

Omkostningskontrol og psykologi

Af BJARKE FOG*

1. I de senere år har man kunnet iagttage en stigende interesse for omkostningskontrol.** Navnlig i større virksomheder, hvor det er umuligt for ledelsen at overvåge alle detaljer, føler man, at omkostningskontrol under en eller anden form simpelthen er en nødvendighed. Der er da heller ikke tvivl om, at adskillige virksomheder har haft synlig gavn af at gå ind for omkostningskontrol. Desværre har denne begejstring for omkostningskontrol i ikke så få tilfælde ført til en alt for ukritisk gennemførelse af et kontrolsystem, og uden en forhåndsanalyse af om de nødvendige forudsætninger er tilstede. Ligeledes kan man undertiden finde en alt for mekanisk anvendelse af en omkostningskontrolmetode, hvor man drager mere vidtgående slutninger end tilladeligt. De følgende synspunkter, der måske kan virke lidt negative, skal derfor ikke opfattes som en kritik af omkostningskontrollens idé, men som en advarsel mod en ikke tilstrækkelig gennemtænkt anvendelse af de moderne principper for omkostningskontrol.

En kontrol med omkostningerne kan tænkes gennemført på forskellig vis, men almindeligvis kædes kontrollen sammen med virksomhedens kortperiodiske driftsregnskab. Dette sker normalt ved bestemmelse af forud fastsatte standardsatser for hver enkelt omkostningsart og en derpå følgende sammenligning af de faktisk påløbne omkostninger med de beregnede standardomkostninger. Grundlaget for standardsatserne kan være forskelligt. De kan være fastsat på grundlag af tidsstudier, som et gennemsnit af fortidens erfaringer eller blot være skønsmæssigt forudbudgetterede. I praktisk talt alle tilfælde må det dog være klart, at der er betydelig usikkerhed og vilkårlighed forbundet med de fastsatte standardsatser. Dette får navnlig sin betydning, når omkostningskontrollen kombineres med et ansvarlighedsprincip, således at den enkelte

* Lektor ved Handelshøjskolen i København, cand. polit.

** Jvfr. Ove Jeppesen, „Omkostningskontrol og Budgetlægning“ Erhvervsøkonomisk Tidsskrift 1955.

Omkostningskontrol og psykologi

Af BJARKE FOG*

1. I de senere år har man kunnet iagttage en stigende interesse for omkostningskontrol.** Navnlig i større virksomheder, hvor det er umuligt for ledelsen at overvåge alle detaljer, føler man, at omkostningskontrol under en eller anden form simpelthen er en nødvendighed. Der er da heller ikke tvivl om, at adskillige virksomheder har haft synlig gavn af at gå ind for omkostningskontrol. Desværre har denne begejstring for omkostningskontrol i ikke så få tilfælde ført til en alt for ukritisk gennemførelse af et kontrolsystem, og uden en forhåndsanalyse af om de nødvendige forudsætninger er tilstede. Ligeledes kan man undertiden finde en alt for mekanisk anvendelse af en omkostningskontrolmetode, hvor man drager mere vidtgående slutninger end tilladeligt. De følgende synspunkter, der måske kan virke lidt negative, skal derfor ikke opfattes som en kritik af omkostningskontrollens idé, men som en advarsel mod en ikke tilstrækkelig gennemtænkt anvendelse af de moderne principper for omkostningskontrol.

En kontrol med omkostningerne kan tænkes gennemført på forskellig vis, men almindeligvis kædes kontrollen sammen med virksomhedens kortperiodiske driftsregnskab. Dette sker normalt ved bestemmelse af forud fastsatte standardsatser for hver enkelt omkostningsart og en derpå følgende sammenligning af de faktisk påløbne omkostninger med de beregnede standardomkostninger. Grundlaget for standardsatserne kan være forskelligt. De kan være fastsat på grundlag af tidsstudier, som et gennemsnit af fortidens erfaringer eller blot være skønsmæssigt forudbudgetterede. I praktisk talt alle tilfælde må det dog være klart, at der er betydelig usikkerhed og vilkårlighed forbundet med de fastsatte standardsatser. Dette får navnlig sin betydning, når omkostningskontrollen kombineres med et ansvarlighedsprincip, således at den enkelte

* Lektor ved Handelshøjskolen i København, cand. polit.

