

Omkostningskontrol og budgetlægning¹⁾

Af Ove Jeppesen.²⁾

Inden for erhvervslivet er der en stigende interesse for at gennemføre omkostningskontrol under en eller anden form. Samtidig gør der sig dog en betydelig skepsis gældende i visse kredse, der synes, at det hele bliver mere og mere indviklet, og det er derfor naturligt at begynde med at stille spørgsmålet: »Hvorfor er omkostningskontrol nødvendig?«

Ofte før krigen, men heller ikke så sjældent nu til dags, har man — især fra den ældre generation — mødt erhvervsfolk med den indstilling: I regnskabsfolk med alle jeres systemer, standards, omkostningskontrol, med jeres talen om contribution og distribution, og hvad det nu ellers hedder — I gør det hele så besværligt og kompliceret. I de gode gamle dage var det meget lettere — den gang følte man på varen, og så vidste man, hvad man kunne få for den. Der var altid gang i forretningen — altid penge i kassen!

Går man nu disse mennesker lidt nærmere på klingen, så viser det sig, at slet så eventyragtigt var det nu heller ikke dengang. Selvfølgelig fulgte man med i forretningens trivsel, men lagde hovedvægten på kontrol med pengekassen. Man holdt også øje med sit materialeforbrug, lønforbrug og til dels de øvrige omkostninger, men man kan med et mildt udtryk sige, at kontrollen her var noget mere tilfældig.

Måske var det i de såkaldte »gode gamle dage« ikke nødvendigt med den indgående omkostningskontrol, som er nødvendig i dag — *eller er det mon ikke netop, fordi vi har været for længe om at blive klar over*

1) På grundlag af en forelæsning ved Københavns Universitet den 14. oktober 1955.

2) Underdirektør.

Omkostningskontrol og budgetlægning¹⁾

Af Ove Jeppesen.²⁾

Inden for erhvervslivet er der en stigende interesse for at gennemføre omkostningskontrol under en eller anden form. Samtidig gør der sig dog en betydelig skepsis gældende i visse kredse, der synes, at det hele bliver mere og mere indviklet, og det er derfor naturligt at begynde med at stille spørgsmålet: »Hvorfor er omkostningskontrol nødvendig?«

Ofte før krigen, men heller ikke så sjældent nu til dags, har man — især fra den ældre generation — mødt erhvervsfolk med den indstilling: I regnskabsfolk med alle jeres systemer, standards, omkostningskontrol, med jeres talen om contribution og distribution, og hvad det nu ellers hedder — I gør det hele så besværligt og kompliceret. I de gode gamle dage var det meget lettere — den gang følte man på varen, og så vidste man, hvad man kunne få for den. Der var altid gang i forretningen — altid penge i kassen!

Går man nu disse mennesker lidt nærmere på klingen, så viser det sig, at slet så eventyragtigt var det nu heller ikke dengang. Selvfølgelig fulgte man med i forretningens trivsel, men lagde hovedvægten på kontrol med pengekassen. Man holdt også øje med sit materialeforbrug, lønforbrug og til dels de øvrige omkostninger, men man kan med et mildt udtryk sige, at kontrollen her var noget mere tilfældig.

Måske var det i de såkaldte »gode gamle dage« ikke nødvendigt med den indgående omkostningskontrol, som er nødvendig i dag — *eller er det mon ikke netop, fordi vi har været for længe om at blive klar over*

1) På grundlag af en forelæsning ved Københavns Universitet den 14. oktober 1955.

2) Underdirektør.

omkostningsproblemet, at vi i dag har de store vanskeligheder i erhvervslivet? —

I dag, hvor håndværk mere og mere afløses af industri med deraf følgende større investeringer i bygninger, maskiner, råvarer etc. —

I dag, hvor konkurrencen igen er sat ind — kraftigere på visse områder, da krigstiden og efterkrigsårenes mangelsituation har givet os for store produktionskapaciteter inden for flere produktionsområder —

I dag, hvor vi igen skal møde konkurrencen fra importen fra lande med andre levevilkår, eller hvor storindustrien, masseproduktionen har eksisteret gennem mange år —

I dag, hvor vi skal eksportere for at klare vore valutamæssige forpligtelser —

da er omkostningskontrollen ikke blot et spørgsmål om den enkelte virksomheds eksistens, men om hele vor samfundsøkonomi.

