

# **Økonomistyringens »nyere« værktøjer - hvorledes udfordrer de »konventionel« visdom?**

Hvad dækker sig bag en række nyere  
begreber på økonomistyringsområdet?

Af Jan Mouritsen,  
Michael Andersen,  
Carsten Rohde og  
Jens Aaris Thisted

## **Resumé**

*Denne artikel diskuterer, hvorledes en række »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber udfordrer det konventionelle udgangspunkt for økonomistyring. Hovedkonklusionen er, at den konventionelle økonomistyring bliver udfordret på flere leder.*

## **Indledning**

Et af de karakteristiske træk ved 1980'ernes og 1990'ernes forskning inden for det interne regnskabsvæsen er en omfattende fremkomst af nye regnskabs- og økonomistyringsbegreber. Activity Based Costing er sikkert kendt af de fleste økonomifolk (Andersen, 1992, Andersen & Rohde, 1992, Israelsen, 1993), mens andre begreber (f.eks. Throughput Accounting, Strategic Cost Management, Life Cycle Costing mv.) næppe er gængs sprogbrug ud over i snævre faglitterære kredse – i det mindste i Danmark.

Mange af disse begreber har deres udspring i den angelsaksiske forskning – og her især den amerikanske. Fokus i det amerikanske regnskabsvæsen går ifølge kritikere (Johnson & Kaplan, 1987) på at opgøre omkostninger til brug for opgørelse af lagre og omkostningsforbrug til den periodiske resultatopgørelse. Således rettes

# **Økonomistyringens »nyere« værktøjer - hvorledes udfordrer de »konventionel« visdom?**

Hvad dækker sig bag en række nyere  
begreber på økonomistyringsområdet?

Af Jan Mouritsen,  
Michael Andersen,  
Carsten Rohde og  
Jens Aaris Thisted

## **Resumé**

*Denne artikel diskuterer, hvorledes en række »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber udfordrer det konventionelle udgangspunkt for økonomistyring. Hovedkonklusionen er, at den konventionelle økonomistyring bliver udfordret på flere leder:*

## **Indledning**

Et af de karakteristiske træk ved 1980'ernes og 1990'ernes forskning inden for det interne regnskabsvæsen er en omfattende fremkomst af nye regnskabs- og økonomistyringsbegreber. Activity Based Costing er sikkert kendt af de fleste økonomifolk (Andersen, 1992, Andersen & Rohde, 1992, Israelsen, 1993), mens andre begreber (f.eks. Throughput Accounting, Strategic Cost Management, Life Cycle Costing mv.) næppe er gængs sprogbrug ud over i snævre faglitterære kredse – i det mindste i Danmark.

Mange af disse begreber har deres udspring i den angelsaksiske forskning – og her især den amerikanske. Fokus i det amerikanske regnskabsvæsen går ifølge kritikere (Johnson & Kaplan, 1987) på at opgøre omkostninger til brug for opgørelse af lagre og omkostningsforbrug til den periodiske resultatopgørelse. Således rettes

der meget lidt fokus på opgaver såsom omkostnings- og effektivitetskontrol, opdatering af kalkulationer til brug for prisfastsættelse og aktivitetsvalg samt til diverse økonomiske inspirationsanalyser. Karakteristisk er det endvidere, at amerikansk regnskabsvæsen gør stor brug af selvkostprincippet, hvor såvel stykomkostninger som kapacitetsomkostninger fordeles på de enkelte produkter via »arbitrære« fordelingsnøgler, der typisk er løntimer, lønkroner eller maskintid. Således må amerikansk regnskabsvæsen karakteriseres ved at lægge stor vægt på registrering og ex post omkostningskalkulation og mindre vægt på styring via ex ante budgetter.

Ikke alle »nyere« økonomistyringsbegreber er imidlertid af amerikansk afstamning. Især er japansk regnskabsvæsen af nogle iagttagere blevet anset for at være en anden radikal udfordring af det traditionelle amerikanske regnskabsvæsen. Japansk regnskabsvæsen har især tre karakteristika (Hiromoto, 1988): det har en simpel kortperiodisk opfølgning, det fokuserer på regnskabets motiverende effekt for den kontinuerlige omkostningsreduktion, og det tager udgangspunkt i markedets betingelser (Yosikawa m.fl., 1993). Den japanske kritik af amerikansk traditionel økonomistyring er en væsentlig baggrund for de »nyere« økonomistyringsbegrebers succes, især i USA!

Et relevant spørgsmål er imidlertid, om disse begreber udfordrer den danske økonomistyringstradition, der på en række væsentlige punkter adskiller sig fra den amerikanske<sup>1</sup>. Denne forskel kan til dels forklares ved indflydelsen fra Tyskland, som bl.a. har inspireret til koncentration om kontoplanteori og om udvikling af be-

slutningsorienterede styringsmodeller.

Denne fokusering på det styringsorienterede perspektiv adskiller sig markant fra det amerikanske perspektiv, hvor fokus er på omkostningskalkulation og dermed på ex post opgørelse af enhedsomkostninger.

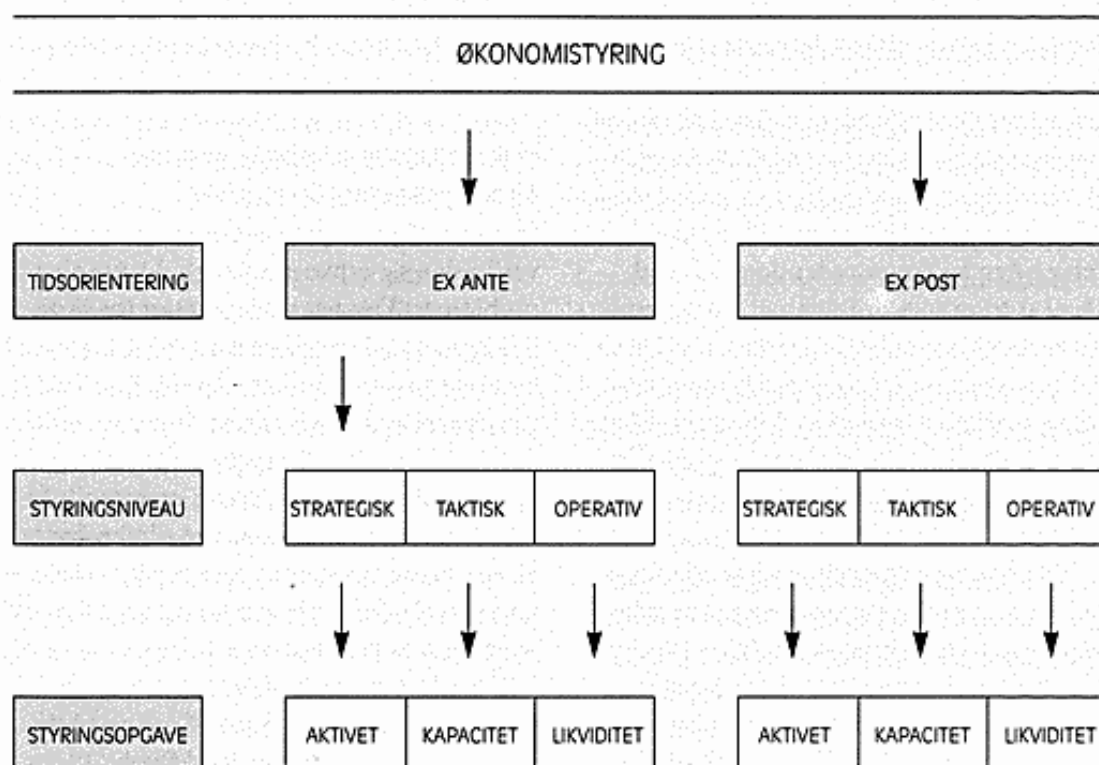
Derfor kan man med god ret spørge, om de »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber også er en udfordring til dansk tradition?

