



Beyond Budgeting, den eneste løsning på kritikken af budgettet?

CAND. MERC.
ØKONOMISTYRING

Kandidatafhandling af
Line Slavensky Hansen

Titelblad

Uddannelsessted: Aalborg Universitet, Fibigerstræde 11, 9220 Aalborg Øst

Uddannelse: Cand. Merc. Økonomistyring – kandidatafhandling

Gruppenummer: 8

Emne: Budgetter

Vejleder: Henrik Nielsen

Afleveret: 6. juni 2018

Antal anslag: 192.244

Line Slavensky Hansen (20133268)

Summary

The purpose of this project is to investigate, whether Beyond Budgeting is the only solution to the criticism of the budget, or if changing the way we use the budget and the roles it plays in organisations can solve it. In relation to the problem formulation, focus was on budgets in a company perspective. Methodically, a theoretical approach was chosen for the project and a literature review was created to provide a better understanding of the problem area. As a choice of methodology, the functionalist paradigm was chosen due to an objectivistic approach and the purpose of the project is not to make radical changes, but to widen the knowledge of budgets.

Through the literature review, the definition of the budget and the roles it has had in a historical point of view was described. Furthermore the literature review is used to highlight the criticism of the budgets, what Beyond Budgeting is and how it can solve the disadvantages of the budget. Furthermore, it highlighted how budgets are used in practice, which approaches are used (for example interactive, enabling, coercive and continuous), what attitude employees have towards the budget and what effects participative budgeting may have.

In the analysis, it is investigated how the elements of the budget can be assigned a coercive and enabling approach. In addition, Simons Levers of control is included. Both theories are put together and analysed, as to how organisations can mix these together in relation to the approach the elements of the budget is assigned. Two possible designs are analysed for organisations, operating under uncertainty and a constant changing market, and organisations operating in a market with higher predictability. These two designs of approaches to the elements of the budget, together with the different approaches presented from the literature review and Beyond Budgeting is discussed, as whether these can solve the critical points of the budget. It was here found, that not only Beyond Budgeting could solve the points of which the budget is criticised for. Designing the approach of the budget element in a way that fits the organisation or in general incorporate more participative and *enabling*, *interactive* or *continuous* approach can also solve the criticisms. Thus, there was no criticism that could be solved only by going Beyond Budgeting. This has also questioned the need for Beyond Budgeting.

Even though the budget has been under great criticism, it still remains an integrated part of the vast majority of organisations. It was found through the literature review, that organisations in general did not have any intention to abandon the budget in the nearest future. Pulling towards the conclusion, that making changes in the design of approaches to the elements of the budget seems

like a better solution to the critic of the budget, than abandoning it and go Beyond Budgeting. It is here important to acknowledge that the proposed designs of approaches are not universal. Each organisation must design the use of the different approaches awarded the elements that fits the organisation in order to create the greatest value.

The project highlights possible approaches to solve the criticisms of the budget and furthermore emphasises the complexity of a budget. It also contributes with greater knowledge about the use of coercive and enabling approaches to the budget and connects it with Simon's Levers of control.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1: Indledning	6
1.2 Afgrænsning	7
Kapitel 2: Metode	9
2.1 Litteratursøgningsmetode	13
Kapitel 3: Redegørelse	17
3.1 Definition af budgettet og dets rolle gennem tiden	17
3.2 Kritik af budgettet	24
3.3 Beyond Budgeting	26
3.4 Budgetter i praksis	27
3.5 <i>Coercive, interactive, continuous</i> og <i>enabling</i> tilgang til budgettet	32
3.6 Deltagelse i budgetprocessen	36
Kapitel 4: Analyse	40
4.1 En <i>coercive</i> – og <i>enabling</i> tilgang til budgetelementerne	40
4.2 Levers of control	48
4.3 Budgettets funktioner	53
4.4 Design af budgettets elementer	59
Kapitel 5: Diskussion	67
Kapitel 6: Konklusion	77
Kapitel 7: Perspektivering	78
Litteraturliste	80
Appendiks	86
Appendiks 1 – Udvælgelse af tidsskrifter til litteratur review	86
Appendiks 2 – Præsentation af anvendte artikler i litteratur-reviewet	90

Kapitel 1: Indledning

Budgettet er både et elsket og hadet økonomistyringsværktøj, som gennem årene er blevet udsat for en del kritik. Budgettet er blandt andet kritiseret for ikke at være fleksibelt nok, hæmme innovativ tænkning (Frow et al., 2010; 445) og for at være meget omkostningstungt og tidskrævende i forhold til udbyttet (Hope & Fraser, 2003; 4-5). En del af denne kritik, har ledt til et værktøj, som erstatter budgettet og alle dens ulemper. Værktøjet hedder Beyond Budgeting.

Til trods for kritikken af budgettet, bruger størstedelen af alle organisationer stadig budgetter i en eller anden sammenhæng (Otley, 1999; 371). Som Hansen et al. (2003) understøtter: *"Budgeting is the cornerstone of the management control process in nearly all organizations, but despite its widespread use, it is far from perfect"* (Hansen et al., 2003; 95). Men selvom budgettet ikke er perfekt, er løsningen så at gå over til Beyond Budgeting? Projektet har til formål at undersøge, om Beyond Budgeting er løsningen på kritikken af budgettet, eller om det i stedet handler om selve tilgangen til budgettet. Tre tilgange, som kan løse nogle af kritikpunkterne ved budgettet, *interactive*, *continuous* og *enabling*, vil blive undersøgt og diskuteret som muligheder for organisationer at tillægge, for at opnå blandt andet større tilfredshed og værdi af budgettet. Effekten af at lade underordnede ledere deltage i budgetteringsprocessen undersøges endvidere, som havende en positiv effekt, på nogle af de områder ved budgettet, der kritiseres. For som Bunce et al. (1995) konkludere, har mange organisationer den holdning, at budgettet skal forblive et vigtigt element i det samlede management system (Bunce et al., 1995; 256).

Omdrejningspunktet for projektet består af et litteratur-review, hvorfra formålet er at skabe en større forståelse af budgettet og brugen heraf. Først redegøres der for budgettets funktioner, kritikpunkterne ved budgettet, Beyond Budgeting konceptet, brugen af budgetter i praksis, forskellige tilgange til budgettet, og til sidst redegøres der ud fra artiklerne i litteratur reviewet for, hvilken effekt det kan have, at lade underordnede ledere deltage i budgetteringsprocessen. I analysen undersøges hvordan helholdsvis en *enabling* og en *coercive* tilgang kan kobles på budgettets funktioner, samt inddragelse af Simons' (1995) *Levers of control*. Her undersøges, hvordan organisationer kan anvende disse tilgange, i forhold til budgettets forskellige elementer. Det analyseres endvidere, hvilke sammensætninger der kan passe bedst i forhold til brancher og usikkerhed intern og ekstern. I diskussionen er fokus på, hvad organisationer kan gøre for ikke at blive underlagt de negative konsekvenser, som budgettet kritiseres for at bidrage med. Her holdes Beyond Budgeting op i mod de overordnede tre tilgange, deltagelse i budgetteringsprocessen samt de to design af tilgange til

budgetelementerne, fundet igennem analysen. Herefter diskuteres om en blanding af *coercive* og *enabling* tilgange til budgettets elementer, kan være en løsning på kritikken. Formålet med projektet er at blive klogere på, hvorfor størstedelen af organisationer bruger budgetter, selvom det er under så meget kritik og om dette i sidste ende skyldes den tilgang, man tager til budgettet. Dette leder til problemformuleringen:

Problemformulering: *Er Beyond Budgeting løsningen på kritikken af budgettet, eller handler det om tilgangen og brugen af budgetter?*

1.2 Afgrænsning

I det følgende kapitel vil de tilvalg og fravalg der er taget, blive beskrevet. Dette indsnævrer opgavens søgningsomfang samt de aspekter inden for budgetter, der fremadrettet indgår i projektet.

Sekundær litteratur, i form af et litteratur review, ligger bag analysen af, om Beyond Budgeting er svaret på kritikken af budgettet. Ved at projektet baseres på sekundær litteratur, afgrænses projektet dermed fra at være et empirisk studie. Den sekundære litteratur, der bruges i litteratur reviewet, er fundet gennem en struktureret søgning. Afgrænsninger i henhold til antal citationer, tidsskrifter og indhold i abstract er foretaget, for at sikre en høj kvalitet af den sekundære litteratur. I forhold til abstract afgrænses der bl.a. fra artikler, som kun omhandler implementering af Beyond Budgeting og udfordringerne her af. Kriterierne og søgeprocessen beskrives nærmere i afsnit 2.1: Litteratursøgningsmetode.

Ved søgningsprocessen af artikler, afgrænses der fra artikler, som kun omhandler implementeringsprocessen af Beyond Budgeting, diffusion af såvel Beyond Budgeting som budgetter. Projektet fokuserer i stedet på, hvilke funktioner budgettet har, når det allerede er implementeret, samt hvilke tilgange man her kan tillægge budgettet. I forhold til Beyond Budgeting er der i litteraturen fokus på, hvordan man implementerer Beyond Budgeting. Dette kan også ses som et resultat af, at Beyond Budgeting ikke er en facitliste, men i stedet skræddersyes til den enkelte organisation. Dette vil blive beskrevet nærmere i afsnit 3.3: Beyond Budgeting. Det er dog ikke formålet, at undersøge implementeringsprocessen, men i stedet at fokusere på, hvad Beyond Budgeting kan bidrage med, når det allerede er implementeret. Dette kan godt være forskelligt fra organisation til organisation, hvilket der dog ikke er i fokus. I stedet er fokus på nogle af de generelle fordele, ved at anvende Beyond Budgeting frem for det traditionelle budget. Der afgrænses endvidere fra artikler, der

kun fokuserer på budgeting slack, *goal setting*, *capital budgeting*, *zero-based budgeting* og taksonomi for budgetkonfigurationer.

Budgetter kan anvendes til privatøkonomi, organisationer og nationaløkonomiske forhold. Artikler der omhandler budgetter i et nationalt perspektiv, afgrænses der også fra, da et lands økonomi og brug af budgetter ikke kan sættes lig en virksomheds økonomi. Til sidst er artikler, der kun undersøger én organisation også frasorteret, da dette giver udfordringer i forhold til generalisering. Dette for at sikre en mere objektiv tilgang til problemstillingen. Der vil dermed være nogle budgetformer, som der afgrænses fra. Budgetter og deres brug er ikke identisk i organisationer, men sammenholdes dog under et begreb "budgetter".

Ved undersøgelse af problemstillingen, er fokus på tilgangen til budgettet, i form af en *coercive* og *enabling* tilgang. Andre tilgange vil også blive beskrevet. Definitionerne på *enabling* og *coercive* samt de andre tilgange, vil blive beskrevet i afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet. Hvilket vil lægge til grund for analyse samt diskussion.

Kapitel 2: Metode

I følgende afsnit beskrives, hvilken metode der er tilvalgt i projektet og hvilken betydning dette vil have for projektet. Metodeafsnittet udarbejdes på baggrund af Burrell & Morgan's (1979) skildring af forskellige metodesyn. Ud fra denne skildring vil projektets ontologi, epistemologi, den menneskelige natur, metodologi og the nature of society blive beskrevet.

Ontologi handler om, hvordan vi ser virkeligheden. Nominalisme, som er en subjektivistisk virkelighedsopfattelse, er den ene modpol, mens realisme, en objektiv virkelighedsopfattelse, er den modsatte pol. Ved den nominalistisk pol er virkeligheden forskellig fra individ til individ, hvor det afgørende er, hvordan individet selv opfatter omgivelserne. Virkeligheden er dermed et resultat af den individuelle opfattelse af navne, koncepter og labels, og intet andet. Realisme ser derimod virkeligheden som objektiv og målbar, og eksisterer uden behov for individets erkendelse af den (Burrell & Morgan, 1979; 4). Begreberne "Budget" og "Beyond Budgeting" ses ud fra realisme, idet en fælles forståelse af betydningen af begrebet antages. Selvom projektet er ovre ved den objektive pol, er der også en nominalistisk tilgang i henhold til, at selvom der er en overordnet forståelse af begreberne, har organisationerne dog ikke en identisk forståelse. Den overordnede forståelsesramme er ens, men hver organisation har deres tilpasninger og forståelse for, hvad budgettet betyder i deres organisation. Særligt ved Beyond Budgeting, hvor der ikke er en klar definition, har hver organisation deres opfattelse af, hvad det er og hvornår man kan klassificere ens tilgang som værende Beyond Budgeting. Dette vil berøres nærmere i afsnit 3.3: Beyond Budgeting.

Projektets formål med at undersøge, om Beyond Budgeting er løsningen på den kritik, budgettet har fået, undersøges dermed med en ontologi, som befinder sig mellem de to poler, dog med en vægtning mod det objektive, hvilket fremgår af figur 1. Ved en objektiv tilgang kan de forskellige artikler sammenholdes, til trods for, at der kan være lidt forskel på den specifikke definition, hvilket også dikterer, at projektet ikke er helt ude ved ydrepolen. Hvis projektet var mere subjektivt, ville projektet skulle klarlægge, hvad hver enkelt artikel præcis definerer som et budget og hvornår noget er Beyond Budgeting. Dette er ikke det essentielle i projektet, men derimod at undersøge om Beyond Budgeting virkelig er løsningen på de udfordringer, der er ved brug af budgetter.

Epistemologi handler om erkendelseslære i form af den måde, hvorpå vi opnår viden. Den ene modpol, positivisme, som er en objektiv tilgang til viden, handler om, at viden opnås gennem iagt-

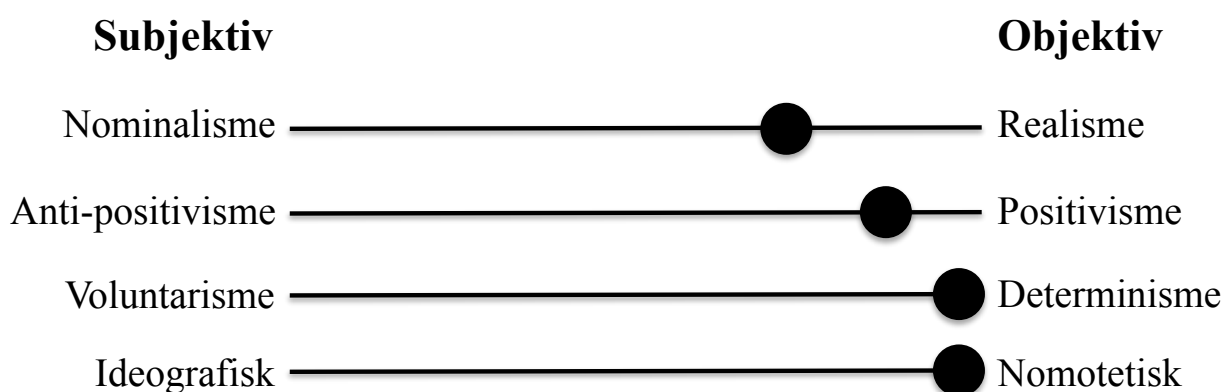
tagelser. Viden er dermed tilgængeligt for alle og kan oparbejdes. Anti-positivisme, som er en subjektiv tilgang, beskriver en tilgang til viden, som kun kan forstås ud fra det enkelte individ. Man kan ikke observere udefra eller observere handlinger, kun individet kan observeres. Viden er dermed unikt for den enkelte, det er en konstruktion, af de erfaringer individet har tilegnet sig og kan derfor ikke direkte deles med andre (Burrell & Morgan, 1979; 5). I projektet ses en positivistisk tilgang til epistemologi, idet begreberne ses som objektive begreber, som alle har mulighed for at tillære sig viden om igennem den anvendte litteratur. Viden er dermed også noget man kan dele, idet vi kan iagttage viden fra de anvendte artikler, hvilket giver større viden inden for problemfeltet, som kan viderebringes direkte til andre. Dog findes den anti-positivistiske epistemologi også til dels, i henhold til anderkendelse af, at hver organisation har en unik viden, som de har opnået gennem egne erfaringer med budgetter og/eller Beyond Budgeting. På trods af denne subjektive anerkendelse, er projektet mere objektivt, hvilket også ses i figur 1. Denne objektive tilgang gør også, at begrebsrammerne kan undersøges på et mere overordnet niveau, hvorefter en generalisering kan laves.

