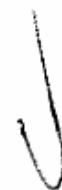


Ledelseskontrol på grundlag af det interne regnskabsvæsen



Af VICTOR A. BRADLEY*)

A. INTRODUKTION

Et af de mange problemer, som knytter sig til moderne virksomhedsledelse, er kontrol med virksomhedens produktivitet. For at kunne sikre den højst mulige produktivitet må samtlige funktioner naturligvis være under kontrol, og dette indebærer, at ledelsen må have føling med funktionerne salg, drift og produktion – faktorerne materialer, arbejdskraft og maskiner samt virksomhedens finansiering.

Men hvorledes kan *et* menneske – eller blot en lille gruppe – have føling med så mange faktorer? Hvorledes kan man vide, hvilket af alle disse spørgsmål, som netop behøver særlig opmærksomhed, og hvorledes får man tid til at overveje alle disse problemer og løse dem tilfredsstillende?

B. UNDTAGELSESVIS LEDELSE

Måske kan vi hente svaret fra en velkendt institution, som bl. a. findes i den by, hvor jeg har min bopæl:

Vi har et lille brandvæsen, som har til opgave at forebygge ildebrand og de dermed følgende ødelæggelser. Dette brandvæsen er imidlertid ikke stort nok til at holde gader og bygninger under opsigt for at opdage en eventuel brand. I stedet har man et alarmsystem, ved hvilket der signaleres til stationen, hvis der opstår brand, og som også meddeler brandstedets beliggenhed. I intervallerne mellem ildebrandene har brandchefen tid til at studere de nyeste, tekniske fremskridt og planlægge forbedringer af udstyr og arbejdsmetoder. Når alarmen

*) M.E., konsulent i virksomhedsledelse.

Artiklen er oversat og bearbejdet af Benth Holtug H.A.

Figur 1.

SUMMARY OF OPERATIONS - 195X

* = Loss

	Jan.	Feb.	March	etc.
1. SALES				
Gross Sales	\$ 78366	91511	113649	
Returns & Allowances	\$ 411	556	437	
Gross Sales less R&A	\$ 77955	90955	113212	
Std. Cost Value less R&A	\$ 63421	72468	89162	
2. PROFIT AND LOSS PERFORMANCE (After Reutrns and Allowances)				
Margin (Sales-Std. Cost)	\$ 14534	18487	24050	
Variance from Std. Cost	\$ 9901	10262	10218	
Frt; Disc; Inv. Adj; S&A	\$ 7087	8474	11318	
Net Profit on Sales	\$ *2454	*249	2513	
% Net Profit on Sales	*3.3	* 0.3	2.4	
Cumulative % Net Prof.		* 1.7	*0.1	
3. ORDERS AND SHIPMENTS (Tons)				
New Orders Received	900	820	772	
Orders Shipped	862	890	873	
Net Open Orders	1913	1843	1742	
Shipments Ready Not Shipped	260	151	43	
4. PRODUCTION AND SCRAP PERFORMANCE				
Gross Input	NT 934.7	824.6	814.7	
Net Output (Actual)	NT 882.5	781.3	765.2	
Net Scrap	NT 52.2	43.3	49.4	
% Net Scrap	% 5.6	5.3	6.1	
Scheduled Output	NT 894	855	872	
Performance Index (A/S)	98.8	91.5	87.9	
Production Std. Cost	\$ 129154	112842	114499	
\$ Prod./\$ Payroll	\$ 2.91	2.97	3.03	
5. DIRECT MATERIAL USE PERFORMANCE				
Standard Material	\$ 61877	54739	56682	
Actual Material Used	\$ 66663	57442	58884	
Variance (Std.-Act.)	\$ *4786	*2703	*2202	
Performance Index (% S/A)	92.3	95.1	96.1	
6. DIRECT LABOR PERFORMANCE				
Standard Labor Earned	\$ 24020	20772	20664	
Actual Labor Cost	\$ 28819	24813	24727	
Variance (Std.-Act.)	\$ *4799	*4041	*4063	
Perf. Index (% Std/Act)	% 80.0	80.5	80.3	
7. MANUFACTURING OVERHEAD PERFORMANCE				
Budgeted Expense	\$ 27753	23566	23397	
Actual Expense	\$ 30403	27402	26833	
Variance (Bud.-Act.)	\$ *2650	*3835	*3435	
Perf. Index (% Bud/Act)	% 90.5	83.7	85.3	
8. MAINTENANCE ANALYSIS (Repairs and maintenance to machines and buildings only)				
Material Charges	\$ 1035	1413	1205	
Labor Charges	\$ 1961	1608	1658	
Total Direct Charges	\$ 2996	3021	2863	

SUMMARY OF OPERATIONS

October, 195X

° = Loss

		Month	Year	Dept. A	Dept. B	Dept. C	Dept. D.
6. DIRECT LABOUR PERFORMANCE							
Standard Labour Earned	\$	23756	210962	1251	9212	4620	8673
Actual Labor Cost	\$	28991	261615	1612	10540	5177	11662
Variance (Std.-Act.)	\$	*5235	*50653	*361	*1328	*557	*2989
Perf. Index (% Std./Act.)		82.0	80.9	77.5	86.1	89.4	74.2
etc.							

så endelig lyder, er han klar til øjeblikkeligt og effektivt at gøre sin indsats der, hvor situationen kræver det.

