

# ABC-model versus Kapacitetsregnskab

Tuesday, 16 June 2009

Last Updated Wednesday, 07 July 2010

Den amerikanske ABC-model er ubrugelig for lønsomhedsstyring - endda direkte farlig

Udgangspunkt i dette indlæg er en artikel af Michael Andersen fra 1992 - som ud fra en amerikansk såvel som en dansk synsvinkel vurderer ABC-modellens idé og metode på baggrund af dansk tradition på området - dog med forbigåelse af Kapacitetsregnskabet, som i de sidste 100 år og frem til nu nok må siges at være den væsentligste nytænkning indenfor området. Der redegøres således her for det danske Kapacitetsregnskab som formuleret af professor Palle Hansen, ikke bare som et alternativ til ABC-modellen, men som den eneste brugbare metode for realistiske og ledelsesorienteret behandling af omkostninger i videste forstand.

I modsætning til Michael Andersens konklusion - at ABC-modellen er et rimeligt alternativ - konkluderes det her, at ABC-modellen bedømt ud fra Kapacitetsregnskabet referenceramme og høje erkendelsesniveau, må forkastes som direkte skadelig og ødelæggende informationsbehandling i forbindelse med økonomisk styring idet den betragter et budget som et fremskrevet regnskab, hvad det ikke er. Endvidere består den største del af kapacitetsomkostningerne i moderne virksomhed af poster, som ikke determineres af driftsaktiviteterne men henhører under den gruppe man kalder sambestemte indirekte kapacitetsomkostninger som enten er fælles eller først medfører indtægter i senere perioder - R&D, H&R, IT, Real Estate, Management etc. I værste fald kan anvendelse af ABC tankerne betegnes som 'dødens gardiner' for Lønsomhedsstyring.

## Indledning

Den økonomiske styring af virksomhedens kapacitetsomkostninger er et område, som har været genstand for voldsom og til tider følelsesladet teoretisk diskussion og opmærksomhed igennem de sidste 60 år.

Store fremskridt er præsteret i Danmark ved afdøde professor Palle Hansen samtidig med at der har hersket et sprogligt domæne tomrum set i forhold til den engelsksprogede økonomitradition, hvor der har været slagside overimod den klassiske og på mange måder forældede opfattelse af variabilitetsbegrebet og hermed om hvordan økonomien i praksis skabes i en erhvervsvirksomhed.

Der er dog i mellemtiden og i praksis gennemført mange forbedringer i virksomhederne for at øge kvaliteten af sine økonomiske styremodeller for kapacitetsomkostninger, herunder deres disponering, udnyttelsesbetingelser og samspil med den indtægtsgivende aktivitet. Men den øgede opmærksomhed for og diskussion af, hvordan kapacitetsomkostningernes styremodeller bør udformes, ses i høj grad også indenfor regnskabsfagkredse på universiteter og handelshøjskoler - især fordi det klassiske regnskabsvæsen efterhånden som tiden går får stadig vanskeligere ved at skjule de hidtil anvendte modellens utilstrækkelighed.

Det er også værd at bemærke, at det for it-industrien har været stort set umuligt at programmere disse tanker til noget i praksis brugbart. Og det på trods af at man har haft adgang til nærmest uanede økonomiske ressourcer. For tiden ser man konsekvenserne af ikke at kunne styre økonomien under kaotiske forhold. Med hvilket resultat? Virksomhederne må lukke, slukke og lade kuratorerne afvikle konkursboene.

De faglige diskussioner her i landet har været og er for så vidt stadig præget af de strømninger, som er kommet hertil fra USA i form af den såkaldte Activity Based Costing (ABC) model. Tanken om, at amerikanerne her måske har fat i noget 'epokegørende nyt', har ikke mindst besnæret flere konsulentfirmaer i deres markedsføring af løsningsmodeller. Og herfra er konceptet naturligt nok spredt til dele af erhvervslivet. Der er flere forhold, som kan forklare, hvorfor specielt ABC-modellen har vakt dansk opmærksomhed - og det på trods af at vor egen professor og pionér indenfor økonomisk styring Palle Hansen igennem et langt liv har været fortaler for et Kapacitetsregnskab modellen og dens tilhørende metode for Lønsomheds vurderinger hvor enhver plovdræng kunne se logikken og anvende den i praksis. Man kan glæde sig over at amerikanerne endelig er vågnet op efter de mange års tornerosesøvn - og konstatere at Joe Bottler med sin Mineralvandsfabrik ikke har levet forgæves.

