

Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ?

Af Per Nikolaj Bukh*

Resumé

Blandt de mange nye økonomistyringsmetoder, der i en lind strøm bliver introduceret i faglitteraturen, på konferencer og via konsulenter, får Beyond Budgeting i øjeblikket en vis opmærksomhed. Denne artikel skitserer de problemer og dilemmaer, der ofte forbindes med den traditionelle budgettering; og med udgangspunkt i Beyond Budgeting-kritikken opridses kerneproblematikken, som ofte er en fejlagtig sammenblanding af budgettets rolle som planlægningsredskab og virksomhedens ønske om at kunne måle og eventuelt belønne gode præstationer. Artiklen afsluttes med en diskussion af, hvordan man kan undersøge, om økonomistyring virker. Det konkluderes, at det er vanskeligt at gennemføre sædvanlige videnskabelige test af, hvordan nye teknikker virker, og at der i stedet bør fokuseres på en dybere indsigt i konkrete virksomheders økonomistyring.

A Indledning⁰

[Gammel vin på nye flasker?]

Med jævne mellemrum dukker nye ledelsesbegreber og -metoder op. Nogle virksomheder er hurtige til at tage dem til sig, andre lidt langsommere – og nogle er næsten totalt modstandsdygtige. De fleste ledere har en sund skepsis i forhold til metoder, som præsenterer sig som helt nye og netop løsningen på en række udfordringer, som det kunne være godt at få gjort noget ved; men vi kan naturligvis ikke på forhånd afvise alt nyt som unødvendigt eller 'gammel vin på nye flasker', som nogle desværre ofte gør.

* Cand.oecon, ph.d., Per Nikolaj Bukh (www.pnbukh.com) er professor ved Handelshøjskolen i Århus, Institut for Finansiering, Regnskab & Logistik.

[Nye metoder indebærer kritik af de gamle]

Ofte er introduktionen af en ny metode ledsaget af en kritik af eksisterende metoder eller en påpegning af svagheder ved eksisterende praksis, som den udfolder sig i den enkelte virksomhed eller mere generelt i de fleste virksomheder. Hvis ikke der var noget, der trængte til at blive lavet om, var der jo ikke nogen grund til at gøre noget ved det – og i det lys fokuseres der ofte på svaghederne ved en eksisterende praksis frem for styrkerne, når der skal argumenteres for ændringer.

Det er på den ene side en slags "Græsset er grønnere på den anden side af hegnet"-fænomen hos modtageren, hvor fordele ved nye teknologier overvurderes, mens ulemper undervurderes; og på den anden side et forandringsledelsestrick (jf. Kotter 1996), at der skal skabes en brændende platform for forandring, for at der kan samles opbakning til den. Men samtidig er overtalelsesretorikken medvirkende til at skabe barriererne for accepten af de nye metoder, da der i praksis kan være en tendens til, at fordele overdrives, og at det kan være vanskeligt at skelne mellem de ledelsesmæssige tiltag, som faktisk vil gøre nytte og de metoder, der enten slet ikke er egnede for organisationen eller, hvor de faglige argumenter for at indføre metoderne ikke er tilstrækkelige.

[ABC og Balanced Scorecard]

Blandt de økonomistyringsteknikker, der i de senere år er blevet udbredte herhjemme, er det karakteristisk, at de oftest er blevet lanceret som løsning på et problem, der som introduktion til løsningen er blevet trukket skarpt op. Det gælder eksempelvis Activity Based Costing, hvor Kaplan & Johnson (1987) leverede en direkte kritik mod de traditionelle fordelingsregnskaber for at føre til fejlagtige investeringsbeslutninger, forkerte prisfastsættelser etc.; eller Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 1996, 2001), der oprindeligt udvikles som et forbedret præstationsmålingssystem for at skabe tværgående præstationsmålinger, som alternativ eller supplement til den traditionelle økonomistyrings fokus på de enkelte afdelingers budgetter og resultater. Og det gælder ligeledes andre af de koncepter, der ofte diskuteres her i tidsskriftet, f.eks. EVA (jf. Friis & Vámosi 2004; Pontoppidan 2001) eller videnregnskaber (jf. Larsen *et al.* 2000; Mouritsen *et al.* 2002)¹.

1 Nye budgetlægningsprincipper

[CAM-I og svenske erfaringer fører til Beyond Budgeting]

Som det seneste skud på stammen af regnskabskritik, har forfattere som Jeremy Hope & Robin Fraser (Hope & Fraser 2003a, 2003b, 2003c) siden slutningen af 1990'erne med afsæt i den amerikanske organisation CAM-I's (Consortium for Advanced Manufacturing-International²) initiativer, arbejdet på at udvikle alternativer til den klassiske budgetlæg-

ningsprocedure.³ Dette arbejde er sket i regi af det såkaldte *Beyond Budgeting Round Table* (www.bbbrt.org), hvor omkring 60 virksomheder, heriblandt skandinaviske virksomheder som Borealis, SKF, Ikea, Svenska Handelsbanken og Volvo har deltaget. Selvom der nok er lang vej at gå endnu, før vi tør opgive det trygge fundament, som det traditionelle budget udgør, så er det alligevel en besnærende tanke, at vi måske kunne gøre tingene lidt bedre ved at arbejde på en lidt anden måde.

