

Bidrag eller bedrag,

et diskussionsbidrag til den forenklede totalmodel.

Af ERIK JOHNSEN*)

Wilmer Wright: Direct Standard Costs for Decision Making and Control, McGraw-Hill, London, 1962, 221 sider, 54 s 6 d.

Bidragstankegangen – bidragsmetoden eller den forenklede totalbetragtning, som den hedder i de officielle lærebøger – har i de senere år vundet indpas i praksis. Dette er (i hvert fald herhjemme) en direkte følge af teoretisk forskning og pædagogisk indsats af specialister ved højere læreanstalter. En af grundene til, at bidragsmetoden har haft forholdsvis let ved at overvinde mere konservative modelformer, er, at den forenkler den komplicerede virkelighed ned til noget, der synes centralt og umiddelbart acceptabelt og forståeligt for enhver beslutningstager i en virksomhed.

Gør man indledningsvis et sidespring over til videnskabelig aktivitet, kan et af dennes formål udtrykkes derhen, at det gælder om at gøre sig selv overflødig. Det er ganske vist aldrig lykkedes helt. Men når man tænker på adskillige økonomiske teoridannelser, må man indrømme, at målet er meget nær ved at gå i opfyldelse. Gælder dette efterhånden også bidragsmodellerne? Det er det spørgsmål, nærværende iagttagelse ønsker at stille med udgangspunkt i Wrights bog.

Når netop Wrights bog er valgt som diskussionsgrundlag, er det ikke helt tilfældigt. Der er her tale om en forfatter med en meget omfattende praktisk erfaring (dels fra konsulentfirmaet Stevenson, Jordan & Harrison, dels fra eget konsulentfirma) og med en tilsvarende teoretisk ballast. Bogen giver videre bidragstankegangens praktiske anvendelse på væsentlige ledelsesproblemer i en nøddeskal, og den gør rede for det fundament, som denne tankegang bygger på.

Wright's konklusion af sin fremstilling (s. 216) lyder i skønsom oversættelse: Moderne virksomhedsledere, begejstret over resultaterne, siger: »Bidragsmetoden er virkelig rumalderens nøgle til gevinst og vækst«; den, der som anmelderen har snydt sig til at læse konklusionen før resten af bogen, må stille sig selv det undrende spørgsmål: hvordan *kan* det da være rigtigt? Dette er et incitament mere til at diskutere Wrights bog, man kan jo ikke på forhånd udelukke den mulighed, at de vises sten er begravet i netop denne papirdyng. Dens formål er nemlig (s. IX) at bygge bro mellem konservative regnskabssystemer og virksomhedsledelsens behov for adækvate oplysninger til fastlæggelse af såvel detail-aktiviteter i virksomheden som virksomhedens hele aktivitet.

*) Amanuensis, Det økonomiske Forskningsinstitut, Handelshøjskolen i København.

Lad os diskutere Wrights 13 kapitler i fem hovedpunkter:

1. den forenkede totalbetragtning, bidragsmetoden,
2. planbidrag,
3. ansvarlighed for overholdelse af planer,
4. gevinstbudgettering,
5. konkrete detailafgørelser på bidragsbasis.

Hertil skal naturligvis føjes iagttagerens private testamente.

ad 1. Den forenkede totalbetragtning.

Kernen i den forenkede totalbetragtning kan fremstilles som følger. Givet er:
 en omsætningsstørrelse (kr./tidsenhed) x_1 ,
 de hertil svarende
 variable omkostninger (kr./tidsenhed) a ,
 faste omkostninger (kr./tidsenhed) b ,
 gevinst (kr./tidsenhed) y_1 ;

konstruér på grundlag heraf en ret linie, der afspejler gevinsten som funktion af de andre størrelser.

Nu er det jo sådan, at kender man ikke hældningen for en ret linie, kræves der to punkter for at fastlægge den. Man kan ikke fastlægge en ret linie eentydigt ud fra kendskab til blot eet punkt. Derfor er det normale udtryk for gevinst i den forenkede totalbetragtning

$$(1) \quad y_1 = x_1 - a - b$$

ikke nogen funktion, det er en identitet.