De råvarer og maskiner, vi valutamæssigt har råd til at importere, skal udnyttes rigtigt. Vi har ikke råd til, at noget går til spilde — derfor må vi kontrollere.

Den arbejdskraftmængde, vi har til rådighed, viser ifølge arbejdsløshedsstatistikkerne næsten fuld udnyttelse. Også her må omkostningskontrollen sættes ind for at opnå rigtig anvendelse og udnyttelse af arbejdskraften. Vi har samfundsmæssigt ikke råd til unødigt arbejdsindsats eller unødvendigt spild af arbejdskraft.

Tiden kræver af os, at vi såvel kvalitativt som prismæssigt skal kunne konkurrere — vi må og skal blive dygtigere til såvel at producere som at distribuere — og det når vi kun, hvis vi sætter os et mål — vi skal planlægge vor indsats — vi skal opstille budgetter for vore ressourcers indsats, og så gennem moderne driftskontrol analysere ikke blot forbruget, men også udnyttelsen af de tilstedeværende ressourcer.

Omkostninger må kontrolleres både før og efter, at produktions- eller salgsbeslutningen er truffet og gennemført.

Både forudberegnete, aktuelle og historiske omkostningstal er nødvendige for den vågne, moderne indstillede industrielle og handelsmæssige ledelse.

At sælge, at producere — ja — at træffe en vigtig forretningsmæssig beslutning uden en forudberegning eller vurdering af de dermed forbundne omkostninger og investeringer — er mere at spille, at spekulere, end at lede.

Lige så stor mangel på ledelsesmæssige egenskaber lægges for dagen, hvis man undlader at konstatere omkostningerne efter processen og så

sammenligner med de forudberegnete eller vurderede omkostningstal.

Omkostningskontrol har til formål at tilvejebringe en produktion eller et salg af en vis mængde til den lavest mulige omkostningsindsats under de eksisterende betingelser.

For at gennemføre omkostningskontrol må der opstilles et program, en plan, der er udtrykt i et sæt standards eller et budget, der specificerer, hvorledes de forskellige trin i processen skal gennemføres, og hvad det koster at gennemføre dem.

Man må huske på, at omkostningskontrol er ikke udelukkende, ja, ikke engang primært en bogføringsproces, selv om denne selvfølgelig er et vigtigt led af omkostningskontrollen.

Spørgsmål i forbindelse med produktionsspecifikation, produktionsmetode og produktionstid må klares af virksomhedens ingeniøraftdeling eller tilsvarende instans — eventuelt af den producerende afdeling selv, som således opstiller standards eller andre forudberegninger for produktionen. Det er derefter driftsbogføringens opgave at opstille omkostningsberegninger i relation til de opstillede standards og så gennem rapporter og lignende at holde virksomhedsledelsen på de forskellige trin underrettet om forholdet mellem disse.

Endelig er det så igen ingeniøraftdelingen eller den producerende afdeling selv, der har opgaven at finde metoder til at eliminere variationerne eller formindske omkostningerne.

Driftsbogholderiet er således kun slet og ret en serviceafdeling i dette forhold. Det er den, der skal give facts og gennem sine rapporter tvinge produktionsleddet til indsats.

Da omkostninger opstår gennem og skal kontrolleres ved personindsats, er det nødvendigt, at forudberegnete og aktuelle omkostninger opdeles, således at de kan måles inden for de forskellige ansvarsområder.

Omkostningssteder må oprettes og opdeles i så mange led, som det må anses nødvendigt for at give de mest sikre oplysninger samt den bedst mulige kontrol og placere de individuelle ansvar.

Det må være en ufravigelig regel, at ansvaret for standards og budgetter må placeres så tæt som muligt ved det producerende led og placeres på den person, der har fået overdraget ansvaret for processen og de tilhørende omkostninger.

En anden »gylden« regsel: Lad kun budgettet og omkostningskontrollen omfatte de direkte omkostninger inden for det pågældende ansvarsområde. Fordelte eller tildelte andele bør ikke figurere. Det er min erfaring, at man ved at medtage omkostninger eller andele af omkost-

ninger, for hvilke ansvaret påhviler andre instanser, kun opnår forvirring og fortoning af ansvarsfølelsen. Hvis man f. eks. vil kontrollere råvareforbruget ved en strikkemaskine, må man opdele sin kontrol i 2 komponenter — en komponent, der giver udtryk for garnforbruget i mængde — og den gør man værkføreren ansvarlig for — og en pris-komponent, som man må gøre garnindkøberen ansvarlig for. Foretager man ikke denne ansvarssondring, ja så forsvinder ansvarsfølelsen bort i sætningen: »Det er ikke mig, det er min kollega«.

