

Februar 2005

# Budgettering: Planlæggerens dilemma

Professor Per Nikolaj Bukh  
Handelshøjskolen i Århus ([www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com))

## 1 Indledning

Der har igennem den seneste tid bredt sig en stigende utilfredshed med de procedurer og teknikker, som nu i mange år har tjent vores virksomhed trofast. Denne indledning lyder måske som indledningen til det årlige julebrev skrevet af virksomhedens gamle grundlægger for 100 år siden. Men ikke desto mindre dækker det 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 (se f.eks. Argyris 1953; Hofstede 1967), og mange forskellige løsninger og forbedringer har været foreslået. Som det seneste alternativ til den traditionelle plan- og budgetlægning<sup>1</sup> har Hope & Fraser (2003) med afsæt i den amerikanske organisation CAM-I's (Consortium for Advanced Manufacturing-International) arbejde udgivet bogen *Beyond Budgeting*.

Vi underviser i budgetlægning, fordi budgettet er virksomhedens vigtigste informationssystem, men vi underviser også i *Beyond Budgeting* og en række andre teknikker, som henter deres berettigelse i – postulerede eller reelle – mangler i den traditionelle plan- og budgetlægning eller i en bredere forstand i økonomistyringen. Mange af disse teknikker dukker op i bølger, og vi kan ikke á priori antage, at de er gode, blot fordi de er nye – og mange af de nyttige teknikker er ikke nødvendigvis nye. Der kan komme en lang diskussion ud af, om de forskellige ledelsesmæssige bølger repræsenterer noget nyt, men som Genevke (2002 p.1) klart har påpeget, så "hjælper det ikke den praktiserende erhvervsleder meget" – og faktisk viser det sig nogle gange, at der kommer fornuftige teknikker og metoder ud af det, som i starten fremstod som endnu et modebegreb. Derfor må vi som forskere og

undervisere interessere os for de nye koncepter, deres indhold, deres indførelse i virksomheder og i de konsekvenser, som de har.

Hvad angår budgetteringen, så nøjes vi – og her mener jeg undervisere på universiteter og handelshøjskoler i al almindelighed – ikke med at undervise i teknikker, der supplerer budgetlægningen. Vi underviser også i, at budgetter ikke (altid) fungerer, og vi forklarer, hvorfor medarbejderes opportunistiske adfærd både underminerer virksomhedens anstrengelser for at lave gode planer og for at iværksætte fornuftige korrigerende handlinger. Som om det ikke allerede er nok, så underviser vi måske endda i at snyde og bedrage (jf. Bukh & Genefke 1997), idet vi betoner den opportunistiske adfærd i undervisningen. Det er måske et lidt dramatisk udsagn, men lad det være anledningen til at tage budgetteringen og dens dilemmaer op til diskussion.

Denne artikel vil især fokusere på den kritik, der i relation til Beyond Budgeting har været rejst af den traditionelle budgetlægning og de teknikker, der har været foreslået som alternativ. Dette vil blive gjort ved i afsnit 2 at tage udgangspunkt i en kortfattet diskussion af, at ledelse ofte indebærer, at modsatrettede kræfter skal afvejes i forhold til hinanden. Herefter vender jeg i afsnit 3 tilbage til budgetlægningsproblematikken og skitserer den kritik, der i de senere år har været rejst af den traditionelle budgetlægning. I afsnit 4 redegøres for hovedessensen i de nye værktøjer, der under overskriften Beyond Budgeting har været præsenteret som et alternativ til budgetteringen. Endelig afsluttes kapitlet med nogle konkluderende bemærkninger i afsnit 5.