** Jvfr. Ove Jeppesen, „Omkostningskontrol og Budgetlægning“ Erhvervsøkonomisk Tidsskrift 1955.

afdelingsleder gøres ansvarlig for sin afdelings regnskabsmæssige resultat.

Anvendelsen af standardomkostninger har ofte vist sig mulig ved kontrollen med de direkte omkostninger, der hyppigt udgøres af materialer og arbejds løn. Derimod er det ulige vanskeligere at gennemføre en effektiv kontrol med de indirekte omkostninger, og der er stadig virksomheder, der indtager det standpunkt, at sådanne omkostninger ikke lader sig kontrollere. Gennem mange års praktisk og teoretisk arbejde, navnlig inden for den amerikanske industri, har man søgt at udvide de metoder, der har vist deres værdi ved kontrollen med de direkte omkostninger, til også at omfatte de indirekte omkostninger. I begyndelsen arbejdede man for de indirekte omkostningers vedkommende med faste budgetter, idet man for den enkelte periode forudbudgetterede et beløb til indirekte omkostninger, der måtte anses for passende ved det anticiperede produktionsomfang. Hvis den faktisk realiserede produktion imidlertid afveg fra den forventede, var en sammenligning af de budgetterede og de realiserede omkostninger imidlertid ikke af større værdi. Denne vanskelighed førte naturligt til, at man for de indirekte omkostningers vedkommende søgte at gennemføre en klar adskillelse mellem faste og variable omkostninger, og for de sidstes vedkommende at gå over til at arbejde med et fleksibelt budget i stedet for et fast budget. Ved et fleksibelt budget forstås et budget, der angiver, hvorledes omkostningsforbruget forventes at blive ved alternative mulige produktionsstørrelser inden for de enkelte kontrolperioder.* Ved et fleksibelt budget har man med andre ord på forhånd søgt at fastsætte standards for det tilladte omkostningsforbrug ved de mulige produktionsomfang, der kan tænkes at komme på tale. Når perioden er gået, sammenlignes det faktiske omkostningsforbrug med det for det realiserede produktionsomfang fastsatte standardforbrug. Et fleksibelt budget kan ikke blot tænkes anvendt for indirekte omkostninger, men har også relevans for direkte omkostninger, hvis disse ikke kan antages fuldt ud at være proportionale med produktionsomfanget. I det hele taget må fleksible budgetter være nødvendige i alle tilfælde, hvor man ikke kan regne med at proportionalitetskravet er opfyldt. I praksis har der imidlertid vist sig at være betydelige vanskeligheder forbundet med udarbejdelsen af et fleksibelt budget.**

* Egon Andersen: Det fleksible budget og omkostningskontrol, *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift* 1951.

** Chr. Krogh: Om fleksible budgetters praktiske anvendelse. *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift* 1952.

Jeg har i hvert fald endnu kun set tilløb til at gennemføre en omkostningskontrol på grundlag af et fleksibelt budget. Ganske vist har jeg i enkelte amerikanske virksomheder set omkostningskontrollen gennemført på grundlag af, hvad man betegnede som et fleksibelt budget, men da der i alle tilfælde var tale om et budget, der var baseret på

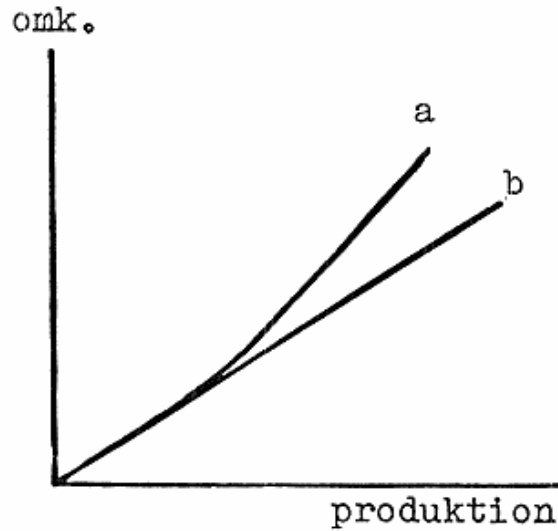


Fig. 1.