Den voluntaristiske pol, subjektiv, er den ene modpol ved den menneskelige natur, som beskriver mennesket som havende, af egen fri vilje, indflydelse på omverdenen. Individer kan dermed handle frit og derved styre omgivelserne. Den deterministiske modpol, objektiv, beskriver modsat, hvordan individets handlinger er givet ud fra omverdenen og den situation individet befinder sig i. Den menneskelige natur handler dermed om, hvordan individet har indflydelse på begivenheder (Burrell & Morgan, 1979; 6). I projektet anvendes en deterministisk tilgang til den menneskelige natur, idet de forskellige økonomistyringsteorier og metoder kan bruges til at styre disses handlinger. Dermed fokuserer projektet ikke på, at hvert individ handler selvstændigt og går ud fra rammerne. I stedet er fokus på, hvordan teorierne fungerer og kan løse forskellige udfordringer, hermed også uønsket adfærd fra individer. Ved at have de rette værktøjer, kan dysfunktionel adfærd dermed kontrolleres. En mere subjektiv tilgang ville flytte fokus på det overordnede økonomistyringsværktøj og i stedet fokusere mere på individ niveau, ville ikke være fokuset i projektet. Dermed er projektets tilgang til den menneskelige natur objektiv, hvilket også fremgår af figur 1.

Projektets metodologi for litteratursøgningen er nomotetisk, idet der anvendes systematiske procedurer for at sikre, at alle relevante artikler i forhold til problemstillingen inddrages, så længe disse opfylder de opsatte kvalitetskrav. Den nomotetiske metode fokuserer nemlig på det, at basere sin forskning ud fra systematiske værktøjer og teknikker. Ved at anvende disse værktøjer og teknikker,

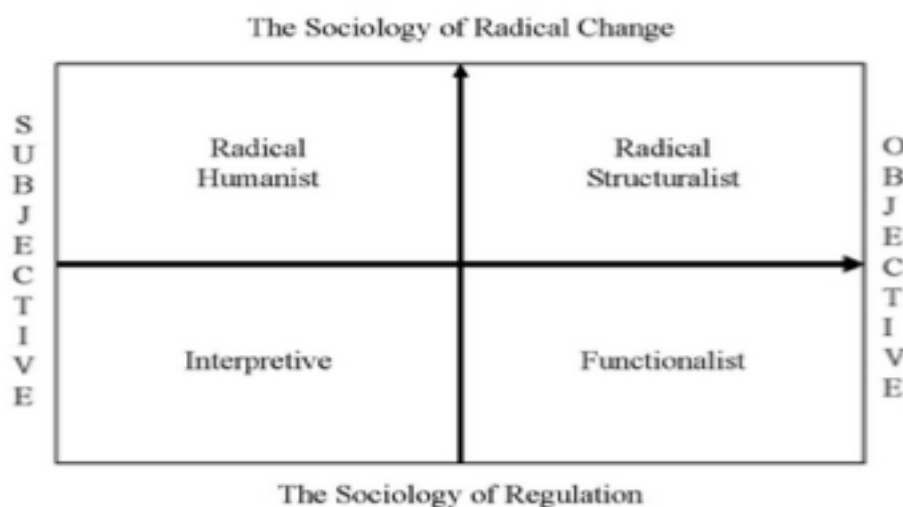
kan regler og påvirkninger undersøges, og man kan potentielt lave universelle betragtninger (Burrell & Morgan, 1979; 6-7). Denne metodetilgang vil også blive brugt ud over selve litteratursøgningen, hvilket også medføre en objektiv tilgang, som ses i figur 1. Den modsatte pol, ideografisk, handler om, at det man undersøger, skal man lade sig udfolde i processen. Metoden er her mere kvalitativ, og handler mere om hvordan individet opfatter fænomenerne. Formålet med metoden er at udarbejde situationsbetingede forklaringer (Burrell & Morgan, 1979; 6). Denne subjektive tilgang er også her fravalgt, idet ønsket ikke er at gå på individniveau, men i stedet at undersøge problemstillingen generelt og objektivt, hvorfra en generalisering kan laves.

I figur 1 nedenfor ses en opsummering af de fire metodiske antagelser gennemgået ovenfor. Placeringerne mellem de to modpoler vil være aktuelle for projektets metodetilgang, hvilket vil beskrives senere i afsnittet.



Figur 1: Placering af metodetilgange i projektet

Ved de forrige fire tilgange, kan man enten tillægge en subjektiv eller objektiv tilgang i projektet. Som det ses i figur 1, tillægges der i projektet en objektiv tilgang. Dette har betydning for, hvor i figur 2, projektet kan placeres og dermed også hvilket paradigme der anvendes. Ved at der anvendes en objektiv tilgang, befinder vi os dermed i højre side af figur 2.



Figur 2: Fire analytiske paradigmer (Burrell & Morgan, 1979; 22)

Som beskrevet, skildrer figur 2 mellem en subjektiv og objektiv tilgang. Desuden opdeles der yderligere i paradigmerne efter, hvilken *nature of society* der gør sig gældende i projektet. *The nature of society* beskriver formålet med projektet. Formålet kan enten være at opnå radikale ændringer, eller at opnå mindre eller ingen regulering. I et projekt med formål at opnå mindre eller ingen regulering, handler det om at skabe en forståelse for, hvordan samfundet agerer (Burrell & Morgan, 1979; 17-18). Formålet med dette projekt, er som tidligere nævnt, at opnå en større viden og kunne konkludere noget konkret, men dette er ikke for at lave radikale ændringer og på den måde ændre på teorier, lave nye teorier eller kassere eksisterende teorier. Formålet er dermed, at skabe yderligere viden inden for problemstillingen. Dermed forsøges at skabe forståelse for, om Beyond Budgeting er løsningen på kritikken af budgetter, eller det i stedet handler om måden hvorpå budgettet anvendes. Dette betyder, ud fra figur 2, at det er det funktionalistiske paradigme, der anvendes i projektet. Et funktionalistisk paradigme beskriver en tilgang, hvor man forsøger at skabe en forståelse af samfundet, hvilket generer viden, som kan bruges videre. Verdenen er relative konkrete empiriske artefakter og relationer, som kan identificeres, studeres og måles (Burrell & Morgan, 1979; 26). Udfordringer ved budgetter er dermed noget, vi kan planlægge og styre os ud af. Dette paradigme angiver også en struktureret tilgang til undersøgelse af problemstillingen, hvilket sammen med en gennemsigthed af ens valg, sikrer kvalitet af resultatet, samt validitet.

Litteratur reviewet er omdrejningspunktet for litteraturen i projektet, hvilket medfører at størstedelen af litteraturen er sekundær. Disse artikler er til trods for at være sekundære, stadig af høj kvali-

tet. Dette er sikret igennem valget af tidsskrifter og selve søgeprocessen af artiklerne. Denne proces beskrives nedenfor i afsnit 2.1.

2.1 Litteratursøgningsmetode

Dette afsnit redegør for, hvordan artiklerne til litteratur reviewet er fundet. Her beskrives den strukturerede tilgang til søgningen, i form af udvalgte søgeord, kriterier for citationer, tidsskrifter og abstract. Dette har til formål at sikre kvaliteten af den anvendte litteratur.

Google Scholar er anvendt til at lave en systematisk og struktureret søgning, for at sikre, at de anvendte artikler i litteratur reviewet er af høj kvalitet. Dette er gjort for de valgte søgeord: *"beyond budgeting"* or *"budgeting"*; *"beyond budgeting"*; *"budgeting"* og *"traditional budgeting"*. Søgeresultaterne ved de valgte søgeord blev herefter sorteret efter antal citeringer og tidsskrift. For at sikre en høj kvalitet af artiklerne, skal de minimum være citeret 50 gange, hvis disse er publiceret for fem år siden eller mere. Antallet 50 blev set som en guideline, så artikler der lå lige under abstractet også blev skimmet igennem, for at sikre at ingen væsentlige artikler blev sorteret fra, blot fordi de havde 45-49 citeringer. Dette gælder ikke for nyere artikler, da disse ikke ville kunne nå at blive anerkendt og citeret over 50 gange i den begrænsede periode. Dette sikrer, at væsentlige nye artikler stadig kan inddrages. Ud over citationskriteriet skal artiklerne også være publiceret i anerkendte tidsskrifter. Her er anvendt Harzings kvalitetsliste af tidsskrifter, under emnet Finance & Accounting (F&A) (Harzing, 2018; 4-6), som har minimum 10 rankings, i enten den bedste eller næstbedste rangering. De forskellige rankings er beskrevet nærmere i appendiks 1 – Udvalgelse af tidsskrifter til litteratur review. Ud fra dette kriterie, er følgende 11 tidsskrifter væsentlige i henhold til at finde artikler:

- Accounting Review (the)
- Journal of Accounting Research
- Journal of Finance
- Journal of Financial & Quantitative Analysis
- Journal of Money, Credit & Banking
- Journal of Accounting & Economics
- Journal of Financial Economics
- Accounting, Organizations & Society

- Contemporary Accounting Research
- Review of Financial studies
- Review of Accounting Studies

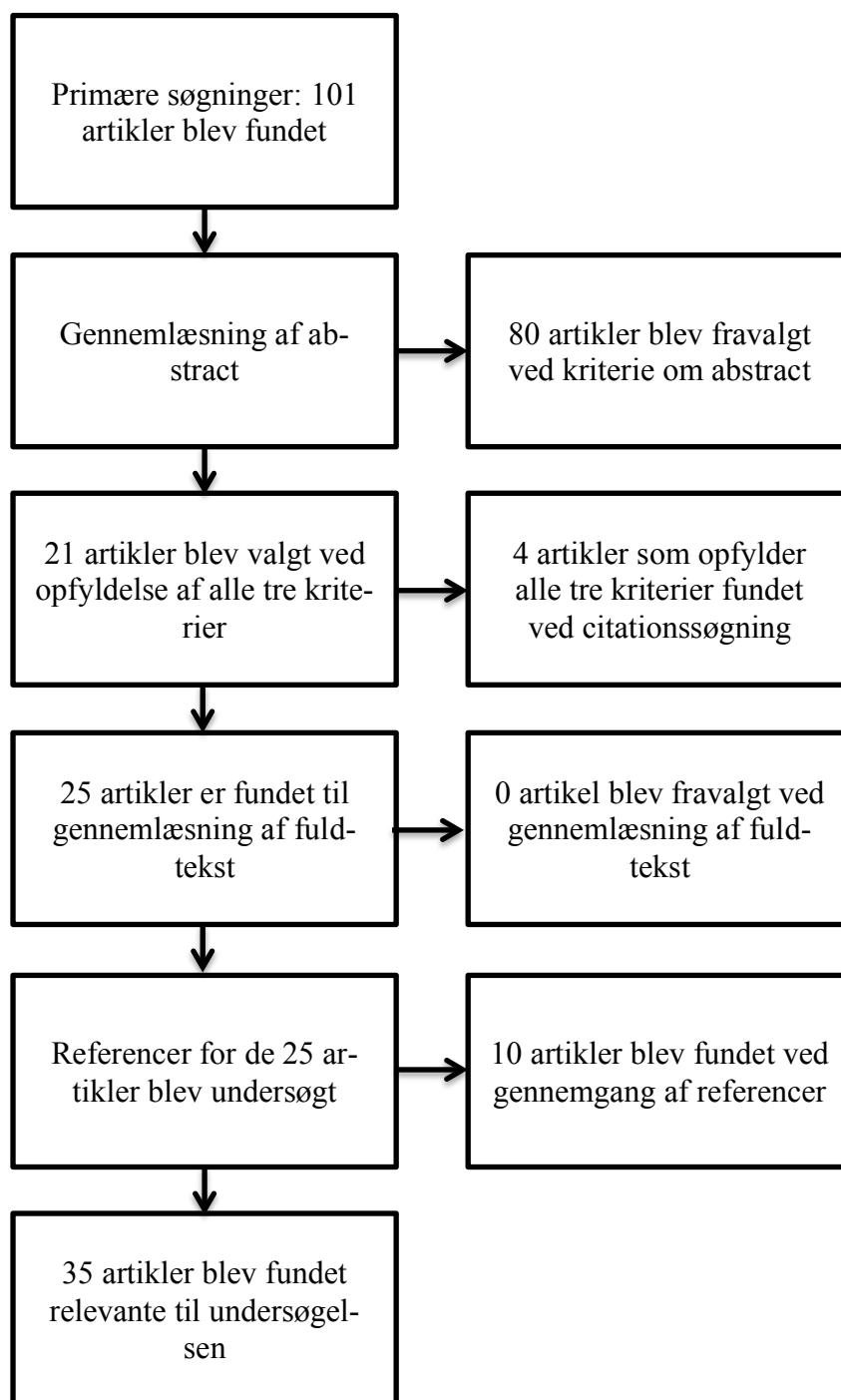
Ikke alle disse tidsskrifter vil nødvendigvis have publiceret artikler inden for de valgte søgeord. Emnet Finance & Accounting (F&A) blev valgt, da Harzing ikke laver en inddeling i Management Accounting, men en bredere inddeling. En sådan bred inddeling har også den konsekvens, at signifikante tidsskrifter inden for management accounting ikke medtages. Derfor tilføjes tidsskrifterne Management Accounting Research, European Accounting Review og Journal of Management Accounting Research, til listen af accepterede tidsskrifter. Ud fra Harzings liste er disse også af høj kvalitet. Management Accounting Research har 8 top rankings, European Accounting Review har seks rankings i den bedste og næstbedste kategori, mens Journal of Management Accounting Research har fire. Selvom Journal of Management Accounting Research kun har fire top rankings, inddrages denne, da relevante artikler ellers ville blive sorteret fra. Disse artikler er på referencelisterne ved de artikler, der har 10 top rankings, og derfor af høj kvalitet. Udeladelse af disse artikler ville desuden påvirke resultatet og troværdigheden af opgaven, idet det ikke giver det fulde billede.

De artikler, som levede op til de to første kriterier i den primære søgning, blev der efterfølgende foretaget en analyse af abstractet, i forhold til, om artiklerne omhandlede budgetter, Beyond Budgeting samt problemstillingen mellem budgetter og Beyond Budgeting. Her blev artikler sorteret fra, som omhandlede de former for budgetter, som er frasorteret. Dette gælder for eksempel for *Capital budgeting* og *Zero-based budgeting* (jf. afsnit 1.2: Afgrænsning). Såfremt en artikels abstract var relevant for problemstillingen, blev artiklen noteret som anvendelig i litteratur reviewet. Disse artikler blev efterfølgende undersøgt for, hvilke andre artikler der har citeret artiklen, og om disse også er relevante. Artiklerne som blev fundet gennem citationerne, blev gennemlæst for at sikre, at disse var relevante for litteratur reviewet. Ved gennemlæsning af abstract blev artikler kun omhandlende implementering af Beyond Budgeting og artikler med hovedfokus på Balance Scorecard, sorteret fra som værende ikke relevante.

Første søgning i Scholar på søgeordet "*beyond budgeting*" or "*budgeting*" resulterede i 5.180 resultater. 15 artikler levede op til de to første kriterier, med 50 citeringer hvis mere end fem år gamle samt relevant tidsskrift. Søgningen fortsatte indtil der var 100 resultater i træk, der ikke levede op til

de to første kriterier. Ved gennemlæsning af abstract, blev seks artikler fundet relevante. Ved undersøgelse af, hvilke andre artikler der havde citeret de seks artikler, fulgte 10 nye artikler de to første kriterier, mens en blev fundet relevant ved gennemlæsning af abstract. Anden søgning af *"beyond budgeting"* bragte ca. 5.190 resultater. Fire nye artikler fulgte de to første kriterier, mens en ved gennemlæsning af abstract blev fundet relevant. Ved søgning af citeringer af denne artikel, blev ingen artikler yderligere fundet. Tredje søgning, på søgeordet *"budgeting"*, fremkom ca. 801.000 resultater. 79 nye artikler fulgte de to første kriterier. Ved gennemlæsning blev 13 artikler fundet relevante. Ved gennemgang af citeringer af de 13 artikler, blev yderligere tre artikler fundet relevante. Sidste søgning, *"traditional budgeting"*, gav 3.220 resultater. Tre nye artikler fulgte de første kriterier, mens en blev fundet relevant ved gennemlæsning. Ingen yderligere artikler blev fundet ved gennemlæsning af citeringer.

