

Hvad kan ledere anvende regnskaber til, hvilken indsigt kan de erhverve og hvor er regnskabsvæsenet på vej hen?

Tendenser i nyere regnskabsforskning

Resumé

I nærværende artikel gennemgås fire vidensteoretiske paradigmer inden for organisations- og regnskabsdisciplinerne. Med udgangspunkt i hvert enkelt paradigme diskuteres hvilken indsigt ledere kan erhverve, og der opstilles en række normative råd om, hvad ledere kan anvende regnskaber til. Regnskabsvæsenet kan bl.a. anvendes til at effektivisere virksomheder, skabe mening med organisatoriske handlinger og legitimere disse, kontrollere virksomhedernes dagsorden, synliggøre virksomheden som en virksomhed, samt til at skabe et fælles etisk værdigrundlag. Endelig peger artiklen på, at regnskabsvæsenet i disse år er under kraftig ekspansion via fremkomsten af bl.a. Balance Scorecard, videnregnskaber, sociale regnskaber og miljøregnskaber etc.

Fra såvel studerende som praksis høres undertiden følgende type udtalelser: "At styre en virksomhed ud fra regnskaber er som at køre bil ved at kikke i bakspejlet" og "livet er for kort til regnskaber ... vi bør se fremad i stedet for" samt "regnskaber og budgetter er for bogholdere, mens potente ledere er optaget af visioner for fremtiden, symbolik og legitimering af handlinger". I nærværende artikel vil jeg ud fra en teoretisk synsvinkel forsøge at tilbagevise denne type påstande, da det er min overbevisning, at de er udtryk for en alt for snæver

Af Stig Hartmann

Hvad kan ledere anvende regnskaber til, hvilken indsigt kan de erhverve og hvor er regnskabsvæsenet på vej hen?

Tendenser i nyere regnskabsforskning

Resumé

I nærværende artikel gennemgås fire vidensteoretiske paradigmer inden for organisations- og regnskabsdisciplinerne. Med udgangspunkt i hvert enkelt paradigme diskuteres hvilken indsigt ledere kan erhverve, og der opstilles en række normative råd om, hvad ledere kan anvende regnskaber til. Regnskabsvæsenet kan bl.a. anvendes til at effektivisere virksomheder, skabe mening med organisatoriske handlinger og legitimere disse, kontrollere virksomhedernes dagsorden, synliggøre virksomheden som en virksomhed, samt til at skabe et fælles etisk værdigrundlag. Endelig peger artiklen på, at regnskabsvæsenet i disse år er under kraftig ekspansion via fremkomsten af bl.a. Balance Scorecard, videnregnskaber, sociale regnskaber og miljøregnskaber etc.

Fra såvel studerende som praksis høres undertiden følgende type udtalelser: "At styre en virksomhed ud fra regnskaber er som at køre bil ved at kikke i bakspejlet" og "livet er for kort til regnskaber ... vi bør se fremad i stedet for" samt "regnskaber og budgetter er for bogholdere, mens potente ledere er optaget af visioner for fremtiden, symbolik og legitimering af handlinger". I nærværende artikel vil jeg ud fra en teoretisk synsvinkel forsøge at tilbagevise denne type påstande, da det er min overbevisning, at de er udtryk for en alt for snæver

Af Stig Hartmann

opfattelse af, hvad regnskabsvæsen egentlig går ud på.

En klassifikation af teorier

Inden for samfundsvidenskab, og herunder organisationsteorien, ledelsesforskningen og regnskabsdisciplinen, arbejder vi med en række forskellige videnskabsteoretiske paradigmer. En blandt mange klassifikationer af disse paradigmer er Burrell & Morgans fire sociologiske paradigmer fra 1979. Som udgangspunkt hævder Burrell & Morgan, at samfundsvidenskab enten kan være objektivistisk eller subjektivistisk, og at den enten kan være baseret på en opfattelse af, at sociale systemer udvikler sig gennem regulering, eller alternativt at de ændrer sig gennem radikale forandringer. For en nærmere uddybning henvises til bilag A.

Ved at sammenstille disse to dimensioner danner Burrell & Morgan en tabel indeholdende de fire paradigmer, jvf. figur nr. 1.

Inden for det funktionalistiske paradigme finder vi, jvf. Burrell & Morgan, bl.a. positivismen, den sociale systemteori, den integrative og pluralistiske tilgang, samt interaktionismen og handlingsteorien. I det fortolkningsvidenskabelige paradigme finder vi bl.a. hermeneutikken, fænomenologien og den symbolske interaktionis-

me. I det radikal-strukturalistiske paradigme finder vi konfliktteorien og den marxistiske teori mv., og inden for det radikal-humanistiske paradigme den kritiske teori, anarkistisk teori og den franske eksistentialisme. Endelig kan den postmodernistiske retning siges at ligge i forlængelse af det radikal-humanistiske paradigme jvf. Puxty (1993).

Burrell & Morgans sondring mellem objektivisme og subjektivisme samt regulering og radikale forandringer, er imidlertid ikke i sig selv uangribelig. Ud fra et socialkonstruktivistisk perspektiv kunne man hævde, at objektivisme blot er en rutinedannelse, overgivelse, objektivering og institutionalisering af menneskelig handling, mens subjektivismen beskriver menneskers eksternalisering samt deres internalisering af objektivering, jvf. f.eks. Berger & Luckmann (1967). De to distinktioner søges også opløst af både Giddens (1976, 1979 & 1984) og Harbermas (1981). Giddens' projekt er et opgør mellem dualiteterne subjekt-objekt, mikro-makro og kritisk-ikke kritisk teori gennem antagelsen af sociale praksisser som omdrejningspunktet for dannelse af strukturer og strukturers dualitet. Harbermas' projekt kan ligeledes ses som et opgør med de to distinktioner gennem rekonstruktionen af den universelle fornuft ved hjælp af det

Figur 1. Burrell & Morgans fire sociologiske paradigmer.

	Radikale forandringer		
Subjektivisme	Radikal Humanisme	Radikal Strukturalisme	Objektivisme
	Fortolkningsvidenskab	Fortolkningsvidenskab	
	Regulering		

gode argument, opnået i en demokratisk og herredømmefri dialog. Endelig kan Burrell & Morgans model på den ene side beskyldes for i sig selv at udgøre en objektivisering; på den anden side advokerer modellen indirekte for en øget forskning inden for de øvrige paradigmer end lige det funktionalistiske, idet modellen viser, at størsteparten af den hidtidige samfundsmæssige og organisatoriske forskning er udført inden for det funktionalistiske paradigme.

På trods af den kritik, der kan rettes mod Burrell & Morgans klassifikationsmodel, vil jeg alligevel af fremstillingsmæssige grunde fastholde modellen. Dertil kommer, at denne model også er blevet anvendt til at klassificere størsteparten af regnskabsforskningen af Hopper & Powell (1985). Derudover kan man sige, at uanset om man som ledelsesforsker vælger at forkaste distinktionerne i Burrell & Morgans model, så er man som forsker under alle omstændigheder nødsaget til at forholde sig til disse dualiteter, da de trænger tværs ned igennem hele den sociale verden.

Endelig skal det nævnes, at artiklen både ser på, hvilken indsigt ledere kan erhverve fra regnskabsforskningen inden for hver af de fire paradigmer og på, hvad ledere kan anvende denne indsigt til. Ud fra et traditionelt videnskabssyn vil det kun være rigtigt at tale om anvendelse inden for det funktionelle paradigme, mens man vil nøjes med at tale om indsigt fra de andre paradigmer. For at gøre artiklen mere praktisk orienteret har jeg dog alligevel valgt at fremkomme med egne normative fortolkninger af, hvad ledere kan anvende regnskabsforskningen til inden for alle paradigmerne, selvom jeg herved bryder

med de tre paradigmers forskningsheuristik og, så at sige, kommer til at spille det forkerte sprogspil i forhold til konteksten.

For at gøre gennemgangen af retningerne inden for regnskabsvæsenet så overskuelig og læseværdig som muligt, er der nedenfor kun angivet ganske få referencer til specifikke forfattere. En detaljeret referenceliste er givet hos Hopper & Powell (1985) og Puxty (1993).

Funktionalismen

Virksomheden er i et funktionalistisk perspektiv karakteriseret ved at være en formel struktur, der kan beskrives ud fra en række lovmæssigheder, og som udgør en enhed, der udvikler sig forholdsvis stabilt gennem regulering. Virksomheder kan have forskellige typer af mål inden for dette paradigme såsom profitmaksimering, overlevelse på langt sigt eller opretholdelse af en interessentbalance. Uanset virksomhedens mål kan dette tilvejebringes gennem beregning, kalkulation, planlægning/kontrol eller gennem forhandling.

