

KAPITEL 1

Det aktivitetsbaserede regnskabssystem

Per Nikolaj Bukh & Poul Israelsen

Siden midten af 1980'erne har de såkaldte traditionelle regnskabssystemer været kraftigt kritiseret for ikke at give ledelsen den information, der kræves for at kunne planlægge, styre og træffe beslutninger. De amerikanske kritikere – primært professorerne Robert S. Kaplan og Robin Cooper – har undervejs samtidig bidraget med forslag til løsningen, nemlig et aktivitetsbaseret omkostnings- eller regnskabssystem, der også herhjemme er blevet kendt under den amerikanske betegnelse *Activity Based Costing* (ABC).

Diskussionen er startet i USA, og kritikken har derfor i sagens natur været rettet mod det amerikanske interne regnskabsvæsen, som er kendt fra de lærebøger, som også herhjemme bruges på stort set alle universiteter og handelshøjskoler. Kritikken retter sig mod såvel traditionelle fordelingsregnskaber (forenklet full cost-fordeling) og simple dækningsbidragsregnskaber (DB1-regnskaber). Kritikken påpeger, at virksomheder, der har foretaget intensive investeringer i ny teknologi eller har foretaget strategiske ændringer i retning af øget kundetilpasning af produkter og serviceydelser, bliver fejlinformeret af traditionelle omkostningsregnskaber.

En række virksomheder erkendte, at deres hidtidige regnskabssystemer i utilstrækkelig grad afspejlede de faktiske produktions- og serviceomkostninger, som fulgte i kølvandet på det øgede variantudbud og de stadigt mere individualiserede servicetiltag. Regnskabssystemerne kunne derfor ikke understøtte, at den valgte strategi eller benyttes til evaluering af de økonomiske konsekvenser af denne. Da en mængde danske virksomheder står med tilsvarende strategiske udfordringer, må aktivitetsbaserede regnskabssystemer også formodes at være en overvejelse værd for disse.

Selvom der kan argumenteres for, at ABC er udtryk for én bestemt metode eller ét bestemt system, hvis bestanddele er velbeskrevet i bestemte dele af litteraturen, eksempelvis Robert S. Kaplan og Robin Coopers bog *Cost & Effect* (1998), så viser både praksis og den store mængde artikler, der har været udgivet på området de seneste 15 år, at der er forholdsvis store variationsmuligheder – ikke mindst fordi ABC anvendes til mange forskellige formål.

Vi opfatter i denne bog ABC som en række *metoder og teknikker*, der som byggeklodser kan kombineres på flere forskellige måder. Dog således at der er visse fundamentale principper, som man skal være opmærksom på og holde sig til.

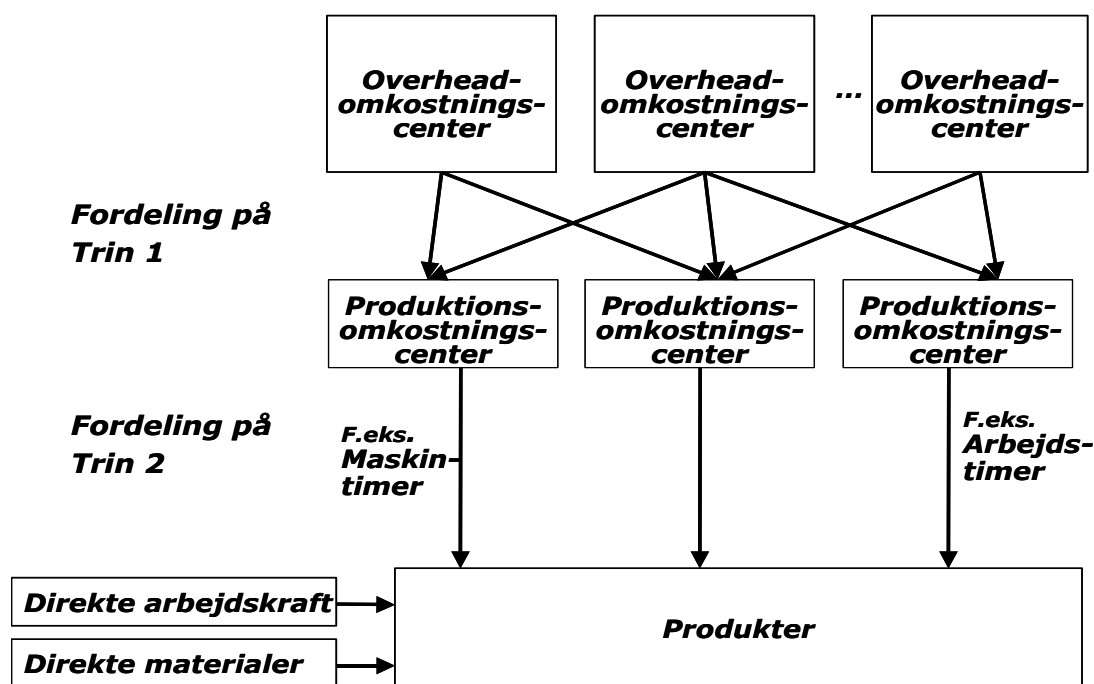
1.1 Omkostningsregnskabets grundlæggende principper

