

# Erhvervsøkonomisk litteratur

---

Af Erik Johnsen

## *Regnskabslitteratur*

Vagn Madsen, Strategi og Budget, Nyt Nordisk Forlag, København, 1976, 205 s.

Professor Vagn Madsen indleder sin nyeste bog med at sige, at budgettet er vurderingen af virksomhedens handlingsprogram. Grundlaget for programmet er de forestillinger, som råder i og omkring virksomheden, og virksomhedsledelsens opfattelse af mulighederne for at tilpasse virksomheden og dens omverden til hinanden.

Begrebet *opfattelse* er nyt i den hjemlige debat om en virksomheds strategiske udvikling og det kan måske lettest analogiseres ved den klassiske bidrags- belønningsbalance, som det gælder om at opretholde. Men Vagn Madsens begrebsdannelse er mere specifik, baseret som den er på en lang række praktiske observationer.

Forfatteren siger (s. 12) at »opgaven for denne fremstilling er at bygge bro mellem opfattelsen og budgettet. Opfattelsen er for en stor del kvalitativ, mens budgettet er kvantitativt. Det væsensforskellige indhold skaber afstand mellem opfattelsen og budgettet; en afstand, der må bygges bro over, således at samspillet mellem opfattelse og budget kan udfolde sig«. Og hertil kommer så bogens budskab (s. 13): »Virksomhedsledelsens opfattelse og virksomhedens budget må indgå i et fællesskab om opfyldelse af behov i omverdenen. Vel kan broen mellem opfattelse og budget være skrøbelig, men jo mere den stives af,

desto mere realisme fører budgettet til opfattelsen, og desto mere kultur bringer opfattelsen ind i budgetteringen».

I overensstemmelse med opfattelsen af virksomhedens muligheder som noget, der kommer udefra, og som skal anvendes internt, og noget, der er transformeret internt og skal kanaliseres ud, er det naturligt at dele opfattelsen i *strategien*, som repræsenterer budgettets midtside, og *målsætningen*, som står på målsiden (s. 25).

Herved bliver broen mellem opfattelse og budget til tre mere konkrete broer: Relationerne mellem strategi og budget, relationerne mellem budget og målsætning, og endelig relationerne eller broen mellem målsætning og strategi. Bogens disposition er at fylde denne trekant med operationelle begrebsdannelser og konkrete metoder til at realisere strategisk tænkning, d.v.s. udvikling af virksomhedens ydre og indre system ved at indskyde budgettet og budgetarbejdet som en væsentlig beslutningsvariabel.

Når det drejer sig om broen mellem strategi og budget kan det for det første siges, at strategien er afledt af omverdenens ønsker og krav og virksomhedsledelsen har nogle ideer om, hvorledes disse krav skal opfyldes. Disse må give sig udslag i et budget for udgifter og indtægter, budgetoverskud, likviditet og tidshorisont. Forudsætningen for at udkrystalisere denne strategi i et sådant budget, er, at der bygges bro imellem de mere kvalitativt udformede ideer og medarbejdernes opfattelse af, hvorledes disse ideer kan nås i form af afdelingsbudgetter, lokale konsekvenser og forslag til ændringer. Den bro, der bygger det beslutningsniveau, som andre forfattere ofte betegner som det operative, sammen med det samme forfattere ofte betegner som det strategiske, består hos Vagn Madsen af formålsbudgetter, afsætningsformål, produktfremstillingsformål og administrationsformål. Og disse formål er dels afledt af de generelle politikker som afsætningspolitik, produktfremstillingspolitik, administrationspolitik, personalepolitik, finanspolitik og beholdningspolitik, og dels er de fremstået i et samspil med dels budgettet på det strategiske niveau og dels budgetterne på det operative niveau. Broen kunne således i den normale terminologi måske betegnes som taktisk planlægning, men denne er altså atter hos Vagn Madsen præciseret i en række begreber, som igen tager udgangspunkt i målsætningsdimensionen af hans variabilitetsregnskabssystemer.

