

Skal vi afskaffe budgettet – eller skal vi bare bruge de eksisterende teknikker bedre?

*Niels Sandalgaard & Per Nikolaj Bukh,
Aalborg Universitet*

1. Indledning¹

Budgetter har traditionelt været anset som omdrejningspunktet for de fleste virksomheders økonomistyring (Otley 1999). I de senere år har budgettet imidlertid været udsat for kritik i dele af litteraturen, idet der argumenteres for, at budgetter er ude af trit med den omskiftelige omverden, organisationer står overfor i dag, samtidig med at budgetter er tidskrævende og motiverer til »gaming«. I stedet for traditionelle budgetter foreslår nogle budgetkritikere (f.eks. Hope & Fraser 2003a; Bogsnes 2009), at man indfører den såkaldte Beyond Budgeting-model baseret på bl.a. anvendelse af rullende forecast, benchmarkbaserede incitament, bedre målstyring og opfølgning med trendkurver. Et af de mest omtalte eksempler på en virksomhed, der har indført Beyond Budgeting, er Svenska Handelsbanken (se Cäker & Siversbo 2014; Wallander 1999), men også andre virksomheder har arbejdet med modellen, herunder Borealis og Statoil (Bogsnes 2009).

På trods af kritikken af de traditionelle årsbudgetter ser det ud til, at danske såvel som udenlandske virksomheder fortsat anvender budgetter

1. Tak til Thomas Borup Kristensen for kommentarer til en tidligere version af dette kapitel.

i en eller anden form. Ydermere ser det ud til, at flere af de såkaldte Beyond Budgeting virksomheder fortsat anvender budgetlignende metoder, men de vil typisk anvende begreber som forecast og årlige planer i stedet for budgetter (Sandalgaard & Bukh 2015). Selvom budgetter fortsat spiller en væsentlig rolle i de fleste virksomheder, så kan Beyond Budgeting modellen være en god anledning til at kigge nærmere på den måde, man indretter sin økonomistyring på, herunder den måde, man tilrettelægger budgetopfølgning og incitamentsstrukturer.

I dette kapitel vil vi kort redegøre for kritikken mod traditionelle budgetter samt diskutere centrale dele af den foreslåede Beyond Budgeting model. Derefter vil vi skitsere en række konkrete løsninger, der kan adressere de problemstillinger, der er påpeget i budgetkritikken, således at dette kapitel kan tjene som inspiration til at løse budgetlægningsproblemer uden nødvendigvis at gå så drastisk til værks som helt at afskaffe budgettet.

2. Kritikken mod traditionelle budgetter

Umiddelbart har den nyere kritik mod budgetter sit udgangspunkt i litteraturen, der foreslår Beyond Budgeting som en løsning. Allerede Bunce *et al.* (1995) kritiserede budgetter for at være ude af trit med de udfordringer, virksomheder står overfor i en moderne verden, og i slutningen af halvfemserne advokerede Hope & Fraser (1997, 1998, 1999) i en række publikationer for at erstatte budgettet med en ny styringsmodel. Parallelt hermed blev The Beyond Budgeting Roundtable etableret i 1998 af Peter Bunce, Robin Fraser og Jeremy Hope (jf. Sandalgaard & Bukh, 2015), og i 2003 udkom Hope & Frasers (2003a) bog om Beyond Budgeting, som mest omfattende konceptualiserer modellen.

Fælles for de nævnte publikationer om Beyond Budgeting er en kritik mod traditionelle budgetter efterfulgt af forslag til, hvordan disse problemer så kan løses. Det kan selvfølgelig diskuteres, hvad der menes med »traditionelt«, men når vi i dette kapitel 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 præstations-evaluering af de enkelte ansvarscentre. Se også Andersen & Rohde (2016).

Med udgangspunkt i Hope & Fraser (2003a, 2003b) kritiseres de traditionelle budgetter især på tre punkter: (1) Budgetter er ressourcekræven-

de, (2) de er ude af trit med omverdenen, og (3) de motiverer til uhensigtsmæssig adfærd. Vi vil nedenfor diskutere disse kritikpunkter, idet det dog skal bemærkes, at Beyond Budgeting-fortalernes kritik i et vist omfang er baseret på en opfattelse af et traditionelt budget, der kan fremstå noget karikeret og ikke nødvendigvis er repræsentativt for den måde, budgetteringen foregår på i praksis.

2.1. Budgetter er ressourcekrævende

Mange kan nok nikke genkendende til, at der bruges meget tid – og måske alt for lang tid – på udarbejdelsen af budgetter samt opfølgning på budgetter. Hope & Fraser (2003b, p. 111) hævder, at ledelsen i en virksomhed bruger op til 30 % af deres tid på budgetter, om end der ikke redegøres nærmere for denne vurdering. Selvom tidsforbruget kunne være en indikation af, at der bruges for lang tid på budgetter, er det imidlertid ikke i sig selv et argument for at afskaffe budgettet, og man kunne med ligeså god ret argumentere for, at budgettering må være meget værdiskabende, hvis ledelsen bruger 30 % af tiden på det. Pointen er dog, at budgettering i en større virksomhed er en tidskrævende proces, der fylder meget både reelt og mentalt hen over hele budgetåret.

