

# Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation?

Af Niels Sandalgaard & Per Nikolaj Bukh\*

## Resumé

Budgettet er en central del af virksomhedens økonomistyring, men det er ikke alle økonomistyringens opgaver, der kan tilgodeses alene med udgangspunkt i budgettet. I denne artikel sætter vi fokus på budgettets motiverende rolle, både i forbindelse med budgetlægningsprocessen, selve budgettet og i relation til budgetopfølgningen. Formålet er at vurdere, om den måde, budgettering traditionelt håndterer motivation på, er hensigtsmæssig, eller om der er behov for et ændret syn på budgetter og motivation. Artiklen tager udgangspunktet i den normative litteratur på området, og det påpeges, at budgetlitteraturens motivationsmæssige fokus ofte vedrører præstationsmotivation. Det fremhæves, at det kan være problematisk at fokusere ensidigt på præstationer – og præstationsaflønning, og der argumenteres for, at man er nødt til at se bredere på budgettets motivationsopgave. Dette er ikke mindst relevant i lyset af den kritik af budgettet, der har været rejst de senere år f.eks. i forbindelse med Beyond Budgeting-modellen, der bl.a. har udgangspunkt i de klassiske motivations-teorier. I forlængelse heraf diskuteres de motivationsmæssige elementer i Beyond Budgeting, og det påpeges, at også denne model indebærer en række potentielle vanskeligheder.

## A Indledning<sup>0</sup>

[Budgetlægningen har været under kritik]

Budgettet er et centralt element i næsten alle virksomheders økonomistyring, men på trods af dette har der ofte været udtrykt utilfredshed med den måde, budgetteringen foregår på i praksis. Kritikken har til dels været rettet mod økonomistyringen mere bredt, men der har også i litteraturen gennem tiden været en række specifikke kritikpunkter f.eks. i relation til budgetlægningens kortsigtethed (Merchant 1990), budgettets snævre fokus på finansielle elementer (Kaplan & Norton 2001),

---

\* Cand.oecon. Niels Sandalgaard er ph.d.-stipendiat ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet. Cand.oecon. Per Nikolaj Bukh, ph.d., ([www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com)) er professor ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet.

uhensigtsmæssigheder i forbindelse med bonusaflønnning baseret på budgetter (Jensen 2003; Jensen *et al.* 2004) samt budgettets rolle som "fixed performance contract" (Hope & Fraser 2003a). Ligeledes har det omfattende ressourceforbrug, der ofte er forbundet med budgettering (Gary 2003; Hope & Fraser 2003a), været et væsentligt element i kritikken, idet der mere fundamentalt har været stillet spørgsmålstegn ved, om de ressourcer, der bruges til budgetlægningen, står mål med udbyttet, og om andre måder at styre på kan give bedre resultater.

## **1 Baggrunden for artiklen**

[Beyond Budgeting-modellen som inspiration]

Det er ikke vores ambition i denne artikel at foretage en generel cost-benefit vurdering af den klassiske budgetlægning, men vi vil i stedet fokusere på budgetlægningens rolle som motivationsfaktor, og se på om der er behov for et ændret syn på budgetter og motivation. Inspirationen til artiklens fokus har vi dels fundet i den aktuelle kritik, som den er formuleret af fortalere for Beyond Budgeting-modellen<sup>1</sup>, og dels i et konferenceindlæg, hvor en økonomichef præsenterede budgetlægningsmodellen og ledelsesrapporteringen i en dansk virksomhed. Han tog udgangspunkt i, at det nok er urealistisk nogensinde at forvente, at linjeledere skal være begejstrede for at bruge tid på at lægge budgetter – men at det på den anden side er vigtigt, at budgetlægningen ikke i sig selv er demotiverende: Hvis ledere og medarbejdere efter budgetlægningen er mindre motiverede, end da de startede, er det efter hans udsagn et tegn på, at man ikke er lykkedes med budgetprocessen.

[Udgangspunkt i den normative budgetlægningslitteratur]

I artiklen vil vi, med udgangspunkt i den vægt, der tillægges motivationsaspekter i den normative budgetlægningslitteratur, se på den rolle motivation forventes at have ved fastlæggelsen af budgetter i praksis. I forlængelse heraf vil vi sammenfatte, hvorledes den empirisk funderede litteraturs resultater kan bidrage til at belyse, hvordan budgettering kan påvirke motivationen. Herefter vil vi sammenholde den forskningsbaserede litteratur med den kritik, der har været rejst af budgetlægningen og med udgangspunkt heri analysere, om nye teknikker kan forventes at give motivationsfaktorer en styrket rolle i budgetlægningen.

I Beyond Budgeting-modellen (bl.a. Hope & Fraser 2003a), som flere større danske

virksomheder mere eller mindre direkte har fundet inspiration i ved design af nye økonomistyringsmodeller, advokerer man for en mere adaptiv og decentral ledelsesmodel og argumenterer tilsyneladende med inspiration i de klassiske motivationsteorier (se f.eks. Hope & Fraser 2003a, p. 31). Beyond Budgeting præsenteres som et alternativ til den sædvanlige måde at budgettere på, således som denne bl.a. repræsenteres i den normative angelsaksiske økonomistyringslitteratur (f.eks. Anthony & Govindarajan 2006; Horngren *et al.* 2007; Atkinson *et al.* 2007), hvor det især er præstationsmotivation, der er fokus på. Vi vil i artiklens sidste del gå mere i detaljer med disse nye økonomistyringstanker for at vurdere, hvilke implikationer de har for motivationen i en budgetproces.

## **2 Oversigt over artiklens indhold**

[Artiklens struktur]

Den resterende del af artiklen er struktureret således, at vi først i afsnit B tager udgangspunkt i den normative udenlandske litteratur om budgetlægning og ser nærmere på, hvilke karakteristika og formål det traditionelle budget tillægges her. Herefter vil vi i afsnit C diskutere budgettets motiverende rolle med fokus på såvel selve budgettet som på budgetudarbejdelsen og -opfølgningen. I forlængelse heraf diskuteres Beyond Budgeting-modellen i afsnit D, mens afsnit E indeholder konklusion og perspektivering.

## **B Budgettets karakteristika og formål**

[Budgetter i dagligdagen]

De fleste har en vis fornemmelse af, hvad et budget er. Det kan være fordi, man arbejder med budgetter f.eks. i en økonomiafdeling, har ansvar for et budget som leder eller mere generelt, eller fordi man er medarbejder i en organisation, der styres ud fra et budget. I privatøkonomien snakker man også om budgettet, når man planlægger ferien eller har møde med bankrådgiveren – og i den nationaløkonomiske version præger de offentlige budgetter den politiske debat.

Ofte forbindes budgetter med begrænsninger og aktiviteter, der ikke kan gennemføres, fordi "der ikke er budget til dem", og i kombination med de problemstillinger,

der blev skitseret i indledningen, er dette måske en årsag til, at budgettering ofte opfattes negativt eller som problematisk. Men budgettering er relateret til en række andre områder omfattende bl.a. præstationsmåling, fordelingsregnskaber og bonusmodeller (jf. Covaleski *et al.* 2007), og det er et af de områder inden for økonomistyringen, hvor der findes den største mængde litteratur. Derfor kan det være uklart om en kritik – rejst i litteraturen eller oplevet i praksis – vedrører budgetlægningens funktion og metoder, eller der er andre forhold, der spiller ind.

## 1 Et historisk perspektiv

[Historiske bud på budgettets formål]

Der er i litteraturen givet mange bud på budgetlægningens formål, og i den første beskrivelse af budgettet hos De Cazaux (1825; jf. De Cazaux 1965) er formålet at forudse behovene i det kommende år og sammenholde dem med de til rådighed værende ressourcer. De Cazaux (1825; jf. De Cazaux 1965) definerer et budget som en opstilling i tabelform omfattende både mængder og priser i relation til lager og forbrug i en bestemt tidsperiode med følgende kommentar: "The course of things to come can be traced by this accounting of past successes and mistakes. From there, we can determine the needs in the year to come, and can compare these needs with the resources that will be available." Det er således i De Cazaux' forstand især planlægningsopgaven, der er i fokus.

