

# Økonomistyring & organisationskultur: Om regnskabssystemers kontekstualitet

Af Jan Mouritsen\*)

## Resumé

*I denne artikel peges på, at kulturbegrebet kan tolkes generelt på to måder: som variabel eller som social konstruktion. Sidstnævnte perspektiv bruges til at diskutere hvordan kulturbegrebet kan berige forståelsen for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer i virksomheder.*

## Indledning

Mangt og meget siges i disse år om kulturbegrebet og dets anvendelse i erhvervsøkonomien (1). Organisationskultur anses ofte for et nyt og unikt perspektiv (2) på, hvad en organisation er. Definitioner er der flere af, men synes generelt at være »... en bestemt måde at se og tolke virkeligheden på, ... et slags paradigme for, hvordan verden ser ud« (Bakka, 1986, s 35) (3). Det har noget at gøre med rutiner, normer, myter og traditioner; og måske væsentligst, så udtrykker kulturen sig gennem bløde faktorer såsom de ansattes mål og holdninger snarere end gennem virksomhedens organisationsstruktur og andre hårde forhold. Som det er antydnet her glimrer begrebet ved lige dele selvfølghed og tvetydighed. Selvfølghed, fordi det jo er indlysende at »lugten« er forskellig i forskellige »bagerier«. Og tvetydighed, fordi dets anvendelser og definitioner er mangeartede: skal vi tale om monokultur eller multikultur i en organisation? Har alle virksomheder en organisationskultur? Er begrebet organisationskultur et værktøj eller en filosofi? Er kultur et »mikro-« eller et »makro begreb«?

Det er måske derfor, at begrebet organisationskultur er blevet en af disse *grandes idées*, som på en gang fanger forskere, erhvervsfolk og kon-

sulenter. Forskerne anvender det som referenceramme for den del af virksomhedsteoriene, der ser organisationer som bløde sociale systemer (f. eks. Brown, 1978, March & Olsen, 1976, Pfeffer, 1981, Weick, 1969). Erhvervsfolk ser det som et kærkomment nyt koncept for strategiuudvikling i en periode, hvor »almindelige« teorier om strategisk ledelse ikke er blevet anset for tilstrækkelige som baggrund for udvikling af succesfulde erhvervsvirksomheder (Carlzon, 1985). Konsulenter ser det som produktudvikling. Ikke mindst McKinsey, som i 1970'erne tabte markedsandele til Boston Consulting Group på »strategianalyse« markedet, havde behov for et nyt produkt: resultatet er velkendt, nemlig deres »7-S-Framework« lavet i samarbejde med Pascale & Athos (1981) og Ouchi (1981) ud af hvilket kom »excellence« (Peters & Waterman, 1982).

Også indenfor regnskabsforskningen er der diskussioner af, hvad kulturbegrebet betyder for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer (Ansari & Bell, 1985, Berry m.fl., 1984, Flamholtz, 1983, Larsen, 1984). Regnskabsforskningens anvendelse af kulturbegrebet er selvfølgelig inspireret af andre erhvervsøkonomiske discipliner ikke mindst organisationsteorien. Studiet af regnskabssystemer i dette perspektiv er specielt interessant, fordi regnskabssystemer udtrykker mål og værdier, da de jo er udviklet til at støtte beslutningstagen. *I det følgende diskuteres og eksemplificeres, hvordan kulturbegrebet kan berige forståelsen for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer i virksomheder.*

\*) Cand. merc., M.A. lektor, Institut for Informatik og Økonomistyring, HHK. Artiklen modtaget november, 1986.

# Økonomistyring & organisationskultur: Om regnskabssystemers kontekstualitet

Af Jan Mouritsen\*)

## Resumé

*I denne artikel peges på, at kulturbegrebet kan tolkes generelt på to måder: som variabel eller som social konstruktion. Sidstnævnte perspektiv bruges til at diskutere hvordan kulturbegrebet kan berige forståelsen for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer i virksomheder.*

## Indledning

Mangt og meget siges i disse år om kulturbegrebet og dets anvendelse i erhvervsøkonomien (1). Organisationskultur anses ofte for et nyt og unikt perspektiv (2) på, hvad en organisation er. Definitioner er der flere af, men synes generelt at være »... en bestemt måde at se og tolke virkeligheden på, ... et slags paradigme for, hvordan verden ser ud« (Bakka, 1986, s 35) (3). Det har noget at gøre med rutiner, normer, myter og traditioner; og måske væsentligst, så udtrykker kulturen sig gennem bløde faktorer såsom de ansattes mål og holdninger snarere end gennem virksomhedens organisationsstruktur og andre hårde forhold. Som det er antydet her glimrer begrebet ved lige dele selvfølghed og tvetydighed. Selvfølghed, fordi det jo er indlysende at »lugten« er forskellig i forskellige »bagerier«. Og tvetydighed, fordi dets anvendelser og definitioner er mangeartede: skal vi tale om monokultur eller multikultur i en organisation? Har alle virksomheder en organisationskultur? Er begrebet organisationskultur et værktøj eller en filosofi? Er kultur et »mikro-« eller et »makro begreb«?

