

# Regnskabsfunktionen

---

Af Asger Larsen\*)

## *Resumé*

- 1. Bogholderiteknik og/eller tværfagligt forskningsområde.*
- 2. Nogle typiske spørgsmål til regnskabs-/økonomimanden.*
- 3. Spørgsmålsgruppe 3: Hvad koster det?*
- 4. Spørgsmålsgruppe 1: Hvor meget?*
- 5. Spørgsmålsgruppe 2: Hvorfor?*
- 6. Spørgsmålsgruppe 4: Hvad bliver de samlede økonomiske konsekvenser?*
- 7. Spørgsmålsgruppe 5: Hvor mange penge...*
- 8. Afslutning.*

## 1. Bogholderiteknik og/eller tværfagligt forskningsområde

Et digt kan i få ord indeholde meget mere information end et langt stykke prosa. På samme måde kan det være god informationsøkonomi at bruge et velvalgt citat fremfor at formulere sig med egne ord. Tag f.eks. følgende:

---

\*) Cand. merc., økonomichef.

# Regnskabsfunktionen

---

Af Asger Larsen\*)

## *Resumé*

- 1. Bogholderiteknik og/eller tværfagligt forskningsområde.*
- 2. Nogle typiske spørgsmål til regnskabs-/økonomimanden.*
- 3. Spørgsmålsgruppe 3: Hvad koster det?*
- 4. Spørgsmålsgruppe 1: Hvor meget?*
- 5. Spørgsmålsgruppe 2: Hvorfor?*
- 6. Spørgsmålsgruppe 4: Hvad bliver de samlede økonomiske konsekvenser?*
- 7. Spørgsmålsgruppe 5: Hvor mange penge...*
- 8. Afslutning.*

## 1. Bogholderiteknik og/eller tværfagligt forskningsområde

Et digt kan i få ord indeholde meget mere information end et langt stykke prosa. På samme måde kan det være god informationsøkonomi at bruge et velvalgt citat fremfor at formulere sig med egne ord. Tag f.eks. følgende:

---

\*) Cand. merc., økonomichef.

»Du skal kende alt og kunne bedømme alt, Dig selv iberegnet, til Pari-Kurs«, saaledes lyder den ældgamle Parole for en oplyst Købmands Livsfilosofi.

Bogholderiet giver Købmanden Midlet hertil gennem en talmæssig Belysning af hans hele Virken som Forretningsmand. Bogholderiet er Købmandens Spejl. Som han arbejder, saaledes fører han ogsaa sine Bøger. Er en Forretnings Bogholderi i bedste Orden, saa at man til enhver Tid kan danne sig et klart Billede af, hvorledes Købmanden »siddet i det« og »hvad han har ud af at slide«, saa har man ogsaa Lov at forudsætte den samme Samvittighedsfuldhed og Orden – to af Handelens Grundpiller – i Ledelsen af Forretningsvirksomheden overhovedet.

Paa denne psykologiske Sammenhæng mellem Købmandens Bogføring og hans Forretningsvirksomhed lægger Bankerne og de store Vareleverandører mere og mere Vægt.

Man bedømmer derefter Ledelsens Art, og det kan hændes, at al Kredit nægtes ved paavist Uorden i Bogholderiet.

Bogholderiet er Købmandens paalidelige Kompas mod Maalet: *At tjene saa meget som muligt.*

Bogholderiet i den fuldkomnere Form tjener med klare paalidelige Tal Købmanden som Vejleder ved Forfølgelsen af disse Formaal.«

Ordene er stabsintendant, kontorchef A. H. V. Sabroe's. Året er 1916. Interesserede kan selv læse fortsættelsen i (litt. 1).

Vi kunne være begyndt flere århundreder tidligere i et af renæssancens handelshuse, eller vi kunne gå frem til den mindre handels- eller håndværksvirksomhed i dag. Virksomhedsindehaverens spørgsmål til regnskabsmanden i praksis går uændret på »hvad han har ud af at slide« og »hvordan han sidder i det«. Regnskabsteorien har svaret med dels at udvikle og finpudse det periodeisolerede overskudsbegreb og egenkapitalbegrebet, dels ved at udvikle metoder og teknikker til at få sat tal på disse begreber i forskellige virksomhedstyper.

På tilsvarende måde kan andre dele af regnskabsvæsenets teoriudvikling betragtes som bidrag til besvarelse af konkrete praktiske spørgsmål. Ofte således, at de fleste af de oprindelige spørgsmål fortsat ønskes besvaret, samtidig med at nye uddybende eller radikalt afvigende spørgsmål rejses. Dels fordi virksomhedsindehaveren selv stiller flere

spørgsmål. Dels fordi nye grupper af spørgere dukker op. Endelig bevirker bl.a. udviklingen af nye virksomhedstyper, at visse af de traditionelle spørgsmål bliver vanskelige eller endog umulige at besvare.

Følgelig må helt nye spørgsmål stilles i praksis, og teorien må udvikle begreber samt metoder og teknikker, der gør det muligt at få spørgsmålene besvaret.