I sin mest basale form holder et regnskab styr på, hvad virksomheden har haft af udgifter og indtægter. Sædvanligvis er *indtægterne* nogenlunde direkte relaterbare til de ydelser, virksomheden frembringer og til de kunder, som har aftaget disse på et bestemt tidspunkt. *Udgifterne* er derimod knyttet til virksomhedens anskaffelser, som ikke nødvendigvis er direkte relateret til kunder og produkter. For at kunne vurdere de økonomiske konsekvenser af virksomhedens aktiviteter og træffe beslutninger herom, er der brug for et omkostningsregnskab, som kan transformere udgifterne til omkostninger og henføre disse til virksomhedens processer og de omkostningsobjekter – især kunder og produkter – som danner grundlag for beslutninger, og som indtægterne er knyttet til.

Sædvanligvis henhøres virksomhedens omkostninger i form af direkte materialer og løn direkte til de producerede produkter. Heraf udtrykket direkte (va-

riable) omkostninger. De øvrige omkostninger, der ofte betegnes med samlebegrebet indirekte omkostninger, overheads eller kapacitetsomkostninger, fordeles ved hjælp af en procedure, som Kaplan & Cooper (1998) illustrerer som vist i figur 1.1. Figuren viser, hvorledes omkostningsregnskabet for en virksomhed, der *ikke* bruger ABC, kan beskrives, men vil i næste afsnit blive ændret til at dække et aktivitetsbaseret regnskabssystem.

Figur 1.1 afspejler, at der er tale om et fordelingsregnskab (og altså ikke et dækningsbidragsregnskab), hvor alle periodens omkostninger fordeles til periodens produktionen. Dette indebærer dels, at de centrale omkostningsobjekter er de ydelser, der her er betegnet produkter, som virksomheden fremstiller, og dels at der er foretaget en periodisering af udgifter.



Figur 1.1: Omkostningsregnskabets grundstruktur
(Kilde: Kaplan & Cooper 1998, p. 83)

Periodiseringen betyder blandt andet, at udgifter til anskaffelser, der vedrører flere perioders drift, f.eks. maskiner, er fordelt mellem perioderne. Dvs. der er taget højde for afskrivninger.

Det illustreres også i figur 1.1, hvorledes der i et omkostningsregnskab opereres med omkostningscentre, som afhængig af systemets design både kan være afdelinger og mere generelt forskellige dele af virksomheden, f.eks. en maskine på en fabrik, sekretariatsfunktionen på et universitet eller en gruppe medarbejdere, der varetager en særlig funktion. Der foretages også en opdeling af omkostningscentrene i *produktionsomkostningscentre*, der direkte er involverede i produktionen og *overheadomkostningscentre*, der har til formål at stille ydelser til rådighed for produktionsomkostningscentrene. Afhængig af på hvilket detaljeniveau systemet beskrives, kan der være flere måder at anskueliggøre dette på, men man kan forestille sig en bank, hvor IT-afdelingen udgør et overheadomkostningscenter, og filialerne er produktionsomkostningscentre. Hvis man betragter den samme situation på et mere detaljeret niveau, vil privatkunderådgivere og erhvervskunderådgivere måske udgøre separate produktionsomkostningscentre, mens filialens ledelse vil kunne opfattes som et overheadomkostningscenter.

