

Beyond Budgeting: Storm eller let brise?

Niels Sandalgaard & Per Nikolaj Bukh^{*}

Det er nu snart 20 år siden den såkaldte Beyond Budgeting-model blev præsenteret som et alternativ til budgetlægningen, og denne artikels formål er at gøre status på udbredelse og erfaringer med Beyond Budgeting. Artiklen opsummerer budgetlægningens opgaver samt de styrker og svagheder, der er forbundet hermed. Dernæst gennemgås hovedpunkterne i budgetkritikken og Beyond Budgeting-modellen, og erfaringerne hermed præsenteres. På baggrund af empiriske erfaringer diskuterer artiklen om Beyond Budgeting virker, og hvad virksomheder i praksis gør. Det konkluderes, at det ofte er vanskeligt ikke at styre efter en eller anden form for budgetmål samt at virksomheder, der indfører Beyond Budgeting, ofte erstatter budgetlægningen med konkrete teknikker i form af rullende forecast, og ser ud til at styre efter en form for faste mål. Endeligt diskuterer artiklen også, om Beyond Budgeting har størst potentiale i bestemte virksomhedstyper, og muligheden for at anvende Beyond Budgeting i offentlige virksomheder vurderes specifikt.

A. Indledning

[Budgettering er essensen af økonomistyringen]

Budgettering har traditionelt været opfattet som en central del af de fleste virksomheders styringssystem (Otley 1999, p. 370), og fremhæves ofte som en økonomistyringspraksis karakteriseret ved i udpræget grad at være baseret på institutionaliserede regler og rutiner (Burns & Scapens 2008, jf. Becker 2014). Den klassiske danske økonomistyringslitteratur er baseret på budgetlægning (f.eks. Andersen & Rhode 2007; Melander 1993), og grundlitteraturen om økonomistyring omfatter budgetlægning som en væsentlig og integreret del af økonomistyringen (f.eks. Atkinson *et al.* 2012).

Budgettering har naturligt nok været et væsentligt forskningsområde, og et enkeltområde som eksempelvis involvering i budgetprocessen (*budgetary participation*) er et af de områder inden for økonomistyringen, som igennem de seneste 50 år har været mest omfattende belyst forskningsmæssigt (jf. Shields & Shields, 1998, p. 49). Der er derfor god grund til at interessere sig for budgettering, som kan siges at udgøre essensen af økonomistyring (*management accounting*): Kombinationen af økonomidata (*accounting*) og styring (*management*) – altså styring på et økonomisk grundlag (Horngren, 2004). Både forskere (f.eks. Argyris 1953) og praktikere (f.eks. Loeb & Martin 1995) har dog igennem tiden jævnlige påpeget problemer med den traditionelle budgetlægning.

[Beyond Budgeting blev introduceret for 20 år siden]

Eksempelvis har tilskyndelse til kortsigtede beslutninger, suboptimeringer, underbudgettering etc. været velbeskrevet i litteraturen igennem mange år (se f.eks. Argyris

*

Niels Sandalgaard er cand. oecon., ph.d. og lektor ved Institut for Økonomi og Ledelse, Aalborg Universitet. Per Nikolaj Bukh (www.pnbukh.com) er cand. oecon., ph.d. og professor samme sted.

1953; Hofstede 1967). Det er imidlertid først med introduktionen af *Beyond Budgeting* (Hope & Fraser 2003a; Bunce *et al.* 1995) for godt 20 år siden og etableringen af *The Beyond Budgeting Roundtable* i 1998, at et mere radikalt alternativ blev præsenteret, idet der argumenteres for helt at afskaffe budgetlægningen og erstatte den med en anden form for økonomistyring.

[Den empiriske forskning er sparsom]

Beyond Budgeting-ideen har fået stor opmærksomhed især i den praktikerorienterede litteratur og på konferencer, hvor det intuitive argument, at budgetter er dyre, besværlige og ikke særlig retvisende, og dermed bør erstattes af noget andet, har fænget manges interesse. Spørgsmålet er dog, hvordan alternativet skal implementeres, og ikke mindst hvordan det så virker i praksis. Her er litteraturen mere sparsom, og det er først i de senere år, der er publiceret forskningsbaserede case-studier af Beyond Budgeting-fænomenet (f.eks. Bourmistrov & Kaarbøe 2013; Cäker & Siverbo 2014; Henttu-Aho & Järvinen 2013; Sandalgaard & Bukh 2014).

A.1 Baggrund for artiklen

[Der har været stor interesse for Beyond Budgeting]

Den del af de senere års budgetkritik, som har været mest profileret i medierne og på konferencer, har haft udspring i rådgivnings- og konsulentbranchen, og det kan i sagens natur ikke afvises, at disse virksomheder har en egeninteresse i at promovere BB-konceptet (jf. Ekholm & Wallin 2000; Becker *et al.* 2014). Uanset forfatterens motiver er kendsgerningen imidlertid, at der er virksomheder, der viser interesse for BB-principperne ligesom også danske virksomheder lader sig inspirere herfra (se f.eks. Hope & Bunce 2010; Overgaard & Borau 2008; Skole 2012). Dette er derfor vores empiriske anledning til at give de nye budgetteringstendenser et servicetjek og vurdere deres fordele og ulemper.

[Hvorfor har vi stadig budgetlægning?]

Beyond Budgeting-litteraturen efterlader en del åbne spørgsmål: Hvis budgetter er så uegnede for nutidens virksomheder, hvorfor bliver de så stadig brugt? Hvis alternativet til absolutte præstationsmål ('fixed performance contract') er relative præstationsmål, hvad skal man så gøre, hvis der ikke er egnede relative mål at sætte i stedet? Er Beyond Budgeting-modellen universelt anvendelig eller er den mest anvendelig i bestemte situationer eller f.eks. i bestemte brancher? Der er ikke fuldstændig klare svar på disse eller andre tilsvarende spørgsmål i litteraturen om Beyond Budgeting, men vi vil med udgangspunkt i den viden, der er både i budgetlægningslitteraturen og i andre dele af ledelseslitteraturen give et bud på, hvad svarene kunne være.

Artiklen er ikke en lovprisning af Beyond Budgeting, og vi har heller ikke til formål at lægge ideen i graven. De erfaringer, der beskrives i litteraturen eller præsenteres på konferencer og i medier, kan meget vel afspejle reelle erfaringer med velfungerende styrings- og ledelsesprincipper, og der er givetvis meget, der kan læres ved at høre om andres erfaringer.

[Artiklens formål]

Det er omkring 20 år siden, at Bunce *et al.* (1995), publicerede artiklen *Advanced budgeting: a journey to advanced management systems*, som introducerer Beyond Budgeting-ideen. Ganske

vist nævnes ordet Beyond Budgeting slet ikke i artiklen, men den kridter banen op for det, der udviklede sig til Beyond Budgeting. Vi finder således, at det her 20 år efter introduktionen af konceptet er et passende tidspunkt at gøre status over Beyond Budgeting konceptet.

Beyond Budgeting er uden tvivl et spændende fænomen, og med sit radikale budskab om helt at opgive budgetlægningen har det fået stor opmærksomhed. Men hvor kraftig har stormen (jf. Bukh 2005) været, og hvordan implementeres det i praksis? Vi vil i artiklen bl.a. kigge på udbredelsen af Beyond Budgeting fænomenet samt på, hvordan modellen konkret udfoldes i praksis. Er dette blot et modefænomen (jf. Abrahamson 1996; Røvik 2007), eller er der elementer i modellen, der ser ud til at fungere, og som vil have betydning for den måde organisationer fremadrettet vil kunne indrette deres økonomistyring på.

A.2 Oversigt over artiklens indhold

[Artiklens struktur og indhold]

I den resterende del af denne artikel, vil vi i afsnit B først tage udgangspunkt i traditionel budgettering og dennes styrker og svagheder, som det beskrives i litteraturen. Herefter vil vi i afsnit C kortfattet redegøre for Beyond Budgeting modellen, og i afsnit D se nærmere på udbredelsen af modellen. I forlængelse heraf vil vi i afsnit E med udgangspunkt i de videnskabelige case studier på området se nærmere på, hvordan og hvorvidt modellen ser ud til at fungere i praksis.

På baggrund heraf vil vi i afsnit F diskutere, hvordan Beyond Budgeting-modellens praktiske anvendelse adskiller sig fra litteraturens angivelser, og om der gælder særlige forhold for børsnoterede virksomheder. Endvidere diskuterer vi, om Beyond Budgeting kræver en særlig organisationsstruktur, og om modellen helt eller delvist vil kunne finde anvendelse i den offentlige sektor. Endelig afrundes artiklen i afsnit G med nogle afsluttende bemærkninger.

B. Budgetteringens styrker og svagheder

[Budgetter i et historisk perspektiv]

Budgettering som disciplin er ikke nogen ny opfindelse, idet principperne kan føres tilbage til de gamle grækere (Solomons 1968). En af de første, der beskriver budgettering i litteraturen er De Cazaux (1825; jf. De Cazaux 1965), der ser budgettet som en oversigt over ressourcer og behov for det kommende år. De Cazaux (1825; jf. De Cazaux 1965) anvender en landmand som eksempel, og han forklarer, hvordan landmanden har behov for på månedsbasis at opgøre de forventede indtægter og udgifter, så han kan få overblik over, hvorvidt der er balance mellem de til rådighed havende ressourcer og de forventede behov.

Hvis der ikke er balance skal der eventuelt skæres i udgifterne indtil der igen måtte være ressourcer til rådighed. På den ene side et banalt eksempel, men på den anden side illustrerer det, hvordan budgettet kan være med til at løse et styringsbehov. De Cazaux (1825) beskriver udelukkende budgettet som et planlægningsværktøj, men i andre tidlige beskrivelser af budgettet er der også fokus på præstationsmåling: Bruère & Lazarus (1926, p.

95) kommer eksempelvis direkte ind på, at et af formålene med budgetter er at etablere standarder, som man kan bruge til at vurdere, om det går som planlagt.

[Litteraturen har især haft fokus på omkostningskalkulation]

Budgetlægning har en lang historie bag sig både som ide og teknik, men alligevel fylder budgettering forholdsvist lidt i forhold til især omkostningskalkulationer ('cost accounting') i mange historiske beskrivelser (f.eks. Fleischman 2009) af økonomistyringens udvikling. Dog har budgettering i nordiske virksomheder (se Näsi & Rhode 2007) kunnet opfattes som en integreret del af omkostningsregnskabet, og de enkelte dele af økonomistyringspakken kan næppe fuldstændig kan adskilles. Endelig skal det også bemærkes, at netop introduktionen af budgetlægning med brugen af fleksible budgetter, analyser af afvigelser og fastlæggelse af interne afregningspriser, i 1920'erne var central for udviklingen af de divisionaliserede organisationsstrukturer i virksomheder som General Motors og Du Pont (jf. Johnson 1978).

B.1 Budgetlægnings opgaver

[Hvad siger lærebøgerne?]

Kigger man i lærebogslitteraturen, så bliver der ofte fremhævet en række formål med at budgettere. Hansen & Van der Stede (2004) har på baggrund af en gennemgang af lærebogslitteratur samt interview med praktikkere opstillet fire formål med at budgettere; se også Sandalgaard & Bukh (2008):

1. Operationel planlægning (operational planning).
2. Strategiudarbejdelse (strategy formation).
3. Kommunikation af mål (communication of goals).
4. Præstationsevaluering (performance evaluation).

Derudover nævner Hansen & Van der Stede (2004) yderligere to formål, som de anfører primært vil være relevante i større concernsammenhænge:

5. Allokering af ressourcer (allocation of resources).
6. Bevillingsautorisation (authorizing spending).

Det er værd at bemærke, at formål 4 er et *ex post*-formål, der relaterer sig til budgetopfølgningen, mens de øvrige formål primært er *ex ante*-formål, der alle relaterer sig til, at budgettet er en plan for den kommende periode, og at denne plan i større eller mindre grad er et udtryk for allokering af ressourcer og bevillingsautorisation samtidig med, at budgettet er en operationel plan, der udtrykker de finansielle målsætninger for den kommende periode.

[To hovedformål: Planlægning (*ex ante*) og opfølgning (*ex post*)]

Samtidig er budgettet at betragte som en etårig bid af strategiplanen (jf. Anthony & Govindarajan 2006), og dette formål med budgettet har ligeledes et klart planlægningsformål. Vi sammenfatter derfor de nævnte formål til to overordnede formål: Opfølgning og planlægning, idet vi ved *opfølgning* forstår de dele af ledelsesprocesserne, der drejer sig om *ex post* at vurdere, hvordan virksomheden har udviklet sig, evaluere denne

udvikling og eventuelt belønne på baggrund heraf samt iværksætte korrigerende handlinger.

[Bevillingsautorisation har en særlig rolle i den offentlige sektor]

Hvad angår formål 6, skal det indledningsvist bemærkes, at formålet har en særlig rolle i relation til den offentlige sektor. I en privat virksomhed udtrykker budget en plan, som de budgetansvarlige ledere forventes at gennemføre efter bedste evne. Men samtidig en plan, som ikke blot kan fraviges, men som det også forventes vil blive fraveget, såfremt det er i virksomhedens interesse.

