

Er budgetkritikken relevant?

af professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com, Aalborg Universitet

1. Indledning

CAM-I og svenske erfaringer fører til Beyond Budgeting

Som det seneste skud på stammen af regnskabskritik, har forfattere som Jeremy Hope & Robin Fraser (Hope & Fraser 2003a, 2003b, 2003c) siden slutningen af 1990'erne med afsæt i den amerikanske organisation CAM-I's (Consortium for Advanced Manufacturing-International) initiativer, arbejdet på at udvikle alternativer til den klassiske budgetlægningsprocedure.

Beyond Budgeting Round Table

Dette arbejde er sket i regi af det såkaldte *Beyond Budgeting Round Table* (www.bbrt.org), hvor omkring 60 virksomheder, heriblandt skandinaviske virksomheder som Borealis, SKF, Ikea, Svenska Handelsbanken og Volvo, har deltaget. Selvom der nok er lang vej at gå endnu, før vi tør opgive det trygge fundament, som det traditionelle budget udgør, så er det alligevel en besnærende tanke, at vi måske kunne gøre tingene lidt bedre ved at arbejde på en lidt anden måde.

For det første er BB konkrete anvisninger og teknikker

Beyond Budgeting (BB) repræsenterer, når man læser Hope og Fraser's (2003a) bog, for det *første* nogle forholdsvis konkrete anvisninger på, hvorledes konkrete teknikker, rulende budgetlægning, trend forecasting, aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber etc. benyttes i kombination, således at disse tilsammen kan erstatte den traditionelle budgetlægning. Jeg skriver med vilje "forholdsvis", for som det ofte ses i den amerikanske¹ managementlitteratur, demonstreres metoderne på den ene side ved en række cases, der viser,

1) Både Jeremy Hope og Robin Fraser er faktisk fra Storbritannien, men dels er bogen *Beyond Budgeting* udgivet på det amerikanske forlag Harvard Business School Press og dels er bogen skrevet i den stil, som benyttes i den internationalt orienterede ledelseslitteratur på både HBSP og tilsvarende forlag.

hvordan helt konkrete (og ofte større) virksomheder har succes med at anvende de givne teknikker – og på den anden side ved en mere generel beskrivelse af, hvad metoderne består af.

Men den konkrete løsning kan betyde at vejen dertil bliver abstrakt

Det illustrerer ofte en kompliceret teknik godt, når man ser beskrevet, hvorledes den er anvendt i konkrete virksomheder. Men det er samtidig et generelt problem, at økonomistyringslitteraturen ofte netop beskriver, hvorledes bestemte teknikker anvendes konkret, frem for at beskrive, hvilke overvejelser man gjorde sig, og hvilke udviklingstrin virksomheden gennemgik for at komme dertil. Det kan betyde, at læseren, som selv ønsker at implementere de nye teknikker, efterlades i et tomrum, hvor det ganske vist er muligt, at metoderne under de givne betingelser netop giver de resultater, som er beskrevet; men hvor det er mindre klart, hvorledes man i praksis implementerer teknikkerne.

For det andet er BB en filosofi og et diskussionsemne

For det *andet* dækker Beyond Budgeting også en diskussion, der for tiden rumler i mange virksomheder: Der bruges ganske store ressourcer på at udarbejde budgetter, diskutere budgetter og følge op på budgetter; men der er samtidig en klar tendens til, at budgetlægning og budgetstyring har en række negative konsekvenser – uden nødvendigvis at give de fordele, som det kunne eller burde. En række af de potentielle problemer med den traditionelle budgetlægning, eksempelvis tilskyndelse til kortsigtede beslutninger, suboptimeringer, underbudgettering osv., har været velbeskrevet i litteraturen igennem mange år, og mange forskellige løsninger og forbedringer har været foreslået.

