



Controlleren

Artikel trykt i Controlleren.
Gengivelse af denne artikel
eller dele heraf er ikke tilladt
ifølge dansk lov om ophavsret.

Børsen Ledelseshåndbøger er
Danmarks største og stærkeste
videns- og udviklingsklub. Uanset
hvilket område eller emne du
beskæftiger dig med, får du her
et komplet opslagsværk på print,
USB-nøgle samt onlineversion,
der giver dig overblik og indsigt.

Ledelseshåndbogen er et praktisk
og overskueligt værktøj til dig,
der vil være 100% opdateret
inden for et bestemt område
– selvom du har en travl hverdag.

© Børsen Forum A/S, 2010

Beyond Budgeting

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

1. Indledning

**Budgettering er
essensen af
økonomistyringen**

Budgettering er en central del af de fleste virksomheders ledelsesmæssige infrastruktur, og som påpeget af Horngren (2004, p. 210) demonstrerer budgettering ganske vel essensen af økonomistyringens (management accounting) grundlæggende ide: Kombinationen af økonomidata (accounting) og styring (management). Men på trods af budgettets centrale rolle er det naturligvis ikke det eneste element i virksomhedens styring – og økonomistyringens teknikker udgør i en moderne forståelse en samlet pakke af teknikker, der i den konkrete virksomhed er udviklet og tilpasset til virksomhedens behov (jf. Bukh 2008; Malmi & Brown 2008; Simons 1995).

**... Men det har
været udsat for kritik**

Igennem den sidste halve snes år har en reformering af den grundlæggende budgetmodel være et tilbagevendende debattema. I den akademiske litteratur har blandt andre Hansen *et al.* (2003) diskuteret kritikken af budgettets brug til både planlægning og præstationsevaluering. Der har været flere forslag til forbedringer af budgetprocessen og endda forslag om helt at afskaffe budgettet.

De centrale fortalere for at afskaffe budgettet til fordel for den såkaldte Beyond Budgeting (BB) model er Jeremy Hope & Robin Fraser (Hope & Fraser 2003a, 2003b, 2003c), der arbejder i regi af det såkaldte *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT); men også andre forfattere (Bogsnes 2009; Morlidge & Player 2010) har argumenteret for at erstatte den "traditionelle" budgettering med nye teknikker.

Hvad er traditionel budgettering?

Alle virksomheder har noget, der kan forbedres. Det er også tilfældet, hvad angår de økonomistyringsmodeller der anvendes. Men når der argumenteres for at ændre på den traditionelle budgettering er det essentielt at være helt klar over, hvad der forstås ved et traditionelt budget og at der ikke er tale om én bestemt model eller metode. Hvis man ser på større og veldrevne danske virksomheders budgetpraksis finder man reelt en mangfoldighed af teknikker, hvor flere af de teknikker, der foreslås i BB-litteraturen ofte i et eller omfang kan genfindes.

Det skal også understreges, at kritik mod budgetter ikke er et nyt fænomen. Allerede Argyris (1953) beskæftigede sig med utilfredsheden med budgetter, mens eksempelvis Churchill (1984) samt Barrett & Fraser (1977) påpegede nogenlunde de samme problemer med at bruge budgettet til forskellige formål samtidigt, som kan genfindes i litteraturen om Beyond Budgeting.

BB er for det første nogle konkrete teknikker

Beyond Budgeting repræsenterer, når man læser Hope og Fraser's (2003a) bog, for det *første* nogle forholdsvis konkrete anvisninger på, hvorledes konkrete teknikker som f.eks. rullende forecasting, trend kurver og relativ præstationsevaluering benyttes i kombination, således at disse tilsammen kan erstatte den traditionelle budgetlægning. Vi skriver med vilje "forholdsvis", for som det ofte ses i den amerikanske managementlitteratur, demonstreres metoderne på den ene side ved en række cases, der viser, hvordan helt konkrete (og ofte større) virksomheder har succes med at anvende de givne teknikker – og på den anden side ved en mere generel beskrivelse af, hvad metoderne består af.

BB er for det andet en styringsfilosofi

Men for det *andet* dækker Beyond Budgeting også en diskussion, der for tiden rumler i mange virksomheder: Der bruges ganske store ressourcer på at udarbejde budgetter, diskutere budgetter og følge op på budgetter; men der er samtidig en klar tendens til, at budgetlægning og budgetstyring har en række negative konsekvenser – uden nødvendigvis at give de fordele, som det kunne eller burde. En række af de potentielle problemer med den traditionelle budgetlægning, eksempelvis tilskyndelse til kortsigtede beslutninger, suboptimeringer, underbudgettering osv., har været velbeskrevet i litteraturen igennem mange år (se f.eks. Argyris 1953; Hofstede 1967), og mange forskellige løsninger og forbedringer har været foreslået.

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

Artiklens indhold

Vi vil i denne artikel give en præsentation af Beyond Budgeting-begrebet, således at dette kan danne grundlag for en konkret diskussion af i hvilket omfang det er relevant at lade sig inspirere af de erfaringer og tanker, som det indebærer. Det gør vi ved i afsnit 2 først at præsentere baggrunden for Beyond Budgeting. Herefter vil vi i afsnit 3 præsentere den kritik mod den traditionelle budgetlægning, som Beyond Budgeting indebærer. I afsnit 4 viser vi, hvilke elementer Beyond Budgeting består af, og endelig afsluttes artiklen i afsnit 5 med en kortfattet diskussion af mulighederne for at ændre budgetlægningen.

