

og iøvrigt må det erindres, at alkoholudgiften til forskel fra tobaksudgiften omfatter en væsentlig del af »udendørsudgifterne«, idet besøg på restauranter og forlystelsesetablissementer forudsætter, at der nydes noget drikkeligt (i eller uden forbindelse med indtagelsen af et måltid), hvorved de fleste overensstemmende med skik og brug forestiller sig, at det skal være en eller anden form for alkoholholdige drikke. De tager næppe heller fejl, hvis de går ud fra, at i hvert fald restaurantpersonalet helst ser, at bestillingen afgives under indtryk heraf. Restaurantandelen af den samlede alkoholudgift har således til en vis grad karakter af en art entré til de pågældende forretninger.

I betragtning af, at året 1959 som helhed var et godt år med stigende beskæftigelse og levefod, må alkoholudgiften vistnok betegnes som ret beskedet, og hvad enten man anlægger økonomiske eller sociale synspunkter, er der i hvert fald intet foruroligende i den siden 1950 indtrådte stigning. Af totalbeløbet gik ca. 635 mill. kr. til staten i skikkelse af indenlandske afgifter af produktion og salg af spiritus, vine og øl. Yderligere tog staten lidt over 10 mill. kr. ind i toldindtægt af indførte varer af denne art. Det bliver tilsammen ikke langt fra halvdelen af det hele udgiftsbeløb. Stillingen var omtrent den samme i 1950, da skatte- og toldindtægten udgjorde ca. 455 mill. kr. af en totaludgift af 925 mill. kr. (staten har således ikke forstærket sine krav).

Målt med nationalregnskabs udgifter til alt, hvad der indgår under begrebet privat konsum, er der heller intet bemærkelsesværdigt ved den stedfundne bevægelse. I 1950 ansattes de herhenhørende beløb til ialt 15,8 milliarder kr., medens de for 1959 opgjordes til 25,4. Det giver »alkoholprocenter« på henholdsvis 5,84 og 5,52, og befolkningen skulle da snarest bruge forholdsvis mindre til anskaffelse af alkoholholdige drikke i 1959 end i 1950 (men forholdsvis mere til tobak). Procenttallene udviser en pæn overensstemmelse med de i Norge og Sverige på samme grundlag beregnede. Norge ligger noget lavere (men har også et lavere alkoholforbrug pr. hoved af befolkningen) med 4,6 pct. for 1959, Sverige en smule højere med 5,66. I det sidstnævnte land var totaludgiften meget nær ved 2 milliarder kr., i Norge brugtes der lige ved 850 mill. kr. til alkoholindkøb.

*Sven Røgind.\**

\* Fhv. docent ved Den polytekniske Læreanstalt.

#### SUBOPTIMERING AF INFORMATIONSPARAMETEREN

Kommentarer til *Vagn Madsen*: »Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning.«<sup>1)</sup>

1. Til de handlingsparametre, en virksomhed råder over, hører dens evne og vilje til at skaffe sig relevant information til sine afgørelser. På linie med virksomhedens indkøbspolitik, produktionspolitik, salgspolitik og disses del-politiker kunne man tale om virksomhedens informationspolitik. Det har hidtil ikke været almindeligt at gøre det, og professor *Vagn Madsen* gør det da heller ikke i sin bog *Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning*, som her skal gores til genstand for nogle anmelderagtige betragtninger.

Ikke desto mindre må man, når man taler om virksomhedens regnskabsvæsen, tage udgangspunkt i den synsvinkel, fra hvilken man ser regnskabet som et led i virksomhedens informationspolitik. Det er jo denne man kan – og som økonom bør – suboptimere i henhold til et givet formål. Er virksomhedens formål f.eks.

1. Scandinavian University Books, Gyldendal, København 1959, 240 s., kr. 45.

og iøvrigt må det erindres, at alkoholudgiften til forskel fra tobaksudgiften omfatter en væsentlig del af »udendørsudgifterne«, idet besøg på restauranter og forlystelsesetablissementer forudsætter, at der nydes noget drikkeligt (i eller uden forbindelse med indtagelsen af et måltid), hvorved de fleste overensstemmende med skik og brug forestiller sig, at det skal være en eller anden form for alkoholholdige drikke. De tager næppe heller fejl, hvis de går ud fra, at i hvert fald restaurantpersonalet helst ser, at bestillingen afgives under indtryk heraf. Restaurantandelen af den samlede alkoholudgift har således til en vis grad karakter af en art entré til de pågældende forretninger.

I betragtning af, at året 1959 som helhed var et godt år med stigende beskæftigelse og levefod, må alkoholudgiften vistnok betegnes som ret beskedet, og hvad enten man anlægger økonomiske eller sociale synspunkter, er der i hvert fald intet foruroligende i den siden 1950 indtrådte stigning. Af totalbeløbet gik ca. 635 mill. kr. til staten i skikkelse af indenlandske afgifter af produktion og salg af spiritus, vine og øl. Yderligere tog staten lidt over 10 mill. kr. ind i toldindtægt af indførte varer af denne art. Det bliver tilsammen ikke langt fra halvdelen af det hele udgiftsbeløb. Stillingen var omtrent den samme i 1950, da skatte- og toldindtægten udgjorde ca. 455 mill. kr. af en totaludgift af 925 mill. kr. (staten har således ikke forstærket sine krav).

Målt med nationalregnskabs udgifter til alt, hvad der indgår under begrebet privat konsum, er der heller intet bemærkelsesværdigt ved den stedfundne bevægelse. I 1950 ansattes de herhenhørende beløb til ialt 15,8 milliarder kr., medens de for 1959 opgjordes til 25,4. Det giver »alkoholprocenter« på henholdsvis 5,84 og 5,52, og befolkningen skulle da snarest bruge forholdsvis mindre til anskaffelse af alkoholholdige drikke i 1959 end i 1950 (men forholdsvis mere til tobak). Procenttallene udviser en pæn overensstemmelse med de i Norge og Sverige på samme grundlag beregnede. Norge ligger noget lavere (men har også et lavere alkoholforbrug pr. hoved af befolkningen) med 4,6 pct. for 1959, Sverige en smule højere med 5,66. I det sidstnævnte land var totaludgiften meget nær ved 2 milliarder kr., i Norge brugtes der lige ved 850 mill. kr. til alkoholindkøb.

