



AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

Aalborg Universitet

Notat 1: Økonomistyringens Grundlag, Udfordring, Idé & Formål

Dechow, Niels

Creative Commons License
Ikke-specificeret

Publication date:
2022

[Link to publication from Aalborg University](#)

Citation for published version (APA):

Dechow, N. (2022, aug.). Notat 1: Økonomistyringens Grundlag, Udfordring, Idé & Formål. Ikke publiceret.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal -

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at vbn@aub.aau.dk providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Økonomistyringens Grundlag, Udfordring, Idé & Formål

Økonomistyringslitteraturen fremstiller gerne sin egen disciplin, som om dens idé og formål er enkel og klart defineret – se f.eks. Andersen & Rohde, 2022 – kap. 1; Bukh, Flyger & Melander, 2022 – kap. 1.

Virkeligheden er dog, at økonomistyring handler om mange forskellige typer problemstillinger, og at disse og deres løsning har meget forskellige betingelser – helt afhængig af den organisation, de systemer, den data-disciplin og sidst men ikke mindst de medarbejdere og ledere, som gør brug af forskellige redskaber fra økonomistyringens værktøjskasse.

I praksis udfordres økonomistyringen ofte af de problemer virksomheder og andre organisationer har med at opgøre deres ressourcer, således at de i det hele taget kan aflægge et (eksternt) regnskab. I al sin enkelthed betyder dette, at økonomistyringen et eller andet sted (langt nede i den opgave, der handler om omkostningskalkulation) tager sit udgangspunkt i bogføring. På samme måde som det eksterne regnskab tager sit udgangspunkt i denne bogføring, gør økonomistyringen også, hvorfor denne disciplin undertiden også refereres til som internt regnskab.

Økonomistyringens Grundlag

Ressourcer kan opgøres i arter og i forhold til de steder og formål, hvortil de forbruges. Opgørelsen i disse tre dimensioner (*art, sted og formål*) hjælper os både til at forstå forbruget af de (materiale) ressourcer, vi indkøber, og de andre (personale) ressourcer, som vi betaler periodisk på uge, måneds og/eller kvartalsbasis.

Jævnfør det eksterne regnskab skal omkostninger periodiseres i forhold til det tidspunkt, hvor en færdig vare eller ydelse er solgt. Før en vare er solgt, forstås vi dens ressourceforbrug som en værdi, der "ligger på lager", og som opgøres som et aktiv i balancen. Efter den er solgt, fjerner vi varen fra lager og balance, men overfører selvsamme ressourceforbrug som en omkostning på vores resultatopgørelse.

I daglig tale refererer vi til hele denne proces som bogføring, dog er den vigtige pointe omkring denne bogføring både, at den udgør grundlaget for al økonomisk styring af en virksomhed og, at den ofte udarbejdes af de selvsamme personer, som sidder med ansvaret både for virksomhedens eksterne og interne regnskab.

I en lille håndværksvirksomhed behøver der ikke være nogen stor eller væsentlig forskel på det interne informationsbehov og det eksterne rapporteringskrav. Som bekendt definerer sidstnævnte blot, at virksomhedens omkostninger blot skal opdeles i periode- og produktomkostninger. Førstnævnte dækker salg og administration, hvilket der typisk ikke er meget af i en lille håndværksvirksomhed. Sidstnævnte kategori, produktomkostningerne, skal blot indeholde alle (aktiverbare) produktionsrelaterede omkostninger.

Sagt på en anden måde, den økonomiske styring af en lille håndværksvirksomhed fordrer ikke som sådan nogen økonomistyring, al den stund at man sikrer en fuld fordeling af samtlige produktionsomkostninger, og så sikrer at prisen er høj nok til at dække periodeomkostninger og den ønskede profitmargin.

Ved store virksomheder forholder det sig typisk anderledes. Her arbejder man med mange forskellige typer produkter; administrationen er vokset for at betjene et stigende antal kunder osv. Egentligt har denne virksomhed nu et udtalt behov for egentlig for operativ, taktisk og strategisk økonomistyring. Imidlertid har man aldrig fået implementeret noget, der ligner. Mere eller mindre, har man fortsat en form for økonomisk styring, som er meget lig den, man finder i en lille/mindre håndværksvirksomhed.

Økonomistyringens Udfordring

Fra økonomistyringens grundlag er vi således nået frem til økonomistyringens udfordring. Virksomheder og organisationer vokser/forandres. Kun sjældent har man fokus på at ændre økonomistyringen i takt hermed. I sin yderste konsekvens betyder det, at det kan være svært at realisere økonomistyringens idé og formål.