Hvor den generelle diskussion af argumenter for og imod en "implementering" af Beyond Budgeting-principperne kan være vanskelig at konkretisere i lyset af ens egen virksomheds situation, vil det være mere konkret partielt at analysere den eksisterende budgetlægnings udformning med henblik på at vurdere, om der er et behov for at ændre økonomistyringens design. Det kan så i givet fald efterfølgende vurderes, om de metoder, som Beyond Budgeting-konceptet består af, er en mulig løsning, eller om andre metoder kan give (næsten) de samme resultater med den samme (eller mindre) ressourceindsats.

Denne artikel følger op på et tidligere redaktionelt indlæg i håndbogen (Bukh 2005) og vil især fokusere på den kritik, der i relation til Beyond Budgeting har været rejst af den traditionelle budgetlægning og på de teknikker, der har været

foreslået som alternativer. Dette vil blive gjort ved i afsnit 2 at præsentere artiklens udgangspunkt, som er, at budgetlægningen skal indrettes, så den passer til organisationen. Herefter diskuteres budgetlægningens dilemmaer i afsnit 3, hvor det påpeges, at ledelse ofte indebærer, at modsatrettede kræfter skal afvejes i forhold til hinanden. Herefter vender jeg i afsnit 4 tilbage til budgetlægningsproblematikken og skitserer den kritik, der i de senere år har været rejst af den traditionelle budgetlægning. Desuden opridses hovedlinjerne af de nye værktøjer, der under overskriften Beyond Budgeting har været præsenteret som et alternativ til budgetteringen.

Både kritikken af den traditionelle budgettering og præsentationen af alternativerne har især udfoldet sig som enkeltstående synspunkter og konsulenteres forslag til koncepter. Med henblik på at opnå en klarere forståelse for, om budgetteringen virkelig er i krise og om de nye værktøjer repræsenterer bedre alternativer – og om de i det hele taget er nye – diskuteres i afsnit 5 nogle mulige forskningsbaserede angrebsvinkler. Endelig afsluttes kapitlet med nogle konkluderende bemærkninger i afsnit 6.

2. Økonomistyring skal designes

Arbejdshypotese: God økonomi- styring er simpel

Det er i denne artikel mit udgangspunkt, at økonomistyringens struktur og dens komponenter skal designes, og at dette er et håndværk, der kræver viden om, hvordan de enkelte værktøjer fungerer og skal bruges. Mange virksomheder gør det ganske godt, men der er få eller måske ingen, som ikke kan forbedre økonomistyringen.

Forbedringerne kan sagtens være at have mindre økonomistyring ved at benytte de værktøjer, man har, bedre og undlade at gøre de ting, som ikke tilfører nytte til organisationen; eller det kan være at tilføje nye metoder og teknikker. Ofte er det forbavsende simple elementer, der skal til for at opnå bedre resultater. Men det kan kræve komplicerede analyser og overvejelser i den konkrete virksomhed at indse, hvilken af de utallige forsimplinger, der kunne indføres, der er den bedste. Og nogle gange er fordelene ved at have en bedre økonomistyring simpelthen så store, at det kan retfærdiggøre store udviklingsprojekter og vedligeholdelsen af omfattende dataindsamling.

6.4. Er budgetkritikken relevant?

Kend din egen økonomistyring

For at finde vej i junglen af mulige teknikker og forbedrings tiltag kræves for det *første* en indsigt i, hvorledes ens egen økonomistyring er struktureret, og hvilke mulige ulemper forskellige designvalg kan have. Her kan man sammenligne sin egen virksomhed med de beskrivelser af mulige problemer og svagheder, der findes i litteraturen. Men man skal huske, at selvom man kan genkende et problemfelt, er det ikke sikkert, at der kan gøres noget ved det.

Forstå de designvalg du står overfor

For det *andet* kræver det en så præcis indsigt som muligt i, hvorledes de teknikker og metoder, der eventuelt kunne forbedre økonomistyringen, virker. Her er det ikke tilstrækkeligt at forstå de overordnede principper, da disse på det overordnede plan næsten altid lyder tilforladelige. Det er de konkrete designvalg, inden for de enkelte metoder, der afgør om disse metoder fungerer i den konkrete virksomhed eller ej – og det kræver på én gang både praktisk erfaring med teknikkerne og teoretisk indsigt i, hvordan de virker.