## **2 Når budgettering er dilemmeledelse**

Ofte indebærer ledelse, at modsætninger og modsatvirkende mekanismer skal håndteres på en måde, så man næsten kan få indtryk af, at det kræver en kunstnerisk hånd at få det til at lykkes. En stor del af ledelseslitteraturen handler da også om sådanne organisatoriske dilemmaer: Ejeren, der ønsker det størst mulige overskud, over for ledelsen, der ønsker at sikre sig en god løn for en fornuftig arbejdsindsats; salgsafdelingen, der ønsker at imødekomme kundernes behov, over for produktionsafdelingen, der ønsker en stabil produktion; økonomiafdelingen, der ønsker lave omkostningsbudgetter, over for andre afdelinger, der ønsker at sikre tilstrækkelige ressourcer til netop deres afdelinger; den store virksomheds fordele ved at kunne nå lave stykomkostninger ved en stor produktionsvolumen af velafprøvede produkter over for behovet for fornyelse, kreativitet og innovation; ledelsens krav om, at omsætningen skal øges samtidig med, at det også forventes, at lønsomheden skal være bedre osv.

Der kunne laves en ganske lang liste, og selvom jeg her har karikeret problemstillingerne en smule, så er det eksempler på grundlæggende modsætninger, som i forskellige varianter og med større eller mindre gennemslagskraft vil findes i enhver organisation. Eksistensen af modsætningerne er ikke udtryk for ledelsesdefekter eller sabotage af de fælles mål. Men det er heller ikke noget, som nok løser sig af sig selv, hvis bare der indføres en ny mission statement eller et værdigrundlag, der betoner tværfunktionelt samarbejde og åbenhed eller for den sags skyld sætter medarbejdere eller kunden i centrum.

Faktisk er der tale om en lang række af dilemmaer, som er helt naturligt affødte af, at der er flere ting, som samtidig er vigtige, og som kan komme i vejen for hinanden. Ofte presser problemerne sig på som følge af medarbejdernes engagement og lyst til at løse deres opgaver så godt som muligt inden for de rammer, budgetlægningen har afstukket; eller problemerne opstår i forbindelse med budgetlægningen, fordi den fremsynede medarbejder eller leder allerede inden budgettets fastlæggelse tænker mere på, hvordan der kan manøvreres inden for dets rammer end på, om det afspejler et sæt af planer, der bedst muligt realiserer bestyrelsens ønsker for virksomheden. Og en lang række af de konflikter, som disse dilemmaer kan give anledning til, er potentielt produktive forstået således, at de hver for sig er udtryk for konstruktive kræfter, som netop synliggør, hvad en ledelsesmæssig helhedstænkning konkret betyder for de enkelte medarbejdere eller afdelingers udførelse af deres arbejde.

Men vi kan ikke forvente, at det produktive potentiale af sig selv frigøres. Eller at organisationens naturlige dilemmaer af sig selv giver anledning til, at de bedste løsninger vælges. Heller ikke selvom dilemmaerne er erkendt, heller ikke selvom medarbejderne er veluddannede, og heller ikke selvom vi har været på værdiseminarer og kurser i teamwork. Dilemmaerne er designet ind i organisationerne og kan ikke fjernes uden, at andre dilemmaer træder i stedet.

## **Budgetlægningens dilemmaer**

Budgetlægningen er netop den kamparena, hvor en række af de modsatrettede hensyn mødes og skal afvejes. 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 vanskelige at gøre de næste år osv. Altså, budgettet konkretiserer virksomhedens strategier både i form af, hvad der skal gøres, og hvad der ikke

skal gøres (Porter 1996, p. 62) og synliggører dermed mulige modsætninger. Anderledes kan det ikke være.

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, selvom der, som anført af Madsen (1990), er "generel enighed om, at et budget er et måleinstrument og ikke et mål (at opfylde) i sig selv" (Madsen 1990, p. 140f). Dermed udvikler budgettet sig til det, som nogle af kritikerne har kaldt "fixed performance contracts" (Hope & Fraser 2003, p. 10), hvor budgettet typisk fastlægges et år frem med fastlagte mål for salg, indtjening og udvalgte finansielle nøgletal, planer udtrykt i strategiske og finansielle termer skal gennemføres, ressourcer allokeres mellem divisioner og afdelinger i henhold til et masterbudget, og hvor rapportering og opfølgning skal gennemføres i henhold til bestemte retningslinjer<sup>2</sup>. 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 afspejler den højere effektivitet? Og 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 dur 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, vores studerende får med sig. Men praksis har vist sig, 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.