*Sven Røgind.\**

\* Fhv. docent ved Den polytekniske Læreanstalt.

#### SUBOPTIMERING AF INFORMATIONSPARAMETEREN

Kommentarer til *Vagn Madsen*: »Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning.«<sup>1)</sup>

1. Til de handlingsparametre, en virksomhed råder over, hører dens evne og vilje til at skaffe sig relevant information til sine afgørelser. På linie med virksomhedens indkøbspolitik, produktionspolitik, salgspolitik og disses del-politiker kunne man tale om virksomhedens informationspolitik. Det har hidtil ikke været almindeligt at gøre det, og professor *Vagn Madsen* gør det da heller ikke i sin bog *Regnskabsvæsenets opgaver og problemer i ny belysning*, som her skal gores til genstand for nogle anmelderagtige betragtninger.

Ikke desto mindre må man, når man taler om virksomhedens regnskabsvæsen, tage udgangspunkt i den synsvinkel, fra hvilken man ser regnskabet som et led i virksomhedens informationspolitik. Det er jo denne man kan – og som økonom bør – suboptimere i henhold til et givet formål. Er virksomhedens formål f.eks.

1. Scandinavian University Books, Gyldendal, København 1959, 240 s., kr. 45.

gevinstmaksimering, defineret på en nærmere bestemt måde, må regnskabsvæsenets opgave være at bidrage til dette formål på en sådan måde, at grænseregnskabsomkostningerne er lig med den grænseindtægt, der for virksomheden som helhed flyder af den sidste krone givet ud på informationsparameteren.

Har en virksomhed andre formål end gevinstmaksimering, er det klart at informationspolitikken må tjene disse formål. Informationsparameteren vil være i optimum, når formålskombinationen ikke bliver bedre opfyldt ved ændringer i informationsparameteren partielt eller i kombination med andre parametre. Det må fastholdes at informationspolitikken er lige så vigtig som alle andre politikker, men den er på den anden side heller ikke vigtigere, – som nogle er tilbøjelige til at mene.

Totaloptimum i en virksomhed involverer, at man med formålsformuleringen som vurderingsgrundlag også har suboptimeret informationspolitikken, eller rettere alle de del-politikker, den er sammensat af. For der eksisterer (eller bør eksistere) adskillige principielt lige vigtige underafdelinger af informationspolitikken. Man kan f.eks. tale om en del-politik for rå-information med sit specielle indsamlingsapparat, som kan være helt forskellig fra en delpolitik for behandlet information med sit specielle behandlingsapparat. Man kan også tale om delpolitikker for informationsforsyningen til de forskellige led i virksomhedens ledelsespyramide til brug ved formålsformuleringen, programmeringen og kontrollen for blot at antyde nogle af de vidt forskellige behov, informationsparameteren som helhed kan sættes ind på at opfylde.

Når informationspolitikken og dens del-politikkers rolle for virksomhedens totale optimum langt fra er afklaret, skyldes det måske, at økonomer altid har betragtet virksomhedens information som synonym med dens regnskab (i vid betydning), og navnlig at de har nøjedes med at underkaste dette en *partiel analyse* uden hensyntagen til andre parametre, uden hensyntagen til eventuelle andre formål end overskudskonstatering (evt. maksimering) og uden hensyntagen til informationssystemets effektivitet m.h.t. virksomhedens ønske om målopfyldelse.

Vagn Madsen kalder sin bog for regnskabsvæsenets opgaver og problemer i *ny belysning* (fremhævet af anm.). Denne belysning er dog ikke ny i den betydning, at regnskabet betragtes som en del-politik, der skal suboptimeres (desværre, for det må vel være det, virksomhederne har brug for). Men den er ny – og det skal straks siges, særdeles frugtbar – i mere snæver regnskabsteknisk forstand, som en partialanalyse af den del af informationsparameteren, der normalt går under navnet: virksomhedens interne regnskabsvæsen, eller som Vagn Madsen selv udtrykker det: regnskabet som internt ledelsesinstrument. For en kommentering af bogen må dette udgangspunkt altså akcepteres.

2. Bogen er delt i tre dele. *Første del* behandler regnskabsvæsenets grundlag, omfang og opgaver, herunder specielt overskudsopgaven og det langperiodiske overskud. Denne del slutter med en omtale af regnskabets funktion i virksomhedens langtidspolitik.

*Anden del* behandler de gængse interne regnskabssystemer: ordregnskabet, afdelingsregnskabet og bidragsregnskabet samt det mindre gængse oplysnings- eller variabilitetsregnskab, som vi første gang så udformet i Vagn Madsens disputats fra 1951. Denne del afsluttes med en kort sammenligning mellem de forskellige regnskaber.

*Tredje del* behandler samspillet mellem regnskab og budget, skitser for plan- og budgetopbygningen i en virksomhed, budgetkoordineringen, budget og virkelighed, samt budgetrevision og sammenligningsgrundlag.

Hver del, der fylder ca. en trediedel af de 236 sider, er egentlig selvstændige afsnit, der kan læses hver for sig. En omfattende litteraturliste afslutter bogen. Der skal nu knyttes nogle kommentarer til de tre dele.

3. Vagn Madsen indleder første del med at slå fast, at regnskabsvæsenet skal *registrere* og på basis af registreringen *give oplysninger* om de økonomiske forhold i virksomheden til støtte for ledelsens valg af handlinger. Mange regnskabsfolk, der indtager en »controller«-position i virksomheden, vil sikkert protestere mod en opgave, der lyder så beskedent. Ikke desto mindre er der for anmelderen at se så mange problemer forbundet med hensigtsmæssig registrering og systematisering af data, at han gerne tilslutter sig, at regnskabsvæsenet koncentrerer sig om dette indsnævrede formål.

Videre fremhæver V.M. til indledning, at de »ideelle« regnskabssystemer (ordre-, standard- og bidragsregnskabet) er baseret på at løse hver sin opgave, nemlig *kalkulations-, kontrol- og alternativopgaven*, at regnskabet bør være »individuelt«, dvs. tilpasset den enkelte virksomhed og »elastisk«, d.v.s. være i stand til at opfylde flere opgaver alt efter den skiftende interesse, ledelsen måtte have i forskelligartede oplysninger. Heri kan man vanskeligt være uenig.