Dårlig budgettering er ofte en følge af dårligt design

De fleste problemer med budgettering, som jeg ser i praksis, er ikke beviser på, at budgettering er gammeldags, ubrugeligt, unødvendigt, skadeligt eller hvad kritikken nu går på. Det er oftest udtryk for, at budgetlægningsprocedurer, principper for involvering af medarbejdere og ledere, bonussystemer, disponeringsregler, tidsmæssige forløb, koordinering mellem delbudgetter osv. ikke hænger sammen. Altså at den eksisterende budgetlægning er temmelig dårligt designet. Ofte afslører en indledende analyse mange af symptomerne og måske også årsagerne – og løsningen er måske derfor blot at gøre det man gør lidt bedre frem for at kaste det hele overbord.

Der kan være mange årsager til, at en konkret virksomheds budget og budgetlægning fungerer mindre godt. Måske er det blot fordi den organisatoriske kontekst, som det skulle fungere i, har ændret sig? Måske er det fordi enkelte centrale elementer i det samlede kompleks af økonomistyringstiltag er blevet ændret med drastiske konsekvenser for den måde resten af økonomistyringen fungerer på. Eller måske har det aldrig fungeret.

Måske er økonomistyringen sandet til?

Ethvert økonomistyringsdesign, som var velment og velgennemtænkt på udviklingstidspunktet, har det med at "sande til" i takt med, at organisationen udvikler sig, omstrukturerer, ændrer it-systemer, får nye chefer osv. Så engang imellem skal økonomistyringen have et serviceeftersyn² – og hvis anledningen er, at nye teknikker er dukket op,

så er det måske ikke så galt, at økonomistyringens begreber og retorik er i en konstant bevægelse.

3. Budgetlægningens dilemmaer

Budgetprocessen fungerer ikke optimalt...

Problematikkerne er formodentlig velkendte for de fleste. Kundeorientering, fleksibilitet og samarbejdet på tværs i virksomheden saboteres af, at afdelingerne ser snævert på deres egne budgetter og resultater. Nogle gange er afdelinger og divisioners budgetoplæg for lidt ambitiøse på omsætningssiden, overdrevne på omkostningssiden og urealistiske på investeringssiden – for hvis de ikke er det, er der ikke plads til de beskæringer, controllerne per automatik vil tvinge igennem. Andre gange er det lige modsat: Omsætningsbudgettet er urealistisk højt lagt og danner grundlag for budgetteringen af kapacitetsomkostninger, som så også budgetteres højere end der reelt er brug for. I denne situation er det næsten forudsigeligt, at den budgetterede omsætning ikke vil blive nået, og at det vil slå hårdt igennem på bundlinjen.

Det fungerer heller ikke når budgettet er lagt

Når budgettet er lagt fortsætter problemerne: Unødvendige udgifter og investeringer afholdes i slutningen af året for at undgå skrappe budgetter næste år, eller varer afsendes med rabatter ved årsskiftet for at holde omsætningsbudgettet. Nye ansættelser og investeringer gennemføres ikke i tide, eller mens muligheden er der, fordi "det ikke er på budgettet i år" osv.

... og så er det som regel ikke opdateret

Listen kunne gøres lang; og som det måske væsentligste kritikpunkt vil budgettet i mange virksomheder allerede få måneder efter, det blev godkendt – og i al fald i god tid inden året er omme – ikke længere afspejle den mest sandsynlige forventning til den økonomiske udvikling, da en række forhold vil have ændret sig. Ved at skitsere problematikken på denne måde karikeres budgetteringen og problemerne måske urimeligt, men jeg tror alligevel, at de fleste har oplevet elementer af det i praksis.