Det traditionelle fordelingsregnskab fungerer således, at indirekte omkostninger i det første trin fordeles til omkostningscentre, mens de akkumulerede omkostninger fordeles til produkter i det andet trin. Når første trin i omkostningsfordelingen er gennemført, er alle indirekte produktionsomkostninger (kvalitetskontrol, driftsledelse, lagerstyring, omstilling mv.) fordelt til produktionsomkostningscentre. Strukturen i fordelingen kan variere fra forholdsvis simple procedurer til meget komplekse fordelinger i flere tempi.

Fordelingen af omkostningscentrenes omkostninger på produkter i andet trin foretages typisk ved, at der beregnes en tillægssats som forholdet mellem de budgetterede akkumulerede omkostninger i produktionsomkostningscentret og den budgetterede aktivitetsmængde, *hvor sidstnævnte typisk udtrykkes ved direkte løn- eller maskintimer*. Der bruges altså fordelingsnøgler. De indirekte omkostninger fordeles herefter mellem produkterne ved at multiplicere hver enkelt omkostningscenters tillægssats med mængden af fordelingsnøglen forbrugt af hvert produkt.

Der er ovenfor taget udgangspunkt i, at de indirekte omkostninger i et traditionelt regnskabssystem fordeles efter budgetterede omkostninger og aktiviteter. Tilsvarende fordeling kan foretages i henhold til faktiske omkostninger og faktisk aktivitet, og der kan på baggrund heraf ex post beregnes varianser på sædvanlig vis.

1.2 Hvorfor en ny model for omkostningsregnskabet

De principper for omkostningsfordeling, som er beskrevet ovenfor, fungerer bedst, når de indirekte omkostninger varierer proportionalt med produktionsmængden, på samme måde som det er tilfældet med direkte materialer og undertiden også direkte løn. Men som bekendt varierer forbruget af en lang række ressourcer ikke med produktionsmængden.

Virksomheder, der baserer omkostningsregnskabet på traditionelle principper, står derfor overfor valget mellem at overvælte de indirekte omkostninger på produkter (eller mere generelt omkostningsobjekter) ved hjælp af en eller flere volumenproportionale fordelingsnøgler – typisk arbejds løn og/eller maskintid som udtryk for produktionsvolumen –, således som det er illustreret i figur 1.1, alternativt helt at undlade fordeling af indirekte omkostninger (et bidragsregnskab) *eller* måske vælge en mellemform.

Men med stigende kapacitetsomkostninger bliver enhver beslutningstagen uden hensyntagen til påvirkningen af kapacitetsomkostningerne mere eller mindre famlende. Og ligeledes kan en fordeling af kapacitetsomkostningerne, der ikke afspejler det reelle kapacitetstræk, ofte være et utilstrækkeligt beslutningsgrundlag. Det er dette dilemma, der har dannet baggrund for udviklingen af aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber.

Et væsentligt formål med udviklingen af aktivitetsbaseret regnskabssystem er at undgå de fejlallokeringer af omkostninger, der finder sted i traditionelle fordelingsregnskaber. Man taler sædvanligvis om *forvridninger*. Det kan typisk dreje sig om:

- At omkostninger fordeles til produkter, som de ikke vedrører
- At produkt- eller kundespecifikke omkostninger ikke henføres til de produkter eller kunder, der forårsager dem
- At indirekte omkostninger henføres upræcist, f.eks. fordi fordelingsnøglen ikke giver udtryk for omkostningsobjektets belastning af (eller træk på) aktiviteten, hvorved fordelingen fejlagtigt sker efter en nøgle, som forbruget af ressourcerne ikke varierer tilnærmelsesvist proportionalt med

- At fællesomkostninger fordeles (hvilket altid vil være underkastet tilfældigheder og skøn og derfor altid arbitrært).

Mange af de nævnte forvridninger kan reduceres eller undgås ved et omhyggeligt systemdesign. Men det er ikke sikkert, at omkostningerne til et mere komplekst omkostningssystem kan opveje fordelene herved. Generelt vil designet af det bedste system afhænge af omkostninger ved design og vedligeholdelse, graden af konkurrencemæssigt pres på virksomheden, samt kompleksiteten i virksomhedens produktionsproces og produkt- og kundeportefølje.