25 artikler blev i alt fundet ved litteratursøgningen. Ved nærmere gennemlæsning, blev ingen artikler sorteret fra. Referencerne for de 25 artikler blev yderligere skimmet for relevante artikler. Her blev 10 artikler fundet relevant. I alt blev 35 artikler fundet, som vil lægge til grund for redegørelse, analyse samt diskussion. En oversigt over de 35 artikler kan ses i appendiks 2. Fremgangsmåden for søgningen af artiklerne ses nedenfor i figur 3.



Figur 3: Oversigt over litteratursøgning

Kapitel 3: Redegørelse

I dette kapitel redegøres for budgettets definition, rolle og tilgange, som denne har haft i et historisk perspektiv. Endvidere beskrives kritikpunkterne af budgettet og om modstående beviser er fundet i praksis. Forskellige tilgange beskrives til budgettet samt en alternativ løsning, Beyond Budgeting. Til sidst redegøres der for undersøgelse omkring deltagelse i budgetteringsprocessen.

3.1 Definition af budgettet og dets rolle gennem tiden

Beviser for budgettets forgænger som vi kender det i dag, kan spores tilbage til de gamle egyptere og gennem det engelske parlament i midten af 1700'erne (Parker, 2002; 305). Siden da, har budgettet og dens funktion ændret sig meget. Budgetter, til trods for en fælles forståelse for begrebet, bruges forskelligt i organisationer. Dette kan skyldes faktorer i omverdenen eller interne forhold, der medfører at budgettet tilpasses organisationens situation (Merchant, 1981; 814). Til trods for at budgettet bruges forskelligt, kan budgettet beskrives som havende fire overordnede formål ifølge Samuelson (1986): planlægning, ansvarskontrol, influere adfærden hos *budgetees* og passive formål. Under planlægning ligger også kontrol og feedback-kontrol (Samuelson, 1986; 36). Planlægning er rettet mod at finde optimale eller i det mindste tilfredsstillende løsninger for organisationen som helhed (Samuelson, 1986; 39). For ansvarskontrol hører her under definition af finansielle forpligtelser og performance ratings. Under adfærdspåvirkning ligger motivering af økonomisk ansvarlig beslutningstagning og uddannelse. Passive formål beskriver budget som et ritual og som en vane (Samuelson, 1986; 36). Organisationer kan have mange grunde til at anvende budgetter. Dette kan være planlægning, styring af operationelle og finansielle resultater, evaluere performance samt lave incitamenter til at styre medarbejderne i en ønsket retning, allokere ressourcer, gøre kommunikation og koordinering nemmere og bedre, strategidannelse, benchmarking, traditioner, prognoser, varians analyser (sammenligning af planlagte og faktiske præstationer samt analyse af afvigelserne) og godkendelse af udgifter (Hansen, 2011; 316; Becker et al., 2016; 1499). Disse grunde kan enten relateres til planlægning, kontrol og evaluering (Henttu-Aho & Järvinen, 2012; 767). Arwidi & Samuelson (1993) grupperer rollerne for budget kontrol i to grupper: 1) roller tilrettelagt af de der indfører og designer budgetkontrollsystemet i en organisation og 2) andre roller anvendt i budgetkontrollsystemet af deltagerne (*budgetees*) (Arwidi & Samuelson, 1993; 95). I den første gruppe ligger de tre første overordnede mål beskrevet af Samuelson (1986), planlægning, ansvarskontrol samt influere adfærden hos *budgetees*. Den anden gruppe indeholder roller indført af deltagerne, som for

eksempel at fremme egne interesser, legitimere deres enheds aktiviteter eller øge deres magt (Arwidi & Samuelson, 1993; 95). Opsummeret kan budgetter beskrives som en finansiel plan, som skaber basis for styring og evaluering af performance for individuelle eller dele af en organisation. Gennem et budget kan aktiviteter for forskellige dele af en organisation blive korrigeret og kontrolleret (Bruns & Waterhouse, 1975; 180). Et budgetsystem kan ses som en kombination af informationsstrømme og administrative processer og procedurer, som normalt er en integreret del af en organisations kortsigtede planlægning og kontrolsystem (Merchant, 1981; 813). Ved den Internationale konference for budget kontrol i Genève, Schweiz, blev følgende definition på budgettet fastlagt:

"Budgeting is not merely control; it is not merely forecasting; it is an exact and rigorous analysis of the past and the probable and desired future experience with a view to substituting considered intention for opportunism in management." (De Paula, 1948; 174).

Som beskrevet i citatet er budgetter ikke bare kontrol, prognoser eller performance evaluering. Dette er en mere åben definition end for eksempel den præsenteret i Bunce et al. (1995). Her beskrives budgettet:

"(...) in its most traditional form is the epitome of an older management philosophy. It is concerned with top-down planning for financial performance, built on organizational hierarchies, and intended as a control over operational expenditures" (Bunce et al., 1995; 255).

En sådan definition giver ikke samme forståelse for budgettets alsidighed og mange funktioner. Forståelsen og betegnelsen for hvad et budget bidrager til i en organisation, har ændret sig gennem tiden. Budget kontrol blev traditionelt set, anset som en 'fejlbasert' kontrolmekanisme, hvor der blev lagt vægt på periodisk feedback og varianskorrektion på niveauet for det individuelle ansvarscenter (Frow et al., 2010; 450).

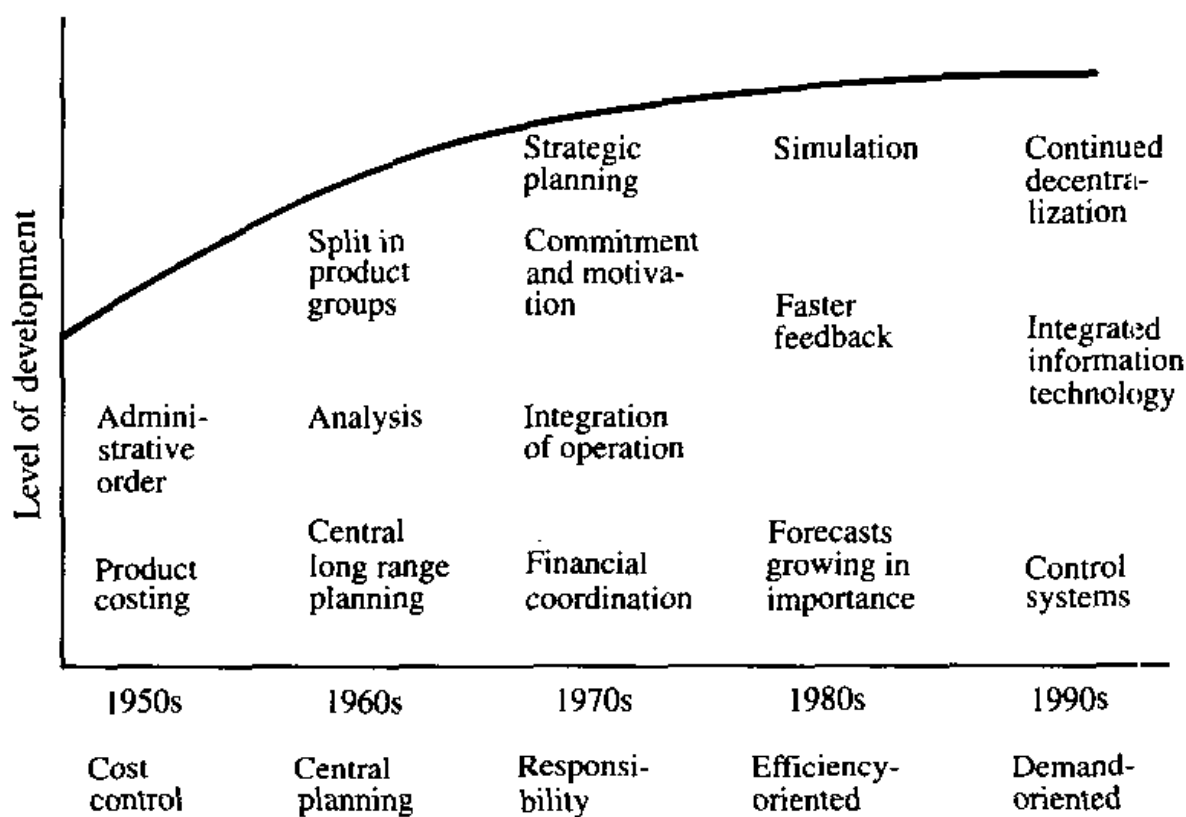
Det var først fra 1930'erne, at organisatoriske budgetter blev anerkendt, som det samlede resultat for anvendelsen af omkostningsstandarder. Det var også i denne periode, at teoretiske artikler begyndte at lægge vægt på det overordnede budget og dets rolle (Parker, 2002; 305-306). Artiklerne beskrev blandt andet fordele ved budgettet, i forhold til at ændre ledernes orientering fra fortid til fremtid, og dermed tvang lederne til at kigge fremad (Parker, 2002; 312). I 1930'erne og 1940'erne blev budgettet defineret som

"(...) a financial plan for future operations over a specified period, designed to facilitate activities in pursuit of predetermined goals, expressed in formal quantitative terms, focused upon assisting planning and control of organizational operators, and aimed at identifying vari-

ances in actual results from planned targets as part of management by exception” (Parker, 2002; 315-316).

De væsentlige elementer af denne definition gør sig stadig gældende i dag (Parker, 2002; 315-316). I 1930'erne og 1940'erne blev der lagt vægt på begrænsning af udgifter og uddeling af ansvar, hvilket banede vejen for 1990'ernes beskrivelse af budgettets rolle, som en ressourceallokeringsmekanisme blandt konkurrerende roller imellem de organisatoriske afdelinger og programmer, det giver incitamenter til opnåelse af mål, og bidrager med information til præstationsevaluering for individuelle samt organisationen som helhed (Parker, 2002; 316). Til trods for at budgetter blev omtalt mere i artikler og lærebøger, var budgetlægning stadig begrænset i slutningen af 1950'erne. Budgetter blev oftest brugt til omkostningsregnskaber og etablering af en bestemt form for administrativ orden. Denne form for budgettering beskrives som præbudgettering (Arwidi & Samuelson, 1993; 95). Budgettet blev mere udbredt i sin anvendelse i Sverige i 1950'erne og 1960'erne. I starten var motivet til implementeringen af budgettet, at imitere adfærd og egenskaber hos økonomisk succesfulde organisationer og det var planlægningsaspekterne ved budgettet, som var hovedfokus. Planlægning blev understreget i budgetmanualerne, relevante tekster og i diskussioner om, hvordan budgettet skulle udformes. Som resultat af dette, var planlægningsrollen tilsigtet, formuleret, og formentlig realiseret (Samuelson, 1986; 40). Planlægningsrollen var dermed i fokus og budgetprocessen blev gennemført uden at skulle løse større problemer eller konflikter mellem de involverede deltagere (Samuelson, 1986; 41). Denne periode blev efterfulgt af en periode, hvor budgettet blev anvendt mere passivt. Ledere i organisationer havde forskellige hensigter i forhold til budgettets rolle. Nogle så budgettets rolle som værende passiv, i form af et ledelsesritual eller en slags forsikring mod økonomisk affald blandt budgettet. Andre ledere holdt fast ved planlægningsrollen. Blandt specialisterne blev tilgangen, til at budgettet kunne lette planlægningen, bredt delt i denne periode. I praksis begyndte adfærdsproblemer omkring budgetprocessen at opstå. Efter denne periode, hvor budgettets rolle var passiv, begyndte en mere aktiv anvendelse af budgetkontrolsystemer og andre finansielle styringsinstrumenter at brede sig. I takt med en mere decentraliseret tilgang til forvaltning af organisationer, blev budgettet mere betydningsfuld i organisationerne. Budgettets rolle kom her til at omhandle ansvarskontrol, hvilket særligt ledere talte for. Denne periode medførte uoverensstemmelser mellem budgettets rolle, hvilket påvirkede holdningerne til budgettet negativt og bidrog til dysfunktionel adfærd (Samuelson, 1986; 41). Planlægningsrollen er blevet og er stadig forbundet med positive egenskaber. Denne rolle hjælper til problemløsning, opfyldelse af mål og bedre udnyttelse af knappe ressourcer (Samuelson, 1986; 42). Set fra et historisk perspektiv, er

gamle formuleringer af budgetteringsrollerne ikke blevet ændret, når nye roller blev introduceret (Samuelson, 1986;43). Dette kan være en af årsagerne til noget af kritikken rettet mod budgettet. Budgettet er gået fra at have en rolle til multiple, som der med tiden vil komme konflikter imellem. Dermed er udfordringen ikke, at budgettets roller har ændret sig, men at nye roller kommer til, uden at gamle roller sorteres fra. I figur 4 ses en oversigt over ændringer i budgettets rolle på mindre end 30 år. Som Arwidi & Samuelson (1993) pointerer, er det at budgettets opgaver og metoder er vokset kvantitativt, ikke ensbetydende med at budgettet er blevet et bedre værktøj, tværtimod er det blevet mere komplekst (Arwidi & Samuelson, 1993; 98).



Figur 4: Ændring i budgettets rolle fra 1950-1990 (Arwidi & Samuelson, 1993; 98)

Som det ses i figur 4 ovenfor, har budgettets funktion udviklet sig gennem tiden. Dette kan ses som en proces, hvorved budgettet forsøges tilpasset den situation organisationerne står i. I en undersøgelse lavet af Bunce et al. (1995), var det de økonomisk orienterede funktioner, som lederne fandt af størst betydning. Den operationelle brug af budgettet var mindre almindeligt, men blev vurderet til, at dette ville ændre sig i takt med, at behovet for at forbedre ydeevnen intensiveres (Bunce et al.,

1995; 255-256). I 1990'erne var budgettet så udbredt, at det var blevet forankret og accepteret som en del af organisationen (Parker, 2002; 317). Budgettet er i dag blevet en veletableret og almindelig planlægnings- og kontrolordning, med generelle accepterede principper og praksis (Parker, 2002; 320).

Traditionel budgettering repræsenterer en gammel ledelsestilgang, der forsøgte at planlægge og udøve kontrol over ressourceforbruget for at sikre, at de finansielle mål blev opfyldt. I dag er budgettet baseret for meget på det organisatoriske hierarki, til at kunne nå sine mål i nutidens miljø, hvor stadig højere krav til performance kræves som konsekvens af kundernes efterspørgsel og den hårde konkurrence på markederne. Ifølge Bunce et al. (1995) vil brugen af et ældre ressourceplanlægningssystem i forbindelse med et kundedrevet mål skabe forvirring og i sidste ende være skadeligt for organisationen (Bunce et al., 1995; 263). Budget processen kan dog bidrage med at pointere forskellige konflikter (Schiff & Lewin, 1970; 267). Processen med udarbejdelse af budgettet er med til at løse konflikten mellem deltagerne, angående organisatoriske mål og tildeling af ressourceallokering, og er samtidig præcedensafhængig (Schiff & Lewin, 1970; 261).