2. Beyond Budgeting som fænomen og begreb

Inspiration fra svenske virksomheder

Afskaffelse af budgettet er ikke en ny ide. Svenska Handelsbanken, som ofte fremhæves som et succesfuldt eksempel på en virksomhed, der ikke benytter budgetter (se eksempelvis Gary 2003, Hope & Fraser 2003a, Scarlett 2007, de Waal 2005, Wallander 1999), valgte allerede tilbage i starten af 1970'erne at afskaffe budgettet som led i en turn around under ledelse af Jan Wallander (Wallander 1999). Ifølge Wallander (1999) var Svenska Handelsbanken på daværende tidspunkt i gang med implementeringen af et budgetsystem, men da Jan Wallander tiltrådte som administrerende direktør valgte han at stoppe budgetteringsprojektet og indførte i stedet en ledelsesmodel uden brug af budgetter.

Bunce *et al.* (1995) er blandt de første forfattere, der præsenterer BB som en metode eller et koncept, og ikke blot en enkelt virksomheds erfaringer med at ændre i budgetlægningen. Udgangspunktet for Bunce *et al.* (1995) var resultaterne af et projekt indenfor avanceret budgettering iværksat

af den nordamerikanske ledelsesorganisation, CAM-I. To af artiklens forfattere (Peter Bunce og Robin Fraser) stiftede efterfølgende i 1997 *The Beyond Budgeting Roundtable* (BBRT), der ganske vidst er baseret på medlemskab og erfaringsudveksling mellem virksomheder, med det formål at udvikle en styringsmodel baseret på andet end traditionelle budgetter (Hope & Fraser 2003a), men som i praksis også fungerer som en base for konsulenteres rådgivning i relation til implementering af en budgetløs virksomhed.

The Beyond Budgeting Round Table

Arbejdsformen i BBRT var at udføre case-studier i virksomheder, der i et eller andet omfang havde afskaffet budgetterne, hvorefter erfaringerne herfra rapporteredes tilbage til medlemsvirksomhederne. På baggrund af disse erfaringer har man efterhånden udviklet en model, der tilsyneladende bygger på styring og ledelse uden budgetter, og det er denne model, der kaldes Beyond Budgeting. Modellen er blevet promoveret i en række artikler (se f.eks. Hope & Fraser 1997, 1999a, 1999b, 2003b, 2003c) samt ikke mindst i Hope & Fraser's (2003a) bog om emnet, hvor Svenska Handelsbanken og Borealis spiller en væsentlig rolle som cases.

I de følgende afsnit gennemgår vi argumentationen og modellen, som den præsenteres af Hope & Fraser (2003a). Fremstillingen i Hope & Fraser (2003a) er valgt som udgangspunkt, da denne model opsummerer det arbejde BBRT igangsatte i slutningen af 1990'erne og afspejler erfaringer i nogle af de oftest nævnte succeshistorier på området: Svenska Handelsbanken og Borealis. Gennemgangen af Beyond Budgeting modellen er i de følgende afsnit tilstræbt at være loyal, således at vi præsenterer forudsætninger, antagelser og postulerede effekter på de præmisser, som forfatterne selv lægger til grund.

Økonomistyringen er samling af styringssystemer

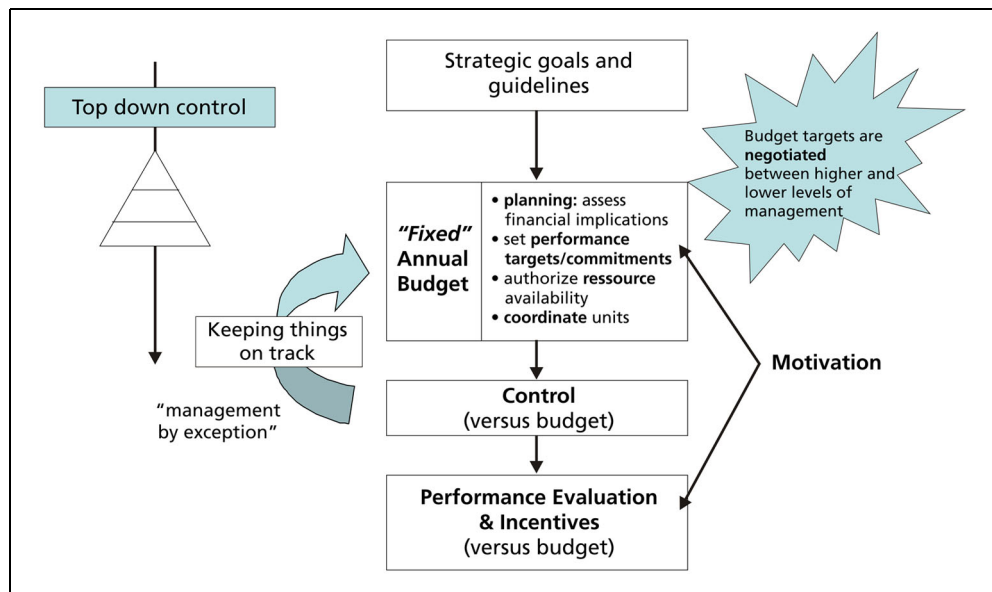
Selvom virksomheder, der i større eller mindre grad afskaffer det traditionelle årsbudgettet, ikke nødvendigvis implementerer en Beyond Budgeting model (jf. Neely *et al.* 2003), så vil de dog ofte skulle implementere dele af denne model f.eks. rullende forecast eller relativ præstationsevaluering i en eller anden form. Men BB modellen skal måske i højere grad anskues som en samlet pakke, dvs. en samling af styringssystemer (jf. Malmi & Brown 2008). De enkelte delelementer i BB modellen kan være forbundet med styrker og svagheder, men som samlet pakke kan de måske understøtte og afbalancere hinanden. En del af den kritik BB fortællerne ofte fremfører mod budgetter vil også kunne fremføres

mod andre traditionelle styringsmodeller, såfremt disse vurderes isoleret set.

