

## KAPITEL 1

# Økonomi, regnskab og styring

*Per Nikolaj Bukh, Aalborg Universitet  
Thomas Borup Kristensen, Aalborg Universitet*

Poul Israelsen kom til Aalborg Universitet (AAU) i 1973 og har således været en del af universitetet siden dets etablering i 1974. På det tidspunkt havde der i regi af Handelshøjskoleafdelingen i Aalborg været undervisning i regnskabsvæsen i mange år, men med den kommende etablering af et universitetscenter i sigte blev der i september 1972 lanceret en ny HA-uddannelse i byen. I første omgang skete dette i regi af Handelshøjskolen i København, og der har siden været tætte bånd mellem AAU og CBS.

Forinden var Poul Israelsen efter sin studentereksamen fra Herning Gymnasium i 1966 startet på oecon.-studiet ved Aarhus Universitet. Undervejs i studiet fungerede han som studenterinstruktør i statistik, og da han i 1973 stod med en klassisk driftsøkonomisk cand.oecon.-uddannelse i bagagen, kunne man forestille sig ham på vej mod erhvervslivet. Poul valgte imidlertid en anden karrierevej og blev amanuensis i erhvervsøkonomi ved Institut for Regnskab, Handelshøjskolen i København, med arbejdssted ved HA-filialen i Aalborg.

Da Aalborg Universitetscenter var en realitet i august 1974, blev Poul Israelsen adjunkt på Institut for Produktion, og i 1977 lektor samme sted. I 1988 blev Poul Israelsen ansat som lektor i regnskabsvæsen ved Institut for Regnskab på Handelshøjskolen i Aarhus. Afbrudt af halvandet års ansættelse i et seniorstipendium i økonomi og ledelse ved det Samfundsvidenskabelige Fakultet, Aalborg Universitet, var Poul i Aarhus frem til 1993, hvor han tiltrådte som professor i regnskabsvæsen ved Institut for Erhvervsøkonomi på Handelshøjskole Syd i Kolding. I 2003 kom Poul til-

bage til Aalborg og blev professor i produktionsøkonomi ved Center for Industriel Produktion på Institut for Produktion.

Poul var fra starten internationalt orienteret, og da Aalborg Universitet i 1980 etablerede samarbejde med University of Wisconsin, Green Bay, deltog han i dette og var i det akademiske år 1982-1983 udvekslingsprofessor i Wisconsin. Siden har Poul deltaget i flere internationale forskningsprojekter og har været gæsteprofessor på University of Illinois, Urbana-Champaign (1992), University of Tennessee, Knoxville (1996) samt Monash University, Melbourne (1997).

Igennem tiden har Poul Israelsen både som forsker og underviser haft en bred berøringsflade med mange erhvervsøkonomiske discipliner. Poul har undervist på de fleste universiteter herhjemme. Ofte har han haft ansvaret for kernefagene inden for økonomistyring på de erhvervsøkonomiske uddannelser, men han har også altid velvilligt stillet op, når der var brug for en gæsteforelæsning eller en vejleder til projekter og kandidatafhandlinger. Ligeledes har Poul i mange år været en værdsat underviser på mange masteruddannelser. Det gælder ikke mindst MMT-uddannelsen på Aalborg universitet, som altid har ligget hans hjerte nært, og som han har været studieleder for.

Det har været kendetegnede for hans forskningsmæssige fokus, at interesserne har kredset om de producerende virksomheders økonomiske styring (f.eks. Israelsen & Reeve 1998), og at han altid har lagt vægt på en tæt kobling mellem teori og praksis. Poul har også altid lagt vægt på, at han var driftsøkonom – og havde den klassiske driftsøkonomiske omkostningsforståelse som sit analytiske udgangspunkt. Derfor har den danske økonomistyringstradition, både repræsenteret ved Vagn Madsens variabilitetsregnskab og Zakken Worres styringsorienterede regnskab, været Pouls speciale. Disse faglige traditioner, der udsprang af Aarhus Universitet henholdsvis Handelshøjskolen i København, har på trods af lighedspunkter ofte fungeret som isolerede principper, og det er i høj grad Poul Israelsens fortjeneste (se f.eks. Israelsen 1989), at vi i dag har mere fokus på lighederne. Det gælder også de »nyere« principper for aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber, der i slutningen af 1980'erne bliver introduceret, at Poul mere var interesseret i at se potentialerne i at forene principperne (se Israelsen 1993; Bukh & Israelsen 2004) fremfor at diskutere, hvad der var bedst.