Allerede Hess (1903) introducerer de første elementer af fleksible budgetter og break-even analyser, hvor budgetterede omkostninger sammenlignes med faktiske omkostninger (jf. Mattessich 2003; Solomons 1968), og hos Bruère & Lazarus (1926, p. 95) påpeges det, at der er to formål med budgettet, der går igen for de fleste virksomheder; nemlig "the need to gage possibilities of success before taking action", dvs. nødvendigheden af planlægning, samt "the establishment of standards of measurement to judge the success of plans, once initiated", dvs. budgetopfølgning der er snævert forbundet med at evaluere præstationer.

[Budgettering er en gammel praksis]

Den grundlæggende idé bag budgettering er altså ikke en moderne opfindelse. Solomons (1968, p. 42) trækker endda linjerne endnu længere tilbage og nævner, at budgettering i form af planlægning på baggrund af forecast er en gammel praksis,

som blev benyttet allerede i oldtidens Ægypten i forbindelse med leverancer, investering og forbrug af korn. Budgettering, som vi kender det i dag i større virksomheder, udviklede sig dog først i den private sektor<sup>3</sup> i 1920'erne, hvor store multidivisionale virksomheder som General Motors og DuPont blev etableret, og hvor man udviklede drifts- og investeringsbudgetter med henblik på at styre de enkelte forretningsenheder ved at kombinere centraliseret planlægning med decentraliseret ansvar, lokal koordinering og styring (jf. Atkinson *et al.* 2007; Johnson 1978; Johnson & Kaplan 1987).

## 2 Den moderne budgetlægning

[Valg af litteratur]

Selvom den grundlæggende ide bag budgetlægningen kan genfindes langt tilbage i tiden, er der ikke nødvendigvis den samme forståelse af begrebet, som vi finder i den moderne litteratur, hvor der f.eks. mere klart skelnes mellem et budget og forecast eller prognoser, og hvor der ud fra et systemperspektiv, således som det også er fremherskende i den danske litteratur om budgettering (se f.eks. Andersen & Rohde 2007), lægges vægt på sammenhængene mellem de forskellige delbudgetter og mellem budgetlægning og -opfølgning. Som grundlag for en vurdering af budgettets rolle i den moderne økonomistyring vil vi derfor tage udgangspunkt i den normative angelsaksiske økonomistyringslitteratur (Anthony & Govindarajan 2006; Horngren *et al.* 2007; Atkinson *et al.* 2007), som benyttes på flere universiteter herhjemme.<sup>4</sup>

Valget af ovenstående litteratur kan selvfølgelig diskuteres. Hvad gør netop denne litteratur relevant frem for andet litteratur? Er vi sikre på, at det også er den mest udbredte lærebogslitteratur, etc.? Vi har ikke lavet en systematisk undersøgelse af udbredelsen af denne litteratur, og valget bygger således på det kendskab, vi har til økonomistyringsundervisningen på universiteter herhjemme og i udlandet. Valget bygger på en antagelse om, at Horngren, Anthony, Kaplan m.fl. i et eller andet omfang har præget den generelle opfattelse af budgettet og dets formål. De nævnte bøger er udkommet i flere udgaver og har således præget den praktiske forståelse for budgetlægning de sidste 20-30 år. Det er ligeledes vores overbevisning, at de er repræsentative for den budgetlægningstradition, der kritiseres i bl.a. Beyond Budgeting-litteraturen.

### 3 Budgettets formål

[Anthony & Govindarajan]

Budgettet er, som Anthony & Govindarajan (2006) beskriver det, tænkt som et centralt værktøj til effektiv planlægning og styring, således at der som udgangspunkt er tale om en ét-årig finansiel plan. Man kan selvfølgelig forestille sig budgetter med andre tidshorisoner, f.eks. et mere langsigtet strategisk budget, men Anthony & Govindarajans driftsbudget ("operating budget"; 2006, p. 380) afspejler brugen af budgetter i praksis, og det beskrives, at driftsbudgettet "usually covers one year and states the revenues and expenses planned for that year"; og budgettet har specifikt følgende karakteristika:

- A budget estimates the profit potential of the business unit
- It is stated in monetary terms, although the monetary amounts may be backed up by nonmonetary amounts (e.g. units sold or produced)
- It generally covers a period of one year. In businesses that are strongly influenced by seasonal factors, there may be two budgets per year – for example, apparel companies typically have a fall budget and a spring budget
- It is a management commitment; managers agree to accept responsibility for attaining the budgeted objectives
- The budget proposal is reviewed and approved by an authority higher than the budgettee
- Once approved, the budget can be changed only under specified conditions
- Periodically, actual financial performance is compared to budget and variances are analyzed and explained.

Det er især værd at hæfte sig ved, at budgettet er en ledelsesforpligtelse, hvor ledere har ansvaret for at nå de budgetterede mål, og hvor der periodisk følges op på budgettet. Anthony & Govindarajan (2006, p. 382) fremhæver derudover følgende formål med budgetteringen:

- Fine Tuning the strategic plan
- Coordination

- Assign responsibility
- Basis for performance evaluation

og tager således højde for det strategiske element, det koordinerende element og uddelegering af ansvar (herunder ansvar for ressourceforbrug/fordeling). Samtidig er forfatterne eksplicitte omkring, at budgetter fungerer som basis for præstations-evaluering, og det påpeges (p. 382), at budgettet er "an excellent starting point for performance appraisal". I forbindelse med bonusaflønnning (p. 529) påpeges, at det typisk er praksis at evaluere business unit ledere i forhold til indtjeningsbudgettet.

[Horngren *et al.*]

Horngren *et al.* (2007, p. 298-299) angiver følgende fordele ved at budgettere:

- Budgeting provides an opportunity for managers to reevaluate existing activities and evaluate possible new activities
- Budgeting compels managers to think ahead by formalizing their responsibilities for planning
- Budgeting aids managers in communicating objectives and coordinating actions across the organization
- Budgeting provides benchmarks to evaluate subsequent performance

Som det ses, er et af formålene med budgettet at få opstillet mål, som man efterfølgende kan måle og vurdere medarbejderne på, og topledelsen forventes at bruge budgettet til at kommunikere sine mål. Yderligere påpeger Horngren *et al.* (2007, p. 300), at effektive budgetter sætter mål for ledere og motiverer dem til at leve op til organisationens mål.

Herudover understreger Horngren *et al.* (2007, p. 304), at det såkaldte master budget "...quantifies targets for sales, purchases, production, net income, cash position and any other objective that management specifies...", og master budgettet er således en specifikation af en række mål både for salg, produktion m.v. samt for bundlinie og likviditet. Det er også hos Horngren *et al.* (2007, p. 386) det generelle budskab, at et økonomistyringssystem har til opgave at motivere ledere og medarbejderne til at arbejde hen imod organisationens mål.

[Atkinson *et al.*]

Som formål med budgettet nævner Atkinson *et al.* (2007, p. 445-446):

- Planning
- Coordination
- Resource allocation
- Communication of goals

Hos Atkinson *et al.* (2007, p.445) defineres budgettet som: "...a quantitative expression of the money inflows and outflows that reveal whether the current operating or business plan will meet the organization's financial objectives". Budgettet viser således, om planen lever op til organisationens mål, og budgettet er en måde at kommunikere organisationens kortsigtede mål på. Det understreges endvidere (p. 489), at budgettet også tjener til at måle præstation med, og ydermere påpeges det, at mange ledere har knyttet deres præstationsaflønning op på budgettet. Budgettet fungerer således også hos Atkinson *et al.* (2007) som et mål, man eventuelt også kan belønne ud fra.

[Den grundlæggende opfattelse af budgetter er relativt ens]

Sammenfattende ses det, at selvom formuleringerne kan være forskellige, så er den grundlæggende opfattelse af budgettet som et finansielt mål ikke så forskellig imellem de nævnte forfattere. Den kritik, der af Hope & Fraser (2003a) er rejst mod budgettet, vedrører netop denne traditionelle opfattelse af budgettet som en mere eller mindre ufravigelig plan for det kommende år, som man løbende følger op på – og måske endda lægger til grund for incitamentsafhængig aflønning.