1.3 Det aktivitetsbaserede regnskabssystem

Som nævnt startede udviklingen af ABC i USA i midten af 1980'erne og gav sig i første omgang til kende ved en intens debat om økonomistyringens indretning og opgaver i såvel de akademiske tidsskrifter og tidsskrifter rettet mod praktikere. På begge fronter var Robert S. Kaplan og Robin Cooper væsentlig bidragsydere lige fra starten.

Debatten tog udgangspunkt i en kritik af de økonomisystemer (dvs. de traditionelle fordelingsregnskaber), som amerikanske virksomheder typisk anvendte, men kritikken rettedes samtidig mod den økonomistyringstænkning, der afspejler sig i de lærebøger, man benyttede på business schools og universiteter.

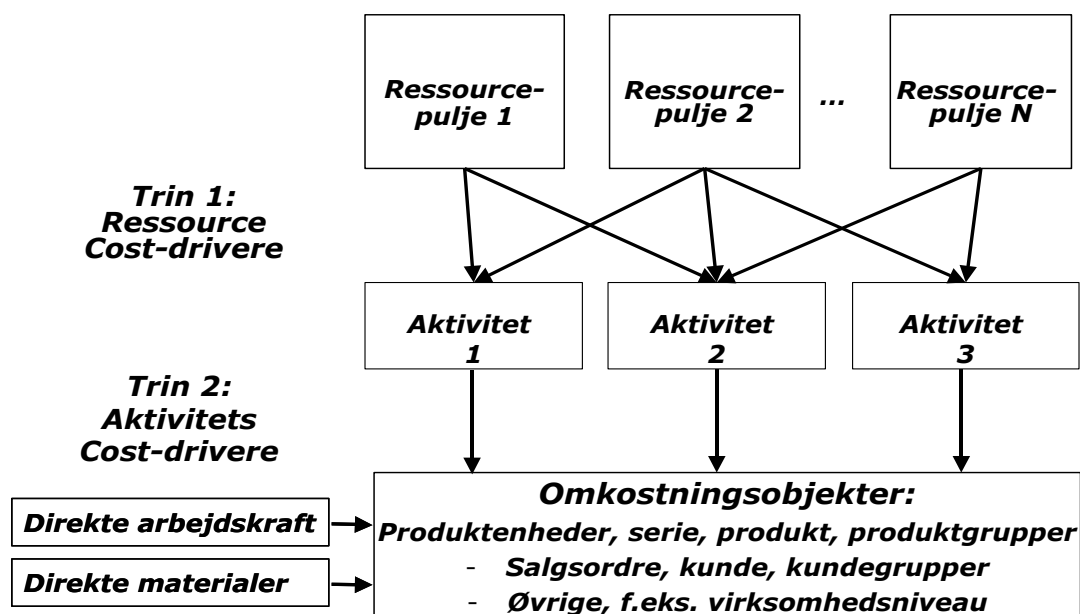
De første kritiske artikler fremkom udover *Harvard Business Review* mest i de videnskabelige tidsskrifter, men det var uden tvivl først med udgivelsen i 1987 af H. Thomas Johnson og Roberts S. Kaplans bog, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, at kritikken for alvor blev alment udbredt.

ABC's løsning på de omtalte forvridninger er ganske enkel og intuitiv appellerende, idet der tages udgangspunkt i, at hovedparten af de aktiviteter, der gennemføres i virksomheden, har til formål af sikre produktion og salg af produkter (varer og tjenesteydelse), og derfor bør opfattes som produkt- eller kundeomkostninger. Omkostningerne til aktiviteterne skal derfor henføres til produkterne (de enkelte enheder, produktet eller produktgruppen) henholdsvis kunderne (den enkelte kundeordre, kunden eller kundegruppen) i forhold til deres træk på aktiviteten.

Hermed kan den ABC-baserede omkostningskalkulation eksempelvis påvise, at specielle små-volumen produkter og kunder, der køber specialprodukter i små kvanta, er væsentlig mere ressourcebelastende, end det vil fremgå af et traditionelt fordelingsregnskab eller et simpelt bidragssystem.

Et ABC-system er ikke et edb-program, der anskaffes og installeres, men derimod nogle principper for design af et omkostningsregnskab, der skal tilpasses den enkelte virksomhed. Med dette udgangspunkt findes der derfor næppe heller ét bestemt regnskabssystem, der kan betegnes som det virkelige eller rigtige ABC-system.