I det funktionelle paradigme finder vi, jvf. Hopper & Powell (1985) samt Puxty (1993), de områder, som vi traditionelt kalder Financial Accounting, Management Accounting, Strategic Management Accounting og Contingency Theory, samt Behavioural Accounting. Financial Accounting er bl.a. optaget af udformningen af det eksterne regnskab m.h.p. at tilgode- se bl.a. investorerne, bankforbindelser og skattemyndigheder, samt af at give et officielt retvisende billede af virksomheden, der kan danne udgangspunkt for beregning af afkast og risiko mv.

Management Accounting tager udgangspunkt i virksomhedens interne regn-

skabsvæsen og hviler grundlæggende på registreringer af virksomhedens transaktioner med udgangspunkt i det dobbelte bogholderis princip. Med udgangspunkt i disse registreringer er det muligt at beskrive virksomheden ud fra bl.a. en full-cost model, en dækningsbidragsmodel eller en Activity Based Costing model.

Gennem klassificering af omkostningerne ud fra deres variabilitet og reversibilitet i bl.a. enhedsomkostninger og kontante kapacitetsomkostninger, samt ved at kæde omkostningerne sammen med indtægterne, kommer dækningsbidragsmodellen til at fokusere på de enkelte omkostningsmål såsom ordrer, produkter eller kunders bidrag til periodens samlede overskud. Endvidere muliggør dækningsbidragsmodellen en meget tæt beskrivelse af virksomhedens likviditet gennem brugen af beholdningsforskydningsmodellen. Til gengæld er dækningsbidragsregnskabet blevet kritiseret for ikke i tilstrækkelig grad at tage hensyn til virksomhedens faste omkostninger og dermed dens langsigtede overlevelse, idet modellen lægger op til, at virksomheden på kort sigt blot behøver at dække sine enhedsomkostninger (variable omkostninger).

Dette problem forsøger det volumenbaserede full-cost regnskab at råde bod på ved, på såvel kort som længere sigt, at allokere alle virksomhedens omkostninger til de enkelte omkostningsmål (f.eks. produkter). Det sker ved, at virksomhedens "overhead-cost" typisk allokeres ud fra det volumen af direkte medgået arbejdstid eller det direkte medgåede materialeforbrug, der er anvendt i det enkelte produkt. Herved sikres, at produktet eller rettere det enkelte omkostningsmål også er med

til at bære de faste omkostninger. Problemet ved denne model er imidlertid, at allokeringssøglerne er arbitrære, idet f.eks. arbejds løn og materialeforbrug ikke behøver at være særligt gode indikatorer på, hvor meget den enkelte aktivitet egentlig trækker på virksomhedens faste kapacitet.

Som en reaktion specielt over for problemerne ved full-cost regnskabs arbitrære fordeling af overhead-omkostningerne og dækningsbidragsmodellens stærke fokusering på styringen af enhedsomkostningerne, fremkom i slutningen af firserne Activity Based Costing. Denne regnskabsmodel søger at give ledere en bedre mulighed for at styre virksomhedens faste omkostninger, idet undersøgelser har vist, at de faste omkostninger for mange virksomheder udgør langt den overvejende del af de samlede omkostninger. Activity Based Costing går kort fortalt ud på, at virksomhedens omkostninger inddeles i en række puljer, der drives af en række aktiviteter; ikke blot direkte materiale- og tidsforbrug, men også tid til omstilling af maskiner, omkostninger til lagring og transport etc. For den enkelte aktivitet (f.eks. produkt) opstilles en række costdrivers, der indikerer aktivitetens træk på de enkelte omkostningspuljer; herved muliggøres en mere nuanceret allokering af de indirekte omkostninger.

I praksis anvender mange virksomheder i dag flere af de ovenstående regnskabsmodeller, afhængigt af hvilken konkret beslutningssituation, de står i. Dækningsbidragstanken anvendes ofte i forbindelse med beslutninger angående virksomhedens kortsigtede økonomiske udvikling og likviditet, mens Activity Based Costing benyttes i forbindelse med beslutninger

omkring bl.a. produktintroduktion og produktafvikling. Endvidere anvendes full-cost tankegangen ofte i forbindelse med de samme typer af beslutninger som Activity Based Costing, men i tilfælde, hvor virksomhedens produktionssystem har en mere enkel karakter.

I både det interne og det eksterne regnskabsvæsen er der formuleret meget præcise regler for, hvordan registreringer skal ske og hvordan de skal sammenstilles og distribueres. Der er tale om at regnskaber, budgetter og kalkuler opfattes som en præcis, men dog forenklet beskrivelse af virkeligheden. Rent videnskabsteoretisk kan man sige (jvf. den tidlige Wittgensteins ideer om strukturlighed mellem sproget og den fysiske verden), at der her eksisterer en korrespondens mellem f.eks. kontoplanens struktur og virksomhedens økonomistruktur på den ene side, og virksomhedens struktur i form af dens fysiske varestrømme, organisatoriske inddeling i afdelinger samt formelle beslutningshierarki på den anden side. Af dette videnskabssyn følger, at en forståelse af regnskaber er tilvejebragt, når reglerne for registrering er forstået.

Hvor man inden for Financial Management og Management Accounting forsøger at etablere, beskrive og optimere virksomhedens aktiviteter ud fra et lukket organisationsperspektiv, så prøver man inden for Strategic Management Accounting at beskrive virksomheden og dens beslutningstagning ud fra et åbent systemsynspunkt, med fastholdelse af en konsistent matematisk logik. Det betyder, at en række strategimodeller bliver forsøgt formuleret i en matematisk konsistent terminologi. Eksempelvis anvendes værdikædetankegan-

gen til at vise, at ledere ikke blot bør optimere virksomhedens interne aktiviteter, men at de også bør forsøge at optimere disse ud fra relationerne til kunder og leverandører. De centrale spørgsmål er, hvilken overskuds- og afkastningsgrad der ligger i de enkelte led i den vertikale distributionskæde, og hvilken omorganisering af denne kæde der skal til for at øge virksomhedens andel af kædens samlede indtjening. Strategic Management Accounting er også optaget af, hvilken indtjening virksomheden har i forhold til sine konkurrenter, og hvordan virksomhedens relative indtjening kan forøges ved at ændre kunde- og leverandørrelationerne og derigennem evt. eliminere konkurrenterne.

En fjerde retning inden for regnskabsområdet er Contingency retningen, der på dansk går under betegnelsen det situationsbetingede regnskabsvæsen. Her er ideen, at regnskaber og regnskabssystemer bør indrettes forskelligt, afhængig af bl.a. hvilke typer af omgivelser virksomheden lever i, hvilken strategi den følger, dens organisationsstruktur, hvilken ledelsesstil dens ledere har, og hvilken teknologi og kontrolpakke den benytter sig af etc. Ledelsen skal således indrette sit informations-, styrings- og kontrolsystem afhængig af den konkrete situation, virksomheden befinder sig i. Denne retning bygger direkte på en systemtilgang og indirekte på en strukturalistisk tilgang. Gyldighed er ikke længere et spørgsmål om, hvorvidt virkeligheden repræsenteres ned til de mindste kendsgerninger, men derimod om hvilke relationer der eksisterer mellem enhederne. Betydningen ligger således i relationerne mellem entiteterne og ikke i en-

titeterne i sig selv. Endelig omfatter regnskabsvæsenet inden for det funktionelle paradigme også Behavioural Accounting, på dansk kaldet det adfældsorienterede regnskabsvæsen. Denne retning fokuserer på, hvorledes regnskaber konkret anvendes i organisationer og påpeger i tilknytning hertil, hvilke dysfunktionelle egenskaber regnskaber og budgetter kan have. Ud fra empiriske studier af hvorledes regnskaber anvendes, forsøger teoretikere inden for denne retning dels at justere de eksisterende regnskabs- og budgetmodeller, således at de kommer til at fungere bedre i forhold til organisationens og brugernes mål, og dels at udvikle nye, mere brugervenlige regnskabssystemer. Ledere kan her opnå en indsigt i, hvilken betydning involveringen af medarbejdere har i forbindelse med design af nye regnskabsystemer, og retningen forsøger også at opstille bud på, hvor høje budgetmål bør være med henblik på at opnå den størst mulige motivation hos medarbejderne.

Inden for det funktionelle paradigme kan man sige, at økonomi har udgjort både virksomhedens mål og middel, afhængig af hvilken position man har indtaget. Ud fra en investor- og aktionærsynsvinkel har formålet med organisationer været at maksimere det økonomiske afkast og samtidig hermed minimere/begrænse risikoen. Fra en managerialistisk/ledelsesmæssig synsvinkel er ledelse gennem regnskaber og budgetter, på linie med andre former for styring såsom strategi, marketing, finansiering etc., blot et blandt mange midler, hvormed en virksomhed kan ledes.