Jeg har blandt mine mange bekendte i erhvervslivet opdaget, at de, der har nået de største resultater og den største effektivitet, netop har arbejdet på samme måde som brandvæsnet. De kalder deres system *undtagelsesvis ledelse*. De har et gennemgribende „alarmsystem“, hvorved deres aktivitet indsættes – ganske automatisk – hvor der først og fremmest er behov herfor. Disse alarm- eller kontrolsystemer dækker alle funktioner i deres virksomhed, og de mener, at de effektivt kan kontrollere et meget stort antal funktioner med en minimal fejlmargen. Som før nævnt kalder de systemet *undtagelsesvis ledelse*, fordi ledelsens opmærksomhed herved automatisk bliver rettet mod – ikke de funktioner, som arbejder tilfredsstillende – men *undtagelserne* herfra, altså de funktioner som ikke arbejder i overensstemmelse med de *budgetterede standards*, som netop er blevet udarbejdet med disse kontrolformål for øje. Dette er alarmsystemet, som gør ledelsen opmærksom på de kritiske situationer.

Et sådant alarmsystem er anskueliggjort i *figur 1*. Dette firma havde de sædvanlige, principielle ledelsesproblemer, og tilmed mange af dem. Det syntes imidlertid ikke at være muligt at løse problemerne effektivt. De tilgængelige oplysninger var forvirrede og vanskelige at analysere, hvorfor det var svært for ledelsen at blive opmærksom på, hvor man skulle gribe ind.

Sædvanligvis opnår man først den fulde fordel af et sådant system i en virksomhed, når der er tilvejebragt en tilsvarende budgetkontrol på alle ledelsesniveauer – fra direktøren til formanden (som også er en vigtig del af virksomheden).

Figur 2 illustrerer et kontrolsystem, således som det er udformet for en formand i førnævnte firma. Formanden blev forsynet med oplysninger (ugentlige og månedlige) om sin afdelings præstation med hensyn til produktion, kassation, produktiv og uproduktiv arbejdskraft samt

Figur 2.

WEEKLY COST CONTROL PERFORMANCE
LABOR

Dept. 999-Processing
J. J. Jones-Foreman

Activity	Previous Avg. Week (2nd Q.)	Week ending				Month
		7/7	7/14	7/21	7/28	
MEASURED LABOR PERFORMANCE						
(Mfg. Dept.)						
Jones Machines	- P.W.	124	125	127	123	
	- D.W.	60	61	58	65	
Smith Machines	- P.W.	110	111	113	115	
	- D.W.	85	80	84	82	
Trucking	- D.W.	50	52	50	48	
PRODUCTIVE LABOR OPERATIONS						
(Man Hours)						
1.23 Processing	- Jones		80	78	80	
1.24 Processing	- Smith		18	18	16	
1.25 Spooling			60	64	62	
27.00 Acidizing			20	20	22	
Total Prod. Hrs.	- Actual		178	180	180	
	- Standard		160	160	163	
	- Index					
	(% S/A)*	90.6	90:0	89:0	90:6	
NON-PRODUCTIVE LABOR						
(Man Hours)						
OPERATING PERSONNEL						
27.50 Idle Time			6	4	8	
27.60 Re-operative Labor			6	5	4	
32.30 Insp., Lub., & Adj. Eq.			15	12	15	
35.30 Trucking			20	22	20	
36.10 Janitors and Sweepes			10	12	10	
39.00 Misc. Ind. Labor			27	23	24	
Other Ind. Labor			3	2	4	
Total Non-Prod. Hours			87	80	85	
N.P. Hrs. per 100 Std. Prod. Hrs.	50.0		53.4	50.0	52.1	
Index (% S/A) (Std. = 40)	80.0		75.0	80.0	76.6	
Dollars - A.P.W.	7		5	3	2	
Dollars - Overtime Penalty	15		10	12	10	
MAINTENANCE PERSONNEL						
Carpenters			6	8	4	
Machinists			12	10	10	
Electricians			9	2	2	
Pipefitters			4	4	6	
Other			3	1	0	
Total Maintenance Hours			34	25	22	
Maint. Hrs. per 100 Std. Prod. Hrs.	14.2		19.1	13.9	12.2	
Index (% S/A) (St. = 13.0)	91.7		68.2	93.5	106.6	

* Unmeasured Prod. Labor included as Actual for Standard.

om ydelser fra andre afdelinger. Hver af disse poster var brudt ned i det omfang, dette muliggjordes af det tilgængelige materiale, således at hver post kunne kontrolleres af formanden, og hver præstation var sammenlignet med en standard, hvor dette var muligt. (Medens illustrationen kun viser opstillingen af arbejdskraftforbruget, er tilsvarende udarbejdet for materialeforbruget).