Foruden nævnte tre opgaver for regnskabsvæsenet nævner V.M. endnu tre, nemlig *registreringsopgaven, overskudsopgaven* og *budgetopgaven*. Disse opgaver hænger sammen, siger forf., men de skal alligevel behandles særskilt, således at man ser på overskudsopgaven for sig (afsnit I) og budgetopgaven for sig (afsnit III) og de øvrige for sig (afsnit II). Til disse opgavekategorier kan man naturligvis indvende, at der kan opstilles mange andre relevante opgaver. På den anden side sker der i formuleringen af de seks opgaver en sammenfatning af hidtil spredt litteratur, så alene af denne grund kan opdelingen forsvares. Det, man herefter kan kritisere, er, at der ikke sker en samling af de seks tråde til sidst. Det skulle nemlig kunne lade sig gøre, hvis problemet er rigtigt stillet. I stedet for en syntese får man den konklusion, at regnskabsvæsenet ikke kan løse alle disse opgaver samtidigt.

4. Hovedvægten i første del er lagt på en regnskabsmæssig løsning af *overskudsopgaven*. V.M. sondrer her imellem det »isolerede« overskudsproblem og det »langperiodiske« overskudsproblem. Lad os først se på det periodeisolerede overskud, f.eks. en beregning af virksomhedens årsoverskud.

Man ved på forhånd at en eentydig opgørelse af årsoverskudet ikke eksisterer – der findes ikke noget »rigtigt« overskud. Tværtimod kan man inden for vide grænser skabe sig det overskud, man har lyst til, bl.a. ved anvendelse af forskellige vurderingskriterier.

Det virker derfor ikke overbevisende, når V.M. kan konkludere:

For den isolerede periode kan der beregnes et isoleret bruttooverskud. Dette overskud beregnes ved anvendelsen af dagsværdiprincippet efter følgende definition:

$$\begin{aligned} \text{periodens overskud} &= \\ &\text{periodens indtægter} \\ &\div (\text{periodens udgifter} \\ &+ \text{vurdering af begyndelsesbeholdninger i } t_0 \text{ til dagspris for materialer} \\ &\text{og til genanskaffelsespris for mellem- og færdigprodukter på lager} \\ &\div \text{vurdering af slutbeholdning i } t_1 \text{ til dagspris for materialer og til} \\ &\text{genanskaffelsespris for mellem- og færdigprodukter på lager}). \end{aligned}$$

Man kan anerkende V.M.'s argumentation mod den regnskabsmæssige definition:  
 periodens overskud =  
 indtægterne i perioden ÷ de til disse indtægter svarende udgifter  
 og mod den »ideelle« definition:

$$\text{periodens overskud} = \text{periodens produktion} \div \text{periodens forbrug.}$$

Man kan også anerkende det formålstjenlige i at føre alle vurderinger over på omkostningssiden (eller udgiftssiden, som det hedder her) og man kan navnlig anerkende begrebet *bruttooverskud*, hvori der ikke eksplicit tages hensyn til afskrivninger på faste anlæg og andre »faste omkostninger«. Det, anmelderen derimod ikke kan anerkende, er, at de vurderingskriterier, der anlægges her skal være lettere, bedre og rigtigere end andre. Vurderingskriterierne er (eller bør være) afhængige af, hvad man vil opnå ved vurderingen. Periodens overskud kan ønskes opgjort forskelligt til forskellige formål, og det kan ønskes opgjort forskelligt efter forskellige virksomhedslederes og -ejerers subjektive indstilling. Det, man som regnskabsmand bør gøre, er at pege på konsekvenserne af forskellige vurderingskriterier. Hvis visse konsekvenser ønskes, kan man pege på de vurderingskriterier, der vil medføre sådanne konsekvenser.

Samme principielle synspunkt kan anvendes overfor V.M.'s regnskabsmæssige langperiodiske overskud, hvor han tager ovenstående bruttooverskud og herfra trækker beregnede anlægsomkostninger for perioden, idet sidstnævnte opgøres som

1. ordinære årlige afskrivninger efter anskaffelsesværdi, beregnet efter den degressive metode plus
2. ekstraordinære årlige afskrivninger beregnet efter erstatningsværdi.

Det skal dog erkendes, at denne definition for den praktiske regnskabsmand må være mere hensigtsmæssig end det såkaldte teoretiske langperiodiske overskud, der er defineret som nutidsværdien af alle fremtidige nettoindbetalinger tilbagediskonteret efter en subjektiv rentefod, og som det let lader sig gøre at reducere in absurdum.

Må det være en ikke-regnskabsmand tilladt at fremsætte to forslag til løsning af det periodeisolerede overskudsbegreb:

I. Man afholder sig fra forsøg på at beregne det såkaldte periodeisolerede overskud, idet man finder ud af, at det, man tror er et sådant er udtryk for, lettere og mere koncist lader sig udtrykke ved andre resultatvariable eller en kombination af disse. Dette er et spørgsmål om at formulere virksomhedens formålskombination på en sådan måde, at umiddelbare registreringer i det interne regnskab eller i selvstændige statistiker viser, om formålene er nået. Sådanne kan eksempelvis være omsætning, kapitalbehov og forskellige ind- og udbetalinger.

II. Hvis man mener at have behov for at kende et periodeisoleret overskud, kan man kun undgå beholdningsvurderinger, hvis man vil definere det som

$$\begin{aligned} \text{periodens dækningsbidrag} &= \\ &\text{periodens omsætning} \\ &- \text{periode-direkte omkostninger.} \end{aligned}$$

Periodens omsætning giver sig selv som de i perioden faktisk sluttede salgsaftaler, uanset om de er effektueret, eller hvis man er mere forsigtig: de faktisk leverede varer ganget med disses priser. Hvilken omsætning, man bør vælge, er et spørgsmål, som det ligger udenfor regnskabsvæsenet at tage stilling til.