Til forskel herfra skal planen holdes i den offentlige sektor, da "[i]ngen udgift må afholdes uden hjemmel i den af folketinget vedtagne finanslov eller i en af folketinget vedtaget tillægsbevillingslov eller midlertidig bevillingslov" (Grundloven, § 46, stk. 2). Derfor får budgettet i form af Finansloven en særlig rolle i den offentlige sektors budgetlægning. I relation til kommuner og regioner har de såkaldte økonomaftalerne mellem Regeringen og Danske Regioner hhv. KL betydning, ligesom Budgetloven i princippet specificerer, at det offentlige forbrug skal holdes indenfor fastlagte udgifts- og anlægslofter; altså en form for budgetter (Se Foged (2015) for en analyse af økonomaftalernes betydning for kommunernes budgetlægning). Vi vender nedenfor tilbage til, hvad Beyond Budgeting kan betyde i relation til den offentlige sektor.

[Det er bredden i budgettets opgaver, der giver problemer]

Det er imidlertid som følge af bredden i de opgaver, som budgettet løser, at nogle af problemerne med budgetter potentielt kan opstå. Churchill (1984) påpeger således, at der kan opstå vanskeligheder, når samme budget skal fungere som et planlægningsværktøj samtidig med at skulle motivere og være udgangspunkt for præstationsevaluering. Planlægningsformålet kræver realistiske budgetter, mens et motiverende budget (eventuelt med incitamenter tilknyttet) bør være så krævende, at man skal anstrenge sig for at nå det. Selvom behovet for at kunne løse disse opgaver samtidigt er velkendt, er det, som pointeret af Arnold & Gillenkirch (2015, p. 2), forbavsende så lidt viden der er om, hvordan budgetter kan anvendes til disse konfliktende opgaver samtidigt, og hvad konsekvenserne i givet fald er.

B.2 Kritik af budgetter

[Spørgsmålet er, hvad der specifikt kritiseres]

Selvom det i princippet er klart defineret i mange lærebøger (f.eks. Anthony & Govindarajan 2006; Andersen & Rohde 2007; Welsch 1988), hvad et budget er, og hvilken rolle det har i økonomistyringen, er det vigtigt at være opmærksom på, at en lærebogsfremstilling, og de principseksempler der findes heri, aldrig vil rumme den kompleksitet og de kontekstafhængige tilpasninger, der vil blive foretaget i enhver virksomhed. Når vi i denne artikel bruger begrebet den traditionelle budgettering, tager vi som Marginson (2013, p. 9) udgangspunkt i grundideen, hvor en effektiv udnyttelse af de økonomiske ressourcer fremmes ved monitorering, feedback, motivation, variansanalyser og præstationsevaluering af de enkelte ansvarscentre. Enhver økonomistyringsteknik kan præsenteres som en god eller en dårlig ide afhængig af, hvordan den konkret implementeres og anvendes; og den

generelle kritik, der rejses i litteraturen af den traditionelle brug af budgetter og den årlige budgetcyklus, er derfor i en vis forstand netop en generel kritik, som ikke nødvendigvis rammer enhver virksomhed lige præcist.

Introduktionen af den såkaldte Beyond Budgeting model (vi vender tilbage til detaljerne i denne model i afsnit C), udspringer af postulerede problemer med denne traditionelle brug af budgetter. I den mere praktikerorienterede del af litteraturen (f.eks. Gary 2003; Bunce *et al.* 1995; Hope & Fraser 1997, 1999a, 1999b, 2003a, 2003b, 2003c; Loeb & Martin 1995; Neely *et al.* 2003; Wallander 1999), gentages en række konkrete kritikpunkter mod budgetter bl.a. vedrørende budgettets manglende evne til at håndtere omverdensusikkerhed og ikke mindst kritik af, hvordan budgettet er den direkte årsag til såkaldt dysfunktionel adfærd. Altså det vi i økonomistyringslitteraturen forstår som "rigid bureaucratic behavior, strategic behavior, resistance, and invalid data reporting" (Hirst 1983, p. 596); og i andre dele af litteraturen (f.eks. Bevan & Hood 2006; Hood & Peters 2004) mere bredt som gaming.

[Kritikken drejer sig især om budgetbaseret evaluering og præstationsmåling]

Det skal bemærkes, at en væsentlig del af kritikken af den traditionelle budgettering drejer sig om brugen af budgetter til evalueringsopgaven, jf. ovenfor. Det er i særdeleshed tilfældet, når der knyttes incitament, f.eks. i form af forskellige former for aflønning, til budgettet. Dette gælder både den praktikerorienterede del af litteraturen (f.eks. Bogsnes 2009, Hope & Fraser 2003a) og den akademiske litteratur (f.eks. Jensen 2003). De øvrige formål, som vi ovenfor sammenfatter i begrebet planlægning har som nævnt af Hansen & Van der Stede (2004, p. 414) fået langt mindre fokus i budgetlægningslitteraturen.

B.3 Omverdensusikkerhed og turbulens

[Svært at sætte mål og følge op]

Hartmann (2000) fremhæver, at der i budgetlitteraturen ofte argumenteres for, at omverdensusikkerhed gør det svært at sætte mål, og når resultaterne efterfølgende evalueres, gør omverdensusikkerhed det svært at vurdere, hvorvidt gode (dårlige) resultater skyldes heldige (uheldige) omstændigheder eller dygtighed (uduelighed). Bunce *et al.* (1995, p. 254) fremhæver i overensstemmelse hermed, at traditionelle budgetter blev udviklet i en anden tid, hvor omverdenen var mere stabil, og at budgetter er utilstrækkelige til at håndtere vor tids omskiftelige og konkurrenceprægede markeder.

I en usikker og omskiftelig omverden risikerer forudsætningerne for de lagte budgetter således hurtigt at forældes (måske endda inden budgetåret er gået i gang). Dette argument tager også Weber & Linder (2005, 2008) udgangspunkt i, idet de fremhæver, at traditionelle budgetter har deres styrke, når der på den ene side er høj grad af planlægningskompleksitet og lav grad af omgivelsesturbulens.

Denne del af budgetkritikken, som vedrører budgettets manglende evne til at håndtere omverdensusikkerhed, rammer ned i et væsentligt emne indenfor *contingency*-baseret økonomistyringsforskning, hvor såkaldte situationsvariabler (*contingencies*) modererer den effekt en organisatorisk variabel har på organisationens resultater (jf. Donaldson 2001). Indenfor denne tradition er usikkerhed netop den mest studerede situationsvariabel i relation til en virksomhedens omverden (Chenhall 2007), og ud fra dette perspektiv vil den

effekt, som anvendelse af budgetter har på organisationens resultater, således antages at være afhængig af graden af omverdensusikkerhed.

[Skal budgetter bruges mere eller mindre?]

Det afgørende spørgsmål er imidlertid om øget omverdensusikkerhed faktisk medfører en mindre anvendelse af budgetter – eller om det vil være mere succesfuldt for en organisation at bruge budgetter netop, hvis usikkerheden er høj? De empiriske resultater på området er divergerende og efterlader *contingency*-baseret økonomistyringsforskning med et paradoks (Hartmann 2000, 2005): Nogle undersøgelser (f. eks. Ezzamel 1990) tyder på, at usikkerhed giver øget fokus på budgetter, mens andre undersøgelser (f.eks. Govindarajan 1984) tyder på, at usikkerhed giver mindre fokus på budgetter.

Forskellene kan muligvis som anført af Ekholm & Wallin (2011) skyldes, at der ikke skelnes tilstrækkeligt mellem risiko ('risk') og decideret usikkerhed ('uncertainty'), jf. Knight (1921). Risiko indebærer som teoretisk begreb, at fremtidige udfald kan beskrives objektivt med en sandsynlighedsfordeling – mens usikkerhed er karakteriseret ved manglende viden om sandsynligheden for at udfaldene indtræffer, hvorfor den styringsmæssige håndtering heraf i højere grad kræver subjektivitet og handlinger, der er sværere at planlægge på forhånd.

Selvom omverdensusikkerhed i form af decideret usikkerhed er blandt de væsentligste argumenter for at afskaffe budgetter (jf. Otley 1999), kan man i lærebogslitteraturen (Horngren *et al.* 2008) finde argumenter for, at det netop er når det er svært at budgettere, at det er vigtigt at gøre det. Hvad angår risiko, kan det jo til en vis grad håndteres i budgetlægningen, og derfor bør risikostyring også indgå i økonomistyringen. Mange private virksomheder er eksponeret mod makroøkonomiske risici i form af f.eks. valutakurser og renteniveau samt usikkerhed i form af makroøkonomiske fluktuationer (Oxelheim & Wihlborg 2005, 2008) og kan i princippet indarbejde risikofaktorer som budgetforudsætninger, og således forbedre forklaringen af resultatafvigelse ved variansanalyser. Tilsvarende indgår budgetrisiko (Smith 2007) som et væsentligt element, når budgetmodeller i den offentlige sektor designes, f.eks. på uddannelsesområder eller i hospitalssektoren.

B.4 Dysfunktionel adfærd

[Faste budgetmål og bonus giver problemer]

Hvad angår den dysfunktionelle adfærd er kritikken af budgetlægning især rettet mod anvendelsen af absolutte præstationsmål, hvilket indebærer, at der ved begyndelsen af budgetcyklussen eller inden budgetåret fastlægges budgetmål, som grundlæggende ikke ændres i løbet af året, og som den budgetansvarlige leder holdes ansvarlig for. Eventuelt kombineret med en aflønningsmodel, der består af et fast grundbeløb samt en bonus afhængig af om budgetmålet nås. Det er ikke kun indenfor Beyond Budgeting-litteraturen, at absolutte mål har givet anledning til kritik. Som en af de mest markante kritikere anfører Michael Jensen, at budgettering

...consumes a huge amount of executives' time, forcing them into endless rounds of dull meetings and tense negotiations. It encourages managers to lie and cheat, lowballing targets and inflating results, and it penalizes them for

telling the truth. It turns business decisions into elaborate exercises in gaming. It sets colleague against colleague, creating discontent and ill will. And it distorts incentives, motivating people to act in ways that run counter to the best interest of their companies (Jensen 2001, p. 96).

[Konsekvensen er luft i budgetterne]

Konsekvensen er blandt andet, at den budgetansvarlige allerede ved fastlæggelsen af budgettet vil forsøge at forhandle så lavt et mål som muligt (Loeb & Martin 1995; Jensen 2001). Ved på denne måde at bygge luft ('slack') ind i budgetterne, øges muligheden for efterfølgende at nå målet og få en eventuel bonus. Ligeledes indebærer de faste budgetmål med tilknyttet bonus, at ledere tilskyndes til at øge den kortsigtede lønsomhed ved for eksempel at udskyde investeringer.

Ved fastlæggelsen af et budgetmål vil der med udgangspunkt i den klassiske principal-agent teori være tale om modsatrettede interesser mellem den overordnede leder, der ønsker så højt et resultat som muligt og den underordnede leder, som fortrækker at levere en mindre anstrengende indsats. Da situationen samtidig er karakteriseret ved informationsasymmetri (forstået således at den underordnede leder har bedst viden om, hvilke mål der kan nås og hvilken indsats det kræver) giver det i praksis vanskeligheder at fastsætte et egnet budgetmål.

[Luft i budgettet kan måske reducere stress]

Det skal dog også bemærkes, at luft ikke kun er udtryk for en dysfunktionel adfærd, idet det også kan være i virksomhedens interesse, at opbygge en budgetbuffer, der reducerer usikkerhed i relation til uventede begivenheder (Dunk & Nouri 1998, Dávila & Wouters 2005) fordi bufferen kan medvirke til at reducere bl.a. jobspænding, der fører til stress og opsigelser som følge af rolletvetydighed ('role ambiguity'), om end der ikke er klart empirisk belæg for dette (Baerdemaeker 2015).

[Budgetinvolvering kan øge luft i budgettet]

I økonomistyringslitteraturen, f.eks. Anthony & Govindarajan (2006, p. 91), foreslås det ofte at involvere underordnede i planlægning og fastlæggelse af budgetmål, idet dette kan fremme informationsudveksling (jf. Baiman & Evans 1983; Penno 1984), hvilket kan øge forståelse for, hvorledes en opgave skal løses, hvilket budget der er nødvendigt, samt øge tiltroen til, at budgettet er tilstrækkeligt, således at det øger *commitment* (jf. Latham 2007, p. 116). Problemstillingen er imidlertid, som også Anthony & Govindarajan (2006) pointerer, at involveringen netop betyder, at der er mulighed for at indbygge luft, når den underordnede deltager i fastlæggelsen af budgetmål (Dunk & Nouri 1998). Dilemmaet er således, at man på den ene side gerne vil involvere den underordnede, men omvendt risikerer man også, at denne involvering medfører, at der bygges luft ind i budgetterne.

C. Beyond Budgeting konceptet

[Beyond Budgeting Roundtable]

Beyond Budgeting konceptet har sit udgangspunkt i *The Beyond Budgeting Roundtable* (www.bbbrt.org), der blev stiftet i 1998 af Jeremy Hope, Peter Bunce og Robin Fraser med afsæt i dels den amerikanske organisation CAM-I's (Consortium for Advanced

Manufacturing-International) arbejde med at udvikle alternativer til den klassiske budgetlægningsprocedure (se også Hansen *et al.* 2003 samt Hansen & Torok 2003) og dels Jeremy Hope's tidligere interesse for udvikling af bedre ledelsesinformationssystemer og præstationsmålingsmodeller. Dette havde været temaet i to tidligere bøger (Hope & Hope 1995, 1997), som havde kredset om behovet for at ændre økonomistyringen, men uden at tage konsekvensen og argumentere for en fuldstændig afskaffelse af budgettet.