Grundlæggende kan det altså fastslås, at regnskabsvæsenets oprindelige udgangspunkt har været virksomhedsindehaverens, alias kapitalindskyderens, behov for at få besvaret nogle væsentlige, praktiske spørgsmål. En kendsgerning, der måske forleder en og anden til endnu i dag at sætte lighedstegn mellem bogholderiets registreringsprincipper, teknikker etc. og regnskabsvæsen som teoretisk fagområde. Et, denne gang noget nyere, citat fra 1974 som modgift (litt. 2):

»Accounting theory, in our view, does not depend upon accounting practise, as some would hold, but depends on the prevailing economic and social forces within which accounting operates. In recent times, for example, the changing environment has shifted the focus of interest away from income theory towards decision theory, and as a result accounting is now seen as a measurement-communication function of the decision-process. It is partly because there are many approaches to decision-making – economic, psychological, quantitative, sociological etc. – that accounting has become an interdisciplinary science.«

Den citerede opfattelse af regnskabsvæsen som et beslutningsorienteret, tværfagligt forskningsområde får hos samme forfattere følgende konsekvenser for tilrettelægnings af en erhvervsorienteret undervisning i regnskabsvæsen (litt. 2):

»We acknowledge that an expertise in accounting procedure is required by accountants, but we believe that the education of accountants should begin not with the question »how« but with the question »why«. Accounting procedures illustrate ways of thinking and the accountant should be able to relate his actions to a logical framework which will guide those actions to valid and relevant conclusions.«

En sådan større vægt på »hvorfor«, altså på begreber, teorier og modeller end på »hvordan«, altså de rene teknikker, har været karakteristisk for de senere års udvikling i handelshøjskolernes regnskabsun-

dervisning også her i landet. Den større bredde i undervisningen og åbningen mod andre fagområder er både naturlig og nødvendig set ud fra de praktiske arbejdsituationer, hvori regnskabsmanden i dag skal kunne fungere. Selvsagt kan det dog samtidig medføre risiko for, at »hvordan«-siden i en vis overgangsperiode ikke bliver tilgodeset i nødvendigt omfang. Dagens regnskabs-/økonomimand skal imidlertid kunne besvare både de klassiske og de nyere spørgsmålstyper under hastigt skiftende ydre vilkår. Følgelig skal han beherske både »hvorfor«- og »hvordan«-siden af regnskabsvæsenets problemstillinger. Det paradoksale er, at han samtidig må lære at leve med manglen på en blot nogenlunde generelt accepteret definition af begrebet regnskabsvæsen. Indtil for få år siden forsøgte nogle stadig at opstille en sådan definition. I dag forekommer det umuligt, hvis den ikke skal blive så bred, at den er intetsigende.

## 2. Nogle typiske spørgsmål til regnskabs-/økonomimanden

Kan man ikke definere sig frem til en afgrænsning af et problemområde, i dette tilfælde fagområdet regnskabsvæsen, må man forsøge sig med eksempler. Gennem eksemplerne skulle der gerne dannes et mønster, som kunne bidrage til en afgrænsning og systematisering af området. Lad os forsøge med følgende fem spørgsmålsgrupper.

### 1. *Hvor meget*

- har vi tjent?
- ejer vi?
- skylder vi væk?
- har vi til gode?

### 2. *Hvorfor*

- er vareforbrugsprocenten større end den plejer?
- giver kundegruppe A stigende bidrag?
- stiger edb-afdelingens omkostninger så stærkt?
- giver division B et faldende likviditetsbidrag?

3. *Hvad koster det*

- at producere 100 stk. af vare X?
- selv at overtage produktionen af vare Y fra den nuværende underleverandør?
- at etablere og drive egen transportafdeling?

4. *Hvad bliver de økonomiske konsekvenser af*

- de enkelte afdelingers forslag til aktiviteter i det kommende år?

5. *Hvor mange penge skal vi bruge de næste fem år*

- for at bevare vor handlefrihed og sikre virksomhedens fortsatte eksistens?
- hvordan kan vi skaffe pengene og med hvilke konsekvenser?

Spørgsmålene giver ikke alene en systematik for den efterfølgende behandling. De repræsenterer også nogle faser i udviklingen af den praktisk arbejdende regnskabs-/økonomimands opgaveområde.

Alle spørgsmål vil kunne tænkes stillet til regnskabs-/økonomimanden af virksomhedens egen ledelse. Men mange af dem kunne lige så vel blive stillet af virksomhedens medarbejdere, aktionærer, långivere, garantistillere, kunder, leverandører m.fl. eller af forskellige offentlige myndigheder såsom skattevæsen, toldvæsen og monopoltilsyn.

Spørgsmålsgrupperne 1 og 2 er *historisk* orienterede. Kravet til regnskabsmanden er dels en *beskrivelse* (spørgsmålgruppe 1) i kroner og øre af nogle allerede gennemførte handlingers samlede konsekvenser. Dels en uddybende *forklaring* (spørgsmålgruppe 2) af årsagerne til nogle allerede observerede konsekvenser.

Spørgsmålsgrupperne 4 og 5 er derimod *fremtidsorienterede*. Kravene til økonomimanden omfatter *prognostisering*, *konsekvensberegning* og *vurdering* af endnu ikke gennemførte handlingers mulige økonomiske konsekvenser inden for forskellige tidshorisonter.

Spørgsmålgruppe 3 er mindre entydig. Man kan nemlig efter behag opfatte spørgsmålene som historisk orienterede eller fremtidsorienterede. Forskellen bliver derimod klar, hvis hovedspørgsmålet stilles som enten »*hvad plejer det at koste*« eller »*hvad vil det koste*«.

Spørgsmålgruppe 3 danner således et overgangs- eller koblingsled mellem de øvrige spørgsmålsgrupper, altså mellem de »rene« regnskabsproblemer og økonomiproblemer.