Ud fra de teorier, som hører hjemme i det funktionelle paradigme, kan ledere anvende regnskaber til at beskrive og analy-

sere virksomhedens hidtidige udvikling. På baggrund heraf kan der opstilles erfaringsnormer som kan anvendes, når konsekvenser af alternative beslutninger for fremtiden skal estimeres, hvad enten dette sker i en budgetform eller i en anden form for kalkulation. Ledere kan anvende regnskaber til at beskrive deres virksomhed på en logisk rationel måde, og de kan på baggrund heraf opstille budgetter og kalkulationer til optimering og effektivisering af virksomheden.

Endvidere kan ledere ud fra dette perspektiv anvende regnskaber og budgetter til at sikre, at virksomheden arbejder hen imod sine mål. Virksomhedens overordnede mål kan systematisk nedbrydes i en række delmål, handlingsplaner og delbudgetter, som virksomhedens enkelte beslutningsenheder får ansvaret for at opfylde. Ud fra det efterfølgende regnskab kan det så f.eks. via standardomkostningsregnskabet dels kontrolleres, i hvilken grad målet blev opfyldt, og dels hvad årsagen var til eventuelle afvigelser. Derudover kan ledere anvende regnskabsteorien til at overveje, hvorledes de mest hensigtsmæssigt indretter deres informations-, styrings- og kontrolsystemer ud fra den situation, virksomheden står i. Endelig kan de gennem regnskabsteorien få en indsigt i, på hvilke måder og i hvilken grad medarbejdere skal involveres i bl.a. budgettering og indretning af nye regnskabssystemer, for at sikre den størst mulige motivation.

Fortolkningsvidenskaben

Virksomheder er i et fortolkningsvidenskabeligt perspektiv karakteriseret som subjektive og intersubjektive konstruktioner. Virksomheden og dens omgivelser har kun

betydning i det omfang de eksisterer som virkelighedsbilleder i menneskers bevidsthed. Gennem social interaktion, og specielt gennem samtaler, videregives og forhandles det enkelte individs billede af hvem virksomheden er og hvilke omgivelser den har. Det der her karakteriserer en virksomhed er, at der eksisterer en nogenlunde fælles opfattelse af, hvem virksomheden er og hvad den står for, ligesom der også eksisterer et delvist fælles billede af, hvilke omgivelser virksomheden befinder sig i. I dette perspektiv eksisterer virksomheden og dens organisatoriske handlinger ikke som noget der har en betydning i sig selv; de har kun en mening gennem den fortolkning, som mennesker giver og tilskriver dem. Endelig er det værd at understrege, at selvom konstruktionen af virkelighedsbilleder af organisationen og dens omgivelser sker gennem forhandlinger mellem forskellige aktører (interessenter), så er disse virkelighedsbilleder (closures) i højere grad udtryk for en konsensus, forstået som tilvejebringelsen af en harmonisk tilstand, end de er udtryk for en undertrykkelse af bestemte aktører og interessegrupper.

I det fortolkningsorienterede paradigme finder vi ikke nogen egentlige regnskabskoler på samme måde, som vi finder dem i det funktionelle paradigme. Derimod støder vi på en række enkeltstudier af regnskabs betydning, baseret på en række forskellige sociologiske og filosofiske retninger inden for paradigmet. Nogle studier viser hvilke virkelighedsbilleder regnskaber producer hos bestemte aktører; andre fokuserer mere på selve konstruktionsprocessen af disse virkelighedsbilleder og atter andre er optaget af regnskabs be-

tydning som sprog. Endvidere finder vi studier der er optaget af, hvilke roller regnskabsvæsenet producerer og endelig er nogle studier særligt fokuseret på, hvorledes regnskaber er med til at skjule og synliggøre specifikke dele af den organisatoriske virkelighed. På dansk omtales de forskellige fortolkningsorienterede regnskabsstudier undertiden som det forståelsesorienterede regnskabsvæsen.

De regnskabsstudier, som tager udgangspunkt i en socialkonstruktivistisk tilgang ser på, hvorledes regnskaber, budgetter og økonomimodeller er med til at konstruere et billede af organisationen og dens omgivelser. Disse billeder er på den ene side produkter af den sociale interaktion, som finder sted i organisationer, men de er samtidig også med til at definere/skabe organisationen og muliggøre/begrænse aktørers interaktion i og omkring organisationen. Man kan sige, at regnskaber, budgetter og økonomimodeller bliver et eget fagsprog, som er med til ikke blot at definere den organisatoriske virkelighed; de skaber også mening med den og er med til at legitimere den.

Ud fra et sprogfilosofisk perspektiv kan regnskabsvæsen ses som et fagsprog, indeholdende sin egen syntaks, semantik/semnologi og pragmatik. Det, der adskiller regnskabsvæsen og økonomistyring fra andre fagdiscipliner er, at syntaksen i regnskabsvæsen er mere veludbygget, end den tilsvarende er inden for f.eks. marketing- og strategidisciplinerne. Regnskabsvæsen hviler på et 700 år gammelt sæt af posteringsregler, og det baserer sig på en juridisk regnskabslovgivning samt et sæt af matematiske modeller. Dertil kommer en meget veludbygget social praksis (pragma-

tik), som er reguleret via internationale og nationale regnskabsstandarder og revisionsstandarder. I modsætning til de fleste øvrige managementdiscipliner eksisterer der i tilknytning til regnskabsvæsenet en formel professionsdannelse, som vedligeholdes af revisorstanden. Implikationen heraf er, at regnskaber, budgetter og økonomiske kalkulationer af mange brugere tillægges en højere grad af objektivitet end f.eks. en strategiplan eller en marketingplan. Dermed være ikke sagt, at dette også er tilfældet ud fra et absolut videnskabs syn.

En række regnskabsstudier har endvidere taget udgangspunkt i Latours radikale form for socialkonstruktivisme. Latours idé er, at ikke blot aktører, men også aktanter, dvs. fysiske inskriptioner såsom diagrammer, skemaer og for den sags skyld også regnskaber, spiller en aktiv rolle i konstruktionen af den sociale virkelighed. Ud fra denne synsvinkel er det i lige så høj grad inskriptioner og fysikaliteter, der skaber mennesker, som omvendt. Regnskaber forstået som fysiske repræsentationer lever så at sige deres eget liv i organisationer, og de indgår samtidig som aktive deltagere i de netværk, der producerer specifikke organisationsopfattelser (closures).

Derudover har en række regnskabsstudier taget udgangspunkt i Goffmanns ideer omkring "front-region" og "back-region" samt "disclosure" og "enclosure". Regnskaber kan her siges at synliggøre visse dele af organisationens liv på bekostning af andre dele af den organisatoriske virkelighed. F.eks. bliver salg, omkostninger og de aktiviteter, der umiddelbart er forbundet hermed, meget synlige, mens de bagved-

liggende aktiviteter, der er forbundet med virksomhedens langsigtede overlevelse (såsom skabelse og sikring af fleksibilitet, læring og strategisk positionering), holdes skjult i det omfang, de ikke direkte optræder som omkostninger. Tilsvarende kan man sige, at regnskaberne synliggør virksomhedens materielle værdier i form af lagre, maskiner og bygninger etc., mens dens immaterielle værdier såsom viden og image etc. bliver næsten usynlige størrelser.

De regnskabsstudier, som følger heuristikken inden for det fortolkningsorienterede paradigme viser blot, hvorledes regnskaber, budgetter og økonomimodeller er med til at skabe den organisatoriske virkelighed, og hvorledes de selv er et produkt af denne. Det er så op til læserne (lederne) at foretage deres egne fortolkninger. Man kan sige, at disse studier giver ledere en indsigt i, hvilke organisationsopfattelser der eksisterer hos medarbejderne inden for forskellige dele af organisationen og på forskellige organisationsniveauer. Hvis man imidlertid vælger at bryde med heuristikken i dette forskningsprogram, så er det muligt at opstille forskrifter for, hvorledes ledere kan gøre brug af programmets indsigt.

Ledere kan anvende regnskaber, budgetter og økonomimodeller til bevidst at opbygge billeder af den organisatoriske virkelighed. Hvis en ledelse f.eks. står med en bestemt vision for virksomheden, vil ledelsen med fordel kunne kommunikere denne gennem et regnskabssprog (et budget), idet budgettet herved legitimerer visionen som værende rationel; ikke i kraft af dens indhold, men derimod alene i kraft af visionens/budgettets form. Ved at pakke

visionen ind i en regnskabsterminologi er det muligt at trække på anerkendte samfundsmæssige videnlagre såsom jura og matematik. Denne mulighed står ikke i samme grad til rådighed, hvis ledelsen vælger at kommunikere sin vision som en "narrative" eller som en ny strategi for virksomheden.