3. Kritikken mod traditionelle budgetter

Fixed performance contracts

Den væsentligste del af kritikken mod traditionelle budgetter centrerer sig om, at årlige budgetter får karakter af "fixed performance contracts", hvor organisationen skal leve op til et på forhånd fastsat (budget)mål for det kommende år, og bonus, anerkendelse, forfremmelse og lignende knyttes til målopfyldelsen. Dette har især været omdrejningspunktet for Hope & Frasers (1997, 1999a, 1999b, 2003a, 2003b, 2003c) synspunkter ved introduktionen af Beyond Budgeting.



Figur 1. Traditionel budgetproces (kilde: Libby & Lindsey 2003)

Budgetprocessen

Det er ligeledes denne traditionelle opfattelse af budgetter, der er illustreret af Libby & Lindsey (2003) jf. figur 1, der beskriver en traditionel budgetproces på følgende måde: Hele budgetprocessen starter med strategien og de strategiske mål, der danner udgangspunkt for udarbejdelsen af et budget for det kommende år. I løbet af året sammenholdes de realiserede resultater med budgettet, og resultaterne evalueres herudfra. Der udarbejdes månedsrapporteringer til overordnede f.eks. bestyrelse eller koncernledelse, hvor afvigelser beskrives og (bort-)forklares. Såfremt der er negative afvigelse vil man forsøge at iværksætte korrigerende

handling og i yderste konsekvens udskifte den/de ansvarlige.

[Tre hovedårsager til utilfredshed med budgettet]

Hovedårsagen til, at utilfredsheden med budgetter er vokset de senere år opdeles af Hope & Fraser (2003a) i 3 overordnede kategorier, som vi i de følgende afsnit vil diskutere én for én:

1. Budgettering er dyrt og besværligt
2. Budgetter er ude af trit med konkurrencesituationen i dag og lever ikke længere op til behovene hos såvel topledelsen som hos de operative ledere
3. Omfanget af *gaming* er vokset til uacceptable højder

3.1. Budgettering er dyrt og besværligt

En typisk budgetprocedure i en større virksomhed begynder adskillige måneder før det nye budgetår starter. Den årlige budgetpakke sendes ud fra økonomiafdelingen med forskellige budgetforudsætninger m.v. Enhederne udarbejder budgetter, som bearbejdes af økonomiafdelingen og ledelsen, og der kommunikerer frem og tilbage mellem budgetenhederne på den ene side og økonomiafdeling og ledelse på den anden side. Der holdes budgetmøder centralt og decentralt, og der koordineres og planlægges på tværs af virksomheden. Det hele ender med et samlet konsolideret budget for virksomheden, der endegyldigt godkendes af bestyrelsen.

Processen strækker sig over hele året

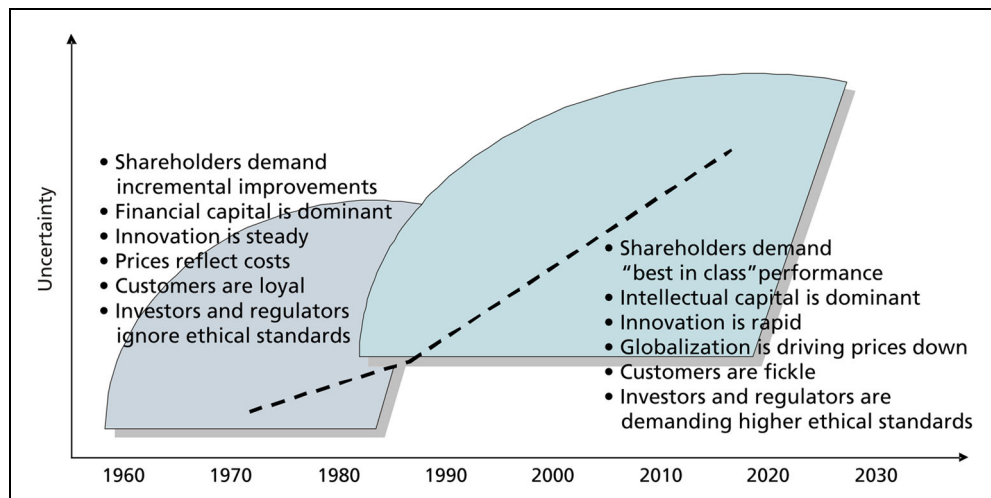
Processen lægger beslag på ledelsesmæssig tid ikke kun i de måneder som budgetlægningen tager, men også i budgetopfølgningen i løbet af året. Der udarbejdes månedlig budgetopfølgning med afvigelsesforklaringer, og der afholdes ledelsesmøder, hvor der yderligere bruges tid på at forklare afvigelser. Dette lægger ikke kun beslag på ledelsesmæssige ressourcer, men lægger også beslag på ressourcerne i økonomiafdelingerne i en virksomhed. Kritikken går på, at man i yderste konsekvens risikerer at bruge så lang tid på budgetlægning og afvigelsesforklaringer, at der ikke levnes tid til fremadrettet beslutningsstøtte fra økonomiafdelingens side.

3.2. Budgetter er ude af trit med konkurrencesituationen i dag

Budgettering i private virksomheder udvikledes for alvor i 1920'erne i store industrivirksomheder som General Motors og Du Pont, for at de kunne styre investerings- og likviditetsbehov (Atkinson *et al.* 2007, Johnson 1978), og Hope & Fraser (2003a) benytter dette til at understrege, at budgettering er udviklet på et tidspunkt, hvor forretningsbetingelserne var anderledes end tilfældet er i dag. De påpeger, at forudsigeligheden og stabiliteten er mindre i dag jf. figur 2, og argumenterer for, at styringsredskaberne derfor bør tilpasses dette.