Det er måske derfor, at begrebet organisationskultur er blevet en af disse *grandes idées*, som på en gang fanger forskere, erhvervsfolk og kon-

sulenter. Forskerne anvender det som referenceramme for den del af virksomhedsteoriene, der ser organisationer som bløde sociale systemer (f. eks. Brown, 1978, March & Olsen, 1976, Pfeffer, 1981, Weick, 1969). Erhvervsfolk ser det som et kærkomment nyt koncept for strategiuudvikling i en periode, hvor »almindelige« teorier om strategisk ledelse ikke er blevet anset for tilstrækkelige som baggrund for udvikling af succesfulde erhvervsvirksomheder (Carlzon, 1985). Konsulenter ser det som produktudvikling. Ikke mindst McKinsey, som i 1970'erne tabte markedsandele til Boston Consulting Group på »strategianalyse« markedet, havde behov for et nyt produkt: resultatet er velkendt, nemlig deres »7-S-Framework« lavet i samarbejde med Pascale & Athos (1981) og Ouchi (1981) ud af hvilket kom »excellence« (Peters & Waterman, 1982).

Også indenfor regnskabsforskningen er der diskussioner af, hvad kulturbegrebet betyder for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer (Ansari & Bell, 1985, Berry m.fl., 1984, Flamholtz, 1983, Larsen, 1984). Regnskabsforskningens anvendelse af kulturbegrebet er selvfølgelig inspireret af andre erhvervsøkonomiske discipliner ikke mindst organisationsteorien. Studiet af regnskabssystemer i dette perspektiv er specielt interessant, fordi regnskabssystemer udtrykker mål og værdier, da de jo er udviklet til at støtte beslutningstagen. *I det følgende diskuteres og eksemplificeres, hvordan kulturbegrebet kan berige forståelsen for udvikling og anvendelse af regnskabssystemer i virksomheder.*

\*) Cand. merc., M.A. lektor, Institut for Informatik og Økonomistyring, HHK. Artiklen modtaget november, 1986.

	Kultur som variabel	Kultur som social konstruktion
Kultur og organisation	Organisation <u>har</u> en kultur	Organisation <u>er</u> kultur
'Videnskabeligt' hovedproblem	Hvordan skal man organisere?	Hvorfor organiseres?
Organisation	Legalistisk definition af organisation	Organisation er 'mening'
Vægt på forandring	Den 'bedste' kultur skal fremmes - designes 'udenfor' kultur	Forandring er del af kultur - design er en del af organisatorisk forståelse
Syn på forandring	Relatere strategi og måldannelse; intern markedsføring	Ikke eksplicit værktøj til organisationsforandring; anvendes til organisationsforståelse
Kultur og regnskabsvæsen	Regnskabssystemer uafhængig af kultur og knytter sig til virksomhedens økonomistruktur	Regnskabssystemer er i sig selv kulturel artefakt

Figur 1. Kulturperspektiver

I artiklen sondres mellem kultur som variabel og kultur som social konstruktion. Med udgangspunkt i sidstnævnte præsenteres en case om anvendelse af regnskabssystemer i den engelske kulmineindustri.

## To Kulturperspektiver

Smircich (1983) peger på en væsentlig måde at opdele det væld af kulturdefinitioner på, som eksisterer idag. Enten taler man om kultur som *variabel*; d.v.s. at en organisation har en kultur. Eller også taler man om kultur som *social konstruktion* (4); d.v.s. at kultur er et udtryk for, hvad en organisation er. Figur 1 opsummerer nogle væsentlige konsekvenser af at lave denne distinktion.

For det første er der den *grundlæggende son- dring* mellem kultur som noget en organisation har vs. noget en organisation er. At en organisation *har* en kultur betyder, at kultur er et middel, som ledelsen kan bruge til koordinering af personers og gruppers handlinger henimod virksomhedens mål. Midlet er f.eks. Management by Objectives (jvf. Peters & Waterman, 1982), hvorefter den enkelte og ledelsens mål fastsættes i samarbejde; dette skulle borge for, at konsistente mål forfølges overalt i organisationen. – Kultur som social konstruktion indebærer, at kultur *er* organisation. D.v.s. at kultur er udtryk for den kontekstualitet (i form af en »fælles« referenceramme til fortolkning af handlinger og tildragelser), som ligger bag personers og gruppers handlen. Kontekstualitet baseres på historiske fænomener, aktørerne har hæftet sig ved. Hvad der er en betydende historisk begivenhed, og hvordan den skal tolkes, afgøres af den enkelte aktør (jvf. Smircich & Morgan, 1982). Det betyder også, at en ledelses forsøg på at implementere kultur i sig selv bliver fortolket kulturelt, hvor aktører forsøger på at forstå, hvad den »virkelige baggrund« bag det ledelsesmæssige tiltag er. Konsekvenserne kunne blive, at resultaterne er helt anderledes, end ledelsen havde tænkt sig.

For det andet repræsenterer de to perspektiver to forskellige *videnskabelige hovedspørgsmål*: Kultur som variabel realiseres gennem spørgs-

målet: hvordan skal man organisere kultur? D.v.s. at problemet er at skabe en effektiv organisation typisk overfor virksomhedens markeds-mæssige problemer. – Kultur som social konstruktion er snarere orienteret mod spørgsmålet:

Hvorfor organisere? Hvorfor agerer personer og grupper som de gør overfor hinanden? Mens variabel perspektivet har en eksplicit normativ holdning til kultur, så har social konstruktion perspektivet et diagnostiserende, deskriptivt og forståelsesorienteret sigte.