Men vi kan ikke undvære budgettering

På trods af de potentielle problemer med budgettet vil mange nok opfatte budgetlægning som en nødvendighed for at kunne styre forbruget i de enkelte afdelinger, dvs. bevillingsstyringen, samt for at kunne kontrollere, at res-

2) Se også Søren Leopolds redaktionelle indlæg "Bedre Budgettering – mens vi venter på det perfekte" (Leopold 2006).

sourcerne bruges bedst muligt i virksomhedens interesse. Men både svindel, finansskandaler og suboptimering finder sted på trods af budgetlægningen – og der er endda tegn på, at budgetstyringens fokus på resultatoverholdelse netop fremmer en adfærd, som vi i bund og grund ikke ønsker (jf. Schweitzer et al. 2004)! Hverken af os selv eller vores medarbejdere. Der er altså mange årsager til at lave noget om. Men hvad er alternativet?

3.1. Modsætningerne mødes i budgetteringen

Budgetlægningen som kamparena

Budgetlægningen er netop den kamparena, hvor en række af de modsatrettede hensyn mødes og skal afvejes. Faglige hensyn til fx kunders betjening eller patienters pleje mødes med økonomiske hensyn til effektivitet og rationel drift. Virksomhedens langsigtede målsætninger skal afvejes mod kortsigtede ønsker om resultater i det kommende budgetår. Planerne for vækst materialiseres i et investeringsbudget og en række planer med tilknyttede omkostninger, som vurderes i lyset af det samlede indtjeningsbudget: Hvis der skal gøres en indsats på det ene marked, er der måske ikke ressourcer til at gøre tilsvarende på andre markeder. Hvis vi skal holde afkastkravene i år, bliver det måske vanskeligere at gøre det næste år osv. Altså, budgettet konkretiserer virksomhedens strategier både i form af, hvad der skal gøres, og hvad der ikke skal gøres, og synliggør dermed mulige modsætninger. Anderledes kan det ikke være.

Problem nummer ét: Budgettet forveksles med målsætningen

Når budgettet er udarbejdet og godkendt i bestyrelsen, har det imidlertid en tendens til i praksis at udvikle sig til at blive en målsætning i sig selv. Dermed udvikler budgettet sig til det, som nogle af kritikerne har kaldt "fixed performance contracts" (Hope & Fraser 2003a), hvor budgettet typisk fastlægges et år frem med fastlagte mål for salg, indtjening og udvalgte finansielle nøgletal, hvor planer udtrykt i strategiske og finansielle termer skal gennemføres, hvor ressourcer allokeres mellem divisioner og afdelinger i henhold til et masterbudget, og hvor rapportering og opfølgning skal gennemføres i henhold til bestemte retningslinjer.

Suboptimering eller helhedstænkning?

Dermed har vi lagt kimen til en række vanskelige dilemmaer: Skal den enkelte leder fokusere på alle elementerne i budgettet eller kun de dele, som er omfattet af hans/hendes aktuelle bonuskontrakt? Skal den enkelte afdelings resultat optimeres, selvom det betyder, at andre afdelingers budgetter ikke kan holdes? Skal budgettet holdes i år, selvom det

indebærer, at det bliver vanskeligt at nå tilfredsstillende resultater i de følgende år? Skal vi gøre det bedre, end budgettet kræver af os, hvis det blot betyder, at budgettet næste år kommer til at afspejle den højere effektivitet? Skal vi holde budgettet og gennemføre de aftalte planer uden at tilpasse det løbende til markedernes udvikling? Osv.

På det principielle plan er svarene på disse spørgsmål vel egentlig ikke så vanskelige. Selvfølgelig skal lederen se budgettet som en helhed og ikke optimere egen bonus, selvfølgelig duer det ikke, at den ene afdelings overholdelse af egne budgetter betyder, at andre afdelinger ikke gør det osv. De "rigtige" svar er både intuitivt forståelige, velbeskrevne i litteraturen og en del af den lærdom, vore studerende får med sig. Men praksis har vist, at selve budgetproceduren – og i særdeleshed brugen af resultatafhængig aflønning – har en tendens til at forstærke de nævnte dilemmaer og ofte modvirke de løsninger, som ville være de bedste ud fra en helhedsbetragtning.

