

# Styring efter budgetmål: Er benchmarking som motivationsmodel et alternativ?

af ph.d-stipendiat, Niels Sandalgaard,  
nis@business.aau.dk, Aalborg Universitet og  
professor, Per Nikolaj Bukh,  
pnb@pnbukh.com, Aalborg Universitet

## 1. Indledning

### Benchmark-baserede mål

I denne artikel vil vi fokusere på den rolle motivation og incitamenter har ved fastlæggelse af budgetmål og styring herefter. Artiklen følger op på diskussionen af mål- og budgetstyring ved anvendelse af benchmarking i en tidligere artikel (Bukh *et al.* 2008). Derfor vil vi have særlig fokus på benchmark-baserede mål. Vi vil i artiklen sammenfatte, hvorledes den empirisk funderede litteraturs resultater kan bidrage til at belyse, hvordan budgettering kan påvirke motivation. Desuden vil vi analysere, hvilken effekt den brug af benchmark-baserede mål, der foreslås i Beyond Budgeting (bl.a. Hope & Fraser 2003), kan forventes at have.

### Beyond budgeting-modellen som alternativ til den sædvanlige måde at budgettere på

I Beyond Budgeting-modellen, som flere større danske virksomheder mere eller mindre direkte har fundet inspiration i ved design af nye økonomistyringsmodeller, advokerer man for en såkaldt adaptiv og decentral ledelsesmodel. Beyond Budgeting præsenteres som et alternativ til den sædvanlige måde at budgettere på, således som denne bl.a. repræsenteres i den normative angelsaksiske økonomistyringslitteratur (f.eks. Anthony & Govindarajan 2006; Horngren *et al.* 2007; Atkinson *et al.* 2007), hvor det især er præstationsmotivation, der er fokus på. Vi vil i artiklens sidste del gå mere i detaljer med disse nye økonomistyringstan-

ker for at vurdere, hvilke implikationer de har for motivationen i en budgetproces.

**Artiklens struktur**

Den resterende del af artiklen er struktureret således, at vi i afsnit 2 tager udgangspunkt i den normative udenlandske litteratur om budgetlægning og ser nærmere på, hvilken motivationsmæssig rolle budgetmål har. Herefter vil vi i afsnit 3 præsentere, hvorledes relative mål tænkes anvendt i Beyond Budgeting-modellen, og hvorledes disse kan anvendes ved fastlæggelsen af bonusmål. I afsnit 4 diskuteres det, hvilke effekter relative mål kan forventes at have og endelig afsluttes artiklen i afsnit 5 med konklusion og perspektivering.

**2. Hvordan motiverer budgetmål?****Erhvervs-  
økonomiske  
paradigmer**

Det er velkendt, at den erhvervsøkonomiske litteratur er fragmenteret, og at forfatterne har mange forskellige perspektiver og udgangspunkter for det de skriver. Ofte taler man – i al fald, når det er forskere, der skriver – om forskellige paradigmer. En grov inddeling er, at man som én gruppe finder en foreskrivende eller normativ litteratur, der ud fra funktionelt orienterede paradigmer beskriver, hvorledes man skal eller bør gøre. Som en anden gruppe findes litteratur, der beskriver konsekvenser, adfærd, effekter etc. ud fra mere fortolkningsorienterede paradigmer.

**Paradigmerne  
supplerer hinanden**

Dette er naturligvis netop en grov inddeling af litteraturen og dels kunne der laves andre opdelinger og dels kunne der inden for de to grupper foretages mere detaljerede opdelinger. Ligeledes er det centralt for forståelsen af et fagområde, at de forskellige paradigmer adresserer det samme genstandsfelt, og at den forståelse og indsigt litteraturen giver inden for de to paradigmer, normalt supplerer hinanden. Det betyder for eksempel at en forståelse for, hvilke effekter forskellige typer budgetlægningsmodeller vil have, giver en bedre mulighed for at udvikle effektiv budgetlægning. Omvendt vil en god indsigt i, hvorledes budgetlægningsmodeller skal udvikles i praksis, gøre det nemmere at forstå og undersøge, hvad effekterne af modellerne er.

## 2.1. Den normative budgetlægningslitteratur

**Normativ budgetlægnings er væsentlig for mange og har påvirket dansk økonomistyrings-tradition**

Budgettering er et af de mest centrale område i økonomistyringen, og selvom man ikke arbejder i en økonomiafdeling, vil de fleste økonomer på en eller anden måde få berøring med budgetter, og mange vil på et eller andet tidspunkt i deres karriere blive aktivt involveret i at lægge budgetter eller at forholde sig til konsekvenserne af udviklingen i forhold til et budget. Derfor er den litteratur, der beskriver, hvordan man udarbejder budgetter ud fra et normativt perspektiv væsentlig, og det er da også denne type litteratur, der har domineret den danske økonomistyringstradition med forfattere som Vagn Madsen (1970), Zakken Worre (1978a, 1978b) og senere Preben Melander (2001) samt Michael Andersen & Carsten Rhode (2007).