Figur 1.2 viser strukturen og grundprincipperne i et ABC-system. Selvom det skitserede ABC-system ligesom de traditionelle fordelingsregnskaber, jf. figur 1.1, også kan opfattes som en to-trins procedure, er både »omkostningscentrene«, og princippet for fordeling af omkostninger ganske anderledes i et ABC-system, hvor designet først og fremmest fokuserer på aktiviteter.



Figur 1.2: Det aktivitetsbaserede regnskabs grundstruktur
(Kilde: Bearbejdet fra Kaplan & Cooper 1998, p. 84)

I ABC-systemet er det som udgangspunkt mere fleksibelt – og dermed op til designeren af systemet –, hvad der fordeles omkostninger til, men typisk vil

omkostningsobjekterne være produkter, produktgrupper, kunder eller kunde-segmenter. Sammenlignet med det traditionelle omkostningsregnskab, opfattes nogenlunde de samme omkostninger som direkte i forhold til omkostningsobjekterne »produktenheder«. Men hvad angår de indirekte omkostninger, så indgår de alle i »ressourcepuljer«. Den specifikke inddeling i resourcepuljer er en del af designet, men vil af praktiske årsager oftest ske i form af en gruppering af konti i finanskontoplanen. Det afgørende er, at alle de omkostninger, der skal fordeles via omkostningsregnskabet, enten optræder som direkte omkostninger eller som resourceomkostningspuljer – ikke hvordan resourcepuljerne er opdelt. I grupperingen af resourcepuljer vil man dog ofte bestræbe sig på, at de enkelte grupper er relativt homogene med hensyn til variabilitet og reversibilitet.

I omkostningsfordelingens første trin fordeles resourceomkostningerne til de aktiviteter, der udføres (f.eks. besvarelse af telefonopkald fra kunder, omstilling af maskiner mv.). De benyttede fordelingsnøgler, »resource cost-drivere«, er af nogenlunde samme type, som anvendes i det traditionelle fordelingsregnskabs første trin.

ABC-systemets andet trin drejer sig herefter om at henføre aktivitetsomkostningerne til omkostningsobjekter på baggrund af deres træk på aktiviteten udtrykt ved en »aktivitets cost-driver«. Her er den væsentlige forskel til de traditionelle fordelingsregnskaber, at omkostningsallokeringen også sker til andre omkostningsobjekter end produktenhederne, jf. figur 1.2, og at fordelingsnøglen skal afspejle omkostningsobjektets reelle resourcetræk, hvorfor de tidligere omtalte fordelingsnøgler, som er proportionale med volumen af *produktenheder*, ofte ikke er anvendelige.

I ABC-terminologien skelner man mellem mindst tre typer aktivitetsdrivere: »Transaktionsdriver«, »varighedsdriver« og »direkte måling« (direct charge driver). *Transaktionsdrivere*, der afspejler antallet af gange en aktivitet udføres, kan anvendes, når alle produkter – eller mere generelt omkostningsobjekter – trækker på aktiviteten på samme måde. F.eks. hvis behandlingen af en kundeordre stort set er den samme aktivitet, uanset hvem kunden er, eller hvis omstillingen af en maskine er uafhængig af, hvad der skal produceres på den.

Varighedsdriveren afspejler den tid, det tager at udføre aktiviteten. Hvis aktivitetens varighed varierer mellem forskellige omkostningsobjekter, bør varighedsdrivere anvendes. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis nogle produkter kun kræver få minutters omstilling af maskiner, mens andre kræver adskillige

timers omstilling, eller hvis behandlingen af nogle låneansøgninger tager meget lang tid, mens andre blot er ekspeditionssager. Valget mellem en varighedsdriver og en transaktionsdriver for en given aktivitet er et trade-off mellem præcision og systemomkostninger.

I tilfælde, hvor hverken antallet af gange eller varigheden af aktiviteten kan afspejle aktivitetsomkostningerne hensigtsmæssigt, kan det, som angivet ovenfor, være nødvendigt at henføre omkostningerne direkte til omkostningsobjekter ved anvendelse af arbejdsedler, edb-registreringer mv., altså direkte måling. Det kan f.eks. være nødvendigt ved visse former for komplekse test- og inspektionsprocedurer (jf. Cooper *et al.* 1992), men bruges eksempelvis også hvis bestemte ressourcer, f.eks. medarbejdere, maskiner el.lign. kan anvendes til bestemte produkter eller i forhold til bestemte kunder.