Broen mellem målsætning og strategi består af omkostninger og indtægter for driftsformål ved realisering af strategiens afsætningspolitik, aktivitetspolitik, personalepolitik og beholdningspolitik, samt de finansindtægter og finansudgifter der knytter sig til finanspolitikken, og endelig de investeringsudgifter, der knytter sig til investeringsformålet afledt af strategiens investeringspolitik. De budgetterede afskrivninger og nettooverskuddet giver en grad af målopfyldelse. De til målsætningen knyttede betalingsstrømme kan enten sendes tilbage til omverdenen i form af belønninger eller de kan forblive i virksomheden med henblik på intern udvikling.

Den tredje bro, den mellem budget og målsætningen, består primært af en målsætningsdebat. Men denne er kædet til en budgetdialog, som er en konkretisering af idégrundlaget ud i et kædebudget i form af overførelse af et overskud i form af et produktoverskud, beholdningsoverskud, finansoverskud, bruttooverskud, m.v. som funktion af virksomhedens overskudspolitik og finanspolitik. Dette kædebudget danner basis for den målsætningsdebat, som skal medføre beslutninger om opfyldelsen dels af omverdenens ønsker dels af hvilke ønsker, der internt skal tilgodeses for hele tiden af kunne udvikle sig således at overlevelse sikres. Vagn Madsen arbejder egentlig både med et kvalitativt system af strategi og målsætninger udtrykt i sociologiske termer og et kvantitativt system hvis to poler den konkrete strategi og målsætningsbeslutninger forbindes over kædebudgettet.

Der skal ikke i denne korte omtale gås i detaljer med professor Vagn Madsens argumentation for sin modeldannelse, det skal blot siges at den er opbygget på en lang række praktiske studier og teoretiseringer over disse, samt den litteratur, der har forsøgt at beskæftige sig med dette vanskelige område.

Efter fremkomsten af denne bog tør man sige at der eksisterer en lokal operationel teoridannelse, der forbinder strategisk tænkning med den mere budgettekniske metodik, som igen er forbundet med en operationel målsætningsdebat.

Det er således på smukkeste måde lykkedes forfatteren at bygge en bro mellem en kvalitativ opfattelse af en virksomheds opgave og en kvantitativ planlægning for opnåelse af de konkrete mål, der knytter sig til netop denne opgave, hvor broen har tre bærepiller: Strategi, budget og målsætning.

*Thomas Polesie, Ändamålsbudgettering – beskrivning ock analys av tillämpningar, Studentlitteratur, Lund, 1976, 432 s.*

Thomas Polesie har arbejdet mange år på denne disputats fra afdelingen for regnskabsvæsen og finansiering ved handelshøjskolen i Göteborg. Det er blevet en ganske betydelig landvinding for regnskabsmetodik som led i en virksomheds styringsbestræbelser.

Forfatteren går ud fra tre forudsætninger: 1) Der råder en gensidig sammenhæng mellem beslutning og beslutningsgrundlag, 2) Man kan forbedre beslutningstagningens kvalitet dels ved at forbedre beslutningsgrundlaget og dels ved at klargøre virksomhedens overordnede målsætninger og den hermed sammenhængende politik når det drejer sig om væsentlige problemer og 3) En kortlægning af formålsstrukturen for hvorledes en virksomhed skal bruge sine ressourcer må kunne tilføre værdifuld information til planlægning, budgettering og kontrol (s. 15).

Man skulle næsten tro, at det var overflødigt at gøre sig sådanne aksiomer klart, men det må vi jo desværre indrømme, det er det ikke når det drejer sig om netop området regnskabsvæsen og budgettering, hvor der i praksis ikke hersker klare relationer mellem det folk tror de ønsker og det som budgettet udtrykker. Derfor er Polesies udgangspostulater relevante.

Herefter bliver hans forskningsproblem følgende: Hvorledes kan formålsstrukturen for indsatsen af ressourcer i en virksomhed beskrives på en sådan måde at man netop ved hjælp af denne beskrivelse kan overse dels de resultater, som tilstræbes med de planlagte, respektive gennemførte aktiviteter, og dels de omkostninger, som disse medfører, samt kan man skabe en sammenhæng mellem planlagte, respektive gennemførte aktiviteter og virksomhedens overordnede mål ved at beskrive formålsstrukturen på en sådan måde at virksomhedens politik kan knyttes til disse forskellige dele.

