

En analyse af erhvervsvirksomhedens udvikling af overskuds- og vurderingsprincipper i budgettet

Af Jørgen Lægaard*)

Resumé

Observationer i 7 danske virksomheder har afdækket et karakteristisk mønster i udviklingen af overskuds- og vurderingsprincipper i erhvervsvirksomheden. Denne artikel analyserer, under hvilke betingelser afvigelsesanalysen kan gennemføres på grundlag af indadrettede regnskaber og budgetter. Under gunstige betingelser bør ledelsen påtage sig et medansvar for denne udvikling i et effektivt samspil med ejerne. Ledelsen bør analysere udviklingens driftsøkonomi ud fra virksomhedens særegne forhold samt vurdere mulighederne for at implementere modellerne med succes. Artiklen opstiller retningslinier for den driftsøkonomiske analyse og dokumenterer den fornødne modelkonstruktion.

1. Formål

Denne fremstilling har til formål at analysere under hvilke betingelser erhvervsvirksomheden har mulighed for udvikling af budgettets overskuds- og vurderingsprincipper. Hvis betingelserne er gunstige, bør ledelsen påtage sig et medansvar for denne udvikling på linie med øvrige ledelsesopgaver. Ledelsens vurdering af denne del af budgetopgaven skal ske i et effektivt samspil med ejerne med focus på parternes modenhed til løsning af budgetudviklingsopgaven. Hvis udviklingsbe-

*)Økonomichef, cand.merc. Artiklen modtaget august 1985.

En analyse af erhvervsvirksomhedens udvikling af overskuds- og vurderingsprincipper i budgettet

Af Jørgen Lægaard*)

Resumé

Observationer i 7 danske virksomheder har afdækket et karakteristisk mønster i udviklingen af overskuds- og vurderingsprincipper i erhvervsvirksomheden. Denne artikel analyserer, under hvilke betingelser afvigelsesanalysen kan gennemføres på grundlag af indadrettede regnskaber og budgetter. Under gunstige betingelser bør ledelsen påtage sig et medansvar for denne udvikling i et effektivt samspil med ejerne. Ledelsen bør analysere udviklingens driftsøkonomi ud fra virksomhedens særegne forhold samt vurdere mulighederne for at implementere modellerne med succes. Artiklen opstiller retningslinier for den driftsøkonomiske analyse og dokumenterer den fornødne modelkonstruktion.

1. Formål

Denne fremstilling har til formål at analysere under hvilke betingelser erhvervsvirksomheden har mulighed for udvikling af budgettets overskuds- og vurderingsprincipper. Hvis betingelserne er gunstige, bør ledelsen påtage sig et medansvar for denne udvikling på linie med øvrige ledelsesopgaver. Ledelsens vurdering af denne del af budgetopgaven skal ske i et effektivt samspil med ejerne med focus på parternes modenhed til løsning af budgetudviklingsopgaven. Hvis udviklingsbe-

*)Økonomichef, cand.merc. Artiklen modtaget august 1985.

tingelserne er gunstige, bør ledelsen foretage en faglig økonomisk analyse af udviklingsmulighederne med udgangspunkt i virksomhedsspecifikke faktorer. Endelig bør ledelsen vurdere mulighederne for den fornødne systemteoretiske udvikling og dennes implementering i virksomheden. Hermed kan dispositionen fastlægges: først redegøres for væsentlige budgetmæssige forudsætninger og begreber, inspireret af Vagn Madsens forfatterskab (afsnit 2). Derpå lægges vægten på ledessamspillet mellem ejere og ledelse ved konstruktion af en model for situationsbestemt udvikling af budgettets overskuds- og vurderingsprincipper (afsnit 3). Herefter opstilles retningslinier for ledelsens faglige, informationsøkonomiske analyse af budgetudviklingen på grundlag af virksomhedens særlige forhold (afsnit 4). Endelig dokumenteres den fornødne model- og systemkonstruktion i form af fire velfungerende modeller i voksende detaljeringsgrad (afsnit 5).

