

# En introduktion til strategisk økonomistyring

## – It is alive!

Af Carsten Mejer

### Resumé

Som monsteret Frankenstein er "Strategic Management Accounting" (SMA) eller på dansk; "strategisk økonomistyring" sammensat af en lang række forskellige elementer. For monsterets vedkommende kropsdele for at få det til at kunne fungere som en helhed, og for SMA's vedkommende metoder med endeligt formål at skabe øget lønsomhed i virksomheden. Denne

artikel introducerer og diskuterer forskellige tilnærmelser og opfattelser, der er tillagt SMA. Den udvikling af konceptet, der har været frem til i dag, forsøges afdækket. Der fokuseres særligt på informationer genereret med SMA konceptet. Artiklen er ikke en udtømmende diskussion af konceptet, men nærmere en introduktion til SMA.

### Introduktion til SMA konceptet

Med øget konkurrence op gennem 1990'erne og frem har virksomhederne været nød til at tilegne sig mere information om konkurrenter og kunder, der på grund af den teknologiske udvikling er blevet hurtigere tilgængelig end før. For at gennemføre dette, kan virksomhederne anvende SMA metoder, der kobler virksomhedens interne regnskab med strategi. De anvendte metoder og teknikker giver muligheden for at træffe bevidste målrettede strategiske beslutninger om kunder, konkurrenter og produkter.

Flere af de blødere regnskabsmål identificeret af Simmonds (1981, 1982, 1989) er etableret i samarbejde med markedsføringsfunktionen og blødere regnskabsdata er specifikt markedsføringsorienterede. Dette slægtskab mellem økonomistyringsfunktionen og andre ledelsesfunktioner er ikke enestående for SMA. Mange nyere udviklingstendenser i økonomistyring er varieret set et samarbejde med andre erhvervsøkonomiske discipliner. Et eksem-

pel er "Value Engineering", der har lighedspunkter med den karakteristiske produktionsstyringsfilosofi, der er koblet til "Target Costing"<sup>1</sup>, der har et strategisk formål (Monden & Hamada, 1991; Tani et.al., 1994). En anden anvendt metode er "Backflush Accounting", som forsøger at give et struktureret svar på den spirende "Just-In-Time" filosofi, der har andre og lignende operationelle samt logistiske facetter. Den nye interesse for "Quality Costing"<sup>2</sup>, som inkluderer "Benchmarking" bygger på ideer om "Total Quality Management" og "Manufacturing Excellence". "Quality Costing" anses for at have et klart strategisk fokus. Mange af disse eksterne påvirkninger er blevet diskuteret i økonomistyringsfora i løbet af de sidste årtier, endnu før disse nye økonomistyringsteknikker blev publiceret. Særligt japanske studier viser, at "Target Costing" funktioner bør inkluderes i SMA konceptet (Sakurai, 1989; Monden & Sakurai, 1989). Her anses "Target Costing" for at være en markeds-

# En introduktion til strategisk økonomistyring

## – It is alive!

Af Carsten Mejer

### Resumé

Som monsteret Frankenstein er "Strategic Management Accounting" (SMA) eller på dansk; "strategisk økonomistyring" sammensat af en lang række forskellige elementer. For monsterets vedkommende kropsdele for at få det til at kunne fungere som en helhed, og for SMA's vedkommende metoder med endeligt formål at skabe øget lønsomhed i virksomheden. Denne

artikel introducerer og diskuterer forskellige tilnærmelser og opfattelser, der er tillagt SMA. Den udvikling af konceptet, der har været frem til i dag, forsøges afdækket. Der fokuseres særligt på informationer genereret med SMA konceptet. Artiklen er ikke en udtømmende diskussion af konceptet, men nærmere en introduktion til SMA.

### Introduktion til SMA konceptet

Med øget konkurrence op gennem 1990'erne og frem har virksomhederne været nød til at tilegne sig mere information om konkurrenter og kunder, der på grund af den teknologiske udvikling er blevet hurtigere tilgængelig end før. For at gennemføre dette, kan virksomhederne anvende SMA metoder, der kobler virksomhedens interne regnskab med strategi. De anvendte metoder og teknikker giver muligheden for at træffe bevidste målrettede strategiske beslutninger om kunder, konkurrenter og produkter.

Flere af de blødere regnskabsmål identificeret af Simmonds (1981, 1982, 1989) er etableret i samarbejde med markedsføringsfunktionen og blødere regnskabsdata er specifikt markedsføringsorienterede. Dette slægtskab mellem økonomistyringsfunktionen og andre ledelsesfunktioner er ikke enestående for SMA. Mange nyere udviklingstendenser i økonomistyring er varieret set et samarbejde med andre erhvervsøkonomiske discipliner. Et eksem-

pel er "Value Engineering", der har lighedspunkter med den karakteristiske produktionsstyringsfilosofi, der er koblet til "Target Costing"<sup>1</sup>, der har et strategisk formål (Monden & Hamada, 1991; Tani et.al., 1994). En anden anvendt metode er "Backflush Accounting", som forsøger at give et struktureret svar på den spirende "Just-In-Time" filosofi, der har andre og lignende operationelle samt logistiske facetter. Den nye interesse for "Quality Costing"<sup>2</sup>, som inkluderer "Benchmarking" bygger på ideer om "Total Quality Management" og "Manufacturing Excellence". "Quality Costing" anses for at have et klart strategisk fokus. Mange af disse eksterne påvirkninger er blevet diskuteret i økonomistyringsfora i løbet af de sidste årtier, endnu før disse nye økonomistyringsteknikker blev publiceret. Særligt japanske studier viser, at "Target Costing" funktioner bør inkluderes i SMA konceptet (Sakurai, 1989; Monden & Sakurai, 1989). Her anses "Target Costing" for at være en markeds-

drevet omkostningsteknik kontra standard-omkostningsregnskabet, der er afledt af ingeniørperspektivet om at reducere defektrater i produktionsforløbet. Metoden opfattes derfor som produktions- eller ressourcedrevet (Hiromoto, 1988). Metoden fokuserer på styring og ledelse af designfasen og produktionsprocessen, der udføres ved hjælp af omkostningsteknikker i SMA perspektivet. "Target Costing" har et stærkt eksternt fokus fordelt på tre hovedområder: Kunder, konkurrenter og markedet generelt (Hiromoto, 1988; Sakurai, 1989; Monden & Sakurai, 1989).