Forfatterens formål er altså at bidrage til et bedre beslutningsgrundlag i virksomhederne gennem anvendelse af et mere hensigtsmæssigt budget- og regnskabssystem. Han har taget udgangspunkt i en lang række praktiske erfaringer vedrørende formålsbudgettering og variabelsregnskab, herunder domänverket, et skovindustrielt foretagende, en koncern, Sveriges slagteriforbund, De danske Statsbaner, et rederi og en distributør af el-kraft. Dette er et enormt empirisk materia-

le baseret på hvilket forfatteren opstiller en referenceramme for hvorefter et økonomisystem kan udformes således at der er en direkte sammenhæng mellem virksomhedens mål og dens aktiviteter. Hovedideen i dette økonomisystem (defineret som budgettering og kontrol) er organisering af en målsætningsdiskussion i forbindelse med selve budgetteringsprocessen, en diskussion, der tilstræber at få virksomhedens politik på forskellige områder klarlagt. Og dette kræver naturligvis en operationel begrebsdannelse og her indfører Polesie begrebet »ändamål« (på dansk formål eller delmål) som klassifikationskriterium for omkostninger. Han bruger dette formålsbegreb til at registrere omkostninger både ex ante når der planlægges og budgetteres og ex post når der kontrolleres. Finessen er så at da begrebet formål beskriver hvad der umiddelbart tilstræbes med virksomhedens forskellige aktiviteter kan der bringes klarhed i de målsætningsdiskussioner der føres, idet det er beslutningen om de forskellige delmål der konkluderer hvad man egentlig ønsker at nå frem til inden for den sædvanlige målsætningsstruktur. Hermed er der en direkte adgang til klarlægning af disse ønsker i budget- og handlingsprogram, men der er også mulighed for en opfølgning således at en læreproces bliver reelt. Læreprocessen er for så vidt simpel i sin struktur: Sammenlignende grundlæggende informationer, baseret herpå udformning af et grundlag i form af rapporter, beslutningstagning på strategisk og operativt niveau vedrørende forudsætninger for og krav til virksomhedens drift, gennemførelse af aktiviteter og udarbejdning af oplysninger om aktiviteterne, bearbejdning af disse oplysninger samt omkostningsklassificering af aktiviteterne i henhold til formålsstrukturen og sluttelig klassificering af grundlæggende omkostninger ifølge økonomisystemets formelle krav (d.v.s. kontor og drift til koblede koder, hvorefter man er tilbage i en grundinformationerne med sigte på et forbedret grundlag). Forfatteren har beskrevet denne sekvens nøjagtigt og har organiseret virksomheder og herved skabt et eksempel på en referenceramme og underbygget denne for praksis. Sluttelig skal nævnes Polesies beskrivelse af hvordan regnskabsteknikk beskrives. Han tager udgangspunkt i et navn og kontonummer. Herefter kommer den økonomiske beskrivelse f.eks. i form af et produkt eller et resultat.

te verbale udsagn kobles til virksomhedens politik på forskellige områder med spørgsmål som hvilket delsystem involveres, hvorledes bedømmes nytten af dette formål og hvorfor er dette formål vigtigt for os. Herefter kobles formålet til aktiviteter idet selve identificeringen af disse delmål er udgangspunkt for den operative styring, spørgsmålene er hvilke aktiviteter der fordres for at nå et bestemt formål og denne diskussion er naturligvis knyttet til en systemmodel af virksomheden. Herefter relateres de nødvendige ressourceindsatser i form af omkostningsbeskrivelser hvorefter en mere detaljeret formålsbeskrivelse finder sted, først kvalitativt og derefter kvantitativt i form af mængder, tider og de dertil knyttede kronebeløb. Det vil føre for vidt i denne omtale at referere selve referencerammen for formål og de hertil knyttede kvantitative omkostningsmål, det skal blot siges at den af Polesie foreslåede fremgangsmåde findes at være operationel samtidig med at den findes meget velbegrunderet i såvel praksis som teori. Polesies afhandling betegner derfor et skridt videre i regnskabspraksis og regnskabsteori.