C.1 Erfaringer og koncepter

Som en væsentlig inspiration til organisationens arbejde fik de det første år kontakt til en række virksomheder, som på forskellig vis havde implementeret radikalt decentraliserede organiseringer og reformeret budgetlægningen. Disse omfattede især en række svenske virksomheder (Svenska Handelsbanken, Ahlsell, SKF, IKEA og Volvo), men også virksomheder fra andre lande: Borealis (Danmark), Fokus Bank (Norge), Carnaud Metal Box (UK), Boots and Sight Savers (USA) og Schneider Electric (Frankrig). Se Daum & Hope (2005) samt Becker *et al.* (2009, 2014) for en mere detaljeret redegørelse for den historiske baggrund for etableringen af Beyond Budgeting Roundtable.

[Better Budgeting og Advanced Budgeting]

Parallelt med Beyond Budgeting og til en vis grad med inspiration herfra har der i den tysksprogede litteratur været udviklet tilsvarende koncepter under betegnelserne Better Budgeting og Advanced Budgeting, som ikke forkaster brugen af budgetter, men i stedet argumenterer for en forbedring af budgetlægningen med fokus på at øge budgetprocessens hastighed, forenkle budgetteringen og skabe mere fleksible og dynamiske budgetter (jf. Horváth 2005). I denne tradition har især konsulentvirksomheden Horváth & Partners haft stor indflydelse ved udbredelsen af virksomhedens Advanced Budgeting-koncept (Horváth & Partners 2004) til en mængde tyske virksomheder. Vi vil ikke i denne artikel diskutere fordele og ulemper ved Advanced Budgeting i forhold til Beyond Budgeting, idet koncepterne på mange måder har udgangspunkt i en fælles erkendelse af svagheder ved en "traditionel" budgetteringsproces og baserer sig på virksomhedserfaringer, hvor stor set de samme teknikker tages i brug for at forbedre eller måske helt afskaffe budgetteringen. Se også Weber & Linder (2005, 2008).

Igennem tiden har en mængde virksomheder i kortere eller længere tid været medlem af *Beyond Budgeting Roundtable* eller samarbejdet med organisationen. Udover de ovenfor nævnte virksomheder, omfatter dette også skandinaviske virksomheder som Danske Bank, Coloplast, A.P. Møller - Mærsk samt Statoil, og erfaringerne er blevet beskrevet i bøger (Hope & Fraser 2003a, Bogsnes 2009), interview (Daum & Francke 2003), rapporter (f.eks. Hope & Bunce 2010, Hope & Fraser 2001) og artikler (f.eks. Lindsay & Libby, 2007, Hope & Fraser 2003b, 2003c, Wallander 1999).

[Paradigmecasen: Svenska Handelsbanken]

Et af de eksempler, der oftest fremhæves i forbindelse med Beyond Budgeting, er Svenska Handelsbanken (se f.eks. Cäker & Siversbo 2014, Lindsay & Libby 2007, Hope & Fraser 2003a, Wallander 1999). Det er i den forbindelse værd at bemærke, at virksomhedens tidligere CEO, Jan Wallander (se Wallander 1999) selv beskriver, at det ikke var normalt for

svenske banker at have budgetter på det tidspunkt, hvor han tiltrådte som CEO (i starten af 1970'erne) og indførte den ledelsesmodel, der i høj grad har været inspiration for Beyond Budgeting (Wallander 1999: p. 406). På det tidspunkt Jan Wallander tiltrådte, var banken faktisk i gang med at implementere et budgetsystem, men dette arbejde blev stoppet. I stedet udviklede Svenska Handelsbanken en styringsmodel baseret på decentraliseret organisering (jf. Cäker & Siversbo 2014) og relativ præstationsevaluering, hvilket også er et af nøgleelementerne i Beyond Budgeting, som modellen er beskrevet af bl.a. Hope & Fraser (2003a) samt Bogsnes (2009).

C.2 Beyond Budgeting grundprincipperne

[Beyond Budgeting består af 12 principper]

Beyond Budgeting-modellen, som den præsenteres i litteraturen, består af i alt 12 principper. Vi vil ikke præsentere modellen eller principperne detaljeret i denne artikel, men blot opridse hovedbudskabet, idet vi henviser til Jeremy Hope & Robin Frasers bog med titlen Beyond Budgeting (Hope & Fraser 2003a) samt Bogsnes (2009); se også Bukh & Sandalgaard (2010).

De første 6 principper skal sikre mere adaptive processer, mens yderligere 6 principper skal sikre en radikal decentralisering af virksomheden. De seks principper, der tilsammen skal sikre adaptive processer, er følgende:

[Del 1: Adaptive processer]

1. Target setting: "Stretch" mål baseret på relativ forbedring (i forhold til world class performance)
2. Motivation and rewards: Relativ præstationsevaluering med subjektivitet
3. Strategy process: Decentral og kontinuert
4. Ressource management: Cost-to-income ratios og "On demand" (prioritere når behovet opstår)
5. Coordination: Kundekrav er styrende
6. Measurement and control: Trend-kurver, rullende gennemsnit, rullende forecast, KPI'er

Det helt centrale i de ovenstående principper er, at der sættes krævende mål "aimed at maximizing short- and medium-term profit at every level of the business" (Hope & Fraser 2003a, p. 19) samtidig med, at lederne ikke evalueres og aflønnes efter om disse mål nås. I stedet fokuseres der i evalueringen – som træder i stedet for en budgetopfølgning – på en række relative præstationsmål, "such as peer group performance, internal and external benchmarks, and prior years' results" (*ibid.*). Dvs. anvendelsen af benchmarking i en eller anden form. Denne relative præstationsevaluering skal derudover suppleres med subjektivitet, så der i præstationsmålingen kan tages højde for de omstændigheder, hvorunder de leverede resultater er frembragt. Derudover spiller styring efter KPI'ere og især Balanced Scorecard en central rolle; se f.eks. Bogsnes' (2009) beskrivelse af styringsmodellen som tidligere blev anvendt af virksomheden Borealis.

Trendkurver og rullende forecast bliver ligeledes centrale som styringsværktøjer, når man

ikke har budgetter. For så vidt angår omkostningsstyring så anbefaler Beyond Budgeting-litteraturen, at der styres på omkostningsnøgletal, f.eks. i form af den klassiske cost-income ratio, som især anvendes i banker, enhedsomkostninger eller simple principper som f.eks. at kapacitetsomkostningerne maksimalt må udgøre en fastlagt procentdel af indtægterne.

[Del 2: Radikal decentralisering]

De 6 principper, der vedrører radikal decentralisering, er følgende:

7. Governance framework: Baseret på klare principper, værdier og grænser
8. High performance climate: Ledelsesstil, der udfordrer ambitionerne samt balancerer mellem konkurrence på den ene side og samarbejde på tværs på den anden side
9. Freedom to decide: Frihed til lokale beslutninger
10. Team based responsibility: Ansvar for værdiskabende beslutninger placeres hos små kundeorienterede teams
11. Customer accountability: Teams har ansvaret for at reagere på kundekrav
12. Open and ethical information culture: Samme information på samme tidspunkt på alle niveauer

Hvis man skal sammenfatte disse sidste seks punkter, så er det centrale, at der er frihed til lokale beslutninger, og at der er fokus på team-baseret ansvarlighed. En større grad af værdibaseret ledelse bliver også væsentlig, og både Bogsnes (2012, p. 4) og Hope & Fraser (2003a, p. 31) henviser som argumentation for den decentrale ledelsesmodel til bl.a. Douglas McGregors (1960) teori Y-ledelsesstil som grundlaget for Beyond Budgeting. Generelt drejer denne del af Beyond Budgeting modellen sig ikke så meget om klassiske økonomistyringselementer, men derimod om en række "blødere" styringsmekanismer eller mere generelle aspekter af en ledelsesmodel, som der også i andre dele af ledelseslitteraturen (f.eks. Birkinshaw & Goddard 2009, Birkinshaw *et al.* 2014) fokuseres på.

C.3 En ny økonomistyringspakke

[Kan Beyond Budgeting implementeres delvist?]

Det er derfor vigtigt, at man i forbindelse med Beyond Budgeting gør sig klart, at dette ikke nødvendigvis blot er et spørgsmål om at erstatte budgettet med lidt benchmarking og et balanced scorecard. Der er i Beyond Budgeting-fortalernes optik tale om en helt anderledes forståelse for, hvordan et ledelsessystem skal konstrueres og synspunktet er, at "Beyond Budgeting cannot be a 'pick-and-mix' approach to change" (Hope & Fraser 1993d, p. 76), da det er en "alternative coherent model or it is nothing" (Hope & Fraser 1993d, p. 76; jf. Becker *et al.* 2014).

[Alternativt: Økonomistyring som en pakke]

Snævert fortolket er Hope & Frasers synspunkt, at modellen skal implementeres i sin helhed, og at man ikke kan nøjes med at anvende enkelte teknikker, og at den radikale decentralisering er en nødvendighed for at få udbytte af Beyond Budgeting-modellen. Lidt mere bredt fortolket er det måske snarere et spørgsmål om at se økonomistyringen som en helhed eller en samlet styringspakke (Bukh 2008, Malmi & Brown 2008), da effektiviteten af en enkelt teknik ikke kan analyseres reduktionistisk (jf. Cäker & Siverbo 2014, p. 130), men

må ses i sammenhæng med, hvilke andre teknikker der anvendes, og hvordan disse bruges.

D. Udbredelsen af Beyond Budgeting

Selvom en del af Beyond Budgeting-litteraturen har en anekdotisk karakter, hvor enkeltpersoner fortæller om deres egne erfaringer, rapporteres der dog også i den forskningsbaserede litteratur om erfaringer med Beyond Budgeting på baggrund af mere systematiske spørgeskemabaserede undersøgelser, hvor det dog især er udbredelsen af koncepter, der bliver undersøgt.

D.1 Erfaringer fra flere lande

[Finland: 6-8% overvejer at afskaffe budgettet]

Ekholm & Wallin (2000) undersøgte i et tidligt studie blandt finske virksomheder, hvor udbredt afskaffelsen af det traditionelle årsbudget var. Undersøgelsen viste, at 6% havde afskaffet budgettet, 1,8% var i gang med at afskaffe det, mens 6,5% overvejede at afskaffe det. Hovedparten af de adspurgte virksomheder (85,7%) havde ingen planer om at afskaffe det traditionelle årsbudget, men en del af disse svarede, at de i stedet arbejdede med at udvikle den eksisterende budgettering.

[USA: 1-6% overvejer at afskaffe budgettet]

En nyere undersøgelse baseret på Nordamerikanske forhold (Libby & Lindsay 2010) viste, at 21% af virksomhederne ikke brugte budgettet til ledelsesmæssig motivation eller som udgangspunkt for præstationsevaluering. Af de, der brugte budgettet til ledelsesmæssig motivation og præstationsevaluering, planlagde 1% at holde op med at bruge budgettet til dette formål, mens 5% overvejede det samtidig med, at en stor andel af virksomhederne angav, at de faktisk fandt budgetprocessen værdifuld.

[Holland: Måske 38% med delvist BB?]

De With & Dijkman (2008) spurgte børsnoterede hollandske selskaber om brugen af både Activity Based Budgeting (herefter ABB) og Beyond Budgeting, og mens 15,9% angav, at de brugte ABB i hele virksomheden, var der ingen der angav at bruge Beyond Budgeting i hele virksomheden. 50% angav at bruge ABB i dele af virksomheden, mens 38,6% angav at bruge Beyond Budgeting i dele af virksomheden, men samlet set konkluderer De With & Dijkman (2008) alligevel, at Beyond Budgeting konceptet ikke har haft en stor påvirkning af den hollandske budgetteringspraksis, samt at hollandske virksomheder ikke bruger Beyond Budgeting som et alternativ til traditionel budgettering.

[Danmark: 4-6% har ikke traditionelle budgetter]

I en dansk undersøgelse på området spurgte Sandalgaard (2012) i slutningen af 2007 danske virksomheder med mere end 200 medarbejdere om deres økonomistyringspraksis. Her viste undersøgelsen en forholdsvis begrænset udbredelse af BB i Danmark på dette tidspunkt, idet kun 4% angav at have afskaffet det traditionelle årsbudget, mens 2% angav at være i gang med at afskaffe det. Se også Sandalgaard & Bukh (2009) for yderligere detaljer.

[Spanien: 2% bruger Beyond Budgeting]

Tilsvarende fandt Rivero (2013) i en spørgeskemaundersøgelse blandt store spanske

virksomheder i 2008-2010, at 2% havde indført Beyond Budgeting. Selvom svarprocenten i Riveros studie er lav (ca. 11%), således at 2% udgør 3 virksomheder, indikerer studiet dog en meget lille udbredelse af Beyond Budgeting, idet vi forventer, at der blandt virksomheder, der har ændret budgetlægningen vil være større interesse for økonomistyring og større tilbøjelighed til at svare.

[Europæiske vs. nordamerikanske erfaringer]

Man skal naturligvis være varsom med at tolke alt for meget på forskellene mellem de enkelte undersøgelser, da de er baseret på forskellige undersøgelsesdesign med forskellige formuleringer af spørgsmål og forskellige populationsafgrænsninger, ligesom de er foretaget på forskellige tidspunkter. Hansen *et al.* (2003) bemærkede, at ideen om at afskaffe budgettet så ud til primært at være en europæisk tilgang til at løse de postulerede problemer med budgetter, mens den Nordamerikanske tilgang i højere grad går på at ændre/forbedre budgetteringen. Som eksempel på sidstnævnte tilgang nævner Hansen *et al.* (2003) ABB, som en nordamerikansk løsning på de postulerede problemer med budgetter (se Hansen & Torok 2004 for mere om ABB). Den Nordamerikanske forståelse for alternativerne til de traditionelle budgetter betyder eksempelvis, at Libby & Lindsay (2010) ikke spørger specifikt til Beyond Budgeting, men derimod spørger til, hvordan budgettet bruges.