Gennem denne form for ugentlige og månedlige rapporter blev formanden tilskyndet til hele tiden at forbedre sine resultater, og talmateriale fortalte ham, hvor han med størst fordel kunne sætte sine kræfter ind.

Når hver formand og afdelingsleder er i stand til at kontrollere og være ansvarlig for sin egen afdeling, er ledelsen fri for at beskæftige sig med detaljerne i de enkelte afdelinger. Ledelsen behøver kun at interessere sig for totalpræstationerne for afdelingerne og så gribe ind ved ekstraordinære udsving fra normen.

C. KONTROLMATERIALET OG "THE CONTROLLER"

Hvorledes kan vi nu få etableret et sådant kontrolsystem? Lad os en gang se lidt nærmere på vor regnskabsafdeling, der efterhånden bliver betragtet mere og mere som en *kontrolafdeling*. I virkeligheden kalder mange virksomheder nu deres regnskabschef *the Controller**) i overensstemmelse med hans vigtige opgaver med at udvikle og administrere kontrolsystemer til brug for ledelsen. I mange moderne virksomheder har regnskabschefens stilling ændret fuldstændig karakter, således at den fra hovedsagelig at have relation til det kontormæssige og bogføringsmæssige nu er blevet en vigtig faktor i kontrollen med og udførelsen af alle virksomhedens funktioner. En væsentlig årsag hertil har været den stadig voksende erkendelse af kontrol fra den øverste ledelse.

Med henblik på udførelsen af denne kontrol sender de forskellige produktionsafdelinger (i videste forstand) en stadig strøm af oplysninger til regnskabsafdelingen. Her bliver disse analyseret og gennem bogføringen bragt på forståelig form, hvorefter de går tilbage til produktionsafdelingerne og til den administrerende ledelse til dennes orientering.

*) Da *The Controller* endnu ikke har fået en tilsvarende betegnelse på dansk, er begrebet i det følgende oversat ved regnskabschef. O.A.

Når regnskabschefens aktivitet udnyttes mest hensigtsmæssigt, vil han have en række vigtige funktioner at udføre, og disse kan principielt klassificeres i: 1) Kontrol, 2) Fortolkning og 3) Koordination og planlægning

1. *Kontrolfunktioner.*

Som leder af bogholderiet er det regnskabschefens opgave at forsyne direktionen med oplysninger til brug ved kontrol af virksomhedens aktivitet og opnåelse af tilfredsstillende resultater, hvilket forudsætter opretholdelse af de nødvendige bøger, konti og arkiver; tilrettelægning af regnskabsvæsnets principielle udformning og administration af den daglige arbejdsgang (både for det eksterne og interne regnskab); udarbejdelse af balancer og økonomiske rapporter; dokumentation for udgifter og indtægter samt gennemførelse af den interne revision. En meget væsentlig del af funktionerne omfatter kontrol med udgifter på alle trin i virksomheden; og som et af de mest effektive midler til kontrollens gennemførelse kommer *budgettet* ind under regnskabschefens ansvar.

2. *Fortolkning.*

Foruden at være ansvarlig for udarbejdelse af økonomiske rapporter kan den rigtigt uddannede regnskabschef være ledelsen til uvurderlig nytte ved fortolkning og analyse af statistikker og produktionsdata.

Sammenfatning af statistiske data til konkrete og pålidelige oplysninger, kortlægning af trends samt bestemmelse af trendens årsager er en af de største tjenester, regnskabschefen kan yde ledelsen.

3. *Koordination og planlægning.*

Fremtidsplanlægning og prognoser er blevet et vigtigt værktøj for ledelsen. Som følge heraf er budgettet i de senere år blevet flittigt brugt i arbejdet med planlægning og koordination, kontrol med kapitaludlæg, indtægter og udgifter. På grund af sit kendskab til og kontakt med alle virksomhedens led, påhviler det sædvanligvis regnskabschefen at udarbejde og administrere budgettet. Dette indebærer fastlæggelse af en budgetteringsmetode, som åbner mulighed for opstilling af en prognose for virksomhedens resultat og finansielle stilling samt kontrol med aktiviteten. Hertil kommer forberedelse af budgetoverslag og periodisk rapport om de opnåede resultater sammenlignet med budgettet i forbindelse med kritiske kommentarer til de vigtigste data.