Simmonds (1981) første artikel om SMA synes væsentlig. Simmonds er den første til at diskutere termen SMA og betragtes som SMA konceptets "fader". Artiklen indeholder bidrag om markedsføringen og økonomistyringens strategiske kobling. Over tid er agendaen delt i flere retninger, hvor kendte forskere som Kaplan & Norton (1996) og Cooper & Kaplan (1998) har udviklet metoder ved kontinuerligt at integrere et vidt spænd af ideer om økonomistyring og virksomhedsstyring i bidrag såsom "Balanced Scorecard / BSC"<sup>3</sup> og "Activity Based Management / ABM"<sup>4</sup>, der har fjernet sig noget fra den traditionelle økonomistyring ved netop at fokusere bredere og mere eksternt. Metoderne er tilført elementer af strategisk karakter, som har indflydelse på virksomhedens langsigtede lønsomhed. Shank & Govindarajan (1993) har ligeledes udviklet en type SMA benævnt "Strategic Cost Management" med omkostningsteknikker baseret på værdikæder, omkostningsdrivere og strategisk positionering. Endvidere har Bromwich & Bhimani (1989, 1994) advokeret for analyser baseret på konkurrenternes omkostningsstrukturer i form af "Competitor Analysis"<sup>5</sup>, der har karakter af et benchmarking studie med udgangspunkt i processer med et strategisk sigte, og produkt attribut analyser: "Product Attribute Analysis"<sup>6</sup>. Bromwich & Bhimani (1994) understreger, at en af de vigtigste strategiske elementer i økonomistyringssystemer

er at foretage omkostningsstyring ved at integrere strategisk excellente produktbehov i enterpriseomkostningssystemer og afrapportere disse. Selve kernen af Bromwichs (1990) SMA tilnærmelse består blandt andet i en attribut omkostningsteknik baseret på en strategimatrix, der indeholder omkostningsanalyser. Attribut omkostningsteknikken forsøger at omkostningsfastsætte de fordele, som produkterne leverer til kunderne. Bromwich (1990) hævder, at de fordele som produktet forsyner kunderne med, var/er kernen af det der driver omkostningerne op eller ned.

### Artiklens formål

Denne artikel diskuterer SMA ud fra et ønske om at videreudvikle SMA fra de bidrag, der til dato er gjort med hensyn til SMA konceptet. Især Simmonds (1981) og Bromwich (1990) præsenterer bidrag der hævder, at SMA er en væsentlig landevinding i økonomistyring. Derfor undersøges påstande om, at strategiske og økonomistyringsinformationer kan sammenstilles i metoder, der kan inkluderes i et SMA paraply koncept.

### Oversigt over artiklen

Artiklen er opbygget med en introduktion til SMA konceptet i første afsnit, herunder bliver artiklens formål og opbygning nævnt. Det leder til bud på definitioner af SMA i det andet afsnit, for dernæst at diskutere SMA konceptet samt dets anvendelse i virksomheden i tredje og fjerde afsnit. SMA konceptets indhold og særligt en ny type økonomistyringsinformation diskuteres i femte afsnit. Der rundes af med forfatterens betragtninger og konklusioner i sjette og sidste afsnit.

### Definition af SMA konceptet

Igennem 1980erne og 1990erne har flere forfattere forsøgt at definere SMA. Blandt disse er Worre (1991), der definerer økonomistyring på det strategiske niveau, som en type økonomistyring, der har en længere beslutningshorisont og inddrager informa-

tion til at løse opgaver, dvs. træffe beslutninger, der vedrører virksomhedens struktur. Bromwich tilbyder i en CIMA forskningsrapport den følgende definition af SMA: "The provision and analysis of financial information on the firm's product markets and competitors' costs and cost structures and the monitoring of the enterprise's strategies and those of its competitors in these markets over a number of time periods" (Bromwich, 1990, p. 28).

CIMAs officielle terminologi (2000) tilbyder følgende definition på strategisk økonomistyring: "A form of management accounting in which emphasis is placed on information which relates to factors external to the firm, as well as non-financial information and internally generated information".

CIMAs forsøg på at definere SMA er meget generel og indeholder et stærkt fokus på eksterne elementer. Bromwich definition fokuserer eksplicit på interne og eksterne data af finansiell og non-finansiell karakter. SMA forsøger netop at generere og sammenstille mere information om kunder, konkurrenter og produkter. En stor del af denne information er finansiell, det vil sige data genereret fra indtægts- og omkostningsregnskabet. Non-finansielle data som eksempelvis salgets mængdeside eller endda mere "bløde data", såsom produktappeal eller varemærkeloyalitet, kan ifølge Roslender (1998) ses som betydelige variationer af SMA målsætningen. Det langsigtede perspektiv bekræfter, at SMA distancerer sig fra forståelsen af traditionel økonomistyring.

SMA identificeres også som: "Strategic Management Accounting as being to provide information concerning the firm's market and its competitors, and to focus on internal data from a strategic perspective" (Clarke, 1995, p. 48). Hvilket er en definition, der ikke divergerer med Bromwich (1990) forsøg på at definere konceptet.