Jeg vil her gøre et lille sidespring — og dog falder det ind under dagens emne.

Man hører ofte de lærde føre »akademiske« diskussioner — undskyld udtrykket! — om, hvad der er faste omkostninger, og hvad der er variable; og som oftest er man uenige — meget uenige.

Den samme diskussion kender vi også på virksomheden, men man finder jo da ud af det i praksis. *Men så møder man noget farligt. Man tænker og handler ofte efter princippet: »Det er en fast omkostning, og så er der ikke noget at gøre ved den!«* Men der vil jeg gerne skyndsomst slå fast, at alle omkostninger — det være sig faste, halvfaste eller variable — på et eller andet tidspunkt kan kontrolleres og ansvarsmæssigt placeres.

Omkostninger som husleje, afskrivninger og lignende betragtes sædvanligvis som faste omkostninger, men de er kontrollable og kan ansvarsmæssigt føres hen til det niveau i ledelsen, hvor beslutning om køb, leje eller disponering over det pågældende aktiv træffes.

Og netop for sådanne omkostninger er kontrol nødvendig. Det er ikke blot forbruget, der skal kontrolleres, men også i allerhøjeste grad udnyttelsen.

Når jeg fremhæver dette punkt, er det af to grunde.

For det første har industrialiseringen — mekaniseringen — givet os stigende faste omkostninger — et forhold, der kræver vor allerhøjeste opmærksomhed. Stigende faste forpligtelser giver os en mere farefuld tilværelse. Vi er i vort produktions- og salgsapparat ikke så smidige over for produktions- og salgsudsving som tidligere.

Dernæst må det fremhæves, at vi her i Danmark i forhold til f. eks. — og især — U.S.A. i vor virksomhedsledelse ikke er tilstrækkeligt *cost minded — cost conscious.* Man går ikke tilstrækkeligt i dybden med planlægningen af virksomhedens politik og økonomi. Man vurderer investeringer og omkostningsforpligtelser for kortperiodisk. Man anvender ikke langtidsbudgetter og gør som regel aldrig brug af »break even

points« og andre hjælpemidler, som den up to date førte omkostningskontrol gives os mulighed for at opstille.

Man vil vel nok påstå, at der er så og så mange erhvervsvirksomheder, hvor undtagelser fra disse mine betragtninger findes, men i almindelighed sagt tror jeg desværre, at jeg har ret; og *det gælder såvel for private erhvervsvirksomheder som også — nogen vil endda sige ikke mindst — for de offentlige myndigheders økonomiske planlægning og forvaltning.*

Ja, jeg har måske nu vovet mig ud i en lille polemik om langtidsbudgetter og kunne derfor have lyst til at uddybe dette emne noget nærmere.

Det er klart, at topledelsen har mange problemer at se i øjnene og mange afgørelser at træffe, som influerer meget stærkt på selskabets mulighed for fortjeneste og den finansielle status.

Problemerne kan muligvis deles i to grupper:

1. Det almindelige ønske hos topledelsen at kende selskabets kurs, idet man iagttager retningen over nogle år, og
2. de problemer, der må løses, fordi ledelsen må være forberedt på den fremtidige udvikling og konkurrencedygtighed for selskabet, f. eks. forandring af salgspolitik, forandring af produktionsprogram, byggeprogrammer og køb af kostbare maskiner.

Der er selvfølgelig mange usikkerhedsmomenter forbundet med opstilling af budgetter af denne slags. *Her gælder det imidlertid, at — eftersom ledelsens afgørelser på dette område sandsynligvis er vanskeligere og samtidig har større indflydelse på selskabets drift end de fleste andre afgørelser — er det ulejligheden værd at gøre noget ekstra for at hjælpe på »erfaring«, »fremsyn« og »sund fornuft«, når de rigtige afgørelser skal træffes — og således reducere risikoen for forkerte afgørelser nogle få procent.*

Denne anbefaling er vist ikke blot god, men har en højst praktisk finansiell værdi for de selskaber, der beslutter at dyrke dette område.

Systemerne for langtidsbudgettering kan variere meget fra selskab til selskab alt efter struktur, specielle problemer og almindelige situationer.

