

Virker økonomistyring?

af professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com,
Handelshøjskolen i Århus

1. Indledning

Med jævne mellemrum dukker nye økonomistyringsbegreber og –metoder op. Nogle virksomheder er hurtige til at tage dem til sig, andre lidt langsommere – og nogle er næsten totalt modstandsdygtige. De fleste controllere har en sund skepsis i forhold til metoder, som præsenterer sig som helt nye og netop løsningen på en række udfordringer, som det kunne være godt at få gjort noget ved; men vi kan naturligvis ikke på forhånd afvise alt nyt som unødvendigt eller “gammel vin på nye flasker”, som nogle desværre ofte gør.

Ofte er introduktionen af en ny metode ledsaget af en kritik af eksisterende metoder eller en påpegning af svagheder ved eksisterende praksis, som den udfolder sig i den enkelte virksomhed eller mere generelt i de fleste virksomheder. Hvis ikke der var noget, der trængte til at blive lavet om, var der jo ikke nogen grund til at gøre noget ved det – og i det lys fokuseres ofte på svaghederne ved en eksisterende praksis frem for styrkerne, når der skal argumenteres for ændringer.

Det er delvist en slags “Græsset er grønnere på den anden side af hegnet” fænomen hos de virksomheder, hvor fordele ved nye økonomistyringsteknikker nogle gange overvurderes mens ulemper undervurderes; og delvist et forandringsledelsestrick (jf. Kotter 1996), at der skal skabes en brændende platform for forandring, for at der kan samles opbakning til den. Men samtidig er overtalelsesretorikken medvirkende til at skabe barriererne for accepten af de nye metoder, da der i praksis kan være en tendens til, at fordele overdrives, og at det kan være vanskeligt at skelne mellem de ledelsesmæssige tiltag, som faktisk vil gøre nytte, og de

Større fokus på styrkerne ved nye teknikker frem for svaghederne

“Græsset er grønnere på den anden side...”

**ABC og BSC –
løsningsforslag på
aktuelle problemer**

metoder, der enten slet ikke er egnede for organisationen eller hvor de faglige argumenter for at indføre metoderne ikke er tilstrækkelige.

Blandt de økonomistyringsteknikker, der i de senere år er blevet udbredte herhjemme, er det således karakteristisk, at de oftest er blevet lanceret som løsning på et problem, der som introduktion til de nye teknikker blev trukket skarpt op. Det gælder eksempelvis både Activity Based Costing, hvor Kaplan & Johnson (1987) kritiserede de traditionelle fordelingsregnskaber for at føre til fejlagtige investeringsbeslutninger, forkerte prisfastsættelser etc. og Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1996, 2001), der oprindeligt blev udviklet som et forbedret præstationsmålingssystem for at skabe tværgående præstationsmålinger som alternativ eller supplement til den traditionelle økonomistyrings fokus på de enkelte afdelingers budgetter og resultater.

2. Er de nye teknikker bedre end de gamle?**Svært at foretage
videnskabelige tests**

Det kunne være rart med lidt videnskabelig indsigt i, om de nye metoderne er bedre end de "gamle" – eller om de i det hele taget virker. Den skuffende meddelelse er dog, at det ofte er meget svært at levere den slags beviser, da det i praksis ofte ikke er muligt at gennemføre sådanne undersøgelser. For det første skal der være en forholdsvis udbredt praksis i relation til disse metoder før man kan begynde at snakke om muligheden for "videnskabelige tests" og for det andet er det en komplicerende faktor, at de moderne økonomistyringskoncepter ofte *ikke* har karakter af en stabil metode, som enten ikke er til stede eller er til stede i den enkelte virksomhed.

Koncepter tilpasses, videreudvikles og indføres kun "delvist" ligesom eksisterende praksisser refortolkes eller omdøbes i lyset af de nye ledelsesmetoder og modebølger. Så spørgsmålet er, hvad det er for et fænomen, som egentlig studeres, og hvilken validitet en spørgeskemabaseret undersøgelse af anvendelse eller succes, hvad angår en specifik teknik, egentlig vil have?