Hertil skal det imidlertid bemærkes, at når en ledelse vælger at kommunikere sin vision gennem f.eks. et budget, er den samtidig nødsaget til at følge den sociale praksis, dvs. de normer og standarder, som er indeholdt i regnskabsvæsen og økonomisk teori, for at opnå troværdighed. Regnskabsvæsen har her den fordel, at den på den ene side giver en række frihedsgrader såvel i regnskaber som i budgetter for beskrivelsen af virkeligheden, men samtidig er der også grænser for denne frihed, jvf. f.eks. årsregnskabslovens § 4 omkring kravet om retvisenhed.

Regnskabsvæsenet stiller sig endvidere til rådighed for ledere som den managementdisciplin, der i særklasse har patent på tiden. Årsagen hertil er, at virksomheder gennem deres regnskaber registrerer alle økonomiske transaktioner dag for dag, og at disse distribueres i måneder, kvartaler og år. Ingen anden managementdisciplin har en så detaljeret specifikation over tid af den sociale interaktion. Strategier specificeres f.eks. typisk i lange perioder med 1, 3 eller 5 års sigt. Ledere har herved via regnskaber et unikt instrument til at mobilisere fortiden som argument for fremtidige handlinger. Det er da heller ikke ualmindeligt, at netop fremskrivninger af virksomhedens økonomi anvendes som det primære argument for organisatoriske forandringer. Det kan i øvrigt bemærkes,

at netop mobiliseringen af fortiden som argument for fremtiden synes at have spillet en lige så stor rolle for statsledere gennem historien, som mobiliseringen af rummet spiller som argument for fremtidige handlinger. Som eksempel kan nævnes Hitlers mobilisering af tiden via begreberne "det tredje rige" og "tusindårsriget".

Budskabet fra regnskabsforskningen baseret på Latour er, at ledere kan anvende regnskaber til at skabe medarbejdere. Medarbejderne er tvunget til at agere ud fra den måde, hvorpå regnskaberne er hhv. indrettet og anvendes. Det betyder, at når regnskaber og budgetter specificerer bestemte kategorier og "sager", så er organisationens medarbejdere tvunget til at agere i forhold til disse kategorier og "sager". Ud fra regnskabsstudierne baseret på Goffmanns ideer omkring regionalisering kan man sige, at lederne gennem valg af regnskabsmodeller kan mobilisere bestemte dele af organisationen på bekostning af andre dele. Ved eksempelvis at vælge en dækningsbidragsbeskrivelse synliggøres den kortsigtede indtjening på f.eks. produkter eller afdelinger, mens kapacitetsomkostningerne kan sættes på den organisatoriske dagsorden ved at vælge en Activity Based Costing beskrivelse. En tredje mulighed er, at ledere f.eks. vælger at sætte kunder, leverandører og konkurrenter på den organisatoriske dagsorden ved at introducere Strategic Management Accounting i virksomheden.

Endelig skal det nævnes, at regnskabsvæsen besidder en særlig egenskab, som ikke findes i nær samme grad hos andre managementdiscipliner, nemlig den for omtalte evne til at holde mennesker ansvarlige. Denne egenskab er forankret i

regnskaber og budgetters afspejling og definition af virksomhedens beslutningshierarki, i budgetteringens rutinemæssige karakter samt i budgettet og regnskabetsevne til at abstrahere fra enkelthandlinger til konsekvenserne af bundter af handlinger, udtrykt i tal. En ledelsesmæssig pointe hentet fra den symbolske interaktionisme er, at medarbejderes budgetadfærd er afledt af, hvorledes de forventer at ledelsen vil reagere på givne afvigelser. Ledelsen er herved selv med til at bestemme måder, hvorpå mellemledere budgetterer gennem den måde, de selv reagerer på budgetafvigelser.

Radikal Strukturalismen

Set fra et radikal-strukturalistisk perspektiv befinder virksomheder sig i en permanent krise grundet kapitalens undertrykkelse og udnyttelse af medarbejderne. Denne krise opstår, fordi det enkelte individ producerer mere, end det får adgang til og behov for at forbruge. Herved skabes en merværdi, som er grundlag for klassedeling mellem mennesker og mellem organisationer. Virksomheder lader sig fundamentalt set ikke regulere, men de udvikler sig gennem kriser og revolutioner grundet den permanente strid om merværdiens fordeling. Virksomheder kan ses som instrumenter ikke bare til kontrol og undertrykkelse af medarbejderne (og herunder også lederne), men også som instrumenter til fremmedgørelse af disse. Det sker dels gennem begrænsningen af individets arbejdsfelt grundet arbejdsdelingen, der jo netop er hele årsagen til, at vi har virksomheder, og dels grundet prisfastsættelsen ikke blot på råvarer og produkter, men også på arbejdet og individerne.

Den marxistiske teoris kritik kan overordnet grupperes i to kategorier, nemlig den kritik som retter sig mod statens betydning og den som udspringer af arbejdsprocessen, jvf. Puxty (1993). Den kapitalistiske stat kan iflg. den marxistiske teori siges at spille en samfundsbevarende rolle, idet den private ejendomsret opretholdes gennem lovgivningen og herunder reproduceres igennem regnskabsvæsenet. Endvidere manipulerer den kapitalistiske stat sine individer gennem bl.a. familien, skolen og medierne. Familien opdrager barnet til individualitet og undertrykker samtidig dets naturlige gøre, mens skolen f.eks. gennem sin indretning i frikvarter og timer opdrager børn til lange arbejdsperioder og korte pauser. Desuden forbereder skolen via opdelingen i forskellige fag børnene på samfundets arbejdsdeling. Endelig er medierne med til dels at manipulere menneskers behov gennem reklamer, og dels at legitimere en falsk bevidsthed om, at den nuværende "repræsentative og demokratiske" styreform er til alles bedste.

Ud fra et arbejdsprocesperspektiv eksisterer der en fundamental konflikt mellem kapitalen på den ene side og ledelsen og medarbejderne på den anden side. Jo mere kapitalen betaler i løn, desto mindre bliver dens egen profit - og omvendt. Kapitalen råder i denne forbindelse over en række kontrolteknikker, hvormed den kan kontrollere arbejderne og frarøve dem deres retmæssige skabelse af værditilvækst. Kapitalen kontrollerer således valget af produktionsmidler, arbejdets tilrettelæggelse, aflæringen af medarbejderne samt kontrollen over distribution af information. Derudover kontrollerer kapitalen også arbejdets sprog, som bl.a. omfatter

regnskabsvæsen tillært af staten i skolerne.

En væsentlig del af den kritiske regnskabsforskning er stærkt optaget af at vise, hvordan regnskaber ikke er værdineutrale men tværtimod værdiladede. Kapitalens aflønning benævnes eksempelvis overskud og udbytte, mens arbejderens aflønning betegnes som en lønomkostning. Betegnelserne overskud og udbytte opfattes ikke blot i regnskabs sproget men også i dagligsproget som plusord, mens omkostninger, og herunder lønomkostninger, siges at være minusord. Endvidere er visse kritiske regnskabsforskere optaget af, hvorledes regnskaber er med til at synliggøre og fremme nogle arbejdsopgaver, mens konsekvenserne af andre holdes skjult. F.eks. udgiftsføres den tid, som medarbejdere anvender til at hjælpe deres kollegaer, mens de menneskelige omkostninger, som opstår gennem nedslidning af medarbejdere, ikke optræder i regnskaberne.

Endelig gør den marxistiske forskning os opmærksom på, at selvom forsiden af arbejdsdelingens medalje er effektivitet, jvf. Adam Smith, så er bagsiden af samme medalje kontrol over mennesker. Regnskabsvæsenet er her med til at udvide kontrollen fra et fysisk til et mentalt niveau, idet dens kategorier afspejler den selvsamme arbejdsdeling og gør det muligt over tid at holde den enkelte medarbejder ansvarlig for en bestemt mængde produktion, uden at vedkommende direkte overvåges i perioden.

Sammenfattende kan man sige, at regnskabsvæsen er en af de få managementdiscipliner, som ikke blot har udviklet sig inden for et harmonisyn og ud fra en ledel-

ses-/einersynsvinkel, men også ud fra en konfliktteoretisk og marxistisk teoridannelse. Denne del af regnskabsforskningen giver ledere og andre indsigt i, hvordan regnskabsvæsen er et instrument til manipulation, undertrykkelse og fremmedgørelse af mennesker. Hvis man skulle følge ånden i den marxistiske teoridannelse, måtte vi fortsat afsløre denne manipulation, undertrykkelse og fremmedgørelse. Endvidere skulle vi forsøge at opstille et utopia, hvor disse ting ikke fandt sted, og endelig burde vi forsøge at beskrive en vej ud af det nuværende morads. Det er imidlertid ikke min intention med denne artikel. Mit projekt er derimod at afdække hvad ledere kan anvende den indsigt til, som det kritiske perspektiv giver os, på trods af at der her er tale om et fundamentalt brud på - og misbrug af - forskningsprogrammets tradition.