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 (Jensen 2001, 2003). 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.

### **3 Regnskaber og budgetlægning på anklagebænken**

De traditionelle budgetlægnings- og regnskabssystemer har siden midten af 1980'erne været kraftigt kritiseret for ikke at give ledelsen den information, der kræves for at kunne planlægge, styre og træffe beslutninger. I en international sammenhæng har det ikke mindst været forskere og konsulenter i kredsen omkring Harvard Business School, der har været bannerførere for denne kritik, som nok mest vægtigt blev fremført i bogen *Relevance Lost*, der blev udgivet i 1987. Her kritiserede økonomistyrings-professoren Robert S. Kaplan sammen med regnskabshistorikeren Thomas H. Johnson de traditionelle omkostningsregnskaber, som ved ikke at afspejle de reelle produktionsstrukturer gav anledning til, at der blev taget forkerte beslutninger. Dette førte hurtigt til udviklingen af det aktivitetsbaserede omkostningsregnskab (Activity Based Costing, ABC), der i form af Activity Based Budgeting (ABB) har været foreslået som et alternativ til den traditionelle budgettering; se Hansen *et al.* (2003) for en summarisk præsentation af ABB.

Som det seneste skud på stammen af regnskabskritik, har forfattere som Hope & Fraser (2003) siden slutningen af 1990'erne arbejdet på at udvikle alternativer til den klassiske budgetlægningsprocedure. Dette arbejde er sket i regi af det såkaldte Beyond Budgeting Round Table, 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 budgettet udgør, så er det alligevel en besnærende tanke.

#### **Hvad er problemet?**

Problematikkerne er formentlig velkendte for de fleste. Kundeorientering, fleksibilitet og samarbejdet på tværs i virksomheden saboteres af, at afdelingerne ser snævert på deres egne budgetter og resultater. Afdelinger og divisioners budgetoplæg er for lidt ambitiøse på omsætningssiden og urealistiske på investeringssiden - for hvis de ikke er det, er der ikke plads til de beskæringer, controllerne per automatik vil tvinge igennem. Unødvendige udgifter og investeringer afholdes i slutningen af året for at ikke at få lavere 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. 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.

Som den sidste bastion tjener budgettet i al fald til kontrol og bevillingsstyring. Men forhindrer det egentlig bedrag og brud på virksomhedens politikker? Eller fremprovokerer budgetstyringens fokus på resultatoverholdelse netop 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?

## 4 De nye metoder

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

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.

### En budgetløs virksomhed?

Inden for de senere år er ideen om den budgetløse økonomistyring dukket op i den danske fagdebat, og selv om begrebet oprindeligt blev importeret fra Sverige<sup>3</sup>, har også danske virksomheder taget det til sig. 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 nu også er nødvendigt. Kritikken af budgetters manglende relevans er udtalt verden over, Jack Welch tidligere CEO for General Electric er eksempelvis ofte blevet citeret for hans modvilje mod budgetter, "The budget is the bane of corporate America. It should never have existed. It is an exercise in minimalization. You always are getting the lowest out of people" (Loeb 1995).

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 dynamiske modeller og dels under forskellige konstruktioner yder rådgivning indenfor dette område. Kritikken af det traditionelle budget kan sammenfattes til at dreje sig om to hovedområder (se også Hansen *et al.* 1993). For det *første* løser 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 finansiell 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.

### **Hvad er det reelle alternativ?**

En 'afskaffelse' af budgettering vil imidlertid betyde, at vi skal erstatte budgetteringen med noget andet. Selv om man kan forledes til at tro (håbe?) 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 snare ses i lyset af, at budgettet nogle gange er blevet tillagt større værdi som ledelsesinstrument end det isoleret set kan bære (jf. Madsen 1990, p. 128), og det er derfor rimeligt at overveje, hvorledes andre redskaber kan supplere eller integreres med budgettet.