Mange tidligere og nuværende studerende vil i særdeleshed huske Pouls bog *Activity- versus Variability-Based Management Accounting* (Israelsen, 1993). En bog som er svært tilgængelig ved første gennemlæsning, da

den er skrevet i et kortfattet og præcist sprog. Poul ynder selv at omtale bogen som den, han tænkte på jysk og oversatte til engelsk – et godt udtryk for hans lune humor. Tidligere studerende vil også huske, at når bogen først er forstået, så rummer den en særdeles nuanceret forståelse for økonomistyring, som er svær at læse sig til andetsteds.

Ud over dette indledende kapitel består bogen af 18 kapitler, som på forskellig vis behandler temaer i relation til Poul Israelsens faglige interesser. Kapitlerne er skrevet af mange forskellige personer, som har det til fælles, at de alle i deres faglige virke har været inspireret af og haft berøring med Poul Israelsens forskning og undervisning. Emnerne fletter sig ind i hinanden og skaber til sammen et billede af bredden i Poul Israelsens interesser. Mange af forfatterne er Poul Israelsens tidligere kolleger, mens andre er tidligere studerende. Bagest i bogen findes en kort beskrivelse af alle forfatterne.

Der kan ud af bogens kapitler skabes mange gennemgående temaer. Flere af kapitlerne kunne indgå under flere temaer, men vi har ved fastlæggelsen af bogens struktur måttet træffe et valg. Derfor er kapitlerne inddelt i følgende fire temaer: Nye vilkår og nye roller, Styling og budgetter, Omkostninger og kalkulationer samt Metoder og perspektiver.

## 1. Nye vilkår og nye roller

Økonomistyring drejer sig ikke kun om specifikke teknikker, men i lige så høj grad om, hvordan disse teknikker spiller sammen, skaber mening og tilsammen giver en forståelse for virksomhedens handlemuligheder og skaber handlemuligheder. Dermed skal økonomistyring på den ene side designes med udgangspunkt i en forståelse for, hvorledes modeller og teknikker har forskellige roller i den samlede økonomistyringsmodel, og på den anden side tilrettelægges ud fra de forretningsmæssige vilkår, som virksomheden fungerer under, de mål som virksomheden tilstræber at realisere samt den strategi og forretningsmodel, der er valgt.

I **kapitel 2** tager Jens Ove Riis udgangspunkt i den kompleksitet, som de fleste virksomheder oplever som stigende, både hvad angår omgivelsernes omskiftelighed og de krav, det stiller til virksomhedens evne til at integrere sine aktiviteter. Kompleksitet er i sig selv et komplekst begreb, og forfatteren giver i kapitlet en oversigt over, hvad ledelsen kan gøre for at håndtere kompleksitetens udfordringer, således at der kan skabes en

ramme for, hvordan organisatorisk, økonomisk og styringsmæssig tænkning kan spille sammen.

Jens Ove Riis argumenterer for, at kompleksitet skal adresseres direkte ved at integrere, samordne og koordinere delsystemer, synspunkter, discipliner, perspektiver og tidshorisonter. I kapitlet præsenteres en række virkemidler, og det illustreres ved hjælp af eksempler fra praksis, at der findes et bredt spektrum af virkemidler til integration. Samtidig viser eksemplerne, hvordan økonomisk, organisatorisk og styringsmæssig tænkning fungerer i et samspil.

