

En reformulering af regnskabsvæsenets opgaver

Af Henning Kirkegaard*)

1. Historik

Den grundlæggende og generelle registreringsmetode, som alle regnskaber føres og fremstilles efter, er mere end 500 år gammel. Regnskab med og overvågningen af virksomhedens fordringer og gæld føres overalt stadig efter det dobbelte bogholderis princip. Men det er først i nyere tid, man fra praktisk og teoretisk hold har formuleret andre opgaver til virksomhedens regnskabsfunktion (regnskabsvæsenet) end den nævnte overvågning af fordringer og gæld. Dette hænger ganske givet sammen med, at det først er i det 20. århundrede, at udviklingen af de automatiske databehandlingshjælpemidler rigtigt har taget fart.

Vi skal i det følgende nævne og beskrive nogle milepæle i regnskabs-teorien i form af udviklingen i opgaveformuleringerne til virksomhedens regnskabsfunktion. Derefter vil vi på denne baggrund fremkomme med et forslag til en opgaveformulering, som er tilpasset den informationsbehandlingsteknologi, som i dag og i fremtiden står til rådighed.

»Der Kontenrahmen« er det værk, som er grundlaget for udviklingen af teorierne om konti, kontoplaner og kontorammer. Det stammer fra 1927 og er skrevet af den tyske teoretiker E. Schmalenbach.

Værket udkom på et tidspunkt, hvor databehandlingsmidlerne endnu var temmelig primitive. Selv hulkortsystemerne var ikke færdigudviklede og anvendtes kun af et lille antal helt store virksomheder. Det er derfor ikke mærkeligt, at Schmalenbach tog sit udgangspunkt i virksomhedernes almindelige bogføring på konti, således som det kunne ses i praksis. Der har været tale om manuelle og enkle maskinelle metoder, hvormed posteringerne blev ført kronologisk og systematisk. Informationen forelå alene i form af posteringer på konti.

*) Cand. merc., lektor ved Institut for regnskabsvæsen og økonomistyring, Handelshøjskolen i København.

Dette datagrundlag blev betragtet som det eneste tilgængelige, og det måtte derfor udbygges og specificeres, hvis det skulle bringes til at opfylde flere formål end den primære og fundamentale betalingsstyringsopgave.

Schmalenbachs forslag byggede direkte på grundregistreringerne.

Alle opgaver blev altså tænkt løst indenfor een og samme mængde af konti og grundregistreringer (såkaldt monistisk registrering). At en sådan fremgangsmåde rent teknisk og arbejdsmæssigt var meget besværlig, siger sig selv.

Men fordelene oversteg alligevel ulemperne. Disse fordele lå i, at Schmalenbach påpegede og demonstrerede bogholderiets konti og data som en potentielt meget værdifuld, men hidtil dårligt udnyttet informationskilde. Anvender man alene sit bogholderi til eet formål, nemlig at vedligeholde overblikket over fordringer og gæld, altså en betalingsstyring, har man samtidigt skabt en »begravelsesplads for tal« (Zahlenfriedhof). Skal bogholderiets data anvendes til andre formål end betalingsstyring, er det besværligt og tidkrævende, ja somme tider umuligt at få tallene frem.

Man må derfor ved anlægget af registreringssystemet i forvejen have indset og taget hensyn til de opgaver, som kan støttes med information fra bogholderiet.

Foruden den primære betalingsstyringsopgave, som har været kendt i mere end 500 år, og som i sin tid har været selve begrundelsen for overhovedet at opfinde det dobbelte bogholderi, opstillede Schmalenbach de følgende opgaver, til hvis løsning værdifuld information kunne hentes på de førte konti:

- 1) Nøjagtige egenpriskalkulationer
- 2) Pålidelige og hurtige kortperiodiske opgørelser
- 3) fastlæggelse af årsager til gunstige/ugunstige resultater
- 4) adskillelse af omkostninger i faste/variable
- 5) kontrol med afdelinger og omkostningssteder
- 6) beløbssammenligninger mellem forskellige virksomheder, f.eks. indenfor samme concern eller branche.

Schmalenbachs arbejde fik meget stor betydning, også i Skandinavien. Allerede i 1940 forelå Svenska Mekanförbundets Normalkontoplan, som var en videreudvikling af Schmalenbachs ideer. I Sverige har en del brancher i årenes løb ladet udarbejde standardforskrifter for regnskabsregistreringer (kontorammer, normalkontoplaner).