Den udfordring har man ganske sikkert været vidende om meget længe. Ikke desto mindre skal vi helt frem til 1980'erne, før økonomistyringens grundlag og udfordring blev italesat. I den engelsktalende verden, har der længe været tradition for at den økonomistyring styring tog sit udgangspunkt i en fuld omkostningsfordeling.

Som reaktion herpå publicerede Thomas Johnson og Robert Kaplan i 1987 en bog med den opsigtsvækkende titel "relevance lost". De påpegede heri, at alt for mange (store) virksomheder reelt ikke havde nogen form for økonomistyring, fordi man praktisk talt stadig anvendte teknikker til fuld omkostningsfordeling, som alt andet lige er begrundet i almen bogføringsskik.

Som følge af deres store produktomfang samt behovet for at få produktionsprocesser normaliseret foreslog Kaplan & Johnson, at virksomheder i tillæg til deres bogføring burde anvende Activity Based Costing (ABC) samt standardomkostningsregnskabet. Formålet med ABC var at hjælpe virksomhederne til at udvikle deres strategiske sigte. Til sammenligning var formålet med Standard omkostningsregnskabet, at sikre det operative sigte.

Forskellen mellem amerikansk og europæisk praksis

I amerikansk praksis har der ikke været, og er der som sådan stadig ikke, nogen tradition for at bruge omkostningskalkulation til taktiske formål. Det er herved, at den engel-saksiske (amerikanske) tradition adskiller sig fra den (nord-)europæiske (germanske) tradition, hvor økonomistyringen længe har dyrket et taktisk sigte. Til gengæld har navnlig den amerikanske tradition så længe dyrket anvendelsen af målstyring ved hjælp af nøgletal. For lidt over 20 år siden så blev denne praksis udvidet med et fokus på processen, hvordan man udvikler sin målstyring. Herved blev målstyringen omdøbt fra at handle om performance measurements til nu at handle om performance management.

Til sammenligning med den amerikanske tradition, så adskiller den europæiske sig ved, at egentlig økonomistyring traditionelt har taget udgangspunkt i en opdeling af omkostninger henholdsvis i dem der er variable og dem der er faste. Ved at trække de variable omkostning fra indtægter opnår man et dækningsbidrag og dermed et billede af, produkter/ydelsers evne til også at dække (betale for) virksomhedens faste omkostninger. Deraf følger, at navnet på denne metodik er dækningsbidragsregnskabet.

Ud fra et europæisk perspektiv vil man sige, at økonomistyring for at kunne give et strategisk, taktisk og operationelt perspektiv i samme rækkefølge bør bestå af alle tre former for omkostningskalkulation: ABC, dækningsbidragskalkulation og standardomkostningsregnskabet. Sagt på en anden måde, den europæiske tradition supplerer den amerikanske ved sin todelte fokus på variable og faste omkostninger. På begge kontinenter er udgangspunktet for bogføringen helt den samme, fuld omkostningsfordeling.

Økonomistyringens Fire former for Omkostningskalkulation

Om man vil er der således fire forskellige kalkulationsformer, hvorved man kan se økonomistyringens grundlag og formål. Bogføringen tager udgangspunkt i fuld omkostningsfordeling. I videreudvikling heraf består økonomistyringen af ABC, Dækningsbidragskalkulation og Standardomkostningsregnskabet.

Set som forskellige former for anvendelsesorienterede teorier, har disse teknikker alle været kendt de sidste 100 år. Det betyder, at teknikkerne i mellemtiden fremstår ganske veludviklede og detaljerede. Det er ikke givet, at teorierne omsættes i al deres detaljerighed i praksis. Faktisk er det ikke ualmindeligt at se tillempede kalkulationsformer, herunder hybrider, der kombinerer elementer af forskellige kalkulationsformer, pragmatisk. Modsat det eksterne regnskab, er det interne regnskab ikke defineret ved lovgivning. Formålet med det interne regnskab er ene og alene at understøtte ledelsen i deres dispositioner.

Økonomistyringens Idé og Formål

Ser man overordnet på økonomistyring som disciplin, så rækker dens idé og formål i dag langt ud over dens originale fokus: omkostningskalkulation. Denne er naturligvis stadig central for økonomistyringen, der dog udover kalkulation og rapportering navnlig også består i planlægning, målstyring(sprocesser) og incentivering.