Før jeg går i gang med den opgave kan man spørge, om ikke den marxistisk inspirerede regnskabsforskning kunne anvendes til at give ledere en indsigt i, hvordan de burde forbedre forholdene for virksomhedens medarbejdere? Man kunne her forestille sig, at ledelsen begyndte at anvende regnskaber, der afspejlede bredere sociale værdier frem for blot en ensidig fokusering på overskud og kapitalforrentning - kombineret med en mere demokratisk beslutningstagning - i stedet for den formelle hierarkiske beslutningstagning. Man kan her se både det etiske regnskab og det sociale regnskab som forsøg på netop at imødekomme en del af den kritik, som findes i regnskabsforskningen inden for det radikal-strukturalistiske paradigme. Problemet er imidlertid, at de ortodokse kritiske regnskabsforskere ser disse forsøg som

ubrugelige lappeløsninger på et grundlæggende forkert system, nemlig den kapitalistiske virksomhed.

Hvad kan en leder anvende den kritiske regnskabsforskning til, hvis han i stedet for at forsøge at reparere på den kapitalistiske virksomhed vil prøve at få den til at køre endnu bedre? Først og fremmest er det centralt, at regnskaber og budgettering er en meget effektiv måde at kontrollere mennesker på, idet de delvist overflødiggør en direkte fysisk overvågning. Men ikke nok med, at regnskaber og budgetter kan overvåge virksomhedens medarbejdere effektivt; disse managementkoncepter er også løbende med til at understrege hvem der skylder hvem en forklaring, hvem der står til regnskab for hvem, og dermed fastholde hvem der er chef og hvem der er underordnet. I den forbindelse stiller regnskabsvæsenet sig yderligere til rådighed som et instrument, der ikke blot afkræver medarbejderne en forklaring, men som tillige kan legitimere aktionærernes og ledernes sanktioner lige fra beskæring i ressourcetilførelser til fyring af medarbejdere og ledere. Sidst men ikke mindst kan en ledelse/aktionær anvende regnskaber til at synliggøre, hvor organisationens grænser går og derigennem reproducere ideen om den private ejendomsret.

Den kritiske regnskabsteori henleder imidlertid også vores opmærksomhed på, hvordan ledere kan anvende sproget som et redskab for ledelse (manipulation). Selvom både regnskaber og budgetter på den ene side er konsistente logiske systemer, så er de på den anden side også åbne systemer forstået på den måde, at det er op til ledelsen selv at definere, hvad der

skal indgå i regnskaberne og budgetterne og dermed, hvad der skal måles på og være genstand for den organisatoriske opmærksomhed. I kraft af, at regnskaber kun har fokuseret på virksomhedens økonomi, har ledelsen hidtil været i stand til at skjule virksomhedens sociale og miljømæssige ressourcebelastning og hermed også dens ansvar på disse områder. Regnskaber og regnskabsvæsenet har således gennem mange år været i stand til at skjule bestemte sider af virksomhedens aktiviteter, og har derigennem indirekte bedraget offentligheden omkring hvilket ressourceforbrug den havde i bredere forstand.

Afrundende kan man ud fra et kritisk perspektiv sige, at hvis ledelse skal have en betydning, må den få mennesker til at gøre noget, som de ellers ikke ville have gjort; ellers er ledelse overflødig og ligegyldig. Hvis det er tilfældet, må der også ligge et element af magt, undertrykkelse eller manipulation af mennesker i ledelse. Hvis regnskabsvæsen er et ledelsesværktøj, må regnskabsvæsen også kunne bistå ledere i at foretage denne magtudøvelse, undertrykkelse og manipulation. Dermed være ikke sagt, at hverken ledelse eller regnskabsvæsen alene kan reduceres til et spørgsmål om magt, manipulation og undertrykkelse.

Radikal Humanismen og den postmoderne tilstand

I det radikal-humanistiske paradigme, og ud fra en postmodernistisk tilgang, eksisterer virksomheder kun som sproglige fænomener underlagt muligheder og begrænsninger samt den tvang, som ligger i bl.a. managementkoncepternes sprogterminologi. En vigtig adskillelse mellem det

fortolkningsvidenskabelige paradigme og det radikal-humanistiske paradigme er, at sproget gennem ord og regler for ordsammenstilling og meningsskabelse undertrykker mennesker og tvinger dem til at handle på bestemte måder.

Inden for dette paradigme er virksomhederne ikke noget i sig selv, men derimod fuldt ud gennemtrængte af de diskurser, som eksisterer i samfundet. Virksomheders handlinger kan ikke i sig selv være rigtige eller forkerte. Det afgøres alene af konteksten, som disse handlinger udspiller sig i. Endvidere kan virksomheder ikke siges at udvikle sig i en nødvendig fremadskridende historisk retning; deres eksistens kan kun gribes gennem en episodisk tilgang. Endelig kan virksomheder siges at udgøre en del af det samfundsmæssige videnslager (sprog), i det omfang de har en sproglig eksistens gennem management-koncepterne, og dermed også en del af samfundets magthierarki. Opgivelse af troen på "fremskridtet" og på "en retfærdig tilstand" er i det radikal-humanistiske paradigme og for den postmoderne tilstand det afgørende brud med den marxistiske teori og det radikal-strukturalistiske paradigme.

Regnskabsforskningen inden for det radikal-humanistiske og postmodernistiske perspektiv har været stærkt inspireret af bl.a. Foucaults arkæologiske og genealogiske metode, samt af hans ideer omkring overvågning og straf (1975/1977). Det har givet sig udslag i en række historiske studier af regnskabsvæsenets og kalkulationens betydning. Hopwoods arkæologiske regnskabsstudier (1987) viser bl.a., hvordan regnskaber (accounting) er blevet "det det ikke var". Dette er sket ved, at regn-

skabspraksis i perioder er blevet koblet til forskellige typer af andre organisatoriske og samfundsmæssige praksiser. Derudover er Hopwood inde på, at regnskaber bør opfattes som et magtinstrument, dvs. et regime af økonomisk kalkulation, der virker både inden for og uden for organisationer, og som gør det muligt for ledere at lede/kontrollerer på afstand.

Et andet bemærkelsesværdigt arkæologisk regnskabsstudie er foretaget af Miller & O'Leary. Det viser, hvordan udviklingen af standardomkostningsregnskabet i begyndelsen af århundredet ikke kan forstås som et isoleret fænomen, men derimod må ses som et led i den øvrige samfundsdebat. I denne periode var den vestlige kulturkreds stærkt optaget af at effektivisere samfundslivet både inden for familie, skole, staten og de private virksomheder. Miller & O'Leary viser, hvorledes standardomkostningsregnskabet på linie med offentlige programmer for sterilisation, mentalhygiejne, bureaukratisering samt intelligencetest udgjorde elementer i et større projekt omkring effektiviseringen af alle elementer af samfundslivet.

Ud fra en radikal-humanistisk synsvinkel kan regnskaber hverken siges at være rigtige eller forkerte, de er blot een blandt mange måder, hvorpå vi fortæller historier. Disse måder eksisterer dog ikke tilfældigt, men formes af de overordnede diskurser, der udspiller sig i samfundet. Det postmoderne perspektiv kan i dag give os indsigt i, hvordan samfundsmæssige diskurser omkring miljø, menneskers sociale forhold, videnssamfundet og demokrati kan siges at smelte sammen med diskursen om effektivitet, produktivitet og forbrugersisme gennem fremkomsten af grønne, soci-

ale, viden- og etiske regnskaber. Regnskaber er her en form, der så at sige "effektiverer" miljøet, det sociale, viden og demokratiet.

Det, der optager regnskabsforskere inden for det radikal-humanistiske paradigme er ikke, hvorvidt den historie der fortælles er rigtig eller forkert, men derimod om den har en form, der gør den interessant eller ej. Æstetik og form prioriteres herved over indhold, mens tanken om retvisenhed og udvikling bliver irrelevant. Man kan sige, at mennesker er forbrugere ikke bare af produkter og services, men også af historier; det afgørende for, om vi vælger den ene eller den anden historie er, hvorvidt dens form er underholdende og interessant.

Hvis vi endnu en gang tillader os at bryde med heuristikken i det udlagte forskningsprogram kunne man spørge: hvad kan ledere anvende den eksisterende regnskabsforskning til inden for det radikal-humanistiske paradigme?