Den nævnte såkaldte M-plan fra Mekanförbundet er *dualistisk* i sin opbygning. Regnskabsregistreringerne kopieres ved datakilden, og man arbejder således med to identiske sæt af posteringer, som er afstemmelige ved hjælp af såkaldte spejlkonti. Hermed opstår et system, der adskiller det externe regnskab (affärsbokföringen = finansbøgføringen eller forretningsbøgføringen) fra det interne regnskab (självkostnadsbokföringen = driftsbøgføringen), som det kaldes. Det externe regnskab er som hidtil en afbildning af de økonomiske konsekvenser af virksomhedens interaktion med sin omverden, mens det interne regnskab skal dække ledelsens informationsbehov, herunder specifikt løse de opgaver, som Schmalenbach formulerede i »Der Kontenrahmen«. I M-planen opdeltes kontoklasserne i finansbøgføringens indtægts-omkostningsarter, hvor man i driftsbøgføringens kontoklasser specificerede på omkostningssteder og omkostningsbærere.

Der er næppe grund til at gå dybere i disse teorier, da de jo er velbeskrevne og tilgængelige. De løsninger og særligt de konkrete fremgangsmåder, der foreslås, må jo i dag på væsentlige punkter anses for forældede, selvom opfattelsen af selve regnskabsopgaverne ikke har været ændret særlig meget, og selvom de moderne opfattelser er bygget på de traditionelle.

Men der kan være grund til at hæfte sig ved sondringen mellem det monistiske og det dualistiske, en sondring som i sin tid opfattedes som særdeles væsentlig. Det bemærkelsesværdige er, at de monistiske/dualistiske begreber og teorier faktisk alle opstod som forsøg på at afbøde manglen på en tilstrækkelig avanceret informationsbehandlingsteknologi. Sondringen mellem internt og eksternt regnskab er oprindeligt i det væsentlige en sondring, der er begrundet i *teknologiens ufuldkommenheder*, ikke i nogen egentlig opgaveorienteret sondring.

Ethvert regnskabsmæssigt registreringssystem er grundlæggende et klassifikationssystem. Kontorammer og kontoplaner var (og er stadig som hovedregel) bygget som decimalklassifikationer. En sådan klassifikation binder informationen til den form, som vælges som den bedste ved systemets konstruktion og ibrugtagning, en binding, som ikke altid er let at ophæve. Det bliver dermed relativt let og hurtigt at løse den primære opgave (= den opgave, der betingede informationssystemets konstruktion). Men det kan være besværligt og tidkrævende at løse de sekundære opgaver (opgaver, som kræver tilgang til den samme information, men som tillige kan kræve ordening efter nye nøgler, tilføjelse af

ny information og fornyede beregninger og redigeringer. Ofte er sekundæropgaverne kun mangelfuldt indset og beskrevet ved registreringssystemets konstruktion).

Det var tidligere ikke så ligetil at kopiere store informationsmængder og at ordne eller omklassificere dem. Med den moderne teknologi er netop kopiering og ordning af information som bekendt blevet en næsten triviel rutinesag. Man kommer dermed nærmere en situation, hvor flere opgaver samtidigt kan løses ved anvendelse af den samme information. Dette spørgsmål vil vi vende til lidt senere i dette afsnit. Først skal vi for også at overholde kronologien i fremstillingen se på ex-ante og ex-post sondringen, således som den blev beskrevet af E. Schneider i »Industrielt Regnskabsvæsen« (1945).

Et citat fra indledningen lyder: »En systematisk oversigt over Regnskabsvæsenets brogede verden får man bedst, når man gør sig klart, at alle registreringer og beregninger på den ene side enten kan referere sig til een eller flere perioder eller til et enkelt objekt (styk) og på den anden side enten kan referere sig til fortiden eller til fremtiden. Vi får således principielt følgende fire grene af Regnskabsvæsenet:

I. Beregninger og opstillinger, der refererer sig til fremtiden og vedrører

1) een eller flere perioder

2) et objekt (styk)

II. Beregninger og opstillinger, der refererer sig til fortiden og vedrører

1) een eller flere perioder

2) et objekt (styk)

Alle opstillinger og beregninger, der forekommer i en industrivirksomhed, kan indordnes i dette skema.« Citat slut.

Det fremgår tydeligt af den sidst citerede sætning, at Schneider ikke tænker sig andre tidsinddelinger end fremtid (ex ante) og fortid (ex post). Denne inddeling har spillet en meget væsentlig grundlæggende rolle for den videre udvikling i regnskabsteorien. Også denne sondring vil blive diskuteret lidt senere i denne artikel.

Også Schneider sondrer skarpt mellem det interne og det eksterne regnskabsvæsen. Men han begrundes sondringen med et »ydre« og et »indre« værdikredsløb. Det ydre kredsløb (køb og salg) afbilder virksomhedens handel med sin omverden, mens det indre (produktion) afbilder de handlinger, virksomheden foretager for egen regning (forarbejdning af ressourcer).