De periode-direkte omkostninger er analoge med de produkt-direkte og afdelings-direkte omkostninger, og de kan logisk henføres til *perioden* uden nogen form for vurdering. På tilsvarende måde, som man taler om et produkts dækningsbidrag, må man kunne tale om en periodes bidrag til dækning af andre perioders omkostninger, når det drejer sig om en *going concern*. Ligeså lidt som man i en flervarevirksomhed eller en fler-afdelings virksomhed normalt kan spalte samtlige omkostninger ud på produkter og afdelingen på logisk grundlag, lige så lidt kan man i en virksomhed, der kører i 100 år, spalte samtlige omkostninger ud på de enkelte år på logisk grundlag. Derfor indføres begrebet periode-dækningsbidrag.

Som en udløber heraf kunne man måske knytte det teoretiske langperiodiske overskudsbegrebs forventede ind- og udbetalinger (som jo har *nogen* mening) til periodedækningsbidraget og definere et

periodedækningsbidrag II som lig med  
periodens indbetalinger  
– periodens udbetalinger,

hvorved man drager de finansielle forhold, som også V.M. anser for så vigtige, ind i billedet.

En mellemting mellem de to er III:

periodeindtægter  
– periodedirekte udgifter

hvor man undgår vurderinger som i II og får et indhold i retning af I.

Inden vi forlader første afsnit skal også Vagn Madsens behandling af kædeproblemet og regnskabsperioden omtales. Når en plan er vurderet, siger V.M., kaldes den budget. Og spørgsmålet er nu, om man skal søge opstillet et budget for en enkelt periode, eller om man skal søge at kæde de enkelte periode-budgetter sammen. V.M. går ind for kædebudgettet som den økonomisk rigtige budgetform. Her søger man at se det enkelte budget i en større sammenhæng, og det skal der ikke indvendes noget imod. Tværtimod. Det er disse tanker, man arbejder med i dynamisk programmering, og selv om visse praktiske resultater er nået, er der vist lang vej, før der her bliver tale om rutinesager for regnskabsmanden. Specielt da der her ikke er tale om noget regnskabsproblem.

5. I anden del diskuteres de forskellige rene interne regnskabstyper ud fra de formål, de ideelt kan pådømmes.

*Kalkulationsopgaven* består i at tilregne produkterne de til disses fremstilling påløbne omkostninger med det formål at produktkalkulerne skal kunne danne udgangspunkt for prisfastsættelse. V.M. siger (s. 82), at man med nogenlunde sikkerhed kan tilregne indtægterne til de enkelte solgte produkter, hvorefter problemet er at tilregne omkostningerne til produkterne. Denne opgave løses typisk af *ordrerenskabet*, til hvis fremstilling der ikke skal fremsættes kommentarer. Derimod må man stærkt betvivle, at det skulle være muligt i en flervareproducerende virksomhed, hvor der normalt er afsætningsmæssig sammenhæng mellem produkterne, at tilregne indtægterne blot nogenlunde sikkert til de enkelte produkter. Noget mål for, hvor meget hver vare har bidraget til nettogevinsten i en virksomhed af denne type, kan man således ikke vente af ordrerenskabet. V.M. fremhæver, at de produktindirekte omkostningers arbitrære fordeling over omkostningssteder medfører vilkårlighed i kalkulationsgrundlaget, hvorfor ordrerenskabet ikke kan siges at løse den opgave, det har fået stillet. Og det er jo rigtigt.

*Kontrolopgaven* består i at konstatere, om en virksomheds forskellige afdelingers faktiske omkostninger stemmer overens med de opstillede normomkostninger. Den-

ne opgave er typisk for *afdelings-* eller *standardregnskabet*. For at der skal være tale om et kontrolinstrument må man – såvidt det ses – forlange, at der sker en mere eller mindre *automatisk* ændring i forholdene, når der *konstateres* afvigelser i afdelingerne. Det må efter anmelderens mening blive det rent konstaterende, som må blive regnskabet's opgave – evt. suppleret med en beskrivelse af de nærmere forhold. Kontrollen ligger derimod udenfor regnskabet. Dette er en grund mere til at afdelingsregnskabet ikke kan opfylde sit formål, og som kan føjes til dem, Vagn Madsen anfører. Disse er den diskutabile dekomponering i beskæftigelseskomponent, forbrugskomponent og omkostningskomponent, valg af teknisk standard (ideal-, normal- eller gennemsnitsstandard) og valg af økonomisk norm (uændret over en årrække, ny hvert år eller ændring for kortere perioder). Hertil kommer naturligvis den arbitrære fordeling af de afdelings-indirekte omkostninger.

V.M. konkluderer, at der tilbage af afdelingsregnskabet kun bliver en bedømmelse af differencen mellem omkostningsbudget og faktiske omkostninger for de enkelte produkter eller afdelinger, alt efter hvor detaljeret budget og regnskab der føres. Kontrollen må blive en sammenligning mellem budget og virkelighed («management by exception»), siger V.M. Er afvigelsen for stor, må der foretages individuelle analyser udenfor regnskabet. Dette stemmer for så vidt overens med ovenstående bemærkning, der betegner V.M.'s »kontrol« som konstatering og »analyse plus ændring i afdelingernes arbejdsgang« som kontrol.

Det er klart, at de budgetterede omkostninger bliver forskellige for forskellige aktivitetsniveauer i virksomheden. Dette leder hen imod fleksible budgetter, der ifølge V.M. atter skaber øget interesse for bidrags- og grænseregnskaberne.

*Alternativopgaven* vedrører ifølge Vagn Madsen regnskabsvæsenet i den forstand, at regnskabsvæsenet må gøre sin registrering egnet til at give oplysninger til brug for alternativkalkuler, som ligger uden for regnskabet, eller som det hedder s. 37: Sammenstilles to fremtidige produktionshandlinger, således at man må vælge mellem disse, udtrykkes alternativopgaven ved en relativ vurdering af de to muligheder. Denne vurdering indeholder en bedømmelse af de to handlingsmuligheders indvirkning på den fremtidige strøm af ind- og udbetalinger – de objektive begreber, som økonomisk indrammer handlingerne.