Hope & Fraser (2003b) nævner, at budgetlægningen typisk starter mindst 4 måneder før budgetåret. I realiteten starter processen nok endnu tidligere i de fleste større virksomheder, hvor der i direktion og bestyrelse arbejdes med strategien allerede før sommerferien – og det er heller ikke usædvanligt, at den centrale økonomifunktion allerede i foråret er godt i gang med at forberede budgetprocessen, så spørgsmålet er, hvad der opfattes som en decideret del af budgetprocessen. Måske er 2-3 måneder et mere reelt bud på budgetprocessens længde (jf. Orlando & Dailey 2012) – men dette er også et anseeligt tidsforbrug, hvis budgetteringen i denne periode er ledelsens hovedfokus.

Uanset hvornår man går i gang, er den klassiske fremgangsmåde i større virksomheder, at koncernledelse og koncernøkonomifunktionen fastlægger budgetforudsætninger, hvorefter budgetenhederne laver første udkast til budget. Derefter foregår der budgetforhandlinger, der på et tidspunkt munder ud i et budget, som bestyrelsen til slut godkender. I løbet af budgetåret foretages der oftest månedlig budgetopfølgning, og afvigelser analyseres og forklares; og i en række virksomheder aflægges også delårsregnskaber.

Alt dette er tidskrævende både for økonomiafdelingen og for resten af organisationen. Hope & Fraser (2003b, p. 111) henviser også til en under-

søgelse, der skulle vise, at økonomifolk kun bruger 21 % af deres tid på at analysere tallene, mens resten af tiden bruges på at frembringe tallene, hvilket betegnes som »lower-value-added activities«. Selvom det måske umiddelbart forekommer voldsomt at bruge i nærheden af 80 % af tiden på at frembringe tallene, og at denne aktivitet i sig selv ikke har værdi, er det vanskeligt at vurdere, om tidsforbruget er problematisk. Hvis analysen er vigtig, og den fordrer, at tallene er indsamlet, kan det være en helt fornuftig anvendelse af tiden – men hvis dataindsamlingen omkostnings-effektivt kunne optimeres f.eks. ved it-understøttelse, er det meget tid at bruge.

2.2. Budgetter er ude af trit med omverdenen

Det næste argument imod traditionelle budgetter, der fremføres i Hope & Fraser (2003a), er, at de er ude af trit med den virkelighed, virksomheder møder. Dette er et argument, der allerede var fremherskende i Bunce *et al.* (1995), hvor det anføres, at traditionelle budgetter afspejler en gammeldags ledelsesfilosofi. Den traditionelle budgetlægning med brugen af fleksible budgetter, analyser af afvigelser og fastlæggelse af interne afregningspriser udspringer af en anden tid – og det er derfor relevant at diskutere, om den styringsmetode, der blev udviklet i 1920'erne som understøttelse af divisionaliserede organisationsstrukturer i virksomheder som General Motors og Du Pont (jf. Johnson 1978), stadig er egnet i moderne virksomheder baseret på helt andre ledelsesprincipper og -filosofier.

Herudover har de fleste virksomheder, som blandt andre Riis (2016) diskuterer, oplevet, at det er blevet mere kompliceret at drive forretning. Dette argument er ligeledes centralt for Hope & Fraser (2003a), der påpeger, at budgetlægning blev udviklet i en tid, hvor verden var mere stabil og forudsigelig, mens moderne virksomheder oplever, at betingelserne ændres hurtigt. Virksomheder har derfor behov for at kunne agere hurtigere og har derfor brug for en mere adaptiv styringsmodel end traditionelle budgetter. Uanset om man i en traditionel budgetproces går i gang to, fire eller seks måneder, før budgetåret begynder, så vil en del af forudsætningerne for budgettet nå at ændre sig, allerede inden budgetåret begynder – og endnu flere af de forudsætninger, der er indlejret i budgettet, vil være ændret i løbet af budgetperioden.

2.3. Omfanget af gaming er vokset til et uacceptabelt niveau

Det sidste kritikpunkt vedrører den adfærd, som budgetter giver anledning til. Hope & Fraser (2003b, p. 109) påpeger således, at virksomheder

som World-Com, Enron og Barings Bank, der alle udviklede sig til kendte erhvervsskandaler, havde stram budgetstyring. Selvom budgettet isoleret set næppe kan klandres for disse eller andre erhvervsskandaler, så er kritikken også udbredt andre steder i litteraturen. Jensen (2001, p. 96) påpeger således, at budgettering »turns business decisions into elaborate exercises in gaming«. Dette gælder både ved selve budgetudarbejdelsen, hvor den budgetansvarlige vil forsøge at forhandle sig frem til så nemt et mål som muligt og ved den såkaldte moral hazard-problemstilling (Milgrom & Roberts 1992, p. 167), når budgettet er fastlagt.