2. Forudsætninger og begreber

I denne fremstilling vil vi forudsætte, at erhvervsvirksomhedens mål er tilfredsstillende gevinster i det lange løb. Hvis dette mål opfyldes, vil virksomheden bestå, ellers må den ophøre. Ejere og ledelse søger at realisere målet under anvendelse af økonomistyringsmodellen hos Vagn Madsen (8, 26), organisationsbogen, eller hos Anthony og Darden (1). Vi forudsætter et vist interessefællesskab mellem ejere og ledelse, dog således at ejerne vedvarende vurderer ledelsens resultater og at ledelsen til stadighed sikrer sin egen stilling som ansat af ejerne.

Vi vil endvidere forudsætte, at budgettets fundamentale driftsøkonomiske opgave er: »... at udtrykke forventningerne til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter med henblik på, at ledelsen kan bedømme, om der kan opnås balance mellem de forventede indtægter og udgifter«, Vagn Madsen (9, 12), budgetbogen. Vi vil her opfatte balancen som indeholdende en tilfredsstillende forrentning af egenkapitalen. Omfanget og betydningen af budgetopgaven formodes at være påvirket af nogle virksomhedsspecifikke forhold som størrelse, produktionsform, organisationsstruktur og koncerntilknytning, se f.eks. Otley (10). Derudover antager vi, at erhvervsvirksomhedens handlinger har konsekvenser for fremtidige perioder, samtidig med at den har et behov for stadig tilpasning til omverdenen.

Hermed spiller den økonomiske analyse af budget og regnskab en afgørende rolle for ledelsen.

Det er naturligt og nødvendigt for ledelsen at inddrage medarbejderne i opstilling af strategier og planer og disses vurdering i budgettets indtægter, omkostninger og udgifter. Ledelsen bør opnå den fornødne decentralisering kombineret med en passende sikkerhed for, at de organisatoriske enheders indsats stadig i tilstrækkeligt omfang rettes mod det fælles mål.

Ledelsen kontrollerer med korte mellemrum budgettet og gennemfører en afvigelsesanalyse. Denne analyse afklarer om virksomhedens ændrede betingelser kan påvirkes aktivt ved ledelsesindgreb eller om ledelsen passivt må tilpasse sig. Afvigelsesanalysen stiller væsentlige krav til budgettet:

1. budgettet og dets forudsætninger skal være dokumenterede
2. budget og regnskab skal være symmetriske, d.v.s. regnskabet skal følge budgettets systematik og principper
3. budgetoverskuddet skal være periodeisoleret, d.v.s. være en målestok for de overskudsmæssige konsekvenser af samtlige periodens handlinger – og kun disse
4. budgettet skal muliggøre en opdeling af overskuddet på forskellige kilder, f.eks. drifts-, beholdnings- og finansoverskud.

Et budget opstillet i overensstemmelse med disse fire krav vil vi betegne et indadrettet budget.

I det omfang ledelsen af hensyn til sin overskudspolitik over for omverdenen ønsker at sikre objektivitetskravet og at benytte forsigtighedsprincippet skal den foretage dobbeltvurdering af væsentlige årsregnskabsposter som beholdninger, anlæg (herunder egne anlæg) og skat. Et regnskab opstillet under disse hensyn vil vi betegne et udadrettet regnskab. Et budget domineret af årsregnskabet's anskaffelsesprincip, realisationsprincip og pengekonvention betegnes et udadrettet budget. Vagn Madsen (7,51), regnskabsbogen og (9,71), budgetbogen, i Danmark og Edwards og Bell (2) i USA har fremført en række uheldige virkninger ved anvendelse af årsregnskabsprincipper til løsning af økonomistyringsopgaven. Synspunktet er, at årsregnskabet's overskud under svingende prisniveau og teknologisk udvikling er svagt korreleret med rentabiliteten af periodens handlinger og tilsvarende står egenkapitalen som et u hensigtsmæssigt udtryk for virksomhedens værdi.