Det »ydre« værdikredsløb er registreret i forretningsbogføringen, hvor enhver postering er objektiv og sand i den forstand, at den hviler på »lovbundne kendsgerninger«. Antagelsen om objektivitet understreges yderligere af sætningen: *»Til gennemførelsen af de løbende posteringer i forretningsbogholderiet behøves . . . ingen antagelser«.*

Det »indre« værdikredsløb kan efter Schneiders opfattelse derimod kun afbildes arbitrært, d.v.s. man må have gjort sig et antal »antagelser«: *»Den løbende regnskabsmæssige behandling af den indre del er således behæftet med en række antagelser, som selvfølgelig ikke er helt vilkårlige, idet de må rette sig efter det formål, man ønsker at opnå, . . . men som dog bevirker, at den eksterne og den interne del af Regnskabsvæsenet ligger i helt forskellige planer«.*

Schneider har dog næppe ret i, at man ikke behøver antagelser i målingen af det ydre værdikredsløb. Dette kan vi indse ved at forestille os et simpelt eksempel: En gennemført salgstransaktion, der endnu ikke er betalt, er i regnskabet bogført til »pari«, altså registreret under den helt almindelige og rimelige antagelse, at kunden både kan og vil betale, en antagelse som dog ikke altid holder stik. En række regnskabskonventioner (f.eks. going concern-forudsætningen) er »antagelser«. Heller ikke den tilsyneladende objektive finansbogføring kan tillægges nogen egentlig objektivitet. Så længe en virksomhed har beholdninger og gæld, og ønsker at beskrive sådanne poster i balancen, må værdiansættelsen af disse poster nødvendigvis ske på givne tidspunkter, og i det hele taget være betinget af, at man gør sig visse antagelser.

Den næste opgaveformulering, vi vil hæfte os ved, er Vagn Madsens »Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning«, som udkom i 1959, altså på et tidspunkt, hvor informationsteknologien var forbedret væsentligt i forhold til den tidligere nævnte baggrund. Hulkortanlæggene var blevet avancerede og almindelige i brug, mens elektronisk databehandling endnu befandt sig på et tidligt pionerstadium. Det er tydeligt, at Vagn Madsen har kendt og taget hensyn til den på den tid moderne databehandlingsteknik i form af hulkortanlæg og elektronkalkulatorer.

I stedet for en gentagelse af diskussionen om monistiske/dualistiske systemer lægges vægten nu på en mere generel helhedssynsvinkel: *» . . . Regnskabsvæsenet skal give ledelsen oplysninger til brug for handlinger og planlægning. Som sådant bliver regnskabsvæsenet en frem-*

tidsorienteret helhedsbetragtning. Helhedsbetragtningen nødvendig-
gør en behandling af de opgaver, som knytter sig såvel til overskudsbe-
regningen som til budgettet foruden de mere kendte opgaver, der byg-
ger på det interne regnskab, og fremtidsorienteringen medfører, at
budgettet bliver et vigtigt led i fremstillingen.«

Vagn Madsen indleder med en kritik af såkaldte »idealsystemer«, som
han påstår kun løser een specifik opgave, hvorved de andre opgavers
løsning altså forsømmes: »De ideelle regnskabssystemer behandler in-
terne regnskabsproblemer, og hver system søger at løse een opgave
. . .«. Det kan sagtens tænkes, at det er den fornævnte rent databehand-
lingstekniske binding til den primære opgave, som vi her ser nævnt
med andre ord. Når man har bestemt sig for en given måde at be-
handle informationen på, er det svært at skifte til nye eller supplere
med nye måder.

Kritikken af »idealsystemernes begrænsninger leder frem til en ny for-
mulering af ialt 6 »regnskabsopgaver«. Denne formulering præsen-
teres af Vagn Madsen som en udtømmende klassifikation, der nævnes
ikke andre opgaver. Da det får betydning for den følgende fremstilling,
citerer vi Vagn Madsens formulering og beskrivelse af opgaverne di-
rekte:

»Regnskabsvæsenets opgaver samles af hensyn til systematikken i den
efterfølgende fremstilling i følgende 6 grupper:

1. *Registreringsopgaven.*

Regnskabets mest elementære opgave er at registrere alle økono-
miske tildragelser i virksomheden og i forholdet mellem virksomhe-
den og omverdenen. Registreringerne benyttes både til den videre
opbygning af regnskabet og til statistikker, som føres uden for regn-
skabet.

2. *Overskudsopgaven.*

På basis af de registrerede oplysninger for en periode er regnskabs-
væsenets næste opgave at opstille overskuddet for denne periode.
Overskudsopgaven indeholder forskellige overskudsberegninger, af-
hængige af hvad disse skal bruges til. Der må skelnes mellem kortpe-
riodiske og langperiodiske overskudsbegreber, og beregningerne
benyttes dels til ledelsens interne overvejelser, dels til eksterne be-
regninger af udbytte og skat.