I den lidt karikerede version af budgetprocessens incitament vil den ansvarlige for et profitcenter således forsøge at få så lavt et indtjeningsmål som muligt, mens den ansvarlige for et cost center vil forsøge at forhandle så højt et omkostningsbudget hjem som muligt. I løbet af budgetåret vil man herefter anstrenge sig for at nå sit mål og iværksætte handlinger, der netop er målrettede, også selvom de ikke er i virksomhedens interesse, men udelukkende har til formål at sikre, at man når budgettets mål og opnår en eventuel bonus. Argumentet er (jf. Hope & Fraser 2003c), at disse adfærdsmæssige problemer primært kan henføres til, at budgettet kommer til at fungere som en »fixed performance contract«, dvs. et fast specifikt mål, hvis realisering både er en nødvendig og en tilstrækkelig betingelse for at have gjort, hvad der blev forventet.

3. Beyond Budgeting modellen

Som løsning på problemerne foreslår Beyond Budgeting-fortalerne en radikalt anderledes styringsmodel til erstatning for det traditionelle budget. Modellen indebærer en afskaffelse af budgetterne således, at der i stedet indføres en styringsmodel baseret på bl.a. forecasting, relative mål og strategisk målstyring med balanced scorecard (Hope & Fraser 2003a; Bogsnes 2009). Beyond Budgeting modellen er imidlertid ikke kun et spørgsmål om teknik, men indeholder også en række ledelsesmæssige principper og tiltag, der skal fremme en ligeså radikal decentralisering af ansvaret i organisationen.

Hope & Fraser (2003a) beskriver Beyond Budgeting-modellen som en to-trins proces, hvor det første trin går ud på at implementere teknikkerne, mens det andet trin går på at indføre en radikalt decentraliseret organisation. Beyond Budgeting skal derfor opfattes som en helt ny styringspakke (jf. Malmi & Brown 2008) og ikke »bare« en ny måde at tilrettelæg-

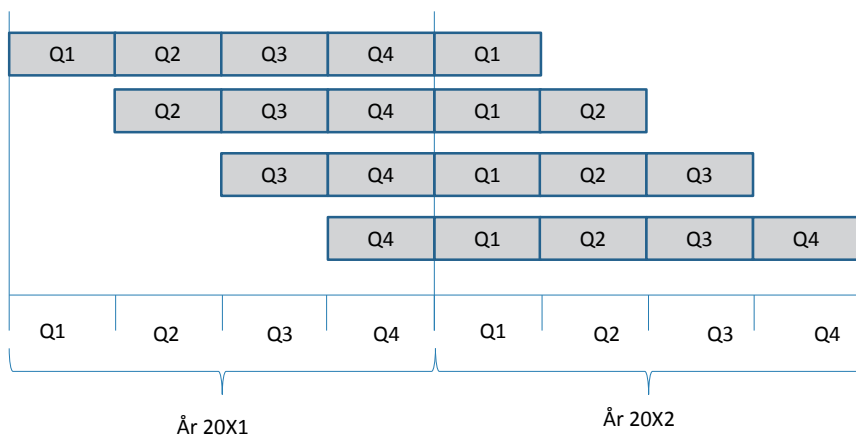
ge planlægning og opfølgning. Nedenfor vil vi kortfattet introducere nogle af de teknikker, der hyppigst foreslås som en del af første trin samt hovedelementerne i det andet trin.

3.1. Rullende forecasting

Blandt de formål, der oftest fremhæves i lærebøger som begrundelse for budgetteringens relevans, er en række opgaver, der er relateret til forskellige aspekter af virksomhedens behov for at kunne planlægge (Sandalgaard & Bukh 2008a). Hvis man fjerner budgettet, kan dette ikke længere være udgangspunktet for planlægningen. Derfor er en af de centrale teknikker i Beyond Budgeting de såkaldte rullende forecast, der skal anvendes til planlægningsformål. Ved at anvende betegnelsen *et rullende forecast* fremfor *et rullende budget* markeres det, at et forecast ikke på samme måde som i budgetlægning skal opfattes som et mål, som den ansvarlige er forpligtet til at realisere, ligesom der ikke foregår nogen forhandling om forecastet.

Det rullende forecast er med andre ord det bedste bud på, hvordan det ventes at gå fremover. Ideen er, at forecastet på den måde skal være *unbiased*, da de involverede i princippet ikke har incitamenter til at forsøge at bygge slack ind. På mange måder minder denne forecasting proces om den passive fase i budgetteringen (jf. Andersen & Rohde 2016), omend Beyond Budgeting typisk indebærer, at man ruller forecastet hyppigere, f.eks. hvert kvartal. Se også Sandalgaard & Bukh (2015) for yderligere detaljer.

Figur 10.1: Eksempel på rullende forecast baseret på 5 kvartalers horisont



I figur 10.1 er angivet et eksempel på et *rullende forecast*, hvor man hvert kvartal foretager et kvartalsrul, således at man forecaster udviklingen i bl.a. virksomhedens indtægter og omkostninger for de kommende fem kvartaler. Ved at bruge fem kvartaler sikrer man sig, at man altid har et forecast, der rækker minimum 1 år ud i fremtiden. Står man eksempelvis medio Q4, så vil man stadig have et forecast, der dækker hele det efterfølgende år.