[For det første er BB konkrete anvisning og teknikker]

Beyond Budgeting repræsenterer, når man læser Hope og Fraser's (2003a) bog, for det første nogle forholdsvis konkrete anvisninger på, hvorledes konkrete teknikker, rullende budgetlægning, trend forecasting, aktivitetsbaserede omkostningsregnskaber etc. benyttes i kombination, således at disse tilsammen kan erstatte den traditionelle budgetlægning. Jeg skriver med vilje "forholdsvis", for som det ofte ses i den amerikanske⁴ 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.

[Men den konkrete løsning kan betyde at vejen dertil bliver abstrakt]

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

[For det andet er BB en filosofi og et diskussionsemne]

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).

2 Økonomistyring skal designes

[Arbejdshypotese: God økonomistyring er simpel]

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

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

[Kend din egen økonomistyring]

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

[Forstå de designvalg du står overfor]

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

[Dårlig budgettering er ofte en følge af dårligt design]

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

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

[Måske er økonomistyringen sandet til?]

Ethvert økonomistyringsdesign, som var velment og velgennemtænkt på udviklingstidspunktet har det med at "sande til" i takt med at organisationen udvikler sig, omstrukturerer, ændrer IT-systemer, får nye chefer. Så engang imellem skal økonomistyringen have et serviceeftersyn – og hvis anledningen er, at nye teknikker er dukket op, så er det måske ikke så galt at økonomistyringens begreber og retorik er i en konstant bevægelse.

3 Oversigt over artiklens indhold

Det er i dette lys, at denne artikel især vil fokusere på den kritik, der i relation til Beyond Budgeting har været rejst af den traditionelle budgetlægning og på de teknikker, der har været foreslået som alternativ. Dette vil blive gjort ved i afsnit B at tage udgangspunkt i en kortfattet diskussion af budgetlægningens dilemmaer, hvor det påpeges, at ledelse ofte indebærer, at modsatrettede kræfter skal afvejes i forhold til hinanden. Herefter vender jeg i afsnit C tilbage til budgetlægningsproblematikken og skitserer den kritik, der i de senere år har været rejst af den traditionelle budgetlægning. Desuden opridses hovedlinjerne af de nye værktøjer, der under overskriften Beyond Budgeting har været præsenteret som et alternativ til budgetteringen.

Både kritikken af den traditionelle budgettering og præsentationen af alternativerne har især udfoldet sig som enkeltstående synspunkter og konsulenter forslag til koncepter. Med henblik på at opnå en klarere forståelse for, om budgetteringen virkelig er i krise og om de nye værktøjer repræsenterer bedre alternativer – og om de i det hele taget er nye – diskuteres

i afsnit D nogle mulige forskningsbaserede angrebsvinkler. Endelig afsluttes kapitlet med nogle konkluderende bemærkninger i afsnit E.

B Budgetlægningens dilemmaer

[Budgetprocessen fungerer ikke optimalt...]

Problematikkerne er formodentlig velkendte for de fleste. Kundeorientering, fleksibilitet og samarbejdet på tværs i virksomheden saboteres af, at afdelingerne ser snævert på deres egne budgetter og resultater. Nogle gange er afdelinger og divisioners budgettoplæg for lidt ambitiøse på omsætningssiden, overdrevne på omkostningssiden og urealistiske på investeringssiden – for hvis de ikke er det, er der ikke plads til de beskæringer, controllerne per automatik vil tvinge igennem. Andre gange er det lige modsat: Omsætningsbudgettet er urealistisk højt lagt, men til gengæld passer de budgetterede kapacitetsomkostninger så hertil, hvorfor det næsten er forudsigeligt, at den budgetterede omsætning ikke vil blive nået, og at det vil slå hårdt igennem på bundlinjen.

[Det fungerer heller ikke når budgettet er lagt]

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

[... og så er det som regel ikke opdateret]

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

[Men vi kan *ikke* undvære budgettering]

På trods af de potentielle problemer med budgettet vil mange nok opfatte budgetlægning som en nødvendighed for at kunne styre forbruget i de enkelte afdelinger, dvs. bevillingsstyringen, samt for at kunne kontrollere, at ressourcerne bruges bedst muligt i virksomhedens interesse. Men både svindel, finansskandaler og suboptimering finder sted på trods af budgetlægningen – og der er endda tegn på, at budgetstyringens fokus på resultatoverholdelse netop fremmer en adfærd, som vi i bund og grund ikke ønsker (jf. Schweitzer *et al.*

2004)? Hverken af os selv eller vores medarbejdere. Der er altså mange årsager til at lave noget om. Men hvad er alternativet?

1 Modsætningerne mødes i budgetteringen

[Budgetlægningen som kamparena]

Budgetlægningen er netop den kamparena (jf. Melander 1994), hvor en række af de modsatrettede hensyn mødes og skal afvejes. Faglige hensyn til f.eks. kunders betjening eller patienters pleje mødes med økonomiske hensyn til effektivitet og rationel drift. Virksomhedens langsigtede målsætninger skal afvejes mod kortsigtede ønsker om resultater i det kommende budgetår. Planerne for vækst materialiseres i et investeringsbudget og en række planer med tilknyttede omkostninger, som vurderes i lyset af det samlede indtjeningsbudget: Hvis der skal gøres en indsats på det ene marked, er der måske ikke ressourcer til at gøre tilsvarende på andre markeder. Hvis vi skal holde afkastkravene i år, bliver det måske vanskelige at gøre de næste år osv. Altså, budgettet konkretiserer virksomhedens strategier både i form af, hvad der skal gøres, og hvad der ikke skal gøres (Porter 1996, p. 62) og synliggør dermed mulige modsætninger. Anderledes kan det ikke være.