**Kapitel 3**, som er skrevet af Frank Gertsen, har titlen *Innovation 2016*, der skal forstås som en ordtwist, der har til hensigt at signalere, at dette kapitel er en version 2016 oversigt over nogle tendenser inden for innovationsområdet i almindelighed og i særdeleshed ud fra forfatterens perspektiv. Det grundlæggende omdrejningspunkt for kapitlet er, hvordan organisationer gennem øget fokus på og indsats omkring innovation kan skabe værdi for brugere og kunder og derigennem også for organisationen selv. Et grundlæggende syn er, at virksomheder komplementært kan og bør tjene penge og opføre sig bæredygtigt i bred forstand.

Kapitlet diskuterer innovation ud fra en forståelse af, at dette indebærer »nye ideer der skaber værdi«, men at denne værdi kan skabes på mange forskellige måder: Differentiering af ydelse eller proces, patentbeskyttelse, timing i markedet, skabe platforme, nye markeder via kombinationer af nuværende kompetencer eller nye forretningsmodeller, der ændrer spillereglerne på markedet etc. Dog har forfatteren særligt fokus på de såkaldte eksponentielle organisationer (Ismail 2014), der er karakteriseret som organisationer, der har en disproportionalt stor effekt i forhold til konkurrenterne ved anvendelse af accelererende eller såkaldte disruptive teknologier.

Dernæst beskriver Morten Lund, Peter Thomsen og Christian Nielsen i **kapitel 4**, hvordan virksomhedens præstationsmålingssystem bør fastlægges med forretningsmodellen som udgangspunkt. Forfatterne diskuterer i kapitlet, hvad en forretningsmodel er, og hvordan konceptet kan opfattes som en beskrivelse af, hvilke aktiviteter og ressourcer, der skaber værdi til en given virksomheds kunder og brugere, hvordan relationen til kunden er karakteriseret, samt hvordan omkostninger og omsætning relaterer sig til strategien.

Der er bred enighed om, at præstationsmål kan hjælpe organisationer med at synliggøre, hvordan det går med værdiskabelsen, og skabe et fokus på de faktorer, som påvirker og påvirkes af dens aktiviteter. Forfat-

terne argumenterer for, at man ved at identificere de kritiske sammenhænge i værdiskabelsen, dvs. *value drivers* kan identificere virksomhedens vigtigste præstationsmålinger.

En god idé og en gennemtænkt forretningsmodel kræver ledelsesmæssigt fokus på de relevante value drivers, således at disse kommer i fokus i virksomhedens strategiske styring. Økonomifunktionen har dermed en vigtig opgave. Med dette udgangspunkt diskuterer Henrik Nielsen og Thomas Borup Kristensen i **kapitel 5** økonomifunktionens rolle. Der har gennem tiden været introduceret flere forskellige betegnelser for de mangeartede roller, som økonomifunktionen har, idet de »nyere« og mere strategiske opgaver fremhæves i modsætning til mere traditionelle betegnelser, spændende fra bean counter til finanshistoriker.

Forfatterne gennemgår i kapitlet tidligere kvalitativ og kvantitativ forskning og analyserer beskrivelser af økonomifunktionsroller ved anvendelse af det såkaldte *Competing Values Framework* (Quinn & Rohrbaugh 1983). Analysen viser, hvordan økonomifunktionsroller opfattes forskelligt, hvilket har implikationer for, hvordan organisatoriske krav til økonomifunktionens adfærd skal forstås. Afslutningsvis diskuterer forfatterne, hvordan et teoretisk fundament for økonomifunktionens rolle både kan anvendes normativt til at fastlægge økonomimedarbejdernes fokus og til at forklare, hvorfor økonomifunktioner har forskellige roller i forskellige situationer og på tværs af virksomheder.