Det står ikke umiddelbart anmelderen klart, hvorledes det interne regnskabsvæsen i V.M.'s mening kan give oplysninger til brug for en sådan (f.eks. investerings) kalkule. Der er her tale om talstørrelser, der fremkommer med en vis sandsynlighed ikke om objektive begreber. Denne sandsynlighed kan imidlertid varieres ved en større eller mindre investering i virksomhedens informationsapparat i almindelighed. Der er en nær sammenhæng mellem informationsomkostninger og bedømmelse af alternative handlingsmuligheder, og disse omkostninger må med ind i den kalkule, der afgør hvilket alternativ, der er mest fordelagtigt.

Når V.M. hævder, at alternativopgaven søges løst af *grænse-* og *bidragsregnskaberne*, er det vel rigtigt i den forstand, at disse regnskaber ud fra en *postuleret* proportional omkostnings- og omsætningssammenhæng må kunne bidrage til løsning af denne opgave. Men opgaven må vel *ex definitione* være uløselig for regnskabet.

Grænseregnskabet forudsætter, at det er muligt at opdele omkostningsarterne i faste og variable omkostninger, hvor de variable varierer alene efter den producerede og afsatte mængde per tidsenhed. I en flervarevirksomhed med omkostningsmæssig sammenhæng mellem produkterne bliver der ved alternative produkt-sammenstillinger ikke nogen simpel sammenhæng mellem den komplekse produktionsmængde pr. tidsenhed og de variable omkostninger. Dette får Vagn Madsen til at afvise grænseregnskabet som uanvendeligt med den begrundelse, at et regnskab

må bygge på faste begreber af hensyn til registreringen og den automatiske talbehandling. For praktiske formål må man tilslutte sig denne argumentation, men principielt er den nok tvivlsom.

I bidragsregnskabet bibeholder man skellet mellem faste og variable omkostninger og koncentrerer opmærksomheden om de enkelte produkters bidrag til dækning af indirekte variable omkostninger og faste omkostninger plus nettofortjeneste. V.M. betvivler (s.38) den regnskabsmæssige relevans af skellet mellem faste og variable omkostninger og mener, at en opdeling efter omkostningernes virkningsslængde muligvis er mere relevant. Hertil skal siges, at så længe man kører på et fast anlæg og her ser på forskellige produktkombinationer per tidsenhed, må det være muligt at skelne mellem faste, variable og *halvfaste* (springvist varierende) omkostninger, også for de fleste praktiske regnskabsmæssige formål. At de halvfaste omkostninger slår en revne i bidragsregnskabet er en anden sag.

Den til bidragsregnskabet traditionelt knyttede nøgelfaktoranalyse afviser V.M. Den knappe faktor fremgår ikke af regnskabet. Der er normalt mange knappe faktorer, og de knappe faktorer fremkommer simultant med det optimale program. Endelig er alternativomkostningsbegrebet forskelligt fra det regnskabsmæssige omkostningsbegreb. Anmelderen vil gerne synge med på denne melodi.

Vagn Madsen konkluderer, at tilregningsopgaven, kontrolopgaven og alternativopgaven ikke løses af de regnskabssystemer, der fortrinsvis er konstrueret til at løse disse opgaver. Da yderligere alle tre opgaver er lige vigtige, må den logiske konsekvens være, at man erkender, at det er uheldigt at stille regnskabsvæsenet så konkrete opgaver, men i stedet stiller det en mere beskeden opgave: at registrere og systematisere data, som kan gå ind i analyser, (alternativberegninger og budgetlægning), der ligger udenfor regnskabet.

Disse tanker er konkretiseret i Vang Madsens eget *oplysnings- eller variabilitetsregnskab*, der altså sætter sig som mål at løse *registreringsopgaven*. Det karakteristiske ved dette regnskab er, at man søger at undgå arbitrære fordelinger og kun lader omkostningerne registrere i forhold til de faktorer, hvormed de varierer (variabilitetsfaktorerne). Disse to krav siger V.M. (s.134), som er specielle for variabilitetsregnskabet, må kombineres med det hovedkrav, som stilles til alt internt regnskab: at ethvert regnskabssystem skal vise regnskabsperiodens totale overskud afgrænset til perioden.

Lad os knytte nogle bemærkninger til variabilitetsregnskabet. Det er hensigten, at de i variabilitetsregnskabet registrerede data skal kunne bruges til a) vurdering af handlinger og b) dynamiske overvejelser (s.131). Med mindre specielle forudsætninger er opfyldt (og det kræver jo atter en særlig analyse at konstatere, om det er tilfældet), er de eneste handlinger, man kan vurdere ved hjælp af regnskabsdata, fortidige. Der kan derfor principielt ikke foretages nogen automatisk dynamisk analyse på grundlag af regnskabsdata, uanset hvordan de er organiserede. Det, man kan konstatere i regnskabet, er, om budgetterne har holdt, og, hvis man er heldig, hvorfor de ikke har holdt.

Medens vurdering af handlinger så udelukkende bliver budgetsammenligninger (og heri er V.M. næppe uenig), må dynamiske overvejelser hvile på forventede (usikre eller risikofyldte) tal, som regnskabet kun i meget begrænset omfang kan levere materiale til. Her må regnskabet suppleres af andre informationskilder. At man i så praksis normalt uden alt for store ricici for at køre dårligere end »de andre« kan budgettere ud fra sit regnskab er en anden sag. Men principielt må denne fremgangsmåde forkastes.

I variabilitetsregnskabet sker der en samtidig registrering af omkostningsarterne



på *omkostningssteder og omkostningsformål*. Det enkelte omkostningsted belastes kun med de omkostninger, som helt sikkert kan henføres til variabilitetsfaktorer på dette sted, f.eks. løn til en person, der kun har arbejdet i det pågældende arbejdssted. Andre omkostninger, der f.eks. vedrører to arbejdssteder, henføres til en post, der hedder sted A plus sted B osv. Hvordan man så vil inddele den konkrete virksomhed i afdelinger er et spørgsmål, der bevæger sig over i dens organisation.