Et ufleksibelt redskab

Argumentet lyder, at traditionelle, årlige budgetter er for rigidt et styringsredskab i en moderne verden, hvor betingelserne kan ændres drastisk fra dag til dag frem for langsomt fra år til år som tidligere. I en volatil omverden risikerer de opstillede budgetmål således at være forældede allerede tidligt på året og derfor uden værdi som styringsredskab.



Figur 2. (kilde: Figur 1-2 fra Hope & Fraser 2003a)

3.3. Omfanget af gaming er vokset til uacceptable højder

Dysfunktionel adfærd i budgettering risikerer at opstå allerede ved fastsættelsen af budgetmålet, der typisk vil ske ved forhandling mellem over- og underordnet, hvor interessen fra den underordnede vil være at forhandle så lavt et mål

hjem som muligt for at maksimere muligheden for målopfyldelse, bonus m.v. (Jensen 2001), mens interessen fra den overordnede typisk vil trække i den modsatte retning. Denne type forhandlingssituation har fået Jack Welsch til at betegne budgettering som "an exercise in minimization [where you are] always trying to get the lowest out of people, because everyone is negotiating to get a lower number" (jf. Loeb & Martin 1995).

Eksempler på suboptimering

Når budgetåret starter, vil den underordnede naturligvis forsøge at leve op til budgettets mål, og afhængigt af bonusens størrelse (eller straffens størrelse i form af fyring m.v.) vil den underordnede tage de nødvendige midler i brug for at nå budgettet. Som eksempel på dette nævner Jensen (2001) *channel stuffing*, der går ud på, at man sidst på året sender varer ud til forhandlerne (og dermed fakturerer dem) for så efter afslutningen af budgetåret at tage dem retur. Derved pustes salget op og budgetmålet kan nås. En anden mulighed er at give betydelige rabatter, såfremt handelen kan afsluttes inden den skæringsdato, hvor resultaterne skal evalueres. På omkostningssiden kan man opleve, at man vil forsøge at bruge hele sit budget op, idet man ellers frygter at få beskåret sit budget året efter (*the ratchet effect* jf. Milgrom & Roberts 1992).

Konsekvenser for motivationen

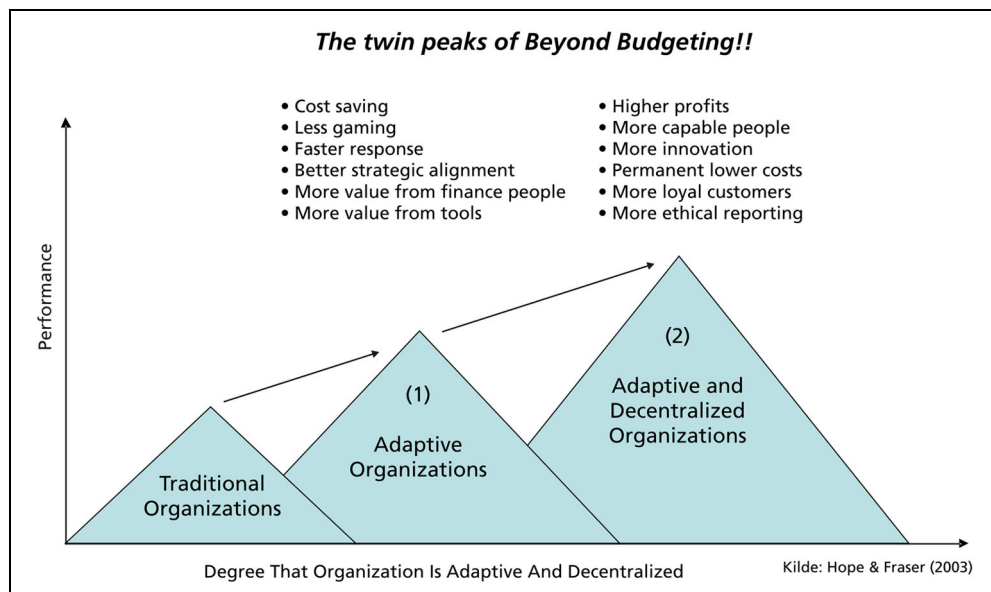
Udover ovennævnte postulerede adfærdsmæssige dysfunktionaliteter ved det traditionelle årsbudget, kritiseres budgettering også for at have en lang række negative konsekvenser for motivationen hos den underordnede. Resultaterne evalueres i forhold til et budget, der blev lagt for lang tid siden, og hvor forudsætningerne har ændret sig, og baggrunden for negative budgetafvigelser kan måske henføres til forhold, som den underordnede ikke selv har haft kontrol over.

4. Implementering af Beyond Budgeting

Modellen består af to faser

Hope & Fraser (2003a) deler implementeringen af Beyond Budgeting op i to faser jf. figur 3. Første skridt består i implementeringen af mere adaptive processer, som er det skridt de fleste BB virksomheder indleder med at tage ifølge Hope & Fraser (2003a). Formålet vil være at reducere budgetteringsomkostningerne og skabe en mere relevant præstationsevalueringsproces. Ifølge Hope & Fraser (2003a) opnår disse virksomheder betydelige omkostningsreduktioner.

ner, mindre gaming, hurtigere kommunikation, bedre strategisk sammenhæng og mere værdiskabelse fra økonomiafdelingen. Selvom der ifølge Hope & Fraser (2003a) kan opnås gode resultater alene ved implementering af de mere adaptive processer, så postuleres det, at de opnåede resultater bliver bedre og mere vedvarende, hvis de kombineres med en radikalt decentral organisationsmodel.