For at håndtere denne problemstilling kan der rejses to generelle spørgsmål: (1) Hvorledes udfordrer de »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber den danske tradition på det konkrete rapporterings- og kalkuleniveau? Her er fokus på de »nyere« begrebers tekniske egenskaber. (2) Hvorledes er de »nyere« økonomistyringsbegreber med til at udfordre økonomistyringens rolle i danske virksomheder?

Vores referenceramme for disse diskussioner er præsenteret i figur 1. Den dækker en række væsentlige pointer i den danske økonomistyringsidé. Vi hævder ikke, at denne referenceramme er teoretisk udtømmende. Den er alene en heuristik, som kan være nyttig som instrument til at karakterisere de »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber systematisk i forhold til en række centrale karakteristika ved den traditionelle danske økonomistyringsteori. Figur 1 definerer tre karakteristika af betydning for dansk økonomistyringsteori: en eksplicit idé om en tidsorientering med opdeling på ex post og ex ante, tre styringsniveauer, hvor økonomistyring typisk ses som et taktisk fænomen, og styringsopgaver, som integrerer aktivtets-, kapacitets- og likviditetsstyring.

Den første distinktion er mellem ex post og ex ante. I dansk økonomistyringstraditi-

Figur 1: Økonomistyringens tidsorientering, styringsniveauer og styringsopgaver.



on er denne sondring meget afgørende (Madsen, 1958, Worre, 1991). Ex post og ex ante er naturligvis koblede, idet ex post analyser typisk er en forudsætning for ex ante kalkulationer. Det er imidlertid to separate aktiviteter, der kan have forskellige objekter.

Den danske økonomistyringstradition kan karakteriseres ved både at lægge vægt på løsning af styringsopgaver ex ante samt på ex post opfølgning. Dette hænger sammen med, at udviklingen af ex ante budgetmodeller og ex post rapportering af aktivitet, kapacitet og likviditet har været højt prioriteret.

Den anden sondring vedrører de typer af beslutningssituationer, der understøttes

af økonomistyringsværktøjer og -begreber. Distinktionen mellem strategiske, taktiske og operative beslutningssituationer har været vigtig i det mindste siden begyndelsen af 1970'erne. Her har den danske regnskabstradition lagt vægt på den taktiske styringsopgave ved at lægge hovedvægten på periodisk budgettering og periodisk opfølgning.

Den tredje sondring vedrører styringsopgaverne aktivitets-, kapacitets- og likviditetsstyring (Dullum, 1973, Melander m.fl., 1984, 1985, Worre, 1972/73). Den danske tradition søger her at koble de tre styringsområder, selv om den lader dem stå frit. Den danske økonomistyringstradition har hovedsagligt sit udgangspunkt i

dækningsbidragsmetoden, som kobler sty-  
ringsopgaverne sammen indenfor sin  
struktur. Dette gælder for sammenhængen  
mellem aktivitet og kapacitet hvor om-  
kostninger klassificeres i forhold til de ind-  
tægtsgivende aktiviteter efter deres grad  
af variabilitet, reversibilitet og målelighed.  
Af samme grund har nøgletallet kapaci-  
tetsgraden en fremtrædende plads ved  
såvel styring som opfølgning. Tilsvarende  
giver dækningsbidragsmetoden mulighed  
for at skabe en klar og entydig sammen-  
hæng mellem aktivitet og likviditet. Dette  
sker ved brug af omsætningshastigheder  
for debitorer, varelagre og kreditorer i be-  
holdningsforskydningsmodellen.

Til disse tre dimensioner kan der føjes  
en fjerde, nemlig om økonomistyringsbe-  
greberne forudsætter anvendelse af interne  
og/eller eksterne data. Den danske  
økonomistyringsteori kan karakteriseres  
ved dens anbefaling af brug af såvel eks-  
terne som interne styringsdata. Brugen af  
eksterne styringsdata knytter sig især til  
salgs-markedsføringsiden hvor den dan-  
ske tradition er karakteriseret ved en  
stærk markedsorientering ved bl.a prisfast-  
sættelse af produkter og ydelser, mens  
omkostningssiden er baseret på interne  
produkt- og produktionsdata.

Kan de »nyere« økonomistyringsværk-  
tøjer og -begreber udfordre dansk økono-  
mistyringstradition? For at besvare dette  
spørgsmål er artiklen struktureret i følgen-  
de tre hovedafsnit. I afsnit 2 defineres de  
udvalgte begreber og der gives eksempler  
på deres metode. I afsnit 3 diskuteres be-  
greberne i forhold til den angivne referen-  
ceramme med henblik på at afdække på  
hvilken måde de optræder som en udford-  
ring for økonomistyringen. I afsnit 4 per-

spektiveres begreberne med henblik på at  
vurdere, hvorledes de udfordrer økonomi-  
styringens fokus og økonomifolks rolle.  
Afsnit 5 indeholder papirets konklusioner.

### **Præsentation af nogle »nyere« økonomistyringsbegreber.**

Der er mange »nyere« økonomistyrings-  
værktøjer, og ethvert udvalg vil have sine  
problemer. Det har været vigtigt for os at  
definere et udvalg af værktøjer og begre-  
ber, som er i stand til at afspejle den kvali-  
tative variation snarere end den kvantitati-  
ve variation i disse begreber. Det vil sige,  
at begreberne er valgt ud fra et synspunkt  
om at repræsentere så mange dimensioner  
af de »nyere« begreber som muligt. Her-  
ved har vi muligvis taget nogle begreber  
med, som er rimelig »eksotiske«.