[Problem nummer ét: Budgettet forveksles med målsætningen]

Når budgettet er udarbejdet og godkendt i bestyrelsen, har det imidlertid en tendens til i praksis at udvikle sig til at blive en målsætning i sig selv, selvom der, som anført af Madsen (1990), er "generel enighed om, at et budget er et måleinstrument og ikke et mål (at opfylde) i sig selv" (Madsen 1990, p. 140f). Dermed udvikler budgettet sig til det, som nogle af kritikerne har kaldt "fixed performance contracts" (Hope & Fraser 2003, p. 10), hvor budgettet typisk fastlægges et år frem med fastlagte mål for salg, indtjening og udvalgte finansielle nøgletal, planer udtrykt i strategiske og finansielle termer skal gennemføres, ressourcer allokeres mellem divisioner og afdelinger i henhold til et masterbudget, og hvor rapportering og opfølgning skal gennemføres i henhold til bestemte retningslinjer.

[Suboptimering eller helhedstænkning?]

Dermed har vi lagt kimen til en række vanskelige dilemmaer: Skal den enkelte leder fokusere på alle elementerne i budgettet eller kun de dele, som er omfattet af hans/hendes aktuelle bonuskontrakt? Skal den enkelte afdelings resultat optimeres, selvom det betyder, at andre afdelingers budgetter ikke kan holdes? Skal budgettet holdes i år, selvom det indebærer, at det bliver vanskeligt at nå tilfredsstillende resultater i de følgende år? Skal vi gøre det bedre, end budgettet kræver af os, hvis det blot betyder, at budgettet næste år kommer til at afspejle den højere effektivitet? Og skal vi holde budgettet og gennemføre de aftalte planer uden at tilpasse det løbende til markedernes udvikling? Osv.

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

[Bonuskontrakter er især problematiske]

Her er det værd at bemærke, at det i særdeleshed er brugen af resultatafhængig bonus, der kan være problematisk, hvis sådanne bonuskontrakter ikke designes hensigtsmæssigt (Jensen 2001, 2003). Det er velkendt og empirisk veldokumenteret, at resultatafhængig aflønning kan være en væsentlig motivationsfaktor og dermed et velfungerende instrument – men det indbyggede dilemma kan hurtigt blive ganske synligt, for "as soon as you start motivating units and department heads to falsify forecasts and otherwise hide or manipulate critical information, you undermine the salutary effect of budgeting" (Jensen 2001, p. 97). Det er hårde ord, men klar tale. Der har været forsket bemærkelsesværdigt lidt i, hvorledes præstationsafhængig aflønning i realiteten motiverer til snyd. Men de seneste studier (Schweitzer *et al.* 2004) har dokumenteret, at målstyring tilskynder til snyd og anden uetisk adfærd - og det endda også selvom målene ikke knytter dem sammen med aflønningen.

C De nye metoder

[Vi har prøvet nulbase budgettering og balanced scorecard]

Der har været forslag spændende fra 1970'ernes nulbase-budgettering (Pyhrr 1970) til 1990'ernes euforiske opråb om revitalisering af økonomiafdelingerne, der med Balanced Scorecard (Kaplan & Norton 2001) satte fokus på de ikke-finansielle nøgletal. Men uanset, hvad nogen måtte have håbet, så har ingen systemer isoleret set kunnet vippe den klassiske budgettering af pinden. Det seneste skud på stammen af forslag er, som tidligere nævnt, *Beyond Budgeting*-bølgen, hvor man, med inspiration fra dels svenske virksomheders mangeårige praksis med at arbejde såkaldt budgetløst og dels amerikanske/engelske virksomheders mere managementorienterede praksis, har udviklet værktøjer, der supplerer eller måske ligefrem erstatter budgetteringen.

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

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

1 En budgetløs virksomhed?

[Inspirationen kommer fra Sverige...]

Inden for de senere år er ideen om den budgetløse økonomistyring dukket op i den danske fagdebat (f.eks. Arildsen 2004, 2005a, 2005b), og selv om begrebet oprindeligt blev importeret fra Sverige, er danske virksomheder også begyndt at tage det til sig.^{5,6} Ideen er jo besnærende, da der bruges mange ressourcer til budgettering, og hvis man samtidig kan se, at budgetterne ikke 'bruges' i så stor udstrækning, kan man derfor med en vis ret spekulere på, om det ikke kunne udvikles, så det løser eksisterende og nye opgaver bedre (jf. Ekholm & Wallin 2000, p. 527).

[...men også mange andre er ude med riven]

Kritikken af budgetters manglende relevans er udtalt verden over. Jack Welch, tidligere CEO for General Electric, er eksempelvis ofte blevet citeret for sin modvilje mod budgetter: "The budget is the bane of corporate America. It should never have existed. It is an exercise in minimalization. You always are getting the lowest out of people" (Loeb 1995). Det er et forholdsvist stærkt udsagn, men tonen genfindes i mange af de budgetkritiske artikler fra de senere år: "Time to bin the budget" (Kersnar 1999), "Budgeting – the unnecessary evil" (Walander 1999) og "Figures of hate" (Hope & Fraser 2001).