## **C Hvilken rolle har motivation i budgetteringen?**

[Fokus på præstationsevaluering]

I den normative angelsaksiske økonomistyringslitteratur er motivation i form af præstationsevaluering, som vi har skitseret ovenfor, et vigtigt formål med budgettet. Budgettet motiverer ved at afspejle de finansielle mål for det kommende år: Den budgetterede omsætning afspejler det salg, som salgsafdelingen skal generere, dækningsgraden afspejler målet for effektivitet i produktionen og mål for salgs- og indkøbspriser, kapacitetsomkostningsbudgettet afspejler målet for, hvad man må



bruge af omkostninger osv.

[Overenstemmelse mellem teori og praksis]

At budgettet har en væsentlig funktion i forbindelse med præstationsevaluering er der ikke noget nyt i. Som tidligere nævnt påpegede allerede Bruère & Lazarus (1926) dette, og Hofstede (1967, p. 37) understreger også, at budgetteringsteorien er baseret på, at "budgets and cost standards act as incentives for motivating the budgetees". Det bekræftes ligeledes i en nyere undersøgelse af Hansen & Van der Stede (2004), der udover at tage udgangspunkt i litteraturen også baserer deres konklusion på en undersøgelse af praktikeres holdning til budgettets rolle, og denne undersøgelse er således en indikation af en overensstemmelse mellem den normative litteratur og praksis på området.

[Participativ budgettering]

I den nordamerikanske litteratur er der ikke umiddelbart væsentlig fokus på en bredere forståelse af motivation f.eks. i form af "well being" (jf. Hofstede 1967), men der henvises dog til participativ budgettering ("Participative Budgeting"), der tænkes at fremme ledernes motivation og dermed fremme deres præstationer (Argyris 1952, Becker & Green 1962; jf. Brownell & McInnes 1986). Participativ budgettering påvirker især motivationen af to grunde (jf. Anthony & Govindarajans 2006, p 391): Dels fordi det giver større accept af budgetter og de målsætninger, som de indebærer, når man selv har været med til at fastlægge målene (se også f.eks. Hofstede 1967), og dels fordi det kan medvirke til udveksling af privat information (se også f.eks. Baiman & Evans 1983; Penno 1984) og giver en klarere forståelse af de udførte aktiviteter karakter og det budget, der er nødvendigt for at gennemføre dem.

[Større fokus på motivation og organisatorisk adfærd]

Som påpeget af Horngren (1989, p. 24) er der op gennem 1970'erne og 1980'erne lagt stadig større fokus på motivation og organisatorisk adfærd i budgetteringsforskningen. Det afspejler dog ligeså meget den generelle trend i økonomistyringsforskningen, hvor især de toneangivende europæiske forskere i stadig stigende grad har fundet inspiration i fortolkningsorienterede forskningsparadigmer og inddraget sociologiske, psykologiske og mere filosofisk orienterede teorier i fortolkningen af økonomistyringspraksis (se f.eks. Covalleski *et al.*'s (2007) review af budgetlægningsforskningen) frem for at arbejde inden for klassiske funktionelle forskningsparadig-

mer.

Den normative budgetteringslitteratur både repræsenteret ved de udbredte lærebøger og ved den mere specifikke budgetteringslitteratur, f.eks. Welsch *et al.* (1988), har derimod i højere grad lagt vægt på budgettet som planlægningsinstrument – både i form af den finansielle plan og i integrationen mellem de finansielle dele af budgettet og aktivitetsbudgetteringen – samt på præstationsmotivation. Dette er dog nok, som vi vil komme tilbage til nedenfor, en for snæver opfattelse af budgettets rolle, idet motivation er en mere kompleks størrelse end blot fastlæggelse og opfølgning af mål.

## 1 Budgettering, budgetter og budgetlægning

[Begreberne benyttes forskelligt]

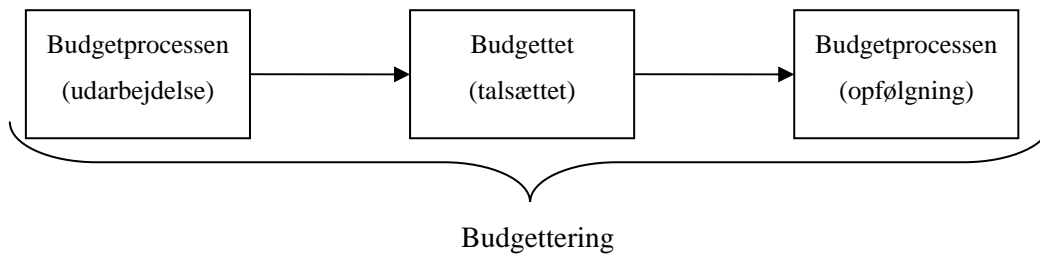
Det er ikke kun selve budgettet, der påvirker motivationen, men også processen, hvor budgettet udarbejdes samt den efterfølgende budgetopfølgning har en motivationsmæssig betydning. Vi vil derfor i dette afsnit indledningsvis sondre mellem budgettering, budgetprocessen og selve budgettet, idet begreberne ikke benyttes konsistent i litteraturen. Hos f.eks. Atkinson *et al.* (2007, p. 445) opfattes budgettering som det at udarbejde budgettet, mens budgettering hos f.eks. Welsch *et al.* (1988) indbefatter hele proceduren dvs. både udarbejdning og opfølgning. Begreberne bruges således forskelligt, og i virksomheders praksis bruges de måske lidt i flæng eller i hvert fald forskelligt alt efter sammenhæng.

Hvis man f.eks. forestiller sig budgettering i form af et undervisningsforløb, vil dette typisk omfatte undervisning både i at planlægge, opstille mål herudfra og efterfølgende følge op herpå, dvs. en opfattelse som i Welsch *et al.* (1988). Omvendt hvis man som controller er i færd med budgettering, så vil det typisk opfattes som om, man er i færd med at udarbejde et budget, dvs. en opfattelse svarende til Atkinson *et al.* (2007). Man opfatter således noget forskelligt ved begrebet budgettering, alt efter hvilken sammenhæng ordet bruges i.

[Terminologi]

Denne lidt forskellige brug af begrebet er også blevet påpeget af bl.a. Covaleski *et al.* (2007), der derfor selv benytter en terminologi, hvor budgettet betegner selve "talsættet", mens budgettering betegner både "talsættet" samt udarbejdelsesproces-

sen. For at undgå misforståelser vil vi tilstræbe at benytte en terminologi som illustreret i figur 1, der er inspireret af Covaleski *et al.* (2007). Som det ses, er budget selve "talsættet", mens budgetprocessen omfatter såvel processen med at udarbejde talsættet (budgetudarbejdelsen) som den efterfølgende proces, hvor der følges op på budgettet (budgetopfølgningen). Budgettet og budgetprocessen udgør samlet set det, vi kalder budgettering.



Figur 1. Budgetteringens komponenter

## 2 Motivation i budgetprocessen (udarbejdelsen)

[Primært fokus på participativ budgettering]

Når den normative økonomistyringslitteratur fokuserer på motivation i budgetprocessen (udarbejdelsen), er det primært participativ budgettering, man beskæftiger sig med. Ser man generelt på den forskningsbaserede økonomistyringslitteratur, er participativ budgettering ifølge Shields & Shields (1998) et af de emner, der inden for de seneste 40 år har fået størst opmærksomhed, og den empiriske forskning inden for participativ budgettering har primært fokuseret på, hvordan budgetdeltagelse påvirker motivation, tilfredshed og præstation. Som påpeget af bl.a. Shields & Shields (1998, p. 64) er der imidlertid også andre grunde end motivation til at benytte participativ budgettering, f.eks. informationsudveksling og koordinering.