Man kan så spørge, hvad glæde man har af at skelne mellem faste og variable omkostninger, og hvilken mulighed man overhovedet har for at skelne mellem faste og variable omkostninger i et *punkt*. Argumentet herfor er en senere postuleret sammenhæng mellem afsætning (eller omsætning ved faste priser) og variable omkostninger:

$$(2) \quad a = k \cdot x_1,$$

hvor k står for de konstante direkte variable enhedsomkostninger ved omsætningen x_1 .

Det er klart, at (2) er en identitet på tilsvarende måde som (1). Derfor bliver også gevinstudtrykket

$$(3) \quad y_1 = (1 - k) x_1 - b$$

en identitet.

Først i det øjeblik man fjerner fodtegnet på x_1 og postulerer en funktionsammenhæng af typen

$$(4) \quad a = k \cdot x$$

bliver (2) og dermed (3) til en funktion i almindelig forstand:

$$(5) \quad y = (1 - k) x - b.$$

Herefter kan man så – alt andet lige – beskrive egenskaber ved denne rette linie, og udvalgte punkter på den, herunder dækningspunkt (nulpunkt), dækningsgrad og sikkerhedsmargin, som for Wright er vigtige størrelser i bidragsanalysen. Men glemmes må det ikke, at hvis alt andet ikke er lige, bliver erstatningen af et punkt med en linje til et øjenbedrag og ikke et bidrag til et fornuftigt beslutningsgrundlag.

Det er klart for enhver iagttager, inclusive Wright og alle vi andre, der har prædikeret denne modeltype for undrende tilhørere, at den er urealistisk og meget let lader sig misforstå. For alt andet er normalt ikke lige. Der vil i og med at man postulerer

en funktionssammenhæng mellem afsætning og variable omkostninger opstå en funktionssammenhæng også mellem faste og variable omkostninger. I tilfælde af flere varer vil der opstå afsætningsmæssige sammenhænge mellem disse. Endelig vil der opstå sammenhænge mellem omkostninger og omsætning. Dette turde være empirisk verificerede kendsgerninger. Herforuden har man den normale vurderingsmæssige vanskelighed med at finde ud af, hvilke omkostninger, der er direkte variable (normalt med afsætningen) og hvilke, der ikke er det. Dette taler alt sammen til fordel for een post: *omkostningerne* ved produktion og afsætning af *alternative mængder* pr. tidsenhed. Ved sammenligning af alternativerne kunne man anvende det neutrale begreb *differensbidrag*, som ikke har noget med bidrags-»metode« at gøre.

Wrights tankegang er vel realistisk, så længe han beskriver de af ham selv konstruerede tilfælde, hvor den velkendte og højt agtede mineralvandmand Joe Bottler driver sin business frem efter bidragsmetoden. Man erindre sig her, at Joe kun har ind- og udbetalinger, ikke omkostninger. Mere urealistisk bliver modelformen, når Wright bevæger sig over til de faktiske cases, hvor han har anvendt metoden. Ganske vist kan han ved lineær regressionsteknik meget let konstruere en ret gevinstlinie, men så brydes til gengæld »alt-andet-lige«-klausulen.

Sluttelig kan man påpege det vilkårlige i at lade de variable omkostninger variere med produktions- og afsætningsomfanget, navnlig hvis de »faste« får en større og større vægt. Man kunne vælge andre uafhængige variable, som måske ville være mere hensigtsmæssige for det, der skal tages konkrete beslutninger om. Et nærliggende forslag ville være at lade omkostningerne variere med periodelængden, hvorved man bevæger sig over mod de modeller, der kendetegner investeringstankegangen. Principielt er det naturligvis lige så arbitrært, men der kunne mildnes på vilkårligheden gennem beregninger for alternative periodelængder, subs. ved at optimere periodelængden i en almindelig optimeringsprocedure. Man vil ikke kunne undgå at definere, hvad man vil forstå ved omkostninger, men man undgår det sædvanlige skel mellem »faste« og »variable« omkostninger. Differensbidraget vil også her være en relevant størrelse.