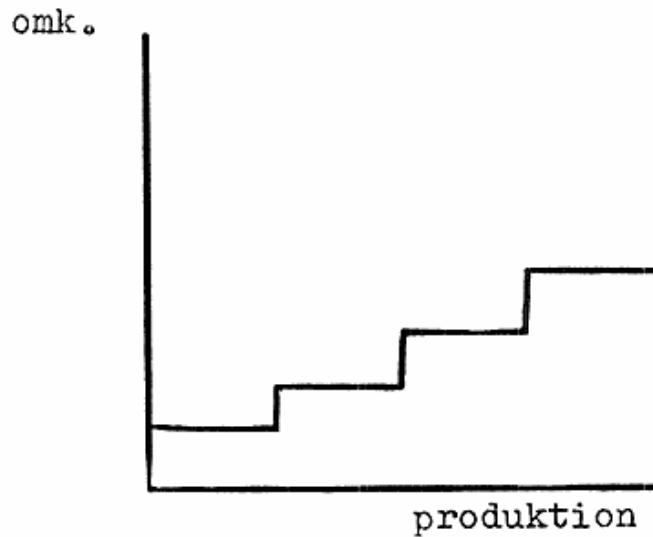


Fig. 2.

proportionalitet mellem produktion og de omkostninger, der ønskedes kontrolleret, kan man ikke betegne det som et fleksibelt budget efter vor sprogbrug. I realiteten behandler man de indirekte omkostninger på fuldkommen tilsvarende måde som ved den traditionelle metode med

standardenhedssatser. For kontrollen med de indirekte omkostninger er der dog den yderligere komplikation, at de først må fordeles efter et eller andet system af fordelingsnøgler på de forskellige afdelinger og/eller produkter, med mindre man vælger at lade kontrollen med de indirekte omkostninger foregå samlet for virksomheden under et.

Begrundelsen for at gå ind for fleksible budgetter var imidlertid, at man ikke kunne slå sig til tåls med de tidligere udarbejdede metoder, der var baseret på proportionalitet. Erfaringen viser da også, at i hvert fald indirekte omkostninger ikke uden nærmere undersøgelse kan antages at være proportionale med produktionsomfanget. Som regel vil en undersøgelse i den enkelte virksomhed af, hvorledes de indirekte omkostninger varierer med forandringer i produktionen, dog støde på så store hindringer og være så bekostelige, at vejen ikke altid er farbar. Hvor nøjagtigt man vil gå frem, afhænger af den grad af sikkerhed, man ønsker at arbejde med.

For visse indirekte omkostningers vedkommende vil man på forhånd kunne forudse, at de vil være springvist variable (halvfaste) omkostninger. Det afgørende problem bliver da at bestemme, ved hvilke produktionsomfang springene vil komme. At fastslå dette gennem en statistisk undersøgelse af virksomhedernes omkostninger vil givetvis støde på betydelige vanskeligheder, men det kan være muligt skønsmæssigt at forudse, hvor springene vil komme. I så fald kan der være tale om at udarbejde et fleksibelt budget, der ikke som i fig. 1 er baseret på proportionalitet (kurve b) eller en form for jævnt forløb (f. eks. progressivitet som ved kurve a), men en forudberegnet omkostningskurve af karakter som i fig. 2. Undertiden vil de indirekte omkostninger dog variere på en så uregelmæssig måde, at en forhåndsbestemmelse af deres opførsel i høj grad er vanskeliggjort.*

For de direkte omkostningers vedkommende går man ofte uden videre ud fra, at der er tale om proportionale omkostninger.** Men dette

* Eksempelvis kan nævnes et håndværksfirma, hvor man hidtil kun havde haft et stillads. Pludselig stod man i den situation, at man samtidig skulle benytte et stillads ved to forskellige byggearbejder, og man måtte da anskaffe endnu et stillads. Årsagen må her søges i en mangelfuld produktionsplanlægning.

** I National Association of Cost Accountants' publikation om omkostningskontrol: "How Standard Costs are Being Used Currently" (også offentliggjort som en serie artikler i N.A.C.A. Bulletin i 1948) skrives således: "The effect which volume fluctuations have on cost is easily handled when the costs are direct cost, since here the total amount which should be spent varies proportionally with the number of units produced." (s. 9).

er ingenlunde givet. Såvel materialeomkostninger som navnlig arbejds-lønninger vil sjældent være proportionale med produktionen over et ubegrænset område; stigende produktion kan f. eks. tænkes at forårsage en progressiv stigning i disse omkostninger som følge af overarbejde,