Shank & Govindarajans (1993) SMA tilnærmelse er mere specifik. SMA konceptet fokuserer her på omkostninger

under betegnelsen "Strategic Cost Management". "Strategic Cost Managements" fokus tager udgangspunkt i data om omkostninger og omkostningskalkulationer koblet til strategi. Omkostningsdata opdeles i en type strategisk styring i 4 trin: Strategiformulering, strategikommunikation, strategiimplementering og strategiskstyring og -kontrol. "Strategic Cost Management" kobler de 4 trin ved hjælp af en analyse, som er delt op i 3 metoder: "Valuechain Analysis"<sup>7</sup>, "Strategic Positioning Analysis"<sup>8</sup> og "Costdriver Analysis"<sup>9</sup>. Dette bliver til en ramme eller et skelet, hvori strategi og økonomistyring kobles. Shank definerer "Strategic Cost Management" som: "The managerial use of cost information explicitly directed at one or more of the four stages of the strategic management cycle" (Shank, 1989, p. 50). Denne definition har klare lighedspunkter med CIMAs meget senere definition af SMA. Det leder mod antagelsen om, at SMA konceptet i højere grad bør ses som en paraply af diverse metoder, der indeholder strategi og økonomistyring, end en enkeltstående disciplin, procedure, metode eller teknik.

### En diskussion af metoder i SMA konceptet

National og international konkurrence er tiltaget i styrke, og samtidig er stadig mere raffinerede produktionsteknologier taget i brug sideløbende med generelt mere kompleks distribution. Derfor er det blevet naturligt for virksomheder med en forståelse for SMA konceptet at anvende de metoder, som konceptet inddrager for at følge mulighederne for at opnå vedvarende konkurrencefordele. Simmonds (1981) og Hiromoto (1988) hævder, at den forstærkede konkurrence har skabt et øget behov for informationer til at understøtte strategiske beslutninger. Ward (1993) advokerer for, at SMA er nært relateret til forfølgelsen af vedvarende konkurrencefordele.

Coad (1996), Roslender (1998), Guilding

et.al. (2000) og Mejer (2002) understreger enstemmigt, at det endnu kan diskuteres, om SMA har fået den status og renomme som konceptet fortjener, og om dets terminologi, teknikker og metoder er tilstrækkeligt afdækket i litteraturen. Harvey (1995) advokerer for, at nogle forskere betragter SMA som væsentligt ud over dets tilstedeværelse i nuværende litteratur. I kontrast hertil hævder Lord (1996), at der endnu i teori og praksis er uklarhed om SMAs indhold.

Coad (1996) argumenterer for, at SMA er et koncept, der endnu ikke har definerede grænser, og at der indtil i dag ikke eksisterer konsensus iblandt forskere om dets indhold og i hvilken retning, det bør udvikles. Den eksisterende litteratur inden for feltet er både uensartet og adskilt. Denne udlægning understøttes af blandt andet afsnittet om definition af SMA, der viser, at der eksisterer forskellige rekommandationer til og opfattelser af SMA konceptet, og at SMA defineres forskelligt afhængigt af forfatteren.

Simmonds (1981) hævder også, at SMA har et eksternt fokus, at stadig flere ressourcer i virksomhedens økonomifunktion bliver bundet i at samle omkostnings-, mængde- og indtægtsdata vedrørende konkurrencesituationen til at kalkulere virksomhedens og konkurrenternes relative strategiske position for derigennem at formulere virksomhedens strategi. Andersen & Rohde (1996/1997) understreger, at det rent arbejdsmæssigt er i budgettet, at virksomhedens strategiske elementer formuleres og omsættes til bevidste beslutninger og handlinger. De forskellige teknikker og metoder, som er relateret til økonomisk målformulering og styring af handlinger i virksomheden, bør integreres med de øvrige styringsniveauer i virksomhedens budgetprocedure. Endvidere fokuserer inspirationsanalysen på at kunne foretage aperiodisk opfølgning. Virksomhedens ressourcer tillader som udgangspunkt ikke periodisk opfølgning på alle de aktiviteter, der kan være relevante. Derfor

må nogle analyser foretages aperiodisk under hensyntagen til tid og økonomi. "Lifecycle Costing"<sup>10</sup> går eksempelvis på tværs af perioder og kræver opfølgning som foreskrevet ved SMA. Derfor vil en ægte relationsdatabase i stedet for et stærkt hierarkisk bogholderi kunne skabe afrapporteringsfundament for de metoder og teknikker, der fra nationalt og internationalt hold hævdes at være SMA.

### Anvendelse af SMA konceptet

Den stadig mere avancerede teknologi har givet mulighed for anvendelse af værktøjer, teknologier og metoder til brug for virksomhedens topledelse, hvor økonomifunktionen i virksomheden anses for kompetent til at gøre brug af de nye muligheder ved at forholde sig kritisk til aspekter ved både taktiske og strategiske økonomistyrings opgaver, og der igennem imødegå presserende strategiske behov fra ledelsen. Hartmann (1995, 1998) understreger, at SMA også er et forsøg på at motivere en bestemt faggruppe i virksomheden, som derigennem forstærker sin position i organisationens hierarki. Nødvendigheden af at udvikle et eksternt eller strategisk fokus anerkender, at økonomistyring i højere grad dirigeres mod at bidrage med metoder som grundlag for topledelsens ønske om at kunne træffe bevidste målrettede beslutninger.

Simmonds (1981) hævder endvidere, at SMA information er relativ tilgængelig for virksomhedens økonomifunktion. Årsagerne hertil er, at SMA trækker data, der er signifikant forskellige fra den etablerede regnskabsaflæggelses praksis. Økonomifunktionen har kun haft få andre valgmuligheder end at udvikle en form for økonomistyring, der understøtter strategi, hvis de stadig ønsker at sidde med ved beslutningstagernes bord (Roslender, 1998). De kan så profitere herved og sætte den fremtidige dagsorden for at forfølge vedvarende konkurrencefordele, i stedet for at være underlagt afdelinger i virksomheden med et andet fagligt fokus, som eksem-

pelvis markedsføring eller virksomhedsplanlægning. Hartmann (1995, 1998) hævder netop, at virksomhedens strategi og økonomistyring er afhængig af hvilken faggruppe der dominerer topledelsen. Strategi, der er orienteret mod topledelsen, kan gøres til en del af den operationelle base for mere konventionel internt regnskabsvæsen. En anden opgave, der bør løses, er, at få økonomifunktionen uddannet til at håndtere strategi. I dag er der på flere forskellige kandidatuddannelser lagt større vægt på strategi, og der er en øget bevidsthed om, finansielle data ikke er tilstrækkelige for at kunne styre virksomheden.