Lad mig blot nævne et par eksempler. Som alternativ til at følge et budget, der fastlægges én gang om året, og som gradvis 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*', dvs. opdatere det månedligt eller kvartalsvist og tilføje en ny måned, så det gradvist opdateres. Som alternativ til at sætte faste budgetmål for omsætning, omkostninger etc. lægger nogle virksomheder større vægt på den *relative præstation* i forhold

til konkurrenterne, markedet etc., når resultatet gøre op, og bonusen udbetales. Og endelig begynder disse virksomheder også at slippe de stramme procedurer for godkendelse af investeringer til fordel for divisioner og datterselskabers *decentrale investeringsbeslutninger*.

Ydermere er det karakteristisk i flere af disse virksomheder, f.eks. Borealis (Jørgensen 2002), 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 ved blot at fokusere på udviklingstrenden afspejlet ved beregning af 12 måneders *glidende gennemsnit* og fastsætte overordnede mål for omkostningernes udvikling. Endelig bruger de fleste af virksomhederne *balanced scorecard* som et centralt redskab både i strategiudviklingen og i nedbrydningen af mål til forretningsenheder og afdelinger.

## 5 Afsluttende bemærkninger

Budgettet er virksomhedens centrale informationssystem og koordinationsmekanisme og bliver derfor som diskuteret 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. Det er ikke et spørgsmål om at trække fronter op mellem budgetstormere og budgetbisser; snare om at udpege svaghederne og se løsningerne – og så på det grundlag prøve sig frem. Tingene kan altid gøres lidt bedre.

Det der skal gøres er måske ikke så anderledes, end det vi hele tiden har vidst var en god ide. Men det afgørende er heller ikke nyhedsværdien af budskabet (jf. Genefke 2002), men snarere om løsningerne udgør langtidsholdbare tiltag, som i deres kombination kan være med til at forbedre organisationen og dens resultater. 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. 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, der fastlægges mål og kriterier for resultatafhængig aflønning (jf. Jensen 2003). Budgetter kan dermed blive givet fri til at løse den anden af de to nævnte opgaver, som svarer til budgettets klassiske formål beskrevet af Madsen (1970).

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<sup>4</sup>, 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 de 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. Ofte skal der tages udgangspunkt i de konsekvenser, de nye procedurer vil have i organisationen. Det kan være for bonuskontrakter, forfremmelsesmuligheder, krav til bestemte afdelinger, ændringer i kundeforhold etc. Det er her, de virkelige barrierer for ændringer ligger, og det kræver netop lederens evne til at forstå organisationen.

Den afgørende pointe i 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

- Anthony, R.N.; V. Govindarajan & R. Anthony. (2004). *Management Control Systems*, 11. udg. McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1953). "Human problems with budgets". *Harvard Business Review*, Vol. 31; No. 1, pp. 97-110.
- Bukh, P.N. & J. Genefke. (1997). "Om at hælde gammel teori ud". *Samfundsøkonomen* No. 3, pp. 31-34.
- Genefke, J. (2002). Om varedeklarerer på management fad's og andre standardiserede organisationsændringstiltag, Working Paper, Department of Management, University of Aarhus, Denmark.