Den løbende opdatering (kvartalsrullet) har til formål at sikre, at man indarbejder de ændringer, der naturligt forekommer ikke kun som følge af ekstraordinært turbulente og konkurrenceprægede omgivelser, men også også som følge af andre forhold. Dermed har princippet ligheder med den udbredte proces, hvor man f.eks. kvartalsvis udarbejder et forecast for virksomhedens årsresultat – men er dog ganske anderledes. Dels fordi forecastet også vedrører et kommende kalenderår, og dels fordi der ikke foregår en traditionel årsbudgettering på noget tidspunkt.

3.2. Præstationsevaluering baseret på benchmarking

Når virksomheden i stedet for et fast budget anvender rullende forecasting til planlægningsbrug, afspejles den aktuelle situation i den plan, der arbejdes ud fra – men forecastet vil ikke på samme måde som et budget blive anvendt som grundlag for præstationsevaluering. I Beyond Budgeting-litteraturen anbefales det, at der anvendes benchmarking med sammenlignelige enheder (peer group) som grundlag for evalueringen og ligeledes som grundlag for eventuel incitamentsbaserede aflønning. Denne anvendelse af relative mål, gælder både virksomheden som helhed, idet denne benchmarkes mod konkurrenter, og internt, hvor de enkelte ansvarscentre benchmarkes mod hinanden (Hope & Fraser 2003c).

Selvom de motivationsmæssige konsekvenser ved at bruge benchmarking er mere komplekse, end Beyond Budgeting fortalerne umiddelbart giver udtryk for (Sandalgaard & Bukh 2008b), har relative præstationsmål potentielt flere fordele. Ikke mindst ved den ansvarlige ikke på forhånd, hvilken performance, der skal leveres (det afhænger jo af, hvordan peer gruppen klarer sig), og Hope & Fraser (2003c) argumenterer derfor for, at denne usikkerhed vil motivere til hele tiden at yde det optimale. Ligeledes er det en central pointe, at målene ikke er årlige forhandlede mål, men derimod mere langsigtede og baseret på at være de bedste blandt sammenlignelige enheder. Dermed reduceres den traditionelle budgetproblematik, hvor præstationer evalueres i forhold til et budgetmål, der

blev fastlagt for lang tid siden, og hvor forudsætningerne måske har ændret sig efterfølgende.

3.3. Bedre målstyring

Udover, at præstationsvurdering skal baseres på relativ forbedring frem for på opnåelse af et fast budgetmål, anbefales det også i Beyond Budgeting-litteraturen, at de mål, der indgår i benchmarkingen, omfatter et bredere udvalg af Key Performance Indicators (KPI'ere). Derfor indgår Balanced Scorecard ofte som et centralt element (Hope & Fraser 2003a; Bogsnes 2009). Et eksempel på sådanne KPI'er er »cost-to-income-ratios« (Hope & Fraser 2003b), hvor der sættes en grænse for, hvor meget omkostningerne må udgøre af omsætningen samt traditionelle mål som for eksempel kundetilfredshed.

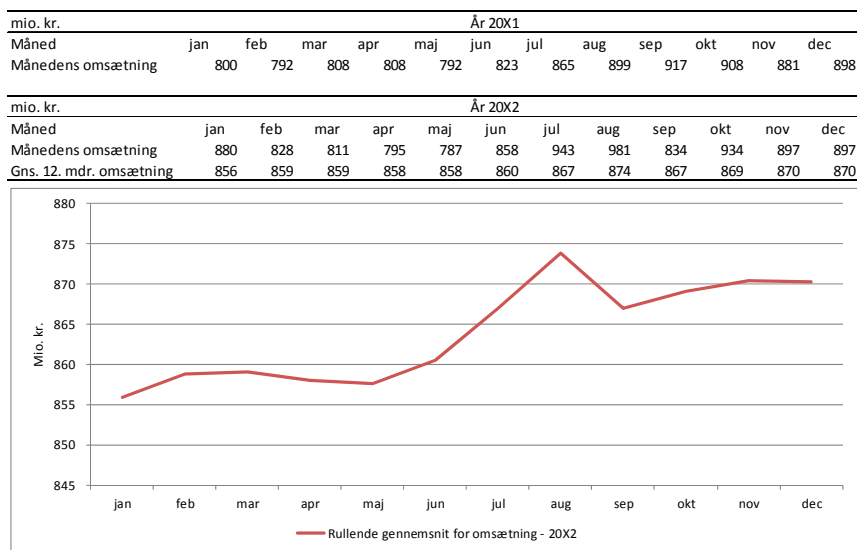
Endelig anbefales det i Beyond Budgeting-litteraturen, at performanceevalueringen foregår »with hindsight« (Hope & Fraser 2003a), altså med en grad af subjektivitet i præstationsevalueringen (Hansen *et al.* 2003), således som både Manzoni (2010) og Petersen (2011, p. 6) anbefaler, så det hviler på en ledelsesmæssig vurdering, i hvilket omfang påvirkningen fra ukontrollerbare begivenheder skal have indflydelse på bonus.