3. *Kalkulations- og prisfastsættelsesopgaven.*

Medens de registrerede oplysninger ved overskudsopgaven samles efter perioder, er opgaven her at samle dem efter produkter. Dette sker i kalkulationen, og kalkulationen danner derpå grundlag for prisfastsættelsen.

4. *Kontrolopgaven.*

Kontrolopgaven retter sig især mod forbruget – regnskabsmæssigt udtrykt ved omkostningerne. Opgaven går ud på at bedømme, hvorvidt det faktiske forbrug har svaret til det forventede, samt ved differencer mellem det forventede og det faktiske forbrug at bedømme, hvad årsagerne til disse har været.

5. *Alternativopgaven.*

Medens kontrolopgaven retter sig mod fortiden, er alternativopgaven en opgave, som vedrører de fremtidige mulige handlinger. Den går ud på at vælge de fordelagtige handlinger blandt de alternative aktuelle muligheder. I sig selv står kalkulerne uden for regnskabsvæsenets rammer, men det er en betydelig regnskabsmæssig opgave at afgive oplysninger til brug for opstillingen af kalkulerne, og det er også en vigtig opgave i fremtidens regnskab (budgetterne) at optage og koordinere de valgte handlinger til en økonomisk helhed.

6. *Budgetopgaven.*

Budgetterne er regnskabet over fremtiden. Medens fortidens regnskab bygger på registreringer, er fremtidens regnskab tilrettelagt på planer. Disse planer indeholder de valgte alternativer, som ved beslutningen om realisering indgår i budgetterne. Budgetterne tager både sigte mod opstillingen af fremtidens overskud periodeinddelt (overskudsbudgetter) og opbygges også for at sikre, at de planlagte handlinger holdes inden for de ønskede og mulige finansielle rammer (finansbudgetter).« Citat slut.

Vi skal kortfattet behandle Vagn Madsens sondring mellem fortidsynsvinklen og fremtidssynsvinklen og hans påpegning af registreringsopgaven som en selvstændig fundamental regnskabsopgave.

Vagn Madsen skelner som Schneider skarpt mellem to og kun to tidsynsvinkler, selv om han ikke bruger udtrykket *ex post* og *ex ante*. Han sondrer nemlig mellem »*økonomiske registreringer*» og »*økonomiske bereg-*

ninger», som foretages på grundlag af de fortløbende økonomiske registreringer».

Det lader sig gøre at ordne de 6 regnskabsopgaver efter tidssynsvinklen, altså opdele dem efter EX ANTE og EX POST.

De tre af opgaverne kan nemlig anskues som opgaver, som vedrører fremtiden, som har logisk sammenhæng til *beslutninger*, og som følgelig kan klassificeres som EX ANTE opgaver.

De tre EX ANTE-opgaver er *alternativopgaven*, *budgetopgaven* og *kalkulations- og prisfastsættelsesopgaven*. Ved EX ANTE opgavernes løsning fungerer informationssystemet som et *beslutningsstøttesystem* (decision support system).

De øvrige tre opgaver kan anskues som opgaver, som tilsvarende har logisk sammenhæng til *dokumentation og beskrivelse af udførte handlinger*, og som følgelig kan klassificeres som EX POST opgaver. Det drejer sig om registreringsopgaven, kontrolopgaven og overskudsopgaven. Ved EX POST opgavernes løsning fungerer informationssystemet (= det løbende førte regnskab) som en generel *økonomisk database*, idet man i regnskabet kan finde beskrivelsen af de økonomiske konsekvenser af de udførte handlinger.

Det lader sig tillige gøre at anskue de 6 opgaver efter deres beskrivelsesomfang eller hovedsynsvinkel. Opgaverne kan være dækkende for *hele virksomheden* (helhedssynsvinklen), eller de kan opdeles og dermed være dækkende for *en afdeling* (funktionssynsvinklen) eller blot for en *enkelt sag* eller ordre (sagssynsvinklen).

Et regnskab for en periode består som bekendt af posteringer, hvor hver enkelt postering afbilder konsekvenserne af en given handling. Set »nedefra« kan enkeltsagernes økonomiske konsekvensbeskrivelser altså summeres pr. afdeling og/eller pr. periode, hvorved der kan dannes beskrivelser, som viser de økonomiske konsekvenser pr. indtjenings- eller omkostningssted (profitcenter, cost center). Summeres der endelig for alle afdelingernes vedkommende, fremkommer helhedsbeskrivelsen, regnskabet for virksomheden.