### 3. Spørgsmålsgruppe 3: Hvad koster det?

Gennem årene har der været ikke så få indbyrdes stridigheder på teoretisk plan mellem tilhængere af den rene lære inden for hvert af de to hovedområder, klassisk driftsøkonomi og klassisk regnskabsvæsen. Her i landet synes den gensidige påvirkning dels mellem teoretikere fra de to lejre, dels mellem teoretikere og praktikere dog at have medført ikke blot en afslibning af de tidligere så skarpe kanter, men også udvikling af praktisk anvendelig teori gennem integration af dele fra hvert af de to teoriområder. Det betyder dog ikke, at situationen i følgende citat kun gælder det store udland (litt. 2):

»At University level, the relationship between accounting and economics is bedevilled by the uneasy relationship which exists in many institutions between economists and accountants. Taking a conventional view of accounting as being book-keeping, many economists tend to regard accounting as unintellectual and as having little contribution to make to solving economic problems. Accountants see such displays of arrogance as indicative of profound ignorance and react accordingly.«

Parternes indbyrdes beskyldninger for manglende intellektuelt niveau, hhv. dyb uvidenhed kan medføre nogle meget specielle vilkår for den, der som handelshøjskolestuderende er udsat for begge parters påvirkning og gensidige vurdering. Mon ikke mange tidligere studerende fra både 50'erne, 60'erne og sågar 70'erne kan nikke genkendende til Zakken Worres følgende oplevelse (litt. 3):

»Det var således en noget blandet forestilling, som spillede op for den, som i 40'ernes sidste halvdel forsigtigt trådte de første skridt på driftsøkonomiens forgrening af stier. Samtidig med, at han fik præsenteret regnskabsvæsenets registrerings- og regneapparatur som en tydeligvis jordnær form for anskueliggørelse af en virksomheds økonomiske informationsarbejde, måtte han med mellemrum igennem den teoretiske økonomis karantænestation, hvor han fik regnskabsvæsenets omkostningsbegreber på det nærmeste hjernevasket ud til fordel for offerdefinitionens regneregulering, og hvor han fik sin fattige tilegnelse af regnskabsvæsenets registreringsvaner neutraliseret med grænsebe-

tragtningen som modgift. Og dér sidder så den relativt ubefæstede nyvandrer i det driftsøkonomiske univers og ser kun sort og hvid og synes, at de ser nydelige ud begge to. Grænsebetragtingernes stringens og logik kunne jo ikke anfægtes, selv om eksempelvalget nok virkede en anelse abstrakt; og regnskabsvæsenet så da også tilforladeligt ud i sin jordnære beskrivelse af debiteringer og krediteringer på konti af varieret specificationsgrad.«

Spørgsmålsgruppe 3 dækker over nogle i praksis meget væsentlige beslutningssituationer, hvor det er nødvendigt at trække på begreber og ræsonnementer fra begge teoretiske lejre. Marginaltankegang og alternativræsonnement er nødvendige for en korrekt problembeskrivelse og et økonomisk rationelt valg. Men data, f.eks. i form af historiske omkostningsdata fra tilsvarende situationer, er lige så nødvendige forudsætninger.

Den teoretiske driftsøkonomis udgangspunkt var en modelbaseret, optimeringsorienteret tankegang, hvor man med forudsætningen om fuld viden afgrænsede sig fra de »trivielle« problemer omkring fremskaffelse af data. Modsvarende tog klassisk regnskabsvæsen sit udgangspunkt i en række praktiske beskrivelsesproblemer, hvor man havde mere end rigeligt med data og følgelig koncentrerede sig om bl.a. registrerings- og komprimeringsproblemer, men forsøgte udviklingen af et sammenhængende teoretisk modelapparat.

Ikke underligt, at det har knebet med dialogen.

På denne baggrund må regnskabsvæsenets teoretiske udvikling gennem de seneste 10-15 år betegnes som meget glædelig. Uden at forlade sit oprindelige praksisnære udgangspunkt, har regnskabsteorien åbnet sig mod en række andre fagdiscipliner og i større eller mindre grad optaget dele af dem i sig. Vigtigst af alt er det, at regnskabsvæsenet er blevet *beslutningsorienteret*. Med bl.a. H. A. Simon som fælles inspirationskilde gik en række teoretikere i 60'erne i gang med at definere regnskabsvæsenets opgaver ud fra modeller af beslutningsprocessen og en kategorisering af forskellige beslutningssituationer. Her i landet må specielt fremhæves Zakken Worre's og Kaare B. Dullum's indsats. Grundsynspunktet var, at udformning af registreringskonventioner og databehandlingssystemer nødvendigvis må bygge på viden om forskellige beslutningstageres informationsbehov. En viden, der igen for-



udsætter præcisering af forekommende beslutningssituationer og modeller for beslutningstagen. Det var ikke længere tilstrækkeligt at hen- vise til »almindeligt anerkendte regnskabsprincipper« i en faglig dis- kussion. Regnskabsvæsenet var blevet *modelorienteret*.

Regnskabsvæsenet kom til at omfatte organisering af beslutningssituati- oner, udvikling af planlægningsværktøjer, udformning af informati- onssystemer og tilrettelæggelse af registreringer. Følgelig måtte man åbne sig mod en række andre fagdiscipliner, herunder organisations- teori, generel ledelsesteori, strategisk planlægning, finansiering, afsæt- ningsøkonomi, produktionsstyring, elektronisk databehandling etc.