Bonuskontrakter er især problematiske

Her er det værd at bemærke, at det i særdeleshed er brugen af resultatafhængig bonus, der kan være problematisk, hvis sådanne bonuskontrakter ikke designes hensigtsmæssigt. Det er velkendt og empirisk veldokumenteret, at resultatafhængig aflønning kan være en væsentlig motivationsfaktor og dermed et velfungerende instrument – men det indbyggede dilemma kan hurtigt blive ganske synligt, for "as soon as you start motivating units and department heads to falsify forecasts and otherwise hide or manipulate critical information, you undermine the salutary effect of budgeting" (Jensen 2001, p. 97). Det er hårde ord, men klar tale. Der har været forsket bemærkelsesværdigt lidt i, hvorledes præstationsafhængig aflønning i realiteten motiverer til snyd. Men de seneste studier (Schweitzer et al. 2004) har dokumenteret, at målstyring tilskynder til snyd og anden uetisk adfærd – og det endda også selvom målene ikke knytter dem sammen med aflønningen.

4. De nye metoder

Der har været forslag spændende fra 1970'ernes nulbase-budgettering (Pyhrr 1970) til 1990'ernes euforiske opråb om revitalisering af økonomiafdelingerne, der med Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 2001) satte fokus på de ikke-finansielle nøgletal. Men uanset, hvad nogen måtte have

Vi har prøvet nulbase budgettering og Balanced Scorecard

håbet, så har ingen systemer isoleret set kunnet vippe den klassiske budgettering af pinden. Det seneste skud på stammen af forslag er, som tidligere nævnt, *Beyond Budgeting*-bølgen, hvor man, med inspiration fra dels svenske virksomheders mangeårige praksis med at arbejde såkaldt budgetløst og dels amerikanske/engelske virksomheders mere managementorienterede praksis, har udviklet værktøjer, der supplerer eller måske ligefrem erstatter budgetteringen.

Husk: det er ikke en kritik af at planlægge og budgettere i det hele taget

Det er den sidste tilføjelse – *erstatte* – som for alvor har skudt debatten i gang mange steder. Det, som for nogle er det særligt forjættende ved at være “Beyond Budgeting”, er for andre en tåbelig og umulig tanke. Men hvad er fakta og realiteter; og hvad er retorik og varm luft i denne debat? Virkeligheden befinder sig et sted midt imellem, naturligvis. Budgettet løser nogle fundamentale opgaver, som ikke er faldet bort eller blevet mindre væsentlige i den moderne virksomhed, men det betyder ikke, at der kun er én måde at gøre det på, eller at nye ledelses- og informationsteknologier ikke har givet nye muligheder. Det er det, vi skal udnytte.

4.1. En budgetløs virksomhed?

Inspirationen kommer fra Sverige...

Inden for de senere år er idéen om den budgetløse økonomistyring dukket op i den danske fagdebat, og selv om begrebet oprindeligt blev importeret fra Sverige, er danske virksomheder også begyndt at tage det til sig³. Ideen er jo besnærende, da der bruges mange ressourcer til budgettering, og hvis man samtidig kan se, at budgetterne ikke “bruges” i så stor udstrækning, kan man derfor med en vis ret spekulere på, om det ikke kunne udvikles, så det løser eksisterende og nye opgaver bedre.

Beyond Budgeting-kritikken

Kritikken af budgetlægningen og håbet om, at der kunne udvikles et alternativ, førte i 1997 til etableringen af organisationen Beyond Budgeting Round Table, der dels er et erfaringsnetværk for virksomheder, der har skiftet budgettet ud med mere fleksible eller dynamiske modeller, og dels under forskellige konstruktioner yder rådgivning inden for dette område. Kritikken af det traditionelle budget kan sammenfattes til at dreje sig om to hovedområder. For det *første* løser

3) Flere danske pengeinstitutter, et par større medicinalvirksomheder samt enkelte andre virksomheder (se fx Henriksen 2005) er i øjeblikket i gang med at reformere deres budgetprocedurer, blandt andet med inspiration fra Beyond Budgeting-tankerne.

det sin opgave dårligt, fordi det er for statisk, således at virksomheder med fastlagte årsbudgetter ikke hurtigt nok kan reagere på og omprioritere i forhold til ændringer i markeder og konkurrenceforhold. For det *andet* argumenteres der, som diskuteret tidligere i kapitlet, for, at finansiel planlægning og præstationsevaluering skal adskilles, hvis virksomheden både skal kunne levere troværdige finansielle prognoser og samtidig opstille ambitiøse og realistiske mål, der får ledere og medarbejdere til at gøre en ekstra indsats.