For det tredje er de to perspektiver forskellige m.h.t. hvad *en organisation* er. Under variabel perspektivet findes en legalistisk definition af, hvad en organisation er. D.v.s. de forhold, som er vigtige for kultur, forefindes i stort omfang indenfor den formelle organisation. Heroverfor står social konstruktion perspektivet, indenfor hvilket formel organisation er utilstrækkeligt. Der lægges snarere vægt på organisering som proces og dermed på alle forhold både indenfor og udenfor den formelle organisation, som har konsekvenser for udvikling og fortolkning af de begreber, som de involverede parter forklarer deres situation med. Således kan man ikke på forhånd antage, at den betydning, personer og grupper tillægger andre personers og gruppers handlinger, alene skabes indenfor rammerne af den formelle organisation.

For det fjerde er der i de to perspektiver forskellig *vægt på forandring*. Under variabel perspektivet er hensigten at fremme den bedste kultur. »Bedste« betyder her, at personerne i virksomheden skal lære mål, som leder frem mod handlinger, der forbedrer virksomhedens konkurrenceevne. Effektivitetsbegrebet defineres udenfor kulturen og er retningsgivende for, hvad der er bedst for hele virksomheden. Under social konstruktion perspektivet er forandring og definition af organisatorisk effektivitet en del af den kulturelle afklaring og ikke eksterne fortudsætninger som under variabel perspektivet. Social konstruktion perspektivet lægger op til, at problemet er at finde ud af, hvad forandring og effektivitet egentlig betyder i den konkrete situation. Hermed bliver de-

signprocesser i sig selv del af kulturel, organisatorisk forståelse. Forandring er derfor ikke et mål eller en løsning, men er netop det problem, der skal tages stilling til og forstås.

For det femte er *synet på forandringsprocessen* forskellig under de to perspektiver. Under variabel perspektivet er der en klar kausal række af beslutninger, som sikrer virksomhedens integration og planopfyldelse: virksomhedens omgivelser → strategi → målformulering (d.v.s. for hvert enkelt person og gruppe f.eks. via MBO til at integrere virksomhedens og den enkeltes mål) → straf og belønning af den enkelte (hvis målene under- eller overopfyldes) → økonomisk succes. Kultur kan hermed forandres og manipuleres rationelt – Under social konstruktion perspektivet er kulturbegrebet ikke et eksplicit værktøj, fordi socialt liv er en evolverende multidimensional proces snarere end resultatet af simple årsags-virkningssammenhænge. D.v.s. at alle aktører forholder sig til en strategisk implementeringsproces, hvilket i sig selv påvirker udfaldet heraf. Kultur er forankret i historiens inertie og derfor vanskelig at forandre rationelt og styret.

Følgelig, for det sjette, er *anvendelse af regnskabsystemer* forskellig under de to perspektiver. Under variabel perspektivet er regnskabsystemer (og organisationsstruktur) kulturuafhængige. De relaterer sig alene til strategi og økonomistruktur. Men disse strukturelle fænomener »klistres« sammen v.h.a. en stærk kultur til en effektiv organisation. – Under social konstruktion perspektivet er regnskabsystemer i sig selv en kulturel artefakt. Både regnskabsmodel og anvendelse heraf er et resultat af de personers specifikke historiske og sociale udvikling, som findes i den konkrete situation.

De to perspektiver er *alt i alt* udtryk for to opfattelser af, hvad erhvervsøkonomisk teori er, og hvad den skal bruges til. I variabel perspektivet lægges vægt på, at erhvervsøkonomisk teori skal kunne anvendes direkte som ethvert andet værktøj til løsning af et konkret defineret, praktisk problem. Som sådan forestiller man sig, at det er muligt via en række konkrete beslutninger at ændre den virkelighedsopfat-

telse, de ansatte i en virksomhed har, i en forudsigelig retning og mod et specificeret resultat. Målt ud fra denne hensigt har kulturbegrebet ikke overbevist som effektivt værktøj. Oftest er der tale om helt generelle anbefalinger, som har meget lidt konkret indhold, udover at man skal gøre brug af problemløsningens faser. D.v.s. begynd med at formulere en filosofi, definer dernæst virksomhedens strategi, klarlæg folks roller, træne og udvikle, definer den enkeltes mål o.s.v. (f.eks. Albert & Silverman, 1984).

Under social konstruktion perspektivet er der intet eksplicit krav om anvendelighed udover – naturligvis –, at enhver viden kan anvendes. Der ligger ikke anbefalinger om, hvordan en given viden skal anvendes, men »blot« at viden i det hele taget er forudsætningen for at kunne foretage intelligente beslutninger. Mens hovedsigtet under variabel perspektivet først og fremmest er at specificere en (primitiv) ændrings- og beslutningsmodel, er hovedsigtet i social konstruktion perspektivet at skabe viden om, hvilke dominerende ideer der eksisterer i en organisation samt forklare hvorfor disse ideer udvikles og vedligeholdes som legitime. Hermed skabes forståelse for de grundlæggende principper, som ligger bag menneskers handlen.

Der findes allerede en række fremstillinger af at opfatte kultur som variabel (f.eks. Christensen m.fl., 1984). I det følgende eksemplificeres derfor kultur som social konstruktion i relation til anvendelse af regnskabsystemer i den engelske kulmineindustri.