**Hvornår virker
et koncept?**

Endeligt er det også vanskeligt at afgøre, hvad kriteriet for at "virke" er. Ultimativt ville det i en almindelig kommercielt drevet virksomhed være overskud, markedsværdi eller tilsvarende, men det kan være en næsten umulig opgave at etablere en forbindelse mellem indførelsen af en bestemt

metode på et givet tidspunkt og de økonomiske resultater på et senere tidspunkt ved hjælp af statistiske metoder. Derfor konkluderer forskere som Ittner & Larcker (2002, p. 375), at "performance effects of the balanced scorecard and other value driver techniques remain open issues", hvis kriteriet er, at der på traditionel vis skal etableres videnskabelig evidens.

3. Hvordan undersøger man om det virker?

Et af de forhold, som udgør en særlige problematik er, at det vil være vanskeligt at håndtere betydningen af god praksis og brug af en given ledelsesmetode i forhold til dårlig eller fejlagtig brug af den samme metode. Når man studerer konkrete virksomheders brug af bestemte økonomistyringsmetoder vil man desuden, når det drejer sig om de teknikker, der i den sidste halve snes år har vundet stor udbredelse herhjemme, kunne observere, at der kan være ganske langt mellem den metode, som er beskrevet i litteraturen, og så den praksis, som udfolder sig i den konkrete virksomhed. Om det er godt eller skidt er ikke problemstillinger her – men det komplicerer en undersøgelse af brugen af konkrete teknikker.

Sammenlign med branchen eller med lignende virksomheder

Det er desuden en kerneproblematik, at man i sagens natur ikke kan sammenligne en konkret virksomhed, der bruger en given ledelsesteknologi med den *samme* virksomhed, der ikke gør det. En mulig løsning er derfor, at sammenligne med virksomheder der "ligner", således som Kennedy & Affleck-Graves (2001) f.eks. gør i en undersøgelse af effekten af at bruge ABC eller sammenligne med branchen, som Cagwin & Bouwman (2002) gør. Alternativt må man nøjes med at spørge ledere eller medarbejdere om de er tilfredse med implementeringen af den givne ledelsesteknologi (f.eks. McGowan & Klammer 1997) eller om de mener, at den har de ønskede resultater, f.eks. at medarbejderne bliver mere motiverede, at der bruges færre ressourcer etc.

Endelig kan man som Bryant *et al.* (2004) sammenligne en gruppe virksomheder, som bruger bestemte elementer af en økonomistyringsteknologi med en anden gruppe virksomheder, som ikke gør det. Hermed postuleres det ikke i en snæver forstand, at det er den konkrete teknologi, hvis effekt undersøges, men blot at det undersøges om de elementer, der typisk vil være indført hvis teknikken benyttes,

kan associeres med at virksomheder har bedre økonomiske resultater.

De nævnte metoder til at vurdere økonomistyringsteknikker baserer sig alle på statistiske analyser – enten af spørgeskemadata eller af regnskabsdata. Hvis formålet direkte er at undersøge, om f.eks. nye budgetteringsmetoder er bedre end traditionelle metoder, er der talte om indirekte undersøgelsesmetoder, som desuden ofte kræver en undersøgelsespopulation af en vis størrelse. I et forholdsvis lille land som Danmark kan det i sig selv være et problem, at der ikke er så mange virksomheder at vælge imellem, hvis det er de mere komplicerede økonomistyringsteknikker, der ofte anvendes i store virksomheder, der analyseres; og hvis analysen skal baseres på børldata kan endnu færre virksomheder indgå i undersøgelsen.

Men det betyder ikke, at effekten ikke skal undersøges!

Disse forhold skal nu ikke være et argument for ikke at undersøge, om nye teknikker, som f.eks. Beyond Budgeting (Hope & Fraser 2003), giver anledning til bedre ledelse og/eller bedre økonomiske resultater i danske virksomheder. Det kan dog betyde, at den strengt videnskabelige indsigt må suppleres af anden vej.

4. Der er brug for nye indsigter og erfaringer

Spørgeskema-baserede undersøgelser

Som et udgangspunkt for et mere omfattende forsknings- og udviklingsprogram i relation til dansk økonomistyring vil det trods alle forbeholdene ovenfor alligevel være hensigtsmæssigt at gennemføre spørgeskemabaserede undersøgelser af udbredelse, anvendelse og effekten af de nye økonomistyringsteknikker for at etablere en form for initialsituation og for at afdække en smule dybere, end der er antydnet ovenfor, hvad det er for problematikker, der opleves i praksis.

