

# Optimering af forsyningskæden forudsætter viden om omkostningsstrukturen

af professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com,  
Aalborg Universitet

---

## **Øget interorganisa- torisk samarbejde mindsker den direkte kontrol med om- kostningerne**

Vi effektiviserer systematisk produktion og logistik, f.eks. ved at indføre ny automatiseret produktionsteknologi, outsource eller integrere forsyningskæden med både kunder og leverandører. Men en stadig større andel af omkostningerne er nu kapacitetsomkostninger, og det øgede samarbejde ud over virksomhedens grænser betyder også, at en større del af omkostningerne er delvis uden for direkte ledelsesmæssig indflydelse i den virksomhed, hvor de optræder som omkostninger.

Hvis vi eksempelvis vælger at tilpasse produkterne til kundernes behov eller levere på det sted og det tidspunkt, som kunden ønsker, kan man naturligvis indvende, at der er fuld ledelsesmæssig styr på den beslutning, og at sådanne leveringsbetingelser jo er noget, man selv har valgt. Men, som mange underleverandører har kunnet erfare, kan det være langt mere et krav fra kunderne end en reel valgmulighed.

## **Klare retningslinier for fordeling af ind- tjening og omkost- ninger**

I en moderne forsyningskæde er samarbejdet omkring fremdriften af produkter, udviklingen af produkter og omkostningsreduktionen af afgørende betydning for den fælles konkurrenceevne. Men den fælles optimering kræver klare retningslinjer for, hvorledes indtjening og omkostninger skal fordeles i kæden, og det kræver samarbejde. Som bekendt er ingen kæde bedre end det svageste led.

## 1. Hvorfor et omkostningsregnskab?

For at nedbringe omkostningerne i den samlede forsyningskæde er der brug for en så præcis information om omkostningsstrukturen som muligt, hvilket sætter fokus på omkostningsregnskabet – eller måske mere korrekt udtrykt: omkostningsfordelingsregnskabet.

### Udvikling af omkostningsregnskabet

I sin simpleste udgave fortæller omkostningsregnskabet os, hvilke materialeomkostninger og hvilken arbejds løn, der direkte medgår til at fremstille virksomhedens produkter, men i mere udviklede former kan et omkostningsregnskab eksempelvis give svaret på, hvad det koster at servicere kunder gennem forskellige distributionskanaler, hvor meget mere det koster at fremstille et produkt selv i stedet for at outsource produktionen til en underleverandør, hvad nye leveringsmetoder vil koste, hvad de samlede kvalitetsomkostninger er, eller hvad det vil koste at gennemføre en forsøgsproduktion for en kunde.

Udgangspunktet for disse svar er, at virksomhedens omkostninger er fordelt på produkter, kunder, processer eller kombinationer heraf, således at denne fordeling på hensigtsmæssig måde afspejler de faktorer, der forårsager omkostningerne. Det betyder eksempelvis, at det ikke er nok, at produktomkostningerne fastlægges som materialeomkostninger, direkte operatørtid samt et IPO-tillæg, der gennemsnitligt dækker de indirekte produktionsomkostninger.

### En fordelingsnøgle er ikke nok

Grundlæggende er det ikke tilstrækkeligt at fordele alle kapacitetsomkostninger efter én enkelt fordelingsnøgle, hvad enten denne er et tillæg til de direkte omkostninger eller et udtryk for maskintid. Der er brug for mere avancerede teknikker, og det er her, teknikker som det aktivitetsbaserede regnskab (Activity Based Costing, ABC) kommer ind i billedet.

### Et interorganisatorisk omkostningsregnskab

## 2. Et forsyningskædeperspektiv

Forsyningskædeperspektivet introducerer ud over den sædvanlige kompleksitet i designet af et omkostningsregnskab en række nye problemstillinger, ligesom forskellige nye designaspekter får en større vægt. For at kunne håndtere forsyningskædeperspektivet inden for rammerne af det aktivitetsbaserede omkostningsregnskab, er det nødvendigt at

**Kæden mere dynamisk end den enkelte virksomhed**

anvende og måske operationalisere designprincipperne i form af et *interorganisatorisk omkostningsregnskab*.

Et sådant omkostningsregnskabsdesign skal blandt andet kunne håndtere, at der, modsat det traditionelle omkostningsregnskab, der kun bestemmer omkostninger, som er relateret til de udgifter, der afholdes af virksomheden, i stedet skal fokuseres på de samlede omkostninger i forsyningskæden. Det skal også kunne håndtere, at forhold i én del af forsyningskæden bestemmer omkostningerne i en anden del af forsyningskæden, at forsyningskædestrukturen kan være endnu mere dynamiske end enkeltstående virksomheders organisationsdesign og at der kan være begrænsninger på udvekslingen af information om f.eks. omkostningsforhold mellem aktørerne i en forsyningskæde. Dette kan både skyldes forhold lige fra hensyn til konkurrenter til forhold omkring forhandlingsmagt i forsyningskæden.

Herudover kan de adfærdsmæssige forhold være langt mere komplekse, end tilfældet er i enkeltstående virksomheders omkostningsregnskaber, og der kan være brug for andre data end, hvad der normalt kan hentes i de traditionelle it-systemer, der fokuserer på den enkelte virksomhed.

**Et fælles omkostningsregnskab**

Udviklingen af et fælles omkostningsregnskab på tværs af organisatoriske grænser kræver samarbejde mellem virksomhederne i forsyningskæden. Idet den struktur, som omkostningsregnskabet skal basere sig på, vil være bestemt af forsyningskæden, vil det være en fordel at designe omkostningsregnskabet som en integreret del af forsyningskædedesignet.

### 3. Om forfatteren

*Per Nikolaj Bukh* ([www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com)) er professor ved Aalborg Universitet, hvor han ud over Activity Based Costing beskæftiger sig med Balanced Scorecard, Supply Chain Management samt strategi. Han har arbejdet med Activity Based Costing siden 1996 og deltaget i udviklingen af ABC-modeller i både offentlige og private virksomheder. Per Nikolaj Bukh er en af landets førende eksperter i design af økonomistyringsmodeller og har udgivet mere end 100 artikler og bøger, heriblandt Activity Based Costing: Dansk Økonomistyring under Forvandling (DJØF 2004) og Aktivitetsbaseret Økonomistyring (DJØF 2003) samt Strategikort:

Danske erfaringer med Balanced Scorecard (Børsens Forlag 2004).