### En case: Regnskabsystemer og kultur i den engelske kulmineindustri i 1980'erne. (5)

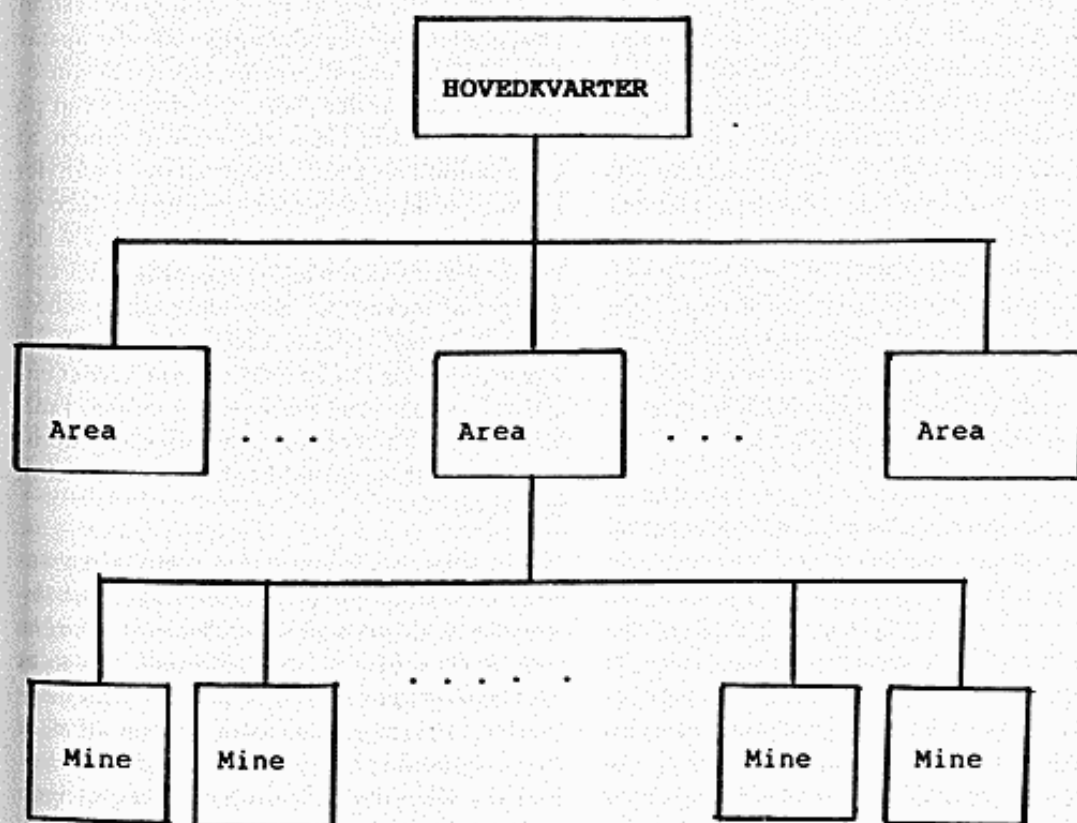
Den engelske kulmineindustri kan forekomme langt væk fra dansk erhvervsliv; men som case er den spændende, fordi den har en meget stærk kultur. Stærk betyder her, at kulmineindustriens ansatte i høj grad identificerer deres egne livsbetingelser med kulmineindustriens ve og vel. Som f.eks. Griffin (1971) og Bodey

(1976) påpeger, har kulminefolk altid været isoleret fra andre grupper i det engelske samfund både geografisk og socialt. Geografisk, fordi kulminer typisk ligger langt fra andre bebyggelser; kulminelandsbyen er bygget op omkring selve kulminen. Og socialt, fordi kulminefolk altid har været anset for at være lavstatusgruppe af andre samfundsgrupper i England. Derfor identificerer kulminefolk sig i høj grad med deres industri: den er simpelthen anset for at være eneste overlevelsesmulighed.

Som virksomhed er kulmineindustrien *organiseret* som illustreret i figur 2. Hovedkvarteret varetager strategiske opgaver ikke mindst industriens relationer til Energiministeriet. »Area« er en central, geografisk administrativ enhed. Her varetages taktiske administrative og tekniske opgaver; Area er styrende enhed for ca. 10-11 kulminer, som udelukkende beskæftiger sig med produktion af kul. Ca. 1000 mand er ansat i hver kulmine.

Det lyder som en selvfølgelighed, når minefolk siger, at de er her for at producere kul. Men når de så forklarer, at det skal ses som modsætning til at skabe overskud, giver det mere mening. (We are here to cut coal, -not to find costs«). Dette grundlæggende princip er meget vigtigt i forståelsen af, hvordan regnskabssystemet anvendes.

Efter konventionelle driftsøkonomiske kriterier er mineindustriens *regnskabssystem* »primitivt«. Nok er budgettet generelt set baseret på planer over, hvad der skal produceres i en given periode; men rapporteringssystemet fokuserer stort set alene på arbejdskraftproduktivitet (output pr. skiftehold, lønninger pr. skiftehold, overtidsbetaling), på produktion snarere end på salg, og på, hvor mange folk der arbejder under jordoverfladen og over jordoverfladen. Der er ingen anerkendelse af sondringen mellem fast variable omkostninger, der er ingen statusopgørelse for en kulmine, der rap-



Figur 2. (Simplificeret) Formel organisationsstruktur for den engelske kulmineindustri.

porteres ikke om kapitalomkostninger; og der er »tilfældig« allokering af faste omkostninger fra »Area« (»overheads«) til kulminerne.