*Torbjörn Olufsson, Konstruktion av ekonomisystem, Studentlitteratur, Lund, 1976, 304 s.*

Torbjörn Olufssons disputats fra 1976 kan opfattes som en af de piller som regnskabsforskning kan bygge videre på. Olufsson har gjort sig den ulejlighed at gennemgå den klassiske og den moderne regnskabslitteratur på en sådan måde at han selv giver dels på historisk teoretisk viden på dette meget brede felt og dels på en helt ny information. Meget værdifulde er hans henvisninger til de forskellige dele af litteraturen og herunder også til de meget omfattende arbejder der danner basis for den pågældende disputats.

Torbjörn Olufsson har sat sig den opgave at opbygge dels et økonomisystem og dels et styresystem samt skabe relationer mellem disse to systemer. Han behandler i første omgang udformningen af økonomisystemet og spørgsmålet om hvordan dette skal organiseres samt kriterier for konstruktion af økonomisystemer.

I økonomisystemet fokuserer han på budgettering, kalkulation, registrering og rapportering, hvor disse aktiviteter udfoldes indenfor forskellige styresystemer: budgetteringssystemet, kalkulationssystemet, registreringssystemet og rapporteringssystemet. Disse fire styresystemer defineres som økonomistyresystemet.

Økonomistyresystemet defineres som bestående af forskellige »stommar«, d.v.s. klasser af oplysninger som udgør input til forskellige dele af økonomistyresystemet: budget, kalkulation, kontoplaner og forskellige rapporttyper.

Torbjörn Olufsson har formuleret sine forskningsformål således: 1) Hvorledes kan økonomisystemer og økonomistyresystemer som de processer der findes i et økonomistyresystem, 2) Hvorledes kan man udforme en arbejds-

gang for konstruktion af forskellige klassifikationer (»stommar«) der indgår i et økonomisystem og hvorledes kan man kortlægge registreringsdimensionerne ex ante og ex post for de internt orienterede dele af økonomisystemet? og 3) Hvorledes bør økonomisystemet indføres i organisationen og 4) Er den udviklede arbejdsgang anvendelig i konstruktionssituationer

Olufsson konkretiserer så sine spørgsmål og gennemgår dels litteraturen og dels et stort empirisk materiale og skaber herved en række alternativer til de hidtil kendte mest anvendte fremgangsmåder.

Det vil føre for vidt i denne sammenhæng at redegøre for Olufssons konkrete forslag til konstruktion af situationstilpassede økonomisystemer og den konkrete metodik for denne konstruktion, men det kan kort siges at det nye bidrag – for anmelderen at se – vil gøre forsøget på at skabe et samspil imellem udviklingen af et informationssystem og selve organisationens fortløbende udvikling, idet økonomistyring naturligvis må medvirke til en løbende udvikling netop af systemet som helhed. Det er samspillet imellem de enkelte beslutningstagere i organisationen og deres informationsbehov og den mere systematiske kvantitative informationsbehandling som Olufsson har givet anvisning på en praktisk effektivering af.

Olufssons syn på regnskabsvæsenet er således dynamisk og procesorienteret, det må til enhver tid udvikles i et samspil med organisationens udvikling og organisationens udvikling må også tage hensyn til at dens økonomistyringssystem stedse skal være under udvikling og så at sige matche organisationens egen ændringsproces.

Torbjörn Olufsson har hermed givet et vigtigt bidrag til en adfærdsorienteret opfattelse af den klassiske økonomistyringsfunktion i virksomheden.

Sammenfattende kunne man måske om Vagn Madsens, Thomas Polesies og Torbjörn Olufssons bøger sige at de i væsentlig grad har flyttet vores opfattelse af regnskabsvæsenets funktion i virksomheden og at de tilsammen udgør en hel ny basis for videreudvikling indenfor regnskabsfunktionen. En udvikling der dels går i retning af, at det kvalitative og det kvantitative kan spille sammen i relevant informationsskabelse på både strategisk, taktisk og operativt niveau samt at denne informationsskabelse kan organiseres i samspil med ønsket om en organisations almindelige udvikling udtrykt ved en række målsætninger dels af kvalitativ og dels af kvantitativ art. De tre bøger giver altså mulighed for at anvende et væsentligt større informationsspektrum i regnskabsvæsenets regi end vi hidtil har ment det muligt og hensigtsmæssigt.