Det hedder s.135 at »formålet er i sidste instans at producere og sælge produkter«. Det lader sig let empirisk eftervise, at ikke alle virksomheder har dette formål. Bl.a. af denne grund må man vel sige, at »omkostningsformål« rent sprogligt er et mindre heldigt begreb, som dog foreløbig skal akcepteres i V.M.'s fortolkning. En typisk opdeling af formålssiden bliver herefter *produktionsformål, afsætningsformål, vedligeholdelsesformål og anlægsformål*. Enhver omkostning registreres på et af disse formål eller dets underopdeling, f.eks. produkt x, produkt y, eller indenfor afsætningsformål: distribution, salg, reklame eller afsætningsformål en bloc.

Iøvrigt kan (og bør) formålssiden opdeles på mange forskellige måder alt efter, hvad der er behov for i den enkelte virksomhed. Der anføres forskellige praktiske eksempler herpå. Iøvrigt må der melde sig en principiel vanskelighed ved en opdeling af omkostningerne på forskellige formål, hvis disse formål ikke er uafhængige af hinanden. Og det er de vist aldrig.

Det V.M. kalder *formål* ligner det anmelderen i skrift og tale har forsøgt at betegne *politik*. Efter anmelderens opfattelse er et formål noget, der danner grundlag for vurdering af, om en politik har været mere eller mindre hensigtsmæssig, medens politikken er et sæt aktive handlinger. Det, man kan få ud af Vagn Madsens »formålsside«, er politik-direkte og politik-indirekte omkostninger, som iøvrigt må være væsentlig mere værdifulde til kalkule- og budgetformål end V.M.'s anlægsformål og vedligeholdelsesformål. Motiveringen for at skille disse ud er, at de giver en acceptabel løsning på overskudsopgaven, som selv variabilitetsregnskabet – efter V.M. – ikke kommer uden om. Ved at opstille de omkostningsarter, der løber over flere regnskabsperioder, for sig selv, opnår man at fjerne den arbitrære tidsmæssige fordeling af omkostningerne. Dette er efter anmelderens mening en så rigtig ide, at den fortjener at føres ud i sin yderste konsekvens, således at man – som nævnt under pkt. 4 ovenfor – alene beregner et *periode-dækningsbidrag* i stedet for periodens totalresultat. Man har jo (eller bør have) alligevel ad anden vej hold i tøjlerne, nemlig over budgettet, som ikke alene behøver at formuleres i form af et overskudsmål, men som meget vel kan formuleres i form af mål, der ikke kræver arbitrære fordelinger overhovedet.

Man kan ikke bebrejde Vagn Madsen, at han med sine omfattende praktiske erfaringer skulle afvise overskudsopgaven. Det ville være alt for urealistisk. Lad derfor anmelderen fremsætte det forslag at stryge overskudsopgaven som regnskabsopgave, hvilket falder i tråd med pkt. 4 og er en konsekvens af V.M.'s konstatering af, at *alternativkalkulen* ligger udenfor regnskabsvæsenet og ikke er periodeisoleret på same måde som overskudet:

*Hvis* man hele tiden vælger det bedste alternativ vurderet ud fra sin målsætning på basis af den information, man er villig til simultant at fremskaffe, hvad kan man så gøre mere? Jo, man kan med henblik på en effektivisering af informationsparameteren ved registreringer afgøre, om det formål, man opstillede kalkulen på, er nået. Men det behøver ikke at have noget som helst med periode-overskud at gøre, og i hvert fald kan man ikke ændre det ved at beregne det.

Vagn Madsens tanker omkring variabilitetsregnskabet betegner et meget væsentligt fremskridt i regnskabslitteraturen. Deler man omkostningsarterne op i faste

og variable omkostninger og registrerer på steder og formål efter Vagn Madsens recept, har man både et bidrags-, ordre- og afdelingsregnskab plus meget mere. At der så kan fås mere ud af variabilitetsregnskabet, end V.M. giver udtryk for, er en anden sag. Det, det herefter gælder om, er at få prikket så mange relevante huller i hulkortene som muligt, således at de kan sorteres op til så mange beslutningsgrundlag som muligt.

Spørgsmålet om registreringernes *relevans* behandles ikke i bogen. Man kan vel ikke – selv ikke med moderne elektroniske hjælpemidler – på økonomisk basis optegne alle data i en virksomhed. Det er muligt, at man skulle kombinere variabilitetsregnskabet med forskellige former for stikproveregnskab, al den stund nogle oplysninger er vigtigere end andre. Nogle omkostningsarter bør formentlig registreres *in extenso*, andre mere sporadisk. Disse spørgsmål må der være behov for en nærmere afklaring af på mere praktisk regnskabsmæssig basis, hvor man hidtil har måttet nøjes med den mere principielle statistisk-driftsøkonomiske behandling.

6. Bogens tredje del behandler budgetlægning og koordinering. Medens anden del er meget afklaret, er det tydeligt, at forfatteren endnu kæmper med stoffet i tredje del, hvilket i sig selv giver anledning til flere kommentarer.

Tredje del indledes med et kapitel med titlen »Regnskabet for fremtiden«. Det er en programmerklæring, men det hindrer ikke det paradoks, at V.M. har defineret regnskab som noget, der vedrører registrering af fortidens handlinger. Fremtidens regnskab skal da også forstås som *planlægning* og *budgetlægning*, hvor *regnskabet* spiller (og bør spille) en varierende rolle.

Vagn Madsen begynder med at opstille et skel mellem *aktive* og *passive* budgetter. Ved det sidste forstås, at man regner med, at udviklingen fortsætter parallelt med fortiden, medens man i det første står overfor nye planer, der må baseres på alternativkalkuler udenfor regnskabet. Jo mere dynamisk udviklingen er, jo mindre betyder regnskabet for planlægning og budgettering. Dette er værd at fastholde.

Som udgangspunkt for den videre fremstilling følger et afsnit om virksomhedens målsætning. Virksomhedens mål er (siger V.M.) – når de alene udtrykkes økonomisk – at opnå størst muligt overskud, vel at mærke langperiodisk overskud (jfr. pkt. 4 ovenfor). Men herforuden kan finansieringen, den finansielle stilling, periodevis være et formål i sig selv, og den vil altid være knyttet til overskudsformålet (s.172). Det langperiodiske overskudsformål er dog vanskeligt at realisere som følge af den voksende usikkerhed for planer, jo længere man går ud i fremtiden, hvilket medfører at »ledelsen i sin langtidsplanlægning må sigte mod en bred udvikling for virksomheden med henblik på et sikkert, stabilt og stigende overskud for alle sandsynlige stadier indenfor sine udviklingsrammer, uden at nogen absolut overskudsmaksimering kan udkrystalliseres som princip for denne planlægning«.

