danske virksomheder i undersøgelsen, slet ikke har overvejet ABC som et muligt styrings- og kalkulationsværktøj. Dette er en høj procentandel, specielt fordi, at når en virksomhed overvejer ABC, så implementerer de fleste virksomheder ABC efter endt overvejelse også ABC. Kun ca. 6% forkaster ABC. Konklusionen giver stof til eftertanke, idet *hvis* en virksomhed overvejer ABC, så viser undersøgelser fra udlandet, er der også stor sandsynlighed for at den efterfølgende implementerer ABC.

Hvad angår anvendelsen af ABC, viser undersøgelsen at dette er ca. 12%, hvoraf 6% tilkendegiver, at ABC er implementeret som en fuld integreret del af virksomhedens økonomistyring. Set i forhold til udenlandske undersøgelser i f.eks. USA, er anvendelsen i Danmark noget lavere. Stort set samme resultat fås ved at sammenligne svenske og engelske undersøgelser, nemlig at udbredelsen af ABC synes at være lidt mindre i danske virksomheder. Hvorvidt dette skyldes, at danske virksomheder har sværere ved at skabe den fornødne benefit eller værditilvækst ved anvendelse af ABC, giver denne undersøgelse ikke et entydigt svar på. Dette vil kræve en særskilt undersøgelse af cost/benefit af ABC. En del af svaret herpå kunne være, at danske virksomheder typisk anvender brudstykker af flere teorier, hvilket selvsagt gør det sværere at måle en økonomisk gevinst ved ABC.

Et andet svar kan også være, at erhvervsstrukturen i Danmark er væsentlig forskellig fra andre lande, herunder at Danmark har en stor underskov af mindre virksomheder med mindre behov for ABC. Omfanget af ABC kan under alle omstændigheder måles til at være begrænset i forhold til en fuldstændig anvendelse og nytte.

Subjektive betragtninger om ABC

I spørgeskemaet er der mulighed for mere kvalitativt at besvare, hvorfor eller hvorfor ikke, virksomheden har implementeret ABC og i givet fald, hvor langt man er kommet i processen. Dette er måske med til at forklare nogle af ovenstående konklusioner. Eksempler på citater fra respondenternes vurdering af fordele og ulemper ved ABC kan ses i vilkårlig rækkefølge i tabellen nedenfor.

Fordele	Ulemper
Kan give et billede af, hvad der udløser omkostnings-træk i en virksomhed med mange indirekte (faste) omkostninger	Etablering af systemer for elektronisk datafangst i produktionen stiller store krav til såvel økonomiske som menneskelige ressourcer
Giver et billede af de "sande" omkostninger og giver derfor et redskab til at identificere urentable forretninger	Kræver mange ensartede og gentagende arbejdsprocesser med høj volumen
Kan pga. en præcis og langsigtet omkostningssporing give et præcist billede af produkt- og kundelønsomhed	Manglende forbindelse til ekstern målopfyldelse i modsætning til eksempelvis Balanced Scorecard
Øger beslutningskompetencen	Ofte svært at finde helt korrekte fordelingsnøgler
Et "logisk" værktøj	Ressourcekrævende at implementere og vedligeholde

Ikke overraskende er fordelene ved ABC en mere "korrekt" lønsomhed og et bedre billede af, hvilke ressourcer der udløser hvilke omkostninger. Flere respondenter tilføjer endvidere, at ABC øger beslutningskompetencen, hvilket er en væsentlig fordel for ledelse og bestyrelse i de danske virksomheder. Ulemper ved ABC er derimod ressource- og vedligeholdelseskravet, IT systemet og fastlæggelse af hensigtsmæssige fordelingsnøgler. Lidt overraskende siger en respondent, at ABC ikke skaber en forbindelse til ekstern målopfyldelse som f.eks. Balanced Scorecard. Harvard professoren Robert S. Kaplan er som bekendt medforfatter på både ABC og Balanced Scorecard. Også her behandles mål opfyldelse. Det svære er naturligvis, at kombinere de to teorier, da virksomheden så vil have et stærkt værktøj, herunder til fastsættelse af mål. Men argumentet er berettiget, idet der i ABC teorien fint kunne beskrives noget mere om og i hvilken grad ABC, kunne sætte fokus på bundlinien. På dette punkt er Balanced Scorecard væsentlig mere konkretiseret.