[Beyond Budgeting-kritikken]

Kritikken af budgetlægningen og håbet om, at der kunne udvikles et alternativ, førte i 1997 til etableringen af organisationen Beyond Budgeting Round Table, der dels er et erfaringsnetværk for virksomheder, der har skiftet budgettet ud med mere fleksible eller dynamiske modeller, og dels under forskellige konstruktioner yder rådgivning inden for dette område. Kritikken af det traditionelle budget kan sammenfattes til at dreje sig om to hovedområder (se også Hansen *et al.* 2003). For det første løser det sin opgave dårligt, fordi det er for statisk, således at virksomheder med fastlagte årsbudgetter ikke hurtigt nok kan reagere på og omprioritere i forhold til ændringer i markeder og konkurrenceforhold. For

det *andet* argumenteres der, som diskuteret tidligere i kapitlet, for at finansiel planlægning og præstationsevaluering skal adskilles, hvis virksomheden både skal kunne levere troværdige finansielle prognoser og samtidig opstille ambitiøse og realistiske mål, der får ledere og medarbejdere til at gøre en ekstra indsats.

2 Hvad er det reelle alternativ?

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

En 'afskaffelse' af budgettering vil imidlertid betyde, at vi skal erstatte budgetteringen med noget andet. Selv om man kan forledes til at tro det, så er det nok i en moderne virksomhed eksempelvis ikke realistisk at tro på, at man kan undvære et instrument, der kan "udtrykke forventningerne til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter med henblik på, at ledelsen herudfra kan bedømme, om der kan opnås balance mellem de forventede indtægter og udgifter" (p.12), således som Vagn Madsen (1970) formulerede budgettets opgave. Overvejelserne om at finde alternativer skal nok snarere ses i lyset af, at budgettet nogle gange er blevet tillagt større værdi som ledelsesinstrument, end det isoleret set har kunnet bære (jf. Madsen 1990, p. 128), og det er derfor rimeligt at overveje, hvorledes andre redskaber kan supplere eller integreres med budgettet.

[Beyond Budgeting principperne]

Beyond Budgeting-principperne og budgetterings dilemmaer er velbeskrevne både i den internationale (f.eks. Hansen *et al.* 2003; Hope & Fraser 2003a, 2003b, 2003b) og danske litteratur (f.eks. Arildsen 2004, 2005a, 2005b; Bukh 2005), så lad mig her blot nævne nogle få, men centrale elementer af, hvad det kan indebære at lade sig inspirere af Beyond Budgeting i designet af budgetlægningsprincipperne.

[Rullende budgetter og trendforecasting]

Som alternativ til at følge et budget, der fastlægges én gang om året, og som gradvist kommer mere og mere ud af trit med både den faktiske udvikling og den aktuelle viden om afsætning og omkostninger, er flere virksomheder begyndt at '*rulle budgettet*'. Det betyder i praksis, at budgettet opdateres månedligt eller kvartalsvist således, at der tilføje en ny måned (eller et nyt kvartal), så det gradvist opdateres. Denne opdatering kan eksempelvis afspejles ved beregning af 12 måneders glidende gennemsnit af det realiserede resultater. Dette princip kan anvendes både for de overordnede budgettal vedrørende f.eks. omsætning og dækningsbidrag og for specifikke omkostningskomponenters udvikling. Eventuelt kan det også kombineres med specifikke teknikker til planlægning og styring af omkostningsreduktioner, således som det kendes fra Kaizen Costing (Cooper & Slagmulder 1999, kapitel 12).

[Benchmarking]

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

[Decentralisering af investeringsbeslutninger]

Der argumenteres i Beyond Budgeting litteraturen også for en så høj grad af decentralisering som muligt. Dette, foreslår Hope & Fraser, skal give sig udslag i, at koncernledelse skal slippe de ofte tunge og restriktive procedurer for godkendelse af investeringer til fordel for divisioner og datterselskabers *decentrale investeringsbeslutninger*. Selvom det i princippet er korrekt, at den største viden om de konkrete investeringers karakter findes decentralt og selvom en decentralisering af beslutningerne, f.eks. kombineret med at økonomistyringen struktureres efter profitcentre eller investeringscentre (jf. Anthony *et al.* 2004) normalt vil resultere i en større ansvarlighedsfølelse og bedre motivation, så er det i praksis nok et de vanskelige elementer at gennemføre.

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

[De sædvanlige metoder: Activity Based Costing og Balanced Scorecard]

Endelig er det karakteristisk i flere af de virksomheder, f.eks. Borealis (Jørgensen 2002), at der dels anvendes mere avancerede omkostningsregnskaber, således at kapacitetsomkostninger eksempelvis budgetteres ved hjælp af *Activity Based Costing*, og dels anvendes en mere simpel styring af andre omkostningskategorier. Endelig bruger de fleste af virksomhederne *Balanced Scorecard* og forskellige nøgletalsbaserede varianter heraf som et centralt redskab både i strategiudviklingen og i nedbrydningen af mål til forretningsenheder og afdelinger.