Figur 3. (kilde: Figur 2-1 fra Hope & Fraser 2003a)

4.1. Første skridt i implementeringen af Beyond Budgeting

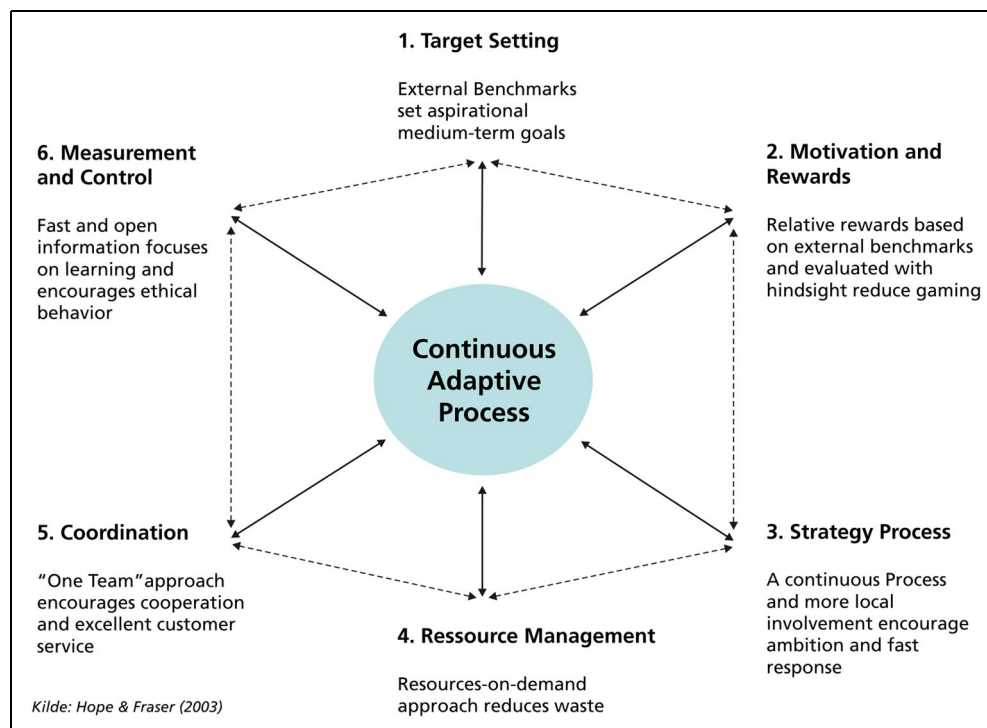
Hope & Fraser (2003a) oplister 6 principper som ligger bag ledelse med adaptive processer. Disse er illustreret i figur 4.

4.1.1. Target Setting

Sæt stretch targets baseret på relativ performance

I stedet for traditionelle årlige budgetmål, som man forhandler sig frem til, skal man sætte sig *stretch* mål baseret på et ønske om relativ forbedring og eventuelt helt adskille disse mål fra præstationsevaluering og -aflønnning. Derved kan man bedre understøtte ønsket om at få opsat mere langsigtede *stretch* mål, idet medarbejderen ikke behøver være nervøs for, at det ambitiøse *stretch* mål vender tilbage som en boomerang med konsekvenser pga. manglende målopfyldelse. *Stretch* målene opsættes på baggrund af interne eller eksterne benchmark.

Målene kan f.eks. opstilles på baggrund af en peer gruppe bestående af konkurrenter indenfor branchen eller på anden måde sammenlignelige virksomheder. Som eksempel på et sådant *stretch* mål nævner Hope & Fraser (2003a, p. 72) et mål om at være i øverste kvartil i virksomhedens peer gruppe.



Figur 4. (kilde: Figur 4-1 fra Hope & Fraser 2003a)

4.1.2. Motivation and Rewards

Team-baseret bonus og eksterne benchmarks

Det andet princip ligger i forlængelse af det første, idet evaluering og aflønning skal baseres på relativ forbedring frem for på opnåelse af et "fixed performance target". Dette kan ske på flere forskellige måder. En måde kan være at benytte team baseret bonus på baggrund af en række forskellige KPI'ere, der vægtes sammen. Disse benchmarkes så op i mod interne eller eksterne benchmarks, og det vil derfor være muligt at opnå høj bonus selv i år med lave resultater, når bare man relativt (i forhold til peer gruppen) klarer sig bedre.

Da benchmarking sker ved afslutningen af en periode, vil man først efterfølgende finde ud af om resultaterne berettiger til bonus – man kender altså ikke målet på forhånd, og

denne usikkerhed angives at være medvirkende til at sikre, at man yder sit optimale. Bonus kan fastsættes ud fra såvel præstationer for teams, forretningsenheder og/eller hele virksomhedens resultater. Evalueringen behøver heller ikke være formelbaseret, men kan inddrage subjektivitet i større eller mindre grad.

4.1.3. Strategy Process

Løbende og adaptiv planlægning

Det tredje princip er at gøre aktivitetsplanlægning til en kontinuert og inkluderende proces. Den etårige planlægningsperiode, som benyttes i den traditionelle budgetproces, anføres at være problematisk, idet strategiske initiativer typisk strækker sig over mere end 1 år, mens uventede begivenheder ikke afventer budgetperiodens udløb før de indfinder sig. Der er derfor behov for, at der planlægges løbende, når behovet er der og på den nødvendige tidshorison.

Planlægning skal være en kontinuert proces og ikke en årlig begivenhed og samtidig er det vigtigt at inkludere alle relevante medarbejdere i processen. *Performance reviews* vil blive foretaget efter behov eller f.eks. kvartalsvis og her vil man identificere eventuelle forskelle (*gaps*) mellem de ønskede resultater, og der hvor man bevæger sig hen, hvis man fortsætter "business as usual". Hvis sådanne forskelle identificeres vil man iværksætte initiativer og planer for, hvordan man alligevel kan nå de ønskede resultater.