1.4 ABC i danske virksomheder

Det interessante spørgsmål i relation til en bog om danske erfaringer med ABC er nu, hvor stor udbredelsen af disse omkostningsregnskabsprincipper er i Danmark. Der findes reelt set ikke nogen nyere undersøgelser af dette – og da ABC, som anført tidligere, ikke er et bestemt system, som enten er implementeret eller ej, kan spørgsmålet også være svært at svare på. Ligeledes har mange virksomheder gennemført analyser og undersøgelser af omkostningsstrukturer ved hjælp af aktivitetsbaserede teknikker, uden at ABC af den grund kan siges at være en del af økonomistyringen, men snarere noget der har været anvendt på *ad hoc* basis.

Da der i slutningen af 1993 blev foretaget en spørgeskemaundersøgelse blandt danske fremstillingsvirksomheder, var der ingen reelle implementeringer af ABC (Sørensen & Israelsen 1995). Stikprøvemethoden gjorde dog, at en række store koncerner og datterselskaber af udenlandske virksomheder ikke var med, men det er alligevel vores overbevisning, at undersøgelsen i store træk giver et korrekt billede af ABC's udbredelse på dette tidspunkt. Selvom der skulle have været et par virksomheder, der havde gjort sig erfaringer med ABC på daværende tidspunkt, så ændrer det ikke på, at ABC bestemt ikke kunne siges at være blevet en standardteknik.

Mens ABC i visse lande – og nok især USA og England – var begyndt at blive almindeligt udbredt, var der i Danmark en vis træghed. Et par af de forklaringer, der har været diskuteret (Sørensen & Israelsen 1995), er dels, at der på daværende tidspunkt ikke var nogle danske virksomheder, som kunne fremstå som »rollemodel« for andre virksomheders implementeringer, og at en række danske akademikere var meget kritiske overfor de tidlige versioner af ABC (Rørsted 1990, 1991; Andersen & Rohde 1992; Christensen & Larsen 1994).

Hvad angår den senere udbredelse af ABC, så kunne man i en undersøgelse fra begyndelsen af 1998 (Bukh *et al.* 1999) blandt danske realkreditinstitutter, pengeinstitutter og forsikringsselskaber begynde at ane en større udbredelse. Et par af de større virksomheder brugte ABC, og enkelte andre havde eksperimenteret med at lave aktivitetsbaserede beregninger. Det har siden hen vist sig, at netop den finansielle sektor har taget ABC til sig, og at flere af de større finansielle virksomheder har gennemført meget store ABC-projekter med henblik på at foretage strategiske lønsomhedsberegninger, fastlægge afregningspriser mv.

Herudover er det vanskeligt med sikkerhed at sige ret meget om udbredelsen af ABC. Men der er næppe tvivl om, at i takt med at flere og flere økonomer på handelshøjskoler og universiteter er blevet bekendt med ABC, så har ABC-principper vundet indpas i mange virksomheders økonomistyring – også selvom der ikke foreligger en »officiel« beslutning om at indføre ABC. Med i dette billede hører imidlertid også, at state-of-the-art ABC er en samling af metoder og teknikker, som kan fortolkes i den konkrete implementering.

1.5 Bogens kapitler

Den væsentligste del af bogen består af de kapitler, der er skrevet af medarbejdere fra seks danske virksomheder, som alle har gjort sig erfaringer med ABC. Kapitlerne er som hovedregel skrevet af de personer, der har haft ansvaret for implementeringer, eller som arbejder med modellerne lige nu. Der er altså tale om bidragsydere, der er dybt involveret i de problemstillinger, der rejser sig, når man indfører et nyt omkostningsregnskab. Forfatterne har

haft frihed til at beskrive erfaringer, ideer, holdninger mv. og har leveret den sidste version af deres kapitel i sidste halvdel af 2002.

De deltagende virksomheder udgør ikke et statistisk repræsentativt udsnit af danske virksomheder med ABC-erfaringer. Vi har udvalgt dem dels på baggrund af omtale i medier og på konferencer, dels ud fra vort kendskab til, hvilke initiativer der har været i gang i forskellige danske virksomheder. Desuden har vi tilstræbt at dække flere forskellige brancher samt, at virksomhederne skulle repræsentere erfaringer fra forskellige stadier af arbejdet med ABC.