Imidlertid er der vist 4 hovedproblemer for de fleste fabriksvirksomheder, hvor budgetter er nødvendige for at få et billede af fremtiden:

1. Salgets udvikling.
2. Investeringerne i jord, bygninger og maskineri.
3. Omkostningerne.
4. Break even diagrammet.

1. *Langtidsbudgettet for salget.*

Hvor meget vil vort selskab sælge om 5 eller 10 år ikke blot totalt, men også opdelt i de vigtigste produkter eller de vigtigste markeder?

Selvfølger ingen svare sikkert. Ikke desto mindre er det netop dette problem, ledelsen må skønne over — hvad enten den holder af det eller ikke — når vigtige afgørelser som ovenfor omtalt skal træffes.

Hvis svaret på problemet er, at det er umuligt at skønne over salgsudviklingen over en længere periode, vil der være to vigtige afgørelser, som ledelsen må træffe.

- a. Alle planer for nye investeringer kan ikke accepteres, medmindre sådanne investeringer kan afskrives meget hurtigt.
- b. Årsagerne, som gør det umuligt at vurdere fremtidens salg på en tilfredsstillende basis, må fastslås, og såvidt gørligt må en indgående undersøgelse sættes i gang for at kaste noget lys over problemerne, hvad enten det skal være tekniske analyser, metodeanalyser, markedsanalyser eller hvad som helst.

Med andre ord: ledelsen må tage afstand fra store investeringer og konstruktionsprogrammer og koncentrere sig om de løbende problemer, indtil det har været muligt at etablere en mere tilfredsstillende basis for planlægning af fremtidige salgsmuligheder.

Det er imidlertid temmelig sjældent, at det er umuligt at opstille en basis for vurdering af fremtidige salgsmuligheder. Markedsanalyser, studier af salget over en række år og anden oplysning vil i de fleste tilfælde være tilfredsstillende. Hvad der behøves for et sådant salgsbudget, er ikke et nøjagtigt tal, f. eks. 10 mill. kr. — men en vurdering af den øverste og nederste grænse, f. eks. 9—11 mill. kr., inden for hvilke salgsvolumen vil falde.

2. *Investeringer i jord, bygninger og maskineri.*

Når topledelsen har afgjort, inden for hvilke grænser den venter, at salgsvolumen vil falde, vil det næste skridt være at

- a. studere de forskellige produktionsafdelingers kapacitet såvel som lagre, transportmidler etc.,
- b. overveje, hvilke muligheder der er for en bedre udnyttelse af produktionsmidlerne ved at reducere tomgang, forandre produktionsplaner, forbedre metoder etc.,
- c. udvikle en plan for den nødvendige gulvplads, maskin-hjælpe-midlerne, lagre etc. og vurdere, hvilke investeringer der er nødvendige for at gennemføre det vedtagne program.

Det ses, at et langtidsbudget vil forøge værdien og nødvendighe-

den af at oprette en langtidsplan for jord og bygninger, for at man kan undgå den velkendte praksis i mange selskaber, hvor man løser eet problem ad gangen og således får en dårlig plan, dårlige forbindelser og ekstra høje byggeudgifter, fordi man altid må forandre skillerum og flytte maskineri fra den ene ende af bygningerne til den anden.

3. *Omkostninger.*

- a. Udgifterne til materiale er i de fleste tilfælde ikke vanskelige at budgettere, da de normalt varierer direkte i forhold til produktionen.
- b. Udgifterne til arbejds løn kan i nogle tilfælde budgetteres ligeså enkelt som materialeudgifter. Hvis man imidlertid venter, at der vil ske større forandringer i produktionen, eller at nye maskiner og metoder skal tages i anvendelse, vil det være nødvendigt at studere, hvilken indflydelse på arbejdsudgifterne, der vil resultere af sådanne forandringer, så at de kan tages i betragtning, når budgettet opstilles.
- c. Indirekte omkostninger. For enhver langtidsbudgettering er det væsentligt at skelne mellem faste og variable udgifter. Det er vel kendt, at det er umuligt at give en definition på faste og variable udgifter uden at betragte deres varighed.

I forbindelse med langtidsbudgetteringen beskæftiger vi os med de problemer, der kan opstå i de kommende år, og derfor bliver mange udgifter, som normalt er faste, betragtet som variable. Når man opstiller langtids-udgiftsbudgettet, må det derfor afgøres, hvad der i hvert enkelt tilfælde skal betragtes som faste eller som variable.