4.1.4. Resource Management

Decentrale beslutninger og nye mekanismer

Det fjerde princip drejer sig om at stille ressourcer til rådighed efter behov. I stedet for at ressourceallokere gennem det årlige budget, skal ressourcerne stilles til rådighed, når behovet opstår. For at sikre styring af omkostningerne kan man f.eks. benytte kapacitetsomkostnings% (kapacitetsomkostninger i forhold til omsætningen) og derved give forretningsenhederne frihed til at disponere kapacitetsomkostninger indenfor en vis grænse f.eks. 20 % af omsætningen.

Ressourcer kan også stilles til rådighed gennem et internt marked, så man erhverver ressourcerne internt på markedslignende vilkår f.eks. gennem serviceaftaler m.v., hvor de operationelle enheder bliver kunder hos de centrale koncernenheder. Investeringsbeløb stilles til rådighed ved hurtige

godkendelsesprocedurer, og mindre investeringsbeløb kan disponeres lokalt efter givne kriterier.

4.1.5. Coordination

Udgangspunkt i markedet og opbygning af profitcentre

Det femte princip drejer sig om at koordinere tværgående aktiviteter og tiltag efter fremherskende kundekrav. I stedet for at lade det årlige budget fastsætte koordinationen mellem forskellige enheder i virksomheden, skal kundekrav være styrende for den løbende koordinering, så man fokuserer på at levere produkter og løsninger tilpasset kundens behov. I stedet for at lade budgettet være afgørende for kapacitetsfastsættelsen skal forholdet mellem salgsenheder og produktionsenhederne (og de centrale afdelinger) styres som et kunde-leverandørforhold drevet af markedsbehov frem for budgettet.

Endvidere skal information om kunderentabilitet være til stede i salgsleddet, så dette har den nødvendige information til at træffe økonomisk optimale beslutninger.

4.1.6. Measurement and Control

Radikal decentralisering

Det sjette princip drejer sig om at basere styring på effektiv *governance* og på en række relative præstationsindikatorer. Styringen fra centralt hold sker kun undtagelsesvist. En stor del af styringen overlades lokalt, men inden for visse retningslinier og ikke mindst på baggrund af et værdisæt som f.eks. integritet, åbenhed og fairness. Der uddelegeres stor handlefrihed til de lokale enheder (også frihed til at fejle), men der stilles også store krav om at leve op til de minimumskrav (herunder minimum præstationskrav) og værdier som organisationen har.

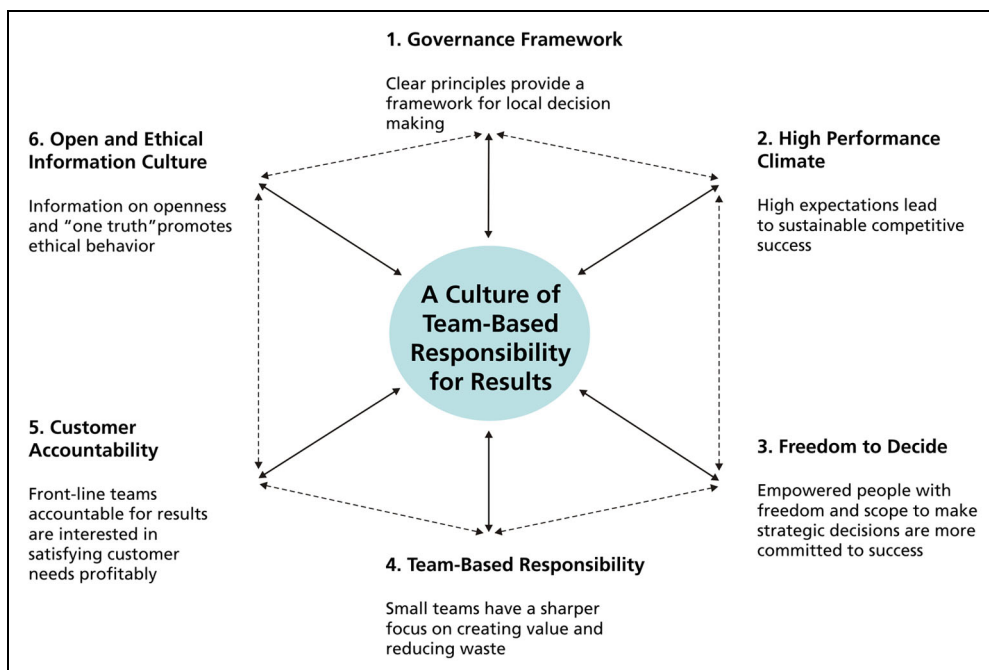
Rullende budgetter og forecasting

I stedet for budgettal til styring benyttes realiserede tal, og for at tage højde for sæsonudsving og lignende præsenteres de typisk som rullende gennemsnit eller rullende 12 måneder frem for det traditionelle budgets fokus på et kalenderår. Tilsvarende benyttes rullende forecast til at få et hurtigt overblik over den forventede fremtidige udvikling. De rullende forecast er på aggregeret niveau og er eventuelt udarbejdet af "off-line staff", som ikke selv har en interesse i tallene og dermed må formodes at lave så *unbiased* et forecast som muligt. Disse forecast kan så benyttes til at identificere eventuelle *performance gaps* jf. punkt 3.

Udover de realiserede finansielle tal benyttes en høj grad af KPI'ere (Key Performance Indicators). Enten skal disse KPI'ere sigte imod et langsigtet mål (f.eks. et mål om en leveringsevne på mindst 98 %) eller også skal KPI'erne ligge indenfor et bånd (f.eks. at uddannelsesomkostningerne skal udgøre mellem 1 % og 2 % af omsætningen). De præsterede resultater kan eventuelt offentliggøres for alle sammenlignelige budgetenheder i tabelform, så man kan sammenligne resultaterne mellem enhederne og identificere forbedringspotentiale.

4.2. Det andet skridt i implementeringen af Beyond Budgeting

Det andet skridt i implementeringen af Beyond Budgeting modellen, den radikale decentralisering, er illustreret i figur 3-5. Det bemærkes, at denne del af modellen ligeledes udgøres af 6 elementer!