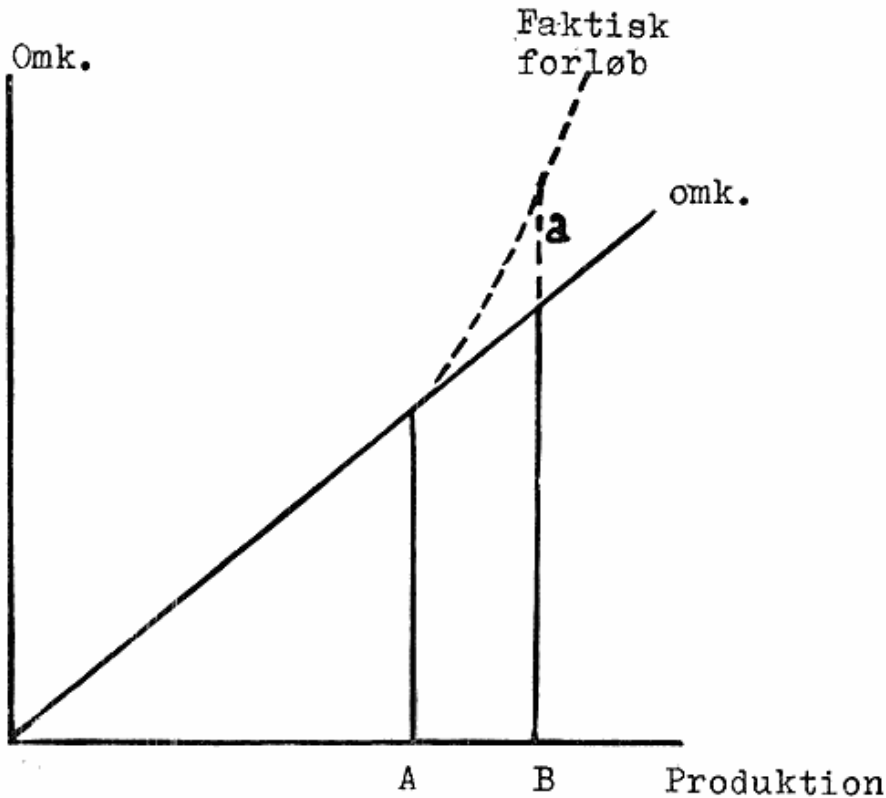


Fig. 3.

inddragning af mindre kvalificeret arbejdskraft, forøget spild etc. Man kan eksempelvis tænke sig, at arbejds- og materialeomkostningerne i en virksomhed er proportionale indtil et produktionsomfang svarende til A i fig. 3, og at standardsatserne er fastsat i overensstemmelse hermed. Men er omkostningerne derudover progressive, idet de følger den punkterede kurve, betyder det, at den pågældende afdelingsleder ved produktionen B bliver gjort ansvarlig for meromkostningen a, som han faktisk ikke har kunnet øve indflydelse på.

Også for de direkte omkostningers vedkommende kan det derfor være nødvendigt at arbejde med standardsatser, der ikke er baseret på proportionalitet. For visse omkostningsarter som f. eks. salgsomkostninger

(der enten kan være direkte eller indirekte) er der ingen grund til a priori at vente proportionalitet.

Hvad endelig de faste omkostninger angår, er det vanskeligt at se, at det kan have nogen mening at kontrollere dem på basis af standard-satser. En henføring af de faste omkostninger til de forskellige afdelinger kan have interesse for de, der direkte vedrører en enkelt afdeling, men ikke for de, der er indirekte i forhold til afdelingerne. En fordeling af de faste omkostninger kan dårligt undgå at blive arbitrær, da man kun undtagelsesvis kan finde et relevant fordelingskriterium. Kontrollen med de faste omkostninger må derfor gennemføres på anden vis. Dette kan f. eks. gøres ved dels at overvåge, at de faste omkostninger ikke bliver større end beregnet, og dels når omkostningerne faktisk er afholdt da at kontrollere, at indkøbt maskineri, en nyoprettet afdeling eller lignende udnyttes i henhold til planerne og på en tilstrækkelig effektiv måde, således at ledelsen gøres opmærksom på en dårlig udnyttelse. Men en sådan kontrol kan gennemføres uden nogen fordeling af de faste omkostninger, f. eks. blot ved en statistik over kapacitetsudnyttelsen i de forskellige anlæg.