Der eksisterer virksomheder, der ikke anvender regnskabsinformation i ledelsesprocessen på grund af uhenigtsmæssig strukturering, der ikke understøtter virksomhedens strategiformulering. Dette kan medføre at finansielle konsekvenser ikke i tilstrækkelig grad er undersøgt i beslutningstagningssituationen, og at ledelsesbeslutninger ikke i tilstrækkelig grad er understøttet af finansielle informationer. Hvilket giver endnu et incitament til at anvende SMA. Så det der kunne være et bud på eller resultat af krav til SMAs indehold, at flette forskellige typer af informationer sammen og at koordinere andre fagområder eller arbejdsområders informationsgange, udebliver i disse virksomheder. I kontrast hertil hævder Wallander (1994, 1999), at ex.post regnskaber systematisk anvendes til at foretage ex.ante forudsigelser i kraft af budgetter. Denne budgettering forhindrer topledelsen i at se nye trends eller udviklinger, som ofte repræsenterer den vigtigste ledelsesinformation. Påstanden understøtter Wallander (1994, 1999) med diverse eksempler vedrørende forudsigelser og budgetter i virksomheder, der ikke opdagede nye udviklingsretninger hurtigt nok.

Armstrong (2000) hævder, at andre funktioners topledere i virksomheden måske ikke ønsker at dele information, og derfor tvivles der på, at den konventionelle økonomistyringstilnærmelse kan kobles korrekt

eller meningsfuldt til strategi. Behovet for, at økonomifunktionen samarbejder med topledelsen i virksomheden er væsentlig. Det kræver en stor indsats af de involverede parter i virksomheden, og det er vanskeligt. En større opgave for SMA konceptet er koordination og behandling af den store mængde information. Et eksempel er at formulere en værdikæde. Det kræver information om markedet og om konkurrenter. Et andet eksempel er omkostningsfastsættelse af produktattributter, der kræver viden om markedet og konkurrenternes omkostningsstrukturer, jf. Bromwich (1990).

### **Ny økonomistyringsinformation indeholdt i SMA konceptet**

SMA indeholder andet og mere end simpel information om virksomheden og dens konkurrenter. SMA søger ifølge Bromwich (1988, 1990) at evaluere virksomhedens vedvarende konkurrencefordele eller værditilvækst i relation til konkurrenterne. Endvidere evalueres de fordele, som virksomhedens produkter leverer til kunden over en livscyklus samt de fordele, som salget giver virksomheden over en længere beslutningshorisont. Nyt ved SMA konceptet er overvejelserne om konkurrenter, kunder og produkter, og en vægtning af den langsigtede tidshorisont. Det vil sige, at Bromwich (1990) reformulering af SMA kan opfattes som mere signifikant end Simmonds (1981, 1982) oprindelige introduktion af konceptet.

Bromwich & Bhimani (1989) hævder i en undersøgelse støttet af CIMA, at tilpasningen af SMA metoder til virksomheden er en central opgave for udviklingen af økonomistyring. Bromwich & Bhimani (1989) konkluderer, at de undersøgte virksomheder ikke kræver radikale ændringer af økonomistyringspraksis for at løse de relevante strategiske opgaver, men i stedet burde inddrage eksterne informationer fra forskellige fagområder. Undersøgelsen understregede endvidere, at SMA er eksternt fokuseret, og konceptet indeholder en sammenstilling af

informationer om virksomhedens kunder og konkurrenter. Dette er forskelligt fra den værktøjskasse, som eksempelvis Worre (1973, 1991, 1994) trækker på. Den indeholder værktøjer af operationel eller taktisk karakter. Omkostnings- og management teknikker som eksempelvis "Activity Based Costing" og "Backflush Accounting", betragter Bromwich (1990) også som SMA og benævner det økonomistyring udløst fra selve produktionsgulvet for derigennem at koble den eksterne information om markedet og den interne information om produktionen (Bromwich, 1990). Andre forfattere har stillet spørgsmålstejn ved "Activity Based Costing" teknikken som strategisk værktøj, da "Activity Based Costings" primære formål ikke er at løse strategiske opgaver (Andersen, 1992). Både "Activity Based Costing" og "Backflush Accounting" betragtes ikke som en del af paraplykonceptet SMA. Det skyldes at begge metoder har fokus på omkostninger med ringe til ingen fokus på øvrig eller ekstern information.

Bromwich (1990) understreger, at informationen ikke behøver at være akkurat. SMA har brug for en bred vifte af estimater. Det vil sige, om konkurrentens omkostninger er 1% lavere end egne omkostninger er uvæsentligt, men ikke om konkurrentens omkostninger er 10% eller 100% lavere. Informationskilderne kan være betydelig bredere end oftest forestillet, og kan have vidt forskellig oprindelse. For eksempel har investeringsanalytikere ofte en stor viden om den branche, som de specialiserer sig i. De fleste brancher anvender konsulenter, som har en stor ekspertise i forskellige typer af handlingsplanlægning og strategiske tiltag inden for branchen, og tilføjer derved ny information til den enkelte virksomhed. Ny teknologi spiller også en væsentlig rolle for adgang til informationer.