Figur 5. (kilde: Figur 7-1 fra Hope & Fraser 2003a)

4.2.1. Governance Framework

Værdibaseret ledelse Det første princip drejer sig om at sørge for et "Governance framework" baseret på klare principper, værdier og græn-

ser. Når man ikke har budgetter og planer at styre efter, er der behov for en eller anden form for adfærdsregulering, hvilket så sker i form af klare principper og værdier, så alle er klar over, hvilken opførsel der forventes.

Som eksempel nævner Hope & Fraser (2003a) Borealis, hvor man "syretester" adfærden ved at stille sig selv det meget enkle spørgsmål: Kan en given adfærd tåle at komme på forsiden af avisen? Den slags principper og værdier skal være kendte af alle i organisationen, og de skal rette sig derefter. Som eksempel på grænser kan nævnes code of conduct, fastlagte rapporteringsintervaller og lignende som indikerer nogle rammer indenfor hvilke, der er handlefrihed, så længe man lever op til de fælles værdier og principper.

Der skal således uddelegeres ansvar og vises tillid, og Hope & Fraser (2003a) anfører, at dette kræver en ledelsesstil, der er baseret på coaching og støtte frem for kontrol. En overordnet skal undlade at blande sig; selv hvis den underordnede står overfor en svær situation. Der skal i stedet udvises tillid til, at den underordnede selv reagerer og håndterer situationen.

4.2.2. High Performance Climate

Relative mål frem for Fixed Performance Contracts

Det andet princip bygger på at skabe et præstationsorienteret klima baseret på relativ succes. Det kræver en ledelsesstil, der understøtter relative præstationer og udfordrer ambitionerne, men som også formår at balancere mellem konkurrence på den ene side og samarbejde på tværs på den anden side. Fokus på relative præstationer er måske det væsentligste element, idet det anføres, at man derved slipper ud af det traditionelle budgets "fixed performance contract" (bygger på princip 2 i figur 4, men nævnes også her).

Hope & Fraser (2003a, p. 148) påpeger, at implementeringen af relative mål var nøglen til at erstatte budgetter i Svenska Handelsbanken og Ahlsell. Derudover skal ledelsesstilen udfordre den måde man gør tingene på, og få medarbejderne til at nytænke for at forbedre præstationerne. En væsentlig ledelsesmæssig udfordring er at sikre, at der trods fokus på præstationer og forbedringer stadig samarbejdes på tværs til fordel for den samlede værdiskabelse.

Dette er ikke mindst en udfordring, hvis præstationsevaluering bygger på interne benchmarks, da man i en sådan situation risikerer, at nogle enheder måske vil være betænkelig

ved at hjælpe andre enheder i peer-gruppen. Som eksempel på, hvordan dette problem kan håndteres, nævner Hope & Fraser (2003a, p. 148), at Svenska Handelsbanken indførte en overskudsdeling på koncernplan, så alle havde en interesse i at optimere koncernens indtjening.

4.2.3. Freedom to Decide

Delegering og involvering

Det tredje princip drejer sig om at give medarbejderne og enhederne frihed til at træffe lokale beslutninger i overensstemmelse med organisationens mål og principper. Når beslutningskompetencen uddelegeres, bliver ledelsens opgave populært sagt at udfordre antagelser og risici forbundet med de decentrale enheders strategi frem for selv at udvikle strategien.

Som et resultat af decentraliseringen vil der også lokalt skulle ske en høj grad af involvering af medarbejderne i strategiarbejdet. Enhederne skal altså optimere deres resultater sammenlignet med benchmarks, men har stor frihed til at gøre det på den måde de finder bedst, hvorved det også bliver sværere at undskylde manglende resultater.

4.2.4. Team-based Responsibility

Beslutninger træffes af front-medarbejdere

Det fjerde princip drejer sig om at placere ansvaret for værdiskabende beslutninger hos "Front Line Teams". I stedet for at skabe så store forretningsenheder som muligt, skabes et netværk af små kundeorienterede teams, der kan træffe beslutninger så tæt på kunden som muligt. Fokus er på mindre, uafhængige og fleksible teams frem for stordriftsfordele, og de uafhængige teams betyder, at organisationen kan blive forholdsvis flad.

En væsentlig forudsætning for at få dette til at fungere anføres at være, at man er i stand til at tiltrække og fastholde medarbejdere, der passer ind i en sådan ledelsesstil.

4.2.5. Customer Accountability

Resultater og beslutninger med udgangspunkt i markedet

Det femte princip drejer sig om at gøre medarbejderne ansvarlige for kunders resultater. Det drejer sig om at gøre teams ansvarlige for prisfastsættelse og salgsmix, så det er hensynet til kundens behov, der er i fokus, frem for hensynet til salg af bestemte produkter. Samtidig skal de selvstændige

teams opmuntres til at dele erfaringer og best practise med andre teams på tværs af organisationen.

4.2.6. Open and Ethical Information Culture

Transparens og information

Det sjette princip drejer sig om at understøtte åbne og etiske informationssystemer, der skaber én sandhed i hele organisationen. Det anføres, at medarbejderne i en traditionel organisation kun får adgang til de informationer, som de er autoriserede til at få adgang til, mens det i en BB organisation drejer sig om videndeling på tværs af organisationen og dermed om at have tiltro til, at medarbejderne kan håndtere intern åbenhed. Når der opstår dårlige nyheder gælder det om hurtigt at få dem frem i lyset, så der kan reageres derpå.