[Ikke entydige resultater i forskningen]

Selvom participativ budgettering er et velundersøgt område, så viser forskningen som påpeget af blandt andre Brownell & McInnes (1986) og Agbejule & Saarikoski (2006) ikke entydige resultater vedrørende sammenhængen mellem participativ budgettering og motivation. Brownell & McInnes (1986) fandt f.eks. ingen sammenhæng mellem participativ budgettering og motivation, mens eksempelvis Merchant (1981) omvendt påpeger, at der er en positiv sammenhæng. Agbejule &

Saarikoski (2006) står selv bag en af de nyere undersøgelser på området og påviser en sammenhæng mellem effekten af participativ budgettering og de involveredes viden om økonomistyring og påviser, at de involverede medarbejderes viden om økonomistyring er bestemmende for, om participativ budgettering har en effekt.

[Forskel mellem forskning og praksis]

Der er altså fortsat forskningsmæssig interesse for participativ budgettering, men som påpeget af Selto & Widener (2001, p. 14) er der tilsyneladende samtidig blandt praktikere en meget lille interesse for participativ budgettering. Dette paradoks er i overensstemmelse med den vægtning, participativ budgettering har i den normative litteratur, som vi gennemgik ovenfor, hvor det vægter forholdsvis lidt. Denne forskel mellem praksis og forskningens fokus er som påpeget af Selto & Widener (2001) ikke enestående for participativ budgettering, men ses også inden for andre emner. Det er en problematik, der på den ene side er relateret til en voksende adskillelse mellem de praktiske økonomistyringsproblemer og den forskningsmæssige fokus (Mitchell 2002), og på den anden side er relateret til, at forskningsbaseret viden om, hvad der faktisk virker, trænger langsomt ud i praksis (Pfeffer & Sutton 2006).

### **3 Motivation i Budgettet (som mål)**

Den normative budgetlægningslitteratur har, som vi viste ovenfor, fokus på budgettet som et mål, der skal følges op på, og som det præsterede skal vurderes ud fra. Som påpeget af Birnberg *et al.* (2007, p. 120) bliver Stedry (1960) oftest anset for at være den første undersøgelse af motivations betydning indenfor økonomistyringsforskningen.

[Budgetmålets opnåelighed]

Stedry's undersøgelse viste blandt andet, at motivation er en funktion af budgetmålets sværhedsgrad, og Birnberg *et al.* (2007, p. 120) referer desuden tre nyere undersøgelser af effekten af at opstille budgetmål. Disse påviser også alle en motivationsmæssig effekt: Kenis (1979) konkluderede, at krævende, men opnåelige mål, er det optimale, men fandt også, at det er vigtigt, at målene er klare og specifikke. Hirst & Lowy (1990) fandt, at mål og feedback kun har en positiv effekt i sammenhæng, mens de hver for sig ikke har nogen effekt på det præsterede. Endelig fandt Hirst & Yetton (1999), udover at bekræfte, at budgetmål har en gavnlig præstationsmæssig effekt, at specifikke og vanskelige mål reducerer variansen i det præsterede og dermed kan

være med til at gøre budgetmål brugbare til koordinationsformål.

Af andre betydende undersøgelser på området kan nævnes Hofstede (1967), der undersøgte effekten af budgetmålets opnåelighed og bl.a. fandt, at motivationen øges i takt med, at budgetmålets sværhedsgrad øges, men kun op til et vist niveau, hvorefter motivationen vil falde igen. Hofstede (1967) fandt derimod ikke nogen sammenhæng mellem budgetmålets sværhedsgrad og jobtilfredsheden.

[Præstationsmotivation]

Som påpeget af Hofstede (1967, p. 62) hænger budgettets funktion som mål tæt sammen med teorierne om "Achievement" (præstation) som motivationsfaktor, jf. Hertzberg (1959) og McClelland (1966). Sidstnævnte forfatter opdeler de basale "præstationsdrives" i tre kategorier: Achievement, Affiliation og Power, og blandt topledere fandt McClelland en ganske høj andel, der var motiveret af "Achievement".

McClellands (1966) artikel om "Achievers" tager sit udgangspunkt i en inddeling af mennesker i to (brede) grupper. Den ene gruppe (achievers) er motiveret af at opnå noget (gennem hårdt arbejde), mens den anden gruppe groft sagt er ikke fokuserer på dette. Gruppen med "achievers" vil foretrække arbejdsituationer, hvor resultatet af deres arbejde er tydeligt og ikke overladt til tilfældigheder. For denne gruppe er det ikke så meget belønningen for at løse en opgave, der er vigtigt, men selve det at have løst opgaven. Det er endvidere vigtigt for denne gruppe hele tiden at forbedre sig, og at forbedringen er synlig. Hvis denne gruppe selv sætter sig mål, vil disse typisk være moderat svære, men potentielt opnåelige mål, dvs. det vi også kalder "stretch targets".

[Øget fokus på præstation de senere år]

Præstation som motivationsfaktor (også i budgettet) er således ikke en ny tanke, men ifølge Spreier *et al.* (2006) er fokus på præstation forøget betydeligt de senere år. Forfatterne har ikke nogen definitiv forklaring herpå, men mener, at en række organisatoriske, markedsmæssige og økonomiske kræfter har spillet ind; bl.a. nævnes TQM i 1980'erne, recession og efterfølgende downsizing (som satte fokus på kortsigtet præstation og vækst), og endelig nævnes Dot-com æraen, der gjorde en lang række iværksættere (ofte drevet af achievement) til ledere. Vi kan hertil føje kapitalfondenes forøgede rolle de senere år, der måske giver ekstra fokus på at skabe (finansielle) resultater på kort og mellemlangt sigt for at skabe basis for et videresalg

af virksomheden.

[Farligt med overdrevet fokus på præstation]

Den øgede fokus på præstation, som påpeges af Spreier *et al.* (2006), stemmer godt overens med den stærke fokus på præstationsmotivation inden for budgettering, som vi identificerede ovenfor. Dette forekommer umiddelbart naturligt, idet budgettet derved fokuserer på en form for motivation, der ifølge bl.a. McClelland (1966) er udbredt blandt erhvervsledere. Som anført af Spreier *et al.* (2006) er det imidlertid ikke kun en positiv udvikling, idet ledelse drevet af overdreven grad af præstation kan være farlig. Spreier *et al.* (2006) påpeger, at ledere drevet af (over)præstation ganske vist kan være meget succesfulde på kort sigt, men med et ubarmhjertigt fokus på opgaver og mål kan en leder på sigt ødelægge præstationerne.

Spreier *et al.* (2006) anfører, at grunden til dette bl.a. er, at "overachievers" i højere grad vil "kommandere og tvinge" frem for at "coache og samarbejde", og de glemmer at kommunikere vigtig information og kan have en tendens til at være ligeglade med andre menneskers anliggender. Endvidere anføres det, at et for intenst fokus på at præstere bl.a. kan ødelægge tillid og underminere moral samt reducere produktivitet. Som eksempel på en "overachiever" nævnes den tidligere Enron chef, Jeffrey Skilling, og argumentationen i Spreier *et al.* (2006) minder dermed på visse punkter om Beyond Budgeting-kritikken (se f.eks. Hope & Fraser 2003a, p. 12), der også nævner Enron og WorldCom som eksempel på, at overdrevet fokus på at leve op til budgetmål (fixed performance targets) fører til uetisk adfærd.

#### **4 Motivation i Budgetprocessen (opfølgning)**

[Ensidig fokus på negative budgetafvigelser]

Også budgetopfølgningen har motivationsmæssig betydning, men som påpeget af Ronen & Livingstone (1975, p. 680) kan budgetter som ledelsesværktøj medføre et ensidigt fokus på de negative afvigelser og afvigelsesforklaringer frem for fokus på positive afvigelser. Betydningen heraf er, at budgettet bliver opfattet som fokuserende på straf for negative afvigelser frem for en mere positiv tilgang, hvilket typisk kan have negative effekter på motivationen.