For det første viser forskningen inden for dette perspektiv som nævnt, at det i højere grad er f.eks. regnskaber, der skaber virksomhederne, end det er virksomhederne, der skaber regnskaberne. Det betyder, at en leder kan opnå at blive betragtet som rationel og effektiv, hvis han vælger at kommunikere gennem f.eks. regnskaber; ikke fordi regnskaber i sig selv er hverken gode eller dårlige, sande eller falske, men simpelthen fordi regnskabsvæsen er et led i en større samfundsmæssig diskurs, gående ud på at rationalisere og effektivisere samfundet. Omvendt vil de ledere og virksomheder, som ikke anvender regnskaber eller andre managementteknologier, løbe ind i ganske alvorli-

ge problemer med at overbevise omgivelserne om, at de overhovedet eksisterer som henholdsvis ledere og virksomhed. Hvis man vil vise, at man er leder, og man oven i købet ønsker at vise, at man er leder af en virksomhed, så er man tvunget til at anvende alle de nye managementteknologier, herunder også nyere og ældre former for regnskabsvæsen.

Den postmodernistiske tankegang kan også give ledere en bevidsthed om, at de på et niveau er fanget i en lukket cirkulær debat forstået på den måde, at de ikke kan bryde ud af denne debat, hvis de fortsat vil anses for at være effektive rationelle ledere. Det traditionelle regnskabsvæsens (management accounting) bud på ledelse er således, at ledelsen skal fokusere endnu mere på registreringer og omkostningsfordelinger etc., mens det ligger uden for regnskabsvæsenets domæne at pege på andre typer af tiltag, da disse vil undergrave lederens og virksomhedens identitet som værende effektiv.

Omvendt kan ledere på et overordnet niveau hente indsigt fra beskrivelserne af den postmoderne tilstand til at se behovet for at indskrive virksomhederne i flere temporære samfundsdebatter, herunder bl.a. debatterne om miljø og viden etc. Selvom ledere således kan siges at sprænge den økonomiske diskurs, som er udtrykt i det traditionelle regnskab, underlægges de blot andre og nye diskurser. De er stadigvæk ikke i stand til at undslippe samfundets debatter.

En tredje indsigt, som ledere kan drage fra den postmoderne tilstand, og som mange allerede har draget, er betydningen af form frem for indhold. Mange eksterne årsregnskaber har gennem de senere år

Figur 2. Indsigt fra regnskabsforskningen og dens anvendelse.

Paradigme	Indsigt fra regnskabsforskningen	Lederes muligheder for at anvende regnskabsforskningen
Funktionalisme	<ul style="list-style-type: none"> - Økonomiske love om virksomheden og dens funktionsmåde. - Viden om registrering og registreringsteknikker. - Producere et retvisende billede af virksomheden. - Behovet for information i specifikke situationer. - Indsigt i menneskers adfærd og motivation. 	<ul style="list-style-type: none"> - Beskrive virksomhedens aktiviteter. - Effektivisere virksomhedens aktiviteter internt og i forhold til omgivelserne. - Opbygge hensigtsmæssige informationssystemer. - Sætte optimale budgetmål. - Inddrage medarbejdere i det rette omfang ved opbygning af nye regnskabssystemer.
Fortolkningsvidenskab	<ul style="list-style-type: none"> - Opnå en forståelse af måden, hvorpå mennesker konstruerer virkelighedsbilleder om virksomheden og dens omgivelser gennem social interaktion og forhandling med andre. - Betydningen af inskriptioner. - Regnskabssprogets betydning. - Regionalisering af virkeligheden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ved valg af regnskabsmodel kan ledere bestemme, hvilke billeder af virksomheden og dens omgivelser der skal udbredes i virksomheden. - Sætte bestemte sager på den organisatoriske dagsorden og skjule andre forhold. - Skabe mening med og legitimere handlinger.
Radikal Strukturalisme	<ul style="list-style-type: none"> - Arbejdsdeling betyder på den ene side øget effektivitet og på den anden side øget kontrol, undertrykkelse og fremmedgørelse. - Regnskaber er ikke neutrale men værdiladede. 	<ul style="list-style-type: none"> - Regnskaber kan anvendes til at kontrollere medarbejdere. - Regnskaber kan anvendes til at opretholde den eksisterende organisatoriske orden. - Regnskaber kan skjule de forhold, der ikke er i ejernes interesse.
Radikal Humanisme og postmodernisme	<ul style="list-style-type: none"> - Regnskaber er en del af en overordnet effektivitetsdiskurs, som ledere er bundet af. - Regnskaber kan også kobles til andre diskurser i samfundet, herunder miljø og viden etc. - Regnskaber er en del af underholdningsindustrien. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ledere kan anvende regnskaber til at give sig selv og deres virksomheder en identitet som værende rationelle og effektive. - Regnskabsvæsen er een blandt mange måder at fortælle en underholdende historie på.

haft karakter af en blanding af reklame og skønlitteratur, mens resultatopgørelsen, balancen og noterne er vedhæftet som appendiks. Herved er årsregnskabet blevet

et forbrugsgode og en del af underholdningsindustrien, hvor det store plot i nogle tilfælde findes på sidste side lige som i kriminalromanen; i årsregnskabet dog i form

af noter og kommentarer om diverse regler for afskrivning, lageropgørelse mv.

I nedenstående figur har jeg forsøgt at sammenfatte, hvilken indsigt regnskabsforskningen inden for de fire forskningsparadigmer giver ledere, og de muligheder som ledere har for at anvende denne indsigt. Det må endnu engang understreges, at "anvendelsen" dels bryder med tre af de fire paradigmers forskningsheuristik, og at anvendelsesmulighederne er forfatterens normative bud på, hvordan regnskabsforskning kan anvendes af ledere.

Hvor er regnskabsvæsenet og dets ledelsesmæssige anvendelse på vej hen?

Efter denne lille "tour de force" rundt i regnskabsteoriens forskellige afkroge er det oplagt kort at vende tilbage til et par af de teoretikere, som har forsøgt at bygge bro over distinktionerne subjektivism/objektivism og regulering/radikale forandringer. I forlængelse heraf kunne man så spørge, hvor regnskabsvæsenet er på vej hen i dag?

En nyere kendt samfundsteoretiker er Giddens, der med sin strukturationsteori sætter sociale praksiser i centrum. Ud fra Giddens' teori kan regnskaber, budgetter og økonomimodeller siges at udgøre medier, som ledere kan benytte til at fortælle en virksomheds livshistorie. Regnskaber, budgetter og økonomimodeller er medier til rekonstruktion af virksomhedens fortid med henblik på at legitimere nutidige og fremtidige handlinger.

I denne proces udgør regnskaber, budgetter og økonomimodeller fortolknings-skemaer, som ledere kan anvende til at give visioner, organisatoriske handlinger og entiteter en mening for mennesker i og omkring organisationen. Regnskaber, bud-

getter og økonomimodeller er samtidig også facilitatorer til opretholdelse af den eksisterende organisatoriske orden samt ændring af denne, idet disse modeller bl.a. gennem kontoplanen etc. reproducerer og synliggør det organisatoriske hierarki.

Endelig er regnskaber, budgetter og økonomimodeller udtryk for normer, som ledere kan anvende til at legitimere handlinger og entiteter, og som samtidig kan anvendes til at sanktionere disse.

En væsentlig pointe ud fra Giddens' teori er desuden, at regnskaber, budgetter og økonomimodeller kan ses som medier, der på den ene side organiserer og distribuerer entiteter og handlinger i tid og rum, og samtidig er instrumenter der muliggør, at social interaktion kan finde sted uden for aktuel tid og rum. Multinationale virksomheder anvender f.eks. regnskaber og budgetter til at koordinere handlinger på tværs af tid og rum på en sådan måde, at disse handlinger globalt hænger sammen, selvom de udføres lokalt. For en nærmere gennemgang af regnskabsvæsen ud fra en Giddens synsvinkel henvises til Mouritsen (1990), Hartmann (1996) og Jagd (1997).

En anden brobygger mellem distinktionerne subjektivism/objektivism og regulering/radikal forandring er Harbermas med teorierne om bl.a. kommunikativ handling og diskursetik. Harbermas anfører, at vi bør sondre mellem tre kultursfærer (medier), når vi taler om fornuft og rationalitet, nemlig den fysiske verden, den sociale verden og den subjektive verden. Regnskabsvæsen tilhører den fysiske verden, der også omfatter arbejdslivet. Regnskaber er her et sprogligt udtryk, der på den ene side frigør os fra den fysiske

verden ved at gøre os mindre afhængige af naturens luner. På den anden side er regnskaber også sprogligt med til at dominere menneskers sociale verden, hvor regnskabsvæsen har en undertrykkende virkning til ulempe for visse grupper i samfundet.