Hvis forfatteren vil stå ved begge udtalelser, må man slutte at han ved overskudsmaksimering på langt sigt (som adskillige andre forfattere) forstår et sikkert, subs. stabilt, subs. stigende overskud i en ikke nærmere afgrænset periode. Det skulle være anmelderen en fornøjelse at gå ind i en længere polemik herom, men da hovedemnet er informationsparameteren i virksomheden, skal der kun fremsættes to kommentarer.<sup>1</sup>

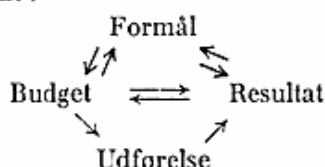
1. For en anden behandling af disse spørgsmål, se Erik Johnsen: Optimeringsproblemer i teori og praksis, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, 1959, s.123-28, Cordsen m.fl.: Topledelsens målsætningsproblemer, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, 1961, s.1-15 og Erik Johnsen: Knudepunktanalysen, en grafisk præsentation af politikkompositioner, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, 1961, s.16-24.

Den første er: hvorledes er det muligt at lede en virksomhed efter ovenstående formålsformulering? Hvorledes kan budgetlæggeren konstatere, om han er i overensstemmelse med virksomhedens målsætning, hvis den har denne udformning?

Den anden er: Opnåelse af et givet formål i en periode, f.eks. opnåelse af et sandsynligt nærmere defineret overskud kan gives en mening ved indførelse af begrebet *planhorison!*<sup>2)</sup>. Definerer man planhorisontens længde som afstanden til det tidspunkt, regnet fra planlægningstidspunktet, hvor den sidste krone givet ud til information i planlægningstidspunktet lige netop giver den forventede værdi (et beløb ganget med en sandsynlighed), der tilbagediskonteret til planlægningstidspunktet giver værdien en krone, vil det være principielt muligt gennem en kombination af informationsparameteren og virksomhedens andre handlingsparametere at fastlægge mål, man med visse sandsynligheder ønsker nået til nærmere specificerede kalendertidspunkter. Det er således ikke nødvendigt at tale om »langt sigt« og »lange løb« som ubestemte begreber i relation til en virksomheds overskud.

Vagn Madsen diskuterer så opgaverne for »fremtidens regnskab«: 1) at konkretisere virksomhedens mål i en planlægning, 2) vurdere virksomhedens udvikling kvantitativt og systematisere den ud fra en periodevis helhedsbetragtning samt 3) at koordinere afdelingernes og ledelsens forventninger og ønsker til en regnskabsmæssig helhed. Bortset fra at V.M.'s ordvalg er et andet end det, anmelderen normalt anvender for disse ting, er der enighed til stede, forsåvidt V.M. kan tiltræde, at der først må ske en målformulering, som herefter må anvendes som vurderingsgrundlag i planlægningen, budgetlægningen og budgetkoordineringen for at bruge tre V.M.-udtryk. Men det betyder i så fald, at opgaven for fremtidens regnskab ikke er at »konkretisere, vurdere og koordinere de enkelte *målsætninger* til en systematisk helhed«, som det hedder på s. 174. Selve målsætningsproceduren betragter anmelderen som en specifik toplederopgave, som ikke har meget at gøre med hverken fortidens eller fremtidens regnskab. At målsætningen må ske simultant med fastlæggelse af virksomhedens hovedpolitikker er en anden sag.

Vel kræves der til budgetarbejdet information, men den relevante information må vel hentes andre steder fra end fra regnskabet, nemlig fra specifikke statistikker på indkøbs-, produktions-, afsætnings- og administrationssiden. Måske kunne man skitsere gangen i følgende figur:



Det ses, at der i den øverste trekant er tale om både et kreds- og et krydsløb, ikke blot om et kredsløb, som er den almindelige opfattelse.

Figuren skal ikke nærmere diskuteres her. Blot skal det siges, at man i stedet for at bruge ordet budgettering måske burde sige *programmering* for at understrege, at der bør regnes betydeligt mere på et budget, end det normalt forekommer i praksis, og end det forekommer i V.M.'s bog. Den tid er vel ikke fjern, da man bliver i stand til at erstatte det almindelige regnskabsmæssige budget-nørkleri med en simuleringsprocedure for virksomheden totalt. Men indtil da må man simulere i mindre omfang, men dog simulere, hvilket ikke er det samme som den gængse

2. Se Odd Langholm: Horisont-problemet i planleggingsteorien, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, 1959, s. 137-68.

budgetkoordinering, hvor man kun får et fåtal af alternativer med, ja oftest kun een enkelt mulighed.

I denne opfattelse ligger en – om ikke afstandtagen fra, så dog en – videreførelse af de tanker om budgetprocedure, som Vagn Madsen gør sig til talsmand for, og som i sig selv er forud for den gængse praktiske anvendelse af budgetter, i den udstrækning sådanne overhovedet opstilles.

Vagn Madsens procedure er ganske kortfattet denne: udfra en kvantitativ tilrettelæggelse af fremtiden, *planlægningen*, samles disse planer til økonomisk vurderede enheder i *budgetter*, som sluttelig bliver til et *koordineret budget*. Grundbudgetterne, som består af afdelings- og formålsbudgetter og de heraf følgende indtægts- og udgiftsbudgetter bliver til det *afledede overskudsbudget* og finansbudget.

Proceduren skitseres i et særdeles instruktivt eksempel, hvor V.M. – som man normalt gør – tager udgangspunkt i den forventede afsætning. Dette må nødvendigvis afføde en kommentar: Hvorfor starte i afsætningen når det som her drejer sig om hånd-budgetlægning? Hvorfor ikke starte med en fastlæggelse af den politik, der efter de erfaringer, man har, er vigtigst for målopfyldelsen? I det simultane system, som en virksomheds politikker udgør, må det være vigtigt at anvende denne ene frihedsgrad rigtigt. I praksis vil der være mulighed for partiel fastlæggelse af flere politikker, hvor man så foruden kravet om størst mulig målopfyldelse må lægge vægt på at de binder handlefriheden mindst muligt.