2. Man kan undertiden i praksis træffe den opfattelse, at det må være muligt at udbygge et kontrolsystem, således at man derved får en metode, der automatisk afslører omkostningsmæssige fejl i virksomheden. Almindeligvis erkender man dog, at selv det finest udtænkte system aldrig kan give mere end en vejledning for ledelsen. Det kan påvise forhold, der er utilfredsstillende, men det kan udmærket tænkes, at der er fejlkilder, som det ikke er i stand til at afsløre. F. eks. hvis standard-satserne er fastsat på grundlag af et gennemsnit af tidligere præstationer, og disse har været middelmådige – og fortsætter med at være middelmådige. Alligevel har de fleste virksomheder, der har indført omkostningskontrol utvivlsomt haft gavn heraf, selv i tilfælde hvor man ikke har været særlig omhyggelig med at undersøge, hvorvidt de nødvendige betingelser var opfyldt.

Men ofte har det vist sig, at den største værdi ikke ligger deri, at man mekanisk kan konstatere, om medgåede omkostninger ligger over eller under standard-satserne, men i momenter af psykologisk betonet karakter. Selv den omstændighed, at der indføres omkostningskontrol kan i sig selv være af en vis virkning, derved at alle nu føler, at der kontrolleres og passes på.

Psykologiske faktorer kan på forskellig vis spille ind i forbindelse med omkostningskontrol. Det første forhold, der her skal omtales, er,

at det kan være af afgørende betydning, at de afdelingsledere, værkførere og andre funktionærer, der berøres af omkostningskontrollen, er fuldt klar over, hvordan denne er udarbejdet, og hvordan den virker. Undertiden praktiseres omkostningskontrol på en sådan måde, at kun regnskabsafdelingen selv forstår, hvad der foregår. Dette medfører let, at de afdelinger, der egentlig skulle nyde godt af kontrollen, bliver skeptisk indstillede heroverfor, og betragter det hele som noget hokus-pokus, regnskabsafdelingen finder på. Når en afdelingschef bliver kaldt op til direktøren og får forevist et omkostningsregnskab, hvor der ud for hans afdeling står nogle tal med rødt, kan han forstå på det hele, at man ikke er tilfreds med det regnskabsmæssige resultat af hans afdeling, men det er også alt, hvad han forstår. Er han sig ingen konkrete fejl-dispositioner bevidst, er han fristet til at skyde det hele fra sig i overbevisning om, at det er noget, der sorterer under regnskabsafdelingen. Men omkostningskontrol er ikke bare det rent negative at føre kontrol med den enkelte afdelingsleder, men også at give ham vejledning og oplysninger, han kan bruge ved sine dispositioner. Dette nødvendiggør, at man taler til ham i et sprog, han forstår. Udtryk som over- eller underdækning af faste omkostninger, pris- og mængdekomponenter o. s. v. viser sig ofte at være uforståelige uden for regnskabsfolkernes snævre kreds. I regnskabet regnes alt i kroner og ører, men hvis tallene skal benyttes af afdelingsledere og værk mestre, er det ofte hensigtsmæssigt at oversætte tallene til et sprog, de forstår, idet de ikke er vant til at beskæftige sig med værdibegreber. Sådanne tal som maskinernes udnyttelsesgrad, spildprocent, antal færdige produkter pr. materialeenhed o. s. v. fortæller dem derimod noget. Men dette synspunkt taler for, at man eventuelt kan gå helt bort fra at kæde omkostningskontrollen sammen med driftsregnskabet og i stedet nøjes med en detaljeret ydelsesstatistik.

Selv det bedst udtænkte system for omkostningskontrol vil næppe vise sig brugbart, hvis det møder mistillid og modstand. Hvis de underordnede instanser føler, at der er tale om et kontrolsystem, der er påtvunget dem ovenfra, vil de være tilbøjelige til at anlægge en skeptisk betragtning og opfatte de fastsatte normer som uopnåelige. Dette taler for, at de enkelte afdelingsledere og værkførere selv er med til at udarbejde de forudbudgetterede standards; de vil da føle, at de er fair, og vil anstrenge sig for at overholde dem.