Sådanne spørgeskemabaserede undersøgelser kan med fordel afdække brugen af de enkelte elementer af de værktøjskasser, som de moderne metoder som Activity Based Costing, Balanced Scorecard, Beyond Budgeting m.v. består af, for blandt andet at vurdere, om brugen af disse teknikker har nogen forbindelse til, hvordan økonomistyringen opleves, hvordan ledelse i øvrigt praktiseres og til virksomhedens økonomiske resultater.

Casebaseret forskning skal fokusere på den faktiske brug af økonomistyringsværktøjerne

Jeg tror dog, at den største gevinst – både forskningsmæssigt og udviklingsmæssigt – kan hentes ved at studere økonomistyringen mere direkte i de danske virksomheder, som i de senere år har indført nye økonomistyringsteknikker. I den casebaserede forskning fokuseres sædvanligvis på virksomhedernes brug af de enkelte teknikker, men effekterne opnås ofte ved brugen af de nye teknikker i kombination og som supplement til de traditionelle værktøjer. Da der kun er få virksomheder herhjemme, der har indført bestemte teknikker i en rendyrket version, vil det være nødvendig ikke at tage udgangspunkt i, om teknikken er i brug eller ej, men i, hvordan økonomistyringen reelt er indrettet. I særdeleshed vil det være hensigtsmæssigt at undersøge, hvilken rolle budgetteringen har og hvilke af økonomistyringens opgaver, der løses ved hjælp af traditionel budgetlægning, og hvilke supplerende teknikker, der fungerer i kombination med hinanden.

Det er ikke kun en opgave for forskerne

Denne indsigt skal ikke skabes af forskerne alene. Det kræver et samarbejde, hvor det ikke kun er forskernes rolle at spørge, undersøge og analysere; men hvor ny viden og nye metoder skal bringes fra kontorerne og den internationale litteratur ud i de virksomheder, hvor den potentielt kan gøre en forskel.

Men der er også brug for at kontrollere, økonomichefer og andre, der arbejder med økonomistyring i danske virksomheder deler deres erfaringer med hinanden og videregiver den til de nye årgange af økonomimedarbejdere, der er under uddannelse. Økonomistyringslitteraturen skal ikke kun skrives af dem, der har det som profession at tale om økonomistyring og rådgive om det – men også af dem, der udøver det og som ved, hvad der virker, hvordan det skal gøres og hvordan det i praksis opleves.

5. Litteraturliste

Bryant, L.; D.A. Jones & S.K. Widener. (2004). Managing value creation within the firm: An examination of multiple performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 107-131.

Cagwin, D. & M.J. Bouwman (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 1-39.

Hope, J. & R. Fraser. (2003). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.

Ittner, C.D. & D.F. Larcker. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 32, pp. 349-410.

Kaplan, R.S. & T.H. Johnson. (1987). *Relevance lost : The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.

Kennedy, T. & J. Affleck-Graves. (2001). The impact of Activity-Based Costing techniques on firm performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 19-45.

Kotter, J.P. (1996). *Leading Change*. Boston: Harvard Business School Press.

McGowan, A.S. & T.P. Klammer. (1997). Satisfaction with Activity-Based Cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 217-238.

6. Om forfatteren

Cand.oecon. Per Nikolaj Bukh, ph.d. (www.pnbukh.com) er lektor ved Afdeling for Virksomhedsledelse (AfV), Aarhus Universitet, men har siden 2000 haft orlov fra sin stilling og været ansat som professor ved Handelshøjskolen i Århus. Han er forfatter til en række artikler og bøger om ledelse og økonomistyring, heriblandt *Activity Based Costing* (2004, DJØFs Forlag), *Strategikort: Balanced Scorecard som strategiværktøj* (2004, Børsens Forlag) og *Knowledge Management and Intellectual Capital* (2005, Palgrave). Herudover har Per Nikolaj Bukh fungeret som rådgiver for en række private og offentlige virksomheder omkring design af økonomistyringsystemer og er en hyppigt benyttet foredragsholder og underviser i nye ledelsesteknologier.