De udvalgte økonomistyringebegreber  
er følgende: Activity Based Costing (Acti-  
vity Based Accounting), Backflush  
Costing, Throughput Accounting, Target  
Costing, Life-cycle-costing, Cost Enginee-  
ring, Strategic Cost Management og Cost  
of Quality.

*Activity Based Costing* er udviklet med  
særligt sigte på økonomisk styring af kom-  
plekse virksomheder<sup>2</sup>. Komplexiteten re-  
fererer her til mange produktvarianter,  
som trækker forskelligt på virksomhedens  
forskellige kapaciteter. Activity Based  
Costing placerer sig metodisk som en  
blanding af et volumenbaseret fordelings-  
system og et økonomisystem, der tilsigter  
at løse det regnskabsmæssige målepro-  
blem for hver enkelt af virksomhedens ka-  
paciteter. Det karakteristiske ved Activity  
Based Costing er bl.a., at sammenhængen  
mellem produkter eller produktgrupper

træk på kapacitetsgrundlaget beskrives ved brug af såkaldte »cost drivere«. En cost driver er en faktor til beskrivelse af det ressourcetræk i virksomhedens teknostruktur, som fremstillingen af de enkelte produkter/produktgrupper kan henføres til.

I de første udgaver af Activity Based Costing<sup>2</sup> blev der lagt op til, at alle omkostninger excl. omkostninger til forskning og udvikling, samt at ledig kapacitet kunne fordeles til de enkelte produktenheder via et net af cost drivere. Formålet hermed har været at generere produktfaterkalkulationer som udgangspunkt for den efterfølgende prisfastsættelse af produkter. I de seneste udgaver af Activity Based Costing anføres desuden formålet at spore lønsomheden til forskellige udsnit af aktiviteten i form af produkter, kunder, markeder, etc. Disse udgaver af Activity Based Costing benytter ikke alene de første versioners omkostningsfordeling, hvor fokus lå på at estimere det enkelte produkts gennemsnitlige enhedsomkostninger. Omkostningerne spores også til de valgte segmenter via en overordnet variabelitetsklassifikation, selv om visse kapacitetsomkostninger stadig fordeles ud på produktenhederne.

*Throughput Accounting* er relateret til virksomhedens fremstillingsprocesser. Formålet er at understøtte den fysiske styring af varestrømmene med en økonomisk optimering af lønsomheden på virksomhedens flaskehalsprocesser (Maskell, 1991, p.379). Throughput Accounting er opbygget efter dækningsbidragsprincippet og produktmixet fastlægges således ud fra produkternes lønsomhed målt som dækningsbidrag

pr. kapacitetsenhed på flaskehalsprocesserne.

Throughput Accounting optræder som den »regnskabsmæssige pendant« til de produktionsstyringsprincipper, der fokuserer på at identificere produktionsforløbet altemnerende og knappe kapaciteter. Throughput accounting operationaliserer begrebet i tre hovedområder (Chestham 1990, p.89-90), nemlig:

1. Den produktive kapacitet, der er det maksimale antal enheder, som kan produceres pr. tidsenhed i en given proces givet den valgte teknologi.
2. Den produktive procestid, der angiver den egentlige forarbejdnings tid (value added time) ved fejlfri produktion i en given proces. Dette holdes op mod det totale tidsforbrug for den givne produktion.
3. Udbyttet, der angiver den procentuelle andel, som de fejlfri producerede enheder udgør af periodens totale påbegyndte producerede enheder.

Produktionskapaciteten måles som forholdet mellem periodens totale antal fejlfri enheder divideret med den totale forarbejdnings tid ved fejlfri produktion. Den produktive procestid fremkommer ved at dividere den samlede forarbejdnings tid med det totale tidsforbrug i den givne proces for den givne produktion. Udbyttet måles som forholdet mellem periodens antal fejlfri producerede enheder divideret med periodens totale antal påbegyndte enheder. Koblingen mellem de tre begreber benævnes »Throughput« og fremtræder således:

Throughput=produktiv kapacitet × produktiv procestid × udbyttet

*Cost of Quality* har til formål at opgøre de omkostninger, der bruges i forbindelse med forebyggelse mod fejl samt udbedring af fejl ved virksomhedens produkter (Atkinson & Kaplan, 1989, p.380). *Cost of Quality* opstod som begreb i begyndelsen af 1980'erne og klassificerer typisk kvalitetsomkostninger i følgende fire kategorier (Atkinson & Kaplan, 1989, p.300, Foster & Horngren, 1991, p.913): forebyggelsesomkostninger, kontrolomkostninger, interne og eksterne fejlomkostninger.

Til forebyggelsesomkostninger hører en række omkostningsarter i forbindelse med opbygning og vedligeholdelse af kvalitets-sikrings- og opfølgningssystemer. Kontrolomkostninger vedrører omkostninger til inspektion og sikring af, at råmaterialer, halvfabrikata og færdigvarer lever op til de mål for kvalitet, man har sat sig.

Interne fejlomkostninger er de eksterne produktionsomkostninger, som opstår når et produkt ikke lever op til den definerede kvalitet. I denne kategori optræder omkostninger i forbindelse med kassation, genfremstilling, reparation etc. Den sidste kategori vedrører eksterne fejlomkostninger, som dækker omkostninger i forbindelse med håndtering af klager, garanti, reparation etc. Hertil kommer en række kvalitetsomkostninger, som er svære at måle, eller som ikke bliver målt. Dette gælder f.eks offeromkostninger i form af tabt fremtidigt salg.

Interessen for kvalitetsomkostninger er afledt af kundens oplevede kvalitet i salgsleddet på den ene side og produktets tekniske kvalitet på den anden side. Det er

derfor nærliggende også at oprette en registreringsmodel for de omkostninger, som er knyttet til kvalitetsparameteren. *Cost of Quality* lægger op til en systematisk periodisk rapportering og registreringsmodel for kvalitetomkostninger.

*Backflush Costing* er et simplificeret standardomkostningssystem til anvendelse i den kortperiodiske lønsomhedskontrol. *Backflush Costing* fokuserer på de variable omkostninger til brug for produktkalkulation i forbindelse med opgørelse af omkostningerne for henholdsvis solgte varer samt færdigvarelagre (Foster & Horngren, 1991, p. 627). I konceptet tilstræbes en simplificering af virksomhedens datafangst og dermed en forenkling af registrerings-systemet.