[Tillid har større betydning end anvendelsen af budgetbaserede bonusmål]

I en efterfølgende analyse bekræfter Libby & Lindsay (2013), at gaming øges, hvis virksomheder lægger mere budgetfokus ('budget emphasis') samt at øget gaming reducerer værdien af budgetprocessen. Analysen er interessant fordi Libby & Lindsay (2013) påviser, at tillid har en afgørende rolle for, om der finder gaming sted. I studiet er tillid operationaliseret som "the subordinate's ...confidence in the superior's motives and intentions with respect to matters relevant to the subordinate's career and status in the organization" (Real 1962, p. 8), og jo højere tilliden er i organisationen, jo mindre gaming. Når de faste budgetmål i Beyond Budgeting-litteraturen har været kritiseret, har det især (f.eks. Bogsnes 2009) været i relation til bonusmodeller, og det er derfor bemærkelsesværdigt, at Libby & Lindsay (2013) ikke isoleret set finder nogen signifikant sammenhæng mellem anvendelsen af budgetbaserede bonusser og gaming.

D.2 Hvad betyder det at have afskaffet budgettet?

[Færre detaljer, hurtigere proces og hyppigere budgettering]

Spørgsmålet er dog, om de virksomheder, der angiver at have afskaffet budgettet eller er i gang med det, har indført en Beyond Budgeting-model som angivet i Hope & Fraser (2003a)? Sandalgaard (2012) analyserede, hvorledes de virksomheder, der angav at have afskaffet det traditionelle årsbudget, adskilte sig fra de øvrige virksomheder, og fandt, at disse havde lagt vægt på at gøre budgetprocessen hurtigere og med mindre detaljeringsgrad og opfølgning. Herudover adskilte de sig ved i højere grad at lave budgetter efter behov og flere gange om året samt ved oftere at have en budgetperiode, der var forskellig fra budgetåret.

[Non-finansielle mål og rullende forecast]

Endvidere adskilte de sig ved i højere grad at bruge non-finansielle mål og rullende forecast.

Selvom, der ikke nødvendigvis er tale om en Beyond Budgeting-model som beskrevet i Hope & Fraser (2003a), er der dog tydelige elementer, der går igen f.eks. styringen efter nøgletal og anvendelsen af forecasting.

[Men svært at fortolke, hvad der er sat i stedet for budgettet]

Ud over, at en besvarelse af om Beyond Budgeting er indført ikke direkte giver indsigt i, hvordan det er indført, og hvordan teknikkerne er taget i brug, skal det også bemærkes, at der kan være stor usikkerhed i relation til, hvordan modellen opfattes. Rivero (2013) anmodede således virksomhederne gensidigt udelukkende om at tage stilling til, om de anvendte traditionel budgettering, Better Budgeting, activity based budgeting eller Beyond Budgeting. Kun 22% af virksomhederne angav at anvende traditionel budgettering, mens 64% angav at anvende Better Budgeting, så resultaterne kunne også tolkes således, at kun få anvender traditionel budgettering. Det ubesvarede og centrale spørgsmål er dermed også i dette studie, hvad en traditionel budgettering præcist er – og hvad der forstås ved alternativerne.

[Tages budgettet i brug igen, når der er krise?]

Endelig sammenlignede Batt *et al.* (2015) i et nyere studie af budgetlægningspraksis i Island virksomheders brug af budgetter i 2014 med resultater fra et tidligere studie foretaget i 2008 og fandt, at mens 94% af virksomhederne i 2008 udarbejdede budgetter, så var dette i 2014 oppe på 99%. Interessant nok svarede 4% samtidig at de anvendte Beyond Budgeting, hvilket må tages som udtryk for, at de har elementer af teknikkerne, idet budgetterne ikke er fuldt afskaffet.

E. Erfaringer fra praksis: Virker opskriften?

[Udbredelse er ikke det samme som at det virker]

Beyond Budgeting, har som konkluderet ovenfor en begrænset udbredelse, og det er svært at afklare, hvad det præcist er for en praksis, der er implementeret, hvis en virksomheden angiver at have indført Beyond Budgeting. Derfor er det også vanskeligt på baggrund af spørgeskemabaserede undersøgelser at afdække om Beyond Budgeting virker, forstået på den måde at (a) det er muligt at indføre modellen og (b) at en virksomhed præsterer bedre ved at indføre Beyond Budgeting end ved ikke at gøre det. Præstation skal her forstås forholdsvist bredt: I sædvanlige kommercielt drevne virksomheder vil præstation oftest kunne forstås som finansielle resultater i form af overskud, vækst etc., men også mål som medarbejdertilfredshed, kvalitet og kundertilfredshed vil være centrale præstationsmål.

På trods af, at det er omkring 20 år siden Beyond Budgeting blev introduceret som et alternativ vil den traditionelle budgetlægning, er det først i de senere år, at der i den forskningsbaserede litteratur er beskrevet konkrete erfaringer med at anvende modellen. Den tidlige litteratur på området har således været præget af at være skrevet af praktikere og har oftest været præget af enkeltpersoners egne erfaringer eller konsulenter beskrivelser af løsninger de har været med til at implementere. Dette er ikke ensbetydende med, at de beskrevne eksempler nødvendigvis er forkerte eller fordrejede, men det er klart, at man næppe kan forvente en voldsom kritisk tilgang til Beyond Budgeting, når forfatterne selv har skabt sig en levevej gennem modellens udbredelse.

[De klassiske eksempler har mange år på bagen]

Mange af de virksomheder, der i litteraturen forbindes med klassiske eksempler på Beyond Budgeting, f.eks. Svenska Handelsbanken, Borealis og Fokus Bank, havde etableret grundprincipperne i deres økonomistyringsmodel før Beyond Budgeting-modellen blev beskrevet, og spørgsmålet er, om man deraf kan konkludere, at Beyond Budgeting fungerer? Spørgsmålet er også, hvad virksomheder, der implementerer Beyond Budgeting faktisk implementerer, i hvilket omfang de tager Beyond Budgeting til sig som én samlet model, der implementeres på en bestemt måde – eller der er variationsmuligheder? Groot (2007, p. 39) konkluderer eksempelvis på baggrund af en sammenligning af 7 Beyond Budgeting-implementering (bl.a. Svenska Handelsbanken, Borealis, Rhodia, Ahlsell og Beckers), at "a coherent BB management model does not seem to exist".

E.1 Erfaringer fra case-studier

[Fokus på forskningsbaserede litteratur]

Den forskningsbaserede litteratur omfatter enkelte casestudier af Beyond Budgeting (Becker 2014; Bourmistrov & Kaarbøe 2013, Sandalgaard & Bukh 2014, Østergren & Stensaker 2011), ligesom der er publiceret casestudier, hvor styringsmodellen har egenskaber, der på mange måder minder om Beyond Budgeting uden at virksomheden har tilstræbt en fuld implementering af modellen (f.eks., Frow *et al.* 2010). Spørgsmålet er, hvad disse virksomheder konkret gør i relation til Beyond Budgeting-modellens generelle anbefalinger, og hvordan dette fungerer i praksis. Er der variationer, som afspejler konkrete faktorer i disse virksomheders styringsbehov? Er der fællestræk i forhold til, hvad der fungerer eller er særligt vanskeligt? Og endelig om dette giver anledning til særlige opmærksomhedspunkter for andre virksomheder, der vil lade sig inspirere af Beyond Budgeting-litteraturen?

[Outside-in targets]

I Østergren & Stensakers (2011) studie af et oliefirma Oilco (anonymiseret i artiklen), der havde arbejdet med at implementere en Beyond Budgeting styringspraksis, er en interessant observation, at den beskrevne Beyond Budgeting-styringsmodel bygger på faste mål (targets). Det beskrives dog, at disse targets opstilles på en anderledes måde end tidligere, idet target opstilles ved en sammenligning med konkurrenterne (kaldet "outside-in" i artiklen) fremfor den tidligere benyttede bottom-up proces (Østergren & Stensaker 2011, p. 161).

[Centrale targets og decentrale frihedsgrader]

Det beskrives endvidere (Østergren & Stensaker 2011, pp. 166-167), hvordan man har centraliseret target setting, men til gengæld har man decentraliseret mht. hvordan målene skal nås. I den beskrevne Beyond Budgeting model skal der fortsat udarbejdes planer (forecast), og det beskrives hvordan fokus i planlægningsprocessen nu er på, hvordan man skal nå target (p. 163): "[T]he focus in the planning process centers on how to reach these targets".

På trods af, at denne proces har en fremtrædende plads i Oilco's nye Beyond Budgeting-model, har den mange lighedspunkter med budgetproces som beskrives af Andersen & Rohde (2007), hvor den aktive fase i budgetteringen netop går ud på at lukke gabet mellem

en passiv prognose (dvs. et forecast) og så organisationens mål for den kommende periode.

[Minder om en 'traditionel' budgetproces]

Østergren & Stensaker (2011, p. 163) nævner endvidere, at "[t]he idea with the new approach to the planning process is described as twofold: first, to identify actions needed to deliver strategic objectives and KPI targets, second, to assess expected consequences of these actions...". Sammenligner man denne beskrivelse med Andersen & Rohdes (2007) definition på budgettering, så ses der igen visse lighedspunkter.

I den klassiske danske litteratur forstår Andersen & Rohde (2007, p. 69) budgettering som "et periodisk valg af handlingsprogram, ledsaget af en periodisk økonomisk konsekvensprognose", hvilket til forveksling minder om at "identify actions" samt "to assess expected consequences of these actions". Vores umiddelbare konklusion er derfor, at der er klare lighedspunkter mellem en 'traditionel' budgetproces, således som Andersen & Rohde (2007) beskriver den, og så Beyond Budgeting-processen beskrevet af Østergren & Stensaker (2011).

[Kapitalmarkedets forventninger bestemmer targets]

En tilsvarende Beyond Budgeting styringsmodel bliver også beskrevet i Bourmistrov & Kaarbøe (2013), hvor der udover førnævnte olieselskab også indgår et studie af et teleselskab. Dette teleselskab benytter ligeledes en model for fastlæggelse af budgetmål, hvor der opsættes targets baseret på kapitalmarkedets forventning til virksomhedens omsætning og indtjening (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013, p. 203). Ifølge artiklens forfattere kalder televirksomheden det selv for "top-down" (p. 203), mens forfatterne derimod betegner det som en "outside-in process" (p. 205). Ligeledes beskrives det, hvordan også dette teleselskab sammenligner targets og forecast for at identificere eventuelle uoverensstemmelser (p. 204).

Spørgsmålet er også her, når Beyond Budgeting skal vurderes som et alternativ til en traditionel budgetlægningsproces, hvordan en traditionel budgetlægning forventes at foregå. Hope & Fraser (2003a, p. 23) taler imod top-down planlægning, men anbefaler også, at der sættes "stretch goals" (2003a, p. 21). Både processen og den type mål, som Bourmistrov & Kaarbøe (2013) samt Østergren & Stensaker (2011) beskriver minder imidlertid i højere grad om, hvad der sædvanligvis anbefales i økonomistyringslitteraturen. Eksempelvis skriver Anthony & Govindarajan (2006) ikke, at budgetlægning foretages alene top-down, men at:

...an effective budget preparation process blends the two approaches. Budgetees prepare the first draft of the budget for their area of responsibility, which is 'bottom up'; but they do so within guidelines established at a higher level, which is 'top down'. (Anthony & Govindarajan, 2006, p. 391).

Beskrivelserne af Beyond Budgeting-modellen i de to artikler tyder derfor også på, at Beyond Budgeting kan være et spørgsmål om retorik. Kalder man det for et budget eller et forecast? Hvis et mål er fastsat i budgetprocessen ved en sammenligning med konkurrenterne, er det så et relativt mål eller er det reelt set et fast mål (fixed target)?

[Måske er det et spørgsmål om sprogbrugen?]

Spørgsmålet om sprogbrugen diskuteres ligeledes af Hentuu-Aho & Järvinen (2013) i et studie af en række finske virksomheder. I artiklen beskrives, hvordan ordet "budget" blev

erstattet af ordet "annual plan", samt hvordan de rullende forecast fungerer som input til denne annual plan. Forecast, der fungerer som input, bliver betegnet som et "frozen forecast", og spørgsmålet er, hvordan udarbejdelsen af dette (frozen) forecast bliver påvirket af, at det skal fungere som input til en "annual plan"? Sammenfattende er der ligheder mellem den Beyond budgeting model som beskrives af Hentuu-Aho & Järvinen (2013) og Østergren & Stensaker (2011) samt Bourmistrov & Kaarbøe's (2013) eksempler, idet der på den ene side sker en adskillelse af planlægning og target setting og på den anden side tilrettelægges en proces, hvor forecast løbende sammenholdes med target for at identificere afvigelser.

E.2 Hvad kan vi lære om Beyond Budgeting?

Det er vigtigt at holde sig for øje, at de ovenfor beskrevne case studier i højere grad forsøger at beskrive og forstå Beyond Budgeting fænomenet som det udfoldes i praksis fremfor at forsøge på at have en kritisk stillingtagen til, hvorvidt den valgte styringsmodel rent faktisk virker. Becker (2014) beskriver, hvordan en schweizisk bank i 2002 med inspiration fra Beyond Budgeting afskaffede budgetter, men efter finanskrisen i 2007 gik tilbage til budgetter fordi ledelsen manglede en fremadrettede plan for, hvilke omkostninger, der forventes afholdt. Ligeledes beskriver Becker (2014) også, hvordan en Beyond Budgeting virksomhed vendte tilbage til en traditionel budgetlægning, blandt andet som følge af et ønske om bedre omkostningsstyring.