Det vil tage for lang tid her at diskutere detaljerne i forbindelse med omkostningsbudgetterne, men efter min mening er det nødvendigt temmelig nøje at studere de større udgiftsposter i langtidsbudgettet. Det er højst værdifuldt, fordi sådanne studier ofte giver anledning til meget vigtige overvejelser med hensyn til, hvilken politik der skal følges for de pågældende posters vedkommende. Betydelige omkostningsbesparelser er ofte opnået på denne basis.

4. *The breakeven chart.*

Formålet med langtidsbudgettet er at hjælpe topledelsen til et bedre grundlag for de store afgørelser, som det er dens ansvar at træffe.

Topledelsens problem i denne forbindelse er at opnå så gode vilkår

som muligt for selskabet og dets konkurrenceevne. Det betyder, at, mens vi i korttidsbudgettet normalt ønsker at slutte med bare eet tal, der viser selskabets budgetterede nettofortjeneste, er formålet med langtidsbudgettet i højere grad at give et billede af, hvorledes større økonomiske faktorer influerer på firmaets økonomi.

Dette er netop, hvad det såkaldte break-even chart kan give. Dets formål er på en simpel måde at vise, hvorledes forandringer i salgsvolumen, salgspriser, omkostninger og omkostningernes sammensætning øver indflydelse på selskabets fortjeneste.

Med andre ord kan ledelsen, ved at betragte the chart, få et godt billede af selskabets arbejdsbetingelser. Hvis der indtræffer nogen forandring i firmaets politik, åbenbares produktionslettelser såvel som den risiko, der bliver aktuel, hvis salg, omkostninger etc. udvikler sig anderledes end ventet.

Ved at opbygge et break-even chart på basis af langtidsbudgettet vil topledelsen således hele tiden få en højst værdifuld vejledning for de afgørelser, der skal træffes, og den politik, der skal følges, for at sikre en tilfredsstillende fortjeneste over en længere periode for selskabet.

Vi kender alle til dette typiske billede — bogholderen, der den 27. i måneden veltilfreds retter ryggen og stolt bryster sig over, at nu har han fået månedens — altså forrige måneds tal til at stemme. Vi ser ham sætte sine talopgørelser ind i fine mapper og anbringe dem i stål-boksen, hvortil kun han og direktøren har nøglen.

Denne stålboкс, hvortil alle skæver med en vis ærefrygt, er et af de største onder, man møder inden for vort erhvervsliv — det være sig i det private erhverv, men også hos de offentlige myndigheder. Man simpelt hen fryser tallene inde i denne fryseboks i stedet for at gøre tallene levende, lade dem tale, så man kan drage nytte af dem. Vi mangler kort og godt kontakt mellem tallene og ledelsen i de forskellige niveauer.

En af de vigtigste årsager til Amerikas høje stade inden for handel og industri er netop, at man har forstået betydningen og indset nødvendigheden af at have et rapporteringssystem til virksomhedens forskellige ansvarlige ledere.

En betydningsfuld amerikansk industrimand udtalte fornylig således: »*Det rigtigt tilrettelagte rapporteringssystem er et af de følsomste, men også et af de bedste værktøjer, der står til ledelsens rådighed*«.

Læg vel mærke til, at der blev sagt veltilrettelagte rapporteringssystem. *Lige så galt det er at lade regnskabstal blive til hemmeligheds-*

kræmmeri kun forbeholdt den øverste ledelse, lige så forkert er det at sprede regnskabstal til højre og venstre inden for virksomheden! Giv den ansvarlige leder de tal, der dækker hans ansvarsområde og giv ham dem, så han kan forstå dem! At han derudover med passende mellemrum bør have en orientering om udviklingen inden for virksomheden, nævner jeg kun for fuldstændighedens skyld.

Ja, hvad skal man forlange af regnskabsfolkenes rapporter? For det første skal rapportens tal være aktuelle. Det kan ikke nytte, at regnskabssystemet er tilrettelagt således, at tallene først fremkommer 1—2 måneder efter, at det rapporterede er sket. I moderne virksomhedsledelse har man ikke tid til kun at beskæftige sig med »gamle tal«, og prøver man at give sig i diskussion om disse »gamle tal«, så hører man altid visen — ja, det var dengang, det er helt anderledes nu! — Og så står man der — mere eller mindre spildt arbejde af regnskabsafdelingen.