Som nævnt er to af målene med budgettet, at motivere medarbejderne til bedre performance og planlægning af den kommende budget periode. De fleste organisationer bruger et budget til begge roller. Et budget brugt til at motivere deltagerne afhænger af flere faktorer og er ikke nødvendigvis lig forventet performance eller et performanceniveau, der er rimeligt opnåelig (Chow et al., 1988; 111). Derfor kan brugen af et budget til disse to budgetroller skabe konflikter, hvilket også er et af punkterne budgettet kritiseres for. Når et budget anvendes til at måle performance, har deltagerne interesse i at påvirke de præstationskriterier, der indgår i budgettet. Ledere forventes derfor at forsøge at opnå et budgetmål, som de vurderer opnåeligt og som vil opfylde topledelsens krav om en ønsket nettoindtægt (Schiff & Lewin, 1970; 261). Lederne vil dermed forsøge at påvirke budgettet, så meget de kan til deres fordel, og ikke lave budgetter der bliver for svære at opnå og dermed gå glip af præstationsbelønning. Når budgettet er fastlagt, forventes det af lederne, at de udnytter budgetfleksibilitet til at forfølge strategiske organisationsmål og samtidig nå deres egne budgetmål. Dette giver endnu mere incitament til at gøre det nemmere, at nå sit budget. Dette kan give nogle spændinger, når begge opgaver forfølges samtidig. Udfordringen forsøges dog løst, ved at sikre ledernes engagement i de organisatoriske mål (Frow et al., 2010; 456). Disse konflikter omkring budgettet vil blive beskrevet nærmere senere i kapitlet, under afsnit 3.2: Kritik af budgettet. Endvi-

dere er topledelsens rolle i budgettet generelt udøvet i divisionsbudgettet. Topledelsen kan acceptere og afvise forslåede budgetter, dette er dog generelt ufordelagtigt, fordi topledelsen mangler detaljeret information om sammensætningen af poster og underliggende analyser, hvilket divisionsledere besidder (Schiff & Lewin, 1970; 264). Topledelsen har dog den magt, at de kan formulere en rolle på vegne af budgettet. Med andre ord kan budgettets egentlige rolle defineres, som den rolle budgettet spiller i organisatoriske situationer (Samuelson, 1986; 37). Budgetter anvendes i næsten alle organisationer, selvom det ikke er perfekt (Hansen et al., 2003; 95). Intet værktøj er perfekt, men dette stiller spørgsmålstejn ved, om det er måden hvorpå budgetter anvendes og ikke selve budgettet der er skyld i kritikken, som budgettet har fået igennem årene. Ifølge Hansen et al. (2003) er budgetter ikke et værktøj, der alene kan undersøges og vurderes, men skal undersøges som en del af en organisatorisk pakke, og man må derfor inkorporere i ens undersøgelser, hvordan mellem- og topledelsesadfærd interagerer med budgettet (Hansen et al., 2003; 110). Hertil kan også tilgangen til brugen af budgetter ses som en mulig løsning på kritikken af budgettet. Dette vil blive undersøgt nærmere i kapitel 5: Diskussion. Som tidligere nævnt er budgettet en del af planlægningssystemet såvel som målesystemet. Hverken regnskabs- eller budgetsystemet svarer til organisationens samlede kontrolsystem, da disse mangler kritiske komponenter. Evalueringsbelønningssystemet mangler i budgetteringen. Dette kan være extrinsic eller intrinsic belønning (Flamholtz, 1983; 156).

Budgettets rolle har som tidligere nævnt ændret sig gennem tiden og forskelligt fra organisation til organisation. Lægges der vægt på planlægningsrollen, udarbejdes og diskuteres budgettet, faktiske præstationsrapporter overholdes og analyseres, og til sidst udarbejdes periodiske prognoser for årets resultat. Processen er i høj grad upersonlig. Hvis ansvarskontrol er budgettets primære rolle, er selve de grundlæggende organisatoriske processer ens. Men i modsætning til den upersonlige proces ved budgettet i planlægningsrollen, er ledere nu involveret til fastlæggelse af budgettet, for at skabe forpligtigelse til at opnå tilfredsstillende budgetmål. Formålet er her, at etablere og måle organisatorisk ansvar i økonomisk henseende hos lederne (Samuelson, 1986; 38-39). Budgettet kan endvidere anvendes i form af en diagnostisk rolle, som beskriver det traditionelle formål, at evaluere præstationer og tildele ansvar for resultater til bestemte organisatoriske funktioner eller medlemmer. Budgettet kan også bruges som til dialog-, lærings- og idéfremstilling. Denne rolle for budgettet kan beskrives som *interactive*, hvor løbende udveksling og integrering mellem top og lavere ledelsesniveauer på tværs af funktioner forløber. Dialogen omhandler blandt andet budgetafvigelser og hvordan systemet eller adfærden kan tilpasses (Abernethy & Brownell, 1999; 191). Det er den diagno-

stiske rolle, eller som Arwidi & Samuelson (1993) beskriver det: "the hard way" (Arwidi & Samuelson, 1993; 104) som ligger til grund for meget af kritikken mod budgetter. Brugen af budgetter på denne måde, som en kontrolenhed, ses som et tvangsinstrument, som topledelsen anvender til at håndhæve sine mål overfor organisationens deltagere (Schiff & Lewin, 1970; 259). Sponem & Lambert (2016) fandt forskellige former for brug af budgettet, hvoraf også her, den *interactive* brug af budgettet blev fundet. Ud over denne funktion, blev også *yardstick budget*, *coercive budget*, *loose budget* og *indicative budget* fundet. En *yardstick* tilgang til budgettet er præget af at omfattende ledelsesinvolvering og handlingsplaner tages i betragtning under budgetforhandlingerne. Budgettet er ikke udviklet ud fra en *top-down* tilgang, men inddrager aktivt de operationelle ledere. Lange drøftelser i forhandlingsprocessen medfører, at budgetmålene fungerer som en målestok. Ved denne brug af budgettet, er der færre revisioner og genprognoser i forhold til de andre former for tilgange beskrevet i artiklen. Budgetafvigelser er underlagt mere kontrol og belønningerne er ikke budgetrelateret. I denne form for tilgang, bruges budgettet til at definere ansvar, etablere forpligtigelser hos medlemmerne og kommunikere mere mellem de forskellige afdelinger. Selvom der er færre revisioner og genprognoser, mener respondenterne ikke, at budgettet gør organisationen ufleksibel eller hindrer innovation. Budgettet kan dog godt ende med, at blive set som et ritual. En *coercive* tilgang til budgettet beskriver en tilgang, hvor budgettet bruges mere som et evaluerings- og belønningsværktøj, end ved de andre tilgange. Denne tilgang har også mindre involvering. Handlingsplaner tages ikke under betragtning i budgetforhandlingerne, budgettet er mindre detaljeret og revidering sker sjældent. Denne tilgang vurderes mere som tvang, end de andre tilgange. Tilgangen er endvidere mere kritiseret end de andre tilgange, og budgettet ses som et ritual, der forhindrer samarbejde, samt bidrager til opportunistisk og konservativ adfærd. Budgettet ses ikke som et værktøj til at implementere strategi, hvilket medfører at organisationen ikke er fleksibel og dermed heller ikke kan håndtere miljøændringer. *Loose* beskriver en tilgang til budgettet, hvor der er mere involvering og en mindre formel proces. Budgettet er ved denne tilgang lettere at opnå, end ved de andre tilgange. Budgetvariationer fra år til år analyseres i mindre grad og budgettet anvendes ikke som grundlag for diskussion. Budgettet bruges også i mindre grad til at evaluere præstationer og belønne ledere. Budgettet bruges til dets strategiske rolle, men denne rolle opfattes som mindre vigtigt end i de andre tilgange. Respondenterne er mindre tilfredse med budgettet med denne tilgang, og budgettet kritiseres for at intimidere samarbejde og medføre konservativ adfærd. Den sidste tilgang *indicative* er det modsatte af den *interactive* tilgang. Vanskelighederne ved budgettet vurderes højere ved denne tilgang. De operationelle ledere har lidt at skulle have sagt i budgetprocessen. Processen er ikke

formaliseret og indeholder få detaljer. Variationsanalyser i løbet af året er begrænset og budgettet bliver ikke brugt som grundlag for diskussioner. Budgetmålet nås sjældent og bruges ikke til at evaluere ledere. Budgettet bruges ikke som et styrings- eller strategisk værktøj. Respondenterne ser ikke denne form for budget som et vigtigt instrument. Hverken top eller operationelle leder er tilfredse med budgetprocessen, da det pålægger kontrol og ikke engagement. Budgettet ses som et ritual og budgettets rolle er dermed mere passiv (Sponem & Lambert, 2016; 54-57).

Som opsummering har budgettets funktion, rolle og opgaver ændret sig gennem tiden. Budgettet er ikke bare en finansiel plan, men også enhed til kontrol, koordinering, kommunikation, præstations-evaluering og motivation (Kenis, 1979; 707). Budgettet anvendes forskelligt i organisationer, hvilket også resulterer i forskellige definitioner i artiklerne. Selvom budgettet defineres forskelligt, er forståelsen ens. Målet med budgettet kan opsummeres til planlægning, kontrol og præstationsevaluering. I næste afsnit beskrives kritikken af budgettet.

3.2 Kritik af budgettet

Som tidligere nævnt har budgettet været under stor kritik gennem tiden. Budgettet er blevet kritiseret for at være for tidskrævende, omkostningstung samt ikke at have nok fordele til at opveje omkostningerne (Libby & Lindsay, 2010; 60; Bunce et al., 1995; 262). Kritikken har også lydt på, at anvendelsen af budgetter til præstationsevaluering ikke er pålideligt, fremmer gaming og dysfunktionel adfærd (Libby & Lindsay, 2010; 65). Budgettet er særligt blevet kritiseret for ikke at være fleksibelt nok. Budgettet hæmmer organisationerne i at tilpasse sig de konstante ændringer i omverdenen, på grund af dens faste natur (Libby & Lindsay, 2010; 60; Ekholm & Wallin, 2000; 533; Frow et al., 2010; 445; Bruns & Waterhouse, 1975; 198). Som tidligere nævnt forventes det af ledere, både at udnytte budgetfleksibilitet til at forfølge strategiske organisationsmål og samtidig nå deres egne budgetmål, hvilket giver udfordringer, når begge opgaver forfølges samtidig (Frow et al., 2010; 456). Budgetter kan endvidere manipuleres og give incitament til uønsket adfærd (Libby & Lindsay, 2010; 60; Ekholm & Wallin, 2000; 533; Bunce et al., 1995; 256; Arwidi & Samuelson, 1993; 104). Budgettet indgår i et komplekst kontrolsystem, hvilket kan medføre, at budgettet begrænser aktiviteter og at der er mindre fokus på detaljer, idet fokus er på at forbedre og opnå budgettet (Bruns & Waterhouse, 1975; 197).

Budgettet kritiseres endvidere for ikke at være forbundet med organisationens strategi og kan dermed medføre, at organisationen ikke kan leve op til de konkurrencemæssige krav, som organisationen står over for (Libby & Lindsay, 2010; 60-61; Bunce et al., 1995; 256; Ekholm & Wallin, 2000; 523). Brugen af budgetter kan endvidere have en negativ indvirkning på samarbejdet i og mellem afdelinger, samt hæmme innovativ tænkning (Frow et al., 2010; 445; Libby & Lindsay, 2010; 60; Bunce et al., 1995; 256). Hvis fokus er på planlægning, vil præstationsmålene ikke blive nået halvdelen af gangene. En svaghed ved traditionelle budgetter er derfor den manglende sammenhæng mellem planlægning og budgettering (Bunce et al., 1995; 260; Arnold & Gillenkirch, 2015; 4). Planlægningsrollen har endvidere en konflikt i forhold til ansvarskontrolrollen. De to roller beskrives som værende forskellige paradigmer, hvilket resulterer i konflikter, hvis anvendt parallelt sammen i en organisation (Samuelson, 1986; 39). Planlægning og præstationsrollen anses generelt for et synonym for kontrol og ikke planlægning. Det er denne brug af kontrolenheder, der har ledt til en del kritik. Som nævnt, medfører dette, at budgettet ses som et tvangsinstrument til at styre medarbejderne (Schiff & Lewin, 1970; 259). Kritikken lyder endvidere på, ikke at give mening for front-line medarbejdere (Libby & Lindsay, 2010; 60) og at ledere vurderes på mål, de ikke selv har kontrol over (Frow et al., 2010; 458-459). Selvom Ekholm & Wallin (2000) beskriver, hvordan budgettet ikke endnu kan kasseres som et værktøj, kritiserer de det dog for, at have mistet noget af sin gamle anvendelighed. Budgettet havde sin blomstringstid, da administration af ressourcer var kernen i ledelsesaktiviteter, og er ikke helt så anvendeligt efter at denne fase endte (Ekholm & Wallin, 2000; 537).

Nogle af de største kritikere af budgettet er ledelseskonsulenter, som har en interesse i at overtale organisationer til at ændre deres ledelsesmodeller (Ekholm & Wallin, 2000; 519-520). Dette kan skabe en mistro til kritikken af budgettet. Selvom konsulenter forsøger at udnytte kritikken, har en del af kritikken fået opbakning hos organisationsledere. Dette vil beskrives nærmere under afsnit 3.4: Budgetter i praksis. Kritikken af budgettet har modtaget kraftig opbakning fra Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM-I). Kritikken har ført til mere end bare omtale (Ekholm & Wallin, 2000; 520), og kritikere er kommet med en erstatning til budgettet, nemlig Beyond Budgeting (Libby & Lindsay, 2010; 56). Beyond Budgeting vil blive beskrevet nærmere i det følgende afsnit.

3.3 Beyond Budgeting

Hope & Fraser (2003) foreslår Beyond Budgeting som modsvar til kritikken af budgettet. Beyond Budgeting giver mere ansvar til front-line personale, så disse har ansvar for performance og kundernes behov, dynamisk koordinering på tværs af organisationen samt informationsdeling. Dette skaber mere fleksibilitet og motivation hos deltagerne, noget budgettet, som tidligere nævnt, kritiseres for ikke at kunne løse. Den faste performancekontrakt erstattes med en relativ forbedringskontrakt, hvor lederne forventes at opnå bedre konkurrencestandarder og belønnes efter, hvad de har opnået ud fra de forudsætninger, der har gjort sig gældende i perioden. Ansvar uddeles, så medarbejderne kan lave forbedringer og tænke innovativt, uden at være begrænset af en fast plan (Frow et al., 2010; 458-459; Hansen, 2011; 302). Dette kan dog give udfordringer for accept og kontrol over finanserne. Beyond Budgeting kasserer ikke alle aspekter af budgettet. Targets bruges stadig og indgår som en væsentlig del i præstationsevaluering, dog med en mere relativ tilgang. *Stretch-targets* bruges som ramme for handlingsplaner samt præstationsevaluering ved benchmarks af andre organisationer og tidligere perioder. Det kan dog skabe udfordringer, at finde sammenlignelige organisationer at benchmarke mod (Frow et al., 2010; 458-459). Selvom der er nogle ligheder mellem budgettet og Beyond Budgeting, adskiller de sig ved, at Beyond Budgeting skiller målsætninger fra planlægning (Henttu-Aho & Järvinen, 2012; 783). Kun gennem adskillelse, kan begge processer forbedres (Hansen et al., 2003; 103). Den europæiskbaserede CAM-I Beyond Budgeting (BB) gruppe beskriver en to-fase proces. Den første fase fokuserer på at løse problemet ved budgettet i forhold til præstationsevaluering (Hansen et al., 2003; 98; Hansen, 2011; 290). Dette opnås gennem radikale ændringer af traditionelle budgetbaserede præstationsevalueringer eller helt at afskaffe disse. Anden fase omhandler en radikal decentralisering af organisationen og uddeler ansvar til ledere og medarbejdere længere nede i hierarkiet (Hansen et al., 2003; 98). Beyond Budgeting bidrager med forbedret agentovervågningssystem, som påvirker salgspersonalets handlinger positivt samt en forbedring i præstationsevalueringen (Hansen, 2011; 303). Beyond Budgeting er, ligesom budgetter, ikke en præcis liste over hvordan værktøjet bruges. Beyond Budgeting anvendes forskelligt og udformes efter den situation som organisationen befinder sig i.