I forlængelse heraf fandt Hopwood (1972, pp. 175-176), at en ledelsesstil med stramt

fokus på budgetopfølgning medførte kortsigtet fokus og en uflexibel beslutningsproces. En ledelsesstil med overdrevet budgetfokus gav endvidere risiko for dysfunktionelle beslutninger og manipulation af data samt et arbejdsklima præget af mistillid og rivalisering. Modsætningen til den budgetfokuserede ledelsesstil er i Hopwood (1972) en mere fleksibel og langsigtet ledelsesstil med mindre fokus på kortsigtet budgetopfølgning, men mere fokus på langsigtet indtjeningsoptimering, hvilket resulterede i bedre resultater end den meget budgetfokuserede ledelsesstil.

[Budget og aflønning]

I den normative litteratur betragtes budgetmålene som et oplagt udgangspunkt for præstationsevaluering og aflønning, men dette er ikke uproblematisk. Som påpeget af blandt andre Jensen *et al.* (2004), Jensen (2001, 2003) og Schweitzer *et al.* (2004) risikerer målstyring udover at motivere på en konstruktiv måde også at skabe dysfunktionel<sup>5</sup> eller uetisk<sup>6</sup> adfærd i medarbejdernes bestræbelser på at leve op til målene. Undersøgelserne af Schweitzer *et al.* (2004) viser, at dette er særligt udpræget, når man er meget tæt på (men under) målet. Det er interessant at bemærke, at resultaterne var uafhængige af, hvorvidt der var knyttet belønning til målopfyldelsen eller ej.

[Tvivl om motivationseffekt af præstationsaflønning]

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

## **D Beyond Budgeting som motivationsmodel?**

["Fixed performance contract"]

Det er et hovedelement i Hope & Frasers (2003a) kritik af brugen af budgetter, at disse fungerer som et præstationsmål for det kommende år og i praksis endda ofte som en såkaldt "fixed performance contract" (Hope & Fraser 2003a, p. 10), hvilket

skal forstå således, at de årlige budgetter medfører, at organisationen skal leve op til et på forhånd fastsat budgetmål for det kommende år, og bonus, anerkendelse, forfremmelse o. lign. knyttes til målopfyldelsen. Blandt de væsentligste problemstillinger, som dette medfører, er ifølge Hope & Fraser (2003a), at det faste mål i praksis enten vil vise sig for let at nå og dermed vil få medarbejderne til at reducere arbejdsindsatsen, når målet er nået, eller også vil det vise sig for svært at nå og eventuelt motivere til dysfunktionel adfærd i et forsøg på alligevel at nå målet. Alternativt vil et mål, der er for svært at nå, blot være uden motivationseffekt eller måske endda have en demotiverende effekt.

[Behov for øget forskning i Beyond Budgeting]

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

Men den anførte utilfredshed med nuværende budgetteringspraksis i kombination med de udsagn om positive resultater af at afskaffe – eller i det mindste ændre – budgetprocessen betyder, at det forskningsmæssigt bør studeres, om disse nye budgetteringsformer har en effekt med henblik på eventuelle justeringer i eksisterende budgetteringspraksis.

## **1 Fastlæggelse af mål i Beyond Budgeting-modellen**

[Fokus på andre motivationsfaktorer]

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

[“Stretch” mål]



I stedet for de mere eller mindre faste årlige mål, man forhandler sig frem til ved den traditionelle budgetprocess, er Beyond Budgeting baseret på, at man sætter "stretch" mål. Formålet med det ambitiøse "stretch" mål er at få medarbejderen til at gennemtænke det bedst mulige resultat. "Dream the impossible dream", som Hope & Fraser (2003a, p. 71) udtrykker det, for derved mentalt at indstille medarbejderen på at præstere det yderste. Præstationsevaluering og aflønning vil ikke ske på baggrund af disse "stretch" mål således, at medarbejderne ikke i målfastlæggelsen behøver at bekymre sig om, at et ambitiøst "stretch" mål får konsekvenser i form af dårligere aflønning, såfremt målet ikke nås.

[Relative mål og peer grupper]

De mål, der præstationsevalueres ud fra, skal ud fra en Beyond Budgeting-filosofi være relative og opstilles på baggrund af interne eller eksterne benchmark. Eksterne benchmark kan være i form af en peer gruppe f.eks. bestående af konkurrenter inden for branchen eller på anden måde sammenlignelige virksomheder. Hvis virksomhedens struktur muliggør det, kan interne peer grupper benyttes f.eks. i form af sammenlignelige afdelinger eller filialer. Pointen i modellen er, at målene ikke er årlige forhandlede mål, men derimod mere langsigtede og baseret på at være de bedste blandt sammenlignelige enheder. Dermed reduceres problematikken ved det traditionelle budget omkring, at præstationer evalueres i forhold til et budgetmål, der blev fastlagt for lang tid siden, og hvor forudsætningerne måske har ændret sig efterfølgende.

["The controllability principle"]

Tanken er, at negative budgetafvigelse ved et fast budgetmål måske kan henføres til forhold, som den underordnede ikke selv har haft kontrol over, hvilket strider mod "the controllability principle", som går ud på, at en ansvarlig skal vurderes på baggrund af det, som kan påvirkes (se f.eks. Antle & Demski 1988, p. 700). Som påpeget af Ronen & Livingstone (1975, p. 681-682) har det en demotiverende effekt at blive målt på forhold, som man ikke selv har indflydelse på, men ved at måle op mod sammenlignelige enheder antages det, at disse er udsat for samme påvirkning, hvis forudsætningerne ændrer sig, hvad enten det er i positiv eller i negativ retning.

[Problemer med "open ended goals"]

Selvom brugen af benchmarks lægger sig op ad "the controllability principle", så påpeger Simons (1995, p. 73) omvendt, at "open ended goals" (more is better)

normalt ikke er ønskværdige, idet forskning har vist, at motivation reduceres, når mål ikke er specifikke. Der kan argumenteres for, at relative mål i sagens natur er "open ended goals", idet målet i form af benchmark jo først kendes ex post.

## **2 Motivation og aflønning i Beyond Budgeting-modellen**

[Benchmark af KPI'ere]

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

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

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

[Relativ præstationsevaluering ved fælles usikkerheder]

Holmström (1982) påpeger, at brugen af relativ præstationsevaluering er centralt, såfremt de agenter/enheder, der sammenlignes, står over for fælles usikkerheder. De enkelte enheders output giver information om disse usikkerheder, hvilket er værdifuldt, idet det hjælper til at reducere enhedernes eksponering over for "systematisk risici" uden at reducere incitamenterne (se Antle & Smith 1986, p. 2). Ifølge Holmström (1982, p. 335) har selve konkurrenceelementet ikke nogen værdi i sig selv ved benchmarking, men værdien ligger i, at de fælles usikkerheder "filtreres væk" gennem peer sammenligning. Omvendt fandt Frederickson (1992) at relativ præstationsevaluering øger konkurrenceelementet og dermed indsatsen.

[Forskellige empiriske resultater]

Som påpeget af Aggarwal & Samwick (1999, p. 2000) giver de empiriske undersøgelser af konklusionerne i Holmström (1982) forskellige resultater. Jensen & Murphy (1990, p. 142) påpeger, at brugen af relativ præstationsevaluering/incentives er sjælden, mens f.eks. Antle & Smith (1986, p. 32) kun påviste en sammenhæng mellem brugen af relativ præstationsaflønning og et regnskabsbaseret præstationsmål (return on assets), men derimod ikke fandt nogen sammenhæng mellem brugen af relativ præstationsaflønning og et markedsbaseret afkastmål.

Janakiraman *et al.* (1992) fandt heller ingen væsentlig tilstedeværelse af relativ præstationsaflønning og giver som mulig forklaring, at CEOs har som en væsentlig del af deres job at handle ud fra ændringer i brancheforhold, hvorfor påvirkningen herfra ikke skal filtreres væk fra aflønningen. Hvis man benytter relativ præstationsaflønning, risikerer man imidlertid, som påpeget af Dye (1992), at CEO'en vil arbejde for, at virksomheden bevæger sig ind i brancher, hvor den nemmere kan udkonkurrere konkurrenterne (og dermed peer gruppen), uanset om dette samlet set er optimalt.