**Den normative angelsaksiske litteratur dominerer**

Ligeledes har både den nordamerikanske (Anthony & Govindarajan 2006; Horngren *et al.* 2007; Atkinson *et al.* 2007) og engelske (f.eks. Drury 2000) økonomistyringslitteratur et normativt udgangspunkt, og der præsenteres i denne litteratur en nogenlunde ensartet budgetlægningsproces (se Sandalgaard & Bukh (2008) for en kortfattet analyse af budgetlægningsens formål i den angelsaksiske normative litteratur). Da denne type litteratur på flere universiteter herhjemme er udgangspunktet for undervisningen, vil vi i denne artikel tage udgangspunkt i den normative angelsaksiske litteratur.

**Fokus på præstations-evaluering**

I den normative litteratur er motivation i form af præstations-evaluering et vigtigt formål med budgettet. Budgettet motiverer ved at afspejle de finansielle mål for det kommende år: Den budgetterede omsætning afspejler det salg, som salgsafdelingen skal generere, dækningsgraden afspejler målet for effektivitet i produktionen og mål for salgs- og indkøbspriser, kapacitetsomkostningsbudgettet afspejler målet for, hvad man må bruge af omkostninger osv.

## 2.2. Motiverer budgetmål?

**Budgetmål har en motivationsmæssig effekt**

De fleste undersøgelser af effekten af at opstille budgetmål påviser, at fastlæggelsen af mål har en motivationsmæssig effekt. Andre konklusioner i de senere undersøgelser viser, at motivation øges i takt med, at budgetmålets sværhedsgrad øges, men kun op til et vist niveau, hvorefter motivationen vil falde igen. Endvidere viser undersøgelser, at mål

**Øget fokus på præstation de senere år, har ikke kun givet en positiv udvikling**

bør være krævende, men opnåelige og at det er vigtigt, at målene er klare, specifikke og at der gives feedback<sup>1</sup>.

Præstation som motivationsfaktor (f.eks. i form af et budgetmål) er således ikke en ny tanke, men ifølge Spreier *et al.* (2006) er det generelle fokus på præstation forøget betydeligt de senere år. Det er imidlertid ikke kun en positiv udvikling, idet ledelse med et overdrevet fokus på præstation kan være farlig. Spreier *et al.* (2006) påpeger, at ledere drevet af (over)præstation ganske vist kan være meget succesfulde på kort sigt, men med et ubarmhjertigt fokus på opgaver og mål kan en leder på sigt ødelægge præstationerne. Endvidere anføres det, at et for intenst fokus på at præstere bl.a. kan ødelægge tillid og underminere moral samt reducere produktivitet. Som eksempel på dette nævnes den tidligere Enron chef, Jeffrey Skilling, og argumentationen i Spreier *et al.* (2006) minder dermed på visse punkter om Beyond Budgeting-kritikken (se f.eks. Hope & Fraser 2003), der også nævner Enron og WorldCom som eksempel på, at overdrevet fokus på at leve op til budgetmål ("fixed performance targets") fører til uetisk adfærd.

### 2.3. Potentielle problemer med budgetopfølgningen?

**Ensidigt fokus på negative budgetafvigelser kan påvirke motivationen**

Det er ikke kun selve budgetmålet, der har motivationsmæssig betydning, men også måden, hvorpå der foretages budgetopfølgning, har betydning. Undersøgelser har vist, at budgetter som ledelsesværktøj kan medføre et ensidigt fokus på de negative afvigelser og afvigelsesforklaringer frem for fokus på positive afvigelser (se f.eks. Ronen & Livingstone 1975). Betydningen heraf er, at budgettet bliver opfattet som fokuserende på straf for negative afvigelser, hvilket kan have negative effekter på motivationen.

**Budgetfokuseret ledelsesstil og fleksibel ledelsesstil giver forskellige resultater**

Hopwood (1972) fandt, at en ledelsesstil med stramt fokus på budgetopfølgning medførte kortsigtet fokus og en ufleksibel beslutningsproces. En ledelsesstil med overdrevet budgetfokus gav endvidere risiko for dysfunktionelle beslutninger og manipulation af data samt et arbejdsklima præget af mistillid og rivalisering. Modsætningen til den budgetfokuserede ledelsesstil er en mere fleksibel og langsigtet ledelses-

1) Se f.eks. Stedry (1960), Hofstede (1967), Kenis (1979), Hirst & Lowy (1990) og Hirst & Yetton (1999) for yderligere vedrørende motivationseffekten ved at opstille budgetmål.

stil med mindre fokus på kortsigtet budgetopfølgning, men mere fokus på langsigtet indtjeningsoptimering, hvilket i Hopwoods undersøgelser resulterede i bedre resultater end den meget budgetfokuserede ledelsesstil.