Den her nævnte opdeling efter dækningsomfang har iøvrigt ganske snæver sammenhæng med den ofte anvendte sondring mellem strategiske, taktiske og operative opgaver. Vi vil dog ikke her lægge vægt på nogen entydig sammenhæng eller iøvrigt på nogen skarp sondring mellem helheds- og funktionssynsvinklen. Vi skal blot hæfte os ved de følgende begrundelser for sondringen. Helhedssyns-

vinklen er lovbealet. Funktionssynsvinklen er somme tider overflødig, men den er også i mange tilfælde hensigtsmæssig for ledelsen selv. Enkeltagsynsvinklen er uundværlig af den enkle grund, at informationen opstår her.

Det afgørende er altså, at informationen er til stede og i givet fald kan behandles efter de nævnte opdelinger. Det kan den, når registreringsopgaven løses på en sådan måde, at virksomheder, der vokser til en given størrelse, medtager funktionsklassifikationen i målingerne.

Vi skal hæfte os ved Vagn Madsens påpegning af *registreringsopgaven* som særpræget derved, at den er et *fundament for de øvrige opgavers løsning*: »... Bag alle opgaverne står ... registreringen som det fælles grundlag. Når registreringen alligevel betragtes som en selvstændig opgave, skyldes det dels, at registreringen har væsentlig selvstændig betydning i forholdet til de øvrige regnskabsopgaver, dels, at registreringen også tjener opgaver udenfor regnskabsvæsenet ... og endeligt, at der knytter sig store organisatoriske problemer til registreringens tilrettelæggelse og store omkostningsvariationer til registreringsarbejdets udformning.«

| Synsvinkel og dækningsomfang | BESLUTNING Ex Ante | REGNSKAB Ex Post |
|-----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------|
| Virksomheden Helhedssynsvinkel | Alternativopgaven | Overskudsopgaven |
| Afdelingen Funktionssynsvinkel | Budgetopgaven | Kontrolopgaven |
| Enkeltordre Sagssynsvinkel | Kalkulations- og prisfasts.opgaven | Registrerings- opgaven |

Fig. 1: Regnskabsopgaverne EX ANTE og EX POST.

Det er bemærkelsesværdigt, at dette er skrevet ca. 15 år før det blev muligt og meningsfyldt at diskutere den nye databehandlingsmetode, hvorefter *alle registre* i informationssystemet nu kunne anlægges og vedligeholdes i sammenhæng. Det nye begreb kom til at hedde en *database*. Herved kan man forstå:

... en samling dataenheder, som er organiseret i den hensigt at

dække såvel virksomhedens eksisterende som fremtidige informationsbehov. (def. 1),

... foreningsmængden af filer i informationssystemet. (def 2),

... en mængde datafelter, som indbyrdes er forbundet på meningsfyldt måde, og som kan nås i forskellige logiske ordninger, men som kun lagres eet sted i systemet (def. 3),

... foreningsmængden af alle filer i et system, hvis denne mængde er lagret og organiseret på en sådan måde, at dens data i væsentligt omfang kan udnyttes til formål, som ikke kunne forudses ved filernes konstruktion. (def 4).

Af de ovennævnte definitioner stammer nr. 1, 2 og 3 fra publikation 70201 »Databas – Databank«, Sveriges Mekanforbund 1970. Definition 4 er den af Dansk Standardiseringsråd vedtagne definition (DS 2049 – 1970). Databasen blev muliggjort, fordi der i slutningen af 1960erne var udviklet datamater, der var forsynet med *store baggrundslagre med direkte tilgang*.

Vi skal kortfattet kommentere de forskellige definitioner af databasen. Def. 1 er den mest generelle og kan vel siges at stå som en *formålsformulering*, der udtrykker et generelt *fleksibilitetskrav*. Def. 2 beskriver *helhedssynsvinklen*. Def. 3 indeholder ideen om de samme registres (filers) anvendelse til flere formål samt kravet om *redundansfrihed* (ingen dobbeltlagring eller kopiering). I praksis har man dog i mange tilfælde accepteret en vis grad af redundans af teknisk-økonomiske grunde. Og man har direkte ønsket kopiering (altså redundans) af sikkerheds- og kontrolgrunde. Def. 4 er endelig karakteristisk derved, at den udtrykker både helheds- og fleksibilitetssynsvinklen gennem kravet om, at data skal kunne anvendes til *nye formål*. Også opgaver, som ikke var indset ved ibrugtagningen af et system, skal kunne løses ved *tilpasning* af systemet, ikke ved *udskiftning* af systemet.

Databasen er en væsentlig forbedring af andre dataregistreringsmetoder på de følgende 4 punkter:

- 1) Det bliver meningsfyldt at betragte alle filerne som et generelt og fælles informationslager, altså som en *helhedsafbildning af det system, man ønsker at styre*.
- 2) Der kan søges efter oplysninger *på flere forskellige måder* uden at filerne fysisk skal udsættes for sorteringsoperationer.
- 3) Den *dobbeltlagring*, som ikke er ønskelig af kontrol- og sikkerhedsgrunde, *kan undgås*.