Man må dog konstatere at amerikanerne endnu ikke har formået at overskue disponeringssynsvinklen for omkostninger. Det lykkes nok heller aldrig ad frivillighedens vej - men måske den nuværende økonomiske krise vil kunne inspirere til tiltrængt nytænkning presset af omstændighederne.

ABC-modellen er efter mange års tavshed på området i 90'erne blevet lanceret af en af USA's mest velanskrevne forskningsinstitutioner indenfor virksomhedsøkonomi, nemlig Harvard Business School af professorerne Robert Kaplan og Robin Cooper. Det er tydeligt at de herre stadig har meget at lære inden de når op på omgangshøjde med vor egen salige professor Palle Hansen, som gennem et langt liv har kæmpet imod selvkostmodellen, som også danske universitetsøkonomer så krampagtigt har klynget sig til igennem et par menneskealdre.

Mange virksomheder opfatter det som et stadigt stigende økonomisk styringsproblem, at de produktenhedsvariable (ZW) omkostninger [styk-omkostningerne] udgør en stadig mindre del af virksomhedens totale omkostninger og at kapacitetsomkostningernes relative andel af den samlede omkostningsmasse har været støt stigende igennem de seneste årtier. Dette er bl.a. en konsekvens af den teknologiske udvikling, hvor tidligere manuelle arbejdsrutiner (variable omkostninger til forarbejdningssløn) er konverteret til maskinelle bearbejdningsprocesser. Derudover har man oplevet, at omkostninger til tekniske service- og hjælpefunktioner har fået stigende vægt. Der er her primært tale om omkostninger, som har form af »kontante« kapacitetsomkostninger. Det drejer sig om funktioner af typen konstruktion, komponentindkøb, lager, etc. Dette er bl.a. en konsekvens af den stigende automation af den egentlige produktfremstilling.

Med hensyn til selve omkostningsregnskabet formål er det glædeligt at kunne konstatere at den amerikanske synsvinkel hos Cooper & Kaplan endelig har udviklet sig til, at omkostningsregnskabet som noget nyt skal virke som datagrundlag for håndtering og løsning af såvel langsigtede som kortsigtede beslutningssituationer. For bare få år tilbage fokuserede man fra amerikansk side på, at omkostningsregnskabet primært havde til formål at fastlægge produkternes »egenpris«. Dette gjorde man ved at fordele kapacitetsomkostningerne ud på produktenhederne via arbitrære fordelingsnøgler. Som den væsentligste begrundelse herfor, har man henvist til, at omkostningsregnskabet primært skulle medvirke som styringsgrundlag for strategisk orienterede beslutninger. Og set ud fra en strategisk tidshorisont er alle omkostninger variable. Men ABC-modellens ophavsmænd Cooper & Kaplan har nu udvidet denne målsætning en beskedent del selvom det stadig er en ret snæver formålsafgrænsning hvor normal dansk målformulering siger, at omkostningsregnskabet data, hvor disse har relevans, principielt skal danne grundlag for beslutningssituationer på alle styreniveauer.