Samtidig ophævedes en række skarpe faglige skel inden for regnskabs- væsenets hidtidige rammer. F.eks. skellet mellem såkaldt internt og eksternt regnskabsvæsen. De kunne nu ansues som blot varianter af den fælles problemstilling, fremstilling af relevant information til giv- ne beslutningstagere. Også spørgsmålet om historiske registreringers relevans for beslutninger om fremtiden kunne nu afklares ved hjælp af modeller af beslutningsprocessen og beslutningers typeinddeling. Be- behovet for information til beslutningsprocessens idéfase kan nemlig bl.a. tilgodeses ved her, sigtsmæssige historiske registreringer. På den anden side vil historiske data undertiden være uanvendelige til kalku- lebrug. Dette kan f.eks. illustreres ved hjælp af de enkelte spørgsmål i spørgsmålsgruppe 3.

Hvad det vil koste igen at producere 100 stk. af vare X kan ofte forud- siges alene på grundlag af tidligere produktioners registrerede om- kostninger. Sandsynligheden for noget tilsvarende er langt mindre, når spørgsmålet går på overtagelse af en produktion fra den nuværen- de underleverandør. Her vil bl.a. kapacitetsudnyttelse og alternativ- omkostninger kunne være afgørende. For spørgsmålene om omkost- ninger ved produktudvikling hhv. etablering og drift af egen transportafdeling gælder det, at der ofte ikke findes historiske registre- ringe af omkostningerne ved tilsvarende tidligere begivenheder. Og hvor de findes, vil de typisk være uden prognoseværdi ved vurderingen af aktuelle handlemuligheders fremtidige konsekvenser. Bl.a. denne kendsgerning medfører, at regnskabsvæsenet enten må afgrænse sig væk fra behandlingen af nogle i praksis væsentlige beslutningssituatio- ner eller udvide sit traditionelt historisk orienterede interesseområde til også at omfatte prognosemetoder, ekstern informationsindsamling

m.v. Typisk har man valgt sidstnævnte udvej. Dette betyder bl.a., at det dobbelte bogholderi reduceres fra at have været selve fundamentet for alt regnskabsvæsen til at være blot én, skønt fortsat meget væsentlig, registrerings- og databehandlingsteknik blandt mange andre. Til dels sideløbende med den beskrevne udvikling af regnskabsteorien fra et *beslutnings- og modelorienteret udgangspunkt* har vi haft en udvikling med et mere *generelt registreringsorienteret udgangspunkt*. Bestræbelserne har her gået på udvikling af et begrebsapparat og nogle registreringsmetoder, der gjorde det muligt at klassificere specielt omkostningsdata på en sådan måde, at de senere kunne anvendes i en række forskellige kalkulesituationer, uden at de modsvarende kalkulemodeller behøvede at være beskrevet på registreringstidspunktet. En sådan ikke-anvendelsesbunden klassificering af grunddata, undertiden betegnet »an Input-oriented Chart of Accounts«, forudsætter en kontoplan opbygget efter egenskaber ved de enkelte transaktioner fremfor efter nogle på forhånd snævert fastlagte hensyn til den senere dataanvendelse.

Vagn Madsen (litt. 4) har med sin principmodel for et såkaldt variabilitetsregnskab været igangsætter af den teoretiske udvikling af denne tankegang her i landet. Siden sin introduktion i slutningen af 50'erne har den vist sig intellektuelt stimulerende for den faglige debat omkring regnskabsvæsenets registreringsside. Dette gælder ikke kun her i landet, men også i høj grad bl.a. i Sverige. Her nok ikke mindst fordi der er behov for en alternativ registreringsmodel, efter at man langt om længe har opgivet Mekanförbundets normalkontoplan som principmodel for kontoplanopbygning i en moderne industrivirksomhed. Uanset diverse tilpasninger var normalkontoplanen, som så mange ældre kontoplaner, i høj grad opbygget ud fra ønsket om at kunne besvare spørgsmålet: »Hvad har det kostet at producere vare X?« efter fuld fordelingskalkulationens tankegang. Heroverfor repræsenterer variabilitetsregnskabet flerdimensionale, statistisk prægede registreringsmodel en kærkommen nytænkning. Også blandt databehandlingsfolk blev variabilitetsmodellen budt velkommen. Ikke mindst fordi den indebærer spændende udfordringer for dem, der beskæftiger sig med afbildning af flerdimensionale relationer i databasesystemer.

Naturligvis har en sådan registreringsmodel både varme tilhængere og arge modstandere. Ikke desto mindre vil der i dag nok være en vis opbakning bag det synspunkt, at variabilitetsmodellens flerdimensionale registreringsprincip har haft stor indflydelse på både teori og praksis, men at den iøvrigt lige så lidt som nogen anden generel registreringsmodel kan løse samtlige de registreringsopgaver, der er forudsætningen for at imødekomme forskellige beslutningstageres behov for historisk økonomiinformation. Og evnen til at muliggøre dækning af konkret formulerede informationsbehov må altid være det afgørende kriterium for vurderingen af enhver registreringsmodel.