4.2. Hvad er det reelle alternativ?

Budgettets grundrolle: Er der balance mellem de forventede indtægter og udgifter?

En "afskaffelse" af budgettering vil imidlertid betyde, at vi skal erstatte budgetteringen med noget andet. Selv om man kan forledes til at tro det, så er det nok i en moderne virksomhed eksempelvis ikke realistisk at tro på, at man kan undvære et instrument, der kan "udtrykke forventningerne til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter med henblik på, at ledelsen herudfra kan bedømme, om der kan opnås balance mellem de forventede indtægter og udgifter" (p. 12), således som Vagn Madsen (1970) formulerede budgettets opgave. Overvejelserne om at finde alternativer skal nok snarere ses i lyset af, at budgettet nogle gange er blevet tillagt større værdi som ledelsesinstrument, end det isoleret set har kunnet bære, og det er derfor rimeligt at overveje, hvorledes andre redskaber kan supplere eller integreres med budgettet.

Beyond Budgetting-princippet

Beyond Budgetting-princippet og budgetterings dilemmaer er velbeskrevne (fx Hansen *et al.* 2003; Hope & Fraser 2003a, 2003b, 2003c), så lad mig her blot nævne nogle få, men centrale elementer af, hvad det kan indebære at lade sig inspirere af Beyond Budgetting i designet af budgetlægningsprincippet.

Rullende budgetter og trendforecasting

Som alternativ til at følge et budget, der fastlægges én gang om året, og som gradvist kommer mere og mere ud af trit med både den faktiske udvikling og den aktuelle viden om afsætning og omkostninger, er flere virksomheder begyndt at "rulle budgettet". Det betyder i praksis, at budgettet opdateres månedligt eller kvartalsvist således, at der tilføjes en ny måned (eller et nyt kvartal), så det gradvist opdateres. Denne opdatering kan eksempelvis afspejles ved beregning af 12 måneders glidende gennemsnit af det realiserede resultat. Dette princip kan anvendes både for de overordnede budgettal vedrørende fx omsætning og dækningsbi-

drag og for specifikke omkostningskomponenters udvikling. Eventuelt kan det også kombineres med specifikke teknikker til planlægning og styring af omkostningsreduktioner.

Benchmarking

Som alternativ til at sætte faste budgetmål for overskud, omsætning, omkostninger etc. lægger nogle virksomheder større vægt på den *relative præstation* i forhold til konkurrenterne, markedet, andre afdelinger internt etc. (dvs. benchmarking), når resultatet skal gøres op eller bonusen udbetales. Der er mange måder, en sådan relativ præstationsevaluering kan indrettes på, idet det kan spænde lige fra, at overskudsgraden vurderes i forhold til overskudsgraden for en gruppe af virksomheder i samme branche, til at enkelte helt konkrete mål for fx spildprocenter og udnyttelsesgrader sammenlignes mellem produktionslinjer og skiftehold.

Decentralisering af investeringsbeslutninger

Der argumenteres i Beyond Budgeting-litteraturen også for en så høj grad af decentralisering som muligt. Dette, foreslår Hope & Fraser, skal give sig udslag i, at koncernledelsen skal slippe de ofte tunge og restriktive procedurer for godkendelse af investeringer til fordel for divisioner og datterselskabers *decentrale investeringsbeslutninger*. Selvom det i princippet er korrekt, at den største viden om de konkrete investeringers karakter findes decentralt og selvom en decentralisering af beslutningerne, fx kombineret med at økonomistyringen struktureres efter profitcentre eller investeringscentre, normalt vil resultere i en større ansvarshedsfølelse og bedre motivation, så er det i praksis nok et de vanskelige elementer at gennemføre.