Lad et lille, og ikke fyldestgørende, eksempel illustrere virkningen af

de årsregnskabsprincipper, der på udmærket vis tilgodeser det offentlige interesser, på erhvervsvirksomhedens økonomiske styring.

To nyuddannede HA'ere starter et bryggeri i sommeren 1984 med anskaffelse af 100 enheder humleblending, der kan anvendes til fremstilling af almindeligt pilsnerøl. Anskaffelsesprisen udgør 100 kr. pr. enhed. De to nybagte civiløkonomer vælger at lade regnskabsåret starte pr. 1. oktober. Humlens markedspris pr. 30. september 1984 androg 150 kr., i foråret 1985 passerede den periodens gennemsnitspris på 200 kr. og pr. 30. september 1985 udgjorde markedsprisen 250 kr. Den 1. oktober 1984 startedes brygningen af husets første pilsner, hvortil anvendes 0.01 enhed humle pr. flaske, arbejdskraft og øvrige hjælpemidler. Produktion og salg forløb planmæssigt, således fandt salget sted direkte fra tappestedet til en pris på 5 kr. pr. pilsner. De ansvarlige underskrev et årsregnskab for 1984/85 med dette driftsresultat:

Omsætning 10.000 stk. à 5 kr.	50.000 kr.
Materialer 10.000 stk. à 1 kr.	10.000 kr.
Direkte løn 10.000 stk. à 2 kr.	20.000 kr.
Øvrige omkostninger	<u>15.000 kr.</u>
Driftsresultat	<u>5.000 kr.</u>

Hvis de to iværksættere havde valgt at sælge de 100 enheder humleblending i foråret 1985, istedet for at producere pilsnere, ville resultatet være:

Omsætning 100 stk. à 200 kr.	20.000 kr.
Materialeforbrug 100 stk. à 100 kr.	<u>10.000 kr.</u>
Realiseret beholdningsgevinst	<u>10.000 kr.</u>

Stud. merc.'erne ville således være 5.000 kr. bedre stillet ved at sælge humlen. Det rene driftsresultat udgør $(5.000 - 10.000)$ kr. = - 5.000 kr., hvilket ikke fremgår af årsregnskabet, da drifts- og beholdningsresultater ikke er adskilt.

3. Situationsbestemte udviklingsmuligheder

Observationer i 7 danske virksomheder, introduceret i Lægaard (6), af-dækker et karakteristisk mønster i udviklingen af overskuds- og vurderingsprincipper i erhvervsvirksomheden. To virksomheder benytter udelukkende det udadrettede regnskab og ledelsen afskærer derved sig

selv fra at foretage økonomiske afvigelsesanalyser. De fem øvrige benytter udadrettede regnskaber og udadrettede budgetter og foretager afvigelsesanalyser på dette grundlag. En virksomhed gennemfører dobbeltvurdering af anlæg til anvendelse i det udadrettede budget og regnskab, hvor modellen er påkrævet af det udenlandske moderselskab. Yderligere en virksomhed erkender behovet for et indadrettet budget.

Praktikeres passivitet omkring det indadrettede budget kan hænge sammen med at den indadrettede opgørelse under stigende prisniveau viser et mindre driftsresultat end den udadrettede opgørelse. Ledelsen kan ved offentliggørelse af sit indadrettede budget og regnskab, som supplement til det udadrettede, vanskeliggøre tiltrækningen af ny kapital til virksomheden. Desuden kan ledelsen vurdere offentliggørelse af et lavere driftsresultat som en alvorlig trussel mod dens egen situation. Denne trussel kan være en realitet, når ejerne erkender, at en måske ikke ubetydelig del af årsregnskabets driftsresultat i virkeligheden er opnået ved at række hånden ud og opsamle beholdningsgevinster.