I *Backflush Costing* opgøres de variable omkostninger alene ved ressourcernes anskaffelse samt for de færdigforarbejdede varer enten på lagringstidspunktet eller på salgstidspunktet. Dette sker ved at multiplicere antallet af færdigforarbejdede varer med deres respektive standardomkostninger. Opgørelsen af råvare- og halvfabrikatalagre samt igangværende arbejder opgøres herefter residualt<sup>1</sup>.

Et *Backflush Costing* system forudsætter, at der ikke er mange afvigelser mellem budgetterede stykomkostninger og faktiske stykomkostninger. Metodens validitet i styringsmæssig henseende kommer dermed til at afhænge af, hvilken virksomhedstype der er tale om. Der skal være tale om en fabrikationsform, hvor spild, kassation, mv. er så ubetydelige, at det er økonomisk uinteressant. Dette er muligvis gældende for visse virksomheder med højt automatiseret produktion. Såfremt dette

ikke er tilfældet, forudsætter metoden, at der er tale om selvsignalerende afvigelsestyper for det forbrug af variable omkostninger, der afviger fra det normerede forbrug for fejlfri produktion.

*Target Costing* er en kalkulationsmetodik, som understøtter styring af produktudvikling, prisfastsættelse, m.m. allerede i produktets designfase. Metoden har til formål at styre et produkts samlede omkostninger over dets livscyklus (Sakurai, 1989, p. 41). *Target Costing* er karakteriseret ved stor fokus på produktets planlægnings- og designstadier med henblik på at sikre, at valg af design og produktionsmetode opfylder de omkostnings- og lønsomhedsmål, virksomheden har opstillet. Dette kan foretages ved brug af principielt tre forskellige metoder (Sakurai, 1989, p. 43):

1. Udlede Target Costs fra lønsomhedsplanlægningen.
2. Udlede Target Costs fra »udviklingsstadiet«.
3. Kombination af 1 og 2.

Ved den første metode tages der udgangspunkt i den forvende markedspris på produktet, hvorefter omkostningerne størrelse fastlægges som forskellen mellem salgsprisen og den kalkulerede lønsomhed (Berliner & Brimson, 1986-88, p. 9).

Den anden metode er karakteriseret ved at Target Costs bestemmes med udgangspunkt i, hvad produktions- og udviklingsfunktionerne finder teknisk og omkostningsmæssigt muligt i forhold til aktuell og evt. potentiel vidensniveau, produktionsform osv.

Den tredje metode søger at kombinere

de to ovenstående metoder ved, at man på den ene side estimerer det »tilladelige« omkostningsniveau med udgangspunkt i markedet, og på den anden side estimerer produktomkostningerne ud fra virksomhedens udviklings- og produktionstekniske formåen.

Udviklingen af Target Costing er sket med baggrund i virksomhedernes stigende grad af automation set over tid. Dette har accentueret behovet for at styre omkostninger til produktfremstilling allerede i design- og udviklingsfaserne. Varemærkerne har samtidigt undergået forandringer henimod større efterspørgsel efter kundetilpassede produkter, kortere livscyklus for produkterne, mv.

*Life Cycle Costing* er en registreringsmetode, hvis formål er at kunne spore og akkumulere virksomhedens faktisk forbrugte omkostninger på et givet produkt set over dets samlede livscyklus (Berliner & Brimson, 1986-88, p. 88, Foster & Horngreen, 1987, p. 403). *Life Cycle Costing* har således klare paralleller til Target Costing i sit sigte. Forskellen er, at *Life Cycle Costing* fokuserer på produkternes realiserede omkostningsforbrug, mens Target Costing fokuserer på de forventede produktrelaterede omkostninger. Konsekvensen af at benytte *Life Cycle Costing* som registreringsmetode er, at produktomkostningerne i højere grad end periodeomkostningerne sættes i fokus.

De fordele, som fremhæves i forbindelse med *Life Cycle Costing*, er (Foster & Horngreen, 1991, p. 405): (1) Alle omkostninger som er knyttet til produktet bliver synlige, (2) Forskelle mellem produkterne i form af den andel af de totale omkostnin-



ger, som er disponeret i de tidlige stadier af livscyklussen, gøres synlige, (3) Sammenhænge mellem omkostningskategorier bliver synliggjort.

Tilsvarende fremhæver Berliner & Brimsom (1986-88, p. 141) at Life Cycle Costing giver: (1) Et bedre billede af den langsigtede produktlønsomhed, (2) Mulighed for at vise effektiviteten i livscyklus planlægningen, (3) Mulighed for at kvantificere omkostningspåvirkningen af de alternativer som er valgt i konstruktionsfasen, (4) Fordeling af teknologiomkostninger til de produkter, der benytter teknologien.

Life Cycle Costing er metodisk set et fordelingsregnskab, hvor alle omkostninger der er afholdt i forbindelse med udvikling, konstruktion, fremstilling, markedsføring mv. fordeles til produktenheden.

*Strategic Cost Management* tager sit udgangspunkt i virksomhedens strategiske styringsprocesser. *Strategic Cost Management* knytter sig til (Shank & Govindarajan, 1993):

1. Værdikædebegrebet.
2. Strategisk positionering.
3. Cost-driver begrebet.

Hermed er *Strategic Cost Management* med til at bidrage med en eksplicit ekstern fokus i relation til virksomhedens styring<sup>4</sup>. *Strategic Cost Management* er rettet mod produkternes totale forbrug af omkostninger og tilsvarende de totale salgsindtægter knyttet til den samlede værdikæde, det vil sige, fra produktion af komponenter hos underleverandører, til der ikke længere optræder salgsindtægter og

evt. følgeomkostninger knyttet hertil.

Dette ses samtidigt over produkternes livscyklus. Det følger heraf, at *Strategic Cost Management* er orienteret mod at bestemme de relative økonomiske fordele i virksomhedens interne opbygning vedrørende viden, teknologi, distribution, markedsføring, salg, mv. set i forhold til dens konkurrenter.

*Strategic Cost Management* er et strategisk begreb med vægt på de økonomiske konsekvenser af virksomhedens dimensionerings- og strukturproblemstillinger. Begrebet har desuden relationer til både *Activity Based Costing* og *Life Cycle Costing* idet disse ofte optræder som elementer i *Strategic Cost Management*. Metodemæssigt er vægten lagt i lønsomhedsstyringen, og beskrivelsen heraf tilpasses den enkelte virksomheds særlige karakteristika. En konsekvens heraf er, at *Strategic Cost Management* dækker over en lang række velkendte såvel strategiske som taktiske analyseværktøjer.