Ofte vil man kombinere en decentralisering af investeringskompetencen med et krav om, at den enkelte investering skal leve op til givne afkastkrav. Men investeringsanalyser er typisk behæftet med relativ stor usikkerhed, og mange investeringer vil alligevel have karakter af at være undtagelser fordi, de "skal" gennemføres af konkurrencemæssige hensyn, som følge af lovændringer, fx på miljøområdet, fordi de vedrører udskiftning og vedligeholdelse af dele af et eksisterende produktionsapparat osv. Da der samtidig kan være tale om store beløb, langsigtede forpligtigelser, hensyn til soliditetsgraden og synergieffekter mellem forretningsenheder, vil behovet for centralisering af visse dele af beslutningsprocessen givetvis vægte mere end fordelene ved en radikal decentralisering.

De sædvanlige metoder: Activity Based Costing og Balanced Scorecard

Endelig er det karakteristisk i flere af de virksomheder, der benyttes som eksempler i relation til Beyond Budgeting, at der dels anvendes mere avancerede omkostningsregnskaber, således at kapacitetsomkostninger eksempelvis budgetteres ved hjælp af *Activity Based Costing*, og dels anvendes en mere simpel styring af andre omkostningskategorier. Endelig bruger de fleste af virksomhederne *Balanced Scorecard* og forskellige nøgletalsbaserede varianter heraf som et centralt redskab både i strategiudviklingen og i nedbrydningen af mål til forretningsenheder og afdelinger.

5. Afsluttende bemærkninger

Husk igen: Budgettet er kernen i økonomistyringen

Budgettet er virksomhedens centrale informationssystem og koordinationsmekanisme og bliver derfor, som diskutert i denne artikel, den arena, hvor en række modsatrettede hensyn mødes og skal integreres i en form for plan for, hvorledes virksomheden skal drives. Dette indebærer en række dilemmaer, og selvom den traditionelle budgetlægning absolut ikke er uproblematisk, kan vi under normale omstændigheder *ikke* afskaffe den helt – men man kan dog overveje, om der ikke var et par ting, der kunne gøres lidt bedre.

Måske er det kun mindre justeringer, der er brug for

Det, der skal gøres, er måske ikke så anderledes, end det vi hele tiden har vidst var en god idé. Ud fra en Beyond Budgeting-tankegang er der for det første tale om en mere omfattende ledelsesfilosofi, hvor der lægges større vægt på samarbejde og tillid, end den traditionelle budgetlægning i sin rene form indebærer. For det andet er der tale om en række velkendte og relativt simple teknikker, som integreret bringes i anvendelse.

Vi kan ikke løse alle økonomistyringens opgaver med budgettet

Det centrale kritikpunkt er, at der er to vigtige opgaver, som ikke kan løses med det samme instrument: Budgettet kan *ikke* både være grundlag for præstationsevaluering og eventuel bonusfastlæggelse og være et redskab, der sammenfatter virksomhedens planer ved at udtrykke den mest realistiske forventning til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter. Med det udgangspunkt ligger nøglen til forbedring af budgetprocessen ikke så meget i helt at opgive budgetter, men snarere i at ændre den måde, hvorpå der fastlægges mål og kriterier for resultatafhængig aflønning. Budgetter kan dermed blive givet fri til at være det planlægningsværktøj, som Madsen (1970) beskriver.

Et langsigtet forandringsprojekt

Der er mange muligheder, men der er tale om et langsigtet forandringsprojekt, hvis man giver sig i krig med budgettet. Det er fast indarbejdede rutiner, der skal ændres og mentale modeller, der skal justeres. Selvom der ikke nødvendigvis er tale om en revolution, så skal man i de fleste virksomheder forberede sig på en rejse over flere år, da mange af de mekanismer, som skal ændres, er dybt indgroede i medarbejdere og ledere, og da ændringerne i budgetlægningen og budgettets rolle har vidtrækkende konsekvenser i organisationen. Derfor er budgetlægning ikke alene en regnskabsdisciplin, men også et felt for organisatoriske interventioner. En eventuel modstand mod de nye procedurer eller nye dilemmaer, som de måtte give anledning til, betyder ikke altid, at de tekniske systemer skal perfektioneres endnu mere eller, at de interne kontrakter skal være mere spidsfindige.