3.4 Budgetter i praksis

Budgettet er som nævnt blevet udsat for meget kritik gennem tiden. Men hvis budgettet ikke kan leve op til organisationernes verden i dag, hvorfor anvendes budgetter så stadig i dag? Enten er undersøgelser, der estimerer brugen af budgetter ikke længere nøjagtige, eller også har budgettet udviklet sig. Ifølge Libby & Lindsay (2010) er der dog ikke mange beviser for, at organisationerne har tilpasset budgettet så meget, at kritikpunkterne ikke længere er væsentlige (Libby & Lindsay, 2010; 57). Ifølge Hansen et al. (2003) står organisationerne overfor en beslutningstagning vedrørende budgettet. Enten kan de bevare det, forbedre det eller afskaffe det (Hansen et al., 2003; 96). I en undersøgelse af Ekholm & Wallin (2000) var det kun 15% af de undersøgte finske organisationer der planlagde, var i gang med, eller allerede havde opgivet traditionel budgettering, 61% havde i sinde at forbedre det nuværende budgetteringssystem, mens 24% rapporterede fortsat brug af deres budgetteringssystem, uden ændringer (Ekholm & Wallin, 2000; 527-528 + 537). Libby & Lindsay (2010) rapporterede om, at 80% af de canadiske adspurgte organisationer og 77% af de amerikanske organisationer brugte budgettet til kontrolmæssige formål. I artiklen bliver kontrolformålet defineret som brug af budgetter til ledelsesmotivering og som standard for resultatevaluering (Libby & Lindsay, 2010; 59). Ud af alle disse organisationer der brugte budgettet til kontrolmæssige formål, havde 94% ingen intentioner om at droppe budgettet i den nærmeste fremtid, 5% overvejede at udskifte budgettet, mens 1% havde planer om at udskifte budgettet inden for de næste to år. Ud af disse 94% adspurgte organisationer, som ikke havde planer om at udskifte budgettet, havde 46% planer om at lave ændringer til deres budgetsystem indenfor de næste to år (Libby & Lindsay, 2010; 60). Organisationer der bruger budgettet i dag, har altså ikke i sinde at afskaffe budgettet, men forbedre systemet, så det passer bedre til organisationens situation. Nogle af de ændringer organisationerne omtalte var, at indarbejde en mere *bottom-up* orientering og på den måde indsamle flere oplysninger fra front-line medarbejdere, forberede mindre detaljerede budgetter i begyndelsen og opdatere dem regelmæssigt ved hjælp af igangværende prognoser, bedre tilpasning af strategisk planlægning i forhold til budgettet, samt anvendelse af rullende forecast (Libby & Lindsay, 2010; 60). De to første punkter kan beskrives som en *enabling* tilgang til budgettet og vil blive omtalt nærmere senere i redegørelsen, under afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet. I budgettlitteraturen er der blevet stillet spørgsmålstejn ved, om det årlige budget er dødt, hvilket der ikke er fundet belæg for i praksis (Ekholm & Wallin, 2000; 535; Libby & Lindsay, 2010; 60). Selvom budgettet kan medføre negative konsekvenser, indgår budgettet stadig som en central og væsentlig del af en organisation (Bunce et al., 1995; 256). Ekholm & Wallin (2000) kon-

kluderer, at det årlige budget sammen med andre værktøjer, stadig har en vigtig rolle at udfylde i organisationer (Ekholm & Wallin, 2000; 535). 88% af de adspurgte organisationer var stærkt enig i, at problemet med budgettet er måden hvorpå det bruges og nogle af de roller budgettet får. Budgettet beskrives som værende yderst nyttigt, hvis anvendt korrekt. 90% af organisationerne vurderede, at brugen af budgettet skabte positiv værdi (Libby & Lindsay, 2010; 60).

Budgettet blev som nævnt kritiseret for at tage for meget tid og være for omkostningstungt, i forhold til værdien skabt af budgettet. Som nævnt ovenfor blev dette kritikpunkt ikke understøttet i Libby & Lindsay's (2010) undersøgelse, da organisationerne så budgettet som værende af positiv værdi. Endvidere fandt de, at brugen af tid på budgettet var mindre end estimeret af kritikere (Libby & Lindsay, 2010; 60-63).

Budgettet er endvidere kritiseret for ikke at være fleksibelt nok og for stift til at organisationen kan lave ændringer i tide. En del af denne kritik understøttes, idet Libby & Lindsay (2010) finder det signifikant for nogle organisationer, at organisationens omverden er uforudsigelig og budgettet hurtigt bliver forældet. Dog mener de ikke, at det kan generaliseres til alle organisationer. Faktisk finder de, at de fleste organisationer bruger budgettet som hjælp til at tilpasse sig markedsændringer. En løsning på håndtering af markedsændringer blev også fundet i Libby & Lindsay's (2010) undersøgelse. 56% af de canadiske organisationer adspurgte og 49% af de amerikanske organisationer, tillod en form for budgetrevision i løbet af året. 20% af disse brugte rullende budgetter som grundlag for budgetrevision (Libby & Lindsay, 2010; 63). Fordelene ved at supplere med rullende forecast eller budgetter er, at disse er mere fleksible og er ikke afhængige af forældede figurer, hvilket sikrer en mere rettidig ressourcefordeling. Dog kan alene brug af rullende forecast eller rullende budgetter resultere i usikkerhed hos ledere, i det de ændres konstant (Ekholm & Wallin, 2000; 521). Sammen med budgettet kan det dog skabe positiv værdi for organisationer. Frow et al. (2010) fandt også bevis for, at budgetter kan være af værdi, når det er hensigtsmæssigt understøttet af andre organisatoriske ressourcer og praksis, selv om markedsforholdene ændres konstant (Frow et al., 2010; 460). Dermed konkluderer de, at opgive budgettet ikke kun er den eneste eller den bedste løsning for organisationer, der opererer under usikre forhold og hård markeds konkurrence (Frow et al., 2010; 459). Usikkerheden på markedet kan også skyldes nationale eller globale finansielle kriser, som i høj grad skaber usikkerhed for organisationens fremtid. Organisationer der bliver stærkt påvirket af økonomiske kriser, lægger større vægt på budgetplanlægningsfunktionen, end organisatio-

ner der ikke bliver så stærkt påvirket. Budgettets ressourceallokeringsfunktion blev også fundet mere væsentlig, hos organisationer stærkt påvirket af økonomisk krise (Becker et al., 2016; 1504). Dette skyldtes færre ressourcer til investering og rekrutteringsbudgetter, hvilket krævede mere og bedre kontrol over ressourcerne og hvordan disse blev fordelt. Der ud over forsøgte organisationerne, at blive mere fleksible i forhold til den øgede usikkerhed, ved at vurdere alle muligheder som ”kan” og ”skal” og ud fra dette bedre prioritere, hvilke tiltag der skulle implementeres her og nu, og hvilke der kunne skubbes ud i fremtiden (Becker et al., 2016; 1506-1507). Dog blev væsentligheden for budgettets præstationsevalueringsfunktion lavere, jo mere organisationerne blev påvirket af krisen (Becker et al., 2016; 1504). Dette skyldtes, at budgettet ikke kunne bidrage med en gyldig vurdering af de underordnede præstationer, idet krisen gør det sværere at identificere realistiske mål og revidere disse (Becker et al., 2016; 1507).

Budgettet er endvidere kritiseret for ikke at hænge sammen med organisationens strategi. Libby & Lindsay (2010) finder i deres undersøgelse ikke opbakning for dette kritikpunkt. Budgettet anvendes i mange organisationer til at fremme strategisk fokuseret adfærd og er anerkendt som et vigtigt redskab til dette (Libby & Lindsay, 2010; 64). Kritikken har også lydt på, at i takt med at nye roller introduceres forbliver de gamle og at dette kan medføre konflikter mellem disse roller. Sponem & Labert (2016) fandt dog ikke bevis for, at bare fordi budgettets roller multipliceres, fører dette ikke nødvendigvis til væsentlig kritik (Sponem & Lamber, 2016; 58).

Et andet kritikpunkt er anvendelsen af budgetter til præstationsevaluering, da dette er upålideligt og fremmer gaming og generelt dysfunktionel adfærd. Libby & Lindsay (2010) fandt dog ud af i deres undersøgelse, at den faste præstationsaftale er langt mindre udbredt end hvad Beyond Budgeting fortalere berettiger. Ud af de 80% canadiske organisationer og 77% amerikanske organisationer, som nævnt tidligere, der brugte budgetter til kontrolformål, var det kun 5% af de canadiske organisationer og 9% af de amerikanske organisationer, der bruger faste kontrakter. I stedet fandt de, at subjektivitet i præstationsevaluering eller at lave kvoter for ikke-kontrollerbare hændelser var forholdsvis udbredt blandt de adspurgte organisationer. I forhold til gaming var dette fænomen mere udbredt i USA end Canada (Libby & Lindsay, 2010; 65). Kritikken af at budgettets rolle som præstationsevaluering kan lede til gaming, understøttes af Libby og Lindsay (2010). Kun 5% af de canadiske organisationer og 1% af de amerikanske organisationer oplevede ingen af de fem former for gaming, der blev testet for (Libby & Lindsay, 2010; 65). Dette resultat indikerer, at gaming proble-

met skal behandles seriøst, for at opnå højere værdi af budgettet (Libby & Lindsay, 2010; 67). Modsat er det også fundet, at et formelt budgetteringssystem, som indeholder krav til forklaring af afvigelser og belønning koblet til budget performance, ikke i sig selv øger ledelsens tilbøjelighed til at inkorporere *slack* (Merchant, 1985; 205-206), som kan ses som en form for gaming. I litteraturen har gaming af budgetter fået meget opmærksomhed og er blevet et bredt område, med mange forskellige løsninger og handlingsforslag. Som nævnt i afsnit 1.2: Afgrænsning, vil dette ikke blive beskrevet nærmere.

Selvom nogle af kritik punkterne understøttes, er dette ikke nok til, at organisationer fravælger budgettet. Ekholm & Wallin fandt i deres undersøgelse, at de organisationer som ikke havde i sinde at udskiftet budgettet, udtrykte enighed omkring noget af kritikken. De organisationer som havde i sinde at afskaffe budgettet, var mere enige i kritikken end de andre organisationer (Ekholm & Wallin, 2000; 532-533).

Fisher et al. (2002) kunne ud fra deres eksperiment konkludere, at brugen af budgettet til både resourceallokering og performanceevaluering, ikke kun mindsker *slack*, men også øger medarbejderens indsats og performance (Fisher et al., 2002; 847-848). Endvidere ved at bruge budgetter til resourceallokering såvel som performanceevaluering, er der komplementære incitamenter, der fører den underordnede til at dele mere sandfærdigt privat information, øge deres indsat og opgave performance. Denne gensidige disciplin, som fremkommer ved brugen af budgettet til to opgaver, kan være med til at forklare, hvorfor organisationer kun anvender et budget til planlægning og præstationsevaluering. Desuden fremhæver deres resultater synergien mellem planlægnings- og kontrolfunktionerne (Fisher et al., 2002; 849). Dette går imod undersøgelser og kritik rejst af Bunce et al. (1995) og Samuelson (1986), beskrevet tidligere, under afsnit 3.2: Kritik af budgettet. Arnold & Gillenkirch (2015) fandt endvidere, at den overordnede supplerende planlægningsopgave forbedrede de underordnede samarbejde under og efter budgetforhandlinger. Planlægningsopgaven øger den underordnede oprindelige budgetforslag og selv efter at have kontrolleret monetære incitamenter, øges den underordnede præstationer efter forhandlinger. Virkningerne har en endnu større virkning, hvis den overordnede er begrænset til et enkelt budget til begge opgaver, særligt i forhold til forbedret performance (Arnold & Gillenkirch, 2015; 13). Ved at bruge et budget til både planlægning og præstationsevaluering øges den underordnede samarbejde yderligere, dette øgede sam-

arbejde er større end tabet i fleksibilitet på grund af begrænsninger (Arnod & Gillenkirch, 2015; 14).

Selvom budgettet er under meget kritik, har ovenstående vist, at ikke alle undersøgelser understøtter kritikken og at det ikke bare er så simpelt, som at afskaffe budgettet. Bunce et al. (1995) beskriver, at løsningen på kritikken vil være at gøre budgettet til en integreret del af et overordnet styringssystem, der forbinder markedsmål med ressourcebehovet for tværfunktionelle aktiviteter. Budgettet kan ikke være en separat proces, som traditionelle budgetter (Bunce et al., 1995; 263). Dette understøttes af Flamholtz (1983), som beskriver budgettet som en del af et omhyggeligt designet system af organisatorisk kontrol. Hvis budgettet ikke arbejder sammen med de andre elementer, er kontrolsystemet ikke tilstrækkeligt og kan ikke opfylde sine påtænkte funktioner (Flamholtz, 1983; 168). Selvom dette opnås, hvis kulturen bliver forsømt, vil det alligevel ikke være effektivt (Bunce et al., 1995; 264; Flamholtz, 1983; 168). Kultur er et mønster af værdier, normer og overbevisninger, der deles af medarbejderne i en organisation. Disse dimensioner af kultur hjælper med at påvirke medarbejdernes opførelse. Når den ønskede kultur er defineret, hjælper de resterende elementer i det organisatoriske kontrolsystem med at overføre og styrke enhedens kultur i hele organisationen, til at styre strategiske og operationelle beslutninger og handlinger (Flamholtz, 1983; 159). Endvidere, for at øge medarbejdernes opmærksomhed på langsigtet fortjeneste, er det ikke nok bare at stole på de formelle systemer. Det er vigtigt at etablere et passende klima og kultur i hvert trin i budgetprocessen (Arwidi & Samuelson, 1993; 104). For at opnå målet om kongruent adfærd bør planlægnings- og budgetlægningsprocessen anvendes som katalysator for kommunikation, engagement og forandring. Budgettet skal omdannes fra at være et årlig ritual for *top-down* finansiell kontrol og i stedet bruges som en læringsmulighed, der får lederne til at fokusere på værdier og beslutninger, for at opnå markedsbaserede strategier (Bunce et al., 1995; 262). Denne form for budgetrolle beskriver Abernethy & Brownell (1999) som *interactive*. Som tidligere nævnt er denne tilgang til budgettet anderledes end den traditionelle (diagnostisk) rolle. Ved en *interactive* rolle bruges budgettet til dialog-, lærings- og idéfremstilling (Abernethy & Brownell, 1999; 191). Ved at have denne *interactive* tilgang til budgettet, forbedres forholdet mellem strategisk forandring og performance positivt (Abernethy & Brownell, 1999; 198). Dette betyder, at når den øverste ledelse bruger budgettering i en *interactive* tilstand, passer dette bedre til behovet for læring og tilpasning, når strategiske ændringer er på vej (Abernethy & Brownell, 1999; 199). De fleste af de positive og negative holdnin-

ger, adfærd og performance i forhold til budgettet, kan spores til den øverste ledelses indstilling til budgettet (Kenis, 1979; 708).

Som opsummering har budgettets definition og roller i organisationerne ændret sig gennem tiden. Budgettet har overordnet tre mål: planlægning, kontrol og præstationsevaluering. Budgettet har dog været udsat for meget kritik gennem tiden. Nogle af kritikpunkterne er der dog fundet modstående beviser for. Særligt kan det ses, at nogle af kritikpunkterne får sin berettigelse, ud fra den tilgang/roller som tillægges budgettet. Kritikken har dog medbragt en erstatning til budgettet, nemlig Beyond Budgeting. Men er løsningen på kritikken af budgettet, blot at kassere budgettet og i stedet gå over til Beyond Budgeting. Beyond Budgeting beskriver decentralisering, mere ansvar nedad i hierarkiet og større fleksibilitet. Men måske kan dette opnås igennem en ændring i tilgangen til budgettet, nemlig en *enabling*, *continuous* eller *interactive* tilgang til budgettet. I det følgende afsnit vil disse tre tiltage, sammen med en *coercive* tilgang, kort beskrives.

3.5 Coercive, interactive, continuous og enabling tilgang til budgettet

Coercive og *enabling* er to forskellige strukturer en organisation kan tillægge. En *coercive* tilgang refererer til en klassisk *top-down* tilgang, der understreger centralisering og før-planlægning (Ahrens & Chapman, 2004; 275). Med sådan en tilgang angives organisatoriske regler, med det formål at etablere et idiotsikkert system, med begrænsede muligheder for handlinger, der ikke følger procedurerne (Ahrens & Chapman, 2004; 279). *Enabling* er derimod mere en *bottom-up* tilgang til strukturen. Medarbejderne forsøges at blive sat i stand til direkte at håndtere de uundgåelige uregelmæssigheder der opstår i deres arbejde. Design principperne ved en *enabling* tilgang til management systemer er reparation, intern gennemsigtighed, global gennemsigtighed og fleksibilitet (Ahrens & Chapman, 2004; 275).