*Regnskabsrapporterne* får i kulmineindustrien først og fremmest meningsindhold gennem deres anvendelse på møder mellem overordnede og underordnede, hvor der følges op på mål og resultater (accountability-meetings). Der er et meget udviklet sæt af sådanne møder dagligt, ugentligt, månedligt, og kvartalsvist. De daglige møder vedrører både opfølgning og allokering af mandetimer til forskellige jobs; mens de øvrige, hvor de månedlige og kvartalsvise er mellem kulmine og »Area«, fortrinsvist har med planlægning og opfølgning at gøre. Karakteristisk for alle møder er en paternalistisk ledelsesstil udvist af den overordnede, hvor denne på detaljeret vis intervenserer i den underordnedes job både med hensyn til problemformulering og med hensyn til formulering af løsningsforslag. Disse møder er meget intensive (d.v.s. at den overordnede sætter sig helt på samtalen f.eks. ved ikke at diskutere men ved at udspørge) og er tilrettelagt på en sådan måde, at produktionshensyn reproduceres som livsnerven for industriens overlevelse. Problemformulering og beslutningstagning baseres på velkendte og veltestede tekniske produktionsmetoder, der repræsenterer en interesse for operativ effektivitet gennem allokering af mænd og materialer. Der forsøges ikke ræsonneret i finansiell/økonomisk effektivitet f.eks. ved at argumentere ud fra oplysninger vedrørende de økonomiske konsekvenser af forskellige mulige fremgangsmåder.

Dette betyder imidlertid ikke, at regnskabssystemerne ikke bliver anvendt. På disse møder er *fortolkning af regnskabsdata* et fast punkt: men disse bliver anvendt selektivt, hvor den overordnede tager udgangspunkt i et »vilkårligt« tal for at få den underordnede til at bevise sin evne til rent faktisk at forstå, hvad der sker i minen. F.eks. er det uvist før et møde, om den overordnede nu vil tage udgangspunkt i omkostninger, produktion, produktivitet eller overarbejde. Blandt disse vælges fra den underordnedes synspunkt, et vilkårligt tal. Men det giver altid anledning til udspørgen. Regn-

skabsdata er en kilde – blandt flere andre – til at skabe gennemsigthed. Imidlertid er deres rolle i denne sammenhæng i høj grad tvetydig, fordi deres præsentation af virkeligheden viser sig at være i høj grad diskuterbar. Regnskabsdata anses ikke for at reflektere, hvad der anses for at være industriens karakter, nemlig en lang tidshorisont.

For det første er, som det blev forklaret af minefolk, infrastruktur i en mine så kompliceret, at investeringer heri ikke bør være afhængig af kortsigtede fluktuationer i marked. Regnskabssystemet udtrykker en økonomistruktur, som ikke anses for velegnet som udgangspunkt for beslutninger fordi den afspejler en marginalistisk økonomisk ide. Snarere end at tage beslutninger, på økonomisk grund tages udgangspunkt i den tommelfingerregel, at kul skal produceres, hvis det er til stede. For det andet er et kulmine-system behæftet med store geologiske og tekniske usikkerheder (6). I en kulmine er alle dele af det teknologiske system i høj grad indbyrdes afhængige. Når der opstår fejl i den ene ende af en mine, kan det få konsekvenser i den anden (f.eks. betyder et brud på et transportbånd i den ene ende af minen, at produktion i en anden sektor sættes i stå); det er stadig usikkert hvad der egentlig producerer fejlen p.g.a. mange mulige fejlkilder (d.v.s. det er ikke klart f.eks. om fejlen »egentlig« blev forårsaget af mekaniske eller elektriske problemer). Regnskabsdata er i forhold hertil alt for aggregerede og kliniske til at kunne give et endeligt svar på, hvad der egentlig foregår i minen. Men de bliver brugt som løftestang for diskussion af disse forhold ved at blive anvendt selektivt.

Begge disse argumenter om regnskabssystemers rolle peger på det paradoks, at *regnskabssystemerne gennem deres anvendelse benægtes som anvendelige til styringsformål*. D.v.s. at regnskabsrapporterne nok diskuteres på disse møder, men man finder igen og igen ud af, at deres indhold er helt ude af trit med »virkeligheden«. Økonomioplysninger benægtes igen og igen at være egnede som grundlag for styring af minen. Ved at trække selektivt på regnskabsoplysninger kan man komme til at disku-

tere teknisk, hvad der sker i minen og således påpege vigtigheden af teknisk snarere end af økonomisk viden. Som påpeget førhen er denne diskussion ikke blot problemløsning men i høj grad et middel til uddannelse og socialisering, fordi den underordnede derved lærer, hvad er korrekte problemer og løsninger på ledelsesmæssige spørgsmål i denne industri. D.v.s. *anvendelse af regnskabssystemer er ikke en teknisk planlægningsprocedure, men et socialt fænomen hvor regnskabssystemer anvendes som ressource i skabelsen af den specielle ledelsesfilosofi, som eksisterer i mineindustrien.* Således reproduceres den etablerede kultur gennem overordnede dybtgående spørgsmål til underordnede om deres billede af »mining-management«. Denne viden er central som basis for legitim kontrol over mænd og ressourcer. D.v.s. ledelsen legitimerer dens status ved at udvise evne til at finde og løse »minens problemer«.