3.4. Styring efter trendkurver

Som supplement til den rullende forecasting baseres både benchmarking og målstyring på udviklingstendenser ved anvendelse af glidende gennemsnit, trendkurver eller lignende. Dermed sættes både fokus på ændringen i forhold til tidligere perioder (Hope & Fraser 2003a) og virksomhedens underliggende retning. I praksis kan dette gøres ved f.eks. at beregne et gennemsnit af de seneste 12 måneder (se også Kaplan & Jorgensen (2001) for eksempel fra Borealis). En stigende trend vil således være et udtryk for, at nyeste måned er bedre end den tilsvarende måned året før (idet den nyeste måned jo netop har erstattet den tilsvarende måned året før i beregningen).

Princippet er illustreret i figur 10.2, hvor vi har lavet et eksempel på et rullende 12 måneders gennemsnit. Som det fremgår af figuren, så falder kurven i september, idet omsætningen i september 20X2 er lavere end i september 20X1. I oktober 20X2 er omsætningen højere end i den tilsvarende måned året før, og kurven stiger igen. På den måde angiver kurven hele tiden, om man forbedrer sig i forhold til perioden året før, og kurven er således et værktøj til at få fokus på forbedringer i forhold til tidligere perioder fremfor fokus på budgetafvigelse.

Figur 10.2: Eksempel på styring efter 12 måneders rullende gennemsnit



3.5. Trin 2: Radikal decentralisering

Udover disse tekniske elementer i Beyond Budgeting pakken består det andet trin af en radikal decentralisering (Hope & Fraser 2003a), hvor der gives handlefrihed til de decentrale enheder, hvor f.eks. organiseringen omkring kundeorienterede teams bliver central. Dette understøttes af styringselementerne ovenfor således, at det f.eks. er team-baseret performance eller hele virksomhedens resultater, der ligger til grund for en eventuel bonusafklønning (Hope & Fraser 2003c), og der i mindre grad anvendes bonus baseret på individuelle præstationer.

Derudover understreger Hope & Fraser (2003a) også vigtigheden af klare værdier og grænser samt en åben informationskultur. Der er således en række styringselementer i Beyond Budgeting pakken, der umiddelbart sagtens vil kunne forenes med mere traditionel budgetstyring, om end det vel implicit er antagelsen hos Beyond Budgeting fortalere, at disse elementer i mindre grad er forenelige med en traditionel budgetkultur.

4. Andre løsninger på budgetproblemerne

Det er ikke et nyt fænomen, at budgetter kritiseres. Allerede Argyris (1953) påpegede, at budgetter kunne have negative konsekvenser for organisationen, og Hopwood (1972) fandt, at en ledelsesstil med overdrevent fokus på budgetoverholdelse kunne forringe relationen mellem lederen og dennes medarbejdere. Ligeledes er problemerne med at anvende budgetter, når omverdensusikkerheden er stor, også velkendte, idet der er foretaget en lang række undersøgelser af sammenhængen mellem omverdensusikkerhed og brugen af budgetter, omend disse undersøgelser har haft divergerende resultater, jf. Hartmann (2000).

For så vidt angår gaming, så viser Schweitzer *et al.* (2004), at faste mål kan føre til gaming, men der er også en omfattende empirisk dokumentation for, at specifikke og krævende, men opnåelige mål fører til bedre præstationer (Locke & Latham 2002). Når det gælder kritikken af ressourceforbruget forbundet med budgettering, så er der ingen tvivl om, at det selvfølgelig tager tid at udarbejde budgetter ikke mindst i store virksomheder, men så længe gevinsten overstiger omkostningen, så vil virksomheder budgettere (Horngren 2004). En tidligere undersøgelse af danske virksomheders holdning til budgetter viste da heller ikke en voldsom stor utilfredshed med budgetter (Sandalgaard & Bukh 2009). Samtidig er der heller ingen videnskabelige undersøgelser, hverken i Danmark eller i udlandet, der tyder på, at virksomheder i stor stil afskaffer budgettet (Sandalgaard & Bukh 2015).

Det kan også diskuteres, om Beyond Budgeting-principperne kan anvendes i alle typer virksomheder, og ikke mindst om den grundmodel, som elementerne fra afsnit 3 afspejler, kun kan anvendes i særlige organisationsstrukturer (Sandalgaard & Bukh 2015). Eksempelvis er der i Beyond Budgeting fokus på benchmarking, hvilket kræver, at der kan etableres relevante benchmarks. Dette kan være en udfordring, ikke mindst når det gælder intern benchmarking af budgetenhederne (Hansen *et al.* 2003; Sandalgaard & Bukh 2014). De case-studier, der indtil nu er publiceret på baggrund af Beyond Budgeting virksomheder, indikerer da også, at virksomhederne fortsat anvender faste præstationsmål (Sandalgaard & Bukh 2015).

Hvorum alting er, så er fremkomsten af Beyond Budgeting modellen en god anledning til, at man som økonomiansvarlig i en organisation gør sig overvejelser med hensyn til, om den nuværende måde at planlægge og følge op på er optimal. Måske har virksomhedens nuværende sty-

ringspakke fået lov at udvikle sig efterhånden, som virksomheden er vokset, og er måske derfor ikke helt optimal i forhold til virksomhedens nuværende situation. Spørgsmålet er så, hvorvidt man skal gå radikalt til værks og helt afskaffe budgettet? Som tidligere nævnt ser flere Beyond Budgeting virksomheder ud til fortsat at have faste mål, ligesom der også er andre budgetlignende elementer i deres styringspakke (Sandalgaard & Bukh 2015). Fremfor at fokusere på, hvorvidt man skal afskaffe budgettet eller ej, så forekommer det således mere relevant at fokusere på, hvordan man samlet set får skruet en styringspakke sammen, som løser virksomhedens styringsbehov (med eller uden budgetter). I nedenstående har vi taget udgangspunkt i mulige løsninger til de kritikpunkter, der blev angivet i afsnit 2.