Omkostningsdata må derfor være registreret på en sådan form, at de kan bruges til :

- Inspirationsanalyser - hvor den inspirative effekt ikke mindst knytter sig til sporingen af de dækningsbidragsgivende aktiviteter ressourcetræk på virksomhedens forskellige kapaciteter - kapacitetsgrader
- Prognoseopdatering - hvor de regnskabsmæssige registreringer danner udgangspunkt for opdatering af historiske data til grunddata for prognoser.
- Dokumentation - hvor de regnskabsmæssige registreringer anvendes som dokumentation af faktiske omkostninger forbundet med givne præstationer i henhold til aftaler i tilfælde, hvor markedsmekanismen ikke accepteres som virksom - intern mellemregning

Sammenfattende er der således god overensstemmelse mellem den amerikanske og den danske formålsafgrænsning selvom den danske synes en del mere handlingsorienteret og let forståelig for praktikere i brugen som værktøj for meningsfyldt resultatledelse.

#### ABC-modellens idé og metode

ABC-modellens idé tager udgangspunkt i den amerikanske regnskabstradition, hvilket her vil sige det fulde fordelingsregnskab med NOAH - Normal Applied OverHeads som tillæg til de variable omkostninger. I dette fordeler man via mere eller mindre arbitrære fordelingsnøgler, virksomhedens afholdte omkostninger ud på produktenhederne. Der er tale om det klassiske arbejdskrævende tankesæt om et efterkalkulationsregnskab, hvor man bestemmer produkternes »egenpris«.

Cooper & Kaplan er opmærksomme på, at det fulde fordelingsregnskab som registrerings - og styremodel lider af svagheder ikke mindst i relation til de beslutningssituationer, man møder på det taktiske og operative styringsniveau. Det vil sige i marginale tilpasningssituationer samt ved prognose opdatering af omkostningsdata med henblik på styring af pris og produktvalg. ABC-modellen tilsigter derfor at forbedre virksomhedens registrerings konventioner for hermed at skabe et bedre regnskabsmæssigt grundlag for prognose[ZW udtryk for forkalkule] opdateringsformål.

Men ABC-modellen har stadig også beslutningssituationer på det strategiske niveau for øje. I disse situationer er der set fra dansk synsvinkel i højere grad tale om, at bruge regnskabsdata til inspirationsanalyser gennem vinkling gennem informationscentre - det der betegnes som primære (hvor kun én person har resultatansvar) og sekundære (hvor resultatansvaret deles og er fælles mellem flere personer) resultatcentre i virksomheden. Ved ledelse med budgetter er det altafgørende, at resultatansvar placeres på rette skuldre ikke mindst for at gøre en læreproces mulig samt en budgetkontrol meningsfyldt.

Det fornemmes her klart at de forskellige datadimensioner i et regnskabsmateriale stiller særlige krav til fleksibiliteten i måden at tænke kontoplan på grundet datastrukturernes asymetri, som stiller avancerede krav til samspillet imellem databaseteknik og rapportgenerering.

Hvordan ser så denne ABC-model, der skal kunne bidrage til beslutningssituationer på det strategiske, det taktiske og det operative niveau, ud? - Der er stadig tale om en registreringsmodel, hvor man fordeler andele af kapacitetsomkostninger ud på produktenhedsniveau. Men man benytter dels en noget mere raffineret måde end ellers at gøre det på, og dels fordeler man pr. automatik ikke alle omkostninger. F.eks. holdes udviklingsomkostninger, samt omkostninger der repræsenterer uudnyttet kapacitet udenfor omkostningsfordelingen. Det bør også tilføjes, at omkostninger til markedsføring slet ikke omtales i de aktuelle fremstillinger om ABC-modellen.

Mange danske virksomheder har indført ABC, men erfaringerne viser at ABC ofte udvikler sig til meget komplekse modeller, som ofte ikke indfrier forventningerne. Kaplan & Anderson's bud på en ny måde at lave ABC-modeller &ndash; Time-Driven Activity Based Costing (TDABC) &ndash; er meget interessant. Metoden præsenteres som en fremgangsmåde, der både er mere effektiv, dvs. giver bedre modeller, og mere simpel, dvs. kræver færre ressourcer, at indføre.