Harbermas' projekt er at finde en ny transcendent rationalitet. I dette projekt indgår sprogets semantik, det gode argument samt den herredømmefri diskurs som centrale elementer. Forudsætningerne herfor er: 1) At enhver må kunne deltage i diskussionen. 2) At enhver må kunne indføre og problematisere enhver påstand. 3) At enhver frit må kunne udtale sine indstillinger, ønsker og behov og 4) At ingen må hindres i udøvelsen af disse rettigheder gennem tvang. Hvis disse forudsætninger for dialog følges, er det muligt rationelt at begrunde moralsk rigtighed. Det er ud fra de nævnte forudsætninger, at Pruzan & Thyssen samt Bordum m.fl. udvikler det etiske regnskab.

I det etiske regnskab er den traditionelle bagvedliggende økonomimodel ganske enkelt udskiftet med et sæt af etiske værdier. Disse værdier er udtryk for en konsensus mellem de personer, som er berørt af virksomhedens virke. Denne konsensus er fremkommet gennem en dialog, som ideelt set har fundet sted ud fra diskursetikkens præmisser. I praksis kan det dog være særdeles vanskeligt at leve op til disse præmisser idet de bl.a. indebærer, at ikke blot ledelsens formelle, men også dens reelle autoritet skal opgives, ligesom adgangen til og besiddelsen af viden næppe i praksis er ligeligt fordelt; følgelig kan det være vanskeligt at inddrage alle i diskussionen og afsætte den taletid, som ideelt

set skal til. Ved at knytte værdierne til en regnskabsmodel bliver det muligt at holde de berørte mennesker ansvarlige for, om de nu også handler ud fra og hen imod det fælles værdigrundlag. Tanken med det etiske regnskab er ikke, at ledere skal kunne bestemme virksomhedens værdigrundlag, tværtimod. Ledere kan anvende det etiske regnskab som et redskab til at afdække, hvilket værdigrundlag de mennesker har, som er berørt af virksomhedens handlinger, dem selv inklusive. Endvidere kan de ved at beslutte at anvende etisk regnskabsvæsen fastholde sig selv og andre til at arbejde for og leve op til et fælles værdigrundlag. Ud fra et ledelsessynspunkt er to pointer dog væsentlige. Lederen er ikke alene om at have kontrol over, hvilket værdigrundlag virksomheden kommer til at basere sig på, når den udvikler etiske regnskaber, og bordet (værdierne) fanger så at sige, når først det etiske regnskab er udviklet.

Virksomhedens værdigrundlag er imidlertid ikke det eneste nyere genstandsområde for regnskabsvæsen; blandt flere nye områder trænger både miljøaspekter, sociale aspekter og videnskabelige aspekter sig på. En række virksomheder er således allerede i gang med at udvikle både sociale regnskaber, miljøregnskaber og videnregnskaber. Endnu er der ikke udarbejdet endelige standarder og lovgivning for disse regnskaber, men både den danske regering, EU og OECD arbejder hermed. Meget tyder i dette arbejde på, at miljøregnskaberne kommer til at indskrives i en systemtankegang byggende på et holistisk perspektiv, og at videnregnskaberne kommer til at tage udgangspunkt i et ressourceperspektiv med fokus på opbygningen

af virksomhedens kompetencer, mens de sociale regnskaber tager deres afsæt i Human Relation traditionen.

Regnskabsvæsenet synes i disse år på vej ind i en helt ny æra, hvor den traditionelle økonomimodel skiftes ud med nye og bredere samfundsmodeller. Det er dog ikke kun bredere samfundsmæssige modeller, som trænger sig på, men også interne modeller med et holistisk perspektiv såsom strategi og kvalitet. Både Balanced Scorecard og Kvalitetsregnskaber er udtryk for, at den snævre managerialistiske økonomimodel, som ligger bag ved såvel dækningsbidragsregnskabet som Activity Based Costing og full-cost regnskabet, erstattes af mere holistiske modeller for virksomhedens funktionsmåde. Dermed være ikke sagt, at disse regnskaber i praksis vil erstatte de traditionelle managerialistiske regnskabsmodeller. Meget tyder på, at praksis snarere anvender disse typer af regnskabsvæsen som supplement til de eksisterende regnskaber.

I nærværende artikel er det ikke meningen - og heller ikke pladsmæssigt muligt - at gå i dybden med disse nyere former for regnskabsvæsen. I stedet skal jeg blot præcisere, at de alle gør brug af en række grundlæggende egenskaber ved regnskaber, som tilsyneladende ikke er tilgængelige ved andre typer af managementkoncepter. Regnskabskonceptet hviler på en forestilling om retvisenhed, dvs. at det er en korrekt præsentation af virkeligheden, og at der er korrespondens mellem virkelighedens og regnskabet's struktur. Man kan sige, at regnskabsvæsenet har denne egenskab til fælles med den øvrige del af erhvervsøkonomien.

Endvidere finder vi inden for regn-

skabsvæsenet en forestilling om, at regnskabet kan eftervises og kontrolleres, hvilket kommer til udtryk ved, at vi reviderer vores regnskaber. Denne praksis er ikke institutionaliseret på samme måde og i samme omfang inden for andre managementdiscipliner såsom strategi, marketing og organisation. Teoretisk forsøger vi at verificere og falsificere managementkoncepter, men i det praktiske arbejde i virksomhederne forsøger vi ikke at tilvejebringe noget, der ligner en revisionspåtegning på virksomhedens strategi- eller marketingplan etc. Her kan man sige, at regnskabsvæsenet adskiller sig fra de øvrige managementdiscipliner. Desuden er et vigtigt aspekt i regnskabsvæsenet ideen om standardisering, dvs. at regnskaber bliver sammenlignelige, og at de eventuelt hviler på et formelt lovgivningsgrundlag. Dette er også en praksis, som adskiller regnskabsvæsenet fra andre managementdiscipliner. Endelig, som et sidste særegent aspekt ved regnskabsvæsen, kan nævnes ideen om at holde mennesker ansvarlige ved gennem budgetter at opnå synlighed og "commitment" om konkrete mål, handlinger og konsekvenser, for efterfølgende at registrere disse handlinger og deres konsekvenser (Kirk & Mouritsen 1996).

Det er tilsyneladende nogle af disse grundlæggende egenskaber ved og hver hos regnskabsvæsenet, som for tiden søges overført fra det snævre managerialistiske og økonomiske område til nye områder som kvalitet, strategi, viden, værdier, miljø og det sociale område.

Sammenfatning

I ovenstående har jeg forsøgt at vise, at

regnskabsvæsen er meget mere end at se i "bakspejlet", og at "livet ikke er for kort til regnskabsvæsen". Livet er måske netop regnskabsvæsen, ville nogle hævde! Sidstnævnte opfattelse er dog ingenlunde forfatterens grundholdning, men blot at regnskabsvæsen er en blandt flere managementdiscipliner, der besidder visse egenskaber, som andre managementdiscipliner tilsyneladende ikke har og visa versa.

Regnskabsvæsenet stiller sig i hvert tilfælde til rådighed for ledere som et sæt af instrumenter og praksisser, som ikke blot kan anvendes til at øge virksomhedens effektivitet, men også til bl.a. at producere virkelighedsbilleder, skabe mening

Summary

The article examines four scientific paradigms in the organisational and accounting disciplines. On the basis of each paradigm it is discussed what insight managers can achieve. Normative advice is given on how managers can apply accounting theory. Accounting may be applied to enhance the efficiency of organisations,

Litteratur

Berger, P.L. & Luckmann, T.: "Den Samfundsskabte Virkelighed, En videnssociologisk afhandling", Lindhardt & Ringhof, 1967.

Bordum, A.: "Diskursetikken og Det Ethiske Regnskab", *Ph.D. afhandling*, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1997.

Burrell, G. & Morgan, G.: "Sociological Paradigms and Organisational Analysis", Ashgate, England 1979.

Foucault, M.: "Discipline and Punish - The Birth of the Prison", Penguin Books, London 1975/1977.

Giddens, A.: "The Constitution of Society, outline of the Theory of Structuration", Polity Press, UK 1991.

Giddens, A.: "The Consequences of Modernity", Polity Press, UK 1990.

og legitimitet omkring organisatoriske handlinger, manipulere virksomhedens dagsorden, fastholde den organisatoriske orden, synliggøre virksomhedens eksistens og give den en identitet som værende rationel og effektiv, samt synliggøre dens etiske værdigrundlag.

Endvidere er det blevet antydnet, at regnskabsvæsen er på vej ind i en ny æra, hvor den driftsøkonomiske model bag den traditionelle regnskabsmodel er ved at blive suppleret med såvel nye modeller/kategoriseringer for virksomheden såsom strategi, kvalitet og viden, som bredere samfundsmodeller byggende på etik, moral, miljø og et socialt ansvar etc.

create meaning in organisational actions and legitimise these, control the organisational agenda, make the organisation visible as an organisation, and create common ethical values. At present, the discipline of accounting is expanding vigorously through the emergence of the Balance Scorecard, knowledge accounting, social accounting and environmental accounting, etc.