#### 4. Spørgsmålsgruppe 1: Hvor meget?

Denne gruppe omfatter nogle af regnskabsvæsenets klassiske spørgsmål, jvf. det indledende citat. Tilsyneladende meget enkle. I virkeligheden meget komplicerede. Selv noget så tilsyneladende håndfast som præcis opgørelse af gæld og tilgodehavender på et givet tidspunkt kan indebære både teoretiske og praktiske problemer. Dog er de for intet at regne mod problemerne ved en teoretisk korrekt og praktisk relevant opgørelse af en regnskabsperiodes overskud og egenkapitalen ved periodens slutning.

Det regnskabsmæssige, periodeisolerede *overskud* og den hermed sammenhængende opgørelse af en virksomheds *egenkapital* på et givet tidspunkt har det tilfælles med mange andre måleudtryk, at de ofte fortolkes og anvendes langt ud over deres saglige bæreevne. Denne bæreevne bestemmes generelt af to forhold, nemlig

- a. Begrebsdefinitionernes *præcision og kommunikerbarhed*
- b. Mulighederne for i praksis at gennemføre *målinger* og herigennem fremskaffe data i overensstemmelse med begrebsdefinitionerne.

På begge punkter står det sløjt til med de to nævnte klassiske regnskabsbegreber.

Lysten til at erkende dette faktum har dog aldrig været synderlig udbredt. Hverken hos de indviede (revisorer og andre regnskabsfolk) eller hos forskellige brugere af det regnskabsmæssige begrebsapparat.

Følgelig er der truffet beslutninger, vedtaget love og gennemført offentlige debatter af væsentlig rækkevidde uden smålig skelen til svaghederne i det anvendte begrebsfundament.

Dette på trods af at visse regnskabsinteresserede økonomer, bl.a. Thorkild Kristensen (litt. 5) for længst har underkastet de nævnte regnskabsbegreber en kritisk analyse og herved påvist deres totalt manglende evne til at opfylde de opstillede krav til bæredygtige måleudtryk. Når de, ikke desto mindre, fortsat trives i bedste velgående, skyldes det især, at økonomernes forslag til alternative begreber kun opfyldte krav nr. 1 og derfor har vist sig totalt uanvendelige for praktiske regnskabsformål.

Følgelig har der fortsat eksisteret et udækket behov for mere præcise og praktisk relevante begreber. Dette behov er blevet stadig tydeligere med årene, jvf. behovet for *fremskaffelse af relevant information* til løsning af følgende opgaver:

- a. *Ledelsens styring af virksomheden* under hastigt skiftende ydre vilkår og med forpligtelse til at kunne honorere stadigt stigende økonomiske krav fra interessegrupperne (ansatte, långivere, det offentlige m.fl.) og samtidig sikre den for virksomhedens fortsatte eksistens nødvendige *kapitaldannelse*.
- b. *Leverandørers, långiveres og investorers beslutninger om at engagere sig med virksomheder*, der er underkastet de under a) skitserede vilkår.
- c. *Offentlig regulering af virksomhedernes adfærd* som led i den generelle samfundsøkonomiske politik eller gennem særlig økonomisk lovgivning.

I forbindelse med sin behandling af en række nyere finansskandaler og virksomhedskrak citerer den amerikanske regnskabsprofessor Abraham J. Briloff (litt. 6) revisoren Leonard Spacek for følgende svar på spørgsmålet:

*»What is profit?«*

*»Our present dilemma in responding to the question »What is Profit« arises from the fact that we have drifted into the practise of describing as being the fairly presented net profit, an undefinable balance resul-*

ting from accounting practices that are not designed to achieve the objectives of financial reporting to public investors. The word »fairly« in this context is misused and ... results in a misrepresentation.

Thus profit as now reported is the consequence of observing a great number of accounting practices which we and the business community have been in the habit of following. And, this habit is the authority for their existence. These practices were not adopted because they were designed to arrive at some objective standard of measuring profit. They were adopted as patchwork compromises in bookkeeping to meet certain desired and often conflicting viewpoints at one time or another, and they have been continued regardless of changed conditions and the absence of basic objectivity. Their respective use is like copying last years' working papers in making this years' audit, a sure way to repeat all previous mistakes.«

Ved hjælp af et antal konkrete virksomhedseksempler påviser Briloff herefter det regnskabsmæssige overskudsbegrebs katastrofale svagheder som grundlag for måling af en virksomheds økonomiske succes og dermed som udgangspunkt for overvejelser om f.eks. aktiekøb, jvf. punkt b. Parallele danske eksempler på såkaldt velkonsoliderede, overskudsgivende virksomheders pludselige økonomiske krise trods »pæne regnskaber« er ikke vanskelige at finde.

En anden amerikansk regnskabsprofessor, George H. Sorter (litt. 7) udtrykker sin kritik således:

»The orientation of accounting toward producing *income and asset values* which are nothing but simple attempts to adjust for the lag between *cash outflows and cash inflows* has impeded the development of more sophisticated lag models made possible by more sophisticated techniques«.