D Er de nye teknikker bedre end de gamle?

[Svært at vurdere, fordi en metode ikke er én metode]

Det kunne være rart med lidt videnskabelig indsigt i, om metoderne virker. Men i praksis er det ikke muligt at gennemføre sådanne undersøgelser, før der er en forholdsvis udbredt praksis i relation til disse metoder. Som en komplicerende faktor, så er det oftest også således, at de moderne ledelseskoncepter *ikke* har karakter af en stabil metode, som enten ikke er til stede eller er til stede i den enkelte virksomhed. Koncepter tilpasses, videreudvikles og indføres kun "delvist", ligesom eksisterende praksisser refortolkes eller omdøbes i lyset af de nye ledelsesmetoder og modebølger. Så spørgsmålet er, hvad det er for et fænomen, som egentlig studeres, og hvilken validitet en spørgeskemabaseret undersøgelse af anvendelse eller succes, hvad angår en specifik teknik, egentlig vil have?

1 Hvordan undersøger man, om økonomistyring virker?

[Det er næsten umuligt at "bevise"]

Det er vanskeligt at afgøre, hvad kriteriet for at "virke" er. Ultimativt ville det i en almindelig kommercielt drevet virksomhed være overskud, markedsværdi eller tilsvarende, men det kan være en næsten umulig opgave at etablere en forbindelse mellem indførelsen af en bestemt metode på et givet tidspunkt og de økonomiske resultater på et senere tidspunkt ved hjælp af statistiske metoder. Derfor konkluderer forskere som Ittner & Larcker (2002, p. 375), at "performance effects of the balanced scorecard and other value driver techniques remain open issues", hvis kriteriet er, at der på traditionel vis skal etableres videnskabelig evidens.

[Gode og dårlige anvendelser af gode teknikker?]

Et af de forhold, som udgør en særlig problematik er, at det vil være vanskeligt at håndtere betydningen af god praksis og brug af en given ledelsesmetode i forhold til dårlig eller fejlagtig brug af den samme metode. Når man studerer konkrete virksomheders brug af bestemte økonomistyringsmetoder, vil man, når det drejer sig om de teknikker, der i den sidste halve snes år har vundet stor udbredelse herhjemme, kunne observere, at der kan være ganske langt mellem den metode, som er beskrevet i litteraturen, og så den praksis, som udfolder sig i den konkrete virksomhed.⁷

[Den samme virksomhed med og uden budget kan ikke sammenlignes]

Det er en kerneproblematik, at man i sagens natur ikke kan sammenligne en konkret virksomhed, der bruger en given ledelsesteknologi med den *samme* virksomhed, der ikke gør det. En mulig løsning er derfor at sammenligne med virksomheder, der 'ligner', således som

Kennedy & Affleck-Graves (2001) f.eks. gør i en undersøgelse af effekten af at bruge Activity Based Costing eller sammenligne med branchen, som Cagwin & Bouwman (2002) gør. Alternativt må man nøjes med at spørge ledere eller medarbejdere, om de er tilfredse med implementeringen af den givne ledelsesteknologi (f.eks. McGowan & Klammer 1997) eller, om de mener, den har de ønskede resultater, f.eks. at medarbejderne bliver mere motiverede, at der bruges færre ressourcer etc.

Endelig kan man, som Bryant *et al.* (2004) gør, sammenligne en gruppe virksomheder, som bruger bestemte elementer af en økonomistyringsteknologi med en anden gruppe virksomheder, som ikke gør det. Hermed postuleres det ikke i en snæver forstand, at det er den konkrete teknologi, som i Bryant *et al.*'s undersøgelse er Balanced Scorecard, hvis effekt undersøges, men blot at det undersøges om de elementer, der typiske vil være indført, hvis teknikken benyttes, kan associeres med, at virksomheder har bedre økonomiske resultater.

[Spørgeskemaer kan være en problematisk forskningsstrategi]

De nævnte metoder til at vurdere økonomistyringsteknikker baserer sig alle på statistiske analyser – enten af spørgeskemadata eller af regnskabsdata. Hvis formålet direkte er at undersøge, om f.eks. nye budgetteringsmetoder er bedre end traditionelle metoder, er der tale om indirekte undersøgelsesmetoder, som desuden ofte kræver en undersøgelsespopulation af en vis størrelse. I et forholdsvis lille land som Danmark kan det i sig selv være et problem at der ikke er så mange virksomheder at vælge imellem, hvis det er de mere komplicerede økonomistyringsteknikker, der ofte anvendes i store virksomheder, der analyseres; og hvis analysen skal baseres på børldata kan endnu færre virksomheder indgå i undersøgelsen. Disse forhold skal nu ikke være et argument for ikke at undersøge, om en teknik som Beyond Budgeting giver anledning til bedre ledelse og/eller bedre økonomiske resultater i danske virksomheder, men kan dog betyde, at der må suppleres med andre teknikker.