4.1. Budgetter er ressourcekrævende

Den umiddelbare løsning på, at budgettering er ressourcekrævende kunne være at effektivisere og optimere budgetprocessen, herunder anvendelsen af øget IT-understøttelse, men inden man automatiserer en proces, bør man naturligvis undersøge, om processen i det hele taget bidrager til virksomhedens værdiskabelse og målopfyldelse. Den radikale løsning er helt at droppe budgettet, som foreslået af Beyond Budgeting-litteraturen, men man kunne jo også starte med at se, hvilken information, der er nødvendig på de forskellige organisatoriske niveauer og ikke mindst i relationen mellem de organisatoriske niveauer.

Behovet for detaljeringsgrad kan variere mellem de organisatoriske niveauer (Sandalgaard & Bukh 2014), således, at der på det operationelle niveau i det enkelte ansvarscenter kan være behov for at følge op detaljeret på enkeltposter, f.eks. hvad angår omkostninger. I relationen mellem lederen af ansvarscenteret og dennes overordnede er der måske ikke behov for, at der budgetteres og rapporteres med stor detaljeringsgrad, idet dette måske netop øger de problematikker, der blev diskuteret ovenfor. I mange situationer må det også forventes, at det kræver færre ressourcer at udarbejde et forecast end at gennemføre en budgetproces.

Jo mere detaljeret, der budgetteres og rapporteres videre, desto flere spørgsmål kan der også blive stillet, og desto mere giver man sin overordnede mulighed for at være involveret i planlægning og opfølgning, hvad enten dette opfattes som uhensigtsmæssig indblanding eller som udtryk for ansvar eller ledelsesmæssig opbakning. Man skal derfor gøre sig klart, om man skal aggregere ledelsesinformationen, når der rapporteres opad i organisationen, således at den overordnede kun kan se hoved-

tallene, mens den underordnede så besidder en mere detaljeret information til eget styringsbrug. På den måde er der dels færre tal, der skal rapporteres og konsolideres, samtidig med at det overlades til den enkelte leder af et ansvarscenter selv at disponere mellem de enkelte poster, uden at man af den grund får spørgsmål fra sin overordnede. Østergren & Stensaker (2011) beskriver eksempelvis, hvorledes der i en virksomhed sættes overordnede mål (targets) samtidig med, at der gives større handlefrihed med hensyn til, hvordan målet nås. Den decentralisering, der således gives, er ikke mindst vigtig, når virksomhedens omverden, er omskiftelig jf. nedenfor.

4.2. Budgetter er ude af trit med omverdenen

Umiddelbart lyder det besnærende, når Beyond Budgeting-litteraturen argumenterer for at afskaffe budgetter, idet det ikke giver mening at lave budget et år ud i fremtiden, når tingene hele tiden ændres. Omvendt ser man i lærebogslitteraturen argumenter for, at det netop i sådanne situationer er vigtigst at budgettere (Horngren *et al.* 2008). Ser man i den ældre contingency litteratur (f.eks. Galbraith 1973), argumenteres der for, at der opstår flere undtagelsessituationer, når omverdenen er usikker, og som følge heraf øget informationsflow, når disse skal rapporteres op i organisationen.

Hvis usikkerheden bliver tilstrækkelig stor, foreslår Galbraith (1973), at man i stedet anvender »targetting«, ved at opstille overordnede mål, mens man så giver frihed i relation til beslutninger om, hvordan man så skal nå målet. Dette minder om førnævnte Beyond Budgeting-case beskrevet af Østergren & Stensaker (2011), og det er således et eksempel på, hvordan man kan forsøge at opnå den decentralisering, som beskrives i Beyond Budgeting-litteraturen, samtidig med at faste mål bibeholdes. Dette forekommer hensigtsmæssigt, idet en lang række undersøgelser har vist, at anvendelsen af specifikke og krævende, men opnåelige mål, øger præstationen (Locke & Latham 2002) ligesom der i visse situationer er behov for forudsigelig målopfyldelse (Frow *et al.* 2010; Sandalgaard & Bukh 2014). Herudover skal det også bemærkes, at en styring efter relative mål baseret på benchmarking med en relevant peer group også vil kunne anvendes i sammenhæng med specifikke og krævende men opnåelige mål – f.eks. til at fastlægge målene.

En anden måde at håndtere usikkerhed på kunne være at øge organisationens evne til datahåndtering (Galbraith 1973) f.eks. gennem investering i IT-systemer. Man skal dog huske på, at der i forbindelse med bud-

getprocessen er en række delprocesser, som man ikke nødvendigvis kan IT-understøtte, eller hvor IT-understøttelse ikke alene kan være med til at øge hastigheden. Det gælder f.eks. den budgetforhandling, der typisk vil foregå mellem overordnet og underordnet.