I denne sammenhæng skal det bemærkes, at i en fuldstændig fremmedfinansieret erhvervsvirksomhed er beholdningsgevinsterne fuldt ud disponible for udlodning, jvf. iøvrigt principperne for gældsandelskorrektion i den engelske standard SSAP NO 16 (13).

Vi ser altså, at et kun delvist sammenfaldende interessefællesskab mellem ejere og ledelse er en del af forklaringen på den træge udvikling i budgettets overskuds- og vurderingsprincipper. Disse indbyggede modstridende interesser bør ejere og ledere håndtere i et effektivt ledelsessamspil: nemlig at udvikle budgettets overskuds- og vurderingsprincipper i takt med deres egen modenhed for løsning af udviklingsopgaven. Denne opfattelse er i overensstemmelse med Hersey og Blanchard (3), ophavsmænd til ledelsesmodellen, der på dansk bærer betegnelsen Situationsbestemt Ledelse. Disse forfattere har inspireret min udarbejdelse af en model for situationsbestemt udvikling af budgettets overskuds- og vurderingsprincipper, der er vist i figur 1. Modelens fire udviklingsstadier, situationer, kan karakteriseres således:

Det udadrettede regnskab (situation 1): anvendes, hvor ledelsen ikke har tilstrækkelig viden og færdigheder om budgettering og ikke er vel-motiverede for opgaven. Lovgivningens krav om offentliggørelse af årsregnskabet fremtvinger et udadrettet regnskab.

Det udadrettede budget (situation 2): anvendes, hvor ledelsen har viden

og færdigheder om budgettering, men mangler motivation til at løse denne opgave, d.v.s. ledelsen prioriterer andre opgaver væsentlig højere. Ejeres, finansieringskilders og revisorers krav om dokumenteret evne til at prognosticere fremtidige resultater, i form af årsregnskabs resultater, motiverer ledelsen til opstilling af det udadrettede budget. Det indadrettede budget (situation 3): anvendes, hvor ledelsen har fuld viden og færdigheder om budgettering og motivation til at være medbestemmende om den videre udvikling af budgetterings principper. Ledelsen skal analysere den faglige side af udviklingsmulighederne. Det indadrettede regnskab (situation 4): anvendes, hvor ledelsen har fuld viden og færdigheder om budgettering og er velmotiveret til at implementere afvigelsesanalysen på baggrund af indadrettede budgetter og regnskaber. Budgetopgaven er nu delegeret ud til ledelsen i det mest udviklede ledelsessamspil.

Figur 1. Situationsbestemt udvikling af budgettets overskuds- og vurderingsprincipper.

		Budget		Regnskab	
Lav		2. Udadrettet budget		1. Udadrettet regnskab	
		overtalelse		lovkrav	
Høj		3. Indadrettet budget		4. Indadrettet regnskab	
		medansvar		delegering	
		UDVIKLING			
		Høj	Høj	Middel	Lav
		Situation 4	Situation 3	Situation 2	Situation 1
		Budgetmodenhed			

4. Informationsøkonomiske udviklingsmuligheder

Vi har nu indset, at ledelsen bør vurdere mulighederne for at udvikle budgettets overskuds- og vurderingsprincipper i et effektivt samspil med ejerne. I tilknytning hertil bør ledelsen fagligt vurdere, hvilken detaljeringsgrad budgettet (og regnskabet) skal opstilles i. (Budgettet kan udmærket have en lavere detaljeringsgrad end regnskabet). Jo mere detaljeret budgettet og regnskabet er opbygget, desto større er kontrolmulighederne, men omfanget af det administrative arbejde samt den voksende unøjagtighed, som detaljeringen medfører i registreringerne, sætter grænsen herfor, jvf. Vagn Madsen (9,57), budgetbogen. I denne fremstilling vil vi forudsætte, at en virksomhed med en høj organisatorisk formaliseringsgrad lettere kan implementere de interne registreringer til fremskaffelse af økonomistyringsdata. Ved brud på denne forudsætning er ledelsen henvist til opbygning af et indadrettet budget baseret på sammensatte data og parametre, mens andre kan bygge på elementardata.