Endelig tager Preben Melander i **kapitel 6** udgangspunkt i, at økonomistyring er blevet et stadigt mere dominerende rationale i det globaliserede, postindustrielle vidensamfund. Økonomistyringens rationelle ledelseskoncepter, styringsteknologier og tælleregimer er over de sidste 30 år blevet den bærende ideologiske ramme for statens forvaltningsstrukturer, samfundets værdisyn og borgernes sociale livsudfoldelse. Forfatteren diskuterer og problematiserer, hvordan det statslige styringsregime har sociale konsekvenser, hvis menneskelige betydning sjældent indregnes i de økonomiske kalkuler. I kapitlet argumenterer Preben Melander for, at de etiske og æstetiske aspekter i højere grad bør inddrages i økonomistyringsdesign.

## 2. Styring og budgetter

Økonomistyringsfeltet er mangfoldigt og både teknikkerne og det ledelsesmæssige fokus kan anskues på flere måder. Ofte skelnes i litteraturen

(f.eks. Anthony 1989) mellem tre hovedområder i relation til økonomistyrings teknikker: Omkostningsmodeller, kalkulationsmodeller samt styringsmodeller. Disse tre hovedområder repræsenterer en typologi for forskellige modeltyper, hvor de enkelte modeller er komponenter i den samlede økonomistyringsmodel, og opdelingen drejer sig altså ikke om økonomistyringsopgaver, hvor vi i den danske tradition ofte taler om aktivtetsstyring, kapacitetsstyring og likviditetsstyring.

Kapitlerne i den næste del af bogen handler om *styringsmodellerne*, som er placeret på det taktiske niveau mellem den langsigtede strategiske styring og den daglige operationelle styring (Anthony 1965). Disse styringsmodeller på det taktiske niveau betegnes sædvanligvis management control og har til formål at implementere virksomhedens strategi ved at opnå ensretning mellem de langsigtede strategiske planer og de daglige aktiviteter.

I **kapitel 7** redegør Allan Hansen for otte formål med at præstations-evaluere. Herigennem forklarer forfatteren, at der er behov for et relativt bredt perspektiv på performance management, og dette bør trække på forskellige fagfelter for at skabe værdi for organisationer. Kapitlet afsluttes med en oversigt over, hvorledes forskellige formål med præstations-evaluering kan relateres til design af præstationsevalueringen. Ligeledes relateres formålene til, hvordan præstationsopgørelser kan bidrage til forbedret koordination, motivation, samt den rolle præstationsopgørelse kan have.

Herefter giver Thomas Toldbod i **kapitel 8** et overblik over udviklingen af den såkaldte Levers of Control-model (Simons 1995), der baserer sig på, at forskellige styringssystemer har forskellige roller i forhold til implementering og udvikling af virksomhedens strategi, således at de tilsammen udgør en samlet styringsmodel.

Forfatteren diskuterer, hvordan begrebsapparatet er videreudviklet til også at omfatte principper for organisationsdesign (Simons 2005), således at der introduceres fire organisatoriske dimensioner, der afspejler, hvorledes ledelsesrummet konstrueres, eksempelvis ved at organisationen på den ene side stiller ressourcer til rådighed og på den anden side, at ledelsesopgaven fordrer bestemte ressourcer.

De næste to kapitler handler om budgetlægning, som traditionelt har været anset som omdrejningspunktet for de fleste virksomheders økonomistyring, men som i de senere år har været udsat for kritik i dele af litteraturen, idet der argumenteres for, at budgetter er ude af trit med den omskiftelige omverden, organisationer står over for i dag, samtidig med

at budgetter er tidskrævende og motiverer til »gaming«. I **kapitel 9** diskuterer Carsten Rohde og Michael Andersen budgetteringen udfordringer og muligheder med henblik på at afklare, hvorfor virksomheder har behov for budgettering, samt hvordan budgetteringen kan tilpasses virksomhedens omgivende arbejdsbetingelser og struktur.

Mere specifikt giver kapitlet svar på, hvordan man kan tilpasse budgettering til uforudsete faktorer i virksomhederne, og hvordan valget af styringsdybde må tilpasses den enkelte virksomheds omverdenskompleksitet, dens ressourcer samt den valgte strategi. Forfatterne konkluderer, at virksomheder, der er kendetegnet ved uforudsigelige omgivelser, og derfor er nødt til at tilpasse sig hurtigt til den skiftende virkelighed, kan overveje at erstatte mere komplekse budgetteringsmetoder med stor dybde på de operative elementer med enklere metoder. I stedet kan man lægge mere vægt på udarbejdelse af handleplaner. Virksomheder bør derfor analysere de forskellige muligheder grundigt, før mere drastiske skridt tages, hvor budgettering afskaffes.