Simmonds (1981, 1982) advokerer for, at SMA bør indeholde en bestemt form for økonomistyringsinformation, der er ekstern og markedsorienteret. Det, der gør denne type information for strategisk er, at

topledelsen er nød til at koncentrere sig om langsigtede mål, som indeholder eksterne nyere markedsorienterede elementer. Derfor er netop denne information særlig værdifuld. Simmonds (1981) hævder, at virksomheder står over for problemstillinger af øget kompleksitet, der kræver mere information end de utidssvarende bogholderisystemer kan levere, og en måde hvorpå økonomistyring kan bevare sin status på er at blive informationsfacilitator for at få en stærkere strategisk profil.

SMA kan opfattes som et kompromis mellem metoder, der anvender intern samt ekstern regnskabs- og markedsføringsdata. Det giver mening i lyset af feltet strategisk ledelse og virksomhedsstyring. Virksomhedens behov for at opgive tidligere modstand mod forandringer, forbedre de interne arbejdsgange og skabe en eksternt orienteret regnskabstradition kan blive et forsøg på at udføre og operationalisere strategi i økonomistyringssystemet, og derigennem forbedre informationen stillet til rådighed for topledelsen, der træffer bevidste målrettede beslutninger for at opnå vedvarende konkurrencefordele. Gevinsten ved anvendelse af SMA er muligheden for at integrere blandt andet markedsføringsinformation, som netop er ønsket i en strategi om at opnå vedvarende konkurrencefordele. SMA vender dermed tilbage til økonomistyringens rødder, der som bekendt udspringer af markedsføring i 1920'ernes USA.

Et andet nyt element ved SMA tilnærmelsen er at bidrage med en kobling mellem logistik, markedsføring, økonomistyring og andre virksomhedsdiscipliner på en langt mere specifik og struktureret måde en hidtil set. Dette foretages med udgangspunkt i virksomhedernes registrerings- og rapportgenereringssystem. Simmonds (1981) hævder endvidere, at virksomhedernes økonomifunktioner allerede praktiserer SMA, og at flere snart ville følge i dette spor.

Information anvendt i Porters (1985) rekommandationer om strategisk omkost-



ningsanalyse bringer blandt andet markedsførings- og økonomistyrings teknikker og metoder sammen, som har været præsenteret i litteraturen i over et årti. Det understøttes af Bromwichs forsøg på at udvikle omkostningsmetoder, der søger at omkostningsfastsætte produktattributter af værdi for kunderne, såvel som Shank & Govindarajans (1993) tilnærmelse om strategisk omkostningsstyring. Worre (1991, 1994) og Wilson (1996) advokerer for, at et kriterie for at skabe øget lønsomhed er at integrere information fra funktionerne logistik, markedsføring og økonomistyring.

Et bidrag af Dent (1996) påmindrer ligeledes læserne om, at det stigende globale marked kræver og har behov for metoder og teknikker som SMA. I en artikel fremhæver Lord (1996) en række synspunkter om, at andre funktioner i virksomheden også er i stand til at sammenstille information lig den information, som SMA trækker, men dette er uden om selve økonomistyringsfunktionen. Lord (1996) advokerer for, at SMA metoder har eksisteret uafhængigt af begrebets konceptualisering i 1981. Forlader man ekstremerne i argumentationen for og imod SMA dannes rammen om behovet for og relevansen af SMA. Heraf kan udledes, at der er et reelt behov for nye, bedre og mere innovative økonomistyringsværktøjer. SMA er et svar herpå.

### Konklusion

Vigtigt er det, at SMA på sigt medfører, at både økonomi-, markedsførings og logistikfunktionen samt andre funktioner i virksomheden samarbejder og integrerer informationer bedre end hidtil. Dette kan eventuelt ske ved at levere information til et fælles strategi- og økonomistyrings-system, der kan medvirke til en mere alt omfavnende økonomistyring og styrke

økonomifunktionens rolle i virksomheden. Levering af relevant regnskabsinformation præsenteret på en måde, der kan anvendes strategisk af topledelsen i virksomheden, er en opgave, der bør løses i økonomifunktionen.

Fremtidens virksomhedsstyring er strategisk økonomistyring, der i højere grad end hidtil set bidrager med konkret information. En entydig definition, afgrænsning og operationalisering af SMA er endnu ikke gjort. Dette anses for en væsentlig opgave for teoretikere, før de kan få praksis til ikke bare at forstå, men også anvende SMA metoder som en integreret del af virksomhedsstyringen. Til konkret understøttelse af den konceptuelle ramme af SMA kan der designes diverse softwareapplikationer, som gøres tilgængelige for praksis. Konsulentbranchen, der i forvejen rådgiver om virksomhedsstyring, kunne gøre det til sin opgave at uddanne og indføre praksis i teoretikers rekommandationer om SMA. Hermed kan SMA implementeres i praksis. Diskussionen i tidligere afsnit fører frem til en definition af SMA, der beskrives som:

*Paraply konceptet strategisk økonomistyring består af metoder, der tilvejebringer information af strategisk og økonomistyringsmæssig karakter. Det vil sige finansielle og non-finansielle data, der er intern og ekstern af karakter om kunder, konkurrenter og produkter. Metoderne fokuserer på langsigtede forhold, der er af strukturel observans.*

Næste side viser et skema, der præsenterer fokus, opgaver og metoder, der er tilført SMA konceptet og diskuteret i artiklen. Skemaet er et bud på hvordan SMA kan sammenstilles til et paraply koncept, men det anses dog langt fra som udtømmende.

### Summary



Figur 1. Fokus, opgaver og metoder i paraplykonceptet strategisk økonomistyring.