4) *Nye filer kan dannes og nye programmer kan startes uden at man skal ændre den eksisterende database.*

Med fremkomsten af databasebegrebet blev »information retrieval«-problemet løst både principielt og praktisk. Dermed blev en hidtil meget generende databehandlingsteknisk forhindring fjernet. Denne hindring er identisk med den binding til primitiv teknik, som i sin tid var årsag til hele tænkningen i monistiske og dualistiske systemer og til sondringen mellem det, vi tidligere i dette afsnit har kaldt primære og sekundære opgaver.

2. En reformulering

Der er en meget tæt sammenhæng mellem den af Vagn Madsen generelt formulerede registreringsopgave og den løsningsmetode, som den nye teknologi har givet. Det kan således siges, at selv om databaseteknologien ikke er og næppe bliver enerådende, er de rent tekniske muligheder for en dækkende løsning af regnskabsopgaverne til stede og har været til stede længe. Den moderne teknologi bliver desuden stedse mere *tilgængelig* (brugervenlig, sikker, prisbillig) i forhold til andre fremgangsmåder. Endelig giver den omstændighed, at teknologien findes, et øget spillerum for en mere dækkende teoretisk formulering af regnskabsopgaverne.

Vi skal i den anledning vende os til den hidtil uanfægtede tidsmæssige opdeling af regnskabsopgaverne (EX ANTE og EX POST) og påstå, at der mangler en dimension, som er så nærliggende, at det faktisk er besynderligt, at den ikke før er indføjet systematisk i regnskabsteorien.

Alle ved, at det oftest tager en vis tid at realisere (= virkeliggøre) en truffet købs-, produktions- eller salgsbeslutning. Alle ved også, at køb og salg almindeligvis er forbundet med en vis kreditgivning, hvorfor der tillige ofte er en tidsafstand fra realisation til betaling. *Hvis tidsafstandene mellem beslutning, realisation og betaling overalt var nul, ville regnskaberne være overflødige.*

Den del af balancen, som kaldes omsætningsformuen (current assets) viser på det valgte opgørelsestidspunkt den totale tidsafledte binding af virksomhedens likviditet, som optræder, fordi man af mange grunde må arbejde med de nævnte tidsafstande mellem handlingernes start og færdiggørelse.

Eksistensen af tidsafstandene i handlinger og handlingeskæder er altså selve begrundelsen for overhovedet at føre regnskab. Det er derfor ganske mærkværdigt,

at man i teorien kun har villet anskue en handling inden den blev foretaget og efter, at den var foretaget, og ikke imens den blev foretaget.

Alle ved yderligere, at selv omhyggeligt beskrevne og besluttede købs-, produktions- og salgshandlinger ikke altid realiseres og betales som forudsat på beslutningstidspunktet. Både købs-, produktions- og salgsbeslutninger finder sted under en vis usikkerhed. Det er nødvendigt at overvåge, følge op og sommetider at gribe ind og korrigere. Handlingerne må styres fra beslutning over realisation til betaling.

Den systematisk manglende synsvinkel er *styringssynsvinklen*. For den rent sproglige analogis skyld kalder vi den IN ITINERE-synsvinklen. Ordet ITINERE har trykket på 2. stavelse. Det er, som de to andre udtryk, dannet af latin (iter = vej). Hvor EX ANTE betyder »før« og EX POST »efter«, betyder IN ITINERE »igangværende« eller »undervejs«.

Vi kan således anskue de økonomiske konsekvenser af en organisations beslutninger ud fra 3 tidsmæssige synsvinkler:

- 1) EX ANTE. Nøgleordet er *beslutning*. En begivenhed med økonomiske konsekvenser er påtænkt, men endnu ikke besluttet. Udtrykt i adfærdstermer *beskriver, forklarer og forudsiger* man før derefter at *beslutte*.
- 2) IN ITINERE. Nøgleordet er *styring*. En begivenhed med økonomiske konsekvenser er besluttet, men ikke fuldtud realiseret og/eller betalt. Udtrykt i adfærdstermer *overvåger* man de med realisation og betaling forbundne handlinger, *rapporterer om afvigelse* og *korrigerer* afvigende handlingsforløb.
- 3) EX POST. Nøgleordet er *regnskab*. En begivenhed med økonomiske konsekvenser anses for helt eller delvis afsluttet, hvorfor de økonomiske konsekvenser kan beskrives udtømmende under visse forudsætninger (regnskabskonventioner). Udtrykt i adfærdstermer *registrerer, vurderer og dokumenterer* man de økonomiske konsekvenser.

Idet vi bibeholder den tidligere nævnte sontring, der er begrundet i synsvinklen eller dækningsomfanget af opgaverne, (helhed, funktion, enkeltsag), kan vi opstille og begrunde den i den følgende figur viste formulering af regnskabsvæsenets opgaver.