Ved en *coercive* tilgang til reparation, ses enhver afvigelse fra standardprocedurerne, som mistænkeligt. Procedurerne er designet således, at overordnede kan holde styr på de underordnedes handlinger. Procedurerne er ikke skabt som et værktøj for de underordnede, til at afgøre om processen virker, hjælpe dem navigere uforudsete forhold eller identificere forbedringsmuligheder. Det er et underretningsværktøj til de overordnede. Ved en *enabling* struktur er dette ikke tilfældet og nedbrud og reparationer signalerer problemer med de formelle procedurer, hvilket giver mulighed for forbedringer. Afvigelser fra de detaljerede forskrevne metoder signalerer et behov for enten yderligere

arbejdstageruddannelse eller revidering af de utilstrækkelige standardiserede arbejdsmetoder (Adler & Borys, 1996; 71).

Intern gennemsigthed omhandler, at de interne procedurer er synlige for organisationens medarbejdere (Ahrens & Chapman, 2004; 280). Procedurer designet ved en *coercive* struktur er en liste med ansvarsforklaringer, men dette er mere for vejledernes hensyntagen, end medarbejdernes. Man forsøger ikke at guide medarbejderne, men at straffe medarbejderne, hvis de afviger fra procedurerne. Ved en *enabling* struktur skabes gennemsigthed i de processer medarbejderne indgår i, ved at uddybe processens nøglepunkter og kodificere de bedste løsninger i praksis. Der skabes en forståelse for reglerne og samtidig gives der feedback til medarbejderne, ved at vurdere deres ydeevne med historiske standarder (Adler & Borys, 1996; 72). Denne gennemsigthed er også med til at hjælpe engagerede medarbejdere med at gøre deres job mere effektivt og endvidere styrke deres engagement (Adler & Borys, 1996; 83).

Global gennemsigthed omhandler forståelse hos medarbejderne for det bredere system, de indgår i. Ved en *coercive* struktur er denne gennemsigthed i høj grad asymmetrisk. Opgaver er opdelt, og det er ikke medarbejdernes job, at bevæge sig ud over ens foreskrevne opgaver. Omvendt ved en *enabling* tilgang har medarbejderne en bred vifte af kontekstuelle oplysninger til rådighed. Disse skal hjælpe medarbejderne med at interagere kreativt med andre afdelinger og funktioner i organisationen. Procedurene er dermed også designet til at skabe en forståelse hos medarbejderne for, hvordan netop deres opgave passer ind i det samlede billede af organisationen (Adler & Borys, 1996; 73).

Fleksibilitet henviser til medarbejdernes mulighed for at træffe egne beslutninger i forbindelse med kontrolsystemet (Ahrens & Chapman, 2004; 280). Ved en *coercive* tilgang definerer proceduremanualen i detaljer de specifikke sekvenser af trin, der skal følges nøje i produktudviklingsprocessen og hvis en medarbejder ønsker at springe et unødvendigt trin over, skal dette godkendes af en overordnet. Ved en *enabling* proceduremanual antages, at afvigelser ikke kun er risici, men også læringsmuligheder (Adler & Borys, 1996; 74). Endvidere kræver og tilskynder en *enabling* tilgang, en reduktion af forskelle i magt, viden, færdigheder og belønninger mellem ledere og underordnede (Adler & Borys, 1996; 81).

Den *interactive* tilgang til budgettet, som er blevet nævnte tidligere i redegørelsen, er tæt relateret med en *enabling* - og *continuous* tilgang, beskrevet tilgang (Sponem & Lambert, 2016; 56). Tidligere i kapitlet blev den *interactive* tilgang til budgettet beskrevet, som havende løbende udveksling og

integrering mellem de forskellige ledelsesniveauer, og på tværs af funktioner. Budgettet kunne endvidere bruges til dialog-, lærings- og idéfremstilling. Forholdet mellem strategisk forandring og performance forbedres positivt og organisationer kan bedre håndtere kommende strategiske ændringer. Yderligere deltager lederne fra forskellige niveauer aktivt i udarbejdelsen af budgettet og budgetmøder omhandler handlingsplaner og operationelle spørgsmål. Budgettet er mere detaljeret, budgetafvigelser undersøges grundigere og budgetmål bruges i sidste ende til vurdering og belønning af ledere (Sponem & Lambert, 2016; 55). Sponem & Lambert (2016) fandt, at de respondenter, der anvendte denne tilgang, betragtede budgettet som et vigtigt instrument. Budgettet med denne tilgang udfylder flere roller: ledelse, strategiudnyttelse, ressourceallokering og godkendelse af udgifter og endda diskussioner med aktionærene. Respondenterne ser budgettet som et afgørende instrument og både finansielle - og operationelle ledere er generelt tilfredse med budgettet. Kritikken ved denne tilgang er lavere end ved de andre tilgange, beskrevet i redegørelsen. Budgettet ses hverken som begrænsende, som et ritual eller som havende negative effekter (Sponem & Lambert, 2016; 55-56).

Frow et al. (2010) beskrev en *continuous* tilgang til budgettet, som mere organiske organisatoriske formater, hvor mere ansvar gives til front-personale. Tilgange bidrager endvidere med mere samarbejde og mere afhængighed mellem afdelingerne, fladere hierarkier samt horisontal kommunikation (Frow et al., 2010; 444-445). Budgettet kan afviges, hvis strategiske muligheder gør sig gældende. Lederne ved dog, at de vil blive holdt ansvarlige, for de valg de tager, hvilket sikrer at ledernes adfærd ikke bliver dysfunktionel. Dette sikrer budgetfleksibilitet, så lederne kan reagere effektivt og hurtigt på ændrede omstændigheder og prioriteter (Frow et al., 2010; 453). Dermed skabes der en sammenhæng mellem budgettet og organisationens overordnede strategiske mål (Frow et al., 2010; 456). Dette skyldes også den fokus der er på præstationsevaluering, hvor det ikke kun er individuelle mål, der er i fokus. De få overordnede strategiske mål inkorporeres også, og sætter man egne mål til side for at nå de strategiske mål, bliver man ikke "straffet" for ikke at nå egne. Targets og formene for ansvarlighed beskrevet ved det traditionelle budget, forbliver intakt ved denne tilgang. Denne tilgang af budgettet som del af et overordnet styringssystem, sammen med andre værktøjer, kan bidrage effektivt til organisationer, som opererer under usikre forhold (Frow et al., 2010; 459-460).

Selvom der er nogle fællestræk mellem de tre tilgange (*interactive*, *continuous* og *enabling*), er strategi mere i fokus ved en *interactive* og *continuous* tilgang, end ved en *enabling* tilgang. Alle tre tilgange beskriver samarbejde som vigtig både på tværs af hierarkier og afdelinger. Budgettet bruges endvidere som et læringsværktøj og fleksibilitet er centralt ved dem alle. Alle tillægger også budgettet rollen som præstationsevaluering og belønning, dog ikke med samme tilgang som for eksempel en *coercive* tilgang. *Continuous* og *enabling* fokuserer mere på en *bottom-up* struktur, med fladere hierarkier og mindre forskelle i magt og viden. Alle tre tilgange bevarer mange af budgettets elementer og roller beskrevet i starten af kapitlet. Det er for eksempel brugen af targets, godkendelse af udgifter, ressourceallokering, undersøgelse af budgetafvigelser og meget mere. Den *interactive* tilgang beskriver brugen af budgettet til dialog- og idefremstillingen. Dette adresseres ikke direkte ved de to andre tilgange, men begge dele gør sig også gældende ved disse perspektiver. Forskellene ligger dog særligt i forhold til detaljeringsgraden af budgettet. En *continuous* tilgang adresserer ikke dette, men antages at være lig den traditionelle tilgang til budgettet, på samme måde som også formerne for ansvarlighed. Ved den *interactive* tilgang er budgettet meget detaljeret, mens ved en *enabling* tilgang, er budgettet mindre detaljeret og udarbejdes løbende i forbindelse med at prognoserne ændres. En *enabling* tilgang adskiller sig også ved dens fokus på intern – og global gennemsigtighed. Selvom de alle slår på samarbejde, beskriver en *enabling* tilgang vigtigheden af at give alle i organisationen et billede af, hvordan de indgår i organisationen som helhed. Også informationsdeling er mere i fokus, samt at uddybe procedurer og *best practice* til det enkelte individ eller afdeling, samt give brugbar feedback.

Som tidligere nævnt i kapitlet adspurgte Libby & Lindsay (2010) en række organisationer omkring tilfredsheden og brugen af budgetter. Flere havde i sinde at tilpasse budgettet, i stedet for at bevare det eller kassere det. Dertil beskrev respondenterne, at de havde i sinde at anvende rullende forecast og tilpasse strategisk planlægning med budgettet. To af de punkter, de også beskrev, var en mere *bottom-up* struktur og forberede mindre detaljerede budgetter i begyndelsen (jf. afsnit 3.4: Budgetter i praksis). Dette kan understøtte, at organisationer er begyndt at inkorporere elementer fra disse tre tilgange, hvilket kan være med til at skabe større tilfredshed med budgettet. I praksis findes der ikke organisationer, som kun har *coercive* eller *enabling* tilgange i deres processer. Begge tilgange anvendes til forskellige procedurer (Ahrens & Chapman, 2004; 295). Dette kan dog også medføre, at hvis man ikke sørger for at der er balance eller at en mere *coercive* tilgang dominerer, at budgettet ikke skaber det ønskede udbytte og i sidste ende gør mere skade end gavn. Det er derfor vigtigt

at have i fokus, hvilke processer der bedst anvendes med en *enabling* tilgang og hvordan det samlede styringssystem bedst er i balance. Dette medføre også, at der ikke er nogen nemme løsninger, hvor man enten bare kan skrotte budgettet eller bruge en "one fits all" tankegang. Budgettet bliver nødt til at blive skræddersyet specifikt til organisationens situation og indgå i balance, som en del af en organisations samlede styringssystem.

Selvom Sponem & Lambert (2016) beskriver de tre tilgange som relaterende, er der dog forskelle, særligt detaljeringsgraden af budgettet. Men fælles for dem alle er, at skabe større fleksibilitet, hvilket også er et af de punkter, som det traditionelle budgettet i høj grad er blevet kritiseret for. Samarbejde indgår også som et vigtigt element, til at få mere succes med brugen af budgettet. Dette er både mellem afdelinger, men også i høj grad mellem over- og underordnede ledere. Særligt effekten af at inkorporere den underordnede leder eller medarbejder, er i høj grad et område, hvor der er og bliver forsket meget. Er involvering af underordnede, som del af samarbejde en mulig løsning på kritikken af budgettet? I det følgende afsnit beskrives forskellige undersøgelser og disses resultater, i forbindelse med at involvere underordnede i budgetprocessen.

3.6 Deltagelse i budgetprocessen

I mange organisatoriske processer har de underordnede ledere og medarbejdere mere præcis information end hans eller hendes overordnede leder, hvilket kan påvirke performance (Chow et al., 1988; 113). *Participative* budgeting (herefter benævnt deltagelse) er en proces, hvor en leder (underordnede) er involveret i og har indflydelse på fastlæggelsen af hans eller hendes budget. Dette har været et af de mest undersøgte emner inden for ledelse de sidste mange år (Shields & Shields, 1998; 49). Det er også et af de områder, hvor der er fundet meget forskellige resultater. Deltagelse i budgettering har vist sig både at have positive, uklare og negative effekter på tilfredshed og ydeevne (Lindquist, 1995; 122).

Deltagelse i budgettet kan mindske medarbejdernes kritik og negative holdning i forhold til budgettet (Sponem & Lambert, 2016; 58; Merchant, 1985; 206-207). Merchant (1985) fandt at deltagelse kan modvirke dysfunktionel adfærd i form af *slack* (Merchant, 1985; 206-207). Sponem & Lambert (2016) fandt, at deltagelse havde en positiv indvirkning på tilfredshed (Sponem & Lambert, 2016; 58). Chenhall (1986) kom med samme konklusion og tilføjer endvidere at have en positiv effekt på jobtilfredshed (Chenhall, 1986; 268). Effekten på jobtilfredshed, bekræftes også af Chenhall &

Brownell (1988). De finder dog ingen effekt på performance (Chenhall & Brownell, 1988; 231). Dette går imod Kenis' (1979) konklusion, at deltagelse er positiv og signifikant forbundet med performance (Kenis, 1979; 715). Kenis (1979) finder endvidere ikke en sammenhæng mellem deltagelse og jobperformance, men at deltagelse forbedrer holdningerne til budgettet. Feedback om budgetmålsætning og anvendelse af budgetter i præstationsevaluering, findes der kun begrænsede konsekvenser af i forhold til performance. De fandt endvidere, at det "stramme, men opnåelige" budgetniveau er det optimale niveau, for budgetmålets vanskeligheder. Ved ikke blot at lade ledere deltage, men også øge klarheden af budgetmålene, kan dette have en positiv effekt. Dette kan øge jobtilfredsheden, reducere jobspændingen og forbedre budgetrelaterede holdninger, budgetresultater og omkostningseffektivitet (Kenis, 1979; 716-718). Feedback finder Libby (1999) som et vigtigt element i forhold til performance og tilfredshed. Underordnede der både har en stemme i budgetfastlæggelse og får feedback, har højere performance og tilfredshed (Libby, 1999; 127+134). Lindquist (1995) fandt endvidere, at medarbejdere der har mulighed for at vokalisere deres følelser vedrørende fastsættelse af budgettet, var mere tilfredse med budgettet, end dem der ikke kunne komme til orde, selv hvis budgettet blev vurderet unfair. Hvis budgettet vurderes som fair, har de medarbejdere, der både kan komme til orde og afgive stemme, en højere tilfredshed med budgettet, end dem der kun kan komme til orde. Hvis budgettet vurderes unfair derimod, er de der kun kan komme til orde mere tilfredse, end dem der kan kun afgive stemme, samt de der både kan komme til orde og afgive stemme. Der blev dog ikke fundet nogen sammenhæng mellem proceduremæssig retfærdighed og performance (Lindquist, 1995; 141-142). Magner et al. (1995) fandt også at medarbejdere med unfair budgetter, havde mindre negative holdninger over for budgettet, hvis de deltog i fastsættelse af budgettet (Magner et al., 1995; 612). Hirst & Lowy (1990) konkluderede, at fastsættelse af svære mål og efterfølgende feedback om målopnåelse kan fremme budgetresultaterne. Dog fandt de ikke, at mål og feedback havde nogen indvirkning på den overordnede jobpræstation (Hirst & Lowy, 1990; 432-433).

Pasewark & Welker (1990) fandt, at mange succesfulde beslutninger taget af ledere involverede deltagelse af underordnede ledere (Pasewark & Welker, 1990; 123). Mia (1988) fandt, at hvis lederne havde en positiv holdning til budgettet, vil dette have en positiv indvirkning på performance og modsat vil en negativ holdning, have en negativ indvirkning på performance (Mia, 1988; 465). I forhold til ledelsesstil fandt Brownell (1983), at deltagelse både kan have en lav og høj effekt, men kun i kombination med en kompatibel lederstil. Deltagelse havde en positiv effekt hvis ledelsesstilen var i balance og en negativ effekt, hvis ledelsesstilen var i ubalance. En lederstil er i balance,

hvis stilen er både høj i forhold til omtanke og indledende strukturdimension, eller at begge er lave. Hvis den ene er høj, mens den anden er lav, er ledelsesstilen i ubalance (Brownell, 1983; 318-319). Mia (1989) fandt jobudfordring som en vigtig variabel mellem deltagelse og effekt på performance. Jo højere jobbet er udfordrende, jo større effekt har deltagelse på performance. Hvis der var lav jobudfordring, var deltagelse ineffektivt (Mia, 1989; 353-354). Mia (1989) undersøgte endvidere om en højere jobudfordring, ville medføre en mere positiv påvirkning, på forholdet mellem budget-deltagelse og motivation. Dette blev ikke fundet signifikant og hypotesen blev afvist (Mia, 1989; 349+354).