<b>Fokus</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Internt</li> <li>2. Eksternt</li> <li>3. Information</li> <li>4. Finansielle data</li> <li>5. Non-finansielle data</li> <li>6. Konkurrenter</li> <li>7. Kunder</li> <li>8. Produkter</li> <li>9. Langsigtet</li> <li>10. Struktur</li> </ol>
<b>Opgave</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Indsamle og præsentere data om omkostninger, priser, mængder, markedsandele, pengestrømme, ressourceudnyttelse, kapacitets belægning</li> </ol>
	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Forbedring af beslutningsprocessen, ved at tilvejebringe information med formål at træffe bevidste målrettede beslutninger med økonomisk konsekvens</li> </ol>
<b>Metoder</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. "Target costing"</li> <li>2. "Quality costing"</li> <li>3. "Balanced scorecard / BSC"</li> <li>4. "Activity based management / ABM"</li> <li>5. "Competitor analysis"</li> <li>6. "Product attribute analysis".</li> <li>7. "Valuechain analysis"</li> <li>8. "Strategic positioning analysis"</li> <li>9. "Costdriver analysis"</li> <li>10. "Lifecycle costing"</li> </ol>

Like the monster Frankenstein, 'Strategic Management Accounting' (SMA) is a collection of a large number of different parts. The monster needs the various parts to make his body function as a whole, and the SMA needs methods with the final purpose of creating increased profitability for the business. This article introduces and discusses various approximations and perceptions assigned to the SMA. An attempt is made to uncover the development of the concept so far, with particular emphasis on information generated by the SMA concept. The article is not an exhaustive discussion of the concept, but rather an introduction to SMA.

#### Noter

<sup>1</sup> Target Costing / Value Engineering (basic functions) / Value Analysis (design) er en metode brugt til at fastlægge omkostninger i produkt- og procesdesign fasen, som involverer omkostningskalkulation ved at fratække en ønsket profitmargin fra en estimeret eller markedsbaseret pris for at nå en ønsket produktion eller marketing omkostning. Produktionen er designet til at møde en sådan omkostning.

Target Costing repræsenterer et grundlæggende princip om, at strategisk omkostningsstyring starter før produktet er produceret. Det defineres som værende: "a system of profit planning and cost management that is; 1. Price led, 2. Customer focused, 3. Design centered, 4. Cross functional". Target Costing initierer omkostningsstyring på et tidligt stadie af produktudviklingen og kobler det med pro-

- duktivlivscyklussen ved aktivt at involvere hele værdikæden i tilrettelæggelsen (Ansari & Bell, 1997).
- 2 Quality Costing er en omkostningsfastsættelses metode forbundet med konstruktion, identifikation, reparation og forhindring af defekter. Disse kan klassificeres i 3 kategorier: forebyggelse, vurdering og fejlforbundne omkostninger. Cost of Quality rapporter er produceret med det formål at skærpe ledelsens opmærksomhed mod prioriteringen af problemer ved og om kvalitet (Ito, 1995).
  - 3 BSC metoden er et styringsværktøj, der anvendes til at kommunikere, implementere og fastsætte strategi. BSC tager udgangspunkt i 4 områder bestående af et finansielt perspektiv, et kundeperspektiv, et intern procesperspektiv og et læringsperspektiv. Hvert perspektiv kobler strategi til registrerings- og ledelsesinformationssystemet for at blive sammenlignet med bestemte mål, som reflekterer det succesniveau, som virksomheden har fastsat i henhold til sin strategi med udgangspunkt i processer og de mål, som virksomheden har (Norton & Kaplan, 1996).
  - 4 ABM metoden refererer til det samlede sæt af handlinger, der kan udføres på baggrund af en bedre informationsbasis eksempelvis stillet til rådighed ved ABC. Operationel ABM er karakteriseret ved handlinger der forøger effektivitet, reducerer omkostninger og øger ressourceudnyttelsesgraden. Strategisk ABM er karakteriseret ved skift af produktionsmiks, beslutninger om produktdesign, beslutninger om produktudvikling, beslutninger vedrørende leverandørrelationer, der mindsker personelle ressourcer (Cooper & Kaplan, 1998).
  - 5 Competitor Analysis metoden er en numerisk analyse, der værdiansætter konkurrenternes konkurrencemæssigt fordelagtige nøglefaktorer. Metoden bygger på opdaterede estimater af konkurrenternes omkostninger på baggrund af eksempelvis værdisætning af faciliteter, teknologi, stordriftsfordele. Kilder til information inkluderer direkte observation, fælles leverandører, fælles kunder, tidligere ansatte, offentligt tilgængelige regnskabsdata, børsmeddelelser osv. (Bromwich & Bhimani, 1994; Guilding et.al., 2000).
  - 6 Product Attribute Analysis tildeler og fastsætter specifikke omkostninger til produktattributter som appellerer til virksomhedens kunder. Attributter der kan omkostningsfastsættes, kan inkludere pålidelighed, garantiordninger, stand, form, udseende, udstyr, ordentlighed, velplejethed og velformet, forsynings-sikkerhed og eftersalgsservice (Bromwich & Bhimani, 1994).
  - 7 Valuechain Analysis er en aktivitetsbaseret omkostningsanalyse, hvor alle omkostninger allokeres til aktiviteter relateret til design, produktion, markedsføring, distribution og service ved produkt eller en tjenesteydelse (Porter, 1985; Shank, 1989).
  - 8 Strategic Positioning Analysis analyserer konkurrenternes position ved hjælp af at værdiansætte og overvåge trends i konkurrenternes salg, markedsandele, mængder, enhedsomkostninger og resultat. Disse oplysninger kan give information som basis for vurdering af konkurrenternes markedsstrategi. Forfattere der har diskuteret virksomhedsstrategi, de har udviklet forskellige klassifikationer af strategisk positionering til anvendelse i virksomheden. Simons (1990) klassifikationer præsenterer diverse arketyper af strategisk positionering identificeret af Mintzberg, Utterback, Miles & Snow og Porter opsummeret i Simons (1990, Tabel 1, p. 130).
  - 9 Costdriver Analysis er en analyse af de faktorer ved aktiviteter udført internt i virksomheden, som driver omkostningerne. Omkostningsdrivere kan opdeles i 2 kategorier (Shank & Govindarajan, 1993); A. Strukturelle omkostningsdrivere er faktorer, der relateres til virksomhedens eksplicite strategiske valg med hensyn til økonomisk struktur. Strukturelle omkostningsdrivere er eksempelvis stordriftsfordele (scale), fordele ved produktdiversifikation (scope/fokus), erfaring/læring, teknologiske investeringer, kompleksitet osv. B. Processuelle omkostningsdrivere er faktorer, der relateres til virksomhedens omkostningsmæssige position med henblik på at opnå størst lønsomhed set i relation til konkurrenterne. Processuelle omkostningsdrivere er eksempelvis medarbejderinvolvering, total kvalitetsstyring,

kapacitetsudnyttelse, effektivisering ved design, produkt konfigurering, samspil mellem leverandører og kunder, osv.