Bidragstankegangen har øvet en respektabel indsats ved at påpege det arbitrære i fordelingstankegangen, men man må til stadighed have øjnene åbne for dens egne vilkårligheder.

Konklusionen af disse betragtninger må blive, at vel kan den forenkledede totalmetode bidrage til at skabe klarhed i komplicerede sammenhænge, men man skal være heldig for at få den til at afbilde tingene på så realistisk vis, at man kan anbefale den som beslutningsgrundlag; selv som grundlag for yderligere analyser bør man omgås den med forsigtighed. Wright har tilsyneladende været heldig i så henseende. Eller også har han sat kikkerten for det blinde øje.

Endelig kan anmelderen meddele, at han andetsteds har studeret sig frem til, at den grafiske fremstilling, der er så slagkraftig i den forenkledede totalmetode er opfundet som visuelt fremstillingsmiddel for aktieejere og navnlig for potentielle sådanne uden økonomisk indsigt.

ad 2. Planbidrag.

Wrights indsats som brobygger består måske først og fremmest i, at han medbringer tanken om tekniske standards og økonomiske normer fra standardregnskaberne tid. Næsten en trediedel af bogen er helliget lønsystemer, målemetoder for materialeforbrug og opstilling af normforbrug med tilhørende udregning af afvigelser herfra delt ud på priser, lønninger og materialeforbrug.

Heri er der intet nyt. Men man opnår dog at kunne definere nogle normerede direkte variable omkostninger, som fratrukket omsætning eller salgspriser giver nogle planlagte dækningsbidrag.

Det væsentlige formål med disse opstillinger burde være, at hver enkelt beslutningstager i virksomheden får sit eget delmål at styre efter og så iøvrigt information om, hvorvidt den af ham kontrollerede proces går, som den skal, indenfor beregnede tolerancegrænser. Og det skal være en kontrolprocedure, der giver mulighed for omgående indgreb i hver enkelt del-aktivitet.

Men det er der jo slet ikke tale om hos Wright. Plantallene skal bruges til at beregne et samlet resultat og til at regne ud ex post, hvor meget hver enkelt *ansvarsområde* har bidraget til den samlede gevinst. Herved reduceres plantallene, der jo er nødvendige som beskrivelser af virksomhedens tekniske koefficienter, til noget, der alligevel ikke kan styres efter på den detaljerede måde, man må gøre det, hvis man er interesseret i at *lede* virksomheden.

Det kan måske bemærkes, at man i den statistiske kontrol har et væsentligt mere fleksibelt middel end Wrights klassiske regnskabsmæssige metodik.

Konklusionen må være, at vel må man opstille normer til at styre efter, men man må ikke glemme at styre. Og man kan ikke styre efter Wrights oplæg.

ad 3. Ansvarlighed for overholdelse af normer.

Wright's tankegang er her, at ansvaret bør delegeres så langt ud som muligt; typisk er formanden på arbejdspladsen ideel til at bære ansvaret. Hvert enkelt ansvarscenter skal selv være med i planlægningen og acceptere planen, hvorefter bordet fanger, så man kan drages til ansvar.

Denne tankegang fordrer naturligvis, at det er muligt på nogenlunde objektiv vis at adskille ansvarsområder i virksomheden fra hinandens influens.

Af de få systemmodeller, der er kommet frem i teori og praksis i de senere år, får man helt tydeligt øjnene op for det vilkårlige i den regnskabsmæssige ansvarsplacering. Alle aktiviteter hænger sammen i en virksomhed, om ikke før så i direktørens eller ejerens hjerneskal og rygmarv. »Ansvaret« kan alene ligge på den eller de, der koordinerer eller måske ikke får koordineret aktiviteterne i virksomheden; og det er normalt den øverste ledelse, der må sørge for det.

Derimod bliver der naturligvis tale om ansvar, hvis den, der rent fysisk disponerer over en aktivitet ikke retter den ind efter den i koordineringen (gerne optimeringen) fastlagte grænse.