Ledelsen bør principielt opstille budget i den detaljeringsgrad, hvor grænsenyttens er lig med grænseomkostningerne, i overensstemmelse med den klassiske driftsøkonomi. Omkostningsfunktionen for opstilling af det indadrettede budget tænkes opstillet som en funktion af flere variable. Budgettet skal derfor opstilles således, at grænsenyttens af hver krone bliver ens for samtlige forklarende variable. Vi vil her afgrænse ledelsens handlingsalternativer til et endeligt antal. Ledelsens behov for et indadrettet budget kan karakteriseres ved en af følgende tilstande, S_j :

$$S_0, S_1, S_2, \dots, S_k.$$

Informationsbehovet er voksende for voksende j -værdier. S_0 angiver, at ledelsen ikke har noget behov for det indadrettede budget. Ledelsen kan imødegå dette behov ved valg blandt handlingsalternativerne, A_j :

$$A_0, A_1, A_2, \dots, A_e, \dots, A_k,$$

hvor A_i angiver det indadrettede budget i detaljeringsgrad i . Voksende i -værdier angiver øget detaljeringsgrad. A_0 angiver, at ledelsen ikke opstiller et indadrettet budget (situation 1 eller 2). A_e repræsenterer det indadrettede budget baseret på elementardata med den laveste detaljeringsgrad. A_i , hvor $i < e$, repræsenterer indadrettede budgetter opbygget ved sammensatte data og parametre. Den risikoneutrale

ledelse vælger nu det handlingsalternativ, A_i , der maksimerer den forventede gevinst, $E(A_i)$:

$$E(A_i) = \sum_{j=0}^k x_{ij} \cdot P(S_j),$$

hvor x_{ij} angiver gevinsten ved valg af A_i , når ledelsen er i tilstand S_j . $P(S_j)$ angiver ledelsens a priori sandsynlighed for at virksomheden befinder sig i tilstand S_j . Ledelsen kan effektivisere beslutningsprocessen ved indsamling af yderligere information. I denne sammenhæng vil vi undlade denne mulighed og i stedet opstille omkostnings- og nyttefunktioner.

Omkostningsfunktionen tænkes opstillet generelt således:

$M = M$ (detaljeringsgrad, datamængde, modeltroværdighed, datatilgængelighed, modeltilpasning, iværksættelseshastighed, modificationsflexibilitet, brugervenlighed),

hvor M måles som det vurderede forbrug af goder til et givet indadrettet budget. Partielle analyser af de forklarende variable har ved ændring af alternativvalg fra A_0 til A_1 afdækket en betydelig ledelsesbestemt (diskretionær), springvis variabel omkostning. Denne omkostning har elementer af data-indsamling og registrering, databehandlingsudstyr og programmel samt uddannelse. Ved ændring af alternativvalg fra A_{e-1} til A_e møder virksomheder med en ringe organisatorisk formaliseringsgrad ligeledes en betydelig springvis variabel omkostning. Virksomheder med en høj formaliseringsgrad møder her en ganske ubetydelig omkostningsstigning.

Hvis ledelsen ønsker at minimere informationsomkostningerne, vælges alternativ A_0 .

Nyttefunktionen tænkes opstillet generelt således:

$U = U$ (detaljeringsgrad, specifik prisudvikling, gennemløbstid, gældsandel, korrelation mellem genanskaffelsespris og salgspris),

hvor U måles som den af ledelsen vurderede nytte.

Partielle analyser af de forklarende variable, inden for relevante intervaller, har afdækket en tilnærmelsesvis lineær samvariation mellem nytteværdien og de enkelte forklarende variable. Samtidig er det sandsynliggjort, at høj variabilitet på prisudvikling, gennemløbstid og korre-

lation mellem genanskaffelsespris og salgspris indicerer valg af alternativer baseret på elementardata.