Dernæst skal rapporten være klar og letfattelig, således at læseren får essensen af det rapporterede med mindst mulig anstrengelse. Man skal i sin opstillingsform tage hensyn til, hvem der skal læse rapporten. Man skal bruge det sprog — de udtryk — læseren sædvanligvis bruger. Man skal huske, at læseren måske ikke er regnskabsuddannet. Maskinmesteren for kraftstationen har ikke så meget brug for rapport om forbruget af kul i kr., men derimod i tons — det er hans måleenhed.

Rapporterne til den øverste ledelse skal være summariske. Man skal gøre brug af nøgletal — tal, der er karakteristiske inden for det pågældende område. Rapporterne skal omhandle variationer i forhold til standards og budgetter, og som det væsentligste skal de indeholde kommentarer til afvigelserne — ikke blot regnskabsafdelingens kommentarer, men også den pågældende ansvarlige leders forklaring til variationerne.

Regnskabsafdelingen har her en meget vigtig mission. *Den må ikke stopfodre den øverste ledelse med tal og rapporter i een uendelighed, men i sin rapportform søge at holde top-ledelsen borte fra detaljerne.* Den skal koncentrere sig om at fremskaffe kommenterede nøgletal om det skete og samtidig omsætte disse tal til fremtidstal, for herved at blive en værdifuld hjælp for ledelsen til at se fremover — til at anlægge virksomhedens politik og forhold fremover.

Rapporterne til de forskellige lavere ansvarsområder skal derimod være detaljerede, men her har detaljen også større mulighed for at gøre gavn, idet den ansvarshavendes tekniske viden — special-viden inden for sit felt — giver ham mulighed for at gribe ind. Rapporten

skal dog kun indeholde oplysninger om forhold, der ligger under den ansvarshavendes arbejdsområde.

Regnskabsafdelingen må hele tiden holde sig for øje, at *rapportsyste-
met må ikke »stivne«*. Nye områder må tages op til analyse, efter-
hånden som det bliver aktuelt, ligesom rapporter om forhold, der efter-
hånden er blevet uvæsentlige, ikke af »vanens magt« bibeholdes. Det
er ikke blot det, at det koster penge at udarbejde en rapport, men man
skal også tænke på det spild af tid, det er for en leder at gennemgå
en rapport om uvæsentlige ting.

Det er imidlertid ikke nok at udarbejde og distribuere rapporter
rundt til virksomhedens forskellige ledere. Rapporterne må følges op!
Regnskabsmanden må spørge sig selv: »Har rapporten givet anledning
til indgreb? Er der sket noget for at forbedre de påviste variationer?«

Her svigter regnskabsmanden for ofte! Han føler det ikke som sin
pligt — det er ikke hans ansvar, det må være direktørens, siger han.
Men efter min mening må det være således, *at ligeså stort hans ansvar
er for den rigtige analyse i rapporten, ligeså stort er hans ansvar for,
at rapporten bliver brugt*. Han må gennem samtaler og follow-up-
arbejde i øvrigt søge at få de ansvarlige ildnet op til dåd. Han må ikke
blot føle tilfredshed ved at producere mere eller mindre indviklede
talopstillinger, men må først standse op, når han ser sine tal rigtigt
udnyttet.

På min studierejse sidste år til Amerika så jeg adskillige fortræffe-
lige rapportssystemer. Rapporterne udviste ofte en sammenligning mel-
lem fabrikationstallene for den enkelte virksomhed og de tilsvarende
tal for hele den pågældende industri i U.S.A. Ikke alene var en virksom-
hed i stand til at fremskaffe sig fabrikations- og omsætningstal for den
samlede industri inden for sin egen branche, men omkostningstallene
forelå ofte også i specificeret form tilgængelige for hele industrien. At
det er muligt at fremskaffe sig sådanne oplysninger, fortæller en hel
del om, *med hvilken åbenhed man i USA arbejder med omkostnings-
og fabrikationstal, emner, som herhjemme ofte betragtes som absolutte
hemmeligheder*.

Som De ved, er der gennem de sidste par år blevet uddannet et antal
industrikonsulenter. Uddannelsen er dels foregået her i Danmark og
dels i U.S.A. Nu er disse industrikonsulenter stillet til rådighed for de
forskellige brancher.

*Skal disse eksperter have mulighed for at virke, skal de nå de store
resultater, så må vi her i Danmark lære noget af den amerikanske
»åbenhed«*. Det er ikke nok, at der hjælpes lidt hist og lidt her. *Konsu-*

lenterne må kunne gå på »tværs« i brancherne, og for at de skal kunne det, må man stille et talmateriale til deres rådighed, indeholdende omkostningsanalyser, effektivitetsberegninger etc., ikke blot for den enkelte virksomhed, men for branchen som helhed.