Det psykologiske argument, der normalt anføres for ansvarlighed, gælder til Wandsbeck, så længe der koordineres efter den regnskabsmæssige budgetteringsprocedure som f. eks. Wright beskriver. Skal folk gøres ansvarlige, må man sørge for, at de har øjeblikkelig information til afgørelser vedrørende den aktivitet, de rent fysisk kontrollerer, samt en vis destination for den.

Konklusion: Hvad skal vi egentlig med interne regnskaber? Kan vi ikke klare os med statistikker uden resultatberegning?

ad 4. Gevinstbudgettering.

Profit planning (gevinstbudgettering, overskudsbudgettering, bidragsbudgettering, eller hvad man nu vil kalde det) er et centralt punkt i Wrights fremstilling.

Han har tre plantyper: langtidsplanlægningen, hovedbudgettet (master profit plan) og månedlige prognoser.

Det hedder (s. 141), at ansvarlighedsprincippet og bidragsprincippet er nøglen til en dybtgående planlægning, og gevinstplanen integrerer planlægning og kontrol for alle ledelsesniveauer. Disse to principper er her kommenteret hver for sig i negativ retning; en addition af negative størrelse er stadig negativ.

Hovedbudgettet er kernen i planlægningen. Det starter med en salgsprognose, og fra omsætningen trækkes produktdirekte variable omkostninger. Det derved opståede dækningsbidrag reduceres med produktdirekte faste omkostninger, og man får nettogevinsten på produkter og totalt. Videre har man den kapital, der er investeret direkte i hvert produkt, samt naturligvis totalt. Dette sætter een i stand til at beregne afkastningsgraden, såvel på produktet som totalt for virksomheden. Rentabiliteten kan så sammenlignes med andre virksomheders (s. 144, sic.) for en konstatering af, om man kører tilfredsstillende. Afhængig af den på dette grundlag opstillede subjektive rente af kapitalen kan enhver hovedansvarlig lave sin foreløbige plan, der så skal revideres og koordineres med de øvrige (s. 148).

Der kan overfor denne procedure for det første spørges, hvorfor man deler op i faste og variable omkostninger, hvis man alene er interesseret i et mål for nettogevinsten.

For det andet kan man spørge, hvorfor man vælger nettogevinsten for hver vareart som målestok. Det må jo forudsætte, at disse varer er afsætningsmæssigt uafhængige, såvel som omkostningsmæssigt uafhængige. Af de mange virksomheder, nærværende iagttagere har kendskab til er det kun opfyldt i een. (Den producerer kun een vare: identiske sten til at mure inden i højovne).

For det tredje må det være tilladt at spørge om »nettogevinst« sat i forhold til »investeret kapital« er et adækvat mål for det, man vil opnå ved at drive virksomhed? Det turde være særdeles diskutabelt (rent bortset fra de arbitrære vurderings spørgsmål, der knytter sig til denne opgørelse. Navnlig hvis kapitalværdi defineres som tilbagediskonterede fremtidige nettogevinster).

Hvilke konkrete modelformer og optimeringsprocedurer, der kan anvendes i en planlægning, springer Wright klogeligt over, men det har jo heller ikke noget med regnskab at gøre. Men alligevel spørger man, om det er muligt at planlægge uden et sæt normale driftsøkonomiske modeller; kan man virkelig klare sig med den rene talmodel, som regnskabet er? Der er en enkelt sentens (s. 201), der tyder på, at Wright alligevel ikke mener det. Han siger med hensyn til at maksimere nettoudbyttet på grundlag af allerede foretagne investering: »The most outstanding results have been obtained by the use of direct costing data with linear programming and electronic computers«. Man bemærker forskellen i Wrights metode, hvor man finder en vis rentabilitet ved en éngangsberegning og lineær programming, hvor man optimerer det totale dækningsbidrag gennem en række beregninger. Disse to fremgangsmåder giver ikke nødvendigvis samme resultat.

ad 5. Konkrete detailafgørelser på bidragsbasis.