Brownell (1981) inddrog variabelen *locus of control*, hvilket er graden af kontrol, folk vurderer de har over begivenheder i deres liv, i modsætning til eksterne kræfter uden for deres kontrol. Hertil fandt Brownell (1981), at deltagelse interagerer med *locus of control*, hvilket signifikant påvirker performance (Brownell, 1981; 856). Brownell (1982) undersøgte igen effekten af *locus of control*, men i denne undersøgelse blev variabelen fundet, som havende en positiv effekt, men at denne effekt ikke var signifikant. Derimod fandt han, at deltagelse og sub-dimensionen af performance (planlægning) havde en positiv sammenhæng, men at denne sammenhæng var stærkest mellem intern *locus of control* frem for ekstern *locus of control* (Brownell, 1982; 773-773). Der blev fundet en signifikant interaktion mellem sub-dimensionerne planlægning og bemanding. Sub-dimensionen, planlægning, havde endvidere en signifikant sammenhæng med deltagelse. Deltagelse blev endvidere fundet signifikant i sammenhæng med sub-dimensionerne: evaluering, forhandling og repræsentation (Brownell, 1982; 773). Intern *locus of control* beskriver situationen, hvor individer føler kontrol over deres egen skæbne. Ekstern *locus of control* omhandler derimod, at individer ser konsekvensen af deres handlinger som sandsynlighed, skæbne og held (Brownell, 1982; 766-767). I forhold til jobtilfredshed fandt han, at deltagelse havde en lille direkte effekt på jobtilfredshed, hvilket afhænger af *locus of control*. For de 20 sub-skalaer for jobtilfredshed, som der også blev undersøgt, fandt Brownell (1982) stærkest resultat i forbindelse med interaktion: kreativitet, anerkendelse, variation, supervision-menneskelige relationer, ansvar og sikkerhed. Syv dimensioner var signifikant positivt sammenhængende med deltagelse: evnen til brug, kreativitet, moralske værdier, aktivitet, ansvarlighed, tilsyn-teknisk og anerkendelse. I de tilfælde hvor der er interaktion, men hvor den ikke er signifikant i forhold til deltagelse, betyder dette, at tilfredsheden med det enkelte job-aspekt er højere for interne under høj deltagelse og for eksterne under lav deltagelse (Brownell, 1982; 773-774). Bruns & Waterhouse (1975) fandt, at hvis medarbejderes autonomi steg, havde dette en positiv effekt på tilfredsheden med budgettet og budgettets fleksibilitet. Omvendt, hvis au-

tonomien faldt, havde dette negativ effekt på tilfredshed og fleksibilitet. Dette indebærer at manglende autonomi øger utilfredshed med budgetternes nytteværdi og opfattelsen af om budgettet bidrager med fleksibilitet og innovative aspekter (Bruns & Waterhouse, 1975; 196). Dette kan tydes som, at deltagelsesmetoder i budgetteringsprocessen er mere velegnede til og måske mere effektiv i strukturerede organisationer (Bruns & Waterhouse, 1975; 198).

Shields & Shields (1998) undersøgte hvilke årsager til deltagelse, der var vigtigst. De to vigtigste årsager til deltagelse i budgetprocessen var deling af ekstern information og koordinering af indbyrdes afhængighed (Shields & Shields, 1998; 61). Deltagelse blev endvidere brugt til planlægning og målindstilling, når organisationerne opererede under høj miljøusikkerhed. Deltagelse eksisterede yderligere for at motivere underordnede, når der er opgaveusikkerhed samt for koordinering, når opgaverne består af indbyrdes afhængighed (Shields & Shields, 1998; 64-65).

Deltagelse i fastlæggelse af budgettet kan dermed bidrage med blandt andet mere positive holdninger over for budgettet, modvirke dysfunktionel adfærd samt forbedre samarbejde og fleksibilitet. I det følgende kapitel, vil de to tilgange til budgettet; *enabling* og *coercive* holdes op i mod budgettets funktioner, her til vil Simons (1995) *Levers of control* inddrages, for at undersøge hvilke tilgange budgetelementerne kan tillægges.

Kapitel 4: Analyse

I analysen beskrives hvordan budgettets funktioner kan anvendes med henholdsvis en coercive - og en enabling tilgang. Herefter inddrages Simons Levers of Control og hvordan disse fire elementer kan forbindes med budgettet.

4.1 En coercive – og enabling tilgang til budgetelementerne

I redegørelsen beskrives blandt andet to typer tilgange til budgettet: *coercive* og *enabling*. Som tidligere nævnt, beskriver Ahrens & Champan (2004), at disse to tilgange bruges samtidig i organisationer og at organisationer ikke kun er *enabling* eller kun *coercive*. Dette går imod Adler & Borys's (1996) tilgang, hvor de ser de to tilgange, som modpoler og dermed ikke kan kombineres. I projektet anvendes Ahrens & Champan's (2004) tilgang, nemlig at de to tilgange kan bruges samtidig og kan supplere hinanden. I det følgende afsnit analyseres, hvordan de to tilgange kan anvendes i organisationer i henhold til budgettets funktioner.

Igennem redegørelsen er forskellige funktioner beskrevet for budgettet. Disse funktioner kan løses både med en *coercive* eller *enabling* tilgang. Hvilken tilgang der passer bedst, kan afhænge af mange faktorer: funktionens indvirkning på det samlede kontrolsystem, organisationens situation og omverdenens situation. En af funktionerne ved budgettet er planlægning, herunder hører kontrol, feedback, allokering af ressourcer, prognoser og variansanalyse. Hvis en *coercive* tilgang anlægges, vil underordnede ledere ikke være med til at fastsætte disse mål, men blot skulle følge og efterleve dem. Hvis ikke de holder sig inden for deres budget, vil lederne blive straffet, i det, ud fra "Reparation" dimensionen, afvigelser er mistænkeligt og ikke ønsket. I forhold til intern gennemsigtighed skal afvigelser, som nævnt, straffes. Sådan en tilgang kan være nyttig, hvis en organisation har begrænsede ressourcer eller at det for en periode, er vigtigt at holde styr på udgifter, for eksempel under økonomiske kriser. I forhold til global gennemsigtighed, vil den enkelte leder få sit budget og hvordan dette indgår med de andre afdelinger og organisationen som helhed, er ikke relevant. Lederen skal fokusere på sit eget budget og at holde udgifterne inden for budgettet. Dermed er der heller ikke meget plads til fleksibilitet, hvor afvigelser skal godkendes af en ovenstående. Dette hænger også sammen med kontrol, et af underpunkterne ved planlægning. Planlægningsfunktionen starter endvidere oppe fra. Man sætter nogle overordnede mål for performance og udgifter, og så arbejder man sig nedad. For hver af de underordnede ledes afdeling sættes et mål ud fra det overordnede mål. Dermed sikrer organisationen, at hvis de forskellige afdelinger følger de dikterede mål, så vil

organisationen som helhed nå budgettet. Dermed har den enkelte underordnede leder ikke noget at skulle have sagt, i forhold til planlægningsaspektet. Hvis overordnede ledere mistænker underordnede ledere for at gøre budgettet nemmere at nå, ved at tilbageholde information ved planlægning af året, giver det mening at tillægge en *coercive* tilgang. Dette skyldes, at den viden man ville få ved en *enabling* tilgang, ikke ville skabe værdi. Ud fra en *coercive* tilgang, er der en specifik procedure for kontrol, som skal følges, hvilket fastsættes af de øverste ledere. Dette kan være med til at sikre en høj kvalitet, særligt i organisationer, hvor det af sikkerheds eller kvalitetsmæssige forhold, er vigtigt at procedurerne følges. Dette skaber også en ensartethed for kontrolprocedurerne og man sikrer dermed, at det er det rigtige og alle de ovenfra valgte punkter, som bliver kontrolleret korrekt. Samlet set laves der en liste for kontrolprocedurer, som skal overholdes. Hvis ikke disse kontrolprocedurer følges og overholdes, vil det få konsekvenser for medarbejderen, som vælger at afvige fra kontrolprocedurer. Samme tilgang gør sig også gældende for feedback, prognoser og variansanalyse. For dem alle laves der nemlig en liste over, hvilke opgaver medarbejderen skal følge, inden for hvert af disse punkter. Dette gør opgaverne mere monotone og skaber et idiotsikkert system. I forhold til prognoser, kan det også ses som en fordel, at der er faste procedurer der følges. Ellers ville dette kunne påvirke validiteten af prognoserne. Hvis procedurerne ikke er ens, ville dette også kunne give et misvisende billede, idet dataene ikke kan sammenholdes, da disse er beregnet ud fra forskellige tilgange. Dette gør sig som nævnt også gældende for variansanalyser, hvor en specifik liste over procedurer sikre en høj kvalitet for denne funktion. Disse funktioner kan gøres endnu mere idiotsikkert, ved at have en computer til automatisk at beregne disse tal og samtidig sikre, at underordnede ledere ikke kan påvirke disse beregninger. Den underordnede leder eller medarbejder får måske kun ansvaret for at plote data ind i et program og alt ud over dette, er uden for deres arbejdsområde. Sådan en *coercive* tilgang til planlægning, kan medføre kritik og utilfredshed med budgettet, men kan som nævnt være en nødvendighed i perioder. Hvis medarbejderne ved at denne stramme tilgang til planlægning, kun er for en begrænset periode, kan dette have en positiv effekt på medarbejderne og deres tilgang til budgettet.

Ved en *enabling* tilgang til planlægning har den underordnede ledere mere ansvar og mere at skulle have sagt i forbindelse med fastsættelse af budgettet. Dette vil dermed sige, at den enkelte underordnede her er med til at fastsætte budgettet for organisationen og dermed ikke blot bliver påtvunget et ovenfra dikteret budget. Dette sikrer også viden fra de underordnede, der kan forbedre planlægningsfunktionen. I forhold til reparation, hvis der er afvigelser, er dette ikke lig med en form for straf, men i stedet synliggøres behovet for revidering af arbejdsmetoder og kan dermed lede til

forbedringer. I forhold til intern gennemsigthed uddybes budgettet og dens bestanddele, og der gives feedback til lederne. Endvidere, i form af global gennemsigthed, har lederne en forståelse for, hvordan deres budget hænger sammen med de andre afdelinger og hvordan de tilsammen realiserer organisationens overordnede mål. Lederne opfordres dermed til at samarbejde, så de tilsammen kan opnå deres individuelle budgetter, dette opnås gennem den globale gennemsigthed. Ved at samarbejde på tværs af afdelinger og funktioner, kan dette bidrage til innovativ tænkning samt forbedring af allerede eksisterende procedurer, som kan hjælpe en eller flere afdelinger, med for eksempel at minimere spild eller andre former for omkostninger, som vil bidrage positivt i forhold til budgettet. Fleksibilitet er ved denne tilgang mere inkorporeret i processen, idet afvigelser fra budgettet kan ses som en læringsmulighed, i forhold til at opdage og pointere behovet for forbedringer. Denne tilgang kan skabe værdi for en organisation, hvor der kræves mere fleksibilitet i planlægningsdelen. Dette giver endvidere særligt mening i organisationer, som opererer under usikre forhold. Som beskrevet i redegørelsen er det dog langt fra alle organisationer, som dette gør sig gældende for. De to tilgange kan også blandes i forhold til planlægning. Hvis en organisation, som nævnt, for eksempel er i en periode, hvor der kræves mere kontrol med udgifter, kan selve allokering af ressourcer og fastlæggelse af budgettet ske ud fra en *coercive* tilgang. Prognoser og variansanalyser kan endvidere også udarbejdes ud fra en *coercive* tilgang. Ved at tillægge feedbackfunktionen en *enabling* tilgang, sammen med intern – og global gennemsigthed, kan dette bidrage til at skabe en forståelse hos lederne, motivere lederne til at arbejde sammen for at nå budgetterne og sørger for at lederne forstår, hvorfor det er en nødvendighed at nå de ovenfra dikterede budgetter. Dette kan skabe større forståelse hos lederne og dermed mindre utilfredshed med budgettet. Når så organisationen er ude af perioden, og for eksempel økonomien kører igen, vil også fastlæggelse af budgettet kunne gøres ud fra en *enabling* tilgang, ved at involvere de underordnede ledere og dermed skabe større tilfredshed hos lederne og i sidste ende forbedre performance (jf. afsnit 3.6: Deltaelse i budgetprocessen). I forhold til kontrol, vil der også her være en liste over procedurer for denne funktion. Men her ses afvigelser ikke som strafbart, men i stedet som læringsmuligheder. For hvis en medarbejder ikke følger kontrolprocedureren, bør dette skabe grundlag for evaluering af kontrolprocedureren, for at se om denne er optimal eller om det vil gøre det nemmere eller bedre, hvis nogle af opgaverne i kontrolproceduren ændres eller sorteres fra. Dette kan dog også have den negative konsekvens, at hvis medarbejdere konstant springer opgaver i kontrolprocedurerne over, så kan det have kvalitetsmæssige konsekvenser. Desuden kræver dette også ressourcer, i form af lederes tid, til at evaluere om der skal laves ændringer i procedurerne. Ved en *enabling* tilgang, behøver

tøjlerne dog ikke at være så frie for de underordnede ledere. Forskellen ved en *enabling* tilgang i forhold til en *coercive* tilgang er, at formålet ikke er at lave en idiotsikret liste over procedurer, der skal følges, men i stedet at lave procedurer der inkorporere medarbejdernes viden og forståelse, og på den måde skaber mere fleksibilitet hos medarbejderne, der kan reagere hurtigt, hvis der sker ændringer. Endvidere inddrages medarbejdernes holdninger og idéer, når procedurer udformes. Ved en *enabling* tilgang har alle medarbejderne dog ikke kontrol over alt og nogle procedurer er også faste. Dette kan for eksempel gøre sig gældende for kontrol, prognoser og variansanalyser, hvor der er faste procedurer for disse funktioner, i lig med en *coercive* tilgang. Forskellen er bare her, at underordnede involveres, når procedurerne udformes og evalueres, og de er dermed med til at forbedre systemet som helhed. Dette bidrager også med viden fra de medarbejdere, som arbejder under disse procedurer, viden som de overordnede ledere ikke er i besiddelse af. Også ved feedbackfunktionen gør dette sig gældende, men her er det måske ikke så nødvendigt med faste procedurer. I stedet kan dette fungere som en mere fleksibel proces, hvor andelen og indholdet af feedback, afspejler behovet. Hvis der for eksempel ikke har været ændringer eller kritik, kan det være, at denne del skal til side stilles eller gøres mindre, mens det i perioder med usikkerhed, ændringer og andre forhold, kan være en nødvendighed at udvide denne funktion. Dermed sikres relevans af ressourceforbrug og fleksibilitet. Omvendt kan det også skabe udfordringer, løbende at skulle vurdere omfanget og indholdet af feedback, samt hvem der skal træffe valget herfor. En forskel ved *enabling* tilgangen kontra *coercive*, er at planlægningsdelen ikke behøver at fastlåses inden året går i gang, men at planlægningen er for en kortere periode end et helt år. I takt med at prognoser for de kommende måneder fremstilles, planlægges kun få måneder eller kvartaler fremadrettet. Dette kan være en nødvendighed for de organisationer, som opererer under konstant usikkerhed og forandringer i omverdenen (jf. afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). Dermed kan planlægningsfunktionen udarbejdes med to grader af *enabling*. En med mere deltagelse og involvering, men stadig dikteret ovenfra og for et år ad gangen. Omvendt kan denne funktion også udarbejdes mere løbende for året.

Budgettet bruges endvidere til ansvarskontrol, dette i forlængelse af planlægning. Herunder hører performance ratings og godkendelse af udgifter. Ved en *coercive* tilgang til performance ratings og i det hele taget præstationsevaluering, er det ovenfra dikterede mål, som lederne holdes oppe imod. Hvis målene ikke nås medfører dette en straf og omvendt, hvis målet nås modtages en belønning. Hvordan performance ratings for den underordnede udregnes og hvordan dette indgår i det samlede

overblik for organisationen, er ikke noget, den enkelte underordnede ledere får indblik i. Dette kan også have en positiv effekt, idet manglende indblik i performance ratings, gør det sværere at finde en måde at *game* disse. Feedback består i, hvordan lederen klarede sig i forhold til performance ratings og ikke mere end det. En *coercive* tilgang og ansvarskontrol korrelerer dog ikke helt. Budgettets rolle som ansvarskontrol er nemlig et resultat af en decentraliseret organisation, hvorimod *coercive* oftere ses i sammenhæng med en centraliseret organisationsstruktur. Dermed vil det for decentraliserede organisationer skabe størst værdi for organisationen, at tillægge kontrolfunktionen en *enabling* tilgang. Udgifter skal godkendes fra en overordnet leder, og den underordnede leder kan ikke fortsætte uden dennes godkendelse.