Det første bidrag, kapitel 2, er skrevet af chef koncerncontroller Thomas Pjetursson fra Danske Bank og viser, hvorledes ABC kan bruges i en virksomhed i den finansielle sektor. Danske Bank igangsatte i 1999 et ABC-projekt som følge af stigende krav om en forbedret intern økonomisk styring og rapportering. Formålet var at opnå et forbedret analyse- og beslutningsgrundlag internt i koncernen, samt at sikre et mere retvisende billede af de interne regningspriser, der er væsentlige som følge af koncernens opdeling i forretningsområder, hvor man ønsker at kunne præsentere eksterne regnskaber for de enkelte – pt. internt definerede – forretningsområder. Kapitlet behandler, hvorledes Danske Bank i første omgang gennemførte et pilotprojekt og med udgangspunkt i de høstede erfaringer fortsatte med implementeringen. Kapitlet diskuterer både, hvorledes der skabes forankring i organisationen, og der arbejdes med at designe ABC-modellen. Desuden gives eksempler på, hvorledes ABC-informationerne rapporteres.

I kapitel 3, der omhandler DSB's produktøkonomiprojekt, skriver projektleder, Christian Rubinstein, DSB og projektleder, Henrik Louis Petersen, Valcon om erfaringerne fra et ABC-projekt, som blev igangsat i DSB i 2000. Forfatterne redegør for en række af de konkrete valg, der blev truffet i forbindelse med modeldesignet. De primære output fra modellen består i opgørelser af lønsomheden på deltogssystemer og lønsomheden i ydelser til tredjepart. Endvidere er der mulighed for rapportering af omkostninger for processer og aktiviteter, hvorfor der er mulighed for at initiere og følge op på handlingsplaner i forlængelse af strategiske og taktiske beslutninger, f.eks. med udgangspunkt i BPR. I kapitlet lægges der vægt på, hvordan DSB har anvendt IT i forbindelse med implementeringen af ABC. Endelig resumerer forfatterne en række potentielle faldgruber i forbindelse med et ABC-projekt.

ABC i Milliken Denmark er omdrejningspunktet for kapitel 4, hvor økonomichef Hans Hussmann beskriver virksomhedens erfaringer med ABC. Som resultat af en længere periode med stor fokus på kundetilpasninger og mindre fokus på omkostningssiden, befandt Milliken Denmark sig i en situation med mange produkter, høj produktkompleksitet, mange leverandører og ikke mindst en faldende indtjening. Løsningen på disse udfordringer blev at reducere produktkompleksiteten og implementere ABC, således at der kunne skabes bedre indsigt i omkostningsstrukturen. Dermed blev det muligt at identificere de tabsgivende produkter, og kapitlet handler i høj grad om Milliken Denmarks arbejde med at identificere relevante omkostningsdrivere og opnå enighed i organisationen omkring disse. Desuden illustrerer kapitlet, hvorledes Milliken Denmark anvender ABC-informationerne til at rapportere disaggreerede resultatopgørelser.

Kapitel 5 er skrevet af project manager Peter Gormsen og finance manager Susan Alsø fra Novozymes, hvor ABC siden 1996 har spillet en afgørende rolle i økonomistyringen. Kapitlet omhandler et ABC-projekt, der blev gennemført i salgs- og marketingsorganisationen i løbet af 2001 med det formål at skabe en mere helhedsorienteret og nuanceret økonomistyring, der via opgørelse af aktivitetsomkostninger synliggør lønsomheden på kunder og industrier. I kapitlet beskrives den anvendte ABC-model, og der præsenteres eksempler på de ABC-resultater, der anvendes. Endvidere diskuterer forfatterne de fremtidige planer for ABC i Novozymes, hvor det blandt andet er hensigten at henhøre kapitalbindingen til omkostningsobjekterne for på dette grundlag at beregne »cost of capital« til understøttelse af shareholder value tankegangen. Der sigtes ligeledes på opgørelse af payback-tiden på tværs af værdikæden med henblik på at give ledelsen et overblik over, hvornår nye produkter bliver rentable. Endelig er det ambitionen på sigt at kunne levere ekstern information om lønsomheden og omkostningernes fordeling på regioner og segmenter.