[Ofte afskaffes de faste mål ikke]

De nævnte casestudier har i sagens natur forskellige fokusområder, og de virksomheder, der studeres, udgør ikke et repræsentativt udsnit af de virksomheder, der har gjort sig erfaringer med Beyond Budgeting. Sammenfattende viser de forskningsbaserede casestudier dog, at de faste mål oftest ikke afskaffes i de virksomheder, der indfører Beyond Budgeting, men der gives større frihedsgrader til at nå disse mål. Derudover er der en indikation af, at Beyond Budgeting-virksomheder kan have en tilbøjelighed til igen at indføre traditionelle budgetter, hvis de oplever kritiske ændringer i strategi, finansielle resultater; eller væsentlige ændringer i omgivelserne.

F. Diskussion

Vi har i denne artikel taget udgangspunkt i, at Beyond Budgeting repræsenterer en styringsmodel eller -filosofi, som man både som forsker og som praktiker bør forholde sig til. Altså hverken blidt acceptere som en god ide eller blankt afvise som en umulighed. Beyond Budgeting ser ud til at have en vis appel hos praktikere samtidig med, at den indeholder en række styringsværktøjer, der i sig selv er interessante at studere rent forskningsmæssigt.

[Beyond Budgeting kan være til inspiration]

Selvom konceptet tilsyneladende ikke har fået en stor udbredelse, er der dog virksomheder, som tilsyneladende lader sig inspirere af Beyond Budgeting, og som udtrykker tilfredshed med det. Se f.eks. Skole (2012), som beskriver, hvordan Coloplast med indførelsen af Beyond

Budgeting som ledelsesredskab gik fra at sætte etårsmål og lave detaljerede månedlige estimater til at sætte mål tre til fem år frem og lave løbende planlægning med 5 kvartalers rullende forecast. Spørgsmålet er derfor, om vi kan indkredse specifikke forhold, som forhindrer brugen af Beyond Budgeting eller som netop gør det muligt.

Når man skal svare på, hvilke virksomheder, der bedst egner sig til Beyond Budgeting, så kompliceres dette af, at Beyond Budgeting ikke er en klar og entydig model, men derimod kan antage forskellige former. Beyond Budgeting-modellen, som den beskrives i den empiriske litteratur er, som vi har diskuteret ovenfor, anderledes end den model, som Hope & Fraser (2003a) præsenterer. Spørgsmålet er derfor ikke blot, om Beyond Budgeting er særligt egnet i bestemte virksomhedstyper, men også om en særlig udgave af modellen egner sig under bestemte forhold.

[Budgetter kan bruges decentralt selvom koncernen ikke budgetstyres]

Herudover er det oplagt, at der er forskellige styringsbehov i forskellige dele af en virksomhed. I studiet af FoodCorp viste Sandalgaard & Bukh (2014) eksempelvis, at man i virksomhedens produktionsenheder følte et behov for budgetter, selvom man på koncernniveau ønskede at bevæge sig væk fra traditionel budgetlægning. Dugdale & Lyne (2006, p. 35) foreslår ligeledes, at en koncern sagtens kan undlade at bruge budgetter ved styringen af datterselskaberne samtidig med, at disse tillades at anvende budgetter i deres egen styring. Dermed reduceres problematikkerne i relation til faste præstationsmål i relationen mellem koncern og forretningsenheder samtidig med, at budgetter lokalt kan anvendes til planlægningsformål.

[Kan være svært at finde benchmark-mål]

Særligt brugen af faste (top-down) mål i de beskrevne cases er en forskel fra Beyond Budgeting modellens fokus på relative mål, men er en naturlig konsekvens af, at det kan være svært at finde gode relative mål dvs. relevante benchmark. Samtidig har aktionærerne typisk behov for en vis forudsigelighed mht. målopfyldelse og i den forbindelse er faste mål også gavnlige. I en krisesituation, hvor man har behov for at opnå specifikke besparelser (f.eks. for at opnå overskud), kan faste budgetter ligeledes være et gavnligt styringsinstrument for ledelsen. Relative mål får jo ikke automatisk omkostningerne til at falde.

F.1 Mål har en afgørende betydning for styring

[Krævende, men opnåelige mål, som er specifikke, er mest motiverende]

Allerede i 1970'erne var det veletableret indenfor motivationspsykologien, at krævende, men opnåelige mål, som er specifikke, motiverer til de bedste præstationer (Locke *et al.* 1981). Dette gælder også i økonomistyringslitteraturen, hvor både Hofstede (1967) og Kenis (1979) fandt, at motivationen øges, hvis budgetmålets er krævende, men opnåeligt. Ligeledes bekræfter Kenis (1979) samt Hirst & Yetton (1999), at klare og specifikke mål har størst motivationseffekt. Spørgsmålet er i forlængelse heraf, hvilke motivationsmæssige konsekvenser indførelsen af Beyond Budgeting har?

[Litteraturen giver ikke et klart svar]

Hope & Fraser (2003a) argumenterede mod faste mål, fordi de i praksis ofte bliver for lette

(jf. diskussionen af luft i budgettet ovenfor) eller på grund af omgivelsesturbolens risikerer at blive for svære. I en tidligere artikel i dette tidsskrift (Sandalgaard & Bukh 2008) analyserede vi mere detaljeret, hvilken rolle motivation har i budgetlægningen, men konkluderede også, at det ville være et empirisk spørgsmål, om Beyond Budgeting førte til større motivation eller ej. Den empiriske litteratur om Beyond Budgeting giver desværre ikke mulighed for at afgøre spørgsmålet, men litteraturen om Beyond Budgeting såvel som casene giver alligevel anledning til enkelte overvejelser.

[Beyond Budgeting indebærer målstyring!]

For at mål kan motivere kræver det først og fremmest, at der sættes mål. Selvom Beyond Budgeting forbindes med en afvisning af faste mål, er det klart, at der faktisk sættes mål, som er "primarily financial at the highest level" og som bliver "more operational the nearer they are to the front line" (Hope & Fraser 2003a, p. 19). Man kan formodentlig ikke gå ud fra, at disse mål automatisk vil være krævende, men opnåelige (Locke *et al.* 1981) blot fordi de fastlægges "outside-in" (jf. Østergren & Stensaker 2011), men ved at basere målene på, hvad sammenlignelige virksomheder under de samme markedsbetingelser præsterer, kan det dog være muligt at øge realismen i målfastlæggelsen.

Formodentlig vil både processen omkring målenes fastlæggelse samt evalueringsprocessen have betydning for, hvordan Beyond Budgeting vil fungere i praksis. Det gælder ikke mindst tilstedeværelsen af tillid i organisationen, som også Libby & Lindsay (2013) påviser. Herudover er faktorer, som feedback også vigtige for, hvordan målene vil fungere. Eksempelvis fandt Hirst & Lowy (1990), at klare og specifikke mål kun har en positiv effekt, hvis disse anvendes i sammenhæng med feedback, mens hverken klare mål eller feedback hver for sig ikke har nogen effekt på det præsterede.

F.2 Adaptiv styring og rullende forecast

[Plan-Do-Check-Act]

Beyond Budgeting virksomhederne har altså tilsyneladende en styringsmodel baseret på faste mål selvom relative mål ellers er kernen i Beyond Budgeting modellen (Hansen *et al.* 2003, Becker 2014). Bortset fra, at dette er i modstrid med Beyond Budgeting-principperne, skal det imidlertid ses i lyset af, at det for de fleste er en helt naturlig ledelsespraksis at sætte sig mål og derefter følge op på om man er på vej til at nå målene. Hvis ikke man er på vej mod målene, må man foretage korrigerende tiltag, og i den forbindelse vil man typisk forsøge at kvantificere om effekten af disse tiltag kan vurderes til at være tilstrækkelige til at nå målene. Dette er essensen af styring og beskrives i lærebogslitteraturen (Atkinson *et al.* 2012, p. 366) som en Plan-Do-Check-Act cyklus.

[Kan budgetter undværes i krisesituationer?]

Som tidligere nævnt var det netop en følelse af manglende styring, der var medvirkende til, at to af de virksomheder, Becker (2014) beskriver, genindførte budgetter. Det er derfor essentielt, hvis man vil ændre sin budgetprocedure radikalt (dvs. Beyond Budgeting i en eller anden form), at styringsmodellen giver mulighed for dels at kvantificere de planer/initiativer man har, samt at man kan følge op herpå, så man kan foretage korrigerende tiltag, hvis ikke det ser ud til, at initiativerne har den ønskede effekt. Dette må

formodes at være særligt relevant i krisesituationer ('hostile environment'), jf. Chenhall 2007, p. 173), hvilket kan være med til at forklare, hvorfor de to organisationer som beskrevet af Becker (2014) genindførte budgetter i krisesituationer.

F.3 Børsnoterede virksomheder

En af de ting, der ikke fremgår klart af Beyond Budgeting-litteraturen, er, hvorvidt modellen i særlig grad egner sig til bestemte typer af virksomheder herunder virksomheder med bestemte ejerformer. I relation til brugen af faste mål er det således væsentligt at holde sig for øje, at virksomhedens ejere ofte kan have nogle meget specifikke og absolutte forventninger til den fremtidige performance (i modsætning til en forventning om, at virksomheden blot skal være bedre end sine konkurrenter). Det gælder uden tvivl meget markant for børsnoterede virksomheder, hvor finansielle forventninger i høj grad bestemmer aktiekursen.

[Udfordringer for børsnoterede virksomheder?]

Der er imidlertid ikke krav om, at selskaber, der er noteret på fondsbørsen i København, skal fremkomme med forventninger, idet "[d]et er op til det enkelte selskab inden for lovgivningens rammer at bestemme, i hvilket omfang det ønsker at offentliggøre forventninger eller andre udsagn om fremtiden" (NASDAQ OMX 2013, p. 28). Mange virksomheder vælger dog at oplyse forventning og udsagn om fremtiden, og analytikerne såvel som investorer efterspørger sådan information.

[Beyond Budgeting: Behøver vi fortælle noget?]

Spørgsmålet er derfor, hvordan man håndterer kommunikation om fremtidige forventninger i en Beyond Budgeting-virksomhed? Hope & Fraser (2001, p. 14) svarer frejdigt: "Do you really need to tell them anything?", men uddyber samtidig:

Instead of promising an earnings number, why not share with them details of the business strategy and key performance indicators and let them work out what they think is the value of the business? This frees you from the burden of making some specific number and encourages them to build their confidence in the future of the business and the strength of its management. It also enables you to manage their expectations more effectively. There will be fewer surprises, so the share price should have a smoother ride. Let them judge you on your performance, not your promises! (Hope & Fraser 2001, p. 15).

Taget bogstaveligt udtrykker udsagnet nok en holdning, man som CFO kan få vanskeligt ved at begejstre analytikerne med, så spørgsmålet er, om det kan lade sig gøre i praksis?

[Handelsbanken: Ingen budgetter!]

På baggrund af Svenska Handelsbankens markedskommunikation er svaret umiddelbart ja, idet banken i den seneste årsrapport for 2014 klart anfører, at "[w]e work without budgets, central sales targets, or broad, traditional marketing" (p. 6), og ligeledes at banken "has no requirements as regards volumes, budgets or centrally determined sales targets. Instead, the Bank measures its success in terms of customer satisfaction, profitability and cost-effectiveness" (p, 13).

[Tagets vs. forecast]

Man kan argumentere for, at selv hvis en Beyond Budgeting virksomhed ønsker at melde ud til aktionærene, så kan man blot benytte seneste forecast som udgangspunkt for dette. Da hele ideen i et forecast er, at man ikke holder nogen ansvarlig for, om man rent faktisk lever op til det forecastede (jf. Anthony & Govindarajan 2006), vil organisationen kun have en interesse i at give det mest realistiske forecast. Der kan derfor argumenteres for, at et forecast således skulle være bedre egnet som grundlag for udmeldinger til aktiemarkedet. Tilsvarende argumenter kunne anføres i relation til eksterne långiveres (f.eks. banker) behov for budgetter, idet de jo på tilsvarende vis kan få et forecast.

Imidlertid er det i den forbindelse væsentligt at huske på, at en børsnoteret virksomhed har et behov for "predictable goal achievement" (jf. Frow *et al.* 2010, p. 454). Hvis ikke man lever op til de udmeldinger, man giver aktiemarkedet, så mister man hurtigt sin troværdighed. Fordelen ved at bruge specifikke, svære budgetmål er i den forbindelse, som vist af Hirst & Yetton (1999), at de medfører mindre varians i det præsterede. Hirst & Yetton (1999) påpeger, at dette medfører færre afvigelser (både positive og negative), hvilket gør budgetterne mere velegnede til koordineringsformål internt. I relation til eksterne formål, så må implikationerne af Hirst & Yetton (1999) resultater være, at brugen af budgetmål kan være et værktøj til at levere en mere forudsigelig performance og dermed gøre det nemmere at give guidance til f.eks. aktiemarkedet.

[Banker og investorers forventninger]

Tilsvarende gør sig gældende overfor långivere samt investorer i ikke-børsnoterede virksomheder. Således fandt Dávila & Foster (2005) at tilstedeværelsen af eksterne investorer førte til, at opstartsvirksomheder hurtigere indførte budgetter. Hvis man som långiver præsenteres for et budget/forecast, så er det vel også meget rart at vide, at hele organisationen vil bestrebe sig på at leve op til det budgetterede!