## 2.4. Løn og bonus som motivationsfaktor?

### Incitaments-aflønning og bonusmodeller

Det er efterhånden blevet ganske almindeligt i danske virksomheder at anvende incitamentsaflønning ikke blot blandt topledelsen, men også til en bredere lederkreds og ofte også generelt til virksomhedens medarbejdere. Selvom denne bonus normalt ikke knyttes direkte til at overholde budgettet og sammensættes af flere faktorer, vil væsentlige elementer i private virksomheders bonusmodeller ofte være knyttet til finansielle mål, der er fastlagt med udgangspunkt i budgetter.

### Hvad driver motivationen, belønning eller præstationen?

I den normative litteratur betragtes budgetmålene som et oplagt udgangspunkt for præstationsevaluering og aflønning, men dette er ikke uproblematisk. Som påpeget af blandt andre Jensen (2001, 2003) og Schweitzer *et al.* (2004) risikerer målstyring, udover at motivere på en konstruktiv måde, også at skabe dysfunktionel eller uetisk adfærd i medarbejdernes bestræbelser på at leve op til målene. Dette er særligt udpræget, når man er meget tæt på (men under) målet. Resultaterne er ikke signifikant påvirket af, hvorvidt der er knyttet belønning til målopfyldelsen eller ej, hvilket tyder på, at det måske i højere grad er tilfredsstillelsen ved at præstere frem for en eventuel belønning, der driver motivationen.

### Tvivel om motivationseffekten af præstationsaflønning

Der er visse steder i litteraturen (f.eks. Kohn 1993 og Pfeffer 1998) sået tvivl om, hvorvidt præstationsbaseret aflønning overhovedet har en effekt eller måske ligefrem skader den langsigtede (indre) motivation. Præstationsaflønning skaber ganske vist en ydre motivation, men påstanden er, at det skader den langsigtede indre motivation. Dette synspunkt er i overensstemmelse med den klassiske motivationsteori (se Herzberg 1959), der blandt andet påpeger, at løn ikke er en motivationsfaktor, men en hygiejnefaktor; dvs. aflønning kan ikke i sig selv skabe motivation, men manglende løn kan skade motivationen.

### Belønninger antages at give indirekte nytte

Det økonomiske funderede argument for penges rolle i adfærdsmotivation er, at penge giver indirekte nytte, idet den marginale nytte af penge afhænger af, hvilken nytte de va-

**Bonus skal være højere jo højere grundløn, for at give samme motivationseffekt**

rer, der kan købes for pengene, giver. Dette indebærer en rationelt funderet kalkulation, der svarer til den antagelse, der ligger bag vores konventionelle forståelse af aktiemarkeder og aktiepriser, hvor investorerne antages at fokusere på den forbrugsrelaterede nytte de kan finansiere ved afkast fra aktiemarkedet frem for afkastet i sig selv (jf. Lucas 1978).

Konsekvensen heraf er, at jo højere løn man har jo flere behov har man allerede opfyldt, og jo mindre marginalnytter har man af en bonus, hvorfor en bonus skal være højere jo højere grundløn man har for at give den samme motivationseffekt. Ligeledes vil argumentet være, at jo hårdere og jo mere vi skal arbejde, jo større skal bonussen være for at vi vil bytte med nytteværdien af fritid. Det lyder intuitivt besnærende, men den nyeste forskning, der baserer sig på empiriske analyser af hjernens funktion i beslutningsteori, såkaldt *neuroeconomics*<sup>2</sup> (jf. Camerer *et al.* 2005) har imidlertid sået tvivl om disse helt fundamentale antagelser om penges rolle i de økonomiske teorier. Det har nemlig vist sig, at pengeaktiverer de samme områder i hjernen som en række direkte motivationsfaktorer.

**Kan penge være en motivationsfaktor i sig selv?**

Dette er et område, som der i øjeblikket forskes en del i, men der er tegn på, at penge måske optræder som en motivationsfaktor i sig selv, og at den effekt en pengebaseret belønning vil have i en incitamentsbaseret aflønning kun indirekte er relateret til den forbrugsmæssige nytte heraf. Konsekvensen heraf vil ikke blot være, at pengebaserede aflønninger har adfærdsmæssige konsekvenser men også, at det faktisk har en indre motivationsmæssig effekt.

**Forventning om belønning giver effekten**

Det centrale er her, at det er forventningen om belønningen, der giver effekten. Jo større forventet belønning, jo kraftigere aktiveres hjernen – og når belønningen er modtaget forsvinder aktiveringen, hvilket er fuldstændig den samme reaktion som skabes af forventningen om mad eller forventningen om sex (Morse 2006). Forskningsområdet *neuroeconomics* rejser nogle spændende perspektiver, men det ligger ganske givet en del år ud i fremtiden før vi ad denne vej får større indsigt i præcist, hvordan budgetbaserede mål og belønninger fungerer – og ikke mindst, hvordan modellerne skal designes.

2) Tak til Jeanne Sørensen for at henlede vores opmærksomhed på den forståelse, som *neuroeconomics* kan give, ved design af incitamentsmodeller.

## 2.5. Sammenfatning af budgetmåls motivationseffekt

Vi har ovenfor opridset resultaterne fra en udvalgt del af den empiriske forskning vedrørende de motivationsmæssige effekter af at fastlægge og styre efter budgetmål. Det findes også andre undersøgelser på området, men vores formål har ikke været at give en fuldstændig oversigt over forskningen, men snarere at præsentere nogle af de centrale resultater samt nogle af de nyere tendenser i forskningen.

### Krævende, men opnåelige mål

Generelt er der en forskningsmæssig dokumentation for, at budgetmål skal fastlægges ud fra den velkendte tommelfingerregel, om at være krævende, men opnåelige. Hvis ikke de er krævende, anstrenger man sig ikke nok – og hvis ikke de er opnåelige, vil de have mindre effekt som motivationsfaktor: Man vil enten opgive på forhånd eller man vil "snyde", dvs. de såkaldte dysfunktionelle effekter af incitamentsstyringen sætter ind.

### Være opmærksom på konsekvenserne

Selvom det er en populær antagelse, at det er vigtigt at følge systematisk og konsekvent op på budgetmål samt at integrere disse med bonusmodeller, er det værd at være opmærksom på de negative konsekvenser, som dette kan have. Det er nok i praksis vanskeligt at sige – på forhånd – om de negative konsekvenser vil overskygge de positive. Men det er velunderbygget, at en meget stram budgetstyring med fokus på negative varianser og bonus for opnåelse af meget krævende budgetmål kan være problematisk. For det første fører det ikke nødvendigvis til et motiverende og samarbejdsfremmende arbejdsklima – og for det andet kan det i sig selv fremme manipulation, kortsigtethed, ufleksibilitet etc.

Det skal retfærdigvis siges, at vi i diskussionen ovenfor især har fremhævet de potentielt skadelige effekter af en overdreven stram budgetstyring, men det er vores oplevelse i praksis, at der kan være en tendens til at overse disse forhold, og at dette kan forværres af det øgede præstationsfokus, der opleves i mange virksomheder.

Spørgsmålet, som vi vil tage op i den resterende del af artiklen, er om disse forhold er generelle problemer, eller om de er knyttet til brugen af faste budgetmål, således som det er argumentet i beyond budgeting-litteraturen. Hvis det er tilfældet kan benchmark-baserede mål og den mere adaptive økonomistyringsmodel måske være mere effektiv. I forlæn-

gelse heraf vil vi diskutere, hvilke nye problemer, der kan knytte sig til brugen af benchmark-baserede mål.

### 3. På vej væk fra de faste budgetmål?

#### Fixed performance contract: virksomheden skal leve op til et fastsat budgetmål

Det er et hovedelement i Hope & Frasers (2003) kritik af brugen af budgetter, at disse fungerer som et præstationsmål for det kommende år og i praksis endda ofte som en såkaldt "fixed performance contract" i form af, at organisationen skal leve op til et på forhånd fastsat budgetmål for det kommende år, hvor bonus, anerkendelse, forfremmelse o. lign. knyttes til, hvorvidt målet nås.

#### Problemstillingerne kan være, at målene er for lette eller svære at nå

Blandt de problemstillinger, som dette medfører er, at hvis det faste mål i praksis viser sig for let at nå, vil det få medarbejderne til at reducere arbejdsindsatsen, når målet er nået. I vores neuroøkonomiske argumentation ovenfor svarer dette muligvis til, at når belønningen er opnået vil den automatiske motivation, som forventningen om en belønning skaber forsvinde. Hvis det omvendt viser sig for svært at nå målet, vil det måske motivere til dysfunktionel adfærd i et forsøg på alligevel at nå målet. Alternativt vil et mål, der er for svært at nå, blot være uden motivationseffekt eller måske endda have en demotiverende effekt.

#### Benchmarking som omkostningsbesparelse

Endvidere skal det påpeges, at selvom omkostningsbesparelser ikke er den væsentligste argumentation for at afskaffe budgetter, så er det dog et betydeligt element i kritikken af traditionelle budgetter. Hvis ikke budgetter skaber tilstrækkelig værdi, hvorfor så bruge ressourcer på at udarbejde dem? Beyond Budgeting modellens relative præstationsevaluering medfører, at de ressourcer man i dag bruger til at udarbejde budgetter kan bruges andetsteds eller spares væk. I stedet får man gennem benchmarking en standard, som det præsterede kan holdes op imod i form af peer gruppens realiserede resultater.

#### Kan Beyond Budgeting løse økonomistyringsopgaverne bedre end traditionel budgetteringsformer

Vi vil ikke i denne artikel analysere nærmere, hvorvidt Beyond Budgeting ud fra en funktionel synsvinkel løser organisationernes økonomistyringsopgaver bedre end mere traditionelle budgetteringsformer. Det vil i ligeså høj grad være et spørgsmål, der kræver en mere omfattende empirisk undersøgelse, hvor der kan tages højde for de konkrete elementer, der vil indgå i forskellige virksomheders budgetlægningspraksis, frem for om de bekender sig til Beyond Budgeting eller ej.



### 3.1. Fastlæggelse af mål i Beyond Budgeting-modellen

#### Fokus på andre motivationsfaktorer

En del af løsningen på den tilsyneladende utilfredshed med det traditionelle budget kunne være at øge fokus på andre motivationsfaktorer end præstation. Dette vil også være i overensstemmelse med de erfaringer med Beyond Budgeting, der præsenteres af Hope & Fraser (2003), samt de problemer med overdrevent præstationsfokus, der redegøres for i Spreier *et al.* (2006). Det er imidlertid vigtigt at understrege, at Beyond Budgeting-modellen også fokuserer på at præstere, men i modsætning til det traditionelle budget er de faste budgetmål erstattet med relative mål eller benchmarks.

#### Målene skal være relative og på baggrund af interne eller eksterne benchmark

Set ud fra en Beyond Budgeting-filosofi skal de mål, der danner grundlag for præstationsevalueringen, være relative og opstilles på baggrund af interne eller eksterne benchmark. Eksterne benchmark kan være i form af en peer gruppe f.eks. bestående af konkurrenter inden for branchen eller på anden måde sammenlignelige virksomheder. Hvis virksomhedens struktur muliggør det, kan interne peer grupper benyttes f.eks. i form af sammenlignelige afdelinger eller filialer. Pointen i modellen er, 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 gående ud på, at præstationer evalueres i forhold til et budgetmål, der blev fastlagt for lang tid siden, og hvor forudsætningerne måske har ændret sig efterfølgende.

#### The controllability principle

En problemstilling ved et fast budgetmål er, at negative budgetafvigelser måske kan henføres til forhold, som den underordnede ikke selv har haft kontrol over, hvilket strider mod "the controllability principle", som går ud på, at en ansvarlig skal vurderes på baggrund af det, som kan påvirkes (se f.eks. Antle & Demski 1988). Som påpeget af Ronen & Livingstone (1975) har det en demotiverende effekt at blive målt på forhold, som man ikke selv har indflydelse på, men ved at måle op mod sammenlignelige enheder antages det, at disse påvirkes på samme måde, hvis forudsætningerne ændrer sig, hvad enten det er i positiv eller i negativ retning.

**Benchmark på baggrund af KPI'ere****3.2. Incitamenter i Beyond Budgeting-modellen**

Et af principperne i Beyond Budgeting-modellen er som ovenfor nævnt, at præstationsvurdering skal baseres på relativ forbedring frem for på opnåelse af et fast budgetmål, og dette princip gælder også for præstationsafhængig aflønning. En sådan aflønning kan etableres på flere forskellige måder. En måde kan være at etablere en bonusmodel på baggrund af en række forskellige Key Performance Indicators (KPI'ere), der vægtes i et på forhånd fastlagt forhold. Disse benchmarkes så mod interne eller eksterne benchmark, og det vil derfor være muligt at opnå høj bonus selv i år med lave resultater, når bare man er bedre end den relevante peer group, som f.eks. kan være konkurrenterne.

**Tage højde for ændrede forudsætninger**

Ved at benchmarke mod andre enheder, som er afhængige af samme forudsætninger, får man korrigeret for den situation i den traditionelle budgetproces, hvor en medarbejder ikke får bonus, fordi forudsætningerne for det opsatte mål ændrer sig i ufordelagtig retning (eller omvendt får en "ufortjent" høj bonus, hvis forudsætningerne ændrer sig fordelagtigt). Som tidligere påpeget er det et spørgsmål om at korrigere for de forhold, som medarbejderen ikke har indflydelse på i overensstemmelse med "the controllability principle".

**Fordel ved benchmarking er, at alle yder deres optimale i hele perioden**

Benchmarking sker ex post dvs. ved afslutningen af en periode, og man vil således principielt først ved periodens udløb finde ud af, om det præsterede berettiger til bonus – man kender altså ikke målet på forhånd. Hope & Fraser (2003) anfører, at denne usikkerhed vil være medvirkende til at sikre, at man yder sit optimale, idet man ikke vil "læne sig tilbage og slappe af", når man har nået sit budgetmål. Bonus kan principielt fastsættes ud fra såvel individuelle præstationer, team baserede præstationer, forretningsenhedens præstationer og/eller hele virksomhedens præstationer, men det at fokusere på team-ånd fremhæves som et væsentligt element i Beyond Budgeting-modellen.<sup>3</sup>

3) Som eksempler på brugen benchmark-baserede præstationsmål i en Beyond Budgeting kontekst kan henvises til Statoil, hvor medarbejderbonus er fastlagt på baggrund af aktivers forrentning og aktieafkast relativt i forhold til en peer group (Johnson 2008) samt Danske Bank, der generelt måler filialers præstationer i forhold til peer group-præstationer for en række nøgletal (Overgaard & Borau 2008).

## 4. De relative præstationsmålskonsekvenser

### Relativ præstations- evaluering ved fælles usikkerhed kan øge indsatsen

Brugen af relativ præstationsevaluering er centralt, såfremt de enheder, der sammenlignes, står over for fælles usikkerheder. Ved at benytte benchmarking til at præstationsevaluere sådanne enheder, får man fjernet effekten af de fælles usikkerheder uden at reducere incitamenterne (se f.eks. Antle & Smith 1986). Noget af den videnskabelige litteratur på området fokuserer på værdien i, at de fælles usikkerheder "filtreres væk" gennem peer sammenligning, mens Frederickson (1992) påpeger, at relativ præstationsevaluering også øger konkurrenceelementet og dermed indsatsen.

### Forskellige empiriske resultater

De empiriske undersøgelser vedrørende udbredelsen af relativ præstationsevaluering giver forskellige resultater<sup>4</sup>. Visse undersøgelser viser, at brugen af relativ præstationsevaluering/incitantes er sjælden, mens andre har påvist en større sammenhæng mellem brugen af relativ præstationsaflønning og regnskabsbaserede præstationsmål. Som mulig forklaring på, at det ikke er entydigt udbredt, kan være, at topchefer har som en væsentlig del af deres job at handle ud fra ændringer i brancheforhold, hvorfor påvirkningen herfra ikke bør filtreres væk fra aflønningen.

### Dysfunktionelle effekter ved relativ præstations- aflønning

Blandt de mulige dysfunktionelle effekter ved relativ præstationsaflønning er, at det risikerer at motivere til at mindske branchens generelle indtjening. Populært sagt er der to måder at forbedre sin aflønning på: Enten ved at øge indtjeningen i sin egen virksomhed, uden at branchens indtjening forbedres, eller ved at fastholde egen indtjening, men mindske branchens indtjening. Dette kunne f.eks. ske ved at iværksætte konkurrencemæssige tiltag, som gør mere ondt på konkurrenterne (dvs. peer gruppen) end på ens egen virksomhed – uden at det i sig selv betyder, at man har gjort det godt. Hvis interne benchmarks benyttes (f.eks. mellem filialer/afdelinger), så betyder det i praksis, at det er bedre at tage en kunde fra en anden afdeling end fra en ekstern konkurrent, idet man derved forbedrer sin egen indtjening, samtidig med at indtjeningen hos et medlem af peer gruppen forværres. Aggarwal & Samwick (1999) påviser empirisk (i overensstemmelse med ovenstående), at relativ præstationsevaluering/aflønning er mindst udbredt i brancher

4) Se Aggarwal & Samwick (1999) for teori og empiri vedr. relativ performance evaluering.

**Fordele og ulemper ved specifikke mål**

med stor konkurrence. Det er yderligere værd at være opmærksom på, at man med en aggressiv styring efter mål baseret på intern benchmarking kan risikere at reducere motivationen til samarbejde og videndeling afdelingerne imellem, hvilket ellers kunne være en potentiel fordel ved benchmarking (jf. Bukh & Christensen 2007).

Et ensidigt fokus på placeringen i en peer gruppe risikerer som ovenfor illustreret at føre til kortsigtethed og dysfunktionel adfærd på samme måde som et ensidigt fokus på et fast budgetmål. Som tidligere nævnt angiver Hope & Fraser det som en fordel, at man ved benchmarking ikke kender det specifikke mål på forhånd (udover at man skal være bedre end dem man sammenlignes med). Logikken er groft sagt, at når man ikke kender det specifikke mål, så bliver det sværere at "game" det. Undersøgelser viser som tidligere nævnt, at man opnår den bedste motivation, når mål er specifikke, og en eventuelt mindre gaming risikerer derfor at ske på bekostning af motivationseffekten.

**Konsekvenserne af intern benchmarking er mere komplekse end Beyond Budgeting giver udtryk for**

Hope & Fraser mener derimod, at benchmarkingens uspecifikke mål gør, at folk ikke slapper af, når de når deres mål, men tværtimod vil forsøge konstant at forbedre sig. Denne effekt er dog langt fra givet. Ved en intern benchmarking vil man typisk periodisk (f.eks. hver måned) få angivet, hvordan man ligger i sin peer gruppe og vil derved få en indikation af, hvad der skal præsteres i den kommende periode for at ligge i toppen af peer gruppen. Hvis man drager en parallel til fodboldens verden, så er det jo før set, at et top hold, der ligger langt foran de nærmeste konkurrenter, begynder at slappe lidt af. Omvendt er det også set, at et bundhold, der er langt efter de nærmeste, mister motivationen fuldstændigt. De motivationsmæssige konsekvenser ved at bruge benchmarking er således mere komplekse end Beyond Budgeting fortællerne umiddelbart giver udtryk for.

**Ekstern benchmarking kan give dysfunktionel adfærd**

Ved en ekstern benchmarking (baseret på regnskabsoplysninger) vil man typisk kun kunne opgøre relativ performance med længere intervaller; ofte en gang om året. Selvom man derfor ikke løbende får indikationer af, hvad man skal præstere, så vil man ved en ekstern benchmarking trods alt kende peer gruppens resultater fra året før. Hvis de er børsnoterede vil man ydermere kunne tage udgangspunkt i deres resultatforventninger til det kommende år, og derved danne sig et billede af, hvad man skal nå (alternativt kan man ud fra ens branchekendskab lægge en passende ændringssats ind). Også ved ekstern benchmarking risikerer

**Benchmarking og afvigelsesforklaringer**

man således, at man på forhånd danner sig et billede af, hvad der er acceptabel performance, hvorved der sniger sig et budgetmål (med tilhørende risiko for dysfunktionel adfærd) ind ad bagdøren.

Et væsentligt læringselement ved benchmarking er at identificere de enheder, der relativt set præsterer godt på nøgleområder, og derefter finde ud af hvad disse enheder gør i forhold til mindre velpræsterende enheder. Benchmarking drejer sig i sagens natur om sammenligning, og ved en sammenligning finder man afvigelser, og når man finder afvigelser leder det ofte til spørgsmål om hvorfor og ikke mindst hvad vi kan gøre ved det. På den måde behøver benchmarking ikke at medføre mindre behov for afvigelsesforklaringer og rapportering og er dermed ikke i sig selv mindre bagudrettet end budgetter. Den dysfunktionalitet, der ofte påpeges i forbindelse med afvigelsesforklaringer m.v. i budgetteringen, slipper man således ikke automatisk for ved benchmarking. Det er i sidste instans et spørgsmål om design af hele benchmarking processen og afhænger (som ved design af budgetprocessen) bl.a. af ledelsesstilen.

**Beyond Budgeting alternativ model for budgetlægning****5. Konklusion og perspektivering**

I den nordamerikanske budgetlægningslitteratur er motivation især forbundet med budgettets funktion som et mål, der afspejler virksomhedens finansielle målsætninger. Hvis ikke budgetmålene nås, skal den negative afvigelse forklares, og eventuelle konsekvenser skal drages, ligesom der ofte knyttes positive incitamenter, herunder bonus, til opnåelsen af budgetmålene. Som udgangspunkt virker det meget naturligt, at både opfølgning og belønning vil bidrage til øgede anstrengelser for at nå de fastlagte mål. Men der er, som vi har præsenteret i artiklen her, også en række potentielle negative konsekvenser ved at fokusere overdrevet på budgettet som styringsværktøj, og i lyset heraf har Beyond Budgeting af nogle været foreslået som en alternativ model for budgetlægningen.

**Benchmarking kan være en løsning på dysfunktionelle konsekvenser, men kan også indeholde dem**

Beyond Budgeting er mere end blot nogle teknikker og præsenteres da også af ophavsmændene Hope & Fraser som en ny ledelsesmodel. Vi har her i artiklen valgt at fokusere på brugen af benchmark-baserede budgetmål, der er et af de centrale elementer i Beyond Budgeting. I Beyond Budgeting litteraturen bliver brugen af benchmarking fremstillet som

**Vigtigt at tilpasse ledelsesstilen og ledelsesprocesserne til de nye teknikker**

løsningen på det traditionelle budgets dysfunktionelle konsekvenser. Som påpeget i denne artikel er den relative præstationsevaluering imidlertid heller ikke uden potentielle dysfunktionelle konsekvenser, og det at erstatte traditionelle budgetteknikker med Beyond Budgeting teknikker risikerer derfor ligeledes at motivere til uhensigtsmæssig adfærd.

Det er således afgørende nødvendigt at få tilpasset ledelsesstilen/ledelsesprocessen til de nye teknikker, så man motiverer til den rigtige adfærd frem for at tro, at teknikkerne i sig selv gør arbejdet. Som påpeget af Horngren (2004) sker det ofte, at budgetterne får "skylden", når der er problemer i en organisation, men Horngren fremhæver, at budgetter blot er værktøjer, og at man derfor måske i stedet skulle kigge på, hvordan budgetterne bruges eller måske snarere på hele ledelsesprocessen.

## 6. Litteraturliste

Aggarwal, R. K. & A. A. Samwick. (1999). Executive Compensation, Strategic Competition, and Relative Performance Evaluation: Theory and Evidence. *The journal of finance*, Vol. 54, No. 6, December, pp. 1999-2043.

Andersen, M. & C. Rohde. (2007). *Virksomhedens økonomistyring*. 3. udgave København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Anthony, R.N. & V. Govindarajan. (2006). *Management Control Systems*, 12. udg. McGraw-Hill.

Antle, R. & J. S. Demski. (1988). The Controllability Principle in Responsibility Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 63, No.4, pp. 700-718.

Antle, R. & A. Smith. (1986). An Empirical Investigation of the Relative Performance Evaluation of Corporate Executives. *Journal of Accounting Research*, Vol 24, No. 1, Spring, pp. 1-39.

Atkinson, A., R. S. Kaplan, E. A. Matsumura & S. Mark Young. (2007). *Management Accounting*, 5th edition. Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Bukh, P.N. & K.S. Christensen. (2007). Når Controllere Benchmarkeres. I *Controlleren*, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, P.N., N. Sandalgaard & L.G. Dietricson. (2008). Benchmarking for controllere: metoder, teknikker og muligheder I Controlleren, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Camerer, C.; G. Loewenstein & D. Prelec. (2005). Neuroeconomics: How can Neuroscience Inform Economics. *Journal of Economic Literature*, Vol. XLIII, No. 1, pp. 9-64.

Drury, C. (2000). *Management and Cost Accounting*, 5th edition, London: Thomson Learning.

Frederickson, J. R. (1992). Relative Performance Information: The effects of Common Uncertainty and Contract Type on Agent Effort. *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 4, pp. 647-669.

Herzberg, F. (1959). *The motivation to work*. New York: Wiley & Sohns.

Hirst, M. K. & P. W. Yetton (1999). The effects of budget goals and task interdependence on the level of and variance in performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 205-216.

Hirst, M. K. & S. M. Lowy (1990). The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, pp. 425-436.

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.

Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, Vol. 10 (supplement), pp. 156-182

Horngren, C. T. (2004). Management accounting: some comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.

Horngren C. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton., J. Schatzberg & D. Burgstahler (2007). *Introduction to Management Accounting*. 14th edition. New Jersey: Prentice Hall

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.

Johnson, L.K. (2008). Statoil: Scorecard Success – the Second Time Around. *Balanced Scorecard Report*, #B08801B.

Kenis, I. (1979). Effects og Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 4, pp. 707-721.

Kohn, A. (1993). Why Incentive Plans Cannot Work. *Harvard Business Review*, Sept-oct., pp. 54-63.

Lucas, R. E. Jr. (1978). Asset Prices in an Exchange Economy. *Econometrica*, Vol 46, No. 6, pp. 1429-1445.

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

Melander, P. (2001). *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform – En introduktion*. 9. udgave. Handelshøjskolens Forlag.

Morse, G. (2006). Decisions and Desire. *Harvard Business Review*, Vol 84, No. 1, pp. 42-51.

Overgaard, J. B. & K. E. Borau (2008). Økonomistyring I Danske Bank. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.

Pfeffer, J. (1998). Six Dangerous Myths about Pay. *Harvard Business Review*, May-June, pp. 109-119.

Ronen, J. & J. L. Livingstone. (1975). An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets. *The Accounting Review*, October, pp. 671-85

Sandalgaard, N. & P.N. Bukh (2008). Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation? Bringes i *Økonomistyring & Informatik*.

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.

Spreier, S. W.; M. H. Fontaine & R. L. Malloy. (2006). Leadership Run Amok: The Destructive Potential of Overachievers. *Harvard Business Review*, June, Vol. 84, Issue 6, pp. 72-82.



Stedry, A. (1960). *Budget control and cost behaviour*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Worre, Z. (1978a). *Budgettering i chefferspektiv*. København: Civiløkonomiernes Forlag.

Worre, Z. (1978b). *Aktivitetsbudgettering*. København: Civiløkonomernes Forlag.

## 7. Om forfatterne

Cand.oecon. *Per Nikolaj Bukh*, ph.d. ([www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com)) er ansat som professor i økonomistyring ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Han er forfatter til en række artikler og bøger om ledelse og økonomistyring og har fungeret som rådgiver for en række private og offentlige virksomheder omkring design af økonomistyringssystemer.

Cand.oecon. *Niels Sandalgaard* er ph.d.-stipendiat ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet, hvor han forsker i nye budgetlægnings- og økonomistyringsmodellers brug i praksis. Han har tidligere været ansat i VKR Gruppen bl.a. som økonom og direktionsassistent.