2 Der er brug for nye indsigter og erfaringer

[Kun få virksomheder har "implementeret" Beyond Budgeting]

Selvom der ikke er lavet omfattende forskningsbaserede undersøgelser af udbredelsen af Beyond Budgeting og relaterede teknikker i Danmark, så vil jeg godt vove et øje, og gætte på, at det nok højst er 10-20 virksomheder, der med *udgangspunkt* i Beyond Budgeting-litteraturen i øjeblikket har implementeret elementer af teknikkerne eller er i gang med det. Hvis der blev lavet en spørgeskemabaseret undersøgelse af, hvorledes den traditionelle budgetlægning opfattes i danske virksomheder og i hvilket omfang, der eksperimenteres med nye teknikker, vil jeg tilsvarende tillade mig at gætte på, at resultaterne vil svare

nogenlunde til, hvad Ekholm og Wallin (2000) fandt i store finske virksomheder: at en mindre, men dog signifikant, gruppe virksomheder overvejer at droppe budgetlægning, ment at langt hovedparten har til hensigt at forbedre og udvikle den med udgangspunkt i den eksisterende praksis.

[Kan afdækkes ved spørgeskemaer]

Som et udgangspunkt for et mere omfattende forsknings- og udviklingsprogram vil det alligevel være hensigtsmæssigt at gennemføre en sådan spørgeskemabaseret undersøgelse af udbredelse af Beyond Budgeting-teknikker for at etablere en form for initialsituation og for at afdække en smule dybere, end der er antydnet ovenfor, hvad det er for problematikker, der opleves i praksis. En sådan spørgeskemabaseret undersøgelse kan med fordel afdække brugen af de enkelte elementer af den værktøjskasse, som Beyond Budgeting består af, for blandt andet at vurdere, om brugen af disse teknikker har nogen forbindelse til, hvordan økonomistyringen opleves, hvordan ledelse i øvrigt praktiseres og til virksomhedens økonomiske resultater.

[Men casestudier af budgettering mere nyttigt]

Jeg tror dog, at den største gevinst – både forskningsmæssigt og udviklingsmæssigt – kan hentes ved at studere budgetlægningen mere konkret i de danske virksomheder, som i senere år har indført nye økonomistyringsteknikker som f.eks. Activity Based Costing og Balanced Scorecard. I den casebaserede forskning fokuseres sædvanligvis på virksomhedernes brug af de enkelte teknikker, men effekterne opnås ofte ved brugen af de nye teknikker i kombination og som supplement til de traditionelle værktøjer. Da der kun er få virksomheder – hvis nogen overhovedet – herhjemme, der har indført Beyond Budgeting i en rendyrket version, vil det være nødvendigt ikke at tage udgangspunkt i, om teknikken er i brug eller ej, men i, hvordan økonomistyringen reelt er indrettet. I særdeleshed vil det være hensigtsmæssigt at undersøge, hvilken rolle budgetteringen har, og hvilke af økonomistyringens opgaver der løses ved hjælp af traditionel budgetlægning, og hvilke supplerende teknikker, der fungerer i kombination med hinanden.

E Afsluttende bemærkninger

[Husk igen: Budgettet er kernen i økonomistyringen]

Budgettet er virksomhedens centrale informationssystem og koordinationsmekanisme og bliver derfor som diskuteret i denne artikel, den arena, hvor en række modsatrettede hensyn mødes og skal integreres i en form for plan for, hvorledes virksomheden skal drives. Dette indebærer en række dilemmaer, og selvom den traditionelle budgetlægning absolut ikke er

uproblematisk, kan vi under normale omstændigheder *ikke* afskaffe den helt – men man kan dog overveje, om der ikke var et par ting, der kunne gøres lidt bedre. Det er ikke et spørgsmål om at trække fronter op mellem budgetstormere og budgetbisser; men snarere om at udpege svaghederne og se løsningerne – og så på det grundlag prøve sig frem. Tingene kan altid gøres lidt bedre.

[Måske er det kun mindre justeringer, der er brug for]

Det, der skal gøres, er måske ikke så anderledes, end det vi hele tiden har vidst var en god idé. Men det afgørende er heller ikke nyhedsværdien af budskabet (jf. Genefke 2002), men snarere om løsningerne udgør langtidsholdbare tiltag, som i deres kombination kan være med til at forbedre organisationen og dens resultater. Ud fra en Beyond Budgeting-tankegang er der for det første tale om en mere omfattende ledelsesfilosofi, hvor der lægges større vægt på samarbejde og tillid, end den traditionelle budgetlægning i sin rene form indebærer. For det andet er der tale om en række velkendte og relativt simple teknikker, som integreret bringes i anvendelse.

[Vi kan *ikke* løse alle økonomistyringens opgaver med budgettet]

Det centrale kritikpunkt er, at der er to vigtige opgaver, som ikke kan løses med det samme instrument: Budgettet kan *ikke* både være grundlag for præstationsevaluering og eventuel bonusfastlæggelse og være et redskab, der sammenfatter virksomhedens planer ved at udtrykke den mest realistiske forventning til den fremtidige udvikling i indtægter og udgifter. Med det udgangspunkt ligger nøglen til forbedring af budgetprocessen ikke så meget i helt at opgive budgetter, men snarere i at ændre den måde, hvorpå der fastlægges mål og kriterier for resultatafhængig aflønning (jf. Jensen 2003). Budgetter kan dermed blive givet fri til at være det planlægningsværktøj, som Madsen (1970) beskriver.