[Dysfunktionelle effekter ved relativ præstationsaflønning]

Aggarwal & Samwick (1999) påpeger en anden dysfunktionel effekt af relativ præstationsaflønning i form af, at det motiverer til at mindske branchens generelle indtjening. Populært sagt er der to måder at forbedre sin aflønning på: Enten ved at øge indtjeningen i sin egen virksomhed, uden at branchens indtjening forbedres, eller ved at fastholde egen indtjening, men mindske branchens indtjening. Dette kunne f.eks. ske ved at iværksætte konkurrencemæssige tiltag, som gør mere ondt på konkurrenterne (dvs. peer gruppen) end på ens egen virksomhed.

Hvis interne benchmarks benyttes (f.eks. mellem filialer/afdelinger), så betyder det i praksis, at det er bedre at tage en kunde fra en anden afdeling end fra en ekstern konkurrent, idet man derved forbedrer sin egen indtjening, samtidig med at indtjeningen hos et medlem af peer gruppen forværres. Aggarwal & Samwick (1999) påviser empirisk (i overensstemmelse med ovenstående), at relativ præstationsevaluering/aflønning er mindst udbredt i brancher med stor konkurrence. Selvom Aggarwal & Samwicks (1999) resultater måske præsenterer problemet i sin yderste konsekvens, er det alligevel værd at være opmærksom på, at man med en aggressiv styring efter mål baseret på intern benchmarking kan risikere at reducere motivationen til samarbejde og videndeling afdelingerne imellem, som ellers kunne være en potentiel fordel ved benchmarking (jf. Bukh & Christensen 2007).

[Præstationsevaluering skal ske med "hindsight"]

Udover relativ præstationsevaluering anbefaler Hope & Fraser (2003a), at evaluering foretages med "hindsight" (bagklogskab). Som påpeget af Hansen *et al.* (2003, p. 101) svarer "hindsight-elementet" til Demskis (1967) ex-post budget, hvor det oprindelige budget revideres på baggrund af information, der er dukket op i løbet af budgetperioden. Traditionelle analyser af budgetvarianser vedrører en sammenligning af ex ante budgettet med de realiserede resultater, mens "evaluation with hindsight" svarer til en sammenligning af ex post budgettet med de realiserede resultater. I Beyond Budgeting er budgettet jo "afskaffet", så denne sammenligning kan i sagens natur ikke foretages, men "hindsight" henfører til, at der ved præstationsevalueringen tages højde for forskellig information, der er dukket op i den periode, der betragtes, og vurderingen sker under hensyntagen hertil.

### **3 Andre motivationsformer i Beyond Budgeting-modellen**

[Bygger på decentral ledelsesmodel]

Beyond Budgeting-modellen bygger i udstrakt grad på en decentral ledelsesmodel, der lægger ansvaret ud så tæt på kunden/markedet som muligt, og hvor ledelsen i højere grad agerer strategisk sparringspartner for de decentrale enheder. Beyond Budgeting-modellen vil således skabe et motivationsmæssigt fokus på andre motivatorer end individuel præstation, og Hope & Fraser (2003a, p. 31) henviser som begrundelse for deres decentrale ledelsesmodel direkte til bl.a. Douglas McGregor, Abraham Maslow og Frederick Herzberg<sup>7</sup> og disses fokus på betydningen af

motivationsfaktorer som team work, selvværd ("self-esteem") og personlig udvikling. Beyond Budgeting-modellen er derfor i et vist omfang baseret på klassiske motivationsteorier.

[“Governance framework” baseret på klare principper, værdier og grænser]

Et af principperne i den decentrale ledelsesmodel er at sørge for et “Governance framework” baseret på klare principper, værdier og grænser. Når ikke man har et budget til at styre efter, er der behov for en eller anden form for adfærdsregulering, hvilket så skal ske i form af klare principper, værdier og grænser, så alle er klar over, hvilken opførsel der forventes. Som eksempel herpå kan nævnes code of conduct, fastlagte rapporteringsintervaller og lignende, som indikerer nogle rammer inden for hvilke, der er handlefrihed, så længe man lever op til de fælles værdier og principper. Der skal således uddelegeres ansvar og vises tillid, hvilket kræver en ledelsesstil, der er baseret på coaching og støtte frem for kontrol.

[Budgettet som et “regime of compliance and control”]

Hope & Fraser (2003a, p. 30) anerkender, at det traditionelle budget ligeledes bygger på et princip om uddelegering, men påpeger at dette ofte sker under et “regime of compliance and control”. Omvendt betegner Argyris (1953, p. 106-107) budgettet som et medium, hvorigennem lederen kan udtrykke sin ledelsesstil og personlighed. Hvis det traditionelle budget har udviklet sig til et “regime of compliance and control” behøver det således ikke nødvendigvis være fordi, budgettet er skurken, men er derimod et udtryk for ledelsesstilen. Ifølge Horngren (2004) udpeger man ofte budgettet som skurken, men man glemmer, at budgetter er værktøjer, der kan blive brugt klogt eller dumt. Horngren (1995, p. 281) påpeger således, at man ofte skyder skylden på dårlige økonomistyringssystemer, når der opstår problemer, ledelsessvigt o. lign., men Horngren betragter i stedet systemerne som symptomer på dårlig ledelse og ikke som årsagen.

[Uddelegeret beslutningskompetence]

I Beyond Budgeting-modellen skal ledelsesstilen 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 enhedernes strategi frem for at udvikle den. Som et resultat af decentraliseringen vil der også lokalt skulle ske en høj grad af involvering af medarbejderne i strategiarbejdet m.v. Enhederne skal altså optimere deres

resultater i forhold til benchmarks, men har stor frihed til at gøre det på den måde, de finder bedst.

[“Design-behavior” paradokset]

Afskaffelsen af budgettet skal være med til at give medarbejderne reel handlefrihed, men Marginson & Ogden (2005, p. 436) påpeger imidlertid, at der kan være situationer, hvor mellemledere som følge af et ønske om at skabe sikkerhed og struktur selv har en tilbøjelighed til at stræbe mod budgetmål, selvom man fra et organisatorisk synspunkt ikke ønsker at holde sig stramt til budgetter. Marginson & Ogden (2005, p. 451) kalder det selv for et “design-behavior” paradoks, at mellemlederne netop kan ønske at have budgetter af psykologiske grunde for at håndtere usikkerhed, selvom organisationen måtte ønske det modsatte.

[Ansvar for værdiskabende beslutninger hos “Front line teams”]

Den radikale decentralisering i Beyond Budgeting-modellen indebærer, at ansvaret for værdiskabende beslutninger placeres hos “Front Line Teams” (Hope & Fraser 2003a, pp. 150-153). 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 altså 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 er, at man er i stand til at tiltrække og fastholde medarbejdere, der passer ind i en sådan ledelsesstil. Brugen af team baseret præstationsevaluering er imidlertid ikke uproblematisk og indebærer bl.a. ulemper i form af f.eks. free riding, men som anført af Hansen et al. (2003, p. 106) har de empiriske resultater på området ikke givet afgørende resultater.

## **E Konklusion og perspektivering**

I den nordamerikanske budgetlægningslitteratur er motivation især forbundet med budgettets funktion som et mål, der afspejler virksomhedens finansielle målsætninger. Hvis ikke budgetmålene nås, skal den negative afvigelse forklares, og eventuelle konsekvenser skal drages.

Der henvises i den normative litteratur kun i mindre omfang til betydningen af

participativ budgettering, og adfærdsmæssige konsekvenser indgår ofte som noget, der skal "håndteres", så en eventuel modstand mod den finansielle plan og de krav, det sætter organisationen over for, ikke bliver en barriere. Budgettering kan have negative konsekvenser for motivationen og adfærden, men f.eks. vha. participativ budgettering kan der skabes større accept af budgetmålene, og motivationen til at leve op til målene kan dermed øges.

[Er det budgetprocessen eller præstationsfokuseringen der er problemet?]