Fig. 3 viser en sådan analyse udarbejdet for et trådspinderi, hvor produktionsomkostningerne lå gennemsnitlig 10 % over standard. Ved at analysere de forskellige omkostningselementer i produktionen, var vi

Figur 3. TYPICAL MANUFACTURING COMPANY
ANALYSIS OF MANUFACTURING COST VARIANCES

Month of October, 195X

Cost Item. (Mfg. Mgmt. Responsibility)	Std. or Budget	This Month			This Year-to-date (10 mo.)		
		Amt. of Variance	% Var. to Std.	% Var. to Prod.	Std. or Budget	Amt. of Variance	% Var. to Prod.
<i>Direct Overhead per Report of Operations:</i>							
Salaries	\$ 2617	\$ -287	-11.2	-0.32			
Overtime Penalty	-	-276	-	-0.31			
Idle time	35	-278	-802.3	-0.31			
Clerical	1147	-266	-22.7	-0.29			
Other Indirect Labor	9461	-53	-0.5	-0.04			
Supplies	3884	-924	-29.6	-1.02			
Maintenance Charges	2369	-761	-32.1	-0.81			
Steam	778	-597	-82.3	-0.65			
Electric P & L	1408	-201	-14.2	-0.24			
Other Power, Heat & Light	1811	-190	-10.2	-0.21			
Misc. incl. Credits	704	-142	-22.1	-0.15			
Total Direct Q H. per Rep. of Oper.	24818	-3966	-16.7	-1.22			
Less Wage Adj. Trans. to Reserve	942						
<i>Net Direct (O.H.) Var. vs. Std.</i>		-3024	-12.7	-3.10			
<i>Direct Material Use</i>	50266	-1585	-3.1	-1.57			
{ Measured	8115	-198	-2.4	-0.22			
{ Unmeasured	6341	-3251	-51.3	-3.34			
Total Variance Respons. of Mfg.	88940	-8050	-9.1	-8.23			

Remarks

i stand til at påvise, hvilke poster der var for store, og hvor meget for store.

Nogle af disse poster har oversteget det tilladte med fra 20–80 %, med bidrog kun beskedent til de samlede omkostninger. Til gengæld hidrørte næsten 20 % af det totale tab fra forbruget af råmaterialer, skønt afvigelsen fra standards kun var 3 %.

Denne analyse, i forbindelse med de uddragne konklusioner, satte ledelsen i stand til at koncentrere sin indsats om de punkter, hvor denne var påkrævet.

D. KONTROLLENS ORGANISATION

Den enkelte virksomhed kan organisere ansvarsfordelingen effektivt på mange forskellige måder. Under hensyntagen til de særlige forudsætninger og det forhåndenværende personale behøver de førnævnte kontrolfunktioner ikke nødvendigvis at varetages i fuld udstrækning af regnskabsafdelingen eller efter ufravigelige og skematiserede regler. I nogle tilfælde oprettes en speciel kontrolafdeling, som rapporterer uafhængigt til ledelsen, og somme tider er en teknisk afdeling under driftsingeniøren ansvarlig, medens man også i nogle virksomheder kan finde denne funktion varetaget af en enkelt person, som koordinere og analyserer vigtige data til ledelsen. Personlig har jeg oprettet kontrolfunktioner efter alle tre principper – så vel som direkte under regnskabsafdelingen – for forskellige virksomheder. Kontrollens effektivitet er ikke så meget afhængig af, hvem der udfører den, som af de fremskaffede oplysningers kvalitet – og deres anvendelse.

1. *Mindre virksomheder.*

I den lille virksomhed, hvor regnskabsfunktionen indtager en beskedent plads, må kontrollen udføres af en enkelt, kvalificeret person, enten i regnskabsafdelingen eller direkte under ledelsen. I alle tilfælde vil han imidlertid komme til at arbejde i tæt tilknytning til regnskabsafdelingen, og han må til ledelsen udarbejde visse daglige, ugentlige og månedlige rapporter om særlig betydningsfulde faktorer.

2. *Større virksomheder.*

I en stor virksomhed kan kontrolfunktionen udføres af en underafdeling under regnskabsafdelingen med en velkvalificeret „Controller“ som leder. Her vil man udarbejde daglige, ugentlige og månedlige rapporter til de forskellige afdelingsledere, i det omfang disse har behov herfor. Muligvis vil dette blive fulgt op af et videnskabeligt udviklet system af budgetterede standards til vurdering og sammenligning.

E. BUDGETTEREDE STANDARDS SOM GRUNDLAG FOR KONTROL

Efter hvad jeg har erfaret, har betegnelsen *budgetkontrol* ofte skræmt folk. De synes at se for sig en udpenslet organisation, kompliceret planlægning og en voldsom omkostningsbyrde til opretholdelse af et så fornemt klingende system. Man behøver imidlertid ikke at frygte nogle af disse forhold. Vi ønsker simpelt hen et generalstabskort, som kan føre os igennem skoven, eller med andre ord oplysninger om aktiviteten, samt nogle egnede måleenheder til bedømmelse af resultatet; og vi er kun interesserede i oplysninger, hvis værdi for ledelsen overstiger omkostningerne ved fremskaffelsen.

Til kontrollen behøvede vi et standardomkostningssystem, en metode til at måle de aktuelle ydelser og konfrontere dem med budgettet, gennemførelse af arbejdsstudier, ændring af udstyr og metoder, hvor dette er påkrævet – og endelig størst mulig opmærksomhed fra ledelsen mod de „svage led“ i virksomheden.