Principielt er alle politikker lige vigtige i kraft af deres sammenhæng, men i kraft af, at nogle har større variationsintervaller end andre, vil for praktiske formål nogle være vigtigere for målopfyldelsen end andre. Det er disse vigtige politikker (hovedpolitikker), der må budgetteres for.

Vagn Madsen skelner mellem afdelings- og formålsbudgetter, hvilket er en af grundene til hans formulering af variabilitetsregnskabet, jfr. pkt. 5 ovenfor. V.M.'s omkostningsformål er synonyme ved virksomhedens politikker. Efter anmelderens mening er det derfor nytteløst at lave afdelingsbudgetter. Man kan klare sig med formålsbudgetterne (Vagn Madsens terminologi) eller politikbudgetterne (anmelderens terminologi). Den pædagogiske nytte af, at afdelingerne selv får lov at lave deres budgetter, er en fiktion, hvis afdelingerne ikke organisatorisk svarer til de personer, der udfører og har ansvar for de politikker, virksomheden fører.

V.M. foretager en indgående diskussion af sammenstilling af budget og virkelighed og budgetrevision, samt af de forskellige regnskabsystemers stilling i budgetlægningen. Anmelderens væsentligste negative kommentar til denne del af fremstillingen er naturligvis, at overskudsbudgettet ikke bør stå i centrum, når opgørelsen af overskudet er så diskutabelt for en given periode. Man kunne vælge en formålsformulering med et betydelig simplere sammenligningsgrundlag.

Hvis man alligevel vælger et nøjere defineret overskud som formål, og hvis man vælger traditionel regnskabsmæssig budgettering, kan anmelderen være enig i Vagn Madsens slutbemærkninger om hele koordineringsspørgsmålet:

»Det er ikke nok at opstille budgetter for overskud og finansforhold. Budgetterne må koordineres, således at de kan bruges som et samlet redskab for den fremtidige tilrettelægning. Opfyldelsen af dette behov kan ikke ske ved at forsyne det almindelige interne regnskab med et budget-appendix. Budgetterne får ikke det interne regnskab som udgangspunkt, men planlægningen, vurderet i grundbudgettet. Hertil kommer at budgetkontrollen ikke har relation

alene til det interne regnskab. Det er kun det isolerede overskudsbudget. Endelig må fremhæves det langperiodiske budget, som rækker ud over det interne regnskab, og finansbudgettet, som knytter sig til det externe regnskab.« (s.235).

Det interne regnskabssystem, der i øjeblikket bedst opfylder dette behov, er efter Vagn Madsens og anmelderens mening variabilitetsregnskabet. Hvortil anmelderen dog skal tilføje at der kan skabes information udenfor et regnskabssystem, der endnu bedre opfylder dette programmeringsbehov al den stund et regnskab er og bliver et regnskab. Men det, der er behov for, er blot konstatering af, om et budget er overholdt, altså om to tal er ens, og det kræver ikke nødvendigvis et regnskab. Hvilket paradoksalt nok ikke hindrer, at man kan udgangs-budgettere ved at prikke huller i røde hulkort og sortere dem op efter variabilitetsregnskabets forskrift.

7. Ovenstående lægmandskommentarer bør afsluttes med en almindelig kvalitativ bedømmelse af bogen. Der er uden tvivl tale om et betydeligt værk i regnskabsliteraturen. Der er nye, originale, frugtbare og særdeles inspirerende synsvinkler, og navnlig er afsnit 2 præget af stor klarhed. Hvert afsnit er meget oversigtligt, og der er en vis sammenhæng mellem disse, selv om det er helt forskellig grundlitteratur, der danner basis for dem.

Vigtigst er det måske, at bogens forfatter står med det højre ben i den teoretiske lejr og det venstre i den praktiske, hvilket her medfører, at alt det, der står i bogen, direkte kan bruges i praksis, samtidig med at det har en vis teoretisk sammenhæng. Der er nogenlunde lige stor skudstyrke i begge støvler. Anmelderen vil udtrykke ønske om, at næste mål laves med højre ben, evt. efter et par korte træk med venstre.

*Erik Johnsen.\**

\* Amanuensis ved Handelshøjskolen i København.

#### DEN ØKONOMISKE VERDENSBALANCE

Det udenrigspolitiske Selskab markerede 10-årsdagen for sin stiftelse ved at igangsætte en større studie af den økonomiske situation og de mulige økonomiske udviklingstendenser i verden. Formålet skulle være at give et indtryk af hvilke forskydninger i den økonomiske magtbalance mellem de vigtigste regioner der muligt kan indtræde i en overskuelig fremtid. Professor *Thorkil Kristensen* lod sig stille på den uriaspost som ledelsen af en sådan studie er.

Det er en uriaspost for det første fordi opgaven kun kan løses af den som har mod til at foretage kvantitative skøn over nutidige og fremtidige forhold, selv på felter hvor skønnene må hvile på det tyndeste empiriske grundlag og derfor altid kan anfægtes. For det andet er opgaven afskrækkende fordi den i Danmark kun kan løses ved at der *ad hoc* sammensættes et hold af medforfattere som, hvor fremragende de end er hver for sig, dog ikke er en på forhånd samstemt arbejdsgruppe. Under disse vilkår kan man ikke med rimelighed vente at resultatet skal blive en ganske helstøbt bog. Blandt medarbejderne var tre økonomer fra statistisk departement – *Kjeld Bjerke*, *Erling Jørgensen* og *Leo Meyer* – og tre andre økonomer – *Kristian Antonsen*, *Peter Ilsoe* og *Poul Nørregaard Rasmussen*. Endvidere var fem dyrkere af andre videnskaber – historie, biologi, fysik m.m. – inddraget i arbejdet.

Resultatet foreligger nu i form af en statelig bog<sup>1</sup> og når de store vanskeligheder

1. *The Economic World Balance*, by Thorkil Kristensen and Associates, The Foreign Policy Society, Munksgaard, Copenhagen and North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1960, 377 sider, kr. 46.-. I efteråret 1961 udsendes en forkortet og delvis omarbejdet udgave på dansk.