[Et langsigtet forandringsprojekt]

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

[Vi skal undgå de defensive barrierer]

Ofte skal der tages udgangspunkt i de konsekvenser, som de nye procedurer (jf. Argyris & Kaplan 1994) 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 lederne har evne til at forstå organisationen.

[Vi skal (som sædvanligt) tage højde for de bløde faktorer, når økonomistyring designes]
Den afgørende pointe i den nødvendige form for dilemmaledelse er, at de fleste ledelsesmæssige udfordringer ligger i samspillet mellem 'bløde' adfærdsmæssige forhold og det 'hårde' system- og organisationsdesign. Ledelse er måske nok et spørgsmål om at være menneske og kunne lede mennesker, men det sker inden for organisatoriske rammer, som lederen mere eller mindre selv vælger.

Litteraturliste

- Anthony, R.N.; V. Govindarajan & R. Anthony. (2004). *Management Control Systems*, 11. udg. McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, Vol. 31; No. 1, pp. 97-110.
- Argyris, C. (1990). The dilemma of implementing controls: the case of managerial accounting. *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 15, No. 6, pp. 503-511.
- Argyris, C. & R.S. Kaplan. (1994). Implementing new knowledge: the case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 3, pp. 83-105.
- Arildsen, N. (2004). Beyond Budgeting. *Revision & Regnskabsvæsen*, Vol. 73, No. 4, pp. 28-35.
- Arildsen, N. (2005a). Beyond Budgeting. I *Controlleren*, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum.
- Arildsen, N. (2005b). Beyond Budgeting. *Revision & Regnskabsvæsen*, Vol. 74, No. 4, pp. 34-47.
- Bryant, L.; D.A. Jones & S.K. Widener. (2004). Managing value creation within the firm: An examination of multiple performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 107-131.

- Bukh, Per Nikolaj. (2005). Budgettering: Planlæggerens dilemma. I *Skæve, etablerede og modeprægede vinkler på virksomhedsledelse og organisation*, O.Ø Madsen & J.F. Nielsen (eds.), Århus: Aarhus Universitetsforlag.
- Bukh, P.N. & P. Israelsen. (2004). *Activity Based Costing: Dansk økonomistyring under forvandling*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Bukh, Per Nikolaj; Heine Bang & Mikael Hegaard. (2004). *Strategikort: Balanced scorecard som strategiværktøj - danske virksomheders erfaringer*. København: Børsens Forlag.
- Bukh, Per Nikolaj & Poul Israelsen. (2003). *Aktivitetbaseret økonomistyring - danske virksomheders erfaringer med Activity Based Costing*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Bukh, Per Nikolaj ; Jens V. Frederiksen & Mikael Hegaard (2000). *Balanced Scorecard på dansk: erfaringer fra 10 virksomheder*. Børsens Forlag: København.
- Cagwin, D. & M.J. Bouwman. (2002). The association between activity-based costing and improvements in financial performance. *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 1-39.
- Cooper, R. & R. Slagmulder. (1999). *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*. Portland: Productivity.
- Ekholm, B.-G. & J. Wallin. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.
- Friis, I. & T. Vámosi. (2004). EVA og Balanced Scorecard som koordinationsmekanisme - Hvornår er hvad bedst? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 19, No. 5, pp. 525-554.
- Genevke, J. (2002). Om varedeklarationer på management fad's og andre standardiserede organisationsændringstiltag, Working Paper, Department of Management, University of Aarhus, Denmark.
- Hansen, S.C.; D.T. Otley & W.A. van der Stede. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15; pp. 95-116.
- Hansen, S.C. & R. Torok. (2003). *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*. Bedford, TX: CAM-I.
- Henriksen, M. (2005). Fra traditionel budgetstyring til strategisk økonomistyring: fra bagudrettet afvigelsesrapportering til fremadrettet styring. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.

- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. Assen: Van Gorcum.
- Horngren, C.T. (2004). Management accounting: some comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.
- Hope, J. & R. Fraser (2001). Figure of hate. *Financial Management*, februar, pp. 22-25.
- Hope, J. & R. Fraser. (2003a). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hope, J. & R. Fraser. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, Vol. 81, No. 2, pp. 2-8
- Hope, J. & R. Fraser. (2003c). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model, *California Management Review* Vol. 45, No. 4, pp. 104 ff.
- Ittner, C.D. & D.F. Larcker. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, Vol 32, pp. 349-410.
- 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.
- Johansson, C. (1999). Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 14, No. 5, pp. 381-405.
- Jørgensen, B. (2002). Borealis. Harvard Business School case #9-102-048.
- Kaplan, R.S. & T.H. Johnson. (1987). *Relevance lost : The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & D. P Norton. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press (Oversat til dansk: Fokus på strategier, Børsens Forlag, 2002).
- Kaplan, R.S. & D.P Norton. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press. (Oversat til dansk: The balanced scorecard, Børsens Forlag, 1998)
- Kennedy, T. & J. Affleck-Graves. (2001). The impact of Activity-Based Costing techniques on firm performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 19-45.
- Kersnar, J. (1999). Time to bin the budget. *CFO Europe*, maj.