Ved samarbejde med regnskabsafdelingen var vi i stand til at opnå gode oplysninger om materialeforbrug, produktionens størrelse og effektiviteten. Som produktionsstandards benyttede vi først de tidligere, beregnede gennemsnit, og på grundlag heraf kunne vi kortlægge trenden. Ved hjælp af disse samt fluktuationer i produktionen kunne vi studere virkningen af skiftende betingelser, hvorved vi lærte meget om variationerne i omkostninger og indtægter. Som resultat af disse studier og forskellige andre undersøgelser var vi i stand til at udarbejde standards for indtægter, arbejds løn og totale produktionsomkostninger inden for en vid variation i de variable faktorer. *Figur 4* illustrerer en kontrolrapport til et af disse formål.

Da dette program var færdigudviklet, og standards og produktivitet var perfekte, kunne vi alligevel udarbejde stadig mere realistiske og praktiske standards, som resulterede i en endnu bedre omkostningskontrol.

F. KRITERIER FOR UDVÆLGELSE AF KONTROLMATERIALET

Ingen pilot ville drømme om at flyve sin maskine gennem ukendte områder uden pålidelige navigationsinstrumenter. Direktøren, som ligeledes skal styre sin virksomhed gennem ukendte økonomiske faktorer, må også have kontrolinstrumenter, som kan fortælle ham, hvor han befinder sig, så han kan træffe sine beslutninger. Disse instrumenter kalder vi *ledelseskontrol*, og de fremskaffer de oplysninger, som er nødvendige for en effektiv kontrol med virksomheden.

WEEKLY YIELD REPORT - RAW MATERIAL INGREDIENTS

	Week Ending.....					
	Vegetable A	Vegetable B	Vegetable C	Meat D	Meat E	Ingredient F etc.
1. Gross Pounds into Process	52315	14625	63507	25642	3363	6640
2. Net Pounds to Finished Product	37924	8952	52324	10356	1830	5976
3. Size Factor for Standard	2.21/lb.	3.14/lb.	1.80/lb.	122 lb/block	39.2	Class
4. Losses, percent:						
a. Refrigerator, shrinkage	-	-	-	-	lb./each	.16
b. Rejects	1.3	1.0	0.2	0.8	0.5	-
c. Peeling machines	18.7	16.8	7.2	-	-	-
d. Preparing tables	9.8	14.2	6.9	11.3	-	2.92
e. Bones	-	-	-	0.8	47.0	2.92
f. Fat	-	-	-	1.5	1.5	-
g. Edible waste	2.8	0.5	1.3	-	-	-
h. Inedible waste	-	-	-	-	1.4	0.65
i. Cooking and Misc.	-	-	1.7	46.8	-	1.47
j. Dicing and Batching	0.4	1.4	-	-	-	-
k. Sweepings	-	-	.3	-	-	-
l. Excess into Product	-	1.1	-	-	-	4.75
m. Unallocated	-	3.8	-	-	-	.05
Total	27.5	38.8	17.6	59.7	50.0	10.00
5. Overall yield, percent:						
Actual	72.5	61.2	82.4	40.8	50.0	90.0
Standard	73.2	68.5	80.7	40.0	-	-
Variance	-0.7	-7.3	1.7	0.3	-	-
Cumulative - year to date	71.3	63.5	80.9	41.1	48.7	95.3
Cumulative - previous year	70.1	57.1	77.8	40.4	47.4	88.3
Improvement	1.2	6.4	3.1	0.7	1.3	7.0
Remarks:						
etc.						

Figur 4.

Som allerede fastslået afhænger kontrollens effektivitet i høj grad af de fremskaffede oplysningers egnethed til formålet. I forbindelse med maximal udnyttelse findes der nogle simple, men særdeles nyttige kriterier for disse oplysningers natur. Lad os engang undersøge disse kriterier lidt nærmere.

1. *Hvilke oplysninger?*

Ledelsen ønsker og behøver visse reelle statistikker, som er det bedste middel til at måle og kontrollere virksomhedens produktivitet. Vores navigationskontrol må derfor organiseres således, at disse data bliver registreret hos ledelsen, men de må ikke være komplicerede eller indeholde unødvendige oplysninger, som kun vil bringe forvirring. Husk, at ledelseskontrol kun har værdi i det omfang, ledelsen erkender dens muligheder – og udnytter dem. Det er derfor vigtigt at begrænse kontrollen til de områder, som vil være interessante og nyttige. Viser denne sig værdifuld, og er der behov for yderligere kontrol, så kan den med fordel udvides.

2. *Hvorledes skal oplysningerne fremlægges?*

Foruden at den ønskede *art* af oplysninger skal fremskaffes, må disse være *velegnede* til kontrolformål. Dette forudsætter en *passende* grad af *nøjagtighed*, hvorved ikke forstås overdreven precision, men oplysningerne må være til at stole på, og resultaterne tilstrækkelig nøjagtige til at danne grundlag for ledelsens beslutninger. Bortset fra de ganske særlige kalkulationer, er ledelsen ikke interesseret i flere decimalers nøjagtighed. Jeg har set mange og kostbare anstrengelser blive udfoldet for at fremskaffe nogle unødvendig nøjagtige oplysninger til ledelsen, men på grund af den tid det tog at gøre en så detaljeret rapport færdig, var oplysningerne for gamle til at have nogen praktisk værdi, når de endelig nåede frem.