3. Nyformuleringer

Af hensyn til den sproglige klarhed og dermed til tilgængeligheden vil vi i det følgende erstatte latinen med almindelige danske ord. Vi siger

derfor *beslutning* i stedet for EX ANTE, *styring* i stedet for IN ITINERE og *regnskab* i stedet for EX POST.

Inden en beslutning træffes, har man frihed til at sige nej eller til at træffe en alternativ beslutning. Man forsøger derfor at beskrive de økonomiske konsekvenser af de forskellige muligheder, man har set. Afhængigt af beslutningssituationens egenart kan den beskrivende information hentes i virksomhedens eget informationssystem eller udefra, ligesom de beregningsmetoder og beregningsmodeller, som anvendes, kan være mere eller mindre systematiske.

Når en beslutning om et handlingsforløb først er truffet, vil man forsøge at styre dette handlingsforløb. Den trufne beslutning skal gennemføres, og det skal overvåges, at de økonomiske konsekvenser bliver som forudset. Er dette ikke tilfældet, ønsker man et tidligt varsel for enten at kunne korrigere handlingsforløbet eller beslutningsgrundlaget for gentagelsessituationer.

Når et handlingsforløb er endeligt gennemført, ønsker man at registrere de økonomiske konsekvenser af det så præcist, som det er muligt, da det økonomiske resultat for en periode spiller en direkte eller indirekte rolle for alle virksomhedens interessegrupper.

| | Beslutning | Styring | Regnskab |
|------------------|---|--|---|
| Topledelse | Struktur Beslutninger | Økonomistyring Virksomheden som helhed | Regnskab for Virksomheden som helhed |
| Afdelingsledelse | Periode- og Projekt- beslutninger | Økonomistyring Funktionsvis koordination | Regnskab for Afdelinger og funktioner |
| Sagsbehandler | Enkelt-sags beslutninger | Styring af handling og betalinger | Dokumentation af handling og betalinger |

Fig. 2: Regnskabsvæsenets opgaver (REBUS-konceptet).

Informationssystemet skal derfor, når det anskues efter tidssynsvinklen, kunne løse eller bidrage til løsning af de følgende 3 opgaver:

- 1) *Økonomiske beslutningsopgaver*. Denne kategori omfatter generelt beslutninger, altså handlingsalternativer, som overvejes, men som end-

nu ikke har medført bindinger (= irreversible økonomiske konsekvenser) for organisationen. Informationssystemet fungerer som et beslutningsstøttesystem, idet de data og beregninger, som systemet kan levere, sætter brugeren i stand til at overskue både en rentabilitetsdimension (kan det betale sig?) og en likviditetsdimension (hvordan kan/bør det finansieres?).

- 2) *Økonomiske styringsopgaver.* Denne kategori omfatter generelt de trufne beslutninger, altså handlingsalternativer, som er igangsatte, men endnu ikke er endeligt afsluttede. De økonomiske konsekvenser er derfor nok planlagte, men endnu ikke kendte i detaljer i organisationen. Informationssystemet fungerer som et økonomisk prognose-, overvågnings-, varslings og korrektionssystem, idet de igangværende handlingsforløb og de heraf afledte forventede betalingsmønstre løbende korrigeres og revideres. Brugeren er i stand til, løbende at overvåge udviklingen i såvel rentabiliteten, (indtjeningsevnen) og likviditeten (betalingsevnen), herunder specielt at opnå et tidligt varsel, dersom likviditeten udvikler sig i en ikke ønsket retning.
- 3) *Økonomiske registrerings- og dokumentationsopgaver.* Denne kategori omfatter i videste forstandden løbende registrering og dokumentation af de økonomiske konsekvenser af de handlinger, som organisationen gennemfører i interaktion med sin omverden. Informationssystemet er både logisk og fysisk *den økonomiske database*, som udgør det fælles grundlag for løsning af såvel de interne som de eksterne regnskabsmæssige rapporteringsopgaver. Brugeren er i stand til at levere information og beregnings- og redigeringsmodeller til hel eller delvis løsning af disse rapporteringsopgaver. Den økonomiske database danner tillige i væsentligt omfang grundlaget for løsning af de økonomiske beslutningsopgaver og de økonomiske styringsopgaver.

Den *bruger*, som er nævnt i det foranstående, er virksomhedens professionelle ledelse, hvis opgave det blandt andet er at kunne overskue de økonomiske konsekvenser af sine handlinger. I små virksomheder er det måske indehaveren selv, som i samarbejde med en revisor eller en anden sagkyndig udøver den økonomiske ledelsesfunktion. I større organisationer vil man funktionsspecialisere og oftest betro opgaverne til medarbejdere med særlig stor viden og erfaring. Når en virksomhed vokser og når en given størrelse, kan man finde regnskabs- eller økonomichefen i ledergruppen.