- <sup>10</sup> Lifecycle Costing vurderer omkostninger i et produkt- eller serviceydelses livscyklus. Disse trin kan inkludere design, introduktion, vækst, stagnation og eventuelt udfasning (Bromwich & Bhimani, 1994).

## Litteratur

**Andersen, M.:** "Kapacitetsomkostningsstyring – Det amerikanske ABC-system versus den danske styremodel", *Ledelse & Erhvervsøkonomi* (1), pp. 43-48, 1992.

**Andersen, M. & Rohde, C.:** "Økonomistyring set i et beslutningsorienteret perspektiv", *Økonomistyring og Informatik* 3, 12. årg., 1996/97.

**Ansari, S. og Bell, J.:** "Target Costing", Irwin, 1997.

**Armstrong, M.:** "Strategic human resource management -A guide to action-", 2. ed., Kogan Page, London, 2000.

**Bancroft, A.L. & Wilson, R.M.S.:** "Management Accounting for marketing", *Management Accounting*, pp. 25-30, 1979.

**Bromwich, M.:** "Managerial accounting definition and scope-from a managerial view", *Management Accounting*, 66(8), pp. 26-27, 1988.

**Bromwich, M.:** "The case for strategic management accounting: the role of Accounting Information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organisations and Society*, 15(1), pp.27-46, 1990.

**Bromwich, M. & Bhimani, A.:** "Management Accounting - Evolution not Revolution". London, CIMA Publications, 1989.

**Bromwich, M. & Bhimani, A.:** "Management Accounting - Pathways to Progress", London: CIMA Publications, 1994.

**Clarke, P.J.:** "The old and the new in management accounting", *Management Accounting*, No. 6., pp.46-51, 1995.

**Cooper, R. & Kaplan, R.S.:** "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, Sep./Oct. 1988.

**Cooper, R. & Kaplan, R.S.:** "Cost and effect", Harvard Business School Press, Boston, Mass., 1998.

**Coad, A.:** "Smart work and hard work: Explicating

a learning orientation in strategic management accounting", *Management Accounting Research*, Vol. 7, no. 2, pp. 387-408, 1996.

**Dent, J.:** "Global competition: challenges for management accounting and control", *Management Accounting Research*, 7(2), 1996.

**Guiding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M.:** "An international comparison of strategic management accounting practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, no. 1, pp. 113-135, 2000.

**Hartmann, S.:** "Q8, strategi, positionering og økonomi", HHK Forlag, 1995.

**Hartmann, S.:** "Management koncepters styringsmæssige anvendelse", *Økonomistyring & informatik* 13, årg. No. 1, 97/98.

**Hartmann, S.:** "Organisatorisk udvikling eller blot forandring", *Ledelse & erhvervsøkonomi*, s. 179-186, Årg. 62, no. 3, 1998.

**Harvey, M.:** "Strategic management accounting and marketing", *Management Accounting*, 73(4), p.48, 1995.

**Hiramoto, T.:** "Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, pp. 22-26, Jul/Aug. 1988.

**Ito, Y.:** "Strategic goals of quality costing in Japanese companies", *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 4, pp. 383-397, Dec 1995.

**Kaplan, R.S. & Norton, D.P.:** "The Balanced Scorecard – Sådan bygges bro mellem vision, værdier og strategier", Børsen, København, 1996.

**Lord, B.:** "Strategic management accounting: the emperor's new clothes", *Management Accounting Research*, 7(3), pp.347-366, 1996.

**Marsden, A.:** "Strategic Management - which way to competitive advantage? ", *Management Accounting*, 76(1), pp.32-37, 1998.

**Mejer, C.:** "Strategisk økonomistyring - et ledelsesværktøj der sammenkobler økonomistyring, strategi og markedsføring", *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 17, No. 4. februar , 2001/2002.

**Monden, Y. & Hamada, K.:** "Target costing and kaizen costing in Japanese automobile Companies", *JMAR*, Vol. 3, Fall 1991.

**Monden, Y., & Sakurai, M., (eds.):** "Japanese Management Accounting: a World Class Approach to Profit Management", Cambridge, Ma: Productivity Press, 1989.

**Porter, M.E.:** "Competitive Advantage: Creating

kapacitetsudnyttelse, effektivisering ved design, produkt konfigurering, samspil mellem leverandører og kunder, osv.

- <sup>10</sup> Lifecycle Costing vurderer omkostninger i et produkt- eller serviceydelses livscyklus. Disse trin kan inkludere design, introduktion, vækst, stagnation og eventuelt udfasning (Bromwich & Bhimani, 1994).

## Litteratur

**Andersen, M.:** "Kapacitetsomkostningsstyring – Det amerikanske ABC-system versus den danske styremodel", *Ledelse & Erhvervsøkonomi* (1), pp. 43-48, 1992.

**Andersen, M. & Rohde, C.:** "Økonomistyring set i et beslutningsorienteret perspektiv", *Økonomistyring og Informatik* 3, 12. årg., 1996/97.

**Ansari, S. og Bell, J.:** "Target Costing", Irwin, 1997.

**Armstrong, M.:** "Strategic human resource management -A guide to action-", 2. ed., Kogan Page, London, 2000.

**Bancroft, A.L. & Wilson, R.M.S.:** "Management Accounting for marketing", *Management Accounting*, pp. 25-30, 1979.

**Bromwich, M.:** "Managerial accounting definition and scope-from a managerial view", *Management Accounting*, 66(8), pp. 26-27, 1988.