Omend formålet med økonomistyring er at give et rationelt analytisk billede af virksomhedens situation, herunder at udvikle beslutningsoplæg, så er det en vigtig grundbetingelse for økonomistyringen, at den foregår i et rum af sociale relationer, der typisk bevirker at planlægning, målstyringsprocesser og incentivering motiveres og udarbejdes med udgangspunkt i forskellige individers præferencer, politik og magt.

Dette forhold betyder, at økonomistyringens lod ikke blot er at udfordre virksomheder på deres design/valg, men også til stadig selv at blive udfordret i sin mobilisering/omsættelse. Man ser derfor ofte, at forsøget på at udvikle sin økonomistyring tager udgangspunkt i (og/eller ender med) en diskussion om styringsmodeller, kalkulations- og/eller fordelingsmodeller, herunder den organisatoriske brug af disse modeller.

Økonomistyring har en tidshorisont, som man kan opdele i det langsigtede strategiske, det mellemlange taktiske og det kortsigtede operationelle perspektiv (se Andersen & Rohde, 2022 - kap.1). Parallelt hermed kan man opdele økonomistyringen i en række af opgaver. Nogle vælger at beskrive disse henholdsvis ved en inspirations- og analyseopgave; en kalkulationsopgave; en alternativopgave; en budgetopgave, og endelig; en kontrolopgave (Se Bukh, Flyger og Melander, 2022 - kap. 1)

Sammenfatning

Som disciplin har/ser økonomistyringens en idé og et formål, der forudsætter at virksomheder udvikler metodikken i deres økonomiske styring i takt med deres vækst. Imidlertid er der ikke nogen naturgiven sammenhæng mellem virksomhedens vækst og dens økonomiske styring. Tværtimod. Selvom organisationer vokser/forandres dynamisk over tid, så er der en tendens til, at principperne bag den økonomiske styring forbliver mere eller mindre statiske. I sin konsekvens betyder det, at mange virksomheder ender med at holde fast i en relativ primitiv fuld omkostningsfordeling, selvom denne ikke længere giver et tilstrækkeligt grundlag for den økonomiske styring.

Jævnfør principperne for aflæggelsen af det eksterne regnskab skal bogføringen foregå med fokus på fuld omkostningsfordeling. Til sammenligning forbindes moderne økonomistyring egentligt mere med ABC, dækningsbidragskalkulation og standardomkostningsregnskabet, da disse teknikker i denne rækkefølge er gode til at give virksomheder og organisation hhv et strategisk, taktisk og operationelt perspektiv på deres økonomiske styring.

Den angelsaksiske og den europæiske tradition adskiller sig ved, at det kun er i sidstnævnte, at man har tradition for at anvende omkostningskalkulation til taktiske betragtninger. I den angelsaksiske tradition handler det taktiske perspektiv om målstyring ved hjælp af performance measurements og management.

De teknikker, hvorved vi definerer omkostningskalkulation har været kendt de sidste 100 år. I praksis er det ikke altid givet, at de anvendes i deres rene form. Til gengæld finder man adaptationer og hybrider, hvis design er ganske pragmatisk begrundede i betingelserne for deres anvendelse.

Ser man overordnet på økonomistyring som disciplin, så rækker dens idé og formål i dag langt ud over dens originale fokus: omkostningskalkulation. Denne er naturligvis stadig central for økonomistyringen, der dog udover kalkulation og rapportering navnlig også består i planlægning, målstyring(sprocesser) og incentivering. Om end formålet med økonomistyring er at give et rationelt billede af virksomhedens situation, herunder at udvikle beslutningsoplæg, så er det en vigtig grundbetingelse for økonomistyringen, at den foregår i et rum af sociale relationer, der typisk bevirker at planlægning, målstyringsprocesser og incentivering motiveres og udarbejdes med udgangspunkt i forskellige individers præferencer, politik og magt. Dette forhold slutter kredsen således, at økonomistyringens lod ikke blot er at udfordre virksomheder på deres design/valg, men også til stadig selv at blive udfordret i sin mobilisering/omsættelse.

Referencer

Andersen, M & Rohde, C (2022): *Virksomhedens økonomistyring*. 6.udgave – DJØF Forlag

Bukh, PN. Flyger, CS. & Melander, P (2022): *Økonomisk Virksomhedsbeskrivelse – fra strategi til operationel styring*. 6.udgave - DJØF Forlag

Johnson, HT. & Kaplan, RS (1987): *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.