Dersom vi anskuer tingene efter dækningsomfanget, får vi opgaverne set ud fra 3 specifikke rollesynsvinkler. Afhængigt af organisationens størrelse og specialiseringsgrad kan rollerne være sammenfaldende eller mere eller mindre præcist adskilte

- 1) *Topledelsen* anlægger helhedssynsvinklen. Der skal træffes *strukturbeslutninger*, altså sådanne beslutninger, der ændrer virksomhedens strukturelle særpræg. Nøgleordet er *udvikling*. Der kan f.eks. være tale om investeringer i ny teknik, oprettelse eller nedlægning af en afdeling, overgang til ændret finansieringsstrategi eller nye samarbejds- eller organisationsmønstre. Den økonomiske helhedsstyring vil bestå i en løbende overvågning af gennemførelsen af de lagte planer og deres økonomiske konsekvensbeskrivelser i form af realisations- og betalingsprognoser. Den økonomiske helhedsstyring indeholder også et krav om tidligt varsel og dermed om, at planlægningen foregår med en høj grad af troværdighed. Endelig skal de eksterne interessegruppers krav på troværdig information dækkes i form af perioderegnskaber og andre beskrivelser af virksomhedens økonomiske liv.
- 2) *Funktionsledelsen* ser tingene ud fra en afdelingssynsvinkel. Beslutningerne er *periode- og projektbeslutninger*. Herved forstås vi beslutninger, som tilsigter opnåelse af tilfredsstillende økonomiske resultater indenfor givne strukturelle rammer. Nøgleordene er *koordination og kommunikation*. Der kan f.eks. være tale om den praktiske tilrettelægning af tilbuds- og prispolitikken, så den kan udføres med en stadigt opdateret viden om virksomhedens samlede produktions-, leverings- og finansieringsberedskab. Den funktionsvise økonomistyring indeholder bl.a. stillingtagen til regler for levering af ydelser til og modtagelse af ydelser fra andre afdelinger. Herunder kan spørgsmål om intern afregning og købe-ude-producere-selv beslutninger blive aktuelle. Funktionssynsvinklen afspejles i regnskaberne i form af afdelingsbilleder med indtjenings- og omkostningssteder. Sådanne afdelingsbilleder skal kunne fremstilles samtidigt med, at en aggregering af den samme information til helhedsniveau stedse er mulig.
- 3) *Sagsbehandleren* er den medarbejder, som konkret og i praksis udfører de handlinger, hvis økonomiske konsekvenser løbende måles som en delmængde af den information, der totalt er nødvendig for sagsbehandleren. Det er enkeltsagsbeslutningerne, der er i fokus, alt-

så helt konkret det tilbud, som en kunde har bedt om, eller den reklamation, som en anden kunde har fremsat. Da sagsbehandling i vidt omfang er gentagelser af tidligere gennemførte handlingsforløb, kan informationssystemet give klare rationaliseringsgevinster på to punkter. Selve sagsbehandlingen kan for det første udføres hurtigt og sikkert ved hjælp af stående regelsæt og stående instrukser, som meget ofte kan have form af datamatiske procedurer. For det andet vil gentagelseelementet gøre, at sagsbehandleren i vidt omfang kan påbegynde behandlingen af en given sag ved at kopiere information fra tidligere sager. Også en sådan informationskopiering kan med fordel udføres datamatisk. Den løbende sagsstyring kan finde sted ved hjælp af automatisk dannede sagsprognoser, der danner grundlag for arbejdsplaner, påmindelser og undtagelsesrapporter. Da den for regnskabet nødvendige og tilstrækkelige information er en delmængde af sagsbehandlingsinformationen, kan der etableres en hurtig og sikker automatisk regnskabsmæssig registrering ad datamatisk vej.

Vi har i dette afsnit udbygget de formuleringer til regnskabsvæsenet, som tidligere har været fremsat af de nævnte teoretikere. Det er vigtigt at påpege, at REBUS-konceptets opfattelse af regnskabsopgaverne ikke bryder med og dermed så at sige kasserer nogle af de nævnte og kendte rammer. Det skal snarere ses som en naturlig videreudvikling, som er muliggjort af informationsteknologiens landvindinger. Der er altså tale en evolution snarere end om en revolution. Den systematiske tilføjelse af IN ITINERE synsvinklen åbner muligheden for at gøre den normative regnskabsteori klarere og enklere på nogle få, men til gengæld ret væsentlige punkter. Der er tale om, at vi påpeger og analyserer en hidtil overset, men meget enkel sammenhæng på det generelle niveau. Regnskabsteorien får herigennem tilføjet en dimension, så et regnskab i højere grad, end det hidtil har været tilfældet, kan læses og opfattes i en direkte sammenhæng med planlægningen.