TDABC baserer sig overordnet set på to fundamentale principper: For det første estimeres det, hvad det koster at udføre virksomhedens centrale processer dvs en slags produktionsteknisk forberedelse udsat for efterfølgende bearbejdning af bogholdere og for det andet estimeres det, hvilken kapacitet der kræves for at udføre arbejdet i relation til virksomhedens transaktioner, kunder og produkter altså en betragtning vedr belastning og lønsomhed [?]. Da kapaciteten oftest måles i tid, betegnes metoden Time-Driven ABC. Herudover baserer TDABC sig på en ny type fordelingsnøgler, de såkaldte Time Equations, der på en simpel måde opfanger kompleksiteten i de aktiviteter, der udføres, således at det kan undgås at designe modeller med mange aktiviteter. Det nærmeste danske udtryk for denne metode kaldes indirekte budgettering og kan kort beskrives som en simpel algoritme bestående af få faktorer med få variationer over det samme tema - belastningsenheder, belastningsenheder pr omkostningsenhed og pris pr omkostningsenhed for den betragtede fremtidige periode. Her gøres der et stort nummer ud af at sælge modellen som en kreativ administrativ pseudoproces - men som i virkeligheden er beskæftigelses terapi på kontoristplan.

ABC-modellen bygger på fem såkaldte designvalg

Det første designvalg går ud på at afgrænse handlinger og aggregere sammenhørende handlinger til handlingssekvenser, i Cooper & Kaplan terminologi kaldet »aktiviteter« (bør ikke forveksles med den betydning flere danske forfattere lægger i aktivitetsbegrebet men nærmere som en slags programsekvenser).

Det dækker her i landet primært virksomhedens udbud af færdige salgbare produkter/præstationsydelser. Cooper nævner som eksempel handlingssekvensen opstilling (»set up«), der kan bestå af handlingerne omstilling og justering af maskine(r), fremtagning og montering af værktøjer, indkøring, inspektion, etc. Argumentet for at samle sådanne handlinger til handlingssekvenser er dels, at informationsomkostningerne ved at skulle spore ressourceforbruget af hver enkelthandling for sig til produkterne vil blive uforholdsmæssig høje.

Dels argumenteres der også for, at disse ressourcers kapacitetsforbrug er styret af den samme belastningsenhed. Idealkravet til ABC-modellens aktivitetsafgrænsning er, at ressourcetrækket for alle handlinger, som indgår i en given »aktivitet«, kan beskrives direkte proportionalt med den belastningsenhed (»cost driver«), som sidenhen bruges til at fordele »aktivitetens« omkostninger ud på produktniveau (jf. 5. designvalg).

Desto mere man går på kompromis, dvs. grupperer handlinger i den samme »aktivitet«, som ikke alle udviser ensartet proportionalitet med den valgte »cost driver«, desto mere unøjagtig bliver den efterkalkulatoriske sporing af produktomkostningerne.

Det første designvalg består med andre ord i at gruppere de handlinger og handlingssekvenser, som sidenhen kan benytte samme fordelingsnøgle i den efterfølgende omkostningsfordeling.

Det andet designvalg drejer sig om, at fastlægge det aggregeringsniveau, man ønsker at benytte i sin ressourceberetning. Cooper fremhæver, at man godt kan vælge at rapportere sit ressourceforbrug på et lavere aggregeringsniveau end det, som er fastlagt via »aktivitetsafgrænsningen« (jf. 1. designvalg). I Cooper's eksempel med »set up« kan man således godt vælge at rapportere på lavest mulige aggregeringsniveau, her »set up aktivitetens« enkelthandlinger i form af maskinomstilling, værktøjsmontage, etc.

Det tredje designvalg består i at koble monetære værdier på summen af de i »aktiviteterne« definerede handlingers ressourcetræk. Omkostningsforbruget optræder herefter som totale omkostninger pr. periode pr. »aktivitet« (første fordelings trin).

Det fjerde designvalg vedrører en stillingtagen til, hvilke informationsindgange man ønsker i sin omkostningsrapportering. Cooper nævner, at dette designvalg alene er et spørgsmål om valg af detaljeringsgrad i omkostningsrapporteringen overfor virksomhedens personelle organisation. Designvalget påvirker således ikke beregningen af produktomkostningerne.

Det femte og sidste designvalg omhandler den afsluttende produktprisberegning (andet fordelings trin). Fordelingsnøglen (cost driveren) skal her signalere de forskellige produkters træk på de definerede »aktiviteter«. Ud fra de valgte cost drivere fordeles aktivitetsomkostningerne herefter ud på de enkelte produkter.

ABC-modellen er derfor lidt populært udtrykt - en fordelingsmetode for kapacitetsomkostninger, hvor man i forhold til den almindelige udgave af fordelingsregnskabet i amerikansk regi, dels arbejder mere nuanceret med måleproblematikken omkring det samspil, der for mange ressourcer eksisterer mellem aktivitet og kapacitet, og dels fordeler man ikke pr. automatik alle kapacitetsomkostninger. Hvad disse 5 designvalg går ud på forekommer ret akademisk og virkelighedsfjernt. Bortset fra den matematiske eksersits er disse 5 punkter direkte udtryk for misforståede modelopfattelse af hvordan økonomi skabes i en virksomhed.

Det er dog væsentligt at fastholde, at de valgte cost drivere ikke i sig selv udtrykker noget omkring virksomhedens omkostningsfleksibilitet. Cost driverne kan udtrykke noget omkring de belastningsenheder, som har stor relevans, når regnskabet skal bruges som indgang til især inspirationsanalytiske formål. Men når man i ABC-modellen herudfra fordeler store grupper af kapacitetsomkostningerne til produktniveau, lader man fejlagtigt regnskabet signalere en variabilitet og reversibilitet i virksomhedens omkostningsstruktur, som reelt ikke eksisterer. Det gør den i hvert fald ikke på operativt og taktisk niveau. Og på strategisk niveau virker det ganske forvredet at forestille sig strategiske kalkuler opbygget ved aggregering af kapacitetsomkostninger fra produktkalkulationsniveau.

Det er ikke mindst på dette område, at det danske ræsonnementsmønster adskiller sig afgørende fra det amerikanske. Dette gælder uanset, om man f.eks. vælger Vagn Madsen's variabilitetsregnskab som indgang eller, om man istedet f.eks. vælger Zakken Worre's aktivitets-kapacitetsregnskab baseret på virksomhedens lønsomhedsmønster som styremodel. Til trods for forskelle i model- og begrebsapparat baseres den grundlæggende idé i begge tilfælde på, at omkostningerne skal grupperes efter deres grad af variabilitet. Dertil kommer en opdeling efter reversibilitet, som dog hos Vagn Madsen alene fremtræder implicit i variabilitetsbegrebet. Men grundlæggende er det, at enhver registreringsdimension bygger på princippet om direkte kontering af omkostningerne uden brug af fordelingsnøgler. Det er her at Palle Hansen i sine fremstillinger af Kapacitetsregnskabet adskiller sig mest afgørende fra de andre danske og amerikanske modeller - nemlig ved sine realistiske sondringer omkring disponerings-synsvinkel, informationsindgang med primære og sekundære resultatcentre og definitionerne omkring sær- og sambestemmelse af kapacitetsomkostninger i forhold hertil med sin asymetriske datastruktur. På disse væsentlige områder lades endnu meget tilbage at ønske for de andre modellers vedkommende rent erkendelsesteoretisk.

#### Kapacitetsregnskabet - i Zakken Worre optik

I forbindelse med beslutninger af enhver art, det være sig på strategisk, taktisk eller operativt niveau, skal kalkulerne dvs. konsekvensprognoserne, der bruges ved vurdering af tiltag, naturligvis indeholde alle indtægter og omkostninger, som optræder som konsekvenser for den pågældende beslutning. Set ud fra en given beslutningssituation, er det omkostningernes grad af variabilitet og reversibilitet som afgør, hvilke omkostninger der skal medtages i kalkulerne [offer- og sunk cost]. Omkostningernes styrbarhed er med andre ord påvirket af de to nævnte faktorer. Altså betragtet under en disponeringssynsvinkel og ikke efter en forløbssynsvinkel, hvilket var et spørgsmål, som de to herrer desværre aldrig fik afklaret indbyrdes inden de forlod denne verden.

Det drejer sig i denne forbindelse om via regnskabet som målesystem at fastlægge virksomhedens omkostningsfunktion. Regnskabets opgave er at danne udgangspunkt for et opdateret prognosegrundlag til de forskellige beslutningssituationer. I jo højere grad beslutningssituationerne knytter sig til kendte strukturer, desto tættere knytter konsekvensprognoserne sig til regnskabets registreringsgrundlag. Forudsætningen er imidlertid, at omkostningsregnskabet udvides, så det ikke blot omfatter omkostningerne i beløb, men også omkostningsdata i form af kapacitetstræksdata og belastningsdata. Disse data skal lagres som mængdedata i virksomhedens database, så man kan trække på dem individuelt til hver enkelt beslutningssituation ved hjælp af et kapacitetsnetværk i virksomhedens analysegenerator.

Et eksempel herpå kan være dimensionering af personalekapacitet i lagerfunktionen. Her eksisterer der ofte tæt sammenhæng mellem prognosedata og registrering af faktisk tidsforbrug pr. lagerekspedition, faktisk forbrug af løntimer, lønsatser, effektivitetsparametre i form af diverse tidstab, etc. [det er endvidere interessant at tænke sig at en hjælpeafdeling - som lagerekspeditionen jo faktisk er - kan have sine egne 'stykombomkostninger' i forhold til sine ydelser som er et vist antal ekspeditioner pr mandetime - i dette eksempel timebetalt lønarbejde hvor kapaciteten kan tilpasses i takt med at behov opstår. Dette leder tanken hen på at en hjælpeafdeling også er et resultatcenter, men hvor ydelserne blot ikke videredebiteres internt]. Dette træder tydeligere frem ved intern afregning af interne tjenesteydelser imellem koncernforbundne selskaber, som dog ikke behandles her.

Set i relation til nye strukturer må prognosedata forventes i højere grad at skulle hentes udenfor virksomhedens interne registreringer. Nye strukturer vedrører ikke mindst beslutninger på det strategiske niveau.

Det følger af det ovenstående, at kapacitetsregnskabet naturligvis ikke alene opererer med variable omkostninger (stykombomkostninger) i sine kalkuler, sådan som nogle synes at tro. Dette afhænger helt af beslutningssituationen og opgaveniveauet. Men det er lige så klart, at man heller ikke falder for den amerikanske idé om i sit registreringsgrundlag, absolut at beskrive kapacitetsomkostningerne på så lavt et opgaveniveau, at de er beskrevet som varierende med produktenheden, hvad de pr. definition ikke er. Kapacitetsregnskabet tager netop højde for dette aspekt ved, at klassificere kapacitetsomkostningerne efter deres grad af variabilitet og reversibilitet dvs. efter måden hvorpå de disponeres. Dette er derfor det første krav, man må stille til en meningsfuld registrerings- og styremodel for kapacitetsomkostninger.

Det andet krav er, at man må kunne spore omkostningerne igennem organisationens ofte komplicerede forgreninger. Dette sporingsproblem optræder i forskellige former. Lad os kort se lidt nærmere på disse varianter.

Den målemæssige kobling mellem aktiviteten og trækket på virksomhedens forskellige kapaciteter kan være mere eller mindre direkte. Man må her som det første udskille de måletekniske nøglekapaciteter, hvis præstationer (output) har direkte måleteknisk reference til virksomhedens aktivitet i form af færdige salgbare produkter. Der kan f.eks. være tale om egentligt

produktionsmaskinen eller om funktioner af typen konstruktion, distribution, indkøb og salg.