- Kotter, J.P. (1996). *Leading Change*. Boston: Harvard Business School Press.
- Larsen, Heine T.; Per Nikolaj Bukh and Jan Mouritsen. (2000). Om at sætte strategi i tal: Balanceret rapportering vs. videnregnskab. *Økonomistyring & Informatik*. 16(1):15-45.
- Loeb, M. (1995). Jack Welch Lets Fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards. *Fortune*. 29. maj 1995.
- Madsen, O.M. (1990). Bestyrelsen og budgettet: Ledelsesinstrument eller luftkastel? I *FSRs Årsskrift 1990*, O.M. Madsen (ed.). København: FSRs Forlag.
- Madsen, V. (1970). *Budgettering*. København: Teknisk Forlag.
- Melander, P. (1994). Økonomistyringens dilemmaer og drivkræfter - fra økonomisk beslutningslogik til politisk multicentreret kamparena. *Ledelse & Erhvervsøkonomi*, Vol. 58, No. 3, pp. 151-168.
- McGowan, A.S. & T.P. Klammer. (1997). Satisfaction with Activity-Based Cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 217-238.
- Mouritsen, Jan; Per Nikolaj Bukh; Heine T. Larsen & Mette Rosenkrands Johansen. (2002). Styring og udvikling af viden gennem videnregnskaber. *Økonomistyring & Informatik* 17(5):463-486.
- Pontoppidan, I.C. (2001). EVA - metodiske udfordringer. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 16, No. 6, pp. 535-572.
- Porter, M. (1996). What is strategy. *Harvard Business Review*, November/December, pp. 61-78.
- Pyhrr, P. (1970). Zero-Based Budgeting. *Harvard Business Review*. Vol. 48, No. 4, pp. 111-121.
- Schweitzer, M.E.; L. Ordóñez & B. Douma. (2004). Goal setting as a motivator of unethical behaviour. *Academy of Management Journal*. Vol 47; No. 3, pp. 422-432.
- Shim, J.K. & J.G. Siegel. (2005). *Budgeting Basics & Beyond*, 2. udgave. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Wallander, J. (1999). Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- Welsch, G.A. (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5. udgave. Prentice-Hall.

Om forfatteren

Cand. oecon. Per Nikolaj Bukh, ph.d. (www.pnbukh.com) er lektor ved Afdeling for Virksomhedsledelse (AfV), Aarhus Universitet, men har siden 2000 haft orlov fra sin stilling og været ansat som

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

⁰ Tak til Preben Melander samt til Niels Arildsen for konstruktive kommentarer til en tidligere version af artiklen.

¹ De her valgte ledelsesteknologier er fremhævet fordi de er velbeskrevne både i den danske og internationale litteratur, fordi de indgår i undervisningen i økonomistyring og fordi de er udbredte i dansk praksis. De er desuden valgt som eksempler på ledelsesteknologier, som mange danske virksomheder har haft *gode* erfaringer med at indføre.

² Med udgangspunkt *Consortium for Advanced Manufacturing-International, Cost Management Systems, Activity-Based Planning and Budgeting Group*, som omfatter virksomheder som f.eks. Boeing, Emerson Electric, IBM Consulting Services og SAS Institute (jf. Hansen *et al.* 2003) udvikledes den såkaldte *Closed Loop* model til aktivitetsbaseret budgettering (Hansen & Torok 2003).

³ Det er ikke formålet med denne artikel, at diskutere det funktionsmæssige indhold i den traditionelle budgettering. Welsch (1988) er en klassisk kilde til, hvorledes et budgetlægningssystem kan opbygges, men de samme principper kan genfindes hos Anthony *et al.* (2004), der har været pensum på flere uddannelser herhjemme samt i nyere litteratur, som f.eks. Shim & Siegel (2005).

⁴ Både Jeremy Hope og Robin Fraser er faktisk fra Storbritannien, men dels er bogen *Beyond Budgeting* udgivet på det amerikanske forlag Harvard Business School Press og dels er bogen skrevet i den stil, som benyttes i den internationalt orienterede ledelseslitteraturen på både HBSP og tilsvarende forlag.

⁵ En finsk undersøgelse (Ekholm & Wallin 2000) fra 1999 viste at 6 % af de store (omsætning over 125 millioner DKK) finske virksomheder havde opgivet budgettet. Der findes ikke tilsvarende danske undersøgelser, men flere danske pengeinstitutter, et par større medicinalvirksomheder samt enkelte andre virksomheder (se f.eks. Henriksen 2005) er i øjeblikket i gang med at reformere deres budgetprocedurer, blandt andet med inspiration fra *Beyond Budgeting*-tankerne.

⁶ Se Johansson (1999), Hope & Fraser (2003) samt Wallander (1999) for en omtalte af den 'skandinaviske' tradition. Både Ekholm & Wallin (2002) og Hansen *et al.* (2003) giver en summarisk oversigt over de problemer, der oftest beskrives i relation til budgetteringen.

⁷ Se f.eks. danske virksomheders erfaringer med balanced scorecard (Bukh *et al.* 2000, 2004) og activity based costing (Bukh & Israelsen 2003). Selvom en del af de virksomheder, der i disse bøger rapporterer deres erfaringer følger metoderne, som deres ophavsmænd har beskrevet dem, er der ligeså mange, som anvender så anderledes tilgangsvinkel, at en eventuel succes eller fiasko ikke af den valgte implementering ikke med rimelighed kan tilskrives det 'originale' ledelseskoncept.