Man er ofte tilbøjelig til at søge samtlige omkostninger fordelt på de forskellige afdelinger, ud fra en idé om, at „de skal føres derhen, hvor de har hjemme.“ Men dette betyder næsten uundgåeligt, at der pålignes

den enkelte afdeling omkostninger, som dennes leder ikke har indflydelse på og ikke har været med til at bestemme, f. eks. pålignet husleje, pålignet andel af almindelige administrationsomkostninger eller pålignet andel af selskabets reklameomkostninger. Men dette betyder, at afdelingslederen kan blive gjort ansvarlig for noget, der ligger uden for hans område. Dette er naturligvis helt klart for de faste omkostninger, der er indirekte i forhold til de forskellige afdelinger, men det er værd at understrege, at det endog for (afdelingsvis) indirekte, variable omkostninger kan forekomme, at dispositioner i en afdeling kan påvirke resultatet i en anden. Eksempelvis kan det tænkes, at to afdelinger bruger samme råstof, og at dette indkøbes i tilstrækkelige mængder til, at der opnås en kvantumsrabat. Hvis nu den ene afdeling går over fra at benytte dette råstof til at anvende et andet, kan det betyde, at man mister kvantumsrabatten, og at den anden afdeling som følge heraf kommer til at udvise et dårligere regnskabsmæssigt resultat – et resultat der i realiteten er skabt ved den første afdelings dispositioner. Denne konsekvens undgår man dog, hvis man regner med standardpriser.

At sikre sig, at omkostningskontrollen virker helt retfærdigt, er næsten umuligt, men vilkårligheden må begrænses så stærkt som muligt, hvilket taler for at opgive alle arbitrære omkostningsfordelinger. Den enkelte må kun gøres ansvarlig for de omkostninger, han har indflydelse på. Igen kommer der et psykologisk moment ind, idet det er afgørende for vedkommende afdelingsleders indstilling, at han føler, at kontrollen er retfærdig, og at det kun er sine egne dispositioner, han gøres ansvarlig for. Den amerikanske ekspert i omkostningskontrol, V. A. Bradley, nævner et eksempel herpå fra sine egne erfaringer. En afdelingsleder i en fabrik var meget uvilligt indstillet over for den omkostningskontrol, der gennemførtes i selskabet, og de løbende rapporter, der blev tilstillet ham, og hvori der var mange oplysninger, han kunne have nytte af, betragtede han som værdiløse og lod forblive ulæste. Årsagen hertil viste sig at være, at hans afdeling blev belastet med en del af det samlede forbrug af elektrisk kraft, der blev pålignet efter en eller anden fordelingsnøgle, og han vidste, at hans indflydelse på den samlede elektricitetsregning var minimal. Men dette medførte, at han aldrig ville acceptere en kritik af omkostningerne i hans afdeling, fordi han – ikke mindst over for sig selv – skød det hele til side med en bemærkning om, at det jo alligevel var humbug alt sammen.

I det hele taget er det vigtigt, at kontrollen sætter ind der, hvor der disponeres, selv om dette undertiden kan være vanskeligt at gennem-

føre i praksis. I en virksomhed med seriefabrikation kontrollerer man f. eks. meget nøje materialeforbruget og tildeler bonus for materialebesparelser til arbejderne – til trods for, at de sparede materialer som regel ikke kan anvendes ved andre serier, og derfor må kastes væk. Er arbejderne klar over dette, kan det være svært at få dem til at indse nytten af at spare på materialerne.

3. For de direkte omkostninger er det normalt muligt at gennemføre et kontrolsystem, baseret på standardsatser, der fungerer med tålelig sikkerhed. For de fleste indirekte omkostninger er det derimod vanskeligt for ikke at sige umuligt at udarbejde fornuftige standards. Alligevel er det ikke dermed sagt, at det er umuligt at kontrollere de indirekte omkostninger, de må blot kontrolleres på anden måde. Ikke mindst ifølge amerikanske erfaringer kan meget nås ved simpelthen at gøre opmærksom på de forskellige omkostningers størrelsesorden og søge at gøre lederne af selv de mindste tekniske afdelinger omkostningsbevidste. Det er et problem, der også herhjemme har været stærkt omdiskuteret i de senere år, og som formentlig er det vigtigste problem i forbindelse med omkostningskontrol.*