- 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.
- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. Assen: Van Gorcum.
- Hope, J. & R. Fraser. (2003). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jensen, M.C. (2001). "Corporate budgeting is broken let's fix it". *Harvard Business Review*. November, 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.
- Jørgensen, B. (2002). Borealis. Harvard Business School case #9-102-048.
- Kaplan, R.S. & T.H. Johnson. (1987). *Relevance lost : The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & D. P Norton. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press (Oversat til dansk: Fokus på strategier, Børsens Forlag, 2002).
- Kaplan, R.S. & D.P Norton. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press. (Oversat til dansk: The balanced scorecard, Børsens Forlag, 1998)
- Loeb, M. (1995). "Jack Welch Lets Fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards". *Fortune*. 29. maj 1995.
- Madsen, O.M. (1990). Bestyrelsen og budgettet: Ledelsesinstrument eller luftkastel? I *FSRs Årsskrift 1990*, O.M. Madsen (ed.). København: FSRs Forlag.
- Madsen, V. (1970). *Budgettering*. København: Teknisk Forlag.
- Porter, M. (1996). "What is strategy". *Harvard Business Review*, November/December, pp. 61-78.
- 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.
- Wallander, J. (1999). "Budgeting: The unnecessary evil". *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- Welsch, G.A. (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5. udgave. Prentice-Hall.

## Om forfatteren

Cand. oecon. Per Nikolaj Bukh, ph.d. ([www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com)) er lektor ved Afdeling for Virksomhedsledelse (AfV), Aarhus Universitet, men har siden 2000 haft orlov fra sin stilling og været ansat som professor ved Handelshøjskolen i Århus. Fra 1996 til 1999 underviste Per Nikolaj i faget Plan- og Budgetlægning ved AfV. 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* (2005, Palgrave). Herudover har Per Nikolaj Bukh fungeret som rådgiver for en række private og offentlige virksomheder omkring design af økonomistyringssystemer.

---

<sup>1</sup> Når et nyt koncept skal præsenteres, er det naturligvis centralt at præcisere, hvad det er nyt i forhold til. Den traditionelle budgettering skal her forstås som de meget omfattende procedurer for budgetlægning og –opfølgning samt organiseringen af budgetlægningsprocessen, således som det eksempelvis kendes fra Madsen (1970) og Welsch (1988). Denne litteratur var en del af grundlag for faget Budgettering på Oecon-studiet frem til 1995, og tilgangsvinkel til budgetlægning var også repræsenteret i den klassiske litteratur om management control systems (Anthony & Govindarajan 2004), der blev introduceret i faget Plan- og Budgetlægning, der i 1996 afløste faget budgettering. Dette fag omfattende dog fra starten af også undervisning i andre økonomistyringsteknikker, f.eks. Balanced Scorecard, som supplement til den traditionelle økonomistyring. Da Jens Genefke var ansvarlig for fagområdet 'planlægning' var han sammen med Ole Ø. Madsen, der var ansvarlig for fagområdet 'regnskabsvæsen', med til at definere fagindholdet i dette nye fag, Plan- og Budgetlægning, som samtidig var det fag, jeg samme år var blevet ansat til at undervise i.

<sup>2</sup> Der er mange virksomheder, der har forsøgt at supplere budgettet med balanced scorecard (Kaplan & Norton 2001) og lignende tiltag, således som det mest markant ses i de statslige institutioners brug af direktør- og resultatkontrakter. I det omfang disse også – som det ofte ender med at være tilfældet – primært indeholder kortsigtede (et-årige) mål, med specifikke krav tilknyttet, så vil sådanne tiltag lide af præcis de samme dårligdomme som budgetbaserede præstationsmål.

<sup>3</sup> Se Hope & Fraser (2003) samt Wallander (1999). Hansen et al. (2003) giver en summarisk oversigt over de problemer, der oftest beskrives i relation til budgetteringen og diskuter alternativer.

<sup>4</sup> Der er givetvis størst behov for at ændre budgetlægningsprocessen i store virksomheder og det er samtidig her det vil være den mest langvarige proces. Ændringen i Borealis' budgetlægning beskrives således af Jørgensen (2002) over en periode på mindst 5 år, og det er kendetegnende for Kaplan & Norton's (2001) beskrivelse af amerikanske virksomheders brug af balanced scorecard, at selvom enkeltstående scorecards kan udvikles på 3-4 måneder (jf. Kaplan & Norton 1996, p. 309), så er de cases og erfaringer der beskrives resultat af adskillige års udviklingsarbejde i virksomhederne.