Den kritik af budgettets brug til planlægning og præstationsevaluering, der de senere år er fremkommet blandt praktikere, har ført til forslag om at forbedre budgetprocessen eller helt at afskaffe budgettet (Hansen *et al.* 2003). Et af de oftest anførte kritikpunkter mod budgettet er, at budgetproceduren er for tidskrævende og skaber gaming og uhensigtsmæssig adfærd (bl.a. Neely *et al.* 2003). Som anført i denne artikel kan denne utilfredshed med det traditionelle budget måske også henføres til en overdreven fokus på budgettets rolle vedrørende præstationsmotivation. Dette i kombination med de senere års overdrevne fokus på præstation, som påpeges i Spreier *et al.* (2006), kan være en af forklaringerne på utilfredsheden med det traditionelle budget.

[Måske bliver budgettet syndebuk?]

Som påpeget af Horngren (2004, p. 210) er det således ikke ualmindeligt, at budgetteringen får "skylden", når der er problemer i en organisation, men han fremhæver også, at budgetter blot er værktøjer, og at man derfor måske i stedet skulle kigge på, hvordan budgetterne bruges eller måske snarere på hele ledelsesprocessen.

[Faktisk ved vi ikke om Beyond Budgeting giver bedre resultater]

Beyond Budgeting er et af forslagene til en ny ledelsesmodel, hvor budgettets opgaver tilsyneladende løses bedre, mindre ressourcekrævende og med mere fokus på motivation. Vi siger "tilsyneladende", idet der fortsat mangler forskning på området for at klarlægge konsekvenserne af en sådan ledelsesmodel. Ud fra en teoretisk vurdering har Beyond Budgeting-modellen imidlertid taget udgangspunkt i klassiske motivationsteorier, og forekommer dermed at være bedre til at håndtere den motivationsmæssige opgave. Omvendt skaber modellen en række andre udfordringer. Eksempelvis påpeger Marginson & Ogden (2005) et "design-behavior" paradoks, i form af at mellemlederne kan ønske at have budgetter af psykologiske

grunde for at håndtere usikkerheden, selvom organisationen måtte ønske at afskaffe budgetter f.eks. som følge af omverdensusikkerhed, så reaktionen på ændringer i budgetlægningspraksis ud fra Beyond Budgeting-principper er også på dette punkt noget, der kræver en nærmere empirisk undersøgelse.

[Men der er brug for at give budgetprocessen ny energi]

I modsætning til Beyond Budgeting modellens forkastelse af budgetmålet står en lang række undersøgelser af den positive motivationsmæssige effekt af styring og motivation ud fra budgetmål. En anden mulighed for at optimere eller forny budgetteringen kunne derfor være at øge fokus på at gøre den traditionelle budgetproces mere motiverende og mindre arbejdskrævende, men inden for rammerne af den traditionelle opfattelse af budgettet. Som påpeget i Melander (2001, p. 104) skal budgetteringen "...i sin udførelse være en aktiverende og kreativ problemløsningsproces..." og "Budgetteringen må her i sig selv skabe motivation for den enkelte...". Det er derfor vigtigt at få fokus på, om budgetteringen kan tilrettelægges, så den understøtter motivation i et bredere perspektiv f.eks. ved hjælp af øget uddelegering, sjældnere opfølgingsfrekvens samt konstruktiv og fremadrettet budgetopfølgning.

## F Litteraturliste

- Agbejule, A. & L. Saarikoski. (2006). The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. *The British Accounting Review*, 38, pp. 427-440.
- Aggarwal, R. K. & A. A. Samwick. (1999). Executive Compensation, Strategic Competition, and Relative Performance Evaluation: Theory and Evidence. *The journal of finance*, Vol. 54, No. 6, December, pp. 1999-2043.
- Andersen, M. & C. Rohde. (2007). *Virksomhedens økonomistyring*. 3. udgave København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Anthony, R.N. & V. Govindarajan. (2006). *Management Control Systems*, 12. udg. McGraw-Hill.
- Antle, R. & J. S. Demski. (1988). The Controllability Principle in Responsibility Accounting. *The Accounting Review*, Vol. 63, No.4, pp. 700-718.



- Antle, R. & A. Smith. (1986). An Empirical Investigation of the Relative Performance Evaluation of Corporate Executives. *Journal of Accounting Research*, Vol 24, No. 1, Spring, pp. 1-39.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*, New York: Controllershship Foundation.
- Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. *Harvard Business Review*, Vol. 31; No. 1, pp. 97-110.
- Arildsen, N. (2005). Beyond Budgeting. I *Controlleren*, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum.
- Arildsen, N. & C. Jespersen. (2005). Beyond Budgeting. *Revision & Regnskabsvæsen*, Vol. 74, No. 3, pp. 34-47.
- Atkinson, A., R. S. Kaplan, E. A. Matsumura & S. Mark Young. (2007). *Management Accounting*, 5th edition. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Baiman, S. & J. H. Evans III. (1983). Pre-decision Information and Participative Management Control Systems. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, Autumn, pp. 371-395.
- Becker, S. & D. Green JR. (1962). Budgeting and Employee behavior. *Journal of Business*, Vol. 35, Iss. 4, October, pp. 392-402.
- Birnberg, J. G., J. Luft & M. D. Shields (2007). Psychology Theory in Management Accounting Research. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields (eds.). Amsterdam: Elsevier.
- Brownell, P. & M. McInnes. (1986). Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, 61:4, pp. 587-600.
- Bruère, H. & A. Lazarus (1926). *Applied budgeting*. New York: A. W. Shaw.
- Bukh, P. N. (2005a). 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. (2005b). Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ? *Økonomistyring & Informatik*, 21(2):121-141.
- Bukh, P.N. & K.S. Christensen. (2007). Når Controllere Benchmarker. I *Controlleren*, P.N. Bukh (ed.). København: Børsen Forum
- Cazaux, De L. F. G. (1825). *Éléments D'Économie Privée et Publique*,

- Cazaux, De L. F. G. (1965). On the Budget. *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 2 (Autumn, 1965), pp. 264-265
- Covaleski, M. A., J. H. Evans III, J. L. Luft & M. D. Shields. (2007). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields (eds.). Amsterdam: Elsevier.
- Demski, J. S. (1967). An Accounting System Structured on a Linear Programming Model. *The Accounting Review*, 42, No. 4, pp. 701-712.
- Dye, R. A. (1992). Relative Performance Evaluation and Project Selection. *Journal of Accounting Research*, Vol. 30, No. 1, Spring, pp. 27-52.
- Fleischman, R. & T. Tyson. (2007). The history of management accounting in the U.S. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier
- Frederickson, J. R. (1992). Relative Performance Information: The effects of Common Uncertainty and Contract Type on Agent Effort. *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 4, pp. 647-669.
- Gary, L. (2003). Breaking the Budget Impasse, *Harvard Management Update*, May.
- 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. & W. A. Van der Stede (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, pp. 415-439.
- 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.
- Hertzberg, F. (1959). *The motivation to work*. New York: Wiley & Sohns.
- Hertzberg, F. (1968). One more time: How do you motivate employees? *Harvard Business Review*, Jan-Feb, pp. 53-62.
- Hess, H. (1903). Manufacturing, capital, costs, profits and dividends. *Engineering Magazine* (December): 367-?
- Hirst, M. K. (1983). Reliance on accounting performance measures, uncertainty, and

- dysfunctional behavior: Some extensions. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 596–605.
- Hirst, M. K. & P. W. Yetton (1999). The effects of budget goals and task interdependence on the level of and variance in performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 205-216.
- Hirst, M. K. & S. M. Lowy (1990). The linear additive and interactive effects of budgetary goal difficulty and feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, pp. 425-436..
- Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. Assen: Van Gorcum.
- Holmstrom, B. (1982). Moral Hazard in Teams. *Bell Journal of Economics*, Autumn, pp. 324-340.
- 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. (1999c). Budgets: How to manage without them. *Accounting & Business*, April, pp: 30-32.
- 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.
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, Vol. 10 (supplement), pp. 156-182
- Horngrén, C. T. (1989). Cost and Management Accounting: Yesterday and Today. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 21-32.
- Horngrén, C. T. (1995). Management accounting: this century and beyond. *Management*