Informationer skal endvidere være *koncentrerede* og må ikke indeholde forvirrende detaljer, særlig ikke når aktiviteten er tilfredsstillende. Når de koncentrerede tal derimod viser behov for en mere tilbunds gående analyse, kan yderligere og mere detaljerede oplysninger fremskaffes.

Ligeledes er det vigtigt at sætte tallene i *perspektiv* ved at sammenligne de opnåede resultater med *standards* eller *budgetter*. Herved vil vi øjeblikkelig få indtryk af, hvorvidt aktiviteten er gunstig eller ugunstig i forhold til, hvad den skulle have været. Ligeledes vil *sammenligninger med tidligere perioder* indicere en udvikling – god eller dårlig.

Husk imidlertid, at nutiden og fremtiden er vigtigere end fortiden, og at en trend, som angiver tendencen i aktiviteten fremover, kan være af stor værdi i dag.

Hvor?

For at ledelsen kan finde frem til problemerne og svaghederne og derefter udbedre dem, må den have så analyserede og specificerede oplysninger, at disse nøjagtigt viser, hvor sådanne svagheder findes. Derfor må analyser af f. ex. for høje omkostninger, for lille salg, flaskehalse i produktionen eller utilfredsstillende udbytte kunne åbenbare grunden eller kilden hertil – det være sig produkt, afdeling, omkostningssted eller arbejdsgang.

Hvem?

Den individuelle ansvarsfordeling med hensyn til opfyldelsen af planen er ligeledes meget vigtig. Ledelsen er interesseret i at vide, *hvem* der er ansvarlig for et godt eller dårligt resultat – således at anerkendelse og opmuntring bliver givet efter fortjeneste, og assistance ydes, hvor der er behov herfor.

Hvorfor?

Endelig må analysen vise, hvorfor resultaterne afveg fra standards. Årsagerne til utilfredsstillende præstationer må kendes, således at disse kan elimineres.

Der er allerede berettet tilfælde, hvor svaret på „*hvor*“ og „*hvorfor*“ betød en betydelig besparelse. I den omtalte levnedsmiddelvirksomhed åbenbarede vore analyser af årsagerne til variationer i udbytte og omkostningsforløb mange faktorer, som direkte forårsagede disse variationer. Årsagerne hidrørte lige vel fra råmaterialeforbrug som fra transportmetoder, lager, fremstillingsmetoder og sæsonsvingninger. Som resultat af disse oplysninger blev der foretaget ændringer i indkøb, produktionsplanlægning og arbejdsmetoder, hvilket resulterede i en betydelig forbedring af omkostningsforløb, fortjeneste og kvalitet. Det mest bemærkelsesværdige er imidlertid, at disse analyser mere end betalte sig selv allerede fra starten gennem minimering af omkostninger og udvikling af en omkostnings-minded organisation.

Der er mange vigtige betingelser i forbindelse med ledelseskontrol – for mange til at kunne omfattes af en artikel som denne. Lad os derfor hellere rekapitulere hovedpunkterne i det foranstående:

Kriterier for ledelsens kontroloplysninger

- Hvilke?* De specielle informationer ledelsen behøver, ønsker og vil benytte.
- Hvorledes?* *Anvendelige* til kontrolformål.
- (a) simple, forståelige, koncentrerede (uden forstyrrende detaljer)
 - (b) så nye, som det er muligt
 - (c) nøjagtige og pålidelige (uden overflødig præcision)
 - (d) *omfattende*, sammenlignelige og med perspektiv. (forholdstal, trends og værdienheder) (sammenligning med standards)
- Påvisning af afvigelser fra normalydelse.
- Hvor?* Analyseret og stedfæstet på afdelinger, omkostningssteder, produkter, etc.
- Hvem?* Analyse af ansvarlighed.
- Hvorfor?* Angivelse af årsager.
Forslag til de nødvendige udbedringer.

H. ETABLERING OG UDVIKLING AF BUDGETKONTROL

Gennem de foregående diskussion har vi fundet frem til de tre essentielle forudsætninger for en udbytterig budgetkontrol: budgetterede standards, måling og registrering af præstationer sammenlignet med budgettet samt endelig at hele systemet følges energisk op. Brugbarheden vil jo nemlig i stor udstrækning afhænge af, i hvilket omfang der opnås overensstemmelse med de principper, vi har trukket frem for hver af disse faktorer, samt i hvilket omfang systemet dækker alle aktiviteter i virksomheden.