Der kan nævnes adskillige eksempler på, at det er muligt at gøre en værkfører omkostningsbevidst, til trods for at man kun kan regne med, at han har teknisk, men ikke økonomisk indsigt. Det er således givet, at man i adskillige virksomheder producerer i serier, der er uøkonomisk korte, bl. a. fordi værkføreren normalt slet ikke er klar over, hvad det koster at producere i serier af forskellige størrelser. Hans opgave står for ham som den at gennemføre produktionen så hurtigt og effektivt som muligt. Men man risikerer da, at han sætter hele produktionsmaskineriet i gang for at fremstille en lille serie på nogle få stykker. Men gøres han opmærksom på, at det koster så og så mange kroner, hver gang en produktionsproces skal tilrettelægges, og en maskine sættes i gang, før den overhovedet begynder at producere, kan man opnå, at han bliver klar over, at serien skal have en mindste størrelse, før det kan betale sig at sætte den i arbejde.

Noget tilsvarende gælder for hasteordrer, der i adskillige foretagender er et evigt problem. Lederen af den tekniske afdeling kommer ofte under pres fra salgsafdelingen, der af afsætningsmæssige grunde ønsker at forcere bestemte ordrer igennem. Her skal såvel den tekniske leder som lederen af salgsafdelingen være klar over, hvor meget det betyder

* Se også Ove Jeppesen, „Omkostningskontrol og Budgetlægning“. Erhvervsøkonomisk Tidsskrift 1955.

i øgede omkostninger for vedkommende afdeling at presse en ordre igennem, eventuelt med den konsekvens at hele den normale produktion må afbrydes.

V. A. Bradley har også erfaringer for, hvordan det er muligt at opnå kontrol med udgifterne til reparationer. Han nævner en virksomhed, hvor man havde en speciel reparationsafdeling, men hvor det var svært at begrænse reparationsudgifterne, idet de øvrige afdelinger kritikløst rekvirerede mandskab fra reparationsafdelingen. Det var ganske vist muligt at henføre reparationsomkostningerne til de enkelte produktionsafdelinger, men disse reagerede aldrig på de beløb, de blev belastet herfor. Man fandt da på i omkostningsrapporterne til disse at opgive reparationerne ikke blot i værdi, men også i antal arbejdstimer. En afdeling fik f. eks. at vide, at den i sidste måned var blevet belastet for 6 timer til reparation af et vidue. Men nu reagerede værktøjsførereren: „6 timer for at reparere en smule vindue – det kan ikke passe!“ I adskillige tilfælde blev der gjort vrøvl, og selv om reparationsafdelingen kunne påvise, at der faktisk var medgået 6 timer, opnåede man alligevel hensigten. For det første passede afdelingslederne på, at reparationsfolkene ikke gik og smølede, for de vidste, at deres afdeling blev belastet herfor, og for det andet vidste reparationsafdelingen, at den fik kritik, hvis dens folk ikke var tilstrækkeligt effektive.

Det blev fremhævet, at man skal tale til teknikerne i et sprog, de forstår: antal styk, arbejdstimer o. s. v. Dette gælder dog ikke ubetinget. Undertiden kan man opnå en virkning ved netop at gøre opmærksom på værdien. I en rapport til en afdeling kan det f. eks. være konstateret, at det gennemsnitlige spild sidste måned var så og så mange styk eller så og så mange procent, men det kan gøre en ekstra virkning, hvis dette ledsages af en bemærkning om, at dette repræsenterer tabte værdier til så og så mange kroner.

I øvrigt kan det netop ved spild være muligt at appellere til konkurrencemomentet mellem de forskellige arbejdsgrupper eller afdelinger, f. eks. ved at udsætte en belønning hver måned til den afdeling, der har opnået den laveste spildprocent.

4. Et hyppigt fremført forsvar for at gennemføre en fuld afdelingsvis fordeling af samtlige omkostninger er, at man ønsker at betragte hver enkelt afdeling som en forretning for sig. Ved at sammenligne de opnåede resultater med selvstændige foretagenders overskud, kan man derved få et fingerpeg om, hvorvidt afdelingerne arbejder tilstrækkeligt

effektivt. Da selvstændige forretninger jo har deres faste omkostninger, må følgelig hver enkelt afdeling i et større selskab belastes med en del af dettes samlede faste omkostninger. Man mener sig herved i stand til at udregne rentabiliteten i hver enkelt af en række sideordnede afdelinger og således at have en mulighed for at bedømme deres indsats.