Ved en *enabling* tilgang, bliver lederen ikke straffet på samme måde, hvis budgetmålene ikke nås. Særligt feedbackfunktionen, er central ved *enabling* tilgangen. Ved at bruge denne tilgang, er den underordnede ledere med til at sætte målene. Dette kan også have en positiv effekt på et af kritikpunkterne, nemlig brugen af budgettet til både planlægning og præstationsevaluering. Ved at have lederen med i denne proces, kan dette medvirke, at planlægningen bliver mere præcis, og at underordnede ledere acceptere mere stramme, men opnåelige budgetter, idet de ikke bliver straffet, for ikke at realisere målene. Det at lederen ikke kan nå budgettet, kan i stedet ses som en læringsmulighed. Dette i form af, at afvigelser giver organisationen information, der kan bidrage til et bedre budget, i den kommende budgetperiode. De underordnede ledere vil endvidere have større forståelse for, hvad de enkelte performance ratings består af, dette sikret gennem intern gennemsigtighed. Endvidere er der også global gennemsigtighed, idet den underordnede forstår, hvordan ansvarskontrol og performance ratings indgår i organisationen som helhed. Generelt vil en *enabling* tilgang bidrage med værdi uanset, om organisationen er finansielt presset eller ej. For selvom organisationen er finansielt presset og det er vigtigt at lederne holder budgettet, vil det, at straffe lederne for ikke at nå præstationsmålene, skabe en stor utilfredshed hos lederne, særligt hvis dette skyldes omverdenens forhold og dermed ikke noget den enkelte leder har kontrol over. I forlængelse heraf, bruges budgettet til at motivere lederne, i et forsøg på at influere adfærden hos de underordnede ledere. Ved at anvende denne tilgang får de underordnede også en forståelse for, hvorfor de har ansvaret for netop de funktioner de tildeles, samt hvordan dette indgår i det overordnede organisatoriske billede. Dette skaber mere forståelse, i stedet for at få ansvaret eller blive målt på noget, som ikke giver mening for den enkelte. Dette kan gøres ved at opdele funktionerne og gøre disse synlige for medarbejderne, og dermed også sikre intern gennemsigtighed. Udgifter skal også i nogle tilfælde godkendes af en overordnet ved denne tilgang, men forskellen er her, at dette ikke behøver at

være af en øverst i hierarkiet. En *enabling* tilgang stræber nemlig mod at reducere forskelle i magt (jf. afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). I nogle situationer vil den underordnede ikke behøve godkendelse, og hvis en godkendelse er nødvendig, vil dette ikke nødvendigvis kræves af en person ret meget højere oppe i hierarkiet, hermed reduceres reaktionstiden.

Influere adfærden hos underordnede lederne og medarbejdere (*budgetees*) er endvidere en af de funktioner, som budgettet anvendes til. En *coercive* tilgang vil bruge denne funktion til at styre medarbejderne, så disse gør som ønsket. Dette sikres ved at lave klare procedurer for medarbejderne, gøre disse procedurer idiotsikre og samtidig sikre, at de underordnede medarbejdere så lidt som muligt, kan afvige fra disse procedurer. Hvis medarbejderne følger disse procedurer, får de en belønning. Gennem denne belønning, forsøger de overordnede ledere at motivere de underordnede medarbejdere. Dette gøres også, for at sikre, at de underordnede ikke tager valg ud fra egen interesse og dermed tilsidesætter den ønskede adfærd fra den overordnede ledelse. Organisationen kan endvidere influere adfærden hos *budgetees* gennem uddannelse. Her er det dog kun den nødvendige uddannelse til at kunne performe, de her tildelte arbejdsopgaver og ikke mere end det. Dette hænger også sammen med den begrænsede interne – og globale gennemsigtighed. Denne tilgang minimere dog fleksibiliteten hos medarbejderne, da de ikke kan handle hurtigt, hvis problemer eller muligheder opstår.

Ved en *enabling* tilgang, forsøger man også at påvirke adfærden i en ønsket retning. Men i modsætning til en *coercive* tilgang, ønsker den øverste ledelse at *budgetees* tænker kreativt, innovativt og samarbejder, blandt andet ved at dele af denne viden. Dette kan være med til at budgettet samt procedurer forbedres. Man forsøger også ved denne tilgang, at motivere medarbejderne gennem en form for belønning. Uddannelse af medarbejdere er ikke kun i forhold til at kunne følge en idiotsikker procedure, men at kunne forberede og styrke medarbejderne til situationer, hvor der kræves at medarbejderen tager stilling til et problem med det samme. Dermed har underordnede ledere og medarbejdere værktøjerne til, at håndtere udfordringer uden for jobbeskrivelsen. Dermed uddanner man medarbejderne inden for mere end, hvad de reelt set behøver, men denne viden hos medarbejderne giver i sidste ende værdi for organisationen. Dette hører under reparation og sikrer at hvis et problem opstår, kan man handle hurtigt, i stedet for at vente på at den øverste ledelse tager en beslutning. Igennem intern – og global gennemsigtighed sikres det, at medarbejderne ikke alene

en forståelse for, hvordan deres adfærd påvirker deres afdeling, men også deres indvirkning på organisationen som helhed.

Budgettet anvendes også til strategidannelse, samt at sikre, at de strategier der er essentielle for organisationen, vil blive opnået igennem budgettet eller i det mindste blive afspejlet, i de valg der tages igennem budgetteringsprocessen. For eksempel, hvis organisationens strategi går på at være innovativ og nytænkende, bør dette afspejles i budgettet, ved at der allokeres ressourcer til netop forskning og udvikling, man motivere til nytænkning og giver underordnede ledere og medarbejdere ansvar og også en form for frihed, så dette bliver muligt. Hvilken tilgang der vil passe denne funktion, kan for organisationen afhænge af, hvilken strategi den øverste ledelse vil opnå. Det overordnede strategiske fokus kan godt ændre sig, dog er det sjældent organisationens overordnede strategi ændres (2 – 10 år). Dette vil dog være oftere for organisationer, som operere under usikre og konstant foranderlige forhold, kontra organisationer som operere under mere forudsigelige forhold. Markedsstrategi, produktudviklingsstrategi og lignende strategier ændres dog hyppigere. Perioder med høj- samt lavkonjunktur påvirker også hvilket strategisk fokus organisationen tillægger. Uanset hvilken tilgang der tillægges budgettet, kan budgettet bruges til at sætte finansielle targets, som skal hjælpe til at realisere strategien.

En *coercive* tilgang hertil, vil afspejles i, at strategi er i fokus når for eksempel planlægningsaspektet af budgettet udformes. I evalueringsaspektet er fokus på, om budgettet er nået. Underordnede skal dermed ikke begynde at afvige fra budgettet, selvom det er i interesse med et strategisk aspekt. Når året er omme, vurderes budgettet og der tages stilling til strategiske muligheder. Strategi og dennes sammenhæng med budgettet er dog ikke noget de underordnede involveres i. I forhold til global gennemsigtighed, eksisterer der her asymmetri. De overordnede ledere står for denne funktion og er dermed også de eneste, der har noget at skulle have sagt. Dette ligger uden for den underordnede arbejdsfunktion, og er dermed ikke noget de bør bekymre sig om. Denne tilgang kan være brugbar og værdiskabende for organisationer, som ikke opererer under usikre og konstant foranderlige forhold, da de strategiske muligheder der dukker op, ikke hurtigt forsvinder igen. Dermed kan organisationen, når tiden er til at udarbejde det nye budget, evaluere om budgettet her skal inkorporere disse eller denne strategiske mulighed.

Enabling tilgangen giver derimod mere ansvar til de underordnede. Hvis strategiske muligheder opstår og disse vurderes essentielle, kan ledere afvige fra budgettet, for at følge den strategiske mulighed. Når budgettet evalueres, tages der højde for, at budgettet ikke er nået grundet strategiske

muligheder og dermed vil der ikke blive set negativt på, at budgettet ikke blev overholdt. Dette skaber mere fleksibilitet, hvilket kan være essentielt for organisationer, som opererer under usikkerhed og høj foranderlighed på markedet. I sådanne situationer kan det være afgørende for en organisation, at strategiske muligheder udnyttes. Dette kan også ses som et udbytte af global gennemsigtighed, i det de underordnede ledere forstår hvordan en mulighed opstår inden for deres område, har en effekt på organisationen som helhed og hvordan dette hænger sammen med de strategiske mål. Ved at de underordnede har både forståelse for deres egne processer, samt en forståelse for de overordnede strategiske mål og hvilke komponenter disse indeholder, kan de handle mere effektivt. Intern – og global gennemsigtighed har dermed stor betydning, for at de underordnede kan spotte og udnytte strategiske muligheder. Samlet set kan overordnede ledere fastlægge strategien og så er det op til de underordnede ledere og medarbejdere, at bruge deres viden og evner til at hjælpe med at realisere disse.

Til sidst anvendes budgettet til kommunikation og koordinering, og at gøre disse processer nemmere og bedre. Ved en *coercive* tilgang er denne kommunikation *top-down* baseret og koordinering mellem afdelinger er begrænset og er noget de overordnede ledere håndterer. Samarbejde er et resultat af forskrevne procedurer fra overordnede ledere, men fokus er stadig på ens egen opgave. Global gennemsigtighed er asymmetrisk og der bliver ikke kommunikeret information ned til de underordnede ledere, omkring hvordan han eller hun indgår i organisationen som helhed. Der skal blot adlydes ordre oppe fra.

I forhold til en *enabling* tilgang, går kommunikation begge veje og de underordnede har dermed mere, at skulle have sagt i budgetteringsprocessen. Denne tovejs kommunikation sikrer, at man udnytter de underordnedes viden, samt at de underordnede ledere føler, at de har noget at skulle have sagt, hvilket påvirker de underordnede lederes tilfredshed med budgettet (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen). Koordinering og kommunikation mellem afdelinger skaber grundlag for mere samarbejde på tværs af organisationen. I forhold til intern – og global gennemsigtighed er denne kommunikation og koordinering med til at sikre, at medarbejderne har en forståelse for egne og andres arbejdsopgaver og hvordan de sammen udgør organisationen som helhed. Kommunikation og koordinering på tværs af afdelinger og hierarkier er også med til at sikre fleksibilitet og at afdelinger kan gå sammen og arbejde mere effektivt og *efficient*.

4.2 Levers of control

Budgettets funktioner kan endvidere også analyseres ud fra Simons' (1995) *Levers of Control*, som består af fire elementer (Simons, 1995; 7). Disse elementer anvendes i forhold til strategi, men der kan drages paralleller til budgettet og dennes funktion i organisationer. Det første element er *diagnostic control*, som i forhold til strategi beskriver et kontrolsystem, som sikrer de væsentlige ledelsesværktøjer til at omdanne planlagte strategier til realiserede strategier, idet fokus er på målopnåelse for organisationen og for hver enkelt afdeling eller leder. I forhold til strategi som det overordnede formål, som Simons (1995) anvender elementerne i forbindelse med, kan budgettet ses som et *diagnostic control system*, som gennem planlægning og præstationsevaluering kan sikre, at fokus er på at realisere strategien (Simons, 1995; 59). Dette skaber også en sammenhæng mellem budgettet og strategi, et af de punkter budgettet netop er kritiseret for ikke at besidde. Denne sammenhæng eksisterer uanset om tilgangen til budgettet er *coercive* eller *enabling*. Et *diagnostic control system* tillader ledere at måle resultater og sammenligne resultater med nuværende profitplaner og performancemål. Uden *diagnostic control systems* vil ledere ikke kunne måle og berette, om planlagte strategier er opnået eller ej. Samme aspekt kan trækkes over til de mål, der sættes med budgettet. Hvis organisationen ikke havde et *diagnostic control system* i form af variansanalyser, rapportering og andre værktøjer, ville organisationen ikke have et overblik over, om budgettets mål vil blive eller er realiseret. Dette værktøj giver ud over muligheden for evaluering, også mulighed for at lære af disse evalueringer og giver mulighed for, at kunne lave forbedringer i budgetteringsprocessen. *Diagnostic control systems* bidrager endvidere også med viden om de strategier eller budgetmål, som ikke realiseres grundet uforudsigelige omstændigheder (Simons, 1995; 59). I forhold til budgettet generelt, hjælper det *diagnostic control system* med at vurdere både budgetmål, performance for organisationen som helhed, ledere og afdelinger. Dette element kan have en mere *coercive* natur, idet dette værktøj vil fungere som et informationsværktøj for de overordnede ledere og er ikke en proces de underordnede involveres i. Endvidere er den diagnostiske målsætningsproces primært en mekanisme for, at formidle mål fra den øverste ledelse nedad i organisationen. Kontrolsystemet bruges også til at koordinere de nødvendige ressourcer, for at kunne implementere de nødvendige mål (Simons, 1995; 72-73). Ved en *coercive* tilgang, er dette kun *top-down* og de underordnede inkorporeres ikke i denne proces, hverken til at sætte mål eller fordele ressourcer. En *enabling* tilgang kan dog tillægges det *diagnostic control system*, både i form af en feedback funktionen i forbindelse med den information det *diagnostic control system* giver. Endvidere kan underordnede involveres i koordinering af ressourcer og mål, i form af en mere *bottom-up* tilgang. Dermed vil

organisationen også kunne udnytte den viden, som de underordnede besidder. Det *diagnostic control system* bruges også til at motivere medarbejderne (Simons, 1995; 7). Ved en *coercive* tilgang vil dette fungere i form af belønning og straf, mens det ved en *enabling* tilgang vil være igennem belønning og hvor afvigelser ikke vil blive straffet, men i stedet ses som læringsmuligheder. Ved en *enabling* tilgang vil der endvidere eksistere en mere åben tilgang til intern – og global gennemsigtighed, ved at de underordnede medarbejdere får en forståelse for, hvordan det *diagnostic control system* opererer, både i forhold til deres egne arbejdsopgaver og organisationen som helhed. Det *diagnostic control system* er ikke noget, den øverste ledelse fokuserer på hver dag, når systemet fungerer alarmerer det kun lederne, hvis afvigelser forekommer (Simons, 1995; 70). Kommer der usædvanlige eller signifikante afvigelser fra budgettet i løbet af året, vil den øverste ledelse blive alarmeret og de kan evaluere i forhold til hvilke handlinger, der skal sættes ind med. Ved en *coercive* tilgang vil det være den øverste ledelse der håndterer disse og hvis underordnede kunne have modvirket afvigelsen, vil dette kunne medføre straf heraf. Ved en *enabling* tilgang vil de underordnede derimod blive inddraget og man vil forsøge at samarbejde omkring en løsning og i stedet se det som en læringsmulighed, der endvidere kan deles med andre afdelinger, så disse også besidder denne viden og er bedre stillet til at kunne handle hurtigere og bedre, hvis lignende situationer opstår. Nogle af de punkter budgettet kritiseres for, i forhold til dysfunktionel adfærd, kan også være noget der kan forekomme igennem det *diagnostic control system* (Simons, 1995; 82). Ved at inkorporere en *enabling* tilgang til for eksempel feedback, allokering af ressourcer og målsætning, kan dette skabe en mere positiv attitude overfor budgettet. Deltagelse i processen skaber mindre kritik af budgettet, selvom de underordnedes ideer ikke inkorporeres (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen).

Det andet element i Simons (1995) *Levers of control*, er det *interactive control system*, som modsat det *diagnostic control system*, bruges til at stimulere organisatorisk læring og fremkomst af nye ideer og strategier (Simons, 1995; 7). Ledere bruger dette værktøj til at involvere dem selv regelmæssigt og personligt i de underordnedes beslutningsaktiviteter. *Interactive control systems* bidrