

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

1. Innledning

Målsetningene for dagens bedrifter er tredelt:

- å produsere gode resultater,
- å utkonkurrere konkurrenter og
- å tilfredsstille kundene på en best mulig måte.

For å nå de to første målsetningene må man oppnå den siste målsetningen. Tradisjonelle økonomistyrings teknikker har kun konsentrert seg om den første målsetningen ved å forsøke å redusere kostnader med liten tanke på hvilke effekter dette har for kundene. En slik ensidig fokusering på kostnader vil derfor i mange tilfeller ikke produsere optimale resultater. For å utvide perspektivet trenger man imidlertid nye tenke måter og prosesser.

Det har fra slutten av 80 tallet vokst frem verktøy og ideer som til sammen utgjør et ramme verk som kalles Strategisk økonomi styring (Strategic Management Accounting (System)). Dette ramme verket er vell definert, enkelt å sette seg inn i og en del av det bør være relativt lett å ta i bruk for de fleste

2. Definisjon av Strategisk Økonomi styring

En del definerer Strategisk økonomi styring som et eget område innen økonomi styring, men det riktige er å definere det som en naturlig del av driftsregnskap og økonomi styring, noe som følgende definisjon av Management Accounting viser:

Management Accounting is a system of measuring and providing operational and financial information that guides managerial action, motivates behaviours, and support and creates the cultural values necessary to achieve an organization strategic objectives. (Ansari m.fl. 1997)

1. Fokuset i denne definisjonen over, er at regnskaps funksjonen med sine regnskaps og økonomistyrings systemer skal bistå i at organisasjonen når sine strategiske mål. Man unngår da en teoretisk diskusjon om de ulike retninger innen Strategic Management Accounting og hvor de hører hjemme. Det er kort og godt tidligere definisjoner av Management Accounting som har vært for snevre.
2. Definisjonen inkluderer både operasjonell og finansiell informasjon. For at et selskap skal ha en god styring er måling av både operasjonell og finansiell informasjon essensiell.
3. Fokuset er på strategisk ledelses rapportering
4. Definisjonen anerkjenner at gode regnskaps systemer har tre attributter:
 - a. Teknisk – det øker innsikten i det fenomenet det måler, og leverer relevant informasjon for strategiske beslutninger
 - b. Handling – det oppmuntrer til handlinger som er konsistent med en organisasjons strategiske mål
 - c. Kultur – det supporterer og/eller medvirker til å skape kulturelle verdier, tro og tankesett i en organisasjon

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Et regnskaps og økonomistyrings system er altså et målesystem som inkluderer både finansiell og operasjonell informasjon, med det mål å hjelpe organisasjonen å nå sine strategiske mål. Strategisk økonomi styring er da en naturlig del av dette systemet.

Definisjonen er vid nok til å inkludere Balanced Scorecard spesielt med tanke på punkt 4. De senere års utvikling av The Balance Scorecard i retning av et strategisk system peker imidlertid mer i retning av at et Strategisk Økonomistyrings system er skreddersydd til å supportere et Balance Scorecard system.

3. Hva består et strategisk økonomistyrings system (Strategic Management Accounting System) av

Det er vanlig at et strategisk økonomi system inkluderer følgende deler:

1. **Kost målings system** – føre, systematisere, måle og rapportere informasjon om de resurser som organisasjonen forbruker til å produsere varer og tjenester for sine kunder. Hovedmålsetningen for å måle kostnader er for å ta velbegrunnede strategiske beslutninger og for å styre kostnader.
2. **Analyse av konkurrenters kostnader** – analysere kost og inntekter fra tilbydere av lignende tjenester og produkter - Benchmarking
3. **Verdikjede (Value chain analysis) analyser** – for å avdekke kostnader, driftsmidler og marginer hos de enkelte aktører i verdi kjeden. En sentral svakhet i et vanlig driftsregnskap er at det kun fokuserer den verdien som er skapt internt i bedriften og ikke den verdien som er skapt i hele verdi kjeden (analysen starter for sent og slutter for tidlig). En verdikjede analyse derimot ser på hele verdi kjeden og de muligheter som er til å bedre kjedens og dermed bedriftens lønnsomhet.
4. **Strategisk kost analyser** – for å estimere effekten av forskjellige strategiske beslutninger som for eksempel satsning på nye kunder, ny produksjons teknologi m.m.

Resten av artikkelen vil i hovedsak omhandle punkt 1 og 3 over og indirekte punkt 4..

3.1 Kost målings system

Et kost målings system må samtidig måle data innen tre dimensjoner:

- Kost – Målsetningen med systemet er å styre kostnader. Et kost system skal hjelpe ledelsen med å forstå hvordan de forskjellige prosesser brukt til å produsere, levere og supportere produkter og servicer bidrar til kost, samt hvilke faktorer bidrar til å endre kost. Dette hjelper ledelsen til å fokusere tiltak på de områder som vil gi best effekt.
- Kvalitet – Et kost målings system skal frembringe informasjon som gjør ledelsen i stand til å få innsikt i de kostnader som medgår i å levere kunden varer og/eller tjenester med en gitt kvalitet. Et godt kost målings system

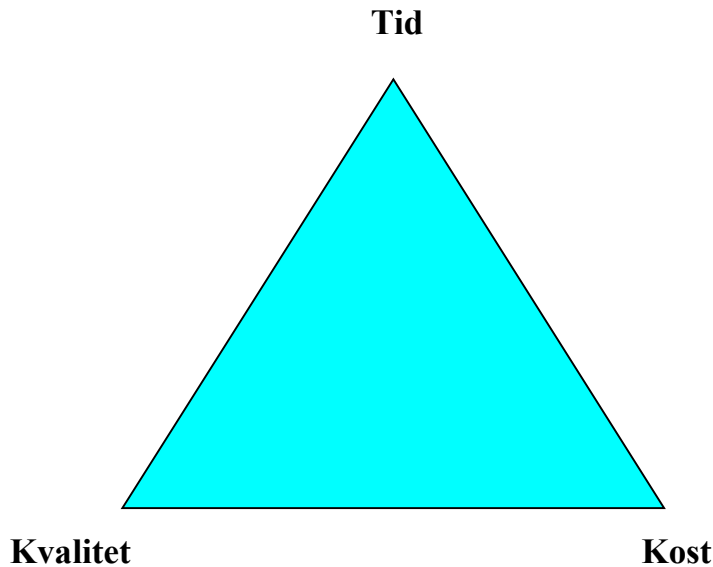
Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

skal i tillegg kunne frembringe grunnlag for å estimere kostnader ved endringer ønsket av kunden.

- Tid – Tid er penger både i direkte og overført betydning. Selskapets produkt og/eller tjenester må være tilgjengelig for kunden når kunden ønsker dem. Selskapet må også mestre å utvikle nye produkter/tjenester rask og få de på markedet tidsnok til å møte kundens behov.

Vi kan vise dette i et strategisk triangel.



Jeg vil i det følgende kort se på en del eksempler måltall for tid og kvalitet (her er mulighetene uendelige):

3.1.1 Hvordan måle tid

De fleste økonomi systemer kan i dag måle ordrer levert på tiden (både i antall og verdi), snitt kredit tid til kunder, snitt kredit tid fra leverandører og antall dager varer i snitt ligger på lager. Dette er alle måltall som inneholder tid som et element. Kunsten er å velge ut de parameter som er viktigst for at selskapet skal nå sine strategiske mål, og måle disse.

Med utgangspunkt i selskapets strategi settes klare mål på for eksempel % av ordrer som skal leveres innen avtalt tid (service grad). I tjeneste ytende organisasjoner kan kunde behandlings tid være et viktig måltall.

En god likviditets styring tilsier at man har måltall på snitt kredit tid til kunder, snitt kredit tid fra leverandører og antall dager varer i snitt ligger på lager. Dette kan settes sammen til et Cash-to-cash måltall som måler binding av kapital i varekretsløpet.

3.1.2 Hvordan måle kvalitet

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Kvalitet måles både på interne prosesser, input til organisasjonen og på selve produktet og/eller tjenesten og support av kunden etter levering. Målsetningen er imidlertid for all måling av kvalitet å sikre at kunden får den kvalitet som er spesifisert fra selskapet til en lavest mulig kost.

For at dette skal være mulig må selskapet ha en klart definerte kvalitets mål.

Eksempel på kvalitets mål på interne prosesser kan være:

- feil plukking i % av totale leveringer
- antall kredit notaer i % av totale faktureringer
- service kostnader i % av salg

Eksempler på eksterne kvalitets mål kan være

- antall returer i % av salg
- kunde tilfredshet
- rating i tester
- service kostnader i % av salg

I-og-med at dette relaterer seg direkte til et selskaps strategi vil hva som er viktig å måle variere fra selskap til selskap. Det er imidlertid en del basis ting som alle selskaper bør beherske.

3.2. Verdikjede (Value chain analysis) analyser

Tradisjonelt har kost analyser fokusert på verdi skapt internt i bedriften (verdi lagt til (DB) – dvs salgspris minus kostnader til råvarer) basert på den missoppfatning at dette er de eneste kostnadene bedriften kan påvirke. Imidlertid er det å se på hele verdi kjeden en bedre måte til å utnytte komparative fordeler.

Dekningsbidrags analyser (verdi lagt til internt) kan gi feile signaler:

1. Den behandler råvarer annerledes en andre innkjøpte innsats faktorer
2. Intern fokusering på verdi skapt (DB) retter ikke søkelyset på muligheter til å utnytte linken mellom et selskap og dets leverandører og/eller kunder for å redusere kost og skape differensierte produkter/tjenester
3. Komparative fordeler kan bare bli fullt utnyttet ved å se kostnader til råmaterialer i sammenheng med andre kostnadselementer/interne produksjons prosesser (høyere pris/bedre kvalitet på råmaterialer kan bedre lønnsomhet ved å redusere garanti kostnader og/eller rework)

En verdikjede analyse inneholder følgende stepp:

1. Definere en industri's verdi kjede og allokere kostnader, inntekter og driftsmidler til hver verdi skapende aktivitet i kjeden.
2. Avdekk de kost driverne som påvirker hver verdi skapende aktivitet
3. Vurder muligheten til å utvikle komparative fordeler gjennom enten å styre kost driverne bedre enn konkurrenter og/eller redefiner verdi kjeden.

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Denne innsikten er vesentlig annerledes enn en vanlig regnskaps analyse av et selskap.

- Da så godt som ingen selskaper konkurrerer med den samme kombinasjon av verdi skapende aktiviteter, vil en verdi kjede analyse danne grunnlag for å forstå et selskaps posisjon i en bransje/industri. Skal man videreutvikle varige konkurranse fordeler krever det kunnskap om de verdi skapende aktiviteter som et selskap og dets konkurrenter har.
- Når en verdi kjede analyse er fullført bidrar den til å klarlegge strategiske valg som produsere selv/kjøpe produkter og integrering med ledd før/etter i verdi kjeden. Slike investerings avgjørelser kan da bli vurdert iht den totale effekt de får på verdi kjeden og selskapets posisjon i denne.
- Det neste steg er å skape innsikt om hvilke faktorer som skaper konkurranse fordeler/suksess i de forskjellige nøkkel steg i verdi kjeden.
- En verdi kjede analyse hjelper å kartlegge ”buing power” ved at den avdekker den % andel av total fortjenesten i kjeden som skapes i de enkelte ledd i kjeden. Denne kunnskapen hjelper selskapet i å utnytte samarbeid med leverandører og kunder.
- En verdikjede analyse setter søkelys på hvordan et selskaps produkter passer inn hos dets kunder, ved bl.a. å vise hvilken % av kundens totale kost for slutt produktet selskapets produkt utgjør. Det skaper et godt utgangspunkt for å arbeide sammen for å oppnå kost reduksjoner.
- Totalt så summerer dette opp til et verktøy som skaper mulighet for innsikt i hvordan redusere kostnader og skape differensiering (de to hoved strategier som Porter nevner) Evnen til å redusere kostnader og skape differensiering av produkter/tjenester baserer seg på en avansert innsikt om kost drivere , inntekter og driftsmidler i hvert steg av verdi kjeden og integreringen av de forskjellige ledd i kjeden.

Det vil ofte være vanskelig å foreta en verdi kjede analyse bl.a. pga at andre selskaper i verdi kjeden ikke ønsker å dele informasjon og at den informasjon som er tilgjengelig (årsregnskaper) ikke gir tilstrekkelig informasjon. I de tilfeller et selskaps virksomhet omfatter flere ledd i verdi kjeden bruker man markedspris på tilsvarende tjenester/produkter som utgangspunkt for beregning av inntekter/fortjeneste for det leddet.

En verdi kjede analyse bør danne utgangspunkt for en strategisk prosess hvor bl.a. strategisk posisjonering basert på utvikling av konkurranse fordeler bør være en del av resultatet av denne prosessen.

4. Strategiske implikasjoner på måle og kontroll systemer

Som nevnt innledningsvis skal regnskaps funksjonen med sine regnskaps og økonomistyrings systemer bistå i at organisasjonen når sine strategiske mål.

Et god regnskaps og økonomi styrings system skal ha tre attributter:

- a. Teknisk – det øker innsikten i det fenomen det måler, og leverer relevant informasjon for strategiske beslutninger

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

- b. Handling – det oppmuntrer til handlinger som er konsistent med en organisasjons strategiske mål
- c. Kultur – det supporterer og/eller medvirker til å skape kulturelle verdier, tro og tankesett i en organisasjon

Jeg vil i det følgende kort gå inn på enkelte områder hvor dette vil påvirke design av regnskaps systemet.

4.1 Konkurransfordeler

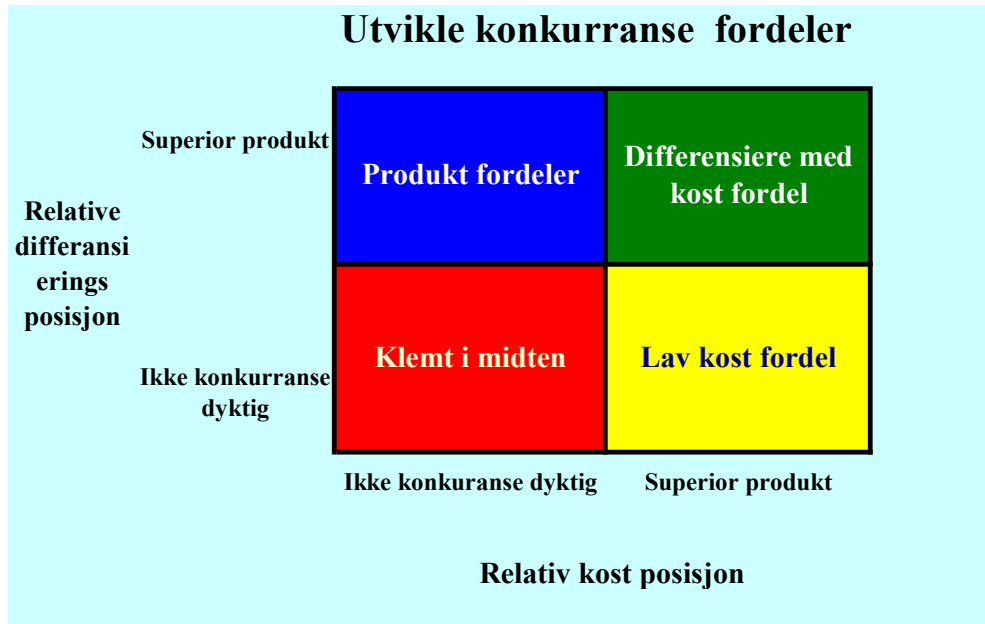
Porter (1980) foreslår to grunnleggende måter som et selskap kan utvikle konkurransefordeler på:

1. Lav kost: Hovedfokus for denne strategien er å oppnå en kostnadsfordel relativt til konkurrenter. Dette kan oppnås på flere måter, bl.a.:
 - i. Stordrifts fordeler
 - ii. Lærekurve effekt
 - iii. Nøye kost oppfølging
 - iv. Minimere kostnader til R&D, markedsføring, etc.
 - v. Kombinasjon av ovennevnte
2. Differensiering: Hovedfokus for denne strategien er å differensiere produktet/tjenesten som selskapet tilbyr ved å skape noe unikt. Dette kan oppnås på flere måter, bl.a.:
 - i. Merke vare lojalitet
 - ii. Bedre kunde service
 - iii. Forhandler nettverk
 - iv. Produkt design
 - v. Produkt teknologi, m. m,
 - vi. Kombinasjon av ovennevnte

Da hovedmålsetningen for et regnskaps system er å hjelpe organisasjonen å nå sine strategiske mål, må de strategiske valg selskapet foretar direkte avspeiles i den informasjon selskapets regnskaps og økonomi styrings system produserer.

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen



4.2. Strategisk posisjonering

Strategi varierer fra selskap til selskap og kontroll systemer bør skreddersys til å møte de behov den enkelte strategi har. Dette baserer seg på følgende:

1. For effektivt gjennomføring vil forskjellige strategier kreve forskjellige prioritering av oppgaver, forskjellige suksess faktorer, forskjellige kunnskaper, perspektiv og utførelse
2. Kontroll systemer er målings systemer som påvirker oppførselen til de som blir målt
3. Grunnleggende for design av et hvert målesystem vil derfor være om de handlinger systemet skaper er i tråd med strategien som danner grunnlaget for målesystemet.

Et selskaps strategi påvirkes av to inter relaterte faktorer:

- Selskaps langsiktige målsetning/mission
- Måten selskapet har valgt å utføre sin virksomhet på i det marked de er for å nå sine mål – det og skape og utnytte konkurranse fortrin

Under er en oversikt som viser viktighet av forskjellige typer kost kontroller sett opp mot de to hovedstrategier, lavkost og produkt differensiering.

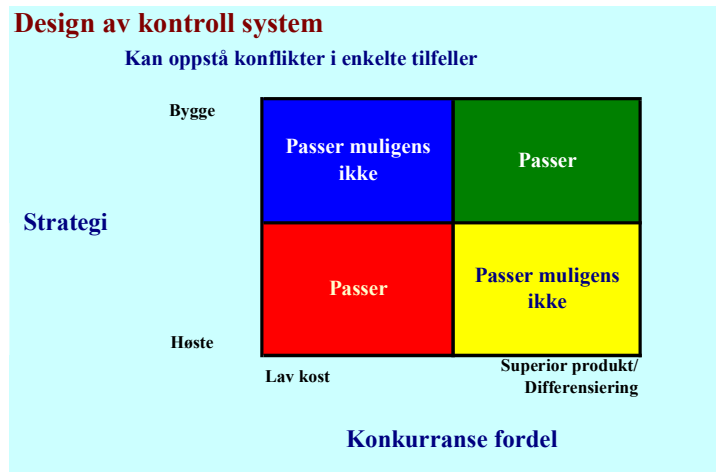
Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Typer kost kontroll strategier basert på selskaps strategi

	Hoved typer strategier	
	Produkt differensiering	Lav kost
Viktigheten av produkt kost ved pris avgjørelser	Lav	Høy
Viktigheten av å analysere konkurrenters kostnader	Lav	Høy
Viktighet av analyser og kontroll av marketing kostnader	Kritisk til suksess	Sjelden foretatt
Viktighet av å nå budsjetter	Moderat	Høy til veldig høy
Viktighet av løpende oppfølging av produkt kostnader	Moderat til lav	Høy til veldig høy

En annen problemstilling som kan oppstå ved design av kontroll systemer er om man kombinerer en lav kost strategi (i sin ytterste konsekvens) med å bygge markeds andeler. Å bygge markeds andeler tilsier investeringer i markedsføring og R&D som igjen krever marginer, som igjen krever differensiering av produkter/tjenester. Det samme gjelder en høste (cash cow) strategi kombinert med differensiering av produkter/tjenester. Ingenting er imidlertid absolutt.



4.3 Kost drivere

En kost driver kan defineres som ”enhver faktor som skaper systematisk variasjon i kost”. Tradisjonelt har regnskaps analyse vært volum orientert, dvs at man i hovedsak har konsentrert seg om volum som forklaring på variasjon i kost. I sin enkleste form

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

har dette skjedd gjennom å klassifisere kostnader i faste og variable kostnader. Med bakgrunn i de totale faste kostnader og variable kostnader pr produserte enhet har man så kommet frem til et ”break even punkt” ved bruk av ”break even” analyser. Det som er problemet med en slik analyse er at volum er bare en av mange kost drivere (men selvfølgelig en viktig kost driver). Har man for eksempelet kvalitets problem vil det ikke bli hensyntatt i en slik analyse. Et kvalitets problem kan faktisk øke ettersom produksjon kapasiteten presses.

Konseptet med kost drivere er for å komme vekk fra kost/volum tankegangen. Kost er påvirket av mange faktorer som igjen påvirker hverandre. Å forstå hvordan kost varierer, krever innsikt i den gjensidige påvirkning de forskjellige faktorer har i en hver situasjon. Dette er meget komplekst men kan kort summeres opp som følger:

- I strategisk sammenheng er sjelden volum den beste måten å forklare hvordan kost varierer
- Det er bedre i en strategisk sammenheng å forklare kostnader i sammenheng med strukturelle valg og de kunnskaper/ledelses kvaliteter som skal til form å oppnå den valgte strategiske posisjonering
- Ikke alle kost drivere er like viktig til enhver tid, men noen av dem er sannsynligvis veldig viktig i de fleste tilfeller
- Det krevers forskjellige typer analyser for å analysere de forskjellige kost driverne. Den som skal foreta kostnads analyser må derfor inneha kunnskap om de forskjellige verktøy, og ledelsen må ha generell kunnskap om dette.

Som nevnt i definisjonen kan en kost driver defineres som enhver faktor som systematisk påvirker kost og det finnes per i dag ikke noen komplett liste over slike kost drivere. Vi kan imidlertid forenkle dette noe ved å forsøke å dele kost drivere inn i to grupper:

1. Strukturelle kost drivere (Structural cost drivers)
2. Ledelses styrte kost drivere (Executional drivers)

4.3.1 Strukturelle kost drivere

Det er minst fem strategiske valg som et selskap har vedr sin økonomiske struktur som påvirker/driver kost posisjoner for et hvert produkt /tjenester de måtte produsere:

1. Scale: Hvor store investeringer skal foretas i produksjon, R&D, markedsføring etc (economy of scale – stordrifts fordeler).
2. Scope : Grad av vertikal integrasjon (hvor mange ledd i verdi kjeden som selskapet selv innehar) . Horisontal integrasjon er mer relatert til skala.
3. Erfaring (experience): Hvor mange ganger tidligere selskapet har utført det de nå skal gjøre en gang til
4. Teknologi /Technology): Hvilken teknologisk prosess som brukes i de enkelte led i verdi kjeden
5. Kompleksitet (complexity): Hvor mange forskjellige typer produkter/tjenester tilbyr selskapet sine kunder

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Hver av disse strukturelle valg innebærer konsekvenser som påvirker/driver kostnadene til de produkter/tjenester selskapet tilbyr. Det som er felles for de ovennevnte kost driveren er at mer nødvendigvis ikke er bedre. Det gjelder til og med erfaring. For mye erfaring i et dynamisk miljø kan være like hemmende som for lite erfaring. Man blir låst i gamle tanke mønster.

4.3.2. Ledelses styrte kost drivere (Executional drivers)

Denne andre kategorien – ledelses styrte kost drivere er de kost drivere som påvirkes av hvor god ledelsen er til å lede virksomheten godt. Slike ledelses styrte kost drivere kan bl.a. omfatte:

- Grad av involvering av ansatte i bedriften – dette gjelder bl.a. kontinuerlig forbedrings programmer og lignende
- Kvalitets kost systemer/programmer – det finnes her en rekke varianter bla.TQM (Total Quality Management), Six Sigma etc.
- Kapasitets utnyttelse
- Hvor effektivt produksjons linjer og systemer er satt opp
- Produkt konfigurering – hvor effektiv er produkt designen (lett å produsere, lett å distribuere etc.)
- Utnytte muligheter til kost besparelser, inntekts økning og bedre utnyttelse av driftsmidler ved samarbeid med leverandører og kunder basert på verdi kjede analyser

I hvilken grad de ovennevnte ledelses styrte kost driverne vil redusere kostnader varierer fra situasjon til situasjon. Det er imidlertid sjelden de fører til kostnads økninger.

Et godt kost målings system må derfor hensynta ovennevnte faktorer slik at de faktorer som påvirker den enkelte bedrift blir satt inn i system, det blir satt mål og at dette følges opp med faste mellomrom.

5. Design av Strategisk økonomistyrings system

Vi er nå tilbake til utvikling av et Strategisk økonomistyrings system. Økonomi funksjonen må løftes opp på strategisk nivå som hensyntar den strategien selskapet har valgt. Det ligger i definisjonen av Management Accounting at regnskaps funksjonen med sine regnskaps og økonomistyrings systemer skal bistå i at organisasjonen når sine strategiske mål.

Det krever at økonomi funksjonen hever blikket og blir mer eksternt fokusert. Det inkluderer verdi kjede analyser og konkurrent analyser.

Basert på en verdi kjede analyse som gir informasjon til selskapets strategi prosess om hvordan selskapet er posisjonert i verdi kjeden og hvilke muligheter der ligger til å forbedre selskapets posisjon i kjeden, vil selskapet foreta visse valg relatert til strategisk posisjonering og valg av konkurranse fordeler for å realisere de muligheter som er avdekket.

Strategisk økonomistyring

– artikkel av Statsautorisert revisor/siviløkonom John Asle Johnsen

Basert på den strategi selskapet har valgt må selskapets kost målings system utvikles slik at det kan bidra til at selskapet oppnår den valgte strategi og kan gi innsiktsfull informasjon. Innsikt i hva som driver kost er her essensielt. Et godt regnskaps systemer skal ha tre attributter:

- a. Teknisk – det øker innsikten i det fenomenet det måler, og leverer relevant informasjon for strategiske beslutninger
- b. Handling – det oppmuntrer til handlinger som er konsistent med en organisasjons strategiske mål
- c. Kultur – det støtter og/eller medvirker til å skape kulturelle verdier, tro og tankesett i en organisasjon

Et regnskaps og økonomistyrings system er altså et målesystem som inkluderer både finansiell og operasjonell informasjon, med det mål å hjelpe organisasjonen å nå sine strategiske mål. Strategisk økonomi styring er da en naturlig del av dette systemet.

Oslo, 2.5.2006

Litteratur henvisning:

- Walther, T., Johansson, H., Dunleavy, J., og Hjelm, E. - Reinventing the CFO, Moving from Financial Management to Strategic Management, McGraw-Hill, 1997.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T., og Lawrence, C. – Strategy and Management Accounting, Irwin, 1997.
- Ansari, S. og Lawrence, C. – Cost Measurement systems: Traditional and Contemporary Approaches, Irwin, 1999.
- Shank og Govindarajan - Strategic Cost Management, The Free Press, 1993
- Horngren m.f.l, Cost Accounting, Prentice Hall, 2003