At der kan ligge en værdi i en sammenligning med udenforstående virksomheder, skal ikke afvises. Men når man tænker på den vilkårlighed, der nødvendigvis må ligge i en total afdelingsvis fordeling af samtlige omkostninger, må man i hvert fald være yderst varsom med at drage vidtgående slutninger af en sådan sammenligning.

Men igen kan psykologiske momenter spille ind. Ved en fuldt gennemført fordeling af de faste omkostninger kan resultatet blive, at en enkelt afdeling kommer til at fremtræde med et regnskabsmæssigt underskud. Dette kommer let til at virke så alarmerende, at alle i afdelingen kan indse, at der må gøres en ekstra anstrengelse. I realiteten kunne det samme udtrykkes ved, at afdelingens dækningsbidrag var for lavt, men der er ikke nær den samme appel i dette, som i at afdelingen kører med underskud.

Fra ledelsens side kan man udnytte dette moment. Når direktøren kan påvise over for en værkfører, at andre firmaer kan levere til salgspriser, der er lavere end de i denne virksomhed kalkulerede egenpriser, kan værkføreren normalt ikke vide, at disse egenpriser, som man selv har udregnet, er mere eller mindre tilfældige; han vil få den opfattelse, at andre kan producere billigere end han, hvilket vil anspore ham til en ekstra anstrengelse. Som direktøren i en virksomhed udtrykte det: „En fordeling af de indirekte omkostninger skal bruges som en pisk over nakken på værkførerne.“

Jeg har i hvert fald set et eksempel på, at de faste, indirekte omkostningers fordeling på de forskellige afdelinger i realiteten var bestemt af, hvad den enkelte afdeling „kunne bære.“ Når en afdeling arbejdede effektivt og godt, pålignede man den en større andel af de faste omkostninger, hvorved dens regnskabsmæssige resultat blev lidt ringere. For at bære denne yderligere byrde måtte der gøres endnu en ekstra indsats for at opnå et tilfredsstillende resultat, og lykkedes dette, blev endnu flere faste omkostninger væltet over på vedkommende afdeling. Dette eksempel er naturligvis trukket hårdt op, men det er et spørgsmål, om ikke noget tilsvarende foregår i andre virksomheder, blot i mere tilsløret form, og måske ikke altid bevidst.

Det blev fremhævet, at en omkostningskontrol for at være effektiv forudsætter, at de underordnede instanser er klar over, hvorledes sy-

stemet virker, og hvordan kontrollen er bygget op. I ovennævnte eksempel træffer vi det stik modsatte synspunkt, at kontrollen virker, fordi afdelingslederne ikke har fuld indsigt i de anvendte metoder. Også i andre tilfælde kan det vise sig, at kontrollen virker bedst på grundlag af uvidenhed, nemlig hvis den blot er baseret på, at man skal tro, at der er kontrol, selv om man i realiteten intet kan kontrollere. Som allerede tidligere nævnt kan det afgørende være selve dette, at alle føler, at der er kontrol.

Et par eksempler herpå skal fremføres. I en industrivirksomhed gennemførte man en omkostningskontrol, og som led heri fordeltes bl. a. elektricitetsforbruget til lys på grundlag af antallet af lampesteder i de forskellige afdelinger, idet man ikke var i stand til umiddelbart at kontrollere det faktisk stedfundne forbrug for hver afdeling. Ved denne fremgangsmåde fik man virkelig afdelingslederne til at spare på lyset, til trods for at man i realiteten ikke kunne konstatere, om den enkelte afdeling gjorde det. Men det afgørende var, at alle afdelingschefer troede, at der blev ført kontrol med lyset, og da de alle sparede, kunne de faktisk konstatere et resultat af deres bestræbelser.

Et lignende tilfælde har jeg set i en amerikansk farve- og lakfabrik, hvor man indførte tidskontrol med den tid, det tog for en lagerarbejder at samle og pakke en ordre. Man installerede et kontrolur, hvor hver arbejder skulle stemple sit kort, når han begyndte at samle en ordre, og derefter stemple det påny, når han var færdig. Da ordrene var meget forskellige, var det i virkeligheden kun muligt at konstatere meget grove overskridelser, idet man jo ikke havde nogen norm at gå efter. Men alligevel var systemet særdeles effektivt, fordi lagerarbejderne følte, at der var kontrol, og resultatet viste sig i en effektivitetsstigning på 50 %.