*Cost Engineering* har til formål at generere præcis produktomkostningsinformation. Dette søges etableret gennem en procedure, hvor en særlig »omkostningsingeniør« udarbejder og følger op på virksomhedens produktkalkulationer. Ved overvejelser om fremtidige produkter skal omkostningsingeniøren estimere de mest signifikante omkostningselementer. I produktdesignfasen er det ingeniørens opgave at reestimerer samt dokumentere omkostninger ved hjælp af styklister samt identifikation af cost drivere. Dette foretages i tæt samarbejde med de funktioner, som styrer de enkelte omkostningsdeterminanter. I produktionsfasen skal omkostningsingeniøren

nedbryde omkostninger til tidsestimater m.h.p. opfølgning. Han skal ligeledes lave opfølgning på omkostningstyper og herigennem undersøge evt. afvigelsesårsager.

Cost Engineering er således en metode til at fastsætte standarder, der kan indgå i produktkalkulesituationer. Cost Engineering er beskrivelse af en teknik til etablering af et kalkulationgrundlag med tilstræbt høj validitet i omkostningsinformationen. Dette søges sikret ved at placere denne type opgaver i en særlig organisatorisk enhed.

### **Analyse af de »nyere« begrebers udfordring**

Ovenstående beskrivelser af de udvalgte »nyere« økonomistyringsværktøjer/-begreber er summarisk og dermed forenklet. Alligevel antyder disse beskrivelser, at de »nyere« begreber på flere områder har en nyhedsværdi. I det mindste er de lanceret med betegnelser, som søger at distancere dem fra traditionel økonomistyringsteori. I dette afsnit diskuteres, på hvilken måde disse begreber udfordrer den traditionelle økonomistyringsteori ud fra den model, som er opstillet i afsnit 1: tidsorienteringen, styringsniveauet og styringsopgaverne, samt også spørgsmålet om interne/eks-terne data.

Tidsorienteringen: Ex ante / ex post

Tidsorienteringen er væsentlig for den traditionelle økonomistyringsteori, fordi den angiver, om økonomistyringsaktiviteten er en bagudrettet analyse eller en fremadrettet styringsorienteret kalkule.

Target Costing er tydeligvis ex ante orienteret. Target Costing er eksplicit rettet mod et foruddiskonteret marked, som der-

for findes i en fremtid. Target Costing bemægtiger sig fremtiden ved at lægge de omkostningsmæssige brostene for den fremtidige lønsomhed ud.

Disse brostene lægges evt. via Cost Engineering, som derfor også er ex ante orienteret. Her er der fokus på den teknisk-økonomiske planlægning, der skal sikre minimering af de samlede fremstillingsomkostninger gennem fastlæggelse af produkt- og produktionsparametre.

Throughput Accounting benyttes i den kortperiodiske styring af flaskehalse. Derfor er Throughput Accounting især en ex ante beslutningsmodel, som er med til at allokere produktion til de mest rentable knappe nøglekapaciteter.

Mens Target Costing er ex ante orienteret, er Life Cycle Costing dens ex post modstykke. Life Cycle Costing er en metode til fastsættelse af et bestemt produkts realiserede omkostninger over hele dets livsforløb. Gennem Life Cycle Costing defineres lønsomhedsbilledet på tværs af almindelige periodiske opgørelser og giver et samlet lønsomhedsbillede for produkter med lang udviklingsperiode (hvor der alene forbruges omkostninger) efterfulgt af markedsføringsperiode (hvor der efter almindelige metoder er god lønsomhed, da der jo er indtægter) og afsluttet med en garantiperiode (hvor der alene optræder omkostninger). Life Cycle Costing er et ex post begreb, som med god mening kan forenes med Target Costing. Target Costing er forkalkulen, mens Life Cycle Costing er efterkalkulen.

Andre gode eksempler på ex post orienteringen er Cost of Quality og Backflush Costing. Cost of Quality er en uortodoks opgørelse af de historiske omkostninger til

et formål, der som oftest er svagt repræsenteret i en almindelig økonomistrukturbeskrivelse. Det er ex post analyse, fordi den oplyser om »hvad det har kostet« at have dårlig kvalitet. Det er ikke en beslutningsorienteret ex ante kalkule, som kan prognosticere sammenhængen mellem kvalitetsindsats i økonomiske termer og de deraf følgende konsekvenser for kvalitet.

Backflush Costing er en ex post mekanisme, som benyttes til at opstille periode-regnskaber. Backflush accounting simplificerer registreringerne gennem beregninger af, hvad lagre og omkostninger vil være, hvis kalkuleforudsætninger i det store og hele holder.

To af begreberne præsenterer sig som kombinationer af ex ante og ex post synspunkter. Strategic Cost Management har en retorik, som peger på en ex ante orientering. Det er da også rigtigt, at strategi må handle om fremtiden. Imidlertid er det interessant, at de kalkulationer, som Strategic Cost Management betjener sig af, ikke er prognoser men derimod omkostningsopgørelser på f.eks. værdikædens dimensioner (indkøb og råvarelager, produktion, færdigvarelager og distribution, salg & marketing og service). Hermed opfindes en beskrivelsesmetodik, som fokuserer på de aktuelle omkostninger ved den måde, hvorpå værdikæden er sammensat. Omvendt intentionen med Strategic Cost Management dermed er at sætte fokus på virksomhedens positionering, er den kalkulation, som følger med Strategic Cost Management, baseret på historiske data.

På samme vis har Activity Based Costing sit udgangspunkt i historiske omkostningsdata. Hvis der lægges vægt på at se Activity Based Costing som en mere

præcis opgørelse af ressourceforbruget i forhold til en produktlinie, er den en ex post analyse. Tages der derimod udgangspunkt i den pointe, at Activity Based Costing kan benyttes til prisfastsættelse eller til brug for strategiske overvejelser, bliver ex ante synsvinklen mere relevant.

Dermed har både Strategic Cost Management og Activity Based Costing ex ante og stærke ex post aspekter. Denne undviggen i forhold til tidsbegrebet (ex ante / ex post) hænger imidlertid muligvis sammen med, at disse begreber ikke blot er traditionelle analyser eller traditionelle kalkuler. De er snarere inspirationsanalyser, som kan lægge op til flere spørgsmål. De giver ikke rigtigt klare svar, men kan måske medvirke til at udvikle debatter om virksomhedsstrategi.

Denne diskussion viser, at de »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber bygger på forskellige ideer om tidslighed. Det betyder videre, at de »nyere« økonomistyringsbegreber er en heterogen gruppe, hvis fokus i forhold til virksomhedsstyring er forskelligartet.

Styringsniveauer: Strategisk, taktisk og operativt niveau

Indledningsvist (afsnit 1) blev det fremhævet, at den traditionelle økonomistyring overvejende beskæftiger sig med taktiske problemer, som ytrer sig som den periodiske planlægning omkring produktion, salg og investering.