F.4 Styring efter relative mål kræver et sammenligningsgrundlag

[Særligt egnet i filialbaserede virksomheder]

For så vidt angår relative mål, så vil man i virksomheder med en filialstruktur kunne benchmarke filialerne med hinanden. Dette er oplagt i paradigme-casen, Svenska Handelsbanken og andre banker, der nævnes i Beyond Budgeting litteraturen, f.eks. Danske Bank og Fokus Bank. Men også Ahlsell med mere end 200 decentrale profitcentre havde oplagte muligheder for at styre på baggrund af nøgletal som "profit growth, return on sales, efficiency (determined by dividing gross profit by total salary cost) and market share" (Hope & Fraser 2003b, p.115) – og ligeledes kunne en række omkostningsbaserede nøgletal anvendes i styringen af de centrale varehuse. Ligeledes var to af de fire virksomheder – en schweizisk bank og en østrigsk apotekerkæde - studeret af Becker (2014) karakteriseret ved en filialstruktur.

Hvis ikke man har en sådan filialstruktur, så bliver det svært at lave en benchmarking baseret styringsmodel baseret på interne benchmark. Derved kommer en Beyond Budgeting model selvsagt til at tage sig noget anderledes ud, hvilket jo også er det der fremgår af de beskrevne cases i den videnskabelige litteratur, hvor modellen bygger på faste

(aggregerede) targets suppleret med forecasting. Hvis man accepterer, at en Beyond Budgeting model således godt kan indeholde "fixed performance targets", så er der ikke umiddelbart noget der tilsiger, at bestemte strukturelle forudsætninger er påkrævede for at implementere en Beyond Budgeting-model.

[Tværgående koordinering kan fremmes med budgetter]

Hvis man, som det er tilfældet i mange produktionsvirksomheder, har en mere kompleks sammenhæng mellem afdelingerne, således at output i den ene afdeling er input i en anden, dvs. såkaldt sekventiel afhængighed (jf. Thompson 1967) er de enkelte afdelinger indbyrdes afhængige, og koordineringen via planlægning bliver væsentligere. Dugdale *et al.* (2006, p. 5; jf. Dugdale & Lyne 2006) fremhæver derfor, at Beyond Budgeting i sin klassiske form (f.eks. Hope & Fraser 2003a) er mest egnet i en filialstruktur, som er kendetegnet ved aggregeret afhængighed ("pooled interdependence", jf. Thompson 1967).

F.5 Beyond budgeting i den offentlige sektor?

[Problemerne med NPM har lighedstræk med budgetkritikken]

Et andet interessant spørgsmål er, om Beyond Budgeting kan anvendes i den offentlige sektor. Der er en løbende diskussion af, hvorledes den offentlige sektor bedst ledes og styres, og der er lighedstræk mellem den kritik af budgetlægningen, der rejses i Beyond Budgeting-litteraturen, og de problemer der diskuteres i relation til den offentlige sektors styring og kontrol (se f.eks. Bevans & Hood 2006; Hood & Peters 2004), f.eks. i relation til brugen af præstationsmål.

Libby & Lindsay (2013) viste, at tillid har en væsentlig betydning for, hvordan budgetbaserede mål fungerer, og argumenterne for en mere tillidsbaseret ledelse i den offentlige sektor (f.eks. Thygesen & Kampmann 2013) har fællestræk med Beyond Budgeting-litteraturens principper for radikal decentralisering. Det er derfor heller ikke overraskende, når McCarthy & Lane (2009) i en konkret spørgeskemaundersøgelse blandt irske kommuner, konstaterer, at lederne finder, at der er et stort tidsforbrug forbundet med budgetprocessen, at budgettering opfattes som løsrevet fra virkeligheden, og at processen i mindre grad skaber værdi. Forfatterne konkluderer imidlertid, at den offentlige sektor ikke er moden til at indføre Beyond Budgeting.

[Beyond Budgeting-litteraturen giver ikke et klart bud]

Hope & Fraser (2001) stiller også selv spørgsmålet om, hvorvidt den offentlige sektor kan lære noget af Beyond Budgeting, men de er ganske vage i deres svar og giver reelt set ikke nogen indikation af om Beyond Budgeting kan anvendes i f.eks. en kommune:

Elected politician need to set broad goals and trust in their managers to "get on with it". Having said that, there are improvements that can be made in areas such as resource utilization. This is one of the biggest problems confronting both public and non-profit sectors. How do they best utilize their limited resources to meet the unlimited public need? (Hope & Fraser 2001, p. 21)

[Lovgivningen kræver budgetter]

Der er imidlertid en række forhold i relation til den offentlige sektor, som er så meget anderledes, at erfaringerne fra private virksomheder, hvad angår Beyond Budgeting, ikke

umiddelbart kan overføres til den (danske) offentlige sektor. Først og fremmest er det med de nuværende lovgivningsmæssige rammer, og under hensyntagen til den rolle budgetlægning nødvendigvis må have i relation til offentlige udgifter, vanskeligt at forestille sig en offentlig sektor uden budgetter: Der skal være en politisk beslutning om udgiftsafholdelse, hvilket formodentlig fordrer et budget. Økonomiaftalerne mellem regeringen og Danske Regioner hhv. KL fodrer også, at der findes budgetter ligesom budgetloven bliver vanskelig at få til at fungere uden budgetter. Se eksempelvis Heeager & Olesens (2014, kapitel 6) beskrivelse af, hvilken rolle budgetlægningen har i en kommune, samt hvorledes samspillet mellem politik og aktivitet foregår med budgettet som omdrejningspunkt.

[Stram styring fordrer budgetter]

I praksis vil Beyond Budgeting i den offentlige sektor ikke kunne diskuteres uafhængig af de overordnede politiske, og mere specifikt finanspolitiske, mål. Den stramme styring af den offentlige sektor, som den praktiseres i øjeblikket, nødvendiggør som diskuteret af Johansson & Siverbo (2014, p. 272), at budgetprocessen netop orienteres mod realiseringen af faste budgetmål. Disse mål vil have megen lighed med Beyond Budgeting-litteraturens forkætrede Fixed Performance Contracts, idet det økonomiske ansvar i den offentlige sektor dog rettes mod at sikre, at forskellen mellem budgetterede og faktiske omkostninger er netop nul (jf. Johansson & Siverbo 2014, p. 273). Det politiske fokus på både at overholde budgettet og reelt set afholde de udgifter, der er politiske besluttet på et givet udgiftsområde, øger behovet for forudsigelighed og styring i en sådan grad, at en stram budgetstyring (jf. Van der Stede 2001) kan nødvendiggøres selv på bekostning af en vis dysfunktionel adfærd.

[Adaptiv styring]

Den første del af Beyond Budgeting-modellen har fokus på de adaptive processer, hvilket også i de angivne cases var en central del af virksomhedernes Beyond Budgeting-implementering. Eksempelvis beskrev Østergren & Stensaker (2011), hvordan case-virksomheden med udgangspunkt i centraliseret target setting gav decentralt ansvar for, hvordan målene skulle nås. Helt tilsvarende har moderniseringsreformer, delvist inspireret af NPM, i den offentlige sektor betydet en øget brug af decentraliserede budgetter ('devolved budgeting'), hvor de enkelte budgetholdere har fået øgede frihedsgrader til beslutte, hvorledes de allokerede budgetter bedst anvendes til at nå de givne mål (Mayston 1998).

En privat virksomhed kan for at nå budgetmålene udover at justere omkostningsniveauet imidlertid også fokusere på at skabe øgede indtægter. Her er mulighederne mere begrænsede i den offentlige sektor: For en kommune under ét er indtægtsgrundlaget i hovedtræk fastlagt ved beskatningsgrundlaget og den kommunale udligning; og for regionerne, der ikke kan udskrive skat, består indtægterne i praksis af bloktilskuddet. Selvom en kommune eksempelvis via erhvervs- og bosætningspolitik langsigtet kan øge indtægterne, består påvirkningsmulighederne i den offentlige sektor dog primært i justeringer af udgiftssiden.

Decentraliseringen har herhjemme været særligt markant på undervisningsområdet, hvor både ungdomsuddannelser (Andersen *et al.* 2014) og universiteter samt folkeskoler

(Kokholm 2011) har fået store frihedsgrader. Lovgivningen begrænser muligheden for en budgetløs styring af den offentlige sektor under ét, men udelukker ikke, at de enkelte institutioner i deres økonomistyring kan lade sig inspirere af Beyond Budgeting-tankerne. Dette er måske særlige relevant, hvad angår de selvejende institutioner, f.eks. gymnasier, produktionsskoler, universiteter etc., idet disse taxameterstyrede virksomheder i høj grad har mulighed for at foretage en række korrigerende tiltag, der både påvirker omkostninger og indtægter.

[Andre typer mål kan vanskeliggøre styringen]

De konkrete teknikker, der i givet fald kunne indgå i en Beyond Budgeting-model, vil formodentlig have en ganske anden karakter end, hvad der ses i de private virksomheder, selvom den offentlige sektor i vidt omfang har ladet sig inspirere af teknikker fra den private sektor ikke mindst, hvad angår brugen af benchmarking (Finansministeriet 2000). Der er en række problemer forbundet med den udbredte brug af benchmarking og relative præstationsmål i den offentlige sektor (jf. Bevan & Hood 2006), og offentlige virksomheder, der ikke har til formål at skabe overskud, men netop sikre balance mellem bevillinger og forbrug, vil ikke have samme mulighed for at styre efter f.eks. efter en omkostnings-indtjeningsratio uden at målsætningen for denne er én, hvilket svarer til en form for fast target (jf. Johansson & Siverbo 2014). Ligeledes stilles der jævnligt (f.eks. Brødsgaard & Gjørting 2015; Kjærgaard & Bukh 2006) spørgsmålstejn ved, om benchmarkingen i den offentlige sektor har en reel værdi.

Endelig skal det også bemærkes, at den offentlige sektor på nogle områder er ganske avanceret i sin brug af økonomistyringsteknikker, hvorfor Beyond Budgeting-litteraturens anbefalinger kan synes naive sammenlignet med en velfungerende kommunes brug af f.eks. socioøkonomiske tildelingsmodeller og taksfinansieringsmodeller ved brug af formelbaserede tildelingsmodeller ('formula funding'), jf. Smith (2007) samt Mayston (1998).

[BB anvendes ikke i den offentlige sektor]

Ud over enkelte artikler (f.eks. Christensen *et al.* 2009, McCarthy & Lane 2009), der argumenterer for, at Beyond Budgeting er relevant for den offentlige sektor, findes der os bekendt ikke litteratur, der dokumenterer, at Beyond Budgeting-principperne direkte har været anvendt ved design af en styringsmodel i den offentlige sektor. Selvom vi er skeptiske, hvad angår en fuld adoptering af Beyond Budgeting-modellen i en offentlig virksomhed og selvom det er uafklaret, hvordan de enkelte dele af modellen i givet fald præcist skulle bruges i den offentlige sektor, så er tankerne bag de 6 Beyond Budgeting-principper for radikal decentralisering måske den mest interessante inspiration for den offentlige sektor.

G. Konklusion og perspektivering

[Det er afgørende, hvad man forstår ved et budget]

Selvom det i princippet er klart defineret i mange lærebøger (f.eks. Andersen & Rohde 2007, Welsch 1988), hvad et budget er, og hvilken rolle det har i økonomistyringen, bør det altid diskuteres, hvordan budgettet bedst konstrueres og anvendes i den konkrete organisation. Det afgørende spørgsmål er formodentlig, hvordan man vælger at forstå budgettet som et

konkret fænomen, der har en reference til specifikke dokumenter, talsæt, regneark eller lignende. Selv i de tilsyneladende budgetløse virksomheder findes der på forskellige organisatoriske niveauer tal, som udtrykker forventninger, og der findes regneark, som afspejler planer.

[Budgettets medierende rolle]

Budgetteringen – eller hvilke alternativer der måtte vælges hertil – er en del af ledelsesprocesserne, hvor en række modstridende hensyn og interesser nødvendigvis skal afvejes. Derfor kan budgetlægning fremstå som en kamparena (Melanders 1994), hvor de modsatrettede hensyn mødes og skal integreres i en form for plan for, hvorledes virksomheden skal drives. Men igen er det spørgsmålet, om det er budgetlægningsprocessen, der skaber udfordringerne eller den ved en hensigtsmæssig udformning kan have en medierende rolle?

Det er nu omtrent 20 år siden, at Bunce *et al.* (1995) publicerede den artikel, som introducerede Beyond Budgeting-ideen. Vi har i denne artikel præsenteret erfaringerne med modellen frem til nu, idet vi har lagt særlig vægt på den forskningsbaserede litteratur. Der er tilsyneladende forholdsvist sparsomme erfaringer med Beyond Budgeting, når der ses bort fra enkelte højtprofilerede cases, primært fra de skandinaviske lande – og der er endnu færre casestudier i litteraturen.

[I praksis alligevel faste præstationsmål]

Vi har fokuseret på den måde modellen ser ud til at udfolde sig i praksis i de casestudier, der findes. På væsentlige punkter ser praksis i disse ud til at adskille sig fra modellen, som den er præsenteret i f.eks. Hope & Fraser (2003a), men der er også centrale elementer, som vi genfinder i den beskrevne praksis. Hvad angår forskellene, så er det især bemærkelsesværdigt, at modellen i praksis ser ud til at indeholde faste mål på trods af, at en væsentlig del af Beyond Budgeting fortalernes kritik mod traditionelle budgetter netop går på problemerne med budgettet som en "fixed performance contract". Dette finder vi dog ikke overraskende i lyset af, at mange undersøgelser har vist en positiv performanceeffekt af at have faste mål, hvis blot disse er fastlagt på en hensigtsmæssig måde. Derudover giver de faste mål mulighed for diagnostisk styring (jf. Simons 1995a, 1995b), hvilket er et centralt element i styringen af en organisation.