5. Afsluttende bemærkninger

Der er også andre forslag til at justere på budgetlægnin-gen

Budgettets rolle er med Beyond Budgeting-litteraturen sat til debat. Men der har også været andre forslag til at ændre på budgettet og dets rolle i virksomhedens økonomistyring. Forlagene har spændt lige fra 1970'ernes nulbase-budgettering (Pyhr 1970) til 1990'ernes euforiske opråb om revitalisering af økonomiafdelingerne, der med Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 2001) satte fokus på de ikke-finansielle nøgletal. Men uanset, hvad nogen måtte have håbet, så har ingen systemer isoleret set indtil nu kunnet vippe den klassiske budgettering af pinden.

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

Det seneste skud på stammen af forslag er, som tidligere nævnt, *Beyond Budgeting*-bølgen, der ligefrem foreslår at erstatte budgetteringen med en ny model. 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. 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.

Ideen bag BB er besnærende, da der bruges mange ressourcer til budgettering, og hvis man samtidig kan se, at budget-

**Tilbage til
budgettets rolle**

terne ikke "bruges" i så stor udstrækning, kan man derfor med en vis ret spekulere på, om det ikke kunne udvikles, så det løser eksisterende og nye opgaver bedre. En "afskaffelse" af budgettering vil imidlertid betyde, at vi skal erstatte budgetteringen med noget andet.

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

**Budgettet er stadig
det centrale informa-
tionssystem**

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

**Problemet er at vi vil
løse alle opgaver
med budgettet**

Det centrale kritikpunkt er, at der er to vigtige opgaver, som ikke kan løses med det samme instrument: Budgettet kan *ikke* både være grundlag for præstationsevaluering og eventuel bonusfastlæggelse og være et redskab, der sammenfatter virksomhedens planer ved at udtrykke den mest realistiske forventning til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter. Med det udgangspunkt ligger nøglen til forbed-

ring af budgetprocessen ikke så meget i helt at opgive budgetter, men snarere i at ændre den måde, hvorpå der fastlægges mål og kriterier for resultatafhængig aflønning samt i at mindske fokus på bagudrettet afvigelsesforklaringer til fordel for et mere fremadrettet fokus. Budgetter kan dermed blive givet fri til at være det planlægningsværktøj, som Madsen (1970) beskriver.

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

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

Vi skal skabe gode rammer for ledelse

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

Litteraturliste

Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, Vol. 31, No. 1, pp. 97-110.

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

Barrett, M.E. & L.B. Fraser. (1977). Conflicting Roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, Vol. 55, No. 4, pp. 137-146.

Bogsnes, Bjarte. (2009). *Implementing Beyond Budgeting: Unlock the performance potential*. Hoboken: John Wiley.

Bukh, P.N. (2008). Design af økonomistyring: Balanced scorecard eller budgetlægning? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 24, No. 2, pp. 201-231.

Bunce, P.; R. Fraser & L. Woodcock (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 253-265.

Churchill, N.C. (1984). Budget choice: planning vs. control. *Harvard Business Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 150-157.

Gary, L. (2003) Breaking the budget, *Harvard Management Update*, Vol. 8, No, 5, pp. 3-5.

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. (1997). Beyond Budgeting – Breaking through the barrier to the third wave. *Management Accounting*, December, pp. 20-23.

Hope, J. & R. Fraser. (1999a). Beyond Budgeting – Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, January, pp. 16-21.

Hope, J. & R. Fraser. (1999b). Budgets: The hidden barrier to success in the information age. *Accounting & Business*, March, pp. 24-26.

- Hope, J. & R. Fraser (2003a). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003b) Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81, No 2, pp. 2-8.
- Hope, J. and Fraser, R. (2003c) New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model, *California Management Review*, Vol. 45, No. 4, pp. 103-119.
- Hornigren, C. T. (2004). Management accounting: some comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.
- Jensen, M.C. (2001) Corporate budgeting is broken – let's fix it, *Harvard Business Review*, Vol. 79, No. 10, pp. 94-101.
- Johnson, H.T. (1978). Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s. *The Business History Review*, Vol. 52, No. 4, pp. 490-517.
- Libby, T. & R. M. Lindsey. (2003). Budgeting – an unnecessary evil. *CMA management*, March, pp. 30-33.
- Loeb, M. & T. J. Martin (1995). Jack Welch Lets Fly on Budgets, Bonuses, and Buddy Boards. *Fortune*, Vol. 131, No. 10, pp. 145-147.
- Madsen, V. (1970). *Budgettering*. København: Teknisk Forlag.
- Malmi, T. & D. A. Brown. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 287-300.
- Milgrom, P. & J. Roberts. (1992). *Economics, organization and management*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Morlidge, Steve & Steve Player. (2010). *Future Ready: How to master business forecasts*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Neely, A.; M. Bourne & C. Adams. (2003). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring business excellence*, Vol. 7, No. 3, pp. 22-28.
- Pyhrr, P. (1970). Zero-Based Budgeting. *Harvard Business Review*. Vol. 48, No. 4, pp. 111-121.
- Scarlett, B. (2007). Management Accounting – Performance Evaluation. *Financial Management*, sep. pp. 54-55

Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.

de Waal, A. A. (2005). Is your organization ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, Vol. 9, No. 2, pp. 56-67.

Wallander, J. (1999). Budgeting: An unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.

6. Om forfatterne



Per Nikolaj Bukh

Per Nikolaj Bukh, Cand. oecon., ph.d. er professor ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Han er forfatter til en række artikler og bøger og har fungeret som rådgiver for en mængde offentlige virksomheder omkring strategi, benchmarking og design af økonomistyrings- og ledelsessystemer.



Niels Sandalgaard

Niels Sandalgaard, Cand. oecon., ph.d. er adjunkt ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Han forsvarede

sin ph.d.-afhandling om nye budgetlægningsmodeller i juni 2010 og forsker i øjeblikket i både budgetlægning og effekt-baseret styring. Niels har tidligere været ansat i VKR Gruppen bl.a. som økonom og direktionsassistent.