De her valgte begreber føjer ikke meget til med hensyn til det operative niveau. Ingen af dem har nogen stærk fokus på dagligdagens styringsproblemer måske bortset fra Throughput Accounting, som kunne være en beslutningsmodel over for

markeder, som fluktuerer fra dag til dag.

De valgte begreber udvider snarere økonomistyringens fokus i det strategiske perspektiv, omend en række taktiske aspekter stadig står tilbage.

For at begynde med det sidste er Backflush Costing rettet mod at forenkle den periodiske rapportering. Backflush Costing er derfor rettet ind mod de taktiske problemer.

De øvrige begreber er ofte en kombination af taktiske og strategiske aspekter. Det hænger sammen med, at de både er bundet op i en periodisk rapportering og fungerer som inspirationsanalyser, der kan have konsekvenser langt ud over den taktiske planperiode. F.eks. rapporteres Cost of Quality periodisk, men dens betydning kommer først rigtigt til sin ret, når procedurer og processer redesignes for at forbedre kvalitet over tid.

På lignende vis indeholder Target Costing og Cost Engineering taktiske såvel som strategiske elementer. Begge begreber indgår i produkt- og produktionsmetodevalg gennem deres fokus på strukturering og opbygning af processer og produkter. Det har strategiske implikationer. Samtidig benyttes metoderne imidlertid også til at realisere en strategi, som er bestemt på forhånd, f.eks. vedr. prisbeslutninger på et defineret fremtidigt marked. Her er begge begreber med til at realisere en strategi, hvilket smager noget af taktiske beslutninger.

Activity Based Costing kan i visse udgaver siges at dreje sig om taktiske problemstillinger specielt i de udgaver, som benytter den til prisfastsættelse. Imidlertid bidrager Activity Based Costing også til overvejelser af strategisk tilsnit. F.eks. i de

situationer, hvor information om costdrivere anvendes til at omkonfigurere virksomhedens teknologi eller samarbejde med underleverandører og kunder.

Strategic Cost Management appellerer direkte til det strategiske niveau. Herigenem søges virksomhedens strategiske valg hvad angår produkt, marked, teknologi og organisation overført til omkostningsmæssige implikationer.

De her valgte nyere økonomistyringsbegreber kan således tages som indikatorer for, at den traditionelle økonomistyring på visse områder er under »udfordring«. På flere områder er der en udvikling i retning af, at flere opgaver af strategisk karakter bliver mere fremtrædende.

Styringsopgaverne: Aktivitet, kapacitet, og likviditet

Som nævnt indledningsvist er et af karakteristikaene ved den traditionelle danske økonomistyring, at den igennem dækningsbidragsmodellen er i stand til at styre relationerne mellem aktivitet, kapacitet og likviditet gennem diverse nøgletal. Det betyder, at de enkelte styringsopgaver i stort omfang løses separat, men kobles gennem nøgletal. Koblingen mellem aktivitet og kapacitet beskrives gennem dækningsbidrag per knap nøglekapacitet: sammenhængen mellem aktivitet og likviditet beskrives gennem omsætnings-hastigheder.

De »nyere« økonomistyringsværktøjer/begreber er på denne front meget anderledes end de traditionelle værktøjer og begreber. Sammenhængen mellem aktivitet og kapacitet optræder hyppigt, idet næsten alle (bortset fra Throughput Accounting og Backflush Costing) integrerer

aktivitets- og kapacitetsstyring gennem en enhedsomkostning, hvor både stykomkostninger og kapacitetsomkostninger henregnes til produktenheden. Hermed er der ingen klar sondring mellem aktivitets- og kapacitetsstyring. For de beslutningsområder, som der lægges op til gennem de »nyere« økonomistyringsbegreber, er der ikke udviklet særlige distinktioner vedrørende variabilitet og reversibilitet.

Undtagelserne Throughput Accounting og Backflush Costing separerer aktivitets- og kapacitetsstyring, idet de mere lægger vægt på at beskrive aktivitetssiden end kapacitetssiden.

Derimod har ingen af de »nyere« økonomistyringsbegreber en særlig udviklet modellering af sammenhængen mellem aktivitet og likviditet. Likviditetssiden er simpelt hen fraværende. Det hænger måske sammen med, at mange af de »nyere« begreber appellerer til forskellige former for strategiske overvejelser, hvor de finansielle overvejelser ofte er af mere generel karakter (f.eks. om kapitalstruktur mv.).

Således er det bemærkelsesværdigt, at likviditetssynsvinklen ikke har nogen fremtrædende plads i de valgte begreber. Det betyder næppe, at likviditetsstyringen betragtes som mindre væsentlig, men alene at de nye begreber fokuserer på andre problemer.

#### Eksterne/interne data

Det er karakteristisk, at de »nyere« økonomistyringeværktøjer og -begreber inddrager eksterne data i varieret omfang. Strategic Cost Management og Target Costing gør dette eksplicit, men derudover er der ikke nogen speciel inddragelse af data,

som fødes uden for den enkelte virksomhed. Hermed er de »nyere« begreber stadig i almindelighed relativt internt orienteret med hensyn til datas oprindelse.

#### Perspektivering af de »nyere« begrebers betydning

Ovenstående diskussion peger på, at de nyere økonomistyringsværktøjer giver indtryk af, at økonomistyringens område eller domæne kan og bør udvides i forhold til den almindeligt kendte taktiske styringsopgave. Dette indtryk lægger op til, at økonomistyring kan involveres i en række beslutningsområder, hvor det ofte er underrepræsenteret i eksisterende praksis. De diskuterede begreber lægger op til en udbredelse af de økonomiske modeller og dermed økonomifunktionens opgaver i tid og rum. De problematiserer økonomistyringsværktøjernes formål, idet de lægger mere vægt på inspirationsanalyse end på beslutningsmodel. De har en implicit forudsætning om en ønsket »lean« organisation. De udpeger nye områder for virksomhedens økonomistyring, og endelig er de en ressource for økonomifolk, som gerne vil have mere at sige i virksomheder.

#### Tid og rum

Udbredelsen i tid refererer til, at den kortperiodiske resultatkontrol er under opblødning. Både Strategic Cost Management, Life Cycle Costing og Target Costing lægger vægt på konsekvenser og forhold, der rækker ud over den almindeligt kendte periode på et år.