[... Men målene fastlagt ved eksterne krav]

Både Østergren & Stensaker (2011) og Bourmistrov & Kaarbøe (2013), beskriver ganske vist, at de faste mål er fastlagt uafhængigt af de interne organisatoriske processer, f.eks. ved at sammenligne med konkurrenter eller ved at se på kapitalmarkedets forventninger, men vi finder ikke, at dette er væsentligt anderledes end når man i den traditionelle budgetlægning fastsætter målene for den kommende periode, eller hvad der er beskrevet andre steder i litteraturen, f.eks. i forbindelse med virksomheders brug af balanced scorecard (Kaplan 1996).

[Ikke brug af relative præstationsmål]

Umiddelbart kan det dog undre, at relativ præstationsevaluering, f.eks. i form af benchmarking, synes fraværende i de beskrevne organisationer ikke mindst i lyset af, at man ved at supplere med relative mål kan reducere f.eks. branchespecifikke usikkerheder ved præstationsevaluering. Det er dog værd at bemærke, at Bunce *et al.* (1995, p. 263) i

konklusionen omtaler "externally-focused, market-driven targets" som et væsentligt element i den fremtidige styringsmodel. Dette er altså faste mål og ikke benchmarking. Sidstnævnte ser til gengæld ud til at have fået en markant rolle i Hope & Frasers (2003a) Beyond Budgeting model bl.a. pga. inspirationen fra Svenska Handelsbanken, men måske man ikke skal lægge alt for stor vægt på denne del af modellen i praksis.

[Rullende forecast og budgettilpasninger]

Rullende forecast er derimod et af de elementer fra Beyond Budgeting-litteraturen, som vi genfinder i casestudier. Et gennemgående træk i de beskrevne modeller er, at forecast sammenholdes med de faste targets for at se, om man når target. Hvis ikke det ser ud til at være tilfældet, vil man så skulle forsøge at "lukke hullet" mellem target og forecast. Det er for så vidt ikke overraskende for os, at se denne model udfolde sig, idet den på mange måder minder om en traditionel budgetmodel som beskrevet i den danske litteratur af f.eks. Andersen & Rohde (2007). Her tales ganske vist om budgettets passive fase fremfor et forecast, men grundprincippet om, at man fremskriver den nuværende udvikling, og sammenholder det med et target, er på mange måder det samme. I en Beyond Budgeting-model er det forventeligt, at forecast foretages flere gange i løbet af året, således at budgetmodellen får en mere dynamisk karakter, men heller ikke denne praksis afviger i substansen fra den måde budgetter og årsestimater anvendes i mange andre virksomheder.

[Kan man være sikker på at styringens opgaver løses uden budgetter?]

Mange økonomichefer, der overvejer at ændre virksomhedens budgetproces, uanset om det er planlagt direkte at indføre en Beyond Budgeting model eller ej, vil ofte finde inspiration i Beyond Budgeting-litteraturen. Det er imidlertid vigtigt, at man gør sig klart, at styring kræver visse fundamentale elementer som en del af den samlede økonomistyringspakke – i al fald, hvis de traditionelle opgaver for budgetlægningen (jf. afsnit B.1) skal kunne løses ved økonomistyringen.

Der vil i særdeleshed ofte være brug for at kunne lave en opfølgning på, om virksomhedens udvikling er som ønsket, og om planer gennemføres som planlagt og fører til de ønskede resultater. Budgettet er én velkendt og velafprøvet måde at kvantificere planer på samt sammenfatte forudsætninger og forventede resultater i et fælles (økonomisk) sprog. I tilfælde af, at det ikke går som planlagt, vil man kunne have brug for at foretage korrigerende tiltag, og man skal kunne kvantificere de forventede effekter af tiltagene for at se, om det er tilstrækkeligt for, at man kommer tilbage på sporet.

[Usikkerhed og krise kan betyde, at budgetter indføres igen]

Undersøgelsen af Batt *et al.* (2015) blandt islandske virksomheder indikerer, at øget usikkerhed og kriser får virksomheder til at fokusere mere på budgetter. Problematikken er formodentlig, at det kan være umuligt for en ledelse ikke at handle, hvis ejernes forventninger til virksomhedens resultater ikke indfris, og dette er vanskeligt, hvis der er ikke er et egnet grundlag at foretage opfølgningen på, som også Sandalgaard & Bukh (2014) beskriver. Ligeledes er der i Becker (2014) et eksempel på, hvordan ledelsen i en Beyond Budgeting virksomhed følte en manglende kontrol/styring uden budgetter. En styringsmodel, der medfører en fornemmelse af manglende styring hos ledelsen, er næppe et brugbart alternativ til traditionelle budgetter.

[Når usikkerhed øges kan target-baseret styring være efficient]

Spørgsmålet er også her, hvad det præcist er virksomhederne savner i krisesituationer og under usikkerhed: Er det budgetterne eller er det mål at styre efter? Som anført tidligere i artiklen indebærer Beyond Budgeting på ingen måde, at der ikke styres efter mål, men blot at målene har en mere dynamisk karakter, og i de forskningsbaserede cases blev det beskrevet, hvorledes der blev lagt vægt på de adaptive processer og decentral tilpasning af handlingsplaner. Når usikkerheden vokser, så er det, som Galbraith (1973) argumenterede for, mere efficient for organisationen at specificere et target og så overlade det til organisationen at træffe de beslutninger, der er nødvendige for at nå target fremfor at styre adfærden gennem regler og lignende. Den target baserede styringsmodel, som i casene var en del af Beyond Budgeting, kan således også være en måde at håndtere usikkerhed på.

[Beyond Budgeting kan ikke studeres ved at spørge om brugen af det]

Når vi med udgangspunkt i de forskningsbaserede casestudier og eksemplerne i Beyond Budgeting-litteraturen ser på anvendelsen af Beyond Budgeting i praksis, er der både variationer i, hvordan konceptet indføres, og den praktiske brug afviger i et vist omfang fra den teoretiske beskrivelse af modellen. Ligeledes er den praktiske brug af Beyond Budgeting ikke nødvendigvis i klar modsætning med, hvorledes en god budgetproces anbefales tilrettelagt ud fra den normative økonomistyringslitteratur. Det vil derfor være vanskeligt at studere Beyond Budgeting alene ved at spørge virksomheder, om de har opgivet det traditionelle budget, fordi det er uklart, hvad der forstås ved et traditionelt budget.

Desuden vil det også være vanskeligt at fortolke, hvad svar dækker over, hvis man direkte spørger om virksomheden anvender Beyond Budgeting. Denne erkendelse er ikke usædvanlig, når ledelseskoncepters udbredelse og anvendelse skal studeres, men da meget få virksomheder tilsyneladende rapporterer, at de anvender Beyond Budgeting, vil der i praksis være et for begrænset datagrundlag til, at det er muligt at analysere konsekvenserne af Beyond Budgeting. Paradokset er altså, at selvom det er interessant og selvom Beyond Budgeting faktisk har en praktisk anvendelse, kan effekten heraf vanskeligt studeres på baggrund af virksomheders selvrapportering af, hvilke teknikker de bruger.

[Hvordan kan man studere Beyond Budgeting?]

Da Libby og Lindsay (2010, 2013) studerede udbredelsen af Beyond Budgeting i Nordamerika (USA og Canada), spurgte de ikke direkte til om virksomhederne havde implementeret Beyond Budgeting eller ej, men derimod til hvordan budgettet blev brugt, i hvilket omfang gaming var udbredt, om budgettet var grundlag for bonusfastlæggelse, samt om budgetprocessen tilførte virksomheden værdi. Dette er formodentlig en bedre fremgangsmåde, både fordi man herved kan bidrage mere direkte til økonomistyringslitteraturen og fordi det er muligt at undersøge præmisserne for Beyond Budgeting-modellen i sammenhæng med konsekvenserne af at indrette budgetprocessen på forskellige måder.

[Mange aspekter af Beyond Budgeting er interessante]

Involvering i budgetlægning ('participative budgeting') er ét af de mest analyserede emner i relation til budgetlægning, men spørgsmålet er, hvilke rolle involvering har i den Beyond Budgeting-model? Målfastsættelsen outside-in samt de benchmark-baserede mål giver

mindre rum for involvering i fastlæggelsen af mål. I den forbindelse konkluderer Latham *et al.* (1988) imidlertid, at mål der er fastlagt uden involvering kan skabe lige så stor motivation, som mål der har været involvering omkring, hvis blot målene begrundes, hvilket understøtter det generelle budskab fra empirisk forskning i målsætningsteori (Latham 2007; Locke & Latham 2002): Involvering i beslutningstagen og målfastsættelse har IKKE selvstændig betydning for motivation, idet den vigtige variabel er målets sværhedsgrad. Heller ikke på dette område giver den eksisterende forskning et klart svar på, hvordan en Beyond Budgeting-model fungerer, men det vil være et oplagt emne at studere empirisk.

[Mere brise end storm]

Samlet set vil vi konkludere, at Beyond Budgeting ikke har forårsaget den "storm" mht. budgetteringspraksis som der i et vist omfang var lagt op til i Beyond Budgeting litteraturen. Flere virksomheder har arbejdet med modellen i en eller anden form og gør det stadig, men tilsyneladende kommer modellen til at se lidt anderledes ud bl.a. for så vidt angår brugen af faste mål end man umiddelbart skulle forvente ud fra litteraturen. Ser man således bort fra det rent retoriske (f.eks. forecast vs. passiv budgetfase og target vs. budgetmål) ser modellen ikke nødvendigvis så forskellig ud fra det man kan finde i budgetlitteraturen.

Imidlertid kan fremkomsten af Beyond Budgeting modellen være en god anledning til, at virksomheder ser nærmere på, om deres budgettering fortsat er optimal i lyset af virksomhedens nuværende situation. Måske er den nuværende budgetpraksis designet på et tidspunkt hvor virksomhedens situation var en anden end den nuværende og måske skal budgetmodellen have et servicetjek.

H. Litteratur

- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review*, Vol. 21, No. 1, pp. 254-285.
- Andersen, L.B., P. Bogtoft, J.G. Christensen & T. Tranæs (eds.). (2014). *Styring, ledelse og resultater på ungdomsuddannelserne*. Odense: Syddansk Universitetsforlag.
- Andersen, M. & C. Rohde. (2007). *Virksomhedens økonomistyring*. 3. udgave København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Anthony, R. N. & V. Govindarajan. (2006). *Management Control Systems*. 12. udgave. Boston: McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, Vol. 31, No. 1, pp. 97-110.
- Arnold, M.C & R.M. Gillenkirch. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study. *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 40, No. 1, pp. 1-16.

- Atkinson, A., R. S. Kaplan, E. A. Matsumura & S. Mark Young. (2012). *Management Accounting*, International edition, 6th edition, New Jersey: Pearson.
- Baerdemaeker, Jolien De. (2015). Is budgetary slack really a coping mechanism for environmental uncertainty? Working Paper, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accountancy and Corporate Finance.
- Baiman, S. & J. H. Evans III. (1983). Pre-decision Information and Participative Management Control Systems. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 371-395.
- Batt, C.; P. Rikhardsson & T. Karlsson. (2015). The effect of severe economic crisis on budgeting practices in companies: A longitudinal study. Working paper, Reykjavik University.
- Becker, S. D. (2014). When Organisations Deinstitutionalise Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment. *European Accounting Review*, Vol. 23, No. 4, pp. 593-623.
- Becker, S., M. Messner & U. Schäffer. (2009). The evolution of a management accounting idea: The case of Beyond Budgeting. Working paper, Institute of Management Accounting and Control, WHU, Otto Beisheim School of Management.
- Becker, S., M. Messner & U. Schäffer. (2014). Management innovations and the problem of diverging interests: Insights from the case of Beyond Budgeting. Working paper, Department of Accounting and Control, HEC School of Management, Paris.
- Birkinshaw, J. & J. Godddard (2009). What is your management model? *MIT Sloan Management Review*, Vol. 50, No. 2, pp. 81-91.
- Birkinshaw, J., N.J. Foss & S. Lindenberg. (2014). Combining Purpose With Profits. *MIT Sloan Management Review*, Vol. 55, No. 3, pp. 49-56.
- Bevan, G. & C. Hood. (2006). What is measured is What Matters: Targets and Gaming in The English Public Care System. *Public Administration*, Vol. 84, No. 3, pp. 517-538.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*, Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten alvor. *Praktisk Økonomi & Finans*, Vol. 28, No. 4, pp. 3-14.
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 3, pp. 196-211.
- Bruère, H. & A. Lazarus. (1926). *Applied budgeting*. New York: A. W. Shaw.
- Brødsgaard, Marie-Louise & Mathias Gjølring. (2015). Hvorfor benchmarker kommunerne? *Politik*, Vol. 18, No. 1, pp. 34-44.