Problemerne omkring de indbyrdes helt forskellige formål, der – under tiden samtidig – søges tilgodeset med opgørelsen af et »korrekt« regnskabsmæssigt overskud, kommenterer Sorter således:

»Accounting income has variously been thought of as a measure of how much can be spent and still be as well off as before, as a measure of managerial efficiency or as a basis for forecasting future values. But

each of these depends on individual expectations, individual preference functions and individual decision models not on some never clearly defined concept of »proper matching of costs and revenues.«

Her i landet har bl.a. Zakken Worre (litt. 3) behandlet det samme problem, idet han søger en forklaring på den kendsgerning, at:

»Igennem de små 25 år op til ca. 1950, hvor driftsøkonomien succesivt udviklede sig til en selvstændig, mangegrenet hoveddisciplin forblev regnskabsvæsenets ræsonnementsgrundlag på det nærmeste upåvirket af den stadige udbygning og udfletning af den øvrige driftsøkonomis modelapparat og de erkendelsesmæssige fremskridt, som fulgte i kølvandet.«

Blandt flere mulige forklaringer nævner han den, der

»kunne ligge i regnskabsfolkernes ideale stræben efter det fuldkomne, formuleret som det eneste enkle svar på spørgsmål som i sin traditionelle formulering slet ikke kunne besvares enkelt. »Hvad er en periodes overskud?« eller »hvad koster en vareenhed at fremstille?« er eksempler på spørgsmål, som regnskabsmanden længe søgte at besvare ad regneteknisk vej, men uden at dissekere spørgsmålenes komplicerede ræsonnementsindhold.«

Endelig må fremhæves den indsats, som Kaare B. Dullum (litt. 8) i de senere år har gjort for at udvikle mere relevante begrebsmodeller for ledelsens styring af virksomheden, jvf. punkt a. Om de klassiske regnskabsbegreber siger han:

»Information om regnskabsmæssigt overskud og egenkapital tilfører ikke ledelsen ny information. Tværtimod, adskillige virksomheder er i de senere år kommet i økonomiske vanskeligheder, fordi ledelsen – alarmeret af likviditetsproblemer – på basis af overskuds- og egenkapitaludvikling konkluderede, at lønsomheden eller rentabiliteten var i orden. Ledelsen opfattede likviditetsproblemer som noget forbigående, noget der pr. definition var kortvarigt.

Hvis den interne ledelse i en virksomhed kan ligge under for den slags misforståelse, så kan man næppe bebrejde de øvrige interessegrupper, hvis de også finder det svært at vurdere en virksomheds evne til både at honorere interessegrupperne og at afholde de nødvendige investeringer.«

Det regnskabsmæssige, periodeisolerede overskudsbegreb kræver af regnskabsmanden en opgørelse af »periodens indtægter minus de dertil hørende omkostninger«. Ergo må han først vælge et kriterium for, hvornår et beløb skal betragtes som indtægt i en vis periode. Dernæst skal han fremskaffe tal for de omkostninger (»det i penge vurderede forbrug af produktionsfaktorer«), der er medgået til at erhverve netop disse indtægter.

Overskudsberegningens teoretiske og praktiske problemer afhænger i meget høj grad af virksomhedstypen og herunder specielt af den vægt, hvormed uafsluttede transaktioner indgår i beregningsgrundlaget samt af den tidsmæssige afstand mellem indtægtens erhvervelse og forbruget af produktionsfaktorerne. Denne kendsgerning medfører, at der bliver meget betydelige forskelle i periodeoverskudets informationsværdi i forskellige virksomhedstyper, f.eks. følgende fem ikke helt tilfældigt udvalgte virksomheder:

1. »Interessentskab« stiftet i opdagelsestiden med det formål at udruste et skib til en opdagelsesrejse og fordele udbyttet blandt interessenterne, når/hvis skibet vendte hjem.
2. Entreprenørvirksomhed, som udfører store anlægsarbejder, og som har betydelig fleksibilitet i disponeringen af mandskab og materiel.
3. Rederi, som med egne fragtskibe sejler i såvel tramp- som liniefart, ligesom skibene af og til sættes i timecharter hos andre selskaber.
4. Handelsvirksomhed med omfattende sortiment af standardiserede varer, stor kundekreds og et betydeligt antal købs- og salgstransaktioner pr. periode. Virksomheden drives fra lejede lokaler, og biler og inventar er leaset.
5. Større, teknisk avanceret industrivirksomhed med betydelige anlægsinvesteringer, stor vægt på forskning og udvikling og kraftig indsats på udbygning af eksportmarkederne.

Kun virksomhedstype 4 opfylder i rimelig grad den enperiodiske overskud/egenkapitalmodels forudsætninger. I de øvrige virksomhedstyper medfører modellens anvendelse problemer af varierende størrelse.

Specielt virksomhedstype 5 indebærer så store problemer, at overskuds-/egenkapitalopgørelsens informationsværdi bliver mere end tvivlsom.

Det er derfor ikke underligt, at der i disse år udfoldes stor aktivitet såvel på den teoretiske front som gennem eksperimenter i praksis for at udvikle nye brugervenlige rapporteringsmodeller. At dette faktisk er tilfældet, fremgår bl.a. af de seneste årgange af tidsskriftet *Revision* og regnskabsvæsen, f.eks. litt. 9 + 10.

## 5. Spørgsmålsgruppe 2: Hvorfor?

Denne spørgsmålsgruppe illustrerer udviklingen fra den grove sum- og saldorapportering frem mod ønsker om langt mere detaljeret og differentieret information. En udvikling, der har været tydelig gennem adskillige år. For den praktiske regnskabsmand er følgen, at han fra alene at være »historieskriver« har måtte udvikle sig til at blive *analytiker*. Og dette i en betydning, der går langt ud over den snævre regnskabsanalyses område.

Ændrede vilkår for virksomhedsdrift og nye ledelsesholdninger til beslutningstagen har medført stigende krav til beslutningsgrundlagets kvalitet, og edb-teknikken har i væsentlig grad øget mulighederne for at imødekomme kravene.