Og ved at løse minens problemer, sikres også minelandsbyens overlevelse. Regnskabssystemet bidrager hertil på 2 måder. For det første er *forvanskningen af regnskabstal* meget udbredt. Eftersom minefolk ikke accepterer, at et regnskabssystem kan forklare hvad der egentlig går for sig i en kulmine (p.g.a. geologiske, tekniske m.v. forhold) kan man heller ikke regne med, at regnskabstal og afvigelser fra budgettet reflekterer andet end midlertidige fluktuationer. Derfor anses det for nødvendigt at korrigerer regnskabstallene for at vise den »egentlige« tendens i produktions- og omkostningsudviklingen. D.v.s. at forvanskningen af regnskabstal er forankret i et langtsigts syn for at gennemsigtgøre, hvad der er normalt for en mine. F.eks. er produktionstatistikken udjævnet, således at de tal, som rapporteres opad, ikke afslører de fluktuationer i produktion, som ifølge den enkelte mines interne/uofficielle statistik rent faktisk finder sted. Og med hensyn til materialeomkostningsforbrug er der mange eksempler på, at man simpelthen stopper med at inddatere omkostninger, når budgettet for en given måned er nået. Hermed ses igen, at mine-viden fundamentalt set er kvalitativ og baseret på vurdering.

For det andet er der en *vidtbredt krydssubsidiering af kulminer* indenfor et givet »Area« ved hjælp af *interne afregningspriser*. Herigennem støttes ikke-profitable miner af profitable miner ved, at profitable miner køber kul af den uprofitable mine til at blande op med sin egen kul. Når dyr kul overføres til gennemsnitspris, overføres naturligt nok også overskud. Således skabes en situation, hvor der ikke dokumenteres økonomisk grund til at lukke en mine med deraf følgende sociale konsekvenser for det lokale landsbysamfund. Det er anset for at være acceptabelt at have så tvetydige regnskabssystemer, fordi det hermed er muligt at tage højde for, at alle får deres fair andel af produktionen og at alle yder lige ofre for at sikre minernes fortsatte drift og dermed det bredere minesamfunds overlevelse; og det er alt for vigtigt at overlade til bogholdere (7).

### Regnskabssystemer og kultur

Hvad fortæller denne case om anvendelse af regnskabssystemer set i et kulturperspektiv?

For det første er det væsentligt at påpege, at *regnskabssystemer ikke har et »liv« uafhængigt af den kultur, indenfor hvilken de udvikles og anvendes.* Det er især vigtigt at se, at ikke blot er anvendelse farvet af de dominerende ideer, som hersker i en organisation; men også at selve udviklingen af regnskabssystemets model er et socialt fænomen, hvor det beslutes af nogle forhold snarere end andre skal modelles. I det givne case er det f.eks. klart, at regnskabsmodellen ud fra en lang række konventionelle driftsøkonomiske kriterier er helt utilstrækkelig. Alligevel anvendes regnskabssystemet som ressource i reproduktionen af et sæt dominerende ideer, der dog paradoksalt nok forkaster økonomioplysninger som relevante for beslutningstagen.

For det andet skal det påpeges, at forståelse af *regnskabssystemers konsekvenser og baggrunde ikke blot kan begrænses til fænomener indenfor den formelle organisation.* Selv om kulmineeksemplet antageligvis er ekstremt, så er det klart at anvendelse af det eksisterende interne regnskabssystem i stort omfang har baggrund i det bredere lokalsamfund. De bredere overord-



nede værdier, som eksisterer i lokalsamfundet, er ikke uafhængige af den udformning, det »interne« regnskabssystem har fået.

## Afslutning

Det kan forekomme helt utilstedeligt, at regnskabssystemerne i den grad bliver manipuleret som eksemplificeret overfor. Topledelsen har jo ingen chance for at se, hvad der egentlig foregår i virksomheden. – Og er det ikke lidt fattigt at konkludere, at kulturbegrebet blot kan bruges til at sige, at udvikling og anvendelse af regnskabssystemer hænger sammen med de dominerende ideer, som er i organisationen?

Jo, det kan man godt sige. Men hvis man som konsulent kom og sagde, at nu skal vi udvikle styringsrækker på alle ledelsesniveauer i kulmineindustrien ved at klarlægge folks mål, hvad ville så ske? Givet den uoverensstemmelse om, hvem industrien egentlig er til for, ville en rolle-afklaring næppe producere andet end konflikt, fordi blot det at tale om – og dermed specificere – mål direkte vil lægge op til formulering af interessekonflikter, modsætninger og måske industriel uro. Denne strategi er i princippet i overensstemmelse med variabelperspektivet; men den kan næppe i denne situation bruges til at skabe, hvad konventionelt anses for at være en slagkraftig virksomhed.

Social konstruktion perspektivet er her i langt større grad et potentiel. Ikke fordi der specificeres konkrete skridt til at løse konflikter; men fordi man herigennem får detaljeret viden om bevæggrundene bag folks adfærd. Og hvordan denne viden skal anvendes f.eks. af en topleder, afhænger af situationens konkrete betingelser. F.eks. selvom regnskabssystemet i kulmineindustrien forekommer ganske irrationelt ud fra økonomiske kriterier, er det interessant at se, at det ud fra f.eks. et konflikt-synspunkt, har et spændende potentiel: det reducerer simpelthen antallet af situationer, hvor topledelse, den lokale ledelse og medarbejderne ville komme i direkte konfrontation. Sådan muliggør dette system at produktionen kun i *relativt* lille omfang ligger stille i denne industri. Derfor kan

social konstruktion perspektivet lægge op til strategier fra en top-ledelses side, som inddrager en række forhold, konventionel erhvervsøkonomisk teori ikke tager med i forhold til beslutningstagen.