Med den situationsbestemte udviklingsmodel og den informationsøkonomiske analyses resultater for øje vil vi betragte denne hypotese:

H_0 : ledelsen befinder sig i tilstand S_j , hvor $j > 0$

H_1 : ledelsen befinder sig i tilstand S_0 .

Hvis ledelsen vælger alternativ A_0 , forudsat at den har behov for et indadrettet budget (fejltipe 1), risikerer den en fejlagtig udbyttepolitik, fejlagtig sammenligning med andre i branchen, fejlagtig sammenligning af indeværende periodes resultat med tidligere perioderesultater samt fejlagtige analyser af organisationsenheders præstationer. Hvis ledelsen vælger at indføre det indadrettede budget, uagtet at den intet behov har herfor, afholder ledelsen betydelige administrative omkostninger uden tilsvarende øget værditilvækst, (fejltipe 2).

Vi kan reducere sandsynligheden for fejltipe 2 ved at konstruere et alarmsystem, der sender et signal om tilstanden S_0 før ledelsen påbegynder opstilling af det indadrettede budget. Hvis ledelsen via signalet klassificeres i tilstand S_0 , stoppes analysen, ellers fortsættes analysen i den oprindelige formulering.

4.1. Konstruktion af beslutningssituationens alarmsystem

Fisher's lineære diskriminantfunktion er et velegnet værktøj til konstruktion af et alarmsystem for tilstanden S_0 eller S_j , hvor $j > 0$. Idet analysen skal frembringe en klassifikation af et antal erhvervsvirksomheder i to apriori grupper, der opfattes som gensidigt udelukkende og udtømmende, karakteriseres hver virksomhed ved p uafhængige, målelige egenskaber, der er afhængige af, hvilken af de to populationer, virksomheden tilhører. Hvis de p variable følger en flerdimensionel normalfordeling i hver af de to populationer samt at grupperne har identiske varians-kovarians-matricer, men forskellige middelværdier, opnås en diskriminantfunktion på formen:

$$D(x) = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_px_p,$$

hvor $D(x)$ er diskriminantscore, x_j er den j 'te egenskab og b_j er diskriminantfunktionens koefficient for den j 'te egenskab. I praksis udtages stikprøver fra de to populationer og diskriminantfunktionen kan estimeres til:

$$\hat{D}(x) = (\bar{X}_1 - \bar{X}_0)' S^{-1} X,$$

hvor $(\bar{X}_1 - \bar{X}_0)$ er estimatet for differencen mellem de to populationers forventningsvektorer, \underline{S} er estimatet for den fælles varians-kovarians matrix og \underline{X} er en normalfordelt stokastisk vektor, (pxl).

I overensstemmelse med Bayes' strategi inddeles der i to grupper med denne afskæringsværdi:

$$\hat{D}(x)_{\text{AFSKÆRING}} = \ln \frac{C_{01} \cdot P(S_0)}{C_{10} \cdot P(S_1)} + 1/2 (\bar{X}_1 + \bar{X}_0)' \underline{S}^{-1} (\bar{X}_1 - \bar{X}_0),$$

hvor S_1 betegner en tilstand, hvor $j > 0$, C_{01} betegner offeromkostningerne ved fejlklassifikation af S_0 - virksomhed i gruppe S_1 og C_{10} betegner offeromkostningerne ved fejlklassifikation af S_1 virksomhed i gruppe S_0 .

Alarmsystemets anvendelse kan illustreres ved et kort eksempel. Lad os vælge 50 virksomheder, hvoraf vi har vurderet de 25 til at have behov for et indadrettet budget, mens de øvrige 25 intet behov har herfor. Vi vil for eksemplets skyld koncentrere vor opmærksomhed om to egenskaber ved de 50 virksomheder:

x_1 : specifik prisudvikling i pct.

x_2 : varelagerets omsætningshastighed i måneder.