Østergren & Stensaker (2011) beskriver således, hvordan målfastlæggelsen er blevet mere centraliseret, mens det som tidligere nævnt er blevet decentraliseret med hensyn til, hvordan man så vil nå målet. Tilsvarende analyserer Henttu-Aho & Järvinen (2013) flere Beyond Budgeting-cases og pointerer, at et fællestræk ved disse er en afkobling af den automatiske sammenhæng mellem target og planlægning, og hvor planlægningen sker ved hjælp af rullende forecasts, som fremfor alt skal afspejle realistiske forventninger. Disse forecasts sammenholdes så løbende med target, så fokus rettes mod gap-to-targets varianser (Henttu-Aho & Järvinen 2013, p. 13). En alternativ måde at foretage denne opfølgning på er at angive de årlige targets i grafen for de rullende 12 måneders gennemsnit, som blev vist i figur 10.2, således, at man rent visuelt kan danne sig et indtryk af, om den nuværende trend har retning mod det opstillede target.

4.3. Omfanget af gaming er vokset til et uacceptabelt niveau

En grundlæggende problematik i den traditionelle budgetproces er incitamentsstrukturen: Den budgetansvarlige har incitament til at opnå så nemt et budgetmål som muligt dvs. bygge luft (slack) ind i budgettet. En central målfastlæggelse (target setting) uden involvering vil reducere disse incitamentsproblemer, men man går i så fald glip af de positive sider af involvering. Budgetinvolvering (participative budgeting) er ifølge Shields & Shields (1998) et af de mest belyste områder indenfor økonomistyringen, og kigger man i lærebøger indenfor økonomistyring (f.eks. Anthony & Govindarajan 2006; Atkinson *et al.* 2012), anbefales budgetinvolvering af hensyn til motivation og informationsudveksling. Der er således både positive og negative effekter af at involvere i budgetlægningen.

Når problemstillingen præsenteres som et incitamentsproblem, er spørgsmålet, om incitamentsstrukturen kan ændres, således at problemerne kan fjernes? De mulige løsninger afhænger af virksomhedens konkrete forhold, og vi vil ikke gå i detaljer med mulige løsninger i dette kapitel. Som eksempel på, hvordan der kunne tænkes i andre baner, vil vi dog foreslå, at der kunne konstrueres en budgetproces baseret på Weitzman's (1976; jf. Kaplan & Atkinson 1998, kapitel 14) sandhedsinducerende model (Truth-Inducing Pay Schemes), som indebærer en bonusaflø-

ning, der er designet til at få den underordnede til at være ærlig i budgetudarbejdelsen, samtidig med at denne er motiveret til at yde sit bedste i løbet af budgetåret.

5. Konklusion

Trods kritikken mod traditionelle årlige budgetter ser disse fortsat ud til at være særdeles udbredte (Sandalgaard & Bukh 2015). Virksomheder har fortsat et behov for at lægge en plan, eksekvere planen og efterfølgende følge op på denne, som et led i den diagnostiske styring (Simons 1995; jf. Toldbod 2016). Imidlertid ændrer verden sig, og de krav, som virksomheder står overfor i dag, kan sagtens være anderledes end for blot få år tilbage. I den forbindelse er fremkomsten af Beyond Budgeting-modellen en god anledning til at kigge nærmere på, om den måde, hvorpå en virksomhed budgetterer på, skal justeres for at leve op til virksomhedens nuværende styringsbehov. Bruges der måske lidt for lang tid på at budgettere? Er den overordnede (eller controlleren) lidt for nidkær ved budgetopfølgningen, og blander man sig for meget i detaljerne i de enkelte ansvarscentre? Er der lidt for stort fokus på at *nå* målene (vha. gaming), fremfor at *slå* målene (vha. kontinuert forretningsmæssig optimering)?

Den radikale tilgang til disse problemstillinger vil være helt at afskaffe budgettet, men den foreslåede Beyond Budgeting-model (og dens benchmarking) kan i praksis give problemer, idet det kan være svært at finde enheder, der reelt kan benchmarkes. Som alternativ er der ovenfor blevet skitseret en række løsninger på de anførte problemer, og disse løsninger er ikke nødvendigvis i modstrid med budgetbrug. Der et retorisk element i Beyond Budgeting-diskussionen (f.eks. budget vs. forecast eller target vs. budgetmål), så fremfor at gøre det til et spørgsmål om budget eller ej, bør man have fokus på samlet set at få designet en styringspakke, der løser virksomhedens styringsbehov.

Litteratur

- Andersen, Michael & Carsten Rohde. 2016. Budgetteringens udfordringer og muligheder. I *Produktion og styring*, T.B. Kristensen & P.N. Bukh (eds). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Anthony, Robert & Vijay Govindarajan. 2006. *Management Control Systems*. 12. udgave. Boston: McGraw-Hill.

- Argyris, Chris. 1953. Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, Vol. 31, Nr. 1, pp. 97-110.
- Atkinson, Anthony A.; Robert S. Kaplan; Ella Mae Matsumura & S. Mark Young. 2012. *Management Accounting*. 6. udgave, International edition, New Jersey: Pearson.
- Bogsnes, Bjarte. 2009. *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Bunce, Peter; Robin Fraser & Lionel Woodcock. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, Vol. 6, Nr. 3, pp. 253-265.
- Cäker, Mikael & Sven Siversbo. 2014. Strategic alignment in decentralized organizations – The case of Svenska Handelsbanken. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 30, Nr. 2, pp. 149-162.
- Frow, Natalie; David Marginson & Stuart Ogden. 2010. Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Nr. 4, pp. 444-461.
- Galbraith, Jay R. 1973. *Designing complex organizations*. Reading, MA: Addison Wesley publishing company.
- Hansen, Stephen C.; David T. Otley & Wim A. Van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 95-116.
- Hartmann, Frank G. 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 451-482.
- Henttu-Aho, Tiina & Janne Järvinen. 2013. A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*, Vol. 22, Nr. 4, pp. 765-785.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 1997. Beyond Budgeting – Breaking through the barrier to the third wave. *Management Accounting*, Vol. 75, Nr. 11, pp. 20-23.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 1998. Measuring performance in the new organisational model. *Management Accounting*, Vol. 76, Nr. 6, pp. 22-23.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 1999. Beyond Budgeting – building a new management model for the information age. *Management Accounting*, Vol. 77, Nr. 1, pp. 16-21.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 2003a. *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 2003b. Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81, Nr. 2, pp. 108-115.
- Hope, Jeremy & Robin Fraser. 2003c. New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*, Vol. 45, Nr. 4, pp. 103-119.
- Hopwood, Anthony G. 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, pp. 156-182.
- Horngrén, Charles T. 2004. Management Accounting: Some Comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.
- Horngrén Charles T.; Gary L. Sundem; William O. Stratton; Jeff Schatzberg & Dave Burgstahler. 2008. *Introduction to Management Accounting*. 14. udgave. New Jersey: Prentice Hall.
- Jensen, Michael C. 2001. Corporate budgeting is broken – let's fix it. *Harvard Business Review*, Vol. 79, Nr. 10, pp. 94-101.

- Johnson, H. Thomas. 1978. Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s. *The Business History Review*, Vol. 52, Nr. 4, pp. 490-517.
- Kaplan, Robert S. & Anthony A. Atkinson. 1998. *Advanced Management Accounting*, 3. udgave. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
- Kaplan, Robert S. & Bjorn Jorgensen. 2001. *Borealis*. Harvard Business School Case: 9-102-048, december 2001, (Revideret februar 2008).
- Locke, Edwin A. & Gary P. Latham. 2002. Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation – A 35-Year Odyssey. *American Psychologist*, Vol. 57, Nr. 9, pp. 705-717.
- Malmi, Teemu & David A. Brown. 2008. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 287-300.
- Manzoni, Jean-François. 2010. Motivation Through Incentives: A Cross-Disciplinary Review of the Evidence. I *Studies in Managerial and Financial Accounting*, Vol. 20, pp. 19-63.
- Marginson, David. 2013. Budgetary control: What's been happening? I *The Routledge Companion to Cost Management*, F. Mitchell, H. Nørreklit & M. Jakobsen (eds). Routledge.
- Milgrom, Paul & John Roberts. 1992. *Economics, Organization and Management*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Orlando, Joseph M. & William E. Dailey. 2012. Budgeting and forecasting: Process tweaks or process overhaul. I *Handbook of Budgeting* 6. udgave, William R. Lalli (ed.). Hoboken: Wiley
- Otley, David. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- Petersen, Christian V. 2011. Regnskabsbaseret bonusaflønnning. I *Økonomistyring*, København: Børsen Forum.
- Riis, Jens Ove. 2016. Kompleksitet og integration: Udfordringer og virkemidler for industrielle virksomheder. I *Produktion og styring*, T.B. Kristensen & P.N. Bukh (eds). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2008a. Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, Nr. 5, pp. 507-536.
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2008b. Styring efter budgetmål: Er benchmarking som motivationsmodel et alternativ? I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2009. Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. I *Økonomistyring*. P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds). København: Børsen Forum
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2014. Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, Nr. 3, pp. 409-423.
- Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2015. Beyond Budgeting: Storm eller let brise? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 31, Nr. 1, pp. 41-82.
- Schweitzer, Maurice E.; Lisa Ordóñez & Bambi Douma. 2004. Goal setting as a motivator of unethical behaviour. *Academy of Management Journal*, Vol. 47, Nr. 3, pp. 422-432.

- Shields, J.F. & Michael D. Shields. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, Nr. 1, pp. 49-76.
- Simons, Robert. 1995. *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Toldbod, Thomas. 2016. Implementering og udvikling af strategi via virksomhedens styringspakke: Et overblik over udviklingen af Levers of Control typologien. I *Produktion og styring*, T.B. Kristensen & P.N. Bukh (eds). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Wallander, Jan. 1999. Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- Weitzman, Martin L. 1976. The new Soviet incentive model. *Bell Journal of Economics*, Vol. 7, pp. 251-257.
- Østergren, Katarina & Inger Stensaker. 2011. Management Control Without Budgets: A Field Study of »Beyond Budgeting« in Practice. *European Accounting Review*, Vol. 20, Nr. 1, pp. 149-181.