1. *Introduktion.*

a. Fra første færd kræver etablering af et sådant system mulighed for at opnå *egnede oplysninger*, hvorfor de første anstrengelser må gå i retning af at organisere en velegnet regnskabsfunktion og et godt rapportsystem. Herved får vi frem de oplysninger om ansvarsfordeling, produktion, produkt etc., som vi skal kontrollere.

b. Dernæst må der udvikles et *informationssystem* for hvert ledelsesniveau, som er ansvarlig for præstationer af en eller anden art. Nogle få summariske statistikker er tilstrækkelige i begyndelsen.

c. Til vurdering af de aktuelle ydelser må der udvikles *standards*, som

i begyndelsen simpelt hen kan være gennemsnit fra den foregående periode, indtil bedre egnede kan udarbejdes på mere videnskabeligt grundlag.

d. Ledelsen, som følger kontrolinformationerne, må effektivt og energisk følge introduktionen op lige fra begyndelsen i hele den underliggende organisation.

2. *Fordele ved en omkostningsbevidst organisation.*

a. *Analyse og fortolkning* vil være værdifulde bidrag til selve rapporten. Det ikke alene understøtter udførelsen af undersøgelserne, men hjælper også med til at holde hele organisationen på benene og bibringer den en mærkbar erkendelse af omkostningernes betydning. Jeg har kendt direktører, som syntes deres virksomhed befandt sig på et højt produktivitetsniveau, fordi afdelingslederne undlod at lokalisere og rette fejlene i deres afdelinger af angst for at påkalde ledelsens inkvisitoriske opmærksomhed.

b. Forskellige *uddannelsesprogrammer* kan med fordel anvendes til udvikling af en omkostningsbevidst og rationel organisation. Nogle af de mest effektive metoder er: Studiekredse om ledelsesproblemer; Periodiske orienteringsmøder for formænd og ingeniører med oplysninger om produktionsresultater. Et interessant system så jeg i en virksomhed, hvor man havde et særligt rapportsystem for de forskellige formænd. Rapporterne dækkede principielt hele formandens ansvarsområde: produktionens størrelse sammenlignet med planen, spildprocent, arbejds-effektivitet, gennemsnitsomkostningerne sammenlignet med budgettet, sikkerhed, human relations og samarbejde med de øvrige afdelinger. Disse oplysninger blev ført à jour månedlig, indbundet i et specielt hefte betitlet „My Business“ med formandens navn i guldtryk på omslaget og blev regelmæssigt gennemset af ledelsen. Formændene var stærkt interesseret i at kunne opvise et højt pointtal inden for hver kategori, og blev herigennem ledelses- og omkostningsbevidste.

Ledelsen må være i stand til at fordele ansvaret på de lavere niveauer også og være sikker på, at disse har kvalifikationer til at påtage sig dette ansvar.

3. *Specielle analyser som grundlag for ledelsens afgørelser.*

Regnskabs- og kontrolfunktionen åbner mulighed for udarbejdelse af en række specielle analyser til hjælp for ledelsesbeslutninger på forskellige niveauer. En af disse er Break-Even analysen, som er særdeles anvendelig ved vurdering af totalbudgetter samt de enkelte varers

Figur 5.

MONTHLY DIVI

- = unfavourable variance

Mor

Dept. No.		PRODUCTIVE LABOR-OPERATING			
		Budget	Variance	Actual	%
	PRODUCTIVE DEPTS.				
151	Preparation	350	385	35	11
152	Spooling	450	508	58	11
153	Bobbin Winding	400	428	28	10
154	Weaving-Fine	1850	1580	-270	!
155	Weaving-Heavy	1350	1472	122	10
156	Finishing	1000	900	-100	!
157	Cutting	600	546	-54	!
	Total Production	6000	5819	-181	!
	NON-PRODUCTIVE DEPTS.				
161	Receiving and Storage				
162	Tool Room				
163	Finished Products Storage				
	Total Non-Productive				
	ADMINISTRATIVE DEPTS.				
11	Factory Office				
12	Production Control				
13	Industrial Engineering				
	Total Administrative				
	Total Departmental Expense				
	Service Division Apportionments				
	Total Division Expense				

Remarks: (a) Average Operating Level slightly below budget. Three departments down 9-15 %.

(b) Three departments missing total budget by 13-16 %.

(c) Non-Productive Labor excessive, mainly Departments Nos. 154, 156 and 163.

(d) Excess Maintenance costs in Depts. 152 and 157.

(e) High Supplies Expenditure, Depts. 11 and 13.

rentabilitet. Den gør ligeledes gavn ved at belyse vigtigheden af kontrol med faste omkostninger eller andre omkostningsgrupper.