I **kapitel 10** spørger Niels Sandalgaard og Per Nikolaj Bukh om budgettet skal afskaffes – eller om vi bare skal bruge de eksisterende teknikker bedre? I den såkaldte Beyond Budgeting-litteratur (f.eks. Hope & Fraser 2003) argumenteres for, at der skal indføres en helt ny økonomistyringsmodel baseret på bl.a. anvendelse af rullende forecast, benchmark-baserede incitamenter, bedre målstyring samt opfølgning med trendkurver. Forfatterne redegør i kapitlet for kritikken mod traditionelle budgetter og diskuterer centrale dele af den foreslåede Beyond Budgeting model. Derefter skitseres en række konkrete løsninger, der kan adressere de problemstillinger, der er påpeget i budgetkritikken. Endelig konkluderer forfatterne, at man med en række forbedringer af budgetteringen vil kunne løse mange af de problemer, der påpeges, uden nødvendigvis at gå så drastisk til værks som helt at afskaffe budgettet.

Økonomistyringslitteraturen funderes ofte på en forståelse for strategisk præstationsmåling, hvor udgangspunktet er, at økonomistyringen skal hjælpe topledelsen i dens implementering af virksomhedens strategier og politikker til operationelle handlinger. I **kapitel 11** diskuterer Hanne Nørreklit, Lennart Nørreklit, Lars Braad Nielsen og Falconer Mitchell, hvordan en virksomheds samlede præstation bør forklares ud fra to gensidigt forbundne faktorer: strategisk og operationel præstation. Mens den operationelle præstation handler om medarbejdernes evner til at skabe efficient målopfyldelse, handler den strategiske præstation om at skabe hensigtsmæssige betingelser for de operationelle opgaver.

Forfatterne belyser i kapitlet nogle aspekter af et begrebsapparat til måling og analyse af strategisk præstation. Udgangspunktet er, at en god strategisk præstation ganske vist forbedrer virksomhedens samlede præstation, men da virkningen af den strategiske og den operationelle præstation kan være modstridende, er den totale præstation ikke nødvendigvis et rigtigt mål for strategisk præstation. Forfatterne konkluderer, at en valid vurdering af resultatet af den strategiske ledelse må separeres fra vurdering af den samlede ledelse, hvorfor der er brug for et begrebsværktøj for strategisk præstationsmåling, som kan bruges til at vurdere topledernes strategiske præstationer og til at skaffe konstruktiv feedback med henblik på at forbedre ledelsens strategiske praksis.

### 3. Omkostninger og kalkulationer

I bogens tredje del vender vi blikket mod omkostningsmodeller og kalkulationsmodeller (jf. Anthony 1989). *Omkostningsmodeller* skal her forstås som principper for fordeling af omkostninger eller modellering af omkostningsstrukturen, hvad enten der er tale om generelle principper for at afregne omkostninger mellem afdelinger eller til omkostningsobjekter, mere systematiske metoder, som f.eks. Activity Based Costing (ABC), eller principper for klassifikation af omkostningskategorier efter f.eks. variabilitet og reversibilitet.

Tilsvarende drejer *kalkulationsmodeller* sig om, hvorledes der laves beregninger på baggrund af virksomhedens grundregistreringer og den omkostningsstruktur, som afspejles af omkostningsmodellerne. Sådanne modeller omfatter f.eks. Total Cost of Ownership-modeller, prisberegningssmodeller, principper for beregning af investeringers lønsomhed og modeller til beregning af kundelønsomhed. Nogle gange kan der være tale om deciderede beslutningsmodeller, mens der i andre tilfælde vil være tale om, at modellerne belyser de økonomiske konsekvenser af en problemstilling, uden at der mekanisk peges på én bestemt løsning eller handling. Dvs. de kan fungere som inspirationsanalyser.