Den lineære diskriminantfunktion estimeres til:

$$\hat{D}(x) = -2.86 + 0.40 x_1 - 0.16 x_2.$$

Her vil vi klassificere virksomheden som en virksomhed med behov for et indadrettet budgt, hvis $\hat{D}(x) > 0$, ellers ikke. For en given virksomhed indsamler vi disse data:

$$x_1 = 10.0$$

$$x_2 = 2.0,$$

der indsættes i diskriminantfunktionen, hvor $\hat{D}(x) = 0.82$. Virksomheden klassificeres med et behov for det indadrettede budget. Ledelsen beregner nu de forventede værdier ved valg af handlingsalternativerne A_1 til A_k og vælger det alternativ med den største forventede værdi.

5. Systemteoretiske udviklingsmuligheder

I det følgende vil vi præcisere beslutningssituationens udfaldsrum med $k = 4$:

- S₁₁: transformation af et konsolideret udadrettet budget til et indadrettet budget
- S₁₂: transformation af et konsolideret udadrettet budget med anlægskartotek til den indadrettede budgetmodel
- S₁₃: transformation af et konsolideret udadrettet budget med anlægskartotek og resultatcenter – resultatopgørelser til den indadrettede budgetmodel
- S₁₄: transformation af et konsolideret udadrettet budget med anlægskartotek, resultatcenter – resultatopgørelser samt plandata for afsætning, produktion og anskaffelse på elementardataform til den indadrettede model.

Heroverfor har vi konstrueret 4 modeller svarende til de nævnte udfald: A₁, A₂, A₃ og A₄. De tre førstnævnte er baseret på sammensatte data og parametre, f.eks. engros prisindex, og gennemført ved hjælp af AMOKOS, akronym for Automatisk Modelkonstruktionssystem, udviklet på Handelshøjskolens Datacenter, Århus, se Petersen (11). Modellerne A₁, A₂ og A₃ karakteriseret ved A₁ hvor $i < e$ er beskrevet udførligt i Lægaard (5). A₄-modellen indeholder som nævnt plandata vedrørende afsætning, produktion og anskaffelse på elementardataform og kræver opbygning af en ikke ubetydelig administrativ database med tilhørende applikationsprogrammel. Disse faciliteter har vi udviklet på Handelshøjskolens Datacenter, Århus, i form af et skræddersyet system FIBULA, se Kudsk (4). FIBULA simulerer samtlige plandata vedrørende afsætning, produktion og anskaffelse og dobbeltvurderer materialeforbrug og beholdninger. Desuden er der indbygget et anlægskartotek, hvor anlæg og deres driftsøkonomiske afskrivninger ligeledes dobbeltvurderes. Samtlige konsekvenser opgøres i et indadrettet budget og i et udadrettet budget som brugeren supplerer med enkelte andre budgetdata. Vi har desuden implementeret principperne fastsat i den engelske standard SSAP NO 16 til belysning af betydningen af den netto-monetære driftskapital og gældsandelen.

6. Sammenfatning

Erhvervsvirksomheden kan udvikle budgettets overskuds- og vurderingsprincipper, således at en af driftsøkonomiens grundpiller, afvigelsesanalysen, foretages på baggrund af et indadrettet budget og et ind-

adrettet regnskab. Ved hjælp af de værktøjer vi har beskrevet ovenfor er det muligt at vurdere i hvilket omfang betingelserne for denne udvikling er til stede. Men det er op til ledelsen at undgå de faldgruber, der findes på vejen: 1) hvis ejerne ikke er modne til at analysere afvigelser med udgangspunkt i et rent driftsresultat, saver ledelsen den gren over, hvorpå den selv sidder, 2) ledelsen skal gennemføre en informationsøkonomisk analyse, idet der kan ligge en betydelig ledelsesbestemt, springvis variabel omkostning, af irreversibel natur, ved arbejdets påbegyndelse, 3) virksomhedsspecifikke faktorer som specifik prisudvikling, gennemløbstid og gældsandel kan forklare, at udviklingens nytteværdi er mindre end omkostningerne og 4) en utilstrækkelig organisatorisk formaliseringsgrad kan medvirke til endnu en betydelig irreversibel omkostning ved detaljerede modeller, der formentlig ikke kan implementeres i virksomheden med succes.