Vi skal undgå de defensive barrierer

Ofte skal der tages udgangspunkt i de konsekvenser, som de nye procedurer og den potentielt bedre information, som de stiller til rådighed for beslutningstagen, vil have i organisationen. Det kan være for bonuskontrakter, forfremmelsesmuligheder, krav til bestemte afdelinger, ændringer i kundeforhold etc., som potentielt ændrer vilkårene for medarbejdere og ledere i de afdelinger, som berøres. Det er her, de virkelige barrierer for ændringer ligger, og for at håndtere disse barrierer kræver det netop, at lederne har evnen til at forstå organisationen.

Vi skal (som sædvanligt) tage højde for de bløde faktorer, når økonomistyring designes

Den afgørende pointe i den nødvendige form for dilemmaledelse er, at de fleste ledelsesmæssige udfordringer ligger i samspillet mellem "bløde" adfærdsmæssige forhold og det "hårde" system- og organisationsdesign. Ledelse er måske nok et spørgsmål om at være menneske og kunne lede mennesker, men det sker inden for organisatoriske rammer, som lederen mere eller mindre selv vælger.

Litteraturliste

Bukh, P.N., K. A. & J. Mouritsen (2005). Knowledge Management & Intellectual Capital: *Establishing a field of Practice*. Palgrave Macmillan.

Bukh, Per Nikolaj (2005). Skrot budgettet? Redaktionelt indlæg i *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, P.N. & P. Israelsen. (2004). *Activity Based Costing: Dansk økonomistyring under forvandling*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Bukh, Per Nikolaj; Heine Bang & Mikael Hegaard. (2004). *Strategikort: Balanced scorecard som strategiværktøj – danske virksomheders erfaringer*. København: Børsens Forlag.

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.

Henriksen, M. (2005). Fra traditionel budgetstyring til strategisk økonomistyring: fra bagudrettet afvigelsesrapportering til fremadrettet styring. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.

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

Hope, J. & R. Fraser. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81, No. 2, pp. 2-8

Hope, J. & R. Fraser. (2003c). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model, *California Management Review* Vol. 45, No. 4, pp. 104 ff.

Jensen, M.C. (2001). Corporate budgeting is broken let's fix it. *Harvard Business Review*. November, pp. 94-101.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press (Oversat til dansk: Fokus på strategier, Børsens Forlag, 2002).

Leopold, S. (2006). Bedre Budgettering – mens vi venter på det perfekte. Redaktionelt indlæg i *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Madsen, V. (1970). *Budgettering*. København: Teknisk Forlag.

Pyhrr, P. (1970). Zero-Based Budgeting. *Harvard Business Review*. Vol. 48, No. 4, pp. 111-121.

Schweitzer, M.E.; L. Ordóñez & B. Douma. (2004). Goal setting as a motivator of unethical behaviour. *Academy of Management Journal*. Vol 47; No. 3, pp. 422-432.

Om forfatteren

Cand. oecon. Per Nikolaj Bukh, ph.d. (www.pnbukh.com) er professor ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Han er forfatter til en række artikler og bøger om ledelse og økonomistyring, heriblandt *Activity Based Costing* (2004, DJØFs Forlag), *Strategikort: Balanced Scorecard som strategiværktøj* (2004, Børsens Forlag) og *Knowledge Management and Intellectual Capital* (2005, Palgrave). Herudover har Per Nikolaj Bukh fungeret som rådgiver for en række private og offentlige virksomheder omkring design af økonomistyringssystemer og er en hyppigt benyttet foredragsholder og underviser i nye ledelsesteknologier.