Som det andet må man udskille følgekapaciteter, som er funktionskapacitet, hvis præstationer ikke umiddelbart hænger sammen med virksomhedens aktivitet - altså hjælpeafdelinger. Følgekapaciteter kan dels dække over hjælpepræstationer til de egentlige aktivitetsskabende funktioner i indkøb, produktion og salg. F.eks. kan nævnes funktioner, der varetager opgaver af typen reparation og vedligeholdelse af maskiner og bygninger, intern rengøring, EDB, bogholderi, etc. Men følgekapaciteterne kan dels også være knyttet til de egentlige nøglekapaciteter. Det gælder f.eks. når medarbejdere, der overvåger automatiserede fremstillingsmaskiner (nøglekapacitet), optræder som følgekapacitet hertil. Eller det gælder tilsvarende, at f.eks. biler optræder som følgekapacitet til sælgerkapacitet. Lederkapacitet optræder altid som følgekapacitet til »udførende«

Det ovenstående skulle gerne illustrere, at sporingen af kapacitetsomkostninger og kapacitetstræk i relation til aktiviteten ofte er ganske kompleks. Dette gælder ikke mindst for hjælpepræstationerne, som skal spores igennem flere led på grund af deres mindre entydige eller helt manglende reference til aktiviteten. Det faktum at kapacitetsomkostningerne hurtigt bliver en så kompliceret styringsopgave, er grundlæggende set blot en konsekvens af, at man i virksomheden har valgt at »indrette« sig så kompliceret. Ikke mindst i de større virksomheder indretter man sig »kompliceret« bl.a. fordi, man gerne vil udnytte specialiseret viden og evner via arbejdsdeling.

## Afslutning

Det er vigtigt at være opmærksom på noget så grundlæggende, at al registrering er ex post. Kalkuler er ex ante. Kalkulation og kalkuler er derfor ikke en regnskabsopgave ex post, men en prognoseopgave ex ante. Derved optræder »costing« ikke som en regnskabsopgave men som en opgave, hvortil man kan trække på regnskabets data som prognosegrundlag, hvor dette måtte være relevant. Konsekvensen heraf er, at den økonomiske styring bliver en opgave, der kan følge de økonomiske basisræsonnementer med registreringssystemet som støttefunktion.

Alene derved kan man undgå de forkrampede forsøg på at hænge regnskabsvæsnet og den økonomiske styring op på kalkulationer på laveste opgaveniveau for omkostninger, som slet ikke kan beskrives styringmæssigt relevant på dette niveau.

Set på baggrund heraf markerer de danske registrerings- og styremodeller sig som værende fleksible og konstruktive værktøjer, der ikke forfalder til at forenkle virkeligheden så meget, at den i nogle tilfælde bliver ugenkendelig. - Og dette er egentlig ganske godt klaret også vurderet ud fra en international målestok. Som sådan må ABC-modellen forkastes som direkte farlig som informationsgrundlag ved en beslutningsproces i forbindelse med virksomheders lønsomhed. Den gamle ubrugelige selvkostmodel er erstattet af en anden ubrugelig registreringsmodel hvormed man således stadig praktiserer at aktivere visse kapacitetsomkostninger.

Muligvis kan tillæg af visse overhead omkostninger accepteres i eksterne regnskaber og ved skattemæssig resultatopgørelse - men til ledelsesmæssigt styringsformål må det afvises som direkte skadeligt informationsbehandling. Det sproglige domæne gab imellem amerikansk og dansk metode rent definatorisk set eksisterer altså stadigt, men nu blot på en ny måde. Amerikanerne er stadig ikke på omgangshøjde rent forståelsesmæssigt. Tilsyneladende er man ikke nået længere end til lidt mere forfinede metoder for indirekte budgettering af kapacitetsomkostninger. Det værste er dog at man afskærer sig fra at få det klare overblik over indtægtssektorerens relative lønsomhed idet man er mere fokuseret på at få alle omkostninger fordelt - selv under ledig kapacitet. Summary:

The paper discusses the Activity Based Costing System comparative to the danish Capacity Accounting Model CAM seen in both an american and a danish perspective. The idea and methodology of the Activity Based Costing (ABC) System is presented. On the basis of this presentation, the danish Capacity Accounting Model is evaluated as a better alternative as the ABC System for meaningful cost accounting.