Analyse af omkostninger i forhold til salgspriser, differensomkostningsanalyser, dækningsbidragsanalyser og en række andre analyser kan være uvurderlige som grundlag for afgørende beslutninger. For mit eget vedkommende har sådanne analyser været af stor betydning ved fastlæggelse af virksomhedens politik: bestemmelse af varesortimentet, afgørelser om køb af specialmaskiner, indførelse af arbejdsbesparende metoder eller nedlæggelse af en hjælpeafdeling. Værdien af gode regn-

PENSE SUMMARY

Division - Factory
Superintendent - J. Kay

ober, 195X

MANUFACTURING EXPENSE (Before Apportionment)									
Budget	Actual	Variance	% Perf. B/A	Variances					
				Non-Prod. Labor	Supplies and Power	Maint.	Non- Control	Fixed Expense	
776	812	-36	96	-22	2	-11	-7	2	
1303	1490	-187	87(b)	-36	-10	-126(d)	-11	-4	
1047	995	52	106	-27	3	113	12	-49	
3560	3920	-360	91	-495(c)	139	45	-49	-	
2880	2756	124	104	186	-42	12	-5	-3	
2174	2495	-321	87(b)	-241(c)	-5	-9	-60	-6	
1187	1270	-83	93	-6	9	-79(d)	-12	5	
12927	13738	-811	94	-641(c)	96	-79	-132	-55	
720	810	-90	89	-81	8	-12	-	-5	
634	663	-29	95	1	27	-29	-17	-11	
578	691	-113	84(b)	-140(c)	-20	66	9	-28	
1932	2164	-232	89	-220	15	25	-8	-44	
923	990	-67	93	15	-97(e)	-15	-	30	
993	959	34	104	-42	36	12	-30	8	
868	995	-127	87	-86	-92(e)	6	45	-	
2784	2944	-160	95	-113	-103	3	15	38	
17643	18846	-1203	94	-974	8	-51	-125	-61	
3235	3562	-327	90	-	-	-	-327	-	
20878	22408	-1530	93	-974	8	-51	-452	-61	

skabsmæssige oplysninger og praktiske regnskabsanalyser med henblik på sådanne afgørelser kan næppe overdrives.

4. *Det formelle budget system.*

En tilfredsstillende kontrol på grundlag af et budget er ofte en lang og smertefuld vej. Etablering af et formelt budgetsystem er en evolutionær proces, som selv under gunstige betingelser kræver tid og volder anstrengelser. Budgettet er overvejende baseret på faktiske data fra tidligere perioder med fastlæggelse af ansvarsområder for præstationer.

Hvis virksomheden derfor overvejer at gennemføre et formelt budget-system ved brug af formelt udarbejdede budget-standards, kan dette gennemføres lettest og mest hensigtsmæssigt, hvis regnskabs- og kontrolfunktionerne er udviklet gennem det meste af den foregående periode. Des mere udviklet budgetsysteem imidlertid er, jo mere tilfredsstillende og realistisk vil den opnåede kontrol være med henblik på vurdering af og kontrol med aktiviteten.

Figur 5 er et eksempel på oplysninger, som ledelsen kan drage nytte af. Dette er en opsummering af de enkelte afdelingers omkostninger, som viser de forskellige afdelinger i forhold til hinanden, uden detaljer om de enkelte konti*).

5. Standardomkostningssystemet.

Et rigtigt udformet standardomkostningssystem i forbindelse med opretholdelse af de sædvanlige funktioner vil tillade en bedre fortolkning af resultaterne fra budgetkontrollen i forhold til virksomhedens totale aktivitet, end det ellers ville have været muligt. Hvor budgettet frembringer mål for virksomhedens forskellige aktiviteter, viser standardomkostningssystemet detaljerede omkostningsstandards for de forskellige operationer. Standardomkostningerne repræsenterer derfor en udbygning af budgetteringen ved at skabe et mål for produktionsomkostningerne i hvert eneste led af produktionen og yderligere bevirke en forædling af budgetstandards. Også her vil udviklingen af et standardomkostningssystem frembyde de største fordele i en organisation, som allerede har fornemmet betydningen af omkostningernes variation og kontrollen hermed.

J. KONKLUSION

Til afslutning vil jeg citere en amerikansk autoritet inden for „management control“, *Dr. Alex W. Rathe*, New York University:

*) En sådan rapport viser ledelsen mange ting, f. ex.:

- a. Produktionsniveauet er gennemsnitlig lidt under det budgetterede niveau, og tre afdelinger er 9-15 % herunder.
- b. To produktionsafdelinger afviger 13 % fra budgettet, og lageret afviger 16 %.
- c. Non-Productive Labour tegner sig for en betydelig overskridelse, hovedsagelig i to produktionsafdelinger og på færdigvarelageret.
- d. To andre afdelinger overskrider vedligeholdelsesomkostningerne.
- e. To administrative afdelinger har et stort forbrug.

Tilsvarende kontroloplysninger kan fremskaffes for en hvilken som helst aktivitet, som omfattes af budgetstandards. De opnåede resultater vil afhænge af systemets udvikling og effektiviteten i udnyttelsen af oplysningerne.

„Som ethvert andet begreb er ledelseskontrol en abstraktion. Kun efter speciel tillempning vil det passe effektivt til hvert enkelt sæt forudsætninger. Kontrolteknikken må „skræddersys“, hvis den skal være af størst mulig værdi i hvert enkelt tilfælde.“

Fuldt udbygget hjælper ledelseskontrollen med at fastslå fejl i fortiden, forklare nuværende begivenheder og anvende erfaringer fra begge disse tilfælde på fremtiden. Kendsgerninger bringes frem og formodninger udelukkes som basis for beslutninger.