- Bukh, P.N. (2005). Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 21, No. 2, pp. 121-141.
- Bukh, P.N. (2008). Design af økonomistyring: Balanced Scorecard eller budgetlægning. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 24, No. 2, pp. 201-231.
- Bukh, P.N. & N. Sandalgaard. (2010). Beyond Budgeting. I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.
- Bunce, P., R. Fraser & L. Woodcock. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 3, pp. 253-265.
- Burns, J. & R.W. Scapens. (2008). Organisational Routines in Accounting. I *Handbook of Organizational Routines*, M.C. Becker (ed.). Cheltenham: Edvar Elger.
- Cazaux, De L. F. G. (1825). *Éléments d'Économie Privée et Publique ; ou Science de la valeur des choses, et de la richesse des individus et des nations*. Paris: Mme. Huzard.
- Cazaux, De L. F. G. (1965). On the Budget. *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 2, pp. 264-265.
- Chenhall, R.H. (2007). Theorizing contingencies in Management Control Systems Research. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- Christensen, P., J. McElravy & R. Miranda. (2009). What's wrong with budgeting: A framework for evaluating and fixing public sector financial planning processes. *Government Finance Review*, oktober, pp. 11-20.
- Churchill, N.C. (1984). Budget choice: planning vs. control. *Harvard Business Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 150-157.
- Cäker, M. & S. Siversbo. (2014). Strategic alignment in decentralized organizations – The case of Svenska Handelsbanken. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 30, No. 2, pp. 149-162.
- Daum, J. & L. Francke. (2003). Managen ohne Budgets bei Svenska Handelsbanken. *Controlling & Management*, Sonderheft 1, pp. 91-93
- Daum, J. & J. Hope. (2005). The origins of Beyond Budgeting and the Beyond Budgeting Round Table (BBRT) – and interview with Jeremy Hope, Co-founder and research director of the BBRT. I *Beyond Budgeting: Impulse zur grundlegenden Neugestaltung der Unternehmensführung und –steuerung*, J. Daum (eds.). München: Martin Meidenbauer.
- Dávila, A. & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 4, pp. 1039–1068.
- Dávila, A. & Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* Vol. 30, pp. 587-608.

- De With, E. & A. Dijkman. (2008). Budgeting Practices of Listed Companies in the Netherlands. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 10, No. 1, pp. 26-36.
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Thousand Oaks: Sage.
- Dugdale, D. & S. Lyne (2006). Budgeting: Are budgets still need, *Financial Management*, november, pp. 32-35.
- Dugdale, D., T.C. Jones & S. Green (2006). *Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing*. CIMA Publishing/Elsevier.
- Dunk, A. S. & H. Nouri. (1998). Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, vol. 17, pp. 72-96.
- Ekholm, B.G. & J. Wallin. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.
- Ekholm, B.G. & J. Wallin. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 38, No. 1, pp. 145-164.
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 181-197.
- Finansministeriet. (2000). Benchmarking i den offentlige sektor: Nogle metoder og erfaringer. København: Finansministeriet.
- Fleischman, R. (2009). Management Accounting: Theory and practice. I *The Routledge Companion to Accounting History*, J.R. Eewards & S.P. Walker (eds.). London: Routledge.
- Foged, Søren Kjær. (2015). En effektevaluering af sanktionerne på danske kommuners regnskaber, 2010-2013. *Økonomi & Politik*, Vol. 88, No. 1, pp. 57-75.
- Frow, N., Marginson, D. & S. Ogden. (2010). Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 444-461.
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. Addison Wesley publishing company.
- Gary, L. (2003). Breaking the budget impasse, *Harvard Management Update*, Vol. 8, No. 5, pp. 3-5.
- Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 2, pp. 125-135.
- Groot, T.L.C.M. (2007). Budgeting: The many faces of Beyond Budgeting. *Management Control & Accounting*, Vol. 11, marts, pp. 34-42.

- Hansen, S.C., D.T. Otley & W.A. van der Stede. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* Vol. 15, pp. 95-116.
- Hansen, S. C. & R. Torok. (2004). *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*. Bedford: CAM-I.
- Hansen, S.C. & W.A. van der Stede. (2004). Multiple Facets of Budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 415-439.
- Hartmann, F. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 451-482.
- Hartmann, F. (2005). The Effects of Tolerance for Ambiguity and Uncertainty on the Appropriateness of Accounting Performance Measures. *Abacus*, Vol. 41, No. 3, pp. 241-264.
- Heeager, A & S.J. Olesen. (2014). *Kommunal økonomistyring: Rammer, valgmuligheder og styring*. København: VIASystem.
- Henttu-Aho, T. & J. Järvinen. (2013). A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*, Vol. 22, No. 4, pp. 765-785.
- Hirst, M. K. (1983). Reliance on accounting performance measures, uncertainty, and dysfunctional behavior: Some extensions. *Journal of Accounting Research* Vol. 21, No. 2, pp. 596-605.
- Hirst, M. K. & S. M. Lowy (1990). The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, pp. 425-436.
- Hirst, M. K. & P. W. Yetton. (1999). The effects of budget goals and task interdependence on the level of and variance in performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 205-216.
- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. Assen: Van Gorcum
- Hood, C. & G. Peters. (2004). The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? *Public Administration Research and Theory*, Vol. 14, No. 3, pp. 267-282
- Hope, J. & P. Bunce. (2010). Coloplast A/S. Case Report, Beyond Budgeting Round Table, December 2010.
- Hope, T. & Hope J. (1995). *Transforming the bottom line: Managing performance with real numbers*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, T. & Hope J. (1997). *Competing in the third wave: The ten key management issues in the information age*. Boston: Harvard Business School Press.

- Hope, J. & R. Fraser. (1997). Beyond Budgeting – Breaking through the barrier to the third wave. *Management Accounting*, december, pp. 20-23.
- Hope, J. & R. Fraser. (1999a). Beyond Budgeting – Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, januar, pp. 16-21.
- Hope, J. & R. Fraser. (1999b). Budgets: The hidden barrier to success in the information age. *Accounting & Business*, marts, pp. 24-26.
- Hope, J. & R. Fraser. (2001). Beyond Budgeting: Questions and answers. Beyond Budgeting Round Table, oktober 2001.
- Hope, J. & R. Fraser (2003a). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81, No. 2, pp. 108-115.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003c). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*, Vol. 45, No. 4, pp. 103-119.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003c). The time has come to abandon the budget. *Zeitschrift für Controlling & Management*, Vol. 47 pp. 71-76.
- Hornigren, C. T. (2004). Management accounting: some comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.
- Hornigren C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Schatzberg, J. & Burgstahler, D. (2008). *Introduction to Management Accounting*, 14. udgave. Prentice Hall, New Jersey.
- Horváth. (2005). Hat die Budgetierung noch Zukunft? I *Beyond Budgeting: Impulse zur grundlegenden Neugestaltung der Unternehmensführung und -steuerung*, J. Daum (eds.). München: Martin Meidenbauer.
- Horváth & Partners (eds.). (2004). *Beyond Budgeting umsetzen: Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Jensen, M.C. (2001). Corporate budgeting is broken - let's fix it. *Harvard Business Review*, Vol. 79, No. 10, pp. 94-101.
- Jensen, M.C. (2003). Paying People to Lie: The Truth About the Budgeting Process, *European Financial Management*, Vol. 9, No. 3, pp. 379-406
- Johansson, T. & S. Siverbo. (2014). The appropriateness of tight budget control in public sector facing budget turbulence. *Management Accounting Research*, Vol. 25, pp. 271-283.
- Johnson, H.T. (1978). Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s. *The Business History Review*, Vol. 52, No. 4, pp. 490-517.
- Kaplan, R.S. (1996). Mobil USM&R (A): Linking the Balanced Scorecard. Harvard Business School Case 197-025.

- Kenis, I. (1979). Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 4, pp. 707-721.
- Kjærgaard, I. J. & P. N. Bukh. (2006). Modernisering gennem benchmarking: En analyse af tre forsyningsvirksomheder. *Ledelse & Erhvervsøkonomi* 71(4):189-204.
- Knight, F.H. (1921). *Risk, uncertainty and profit*, Hart, Schaffner, and Marx Prize Essays, no. 31. Boston: Houghton Mifflin.
- Kokholm, T. (2011). Skolelederen har fået magten over specialområdet. *Danske Kommuner*, No. 21, pp. 24-27.
- Latham, G. P. (2007). *Work motivation: history, theory, research and practice*. Sage Publications, Thousand Oaks.
- Latham, G.P., M. Erez & E.A. Locke. (1988). Resolving scientific disputes by the joint design of crucial experiments by the antagonists: Application of the Erez-Latham dispute regarding participation in goal setting. *Journal of Applied Psychology Monographs*, Vol. 73, pp. 753-772.
- Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered: A Survey of North-American Budgeting practice. *Management Accounting Research*, Vol. 21, No. 1, pp. 56-75.
- Libby, T. & R.M. Lindsay. (2013). The Effects of Trust and Budget-Based Controls on Budget Gaming and Budget Value. Working paper, University of Waterloo, School of Accounting and Finance
- Lindsay, R.M. & T. Libby. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without Budgets. *Issues in Accounting Education*, Vol. 22, No. 4, pp. 53-71.
- Locke, E.A., N. Karyll, L.M. Saari & G.P. Latham. (1981). Goal setting and task performance: 1969-1980. *Psychological Bulletin*, Vol. 90, No. 1, pp. 125-152
- Locke, E. A. & G. P. Latham. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation – A 35-Year Odyssey. *American Psychologist*, Vol. 57, No. 9, pp. 705–717.
- Loeb, M. & T. J. Martin. (1995). Jack Welch Lets Fly on Budgets, Bonuses, and Buddy Boards. *Fortune*, Vol. 131, No. 10, pp. 145-147.
- Malmi, T. & D. A. Brown. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 287-300.
- Marginson, D. (2013). Budgetary control: What's been happening? I *The Routledge Companion to Cost Management*, F. Mitchell, H. Nørreklit & M. Jakobsen (eds.). Routledge.
- Mayston, D.J. (1998). Devolved budgeting, formula funding and equity. *Management Accounting Research*. Vol. 9, pp. 37-54

- McCarthy, G. & A. Lane. (2009). One Step Beyond: Is the Public Sector Ready to Let Go of Budgeting? *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 8, No. 2, pp. 23-49.
- McGregor, D. (1960). *The human side of enterprise*. New York: McGraw-Hill.
- Melander, P. (1993). *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform: en introduktion*, 7. udgave. København: Handelshøjskolens Forlag.
- Melander, P. (1994). Økonomistyringens dilemmaer og drivkræfter - fra økonomisk beslutningslogik til politisk multicentreret kamparena. *Ledelse & Erhvervsøkonomi*, Vol. 58, No. 3, pp. 151-168.
- NASDAQ OMX. (2013). Regler for udstedere af aktier , NASDAQ OMX Copenhagen A/S, 1. juni 2013.
- Neely, A., M. Bourne & C. Adams. (2003). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring business excellence*, Vol. 7, No. 3, pp. 22-28.
- Näsi, S. & C. Rhode. (2007). Development of Cost and Management Accounting ideas in the Nordic countries. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- Overgaard, J.B. & K.E. Borau. (2008). Økonomistyring i Danske Bank. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.
- Oxelheim, L, & C. Wihlborg. (2005). *Corporate performance and the exposure to macroeconomic fluctuations*. Stockholm: Nordensteds Akademiska Förlag.
- Oxelheim, L, & C. Wihlborg. (2008). *Corporate decision-making with macroeconomic uncertainty: Performance and risk management*. Oxford: Oxford University Press.
- Penno, M. (1984). Asymmetry of Pre-Decision Information and Managerial Accounting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, pp. 177-191.
- Real, W.H. (1962). Upward communication in industrial hierarchies. *Human Relations*, Vol. 15, No. 1, pp. 3-15.
- Rivero (2013). In which direction is budgeting moving? A report in large firms in Spain. *Contaduría y Administración*, Vol. 58, No. 4, pp. 50-63.
- Røvik, K.A. (2007). *Trender og translasjoner – Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Oslo, Norway: Universitetsforlaget.
- Sandalgaard, N. (2012). Uncertainty and budgets: an empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, Vol. 7, No. 4, pp. 397-415.
- Sandalgaard, N. & P. N. Bukh. (2008). Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, No. 5, pp. 507-536.

- Sandalgaard, N. & P.N. Bukh. (2009). Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum
- Sandalgaard, N. & P. N. Bukh. (2014). Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, No. 3, pp. 409-423.
- Shields, J. F. & M. D. Shields. (1998). Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, pp. 49-76.
- Simons, R. (1995a). *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1995b). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, March-April, pp. 80-88.
- Skole, L. (2012). Beyond Budgeting – et ledelsesredskab, der skaber resultater. I CFO'en historie, pp. 160-169. København: PWC.
- Smith (2007). *Formula funding of public services*. Oxon: Routledge.
- Solomons, D. (1968). The Historical Development of Costing. I *Studies in Cost Analysis*. D. Solomons (ed.), London: Sweet and Maxwell, pp. 3–49.
- Svenska Handelsbanken. (2015). Annual Report 2014. Offentliggjort den 4. februar 2015.
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- Thygesen, N.T. & N.E. Kampmann. (2013). *Tillid på bundlinjen : Offentlige ledere går nye veje*. København : Gyldendal.
- Van der Stede, W.A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 119-137.
- Wallander, J. (1999). Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- Weber, J. & S. Linder. (2005). Budgeting, better budgeting or beyond budgeting? *Cost Management*, marts-april, pp. 20-26.
- Weber, J. & S. Linder. (2008). *Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgeting? Eine Bewertung der Konzepte*. Advanced Controlling, bind 64. Weinheim: Wiley-VCH Verlag.
- Welsch, G.A. (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5. udgave. Prentice-Hall.
- Østergren, K. & I. Stensaker. (2011). Management Control Without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice", *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 1, pp. 149-181.