## Noter

- 1) Jeg takker Hanne Foss Hansen, John Christiansen, Dian Kjærgaard, Preben Melander og Peter Neergaard, alle kolleger ved Institut for Informatik og Økonomistyring, HHK, for værdifulde kommentarer til tidligere udkast til denne artikel.
- 2) Der er dog i et vist omfang snarere tale om en renaissance af ideer fra før 1960 (jvf. McGuire, 1964, kap. 10).
- 3) Vægtige danske bidrag til denne debat er Christensen & Molin (1984), Christensen m.fl. (1984), Larsen (1983), Rieneck (1984).
- 4) Smircich (1983) betegner egentlig kultur som metafor snarere end social konstruktion. Jeg har valgt ikke at bruge metafor, fordi dette for mig snarere er erkendelsesteori end selve substansen (jvf. Morgan, 1980). Jeg kalder det social konstruktion med udgangspunkt i Morgan & Smircich (1980), hvorefter forskningsproblemet er at forstå, hvordan social virkelighed skabes bl.a. gennem den betydning (symbolik), kulturelle artefakter har.
- 5) Denne case er en del af resultaterne fra et forskningsprojekt med deltagelse af D. Cooper, T. Hopper, T. Capps, E. A. Lowe, T. Berry, P. Ferguson og J. Mouritsen. Publikationer herfra er bl.a. Berry m.fl. (1985), Capps m.fl. (1986), Hopper m.fl. (1986), Mouritsen (1984).
- 6) Som det sikkert er bekendt, er den engelske kulmineindustri præget af et meget stærkt konfliktforhold mellem arbejdstagere og arbejdsgivere. Det har flere konsekvenser for produktionsplanlægning ikke mindst, at der er betydelige arbejdsmarkedsmæssige usikkerheder også; jvf. Hopper m.fl. (1986).

- 7) Legitimiteten vedrører selvfølgelig det lokale minesamfund. Ejeren af mineindustrien – den engelske stat – er skeptisk over for den måde at anvende regnskabssystemer (jvf. Hopper m.fl., 1986), fordi det vanskeliggør styring af, hvor investeringer skal lægges og af, hvilke miner der skal lukkes.

## Litteratur

- Albert, M. & M. Silverman: Making Management Philosophy A Cultural Reality, Part 1: Get Started & Part 2: Design Human Resource Programs Accountingly. *Personnel*, (1984, s. 12-21 og s. 28-35).
- Ansari, S. L. & J. Bell: »Implications of culture for the study of accounting and control systems«, præsenteret på EIASM, Amsterdam (1985).
- Bakka, J. F.: »Generelle træk i virksomhedens kultur«, *Erhvervsøkonomisk Tidsskrift* (1986, s. 35-46).
- Berry, T. J., T. Capps, D. Cooper, P. Ferguson, T. Hopper & E. A. Lowe: »Management Control in an Area of the NCB: Rationales of Accounting Practices in a Public Enterprise«, *Accounting, Organizations and Society*, (1985, s. 3-28).
- Bodey, M.: *Mining* (London, 1976).
- Brown, R. H.: Bureaucracy as Praxis: Toward a Political Phenomenology of Formal Organizations, *Administrative Science Quarterly* (1978, s. 365-82).
- Capps, T., T. M. Hopper, J. Mouritsen, D. Cooper & E. A. Lowe: »Accounting in the Production and Reproduction of Culture«, i Chua, W. F., A. C. Puxty & E. A. Lowe: *Radical Perspectives on Management Control* (MacMillan, 1986).
- Carlzon, J.: *Riv Pyramiderne ned* (Kbh.: Gyldendal, 1985).
- Christensen, S. & J. Molin: *Organisationskulturer* (Kbh.: Akademisk Forlag, 1983).
- Christensen, S., P. Jacobsen, H. H. Larsen & J. Molin: *Carlzons klister* (Kbh.: Forlaget Valmuen, 1984).
- Flamholtz, E. G.: »Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives«, *Accounting, Organizations and Society* (1983, s. 153-69).
- Griffin, A. R.: *Coal-Mining* (London, 1971).
- Hopper, T. M., D. J. Cooper, T. Capps, E. A. Lowe & J. Mouritsen: Financial Control and the Labour Process in the National Coal Board«, i Willmott, H. & D. Knights: *Management and the Labour Process* (Aldershot: Gower, 1986).
- Larsen, E. B.: »Organisationskultur«, i E. B. Larsen (red.): *Nye styremåder i den offentlige sektor* (Kbh.: DJØFs Forlag, 1983, s. 155-93).
- Larsen, E. B.: »Regnskaber og budgetter som kultur«, i Larsen, E. B. & P. Melander: *Vi bruger også regnskaber . . . men til hvad?* (Kbh.: Civiløkonomernes Forlag, 1984, s. 79-105).
- March, J. G. & J. P. Olsen: *Ambiguity and Choice in Organizations* (Oslo: Universitetsforlaget, 1976).
- McGuire, J. W.: *Theories of Business Behavior* (Prentice Hall, 1964).
- Morgan, G.: »Paradigms, Metaphors and Puzzle Solving in Organization Theory«, *Administrative Science Quarterly* (1980, s. 605-22).
- Morgan, G. & L. Smircich: »The Case for Qualitative Research«, *Academy of Management Review* (1980, s. 491-500).
- Mouritsen, J.: »Accounting and Culture: The Role of Finance in Collieries«, Upubliceret M.A.-afhandling (Sheffield University, 1984).
- Ouchi, W. G.: *Theory Z* (Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1981).
- Pascale, R. & A. Athos: *The Art of Japanese Management* (Hammondsworth: Penguin, 1981).