Den skitserede opdeling af økonomistyringens modeller og teknikker tager imidlertid udgangspunkt i beslutninger, og ledelsesmæssige hensyn kan funderes på økonomiske kendsgerninger repræsenteret ved økonomimodellernes resultater. Dette problematiserer Jan Mouritsen i **kapitel 12**. Der er en udbredt tro på, at tal ikke lyver, og at de, hvis de er revideret kompetent, afspejler sandheden i et sagsforhold, indleder forfatteren.



Men han argumenterer også for, at sådanne faktisk er beregnede og dermed kan genberegnes eller tælles på ny.

Derfor er tal er ikke blot kendsgerninger, men også problemstillinger og ledelsesmæssige hensyn. Fordi tallet er mere end sig selv, og når det er vigtigt, kommer det til at blive et argument snarere end en beskrivelse. Jan Mouritsen demonstrerer med udgangspunkt i Latour (2008), hvordan tal som økonomisk kendsgerning udgør problemstilling eller hensyn, og han konkluderer, at dette stiller krav til mellemledere, som skal finde en mulig sti mellem økonomiske kalkulationer og andre repræsentationer – og handlinger i den tredimensionelle verden.

I **kapitel 13** spørger Trond Bjørnenak og Øyvind Helgesen, om kundelønsomhedsanalyser bidrager med ny information. Ofte træffes beslutninger på grundlag af intuition, simplificerede mentale repræsentationer af beslutningsrummet eller heuristikker, hvilket Kahneman (2011) har betegnet system 1-tænkning. I relation til kunde træffes beslutninger om prisfastsættelse, prioritering af service og kundekontakt, produkttilpasninger etc. Udfordringen er imidlertid, at system 1-tækning kan lede til fejljudgninger, hvilket indebærer, at beslutninger træffes på et forkert grundlag.

I kapitlet analyserer forfatterne, om kundelønsomhedsanalyser baseret på økonomiske kalkulationer stemmer overens med lederes intuition og subjektive forståelser for lønsomhed. I analysen af de empiriske data finder forfatterne, at der er en forholdsvis lav sammenhæng mellem lederes vurdering og de økonomiske kalkuler. Studiet bidrager derfor til forståelse af, hvilken værdi det har at udarbejde systematiske analyser af omkostninger og kundelønsomhed.

Igennem de senere år er der sket en øget geografisk opsplitting af virksomheders værdiskabelse, hvilket har medført nogle ret komplekse globale interne forsyningssystemer. Samtidigt outsourcer de danske virksomheder i stigende grad, således at hovedparten af omkostningerne og en stigende andel af værdiskabelsen i dag sker uden for virksomheden.

For at understøtte den heraf følgende øgede kompleksitet i styringsopgaven er det vigtigt at have de rigtige redskaber til at træffe beslutninger om forsyningskæder og designet heraf. Brian Vejrum Wæhrens argumenterer i **kapitel 14** for, at virksomheder bør indføre Supply Chain Costing, således at beslutninger vedrørende nye forsyningskonstellationer kan understøttes. Forfatteren kritiserer især, at beslutningsmodeller i relation til leverandørvalg og placeringen af distributionscentre ofte tager

udgangspunkt i et statisk billede af virksomhedens forsyningskæde og ikke afdækker de ekstra omkostninger eller muligheder for indtjening, som opstår, når der arbejdes under usikkerhed.

Forfatteren konkluderer, at disse problemstillinger introducerer behovet for at udvikle en model med det formål at understøtte beslutninger om design af forsyningskæder, såsom hvor der skal sources fra, hvad der skal sources eksternt og produceres internt, eller hvor en ny fabrik skal placeres. Ligeledes argumenteres for, at de usikkerheder, der kan påvirke forsyningskædens omkostningsniveau, skal indarbejdes i modellerne.