Giddens, A.: "Modernity and Self-Identity, Self and Society in the Late Modern Age", Polity Press, UK 1991.

Harbermas, J.: "The theory of Communicative Action, volume one and two", Polity Press, Cambridge. 1981/1986.

Harbermas, J.: "Diskursetik", Det lille Forlag, København 1996.

Hartmann, S.: "Styring gennem Økonomi og Strategi", *Ph.D. afhandling* 10,96, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1996.

Hopper, T. & Powell, A.: "Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its underlying Assumptions", *Journal of Management Studies*, pp. 429 - 465, 1985.

Hopwood, A.G.: "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12(3), pp. 207-234.

Jagd, S.: "Økonomistyring, organisatorisk reproduktion og transformation", *Ph.D. afhandling 3.97.*, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1997.

Kirk, K. & Mouritsen, J.: "Spaces of Accountability: Explaining the imposition of managing by accounting", in "Accountability, Power, Ethos & The Technologies of Managing", Edited by Rolland Munro & Jan Mouritsen, International Thomson Business Press, 1996.

Latour, B.: "Science in Action", Harvard University Press, Massachusetts 1987.

Miller, P. & O'Leary, T.: "Accounting and the Construction of Governable person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nr. 2/3, s. 235-265.

Mouritsen, J.: "The Social Significance of Accounting", Doktorafhandling, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1990.

Puxty, A.G.: "The Social & Organizational Context of Management Accounting", Academic Press Ltd. London, 1993.

Bilag A: Nærmere om distinktionerne mellem objektivisme og subjektivisme samt regulering og radikale forandringer

	OBJEKTIVISME	SUBJEKTIVISME
ONTOLOGI Virkelighedens beskaffenhed	REALISME Virkeligheden eksisterer uafhængigt af mennesker	NOMINALISME Virkeligheden eksisterer kun gennem menneskers bevidsthed
EPISTEMOLOGI Viden og videnskabens karakter	POSITIVISME Forudsigelse gennem kortlægning af kausaliteter og lovmæssigheder	ANTI-POSITIVISME Viden eksisterer ikke uafhængigt af mennesker; derfor skal videnskab tage udgangspunkt i mennesker
MENNESKESYN	DETERMINISME Menneskers handlinger er bestemt af den situation, de står i. Mennesker må følge lovmæssighederne.	VOLUNTARISTISK Mennesker er potentielt frie, og de kan skabe deres egen virkelighed.
METODE	NOMOTETISK Præget af systematiske og specifikke regler	IDEOGRAFISK Komme så tæt på individer som muligt for at forstå dets handlinger
REGULERING	RADIKAL FORANDRING	
Sociologien om regulering er optaget af: <ul style="list-style-type: none"> - Status quo - Social orden - Konsensus - Social integration og sammenhæng - Solidaritet - Tilfredsstillelse af individuelle og systemmæssige behov - Aktualitet 	Sociologien om radikale forandringer er optaget af: <ul style="list-style-type: none"> - Radikale forandringer - Strukturelle konflikter - Former for dominans - undertrykkelse - Modsætninger - Frigørelse - Frarøvelse - Muligheder 	

regnskabsvæsen er meget mere end at se i "bakspejlet", og at "livet ikke er for kort til regnskabsvæsen". Livet er måske netop regnskabsvæsen, ville nogle hævde! Sidstnævnte opfattelse er dog ingenlunde forfatterens grundholdning, men blot at regnskabsvæsen er en blandt flere managementdiscipliner, der besidder visse egenskaber, som andre managementdiscipliner tilsyneladende ikke har og visa versa.

Regnskabsvæsenet stiller sig i hvert tilfælde til rådighed for ledere som et sæt af instrumenter og praksisser, som ikke blot kan anvendes til at øge virksomhedens effektivitet, men også til bl.a. at producere virkelighedsbilleder, skabe mening

Summary

The article examines four scientific paradigms in the organisational and accounting disciplines. On the basis of each paradigm it is discussed what insight managers can achieve. Normative advice is given on how managers can apply accounting theory. Accounting may be applied to enhance the efficiency of organisations,

Litteratur

Berger, P.L. & Luckmann, T.: "Den Samfundsskabte Virkelighed, En videnssociologisk afhandling", Lindhardt & Ringhof, 1967.

Bordum, A.: "Diskursetikken og Det Ethiske Regnskab", *Ph.D. afhandling*, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1997.

Burrell, G. & Morgan, G.: "Sociological Paradigms and Organisational Analysis", Ashgate, England 1979.

Foucault, M.: "Discipline and Punish - The Birth of the Prison", Penguin Books, London 1975/1977.

Giddens, A.: "The Constitution of Society, outline of the Theory of Structuration", Polity Press, UK 1991.

Giddens, A.: "The Consequences of Modernity", Polity Press, UK 1990.

og legitimitet omkring organisatoriske handlinger, manipulere virksomhedens dagsorden, fastholde den organisatoriske orden, synliggøre virksomhedens eksistens og give den en identitet som værende rationel og effektiv, samt synliggøre dens etiske værdigrundlag.

Endvidere er det blevet antydnet, at regnskabsvæsen er på vej ind i en ny æra, hvor den driftsøkonomiske model bag den traditionelle regnskabsmodel er ved at blive suppleret med såvel nye modeller/kategoriseringer for virksomheden såsom strategi, kvalitet og viden, som bredere samfundsmodeller byggende på etik, moral, miljø og et socialt ansvar etc.

create meaning in organisational actions and legitimise these, control the organisational agenda, make the organisation visible as an organisation, and create common ethical values. At present, the discipline of accounting is expanding vigorously through the emergence of the Balance Scorecard, knowledge accounting, social accounting and environmental accounting, etc.

Giddens, A.: "Modernity and Self-Identity, Self and Society in the Late Modern Age", Polity Press, UK 1991.

Harbermas, J.: "The theory of Communicative Action, volume one and two", Polity Press, Cambridge. 1981/1986.

Harbermas, J.: "Diskursetik", Det lille Forlag, København 1996.

Hartmann, S.: "Styring gennem Økonomi og Strategi", *Ph.D. afhandling* 10,96, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1996.

Hopper, T. & Powell, A.: "Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its underlying Assumptions", *Journal of Management Studies*, pp. 429 - 465, 1985.

Hopwood, A.G.: "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12(3), pp. 207-234.

Jagd, S.: "Økonomistyring, organisatorisk reproduktion og transformation", *Ph.D. afhandling 3.97.*, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1997.

Kirk, K. & Mouritsen, J.: "Spaces of Accountability: Explaining the imposition of managing by accounting", in "Accountability, Power, Ethos & The Technologies of Managing", Edited by Rolland Munro & Jan Mouritsen, International Thomson Business Press, 1996.

Latour, B.: "Science in Action", Harvard University Press, Massachusetts 1987.

Miller, P. & O'Leary, T.: "Accounting and the Construction of Governable person", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nr. 2/3, s. 235-265.

Mouritsen, J.: "The Social Significance of Accounting", Doktorafhandling, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i København, 1990.

Puxty, A.G.: "The Social & Organizational Context of Management Accounting", Academic Press Ltd. London, 1993.

Bilag A: Nærmere om distinktionerne mellem objektivisme og subjektivisme samt regulering og radikale forandringer

	OBJEKTIVISME	SUBJEKTIVISME
ONTOLOGI Virkelighedens beskaffenhed	REALISME Virkeligheden eksisterer uafhængigt af mennesker	NOMINALISME Virkeligheden eksisterer kun gennem menneskers bevidsthed
EPISTEMOLOGI Viden og videnskabens karakter	POSITIVISME Forudsigelse gennem kortlægning af kausaliteter og lovmæssigheder	ANTI-POSITIVISME Viden eksisterer ikke uafhængigt af mennesker; derfor skal videnskab tage udgangspunkt i mennesker
MENNESKESYN	DETERMINISME Menneskers handlinger er bestemt af den situation, de står i. Mennesker må følge lovmæssighederne.	VOLUNTARISTISK Mennesker er potentielt frie, og de kan skabe deres egen virkelighed.
METODE	NOMOTETISK Præget af systematiske og specifikke regler	IDEOGRAFISK Komme så tæt på individer som muligt for at forstå dets handlinger
REGULERING	RADIKAL FORANDRING	
Sociologien om regulering er optaget af: <ul style="list-style-type: none"> - Status quo - Social orden - Konsensus - Social integration og sammenhæng - Solidaritet - Tilfredsstillelse af individuelle og systemmæssige behov - Aktualitet 	Sociologien om radikale forandringer er optaget af: <ul style="list-style-type: none"> - Radikale forandringer - Strukturelle konflikter - Former for dominans - undertrykkelse - Modsætninger - Frigørelse - Frarøvelse - Muligheder 	