Udbredelsen i rum refererer til, at økonomistyring rettes mod spørgsmål vedrørende sammenhængen mellem forskellige organisatoriske enheder. Gennem Tar-

get Costing og Life Cycle Costing sættes salg/markedsføring eksplicit sammen med forskning og udvikling. Gennem Activity Based Costing gennemlyses og opbrydes produktionsfunktionen, så den kan relateres til salg og indkøb på lidt mere specifik vis. Til en vis grad er de nyere økonomistyringsmetoder herved i stand til at håndtere sammenhænge mellem produktudvikling, procesudvikling og produktion. Disse aktiviteter er kobledede f.eks. i Target Costing eller i Strategic Cost Management.

Inspirationsanalyser eller beslutningsmodeller?

De nyere økonomistyringsbegreber kan kritiseres for deres manglende sammenhæng og konsistens. De er ikke beslutningsmodeller i traditionel forstand. Måske er de i stedet generelle inspirationsanalyser, som eventuelt kan være med til at formulere problemer samt sætte fokus på særlige områder. F.eks. er Activity Based Costing en form for fordelingsmodel, der kobler aktivitet med kapacitet i ét samlet billede. Det kunne rette inspirationsanalytisk opmærksomhed på problemformulering. Activity Based Costing's fokus på cost-drivere opprioriterer opmærksomheden omkring kapacitetsanvendelsen i forhold til aktivitetsstyringen. Det betyder naturligvis ikke, at de omkostninger og den fordelingsmetode, som anvendes i Activity Based Costing er relevant i striks forstand i enhver beslutningsmæssig sammenhæng.

På samme måde er Target Costing ikke nødvendigvis et udsagn om en forventet økonomisk konsekvens. Det er ligesåvel en procedure, som problematiserer økono-

mi og sætter fokus på den opgave, som forsknings- og udviklingsafdelingen varetager. Target Costing postulerer målsætninger, som sætter pres på organisationens forskellige funktioner, og her sikkert mest på forsknings- og udviklingsfunktionen, til at skabe produktivetsforbedringer.

Strategic Cost Management har også denne karakter. Strategic Cost Management lægger information om virksomhedens værdikæde og konkurrenter frem. Hermed gøres det er muligt at diskutere virksomhedens konkurrence og vertikale arbejdsdeling med underleverandører og aftagere.

En »lean« organisation

De nyere økonomistyringsbegreber peger også på, at virksomheder kan være mere »lean« end de er i dag. Hermed menes, at de kan strømlines gennem forskellige produktionsstyringsmetoder, f.eks. Just-In-Time, der understøtter konstant produktion og minimering af lagre (Mouritsen & Paarup Nielsen, 1989, Rohde, 1991). En sådan strømlinet virksomhed understøttes gennem konstant opmærksomhed om teknologiske muligheder. Activity Based Costing peger måske sådanne beslutningssituationer ud ved at konstruere cost drivere, som viser de økonomiske konsekvenser af et eksisterende produktionsapparat, som er for vanskeligt at omstille.

Throughput Accounting gør dette i endnu højere grad. Det skyldes Throughput Accounting's sammenkobling med produktionsstyringsmetoder, der sætter fokus på de begrænsende flaskehalse i virksomhedens produktion.

Endelig er tonen i Target Costing af lignende karakter, idet der sættes fokus på

den samtidige produkt-, produktions- og procesudvikling.

#### Fokus på nye områder

Der er en tendens til, at nogle af de nyere økonomistyringsbegreber er med til at transformere økonomistyringens objekt. Cost of Quality et godt eksempel herpå. Dette område er på sin vis en gøgeunge i økonomistyringsdebatten, idet det som begreb er simpelt: Hvad er omkostningerne til kvalitet? På den anden side er kvalitet et så tilpas sammensat begreb, at det kan være vanskeligt at udvikle for praktiske formål. Den simple sondring mellem kundens kvalitetsoplevelse og producentens viden om produktets tekniske kvalitet er her interessant.

Hvis kvalitet er et kundefineret begreb, er kvalitet blot en handlingsparameter på linie med andre handlingsparametre. Kvalitet som et teknisk fænomen er anderledes. Kvalitet vedrører her virksomhedens interne processer i primært indkøb og produktionsproces. Kvalitet er i denne sammenhæng en intern produktionsstandard, som især er rettet mod procesforbedring og intern organisation. I denne situation kan kvalitetsforbedringer udmærket fremkomme uden, at kunden opdager dem.

#### Økonomifolks rolle

Med disse egenskaber er de nyere økonomistyringsbegreber med til at formulere problemstillinger for økonomifolk. De opstiller problemstillinger, som på visse vigtige områder er kendte inden for rammerne af de mere traditionelle økonomistyringsmodeller. De nyere økonomistyringsmodeller er imidlertid ofte *markedsført* ved, at

de ved intelligent anvendelse er bedre end de konventionelle medier. De overbeviser i form af eksemplificeringer. Hermed dramatiserer de ret kontant, at økonomifolk kan bruges i mange forskelligartede sammenhænge i virksomhederne.

De nyere økonomistyringsværktøjers eksistens søger at demonstrere, at økonomifolk har en ekspertise, som også er relevant for styring af vanskelige virksomhedsproblemer fra produktionsprocesser over planlægning til strategiske problemstillinger. De nyere værktøjer er således relevante, fordi de tilkendegiver, at økonomifolk kan være med til at løse flere og flere af virksomhedens styringsopgaver. De nyere begreber udbreder økonomiværktøjernes postulerede anvendelsesområder. De overbeviser muligvis om, at økonomifolk skal være mere med til flere former for beslutningstagning i virksomhederne (Mouritsen, 1993).

De nyere økonomistyringsmodeller er et muligt vidnesbyrd om, at der er brug for at kunne tale eksplicit om virksomhedens kapacitetsanvendelse og dermed sætte spørgsmålstejn ved virksomhedens opbygning. De nyere begreber dramatiserer en sådan udvikling. De angiver at kunne være med til at løse sådanne problemstillinger, selv om det er tvivlsomt, om de er eksplicitte beslutningsværktøjer hertil. De er snarere en samling af inspirationsanalyser.

#### Konklusioner

Det fremgår af ovenstående diskussion, at de »nyere« økonomistyringsværktøjer udfordrer gængse forestillinger om økonomistyring på flere måder.

Det ser for det første ud til, at de nyere

økonomistyringsbegreber udfordrer tids-horizonten, idet de søger at udforske det lange strategiske perspektiv.

For det andet sonder de »nyere« metoder ikke specielt kraftigt mellem aktivitets- og kapacitetsstyring. Gennem henføring af kapacitetsomkostninger søger disse metoder ofte at kalkulere enhedsomkostninger, som ikke tager sondringen mellem variable omkostninger og kapacitetsomkostninger alvorligt.