- 7) Legitimiteten vedrører selvfølgelig det lokale minesamfund. Ejeren af mineindustrien – den engelske stat – er skeptisk over for den måde at anvende regnskabssystemer (jvf. Hopper m.fl., 1986), fordi det vanskeliggør styring af, hvor investeringer skal lægges og af, hvilke miner der skal lukkes.

## Litteratur

- Albert, M. & M. Silverman: *Making Management Philosophy A Cultural Reality, Part 1: Get Started & Part 2: Design Human Resource Programs Accountingly. Personnel* (1984, s. 12-21 og s. 28-35).
- Ansari, S. L. & J. Bell: »Implications of culture for the study of accounting and control systems«, præsenteret på EIASM, Amsterdam (1985).
- Bakka, J. F.: »Generelle træk i virksomhedens kultur«, *Erhvervsøkonomisk Tidsskrift* (1986, s. 35-46).
- Berry, T. J., T. Capps, D. Cooper, P. Ferguson, T. Hopper & E. A. Lowe: »Management Control in an Area of the NCB: Rationales of Accounting Practices in a Public Enterprise«, *Accounting, Organizations and Society* (1985, s. 3-28).
- Bodey, M.: *Mining* (London, 1976).
- Brown, R. H.: Bureaucracy as Praxis: Toward a Political Phenomenology of Formal Organizations, *Administrative Science Quarterly* (1978, s. 365-82).
- Capps, T., T. M. Hopper, J. Mouritsen, D. Cooper & E. A. Lowe: »Accounting in the Production and Reproduction of Culture«, i Chua, W. F., A. C. Puxty & E. A. Lowe: *Radical Perspectives on Management Control* (MacMillan, 1986).
- Carlzon, J.: *Riv Pyramiderne ned* (Kbh.: Gyldendal, 1985).
- Christensen, S. & J. Molin: *Organisationskulturer* (Kbh.: Akademisk Forlag, 1983).
- Christensen, S., P. Jacobsen, H. H. Larsen & J. Molin: *Carlzons klister* (Kbh.: Forlaget Valmuen, 1984).
- Flamholtz, E. G.: »Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives«, *Accounting, Organizations and Society* (1983, s. 153-69).
- Griffin, A. R.: *Coal-Mining* (London, 1971).
- Hopper, T. M., D. J. Cooper, T. Capps, E. A. Lowe & J. Mouritsen: *Financial Control and the Labour Process in the National Coal Board*, i Willmott, H. & D. Knights: *Management and the Labour Process* (Aldershot: Gower, 1986).
- Larsen, E. B.: »Organisationskultur«, i E. B. Larsen (red.): *Nye styremåder i den offentlige sektor* (Kbh.: DJØFs Forlag, 1983, s. 155-93).
- Larsen, E. B.: »Regnskaber og budgetter som kultur«, i Larsen, E. B. & P. Melander: *Vi bruger også regnskaber . . . men til hvad?* (Kbh.: Civiløkonomernes Forlag, 1984, s. 79-105).
- March, J. G. & J. P. Olsen: *Ambiguity and Choice in Organizations* (Oslo: Universitetsforlaget, 1976).
- McGuire, J. W.: *Theories of Business Behavior* (Prentice Hall, 1964).
- Morgan, G.: »Paradigms, Metaphors and Puzzle Solving in Organization Theory«, *Administrative Science Quarterly* (1980, s. 605-22).
- Morgan, G. & L. Smircich: »The Case for Qualitative Research«, *Academy of Management Review* (1980, s. 491-500).
- Mouritsen, J.: »Accounting and Culture: The Role of Finance in Collieries«, Upubliceret M.A.-afhandling (Sheffield University, 1984).
- Ouchi, W. G.: *Theory Z* (Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1981).
- Pascale, R. & A. Athos: *The Art of Japanese Management* (Hammondsworth: Penguin, 1981).

- Peters, T. J. & R. H. Watermann: *In Search of Excellence* (N. Y.: Harper & Row, 1982).
- Pfeffer, J.: »Management as Symbolic Actions: The Creation and Maintenance of Organizational Paradigms«, i Cunnings, L. L. & B. M. Staw: *Research in Organizational Behavior* (1981).
- Reinick, B.: *Ledelsesfilosofi og virksomhedskultur en tankegang og et værktøj* (Kbh.: Militærpsykologi Publikation nr. 104, 1984).
- Smircich, L.: »Concepts of Culture and Organizational Analysis«, *Administrative Science Quarterly* (1983, s. 339-58).
- Smircich, L. & G. Morgan: »Leadership: The Management of Meaning«, *Journal of Applied Behavioral Science* (1982, s. 257-73).
- Weick, K. E.: *The Social Psychology of Organizing* (Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1969).