I **kapitel 15** tager Frederik Zachariassen og Sirle Bürkland udgangspunkt i Total Cost of Ownership-begrebet (TCO) og analyserer de udfordringer ved anvendelse af ABC, indkøbsafdelinger står overfor. Traditionel ABC-litteratur har primært fokuseret på at fordele omkostninger til produkter og kunder og har i mindre grad fokuseret på at fordele omkostninger til leverandører. Dette er netop fokus for TCO, idet dette indebærer en allokering af indkøbsrelaterede omkostninger til relevante beslutningsobjekter. Mens mange organisatoriske og tekniske udfordringer ved at benytte TCO er blevet behandlet, er mindre opmærksomhed blevet givet til de beregningsmæssige vanskeligheder, der opstår ved at benytte ABC-principper til at fordele omkostninger til leverandører.

Forfatteren diskuterer tre udfordringer ved at benytte ABC i indkøbsafdelinger. For det første kompliceres anvendelsen af kalkulationen, idet omkostningsallokering til leverandører ikke kan sammenlignes med en omsætning, hvilket betyder, at leverandørers omkostninger ikke har et sammenligneligt indtægtsgrundlag. Den anden udfordring er, hvordan omkostningers faktiske variabilitet og ABC's brug af gennemsnit kan gøre omkostningsberegninger unøjagtige, især med hensyn til den eksisterende litteraturs påstand om, at TCO med fordel kan benyttes til at volumenallokere mellem leverandører. Endelig fremhæver forfatterne særlige vanskeligheder i relation til omkostningers reversibilitet i TCO-analyser.

#### 4. Metoder og perspektiver

Bogens fjerde og sidste del drejer sig om økonomistyringsforskningen og dens rolle i relation til praksis og undervisning. I **kapitel 16** reflekterer Brian Jørgensen over forskellen mellem teori og praksis. Sædvanligvis siger man, at »et er teori, noget andet er praksis«, men forfatteren tager et udgangspunkt, at det er lige så rigtigt, som det er forkert. Naturligvis er

teori og praksis ikke det samme, men forfatteren rejser spørgsmålet om, hvordan man udvikler teori til at forstå og agere i praksis, og hvordan praksis stiller sig til rådighed for forskningen med henblik på yderligere udvikling – enten forbedringer af eksisterende teorier eller udvikling af nye. Brian Jørgensen konkluderer, at perspektiverne i et udvidet forhold mellem teori og praksis, mellem forskning og erhvervsliv er store. Den potentielle gevinst for alle parter er stor, men det kræver også en tilsvarende indsats og villighed til at tage risici.

I de senere år har der været publiceret en mængde empirisk forskning, der belyser, hvorfor og hvordan økonomistyringspraksis ændres over tid i organisationer, samt hvorfor økonomistyringsmodeller designes forskelligt i forskellige organisationer på forskellige tidspunkter. Falconer Mitchell pointerer i **kapitel 17**, at de to forskningshensyn er relaterede, idet de begge beskæftiger sig med, hvilke faktorer der afgør, hvordan økonomistyringen indrettes i praksis. Det første perspektiv er imidlertid longitudinalt, mens det andet indebærer et tværsnitperspektiv i empiriske studier.

Jens Smed Rasmussen bringer både forskning, undervisning og praksis sammen. Han skitserer i **kapitel 18** et forslag til, hvordan økonomistyringsfeltet kan øge sin viden og kompetence i praksis gennem kandidaternes uddannelse som akademikere, der kan forske i deres egen praksis. Kapitlet tager dels afsæt i den stigende interesse blandt forskere inden for flere discipliner for at beskæftige sig med problemstillinger og aktiviteter, der foregår i disciplinerne, og dels i den interesse, der også er på universiteter, for at integrere forskning og undervisning. I kapitlet præsenterer forfatteren konturerne af en model for, hvordan undervisning og uddannelser kunne planlægges for de akademiske uddannelser – og samtidigt have interesse for akademikere i økonomistyringspraksis.