I kapitel 6 beskriver afdelingsleder Vibeke H. Dalsgaard, hvorledes Post Danmark siden 1999 har arbejdet med ABC. Beslutningen om at implementere ABC i Post Danmark udsprang af virksomhedens arbejde med business-excellence modellen, og ABC skulle derfor være med til at skabe løbende forbedringer i kerneprocesserne. Et af de væsentlige formål med ABC-informationerne var at lave benchmarkings-analyser imellem de enkelte områder i Post Danmark for på dette grundlag at skabe mulighed for forbedrin-

ger i processerne. Kapitlet indeholder desuden en grundig oversigt og gennemgang af de faser, et ABC-projekt hos Post Danmark består af. Desuden beskriver kapitlet hvilke erfaringer, der er blevet draget, og hvorledes ABC fremover skal anvendes i Post Danmark, hvor et af formålene er produkt- og kunderentabilitet.

Sidste virksomhed er SonionMicrotronic, hvor projektleder Lars Taagaard Christiansen i kapitel 7 giver en statusrapport fra SonionMicrotronics ABC-projekt, som stadig er under udvikling. Den bagvedliggende årsag til at implementere ABC i SonionMicrotronic var at sikre, at virksomhedens fortsatte position på dens produktmarkeder var lønsom, hvilket stillede krav om en bedre indsigt i virksomhedens indtjening på de enkelte kunder og produkter. Kapitlet er bygget op omkring de problemstillinger, som SonionMicrotronic selv kunne have ønsket svar på inden påbegyndelsen af deres ABC-projekt. Kapitlet behandler således SonionMicrotronics erfaringer med, hvordan der skal tages stilling til en række områder bl.a. brug af konsulenter, sikring af forankring i organisationen samt præcisering af modellens formål og anvendelse og dermed hvilke behov modellen skal opfylde, herunder detaljeringskrav.

Endelig afsluttes bogen med kapitel 8, hvori vi sammenfatter nogle af virksomhedernes centrale erfaringer, således som vi har bidt mærke i dem. Dermed præsenteres i kapitlet nogle synsvinkler på, hvorledes der arbejdes med ABC i danske virksomheder og hvorledes ABC-principperne er blevet brugt i praksis. Blandt de emner, som vi tager op i kapitlet er, hvorledes virksomhederne har valgt at organisere selve projektførelsen, hvilke formål virksomhederne har med at implementere ABC, hvordan ABC-modellen er designet samt hvilke type cost drivere der er valgt til fordeling af omkostninger fra ressourcepuljer til aktiviteter, og fra aktiviteter og omkostningsobjekter.

Litteratur

- Andersen, M. og C. Rohde (1992/93): Activity based costing - set i kritisk belysning. *Økonomistyring & Informatik*, nr. 1, 1992/93, pp. 125-143
- Bukh, P.N., J. Flohr Nielsen, N.P. Mols & P.B. Olesen (1999): Ny økonomistyring i finanssektoren: aktivitetsbaserede regnskabssystemer. *Økonomistyring & Informatik* 14(4), pp. 309-329.
- Christensen, J. og J. Larsen (1994): Bestemmelse af produktomkostninger og ABC, *Ledelse & Erhvervsøkonomi*, 2/94, pp. 87-101
- Cooper, R., R.S. Kaplan, L.S. Maisel, E. Morrissey & R.M. Oehm (1992): *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. New Jersey: Montvale, Institute of Management Accountants
- Israelsen, P. & Sørensen, P.E. (1991): Nye økonomistyringsudfordringer. I Ole Øhlenschläger Madsen & Andreas Nicolaisen (red.), *Revision og Erhvervsøkonomi*, FSR's Årsskrift 1991, pp. 69-125.
- Johnson, H.T & R.S. Kaplan (1987): *Relevance lost - The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. & R. Cooper (1998): *Cost and Effect*. Boston: Harvard Business School Press.
- Rørsted, B. (1990): Balance Lost - An Appraisal of Activity-Based Costing, Arbejdsrapport, Institut for virksomhedsledelse, Aarhus Universitet
- Rørsted, B. (1991): Activity-Based Costing 1987-1991, *Revision og Regnskabsvæsen*, nr. 10, pp. 42-50
- Sørensen, P.E. & P. Israelsen (1995): Anvendelsen af moderne 'Cost Management' teknikker i danske fremstillingsvirksomheder. *Økonomistyring & Informatik*, nr. 4, 1995/96, pp. 215-245.