Når det i så høj grad er lykkedes den praktiske regnskabsmand at placere sig i denne nye sammenhæng, skyldes det uden tvivl bl.a. den vægt på analysesynsvinklen, der har været karakteristisk for megen regnskabsundervisning på handelshøjskoleniveau i de seneste 20 år. Ikke mindst Palle Hansens påvirkning af generationer af regnskabsfolk har her haft meget stor betydning.

## 6. Spørgsmålsgruppe 4: Hvad bliver de samlede økonomiske konsekvenser?

Det er ikke nødvendigt at gå helt tilbage til 1916, jvf. det indledende citat, for at finde en tid, hvor spørgsmålsgruppe 1 stort set var fuldt dækkende for de krav der stilledes til regnskabsmanden. Så længe ændringshastigheden i virksomheden og dens omverden er beskeden,



udgør årsregnskabet et tilstrækkeligt hurtigt og præcist signal til, at ledelsen, om nødvendigt, kan nå at ændre kurs i tide. I en senere fase indføres den kortperiodiske resultatberegning. Det er blevet for risikabelt at afvente den helårlige opgørelse. På et tidspunkt viser det sig nødvendigt at gøre visse overslag over den fremtidige udvikling, og jo stærkere denne går, desto mere begynder de økonomiske overslag at antage karakter af en total foruddiskontering af driftsregnskabet's udseende inden regnskabsperiodens start. Ændringshastigheden, de knappe ressourcer, beslutningernes rækkevidde etc. gør det nødvendigt. I begyndelsen gælder det kun resultatopgørelsen, men efterhånden drages også investeringer og likviditet ind i billedet.

En sådan trinvis udvikling frem mod en egentlig budgettering har fundet sted i ganske mange virksomheder i løbet af de seneste 20 år. Nedenfor er denne udvikling forsøgt systematiseret gennem præcisering af det forskellige indhold, der kan lægges i begreberne »budgettering« og »budgetsystem« i forskellige udviklingsfaser, og med kryds er markeret de hyppigst forekommende kombinationer herimellem.

Budget- system \ Budgettering	Summariske om- kostningsoverslag og kortsigtede betalingsoversigter	Systematisk over- skuds- og likvi- ditetsplanlægning for min. 1 år	Budgetsimulering i snæver tilknytning til den langsigtede planlægning
Kontoplan	X		
Sammenhængende formularsæt til manuelt brug		X	
EDB-baserede regnemodeller			X

Så længe budgetteringen kun består af nogle *summariske* skøn over omkostningsudviklingen og en beskrivelse af de nærmest følgende ugers ind- og udbetalinger, opstår der ikke krav om et særskilt budgetsystem.

*Kontoplanens* opdeling suppleret med debitor- og kreditoroversigter giver et tilstrækkeligt grundlag. Budgetteringen bygger, med andre ord, direkte på den model, der har dannet grundlag for virksomhedens registreringer til brug for regnskabsaflæggelse m.v.

Efterhånden som en mere *systematisk overskuds- og likviditetsplanlægning* bliver nødvendig, må der udarbejdes et *særskilt formularsæt* for at få skabt den fornødne oversigt og sammenhæng mellem de enkelte budgetelementer.

Behovet for tværorganisatorisk samordning og for indbyrdes afstemning mellem eksterne muligheder og interne ressourcer gør det nu nødvendigt at anvende en mere udbygget model som grundlag for budgetteringen. Et afgørende krav til modellen er, at den afspejler den pågældende virksomheds markedsmæssige samt teknisk/økonomiske og organisatoriske struktur.

Medens det i den først beskrevne situation stort set var virksomhedens kontoplan og øvrige registreringskonventioner, der bestemte budgetmodellen, bliver det nu omvendt. Det er registreringskonventionerne, der fastlægges under hensyn til bl.a. budgetmodellens datakrav.

Som et tredje trin er i figuren anført virksomhedens anvendelse af *budgetsimulering*. Heri ligger principielt ikke andet end gennemregning af flere mulige budgetalternativer, før man beslutter sig til at vælge et af dem.

Når det alligevel trækkes frem som et særskilt punkt, er årsagen, at dette normalt kun lader sig gøre i noget større omfang, hvis *edb* tages til hjælp. Total, manuel gennemregning af mere end et enkelt eller nogle få budgetalternativer vil i mange tilfælde forbyde sig selv af rent tids- og ressource-mæssige grunde. I det mindste med den detaljeringsgrad, der bliver mulig ved anvendelse af *edb*.

Medens virksomhederne i praksis befinder sig spredt over alle de anførte kombinationer, må alle væsentlige teoretiske problemer omkring budgetsystemers udformning og tilpasning til de fleste forekommende virksomhedstyper, selv de stadig vigtigere servicevirksomheder, i dag siges at være løst. På teoretisk plan præges udviklingen i dis-

se år derfor af nogle væsentlige problemer, som langt fra er løst, ofte end ikke erkendt i praksis. Næmlig problemerne omkring udvikling, indførelse og anvendelse af budgetsystemer under forskellige organisatoriske vilkår og under hensyn til sociale mønstre, holdninger etc. i den enkelte virksomhed.