Kapitlet diskuterer blandt andet, hvordan videnskabelig viden kan dannes ud fra en praksisteoretisk interesse for økonomistyringsaktiviteter, samt hvordan dette kan give anledning til særlige læringsmål, som bør overvejes i uddannelsernes tilrettelæggelse. Herudover har Jens Smed Rasmussen også fokus på, hvilken viden den type forskning kan bibringe.

Som afslutning på bogen tager Olav Jull Sørensen os i **kapitel 19** på en rejse tilbage til etableringen af de erhvervsøkonomiske uddannelser på Aalborg Universitet i 1972. Aalborg Universitet har siden etablering været kendetegnet ved både problembaserede studieforløb og tæt praksistilknyttet forskning. I kapitlet reflekterer Olav Jull Sørensen over mødet mellem forskellige fagligheder, da HA-studiet blev etableret i Aalborg i

1972/73. Dengang var 9 fagligheder repræsenteret rundt om samme bord, og disse fagligheder skulle integreres i det nye curriculum for HA-studiet. I kapitlet diskuterer forfatteren både den forskningsmæssige betydning, den læringsmæssige betydning og betydningen for relationen til erhvervslivet. Det grundlag, som blev lagt for mere end 40 år siden, er siden udviklet og bliver, som Olav Jull Sørensen pointerer, stadig udviklet gennem en række eksperimenter, der har til hensigt at skabe bedre forståelse af læringsprocesser og samspil.

## Litteratur

- Anthony, R.N. 1989. Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 1-20.
- Anthony, R.N. 1965.
- Bukh, P.N. & P. Israelsen. 2004. *Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Bukh, P.N. & P. Israelsen. 2003. *Aktivitetbaseret økonomistyring – danske virksomheders erfaringer med Activity Based Costing*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 2003. *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Ismail, S. 2014. *Exponential Organizations: Why new organizations are ten times better, faster, and cheaper than yours (and what to do about it)*. New York: Diversion Books
- Israelsen, P. 1989. Lader Vagn Madsens og Zakken Worres tanker og ideer omkring virksomhedens omkostningsregnskab sig forene? I *Aktuelle forskningsprojekter i og omkring Revision*, Lennart Nørreklit & Bent Warming-Rasmussen (eds). Faglige Artikler 23, Foreningen af Yngre Revisorer, København., pp. 179-208.
- Israelsen, P. 1993. *Activity- versus variability-based management accounting*. København: DJØF.
- Israelsen, P. & J.M. Reeve. 1998. Resultatrapportering og -analyse i komplekse markeds- og fremstillingsmiljøer. I *Håndbog i Økonomistyring*, J. Mouritsen (red.). FYR, kap. 7, pp. 170-194.
- Israelsen, P. & C. Rohde. 2007. Activity based costing revisited by managerial economics logic. *Corporate Ownership & Control*, Vol. 4, Nr. 4, pp. 300-309.
- Israelsen, P. & C. Rohde. 2005. Danish Management Accounting Frameworks: A SWOT analysis and an Activity Based Costing comparison. I *Accounting in Scandinavia: The northern lights*, S. Jönsson & J. Mouritsen (eds). Liber: Stockholm.
- Israelsen, P. & P.E. Sørensen. 1991. Nye økonomistyringsudfordringer. I *Revision og Erhvervsøkonomi*, O. Øhlenschläger Madsen & A. Nicolaisen (red.). FSR's Årsskrift 1991, pp. 69-125.
- Kahneman, D. 2011. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux
- Latour, B. 2008. *What is the style of mattes of concern?* Amsterdam: Van Gorcum

## KAPITEL 1. ØKONOMI, REGNSKAB OG STYRING

- Quinn, R.E., Rohrbaugh, J. 1983. A Spatial Model of Effectiveness Criteria: Towards a Competing Values Approach to Organizational Effectiveness, *Management Science*, Vol. 29, Nr. 3, March, pp. 363-377.
- Simons, R., 1995. *Levers of Control – How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Simons, R., 2005. *Levers of organization design – How managers use accountability systems for greater performance and commitment*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.