Dette talmateriale kan kun skaffes ved, at vi lukker op for vore tal, viser åbenhed, og må kunne — eller efter min formening *kan* — fremskaffes, uden at man træder den enkeltes interesser for nær. *Det er et problem af i dag inden for dansk erhvervsliv — et problem, der må løses, hvis vi skal have gavn af industrikonsulentens arbejde, således at vi kan få den »ansigtsløftning«, der er nødvendig for dansk erhvervsliv, for at vi kan gøre os håb om at stå os i den internationale konkurrence.*

I mit afsnit om rapporteringssystemer har jeg nævnt, at rapporterne udarbejdes af regnskabsafdelingen. Jeg har nævnt nogle af de krav, der må stilles til den moderne regnskabsmand, og det er ikke helt de samme krav, som vi i almindelighed tidligere har stillet til en regnskabsmand her i Danmark.

I den sidste snes år er der i Amerika sket en udvikling, en udvidelse af regnskabsafdelingens funktioner. Man er kommet frem til at oprette *controller-funktionen*. Denne nyskabelse, som så småt også er ved at finde indpas her i Danmark, vil jeg gerne komme lidt nærmere ind på.

Under min studierejse i Amerika fik jeg lejlighed til at studere funktionsopdelingen inden for virksomhedsledelse. Der viste sig at være adskillige varianter, men som helhed kan jeg sige, at regnskabsfunktionen indtager en meget betydningsfuld og afgørende plads i virksomhedsledelsen. Det er dennes ønske at basere sine afgørelser på »facts« og grundigt bearbejdede budgetter, idet man lægger vægt på, at regnskabsafdelingens fornemste opgave er at vejlede ledelsen i planlægningen af fremtiden og ud fra de aktuelle tal at forklare opståede udsving fra det planlagte.

Regnskabsafdelingen er i almindelighed opdelt i 2 ansvarsområder:

The treasurer,
the controller.

The treasurer er ansvarlig for virksomhedens finansregnskab — herunder betalingsforhold og kontrol med værdier.

The controller er ansvarlig for virksomhedens driftsregnskab — herunder driftskontrol — omkostningskontrol med tilhørende såvel korttids- som langtidsbudgetter.

I flere virksomheder var the treasurers og the controllers funktion

underlagt een person, men det må fremhæves, at man lagde særdeles megen vægt på, at lige så selvfølgelig det er, at the treasures funktion skal passes, er det, at the controllers funktion bliver gennemført, hvilket bl. a. kan ses af, at the controller i almindelighed er placeret i virksomhedens topledelse.

Det er værd at bemærke, at man kalder denne funktion for controller i stedet for hovedbogholder, idet man netop derved præciserer, at controllers funktion mere er at kontrollere tallene end blot at bogføre dem. Controllers hovedopgaver kan kort beskrives således:

- a. at opstille og koordinere arbejdsplaner for virksomhedens forskellige afdelinger og ansvarsområder gennem udarbejdelse af korttids- og langtidsbudgetter for køb, salg, produktion, omkostninger, kapitalinvestering og rentabilitet,
- b. at kontrollere de aktuelle forhold i relation til de opstillede budgetter og standards,
- c. gennem rapporter til de forskellige ansvarshavende at analysere de opståede udsving fra det planlagte,
- d. gennem særlige analyser i forbindelse med de ansvarshavende at undersøge rentabiliteten — værdien af de forskellige produkters eller afdelingers indsats,
- e. at forestå talopgivelser — herunder skatteregnskab til myndighederne,
- f. at forestå enhver form for intern revision.

The controller arbejder i nær tilknytning til såvel top-ledelsen som lederne for de enkelte ansvarsområder. Hans opgave er da gennem sit talmateriale at give lederne sådanne oplysninger, at problemerne klarlægges og derved giver de ansvarshavende de bedste muligheder for de rette afgørelser.

Controller skal ifølge sagens natur være regnskabsuddannet, men der kræves endvidere af ham, at han sætter sig ind i virksomhedens forskellige arbejdsområder, da han ellers ikke vil være i stand til virkelig at analysere, forklare og opstille det fornødne talmateriale. Han må endvidere være i besiddelse af stor psykologisk sans, da han skal have et meget indgående og loyalt samarbejde med lederne på de forskellige niveauer.