Referencer:

1. Anthony, R.N. and Dearden, J.: Management Control Systems, Homewood 1980.
2. Edwards, E.O. and Bell, P.W.: The Theory and Measurement of Business Income, Berkeley and Los Angeles 1961.
3. Hersey, P. and Blanchard, K.H.: Management of Organizational Behavior, 1977.
4. Kudsk, Lars J.: Brugervejledning for FIBULA, Århus 1984.
5. Lægaard, Jørgen: Operationelle genanskaffelsesprisbaserede regnskabsmodeller i informationsøkonomisk belysning, Århus 1983.
6. Lægaard, Jørgen: The Role of the Short Term Profit and Loss Account in Management Decisions in Danish Companies, Århus 1984.
7. Madsen, Vagn: Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning, Århus 1959.
8. Madsen, Vagn: Virksomhedsledelsens problemer i organisatorisk belysning, Århus 1965.
9. Madsen, Vagn: Budgettering, Århus 1970.
10. Otley, D.T.: The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, Accounting, Organizations and Society 1980.
11. Petersen, Anders: Konstruktion af systemer til økonomisk styring, København 1976.
12. Provstgaard, Bent: Regnskabsvæsenet som led i ledelsens informationssystem, Århus 1972.
13. SSAP NO 16: Current Cost Accounting, 1980.

adrettet regnskab. Ved hjælp af de værktøjer vi har beskrevet ovenfor er det muligt at vurdere i hvilket omfang betingelserne for denne udvikling er til stede. Men det er op til ledelsen at undgå de faldgruber, der findes på vejen: 1) hvis ejerne ikke er modne til at analysere afvigelser med udgangspunkt i et rent driftsresultat, saver ledelsen den gren over, hvorpå den selv sidder, 2) ledelsen skal gennemføre en informationsøkonomisk analyse, idet der kan ligge en betydelig ledelsesbestemt, springvis variabel omkostning, af irreversibel natur, ved arbejdets påbegyndelse, 3) virksomhedsspecifikke faktorer som specifik prisudvikling, gennemløbstid og gældsandel kan forklare, at udviklingens nytteværdi er mindre end omkostningerne og 4) en utilstrækkelig organisatorisk formaliseringsgrad kan medvirke til endnu en betydelig irreversibel omkostning ved detaljerede modeller, der formentlig ikke kan implementeres i virksomheden med succes.

Referencer:

1. Anthony, R.N. and Dearden, J.: Management Control Systems, Homewood 1980.
2. Edwards, E.O. and Bell, P.W.: The Theory and Measurement of Business Income, Berkeley and Los Angeles 1961.
3. Hersey, P. and Blanchard, K.H.: Management of Organizational Behavior, 1977.
4. Kudsk, Lars J.: Brugervejledning for FIBULA, Århus 1984.
5. Lægaard, Jørgen: Operationelle genanskaffelsesprisbaserede regnskabsmodeller i informationsøkonomisk belysning, Århus 1983.
6. Lægaard, Jørgen: The Role of the Short Term Profit and Loss Account in Management Decisions in Danish Companies, Århus 1984.
7. Madsen, Vagn: Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning, Århus 1959.
8. Madsen, Vagn: Virksomhedsledelsens problemer i organisatorisk belysning, Århus 1965.
9. Madsen, Vagn: Budgettering, Århus 1970.
10. Otley, D.T.: The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, Accounting, Organizations and Society 1980.
11. Petersen, Anders: Konstruktion af systemer til økonomisk styring, København 1976.
12. Provstgaard, Bent: Regnskabsvæsenet som led i ledelsens informationssystem, Århus 1972.
13. SSAP NO 16: Current Cost Accounting, 1980.