**Bromwich, M.:** "The case for strategic management accounting: the role of Accounting Information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organisations and Society*, 15(1), pp.27-46, 1990.

**Bromwich, M. & Bhimani, A.:** "Management Accounting - Evolution not Revolution". London, CIMA Publications, 1989.

**Bromwich, M. & Bhimani, A.:** "Management Accounting - Pathways to Progress", London: CIMA Publications, 1994.

**Clarke, P.J.:** "The old and the new in management accounting", *Management Accounting*, No. 6., pp.46-51, 1995.

**Cooper, R. & Kaplan, R.S.:** "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, Sep./Oct. 1988.

**Cooper, R. & Kaplan, R.S.:** "Cost and effect", Harvard Business School Press, Boston, Mass., 1998.

**Coad, A.:** "Smart work and hard work: Explicating

a learning orientation in strategic management accounting", *Management Accounting Research*, Vol. 7, no. 2, pp. 387-408, 1996.

**Dent, J.:** "Global competition: challenges for management accounting and control", *Management Accounting Research*, 7(2), 1996.

**Guiding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M.:** "An international comparison of strategic management accounting practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, no. 1, pp. 113-135, 2000.

**Hartmann, S.:** "Q8, strategi, positionering og økonomi", HHK Forlag, 1995.

**Hartmann, S.:** "Management koncepters styringsmæssige anvendelse", *Økonomistyring & informatik* 13, årg. No. 1, 97/98.

**Hartmann, S.:** "Organisatorisk udvikling eller blot forandring", *Ledelse & erhvervsøkonomi*, s. 179-186, Årg. 62, no. 3, 1998.

**Harvey, M.:** "Strategic management accounting and marketing", *Management Accounting*, 73(4), p.48, 1995.

**Hiramoto, T.:** "Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, pp. 22-26, Jul/Aug. 1988.

**Ito, Y.:** "Strategic goals of quality costing in Japanese companies", *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 4, pp. 383-397, Dec 1995.

**Kaplan, R.S. & Norton, D.P.:** "The Balanced Scorecard – Sådan bygges bro mellem vision, værdier og strategier", Børsen, København, 1996.

**Lord, B.:** "Strategic management accounting: the emperor's new clothes", *Management Accounting Research*, 7(3), pp.347-366, 1996.

**Marsden, A.:** "Strategic Management - which way to competitive advantage? ", *Management Accounting*, 76(1), pp.32-37, 1998.

**Mejer, C.:** "Strategisk økonomistyring - et ledelsesværktøj der sammenkobler økonomistyring, strategi og markedsføring", *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 17, No. 4. februar , 2001/2002.

**Monden, Y. & Hamada, K.:** "Target costing and kaizen costing in Japanese automobile Companies", *JMAR*, Vol. 3, Fall 1991.

**Monden, Y., & Sakurai, M., (eds.):** "Japanese Management Accounting: a World Class Approach to Profit Management", Cambridge, Ma: Productivity Press, 1989.

**Porter, M.E.:** "Competitive Advantage: Creating

- and sustaining superior Performance", New York, The Free Press, 1985.
- Roslender, R.:** "Accounting for strategic positioning"; responding to the crisis in management accounting", *British Journal of Management*, 6(1), pp.45-, 1995.
- Roslender, R.:** "Strategic Management Accounting: Refocusing the Agenda", *Management Accounting*, Dec. 1998.
- Sakurai, M.:** "Target costing and how to use it", *Journal of Cost Management* Summer, pp. 39-50, 1989.
- Savage, D.A.:** "Developing a product strategy", *Management Accounting*, 56(7), pp. 292- 294, 1978.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V.:** "Strategic cost analysis", Irwin, Homewood, 1989.
- Shank, J. K. & Govindarajan, V.:** "Strategic cost management – The new tool for competitive advantage", Free Press NY, 1993.
- Simmonds, K.:** "Strategic management accounting", *Management Accounting*, Vol. 59, No. 4, pp. 26-29, 1981.
- Simmonds, K.:** "Strategic management accounting for pricing: a case example", *Accounting and Business Research*, Vol. 12, no. 47, pp. 206-214, 1982.
- Simmonds, K. & CIMA:** "The fundamentals of strategic management accounting", London CIMA, 1989.
- Simon, H.:** "Administrative behavior -a study of decision-making processes in administrative organisations-", 4. ed., Free Press, New York, 1997.
- Tani, T. & Okano, H. & Shimizu, N. & Iwabuchi, Y. & Fukuda, J. & Cooray, S.:** "Target cost management in Japanese companies: current state of art", *Management Accounting Research*, no. 5, pp. 67 – 81, 1994.
- Wallander, J.:** "Budgeten – Ett onödigt ont", Stockholm, SNS Forlag, 1994.
- Wallander, J.:** "Budgeting – An unnecessary evil", *Scandinavian Journal of Management*, 15, pp. 405-421, 1999.
- Ward, K.:** "Accounting for a sustainable competitive advantage", *Management Accounting*, 71(9), p.36, 1993.
- Wilson, R.M.S.:** "Criteria for measuring marketing performance" in B. Berry & D.T. Otley, (eds.): *Performance Measurement and Control*, London, CIMA Publications, 1996.
- Worre, Z.:** "Nøglefaktorer i virksomhedens økonomiske tilpasningsproces", Nyt Nordisk Forlag Arnold Busk, 1973.
- Worre, Z.:** "Omkostningsregnskab og omkostningsstyring", bind I og II, Civiløkonomernes Forlag, 1. udg., 2. oplag, 1991.
- Worre, Z.:** "Økonomisk styring af virksomhedens aktivitet", Civiløkonomernes Forlag, 1. oplag, 1994.