For det tredje ser de nyere begreber ud til ikke at fokusere på likviditetsstyringen. Sammenhængen mellem driftsresultat og driftsafledt likviditet nedprioriteres eller forekommer slet ikke i disse metoder.

For det fjerde er der en tendens til, at eksterne data ikke tillægges speciel vægt i de »nyere« begreber, omend sådanne data indgår eksplicit i Strategic Cost Management og Target Costing.

Samlet er der en udfordring fra de nyere begreber. På det kalkulenære niveau (jvf. spørgsmål 1 i indledningsafsnittet) er der væsentlige udfordringer, især med hensyn til, hvorledes strategiske hensyn bygges mere ind i den økonomiske rapportering og i de økonomiske kalkuler.

På det lidt bredere organisatoriske niveau (jvf. spørgsmål 2 i indledningsafsnittet) er den førte diskussion også en udfordring til økonomistyring. Især er det bemærkelsesværdigt, at de »nyere« økonomistyringsværktøjer og -begreber mere er inspirationsanalyser end beslutningsmodeller. De bygger derudover i et vist omfang på den idé, at virksomheden skal gøres mere strømlinet gennem strukturbeslutninger. Og endelig er de en væsentlig ressource i økonomifolks forsøg på at få større indflydelse på virksomhedens alme-

ne ledelse, idet flere af disse »nyere« begreber postulerer at være relevante for spørgsmål af mere strategisk karakter. Om disse potentialer kan realiseres i praksis, er et empirisk spørgsmål, som vi ikke kan besvare her.

### Summary

*The article discusses how »new« management accounting tools and concepts challenge the conventional basis of management accounting. The main conclusion is that conventional management accounting is being challenged in various ways.*

### Noter

<sup>1</sup> Begrebet »økonomistyringstradition« skal her forstås som den fremstilling, der sker af økonomistyring og internt regnskabsvæsen i gængse og velestimerede lærebøger. Vi refererer ikke til den praksis, der udføres i virksomheder, som sandsynligvis er mere kompleks end den, der skitseres i lærebøgerne.

<sup>2</sup> Formålet med Activity Based Costing har gennemgået en udvikling fra konceptets tilblivelse i midten af firserne og frem til idag (Rørsted, 1991). Fra starten havde Activity Based Costing til formål at løse kalkulationsopgaven i bred forstand. Forfatterne har dog i flere sammenhænge fokuseret på den langsigtede produktkalkulation (Johnson & Kaplan, 1987, p. 234, Cooper & Kaplan, 1987, p. 97). I løbet af 1991 ændrede forfatterne holdning vedrørende Activity Based Costing's formål. Det fremhæves nu at Activity Based Costing skal danne datagrundlag for analyser vedrørende produkters, markeders, kunders, distributionskanalers, etc. lønsomhed (Cooper & Kaplan, 1991, p.130).

<sup>3</sup> Specifikationsniveauet for denne residual afhænger af, hvor mange målepunkter der ind-



*lægges i en produktionsproces eller med andre ord, på hvilke lagerniveauer produkternes standardomkostninger opgøres. Da systemets fornemste karakteristika er at være simpelt er der naturligt nok oftest tale om få målepunkter.*

*<sup>4</sup> Der er dog også vigtige sammenhænge mellem konventionel intern styring og virksomhedens strategi. F.eks., peger Shank på, at virk-*

*somhedens interne økonomistyring kan gradbøjes efter den valgte strategi. Hvor f.eks. standardomkostningskontrol kan være relevant i virksomheder der følger en omkostningsminimeringsstrategi, så er den mindre relevant i virksomheder der anvender en produktdifferentieringsstrategi.*

## Litteratur

- Andersen, M., Kapacitetsomkostningsstyring – Det amerikanske ABC-system versus den danske styremodel, *Ledelse & Erhvervsøkonomi* (Januar, 1992).
- Andersen, M. & C. Rohde, Activity Based Costing set i kritisk belysning, *Informatik & Økonomistyring* (1992/1993)
- Atkinson, A.A. & R.S. Kaplan *Advanced Management Accounting* (2 Ed., Prentice-Hall International, Inc., 1989)
- Berliner, C. & J.A. Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing* (Harvard Business School Press, Boston, 1988)
- Chestham, C., Measuring and improving throughput, *Journal of Accountancy* (March, 1990)
- Cooper, R. & R.S. Kaplan, Measure Costs Right: Make The Right decisions, *Harvard Business Review* (Sep.-Oct, 1987, pp. 96-103)
- Cooper, R. & R.S. Kaplan, Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review* (May-June 1991, pp. 130-135)
- Dullum, K.B., *Virksomhedens økonomiske styring* (København, 1973)
- Foster, G. & C.T. Horgren, *Cost Accounting – A Managerial Emphasis* (7th. Ed., Prentice-Hall International, Inc., 1991)
- Hiroto, T., Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting, *Harvard Business Review* (1988, June-July)
- Israelsen P. *Activity- versus Variability Based Management Accounting* (DJØF's Forlag, 1993)
- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan, *Relevance Lost* (Harvard Business School Press, Boston 1987)
- Madsen, V. *Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning* (Århus 1958)
- Maskell, B.H., *Performance Measurement for World Class Manufacturing* (Productivity Press, Inc., 1991)
- Melander, P., J. Christiansen, A. Gjerdrum & J. Meyer, *Kapacitetsstyring, Bind 1 og 2* (Børsens Forlag, 1984)
- Melander, P. (red.), *Modeller til kapacitets- og likviditetsstyring* (Børsens Forlag, 1985)
- Mouritsen, J., *Økonomifunktionens rolle* (Børsens Forlag, 1993)
- Mouritsen, J. & L. Paarup Nielsen, Om sammenhængen mellem produktion og økonomi, *Økonomistyring & Informatik* (1989)
- Rohde, C., Nye produktions-teknologi og det interne regnskab, *Informatik & Økonomistyring* (1991 pp. 15-30)
- Rørsted, B., Activity Based Costing 1987-1991, *Revision & Regnskabsvæsen* (1991, pp. 42-49)
- Sakurai, M., Target Costing and How to Use It, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry* (Summer 1989 pp. 39-50)
- Shank, J.K. & Govindarajan, V., *Strategic Cost Management* (The Free Press, 1993)
- Worre, Z., Vejledning i likviditets-budgettering i den mindre virksomhed I og II, *Revisorbladet* (1972/73)
- Worre, Z., *Omkostningsregnskab og omkostningsstyring Bind 1 og 2* (Civiløkonomernes Forlag, København 1991)
- Yosikawa, T., Innes J., Mitchell E. & Tanaka M., *Contemporary Cost Management* (Chapman & Hall, 1993)