Fra koncentration om de rent systemmæssige problemer ved budgetteringen udvides interesseområdet til også at omfatte de bagved liggende værdipræmisser. Betragtes budgettet således primært som et kontrolmiddel, et koordinationsmiddel, et delegerings- og motivationsmiddel, et middel til sikring af en organiseret søge/lære-proces eller...? Og hvad betyder dette for spørgsmål som antallet af personer, der bør søges involveret i budgetarbejdet, deltagelsesformen, tilbagemeldingsform og -hyppighed, budgetarbejdets organisering etc.?

Det er bl.a. sådanne spørgsmål, der i stigende grad siden begyndelsen af 50'erne har optaget budgetteoretikere. Her i landet er denne udvikling dog først kommet i gang i de allerseneste år. Se f.eks. litt. 11.

## 7. Spørgsmålsgruppe 5: Hvor mange penge...

Størst muligt overskud som selvstændigt overordnet mål blev i det indledende citat fra 1916 brugt som begrundelse for bogholderiets eksistens. Fra en anden synsvinkel kan man i stedet vælge at betragte likviditet og dermed indtjening som blot nødvendige midler for realisering af visse overliggende mål, der kan sammenfattes under målet, sikring af ledelsesmæssig handlefrihed i et nærmere defineret omfang. Den første synsvinkel er kapitalindskyderens. Den anden synsvinkel kan findes hos den leder, der med ansvar for den totale virksomhed vælger at betragte kapitalindskyderne som blot én blandt mange andre væsentlige interessegrupper og penge som én blandt mange andre nødvendige ressourcer. Bl.a. stigende adskillelse mellem lederrollen og kapitalindskyderrollen medfører, at man stadig hyppigere støder på sidstnævnte synsvinkel, men selvsagt er en sådan adskillelse ikke nogen nødvendig forudsætning for at kunne anlægge denne synsvinkel.

Konsekvensen er et stigende behov i praksis for at få besvaret spørgsmålene i gruppe 5. Spørgsmål, der omfatter den finansielle del af en virksomheds strategiske og øvrige langsigtede planlægning. Væksten i litteraturen på dette område har gennem de senere år været betydelig. Se f.eks. litt. 12. Eksemplerne fra praksis er dog endnu relativt få. Områdets vitale betydning for virksomhedens eksistens og udfoldelsesmuligheder gør det imidlertid let at forudsige en stærk vækst i ressourceindsatsen for at få disse spørgsmål besvaret i stadig flere virksomheder i de kommende år.

For den regnskabs-/økonomimand, der har gennemlevet den udvikling, som er beskrevet under de øvrige spørgsmålsgrupper, vil det være naturligt at tage skridtet i retning af den langsigtede finansielle planlægning.

## 8. Afslutning

Er regnskabsvæsenets udvikling og udbredelse gennem de senere år udtryk for en slags »faglig imperialism« hos regnskabsteoretikerne? Nej, i det mindste ikke i starten. Her var årsagen en kombination af ny teoretisk erkendelse og øget bevidsthed om, at de problemer, der skulle løses i praksis, gjorde det stadig mere urimeligt at fastholde traditionelle teoretiske faggrænser. Noget andet er, at en så voldsom og hurtig udvidelse af grænserne på et tidspunkt kan give visse faglige identitetsproblemer. Hvor er kernen, det specifikt regnskabsfaglige, det der karakteriserer disciplinen i forhold til så mange andre fagdiscipliner? I en tid, hvor groft sagt ethvert institut på enhver læreanstalt beskæftiger sig med »information«, »systemer«, »styring«, »kommunikation« etc. kan det være svært at få orden i kategorierne. Men måske skal der slet ikke være nogen orden? Den totalt gennemførte tværfaglighed i yderste konsekvens? Hvis pendulets bevægelsesmønster er en brugbar model for dette område, kunne det være fristende at forudsige, at de kommende år vil vise tendenser til en vis koncentration om nogle centrale, identitetsskabende problemstillinger. En sådan koncentration skulle sagtens kunne gennemføres, uden at man mister de opnåede meget store fordele ved den hidtil gennemførte udvidelse af regnskabsvæsenet som teoretisk fagområde.

*Referencer:*

1. Jul. Schovelin (red.): Købmandens Haandbog, Milo'ske Boghandels Forlag, Odense 1916.
2. Glautier & Underdown: Accounting in a Changing Environment Pitman, London 1974.
3. Zakken Worre: Ex ante og ex post i statuslæren, afhandlinger fra Handelshøjskolen i København, Erhvervsøkonomisk Forlag S/1, København 1967.
4. Vagn Madsen: Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning, København 1959.
5. Thorkild Kristensen: Statusteori, Harck, København 1961.
6. Abraham J. Briloff: Unaccountable Accounting, Games Accountants play, Harper & Row, New York 1972.
7. George H. Sorter: An »Events« Approach to Basic Accounting Theory, The Accounting Review, January 1969.
8. Kaare B. Dullum: Udvikling af systemer for økonomisk styring, Gyldendal 1974.
9. J. Abild-Nielsen: Virksomhedens årsregnskab, men til hvad? Revision og regnskabsvæsen, 1979, nr. 1.
10. Tage Rasmussen: Samfundsorienterede regnskaber – herunder en analyse af dansk praksis, Revision og regnskabsvæsen, 1979, nr. 1.
11. Preben Melander: Budgetteringssystemets tilpasning til organisationens behov. Samfundslitteratur, København 1978.
12. Erik Hansen, V. Thorsgaard Jacobsen, Flemming Rasmussen: Langtidsstyringsserien 1-8. Samfundslitteratur, København 1978.