Til sidst har respondenterne også givet udtryk for, hvorfor eller hvorfor ikke, de har implementeret ABC. Tabellen nedenfor giver eksempler på årsagerne til dette.

Mange af årsagerne i tabellen er identiske til ABC's fordele og ulemper. Det skulle der også gerne være, idet hvis og når beslutningen om ABC træffes, så skulle de forventede fordele ved ABC være de samme, i både en beslutnings- og anvendelsessituation.

Årsager til ikke at implementere ABC	Årsager til at overveje, implementere eller have implementeret ABC
ABC har ikke været diskuteret / overvejet / har ikke haft behovet	Få gennemsigthed mellem ressourceforbrug og produktlinier
Underlagt koncernbeslutning omkring opbygning af standard-cost system	Bedre styring af kapacitetsomkostninger
Manglende ressourcer	Nye medarbejdere i koncernøkonomi
IT-system indeholder ikke facilitet	Konsulenternes anbefaling
Manglende kendskab til ABC	Lønsumhedsanalyser på produkt, kunde, industri

Årsagerne til *ikke* at implementere ABC kan tilskrives, at ABC ikke har været diskuteret, manglende ressourcer, utilstrækkeligt kendskab til ABC i en praktisk anvendelsessituation og tekniske begrænsninger i IT systemet. Mange danske virksomheder er ligeledes en del af en større dansk eller udenlandsk koncern, hvor de er underlagt et krav om fælles regnskabsprocedurer. Modsat er årsagerne til at overveje eller implementere ABC, de ”sædvanlige” teoretiske fordele som øget gennemsigthed, mere korrekte lønsumhedskalkulationer og bedre styring af kapacitetsomkostninger. Interessant er det også, at ABC bliver overvejet eller implementeret på baggrund af konsulentens anbefalinger og/eller nye medarbejdere i økonomifunktionen. Ikke desto mindre går ABC en spændende fremtid i møde, fordi størstedelen af unge kandidater, f.eks. har de højere læreanstalter, kender ABC gennem deres studier. Hvis denne gruppe kan præge dansk økonomistyringskultur endnu mere, så kunne ABC gennem denne vej, godt tænkes at få endnu større udbredelse i danske virksomheder.

Konklusion

I serien vedrørende de Moderne Økonomistyringsværktøjer, dokumenterer den seneste undersøgelse af ABC, at motiverne for implementering for en stor dels vedkommende kan overføres til danske virksomheder. Motiverne er klare og det fremgår af forskellige bagvedliggende statistiske analyser (beskrives i en senere mere dybdegående artikel), at mange anvendelsesmotiver er testet signifikante i en samlet analysemodel. Imidlertid er der mange virksomheder – ca. 50% – som slet ikke har overvejet ABC. Dette kan der som sagt være flere grunde til, men kan samtidig give stof til eftertanke, idet en virksomhed som overvejer ABC, ofte også ønsker en implementering af ABC, enten nu eller i fremtiden.

I en overvejelsessituation om implementering af ABC, er virksomheden nødt til at sætte sig grundig ind i fordele og ulemper ved ABC og ikke mindst, hvilket behov der er – hvis der da er noget behov! Det er nødvendigt for at estimere den forventede cost/benefit for det ønskede implementeringsniveau, da en forventet nytte langt fra er givet på forhånd.

Vores mål med denne type ABC undersøgelse har ikke været, at belyse denne forskel, fordi dette kræver en helt anden undersøgelsesmetode. Vores tilgang til problemstillingen har været mere eksplorativ, netop fordi, dansk forskning er meget begrænset på dette område. Derfor er det vores håb, at danske virksomheder kan anvende undersøgelsen her som et supplement i en evt. beslutningstagning om ABC.