I bogens kapitel 11 diskuteres prisfastsættelse på grundlag af bidragsmetoden. Formularerne kulminerer i, at man finder et procentvis tillæg til direkte materialomkostninger, som ved en vis omsætning vil give en nærmere bestemt rentabilitet.

Hertil skal kun siges, at det er een mulighed af mange, som normalt ikke kan anbefales.

I kapitel 12 diskuteres producere hjemme-købe ud problemet, udvidelse af anlæg-

get, produktudvikling, nedlæggelse af produkter og reklameindsats. Alle problemer er illustreret med tal-eksempler hentet fra praksis. Fælles for løsningsproceduren er opdeling i problem-direkte variable omkostninger og andre omkostninger, samt opstilling af et arbitrært mål for dækningsbidragets størrelse. Fælles er videre manglende eksplicite modeller for hvorledes man kommer frem til de tal, man stiller sammen. Det må være klart, at man kun kan lave den slags analyser gennem normale driftsøkonomiske modeller, og man må vide hvilke modeller, der ligger til grund for beregningerne. Anvendes eksempelvis udelukkende Wrights numeriske bidragsmodeller, nærmer sandsynligheden for selvbedrag sig til 1.

Den for iagttageren soleklare konklusion af dette er, at bidragsmetoden er uanvendelig til konkrete afgørelser, fordi den er en ren talmode, hvor der ikke er redegjort for relationerne mellem de aktiviteter, tallene repræsenterer. Konkrete afgørelser kræver eksplicite relationer mellem aktiviteterne, gerne udtrykt i tal. Men det er noget helt andet end det, bidragsmodellerne giver.

Afsluttende kommentar.

Efter denne gennemgang af en præsentation af bidragstankegangen kan det næppe undre, at anmelderen ikke mener at have fundet de vises sten. Ja, han må alvorligt stille det spørgsmål, om ikke bidragsmetoden i Wrights hænder kan have forvoldt mere skade end gavn. Hvis dette spørgsmål kan besvares benægtende, kan det kun skyldes, at en kompetent person altid kan gøre tingene bedre, end de var, selv om hans metodik er diskutabel.

Når vi nu efter min mening skal til at skippe den forenkede totalmodel og hvad dertil hører, kan man for øjeblikket pege på tre metodekomplekser, der hver for sig kan medvirke til det bedre beslutningsgrundlag, Wright efterlyser.

Det ene er *lineær programmering*, der – paradoksalt nok – selv er en slags udløber af bidragstanken, men med et ret klart overblik over vilkårligheder. Her behøver man kun at kontrollere de tekniske koefficienter, »standards« rent statistisk, medens man stadig må have et mål på det enkelte produkts bidrag. Man undgår en del faldgruber ved at programmere for alternative omsætningsomfang med alternative tekniske koefficienter og alternative bidrag. I tilgift får man vink om, hvor man med fordel kan udvide sine aktiviteter. Lineær programmering indeholder en række af Wrights bidragsmodeller som specialtilfælde og har den fordel, at der til den er knyttet en regulær regneprocedure, samt at den er mere pædagogisk end break-even diagrammet.

Det andet metodekompleks er den *numeriske simulation*, der jo sætter system i de beregninger, Wright ikke lader foretage med sin numeriske regnskabsmodel.

Det tredje er hele samlingen af gennemprøvede *driftsøkonomiske modeller*, ved hjælp af hvilke man kan suboptimere virksomhedens forskellige aktiviteter, og hvis tilstedeværelse er nødvendig, også hvis man vil lave bidragstankegang. For vi må lade os nøje med grov suboptimering, indtil de mere integrerende systemmodeller bliver tilstrækkeligt udviklede.

Alle modeller bærer i sig muligheden for bedrag. De meget komplicerede fordi man ikke kan overse dem, de lidt komplicerede, fordi man tror man kan overse dem. Nærværende iagttagere har på fornemmelsen, at sandsynligheden for bedrag vokser både med kompleksiteten på den ene side og med simplificeringen på den anden side. Et eksempel på det sidste er den forenkede totalmetode.