De forskellige controllers, jeg havde lejlighed til at diskutere med, lagde alle vægt på, at *den rette controller måtte »sælge« sine tal gennem rettidig, kort og overskuelig rapportform og gennem samtaler med de ledende i virksomheden — ikke ved højtidelige møder.*

Ikke mindst denne personlige kontakt var af største betydning. —

En af the controllers sagde således: »*Controller må ikke mure sig inde på sit kontor med en altvidende maske for ansigtet. Han skal ud på åstedet med sine tal og oplysninger. Han skal tage gennemgangen og diskussionen af rapporten ude hos afdelingslederen, således at denne kan have fordel af hjemmehane. Han skal opbygge tillid om sin person og sine tal, så at afdelingslederen i ham og hans tal ser en forbunds-fælle, der vil hjælpe med til at forbedre afdelingens indsats.*«

Hvis man ønsker at gøre sit firma mere »cost minded«, må man drøfte sagen med hver enkelt mand, som er ansvarlig for anvendelsen af penge i organisationen — lige fra formanden gennem alle ledelsens afdelinger op til direktøren.

Topledelsen kan og har pligt til at fastsætte de principper og retningslinier, der skal følges, men må stole på, at hele ledelsen træffer afgørelser til bedste for hver enhed inden for organisationen og på linie med den almindelige politik, som er fastlagt af topledelsen. For at opnå dette, må enhver person, som har ansvar, holdes underrettet om de tal, der berører hans interesseområde.

Nødvendigheden af at *decentralisere* erkendes af de fleste som en af de vigtigste udviklingslinier i moderne industriel organisation. Alle de problemer, som ledelsen nutildags må se i øjnene, og betydningen af at se fremad for at være parat til at møde fremtidige problemer, har gjort det tydeligt, at decentralisering synes at være den eneste løsning. Decentralisering betyder imidlertid, at eftersom afdelings- eller kontorledere får mere ansvar og er bemyndiget til at træffe større afgørelser, må den øverste ledelse — der selvfølgelig har det fulde ansvar for selskabets økonomi og virksomhed — have muligheder for en total kontrol med, hvad der foregår i de forskellige afdelinger. *Dette betyder igen, at, hvis et selskab ønsker at benytte sig af de mange fordele, som decentralisering kan give — og som jeg ikke skal diskutere her — er det nødvendigt at forbedre den øverste ledelses kontrolmuligheder — og dette er ikke et spørgsmål om mere regnskab, men om bedre tilrettelagte driftsregnskaber.*

Endelig indeholder en virksomheds omkostningskontrol en ting, der måske er vigtigere end alt andet. Budgetteringen bygger på et elementært psykologisk princip: *Den lader enhver i ledelsens team føle, at han tager aktiv del i selskabets ledelse.* Han er personlig ansvarlig for omkostninger og resultater som følge af sit eget arbejde, og han selv iagttager hele tiden, hvorledes han handler. Det bliver nødvendigt for ham at planlægge sit arbejde — at tænke fremad, og således kan meget spild af tid, materiel og penge undgås. *Et vel tilrettelagt regnskabs-*

system vil altid resultere i en større ansvarsfølelse i hele organisationen og tilsvarende større agtpågivenhed over for de muligheder, der byder sig for at forhøje virksomhedens konkurrenceevne.

De kender vel alle historien — som i øvrigt ikke skal være historie, men virkeligt være hændt — om professoren, der til doktoranden, efter at denne i sit forsvar rigtig havde svævet rundt i sine teorier, sagde: »Kære ven — De har fortalt os meget godt og meget nyt — men ser De, det gode, det var ikke nyt — og det nye, det var ikke godt!« Sådant en bemærkning får jo en til at føle jorden under sig igen.

Og er det ikke det, der er sket for regnskabsteoretikerne — man har svævet rundt i teorier og slået om sig med »fine, dyre« ord, således at man ikke har gjort de erhvervsdrivende fortrolige med de nye tanker, men tværtimod gjort dem ængstelige for at bruge det nye? Vi må ned med begge ben på jorden — og ikke nøjes med at diskutere teorierne, men omsætte dem til forståelig og praktisk brugbar form. — Det må ikke være i indviklede, kostbare regnskabssystemer, der er så indviklede og omfattende, at man ikke har tid til eller helt glemmer formålet: at holde kontrol med omkostningerne.