- Accounting Research*, Vol. 6, pp. 281-286.
- Horngrén, C. T. (2004). Management accounting: some comments. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 207-211.
- Horngrén C. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton., J. Schatzberg & D. Burgstahler (2007). *Introduction to Management Accounting*. 14th edition. New Jersey: Prentice Hall
- Janakiraman, S. N. , R. A. Lambert & D. F. Larcker. (1992). An Empirical Investigation of the Relative Performance Evaluation Hypothesis. *Journal of Accounting Research*, Vol. 30, No. 1, Spring, pp. 53-69.
- 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.
- Jensen, M. C. & K. J. Murphy. (1990). CEO Incentives – It's Not How Much You Pay, But How. *Harvard Business Review*, May-June, pp. 138-153.
- Jensen, M.C., K. J. Murphy & E.G. Wruck. (2004). Remuneration: Where We've Been, How We Got to Here, What are the Problems, and How to Fix Them. NOM Working Paper No. 04-28; ECGI - Finance Working Paper No. 44/2004.
- Jespersen, C., J. S. Madsen & N. Arildsen (2004a). Beyond Budgeting. *Revision & Regnskabsvæsen*, Vol. 73, No. 4, pp. 28-35.
- Jespersen, C., J. S. Madsen & N. Arildsen (2004b). Praktiske cases på Beyond Budgeting. *Revision & Regnskabsvæsen*, Vol. 73, No. 9, pp. 58-66.
- Johnson, H.T. (1978). Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s. *The Business History Review*, Vol. 52, No. 4, Winter, pp. 490-517.
- Johnson, H.T & R. S. Kaplan. (1987). *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 366-395.
- Jørgensen, B. (2002). Borealis. Harvard Business School case #9-102-048.
- 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).
- Kenis, I. (1979). Effects og Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 4, pp. 707-721.
- Kohn, A. (1993). Why Incentive Plans Cannot Work. *Harvard Business Review*, Sept-oct., pp. 54-63.
- Loft, A., J. Mouritsen & C. Rohde. (2007). Travel of ideas and the making of accounting: Accounting and business economics in Denmark 1920-80. Working Paper, Copenhagen Business School.
- Marginson, D. & S. Ogden. (2005). Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 435-456.
- Maslow, A. H. (1943). A Theory of Human Motivation. Genoptryk i *Classics of Organization Theory*, J. M. Shafritz & J. S. Ott (eds.) 3rd ed. 1992, Belmont California: Wadsworth.
- Mattessich, Richard (2003) Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications, *Accounting, Business & Financial History*, 13:2, 125 – 170
- McClelland, D. C. (1966). That urge to Achieve. Genoptryk i *Classics of Organization Theory*, J. M. Shafritz & J. S. Ott (eds.) 3rd ed. 1992, Belmont California: Wadsworth.
- McGregor, D. M. (1957). The human side of Enterprise. Genoptryk i *Classics of Organization Theory*, J. M. Shafritz & J. S. Ott (eds.) 3rd ed. 1992, Belmont California: Wadsworth.
- Melander, P. (2001). *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform – En introduktion*. 9. udgave. Handelshøjskolens Forlag.
- Merchant, K. A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, Oct., pp. 813-829.
- Merchant, K.A. (1990). The effect of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations & Accountability*, Vol. 15, No. 4, pp. 297-313.
- Mitchell, F. (2002). Research and practice in management accounting: improving integration and communication. *European Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 277-289.
- Neely, A.; M. Bourne & C. Adams. (2003). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring business excellence*, Vol. 7, No. 3, pp. 22-28.

- Näsi, S. & C. Rohde. (2007). Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- Penno, M. (1984). Asymmetry of Pre-Decision Information and Managerial Accounting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, Spring, pp. 177-191.
- Pfeffer, J. (1998). Six Dangerous Myths about Pay. *Harvard Business Review*, May-June, pp. 109-119.
- Pfeffer, J. & R. I. Sutton. (2006). *Hard facts, dangerous half-truths & total nonsense: Profiting from evidence-based management*. Boston: Harvard Business School Press.
- Ronen, J. & J. L. Livingstone. (1975). An Expectancy Theory Approach to the Motivational
- Schneider, E. (1945). *Industrielt Regnskabsvæsen*. København: G.E.C. Gads Forlag.
- 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.
- Selto, F. H. & S. K. Widener (2001). Relevance of management accounting research, Working paper, University of Colorado at Boulder and Rice University.
- Shields, J. F. & M. D. Shields. (1998). Antecedents of Participativ Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, pp. 49-76.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Solomons, D. (1968) 'The Historical Development of Costing', in D. Solomons (ed.), *Studies in Cost Analysis*. London, UK: Sweet and Maxwell: pp. 3-49.
- Spreier, S. W.; M. H. Fontaine & R. L. Malloy. (2006). Leadership Run Amok: The Destructive Potential of Overachievers. *Harvard Business Review*, June, Vol. 84, Issue 6, pp. 72-82.
- Stedry, A. (1960). *Budget control and cost behaviour*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Wallander, J. (1999). Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- Welsch, G. A., R. Hilton & P. N. Gordon (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5. udgave. Prentice-Hall.

## Om forfatterne

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

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

---

<sup>0</sup> Tak til vores kollegaer Poul G. Sørensen og Kenneth Sommer Jensen for konstruktive kommentarer til en tidligere version af artiklen. Desuden tak til Torben Østergaard for gode spørgsmål til brugen af begreberne og til tidsskriftets redaktør, Preben Melander, for en række forslag til forbedringer af artiklen.

<sup>1</sup> Beyond Budgeting er især forbundet med Hope & Fraser (1997, 1999a, 1999b, 1999c, 2003a, 2003b, 2003c). Se desuden Bukh (2005a, 2005b), Arildsen (2005), Arildsen & Jespersen (2005) samt Jespersen *et al.* (2004a) for en diskussion af Beyond Budgeting-modellens centrale elementer. Endelig præsenterer f.eks. Henriksen (2005), Jørgensen (2002), Jespersen *et al.* (2004b) samt Wallander (1999) skandinaviske erfaringer med Beyond Budgeting-inspireret økonomistyring.

<sup>2</sup> Her citeret efter oversættelsen af De Cazaux's kapitel om budgettering publiceret i *Journal of Accounting Research* (De Cazaux 1965).

<sup>3</sup> Selvom budgettering i den moderne forstand ofte (Johnson & Kaplan 1987) forbindes med virksomheder som GM og DuPonts praksis fra 1920'erne, så påpeger Fleischman & Tyson (2007, p. 1079), at dette faktisk er en praksis, som er importeret til den private sektor fra en langt tidligere praksisudvikling i den amerikanske offentlige sektor.

<sup>4</sup> Loft *et al.* (2007) præsenterer en omfattende oversigt over økonomistyringens udvikling i Danmark fra 1920'erne frem til 1980. Der har i den danske økonomistyringstradition især været fokus på kalkulationer og omkostningsregnskaber samt kontoplanteori, men budgetlægning bliver en del af økonomistyringen med Schneider (1945). Da de toneangivende danske professorer på dette tidspunkt, Palle Hansen og Vagn Madsen, efter studiebesøg i USA i midten af 1950'erne udvikler de klassiske danske økonomistyringsmodeller, sker det med inspiration fra den amerikanske brug af standardomkostningsregnskaber. Se desuden Näsi & Rohde (2007) der sammenligner udviklingen i de skandinaviske lande.

<sup>5</sup> Se f.eks. Hirst (1983, p. 596) for en definition af dysfunktionel adfærd, hvor det defineres som "...rigid bureaucratic behavior, strategic behavior, resistance, and invalid data reporting."

<sup>6</sup> Se f.eks. Jones (1991, p. 367) for en definition af uetisk adfærd, hvor det defineres som "...an unethical decision is either illegal or morally unacceptable to the larger community"

<sup>7</sup> Hope & Fraser (2003a) angiver ikke specifikke referencer i den forbindelse, men se f.eks. Maslow (1943), McGregor (1957) og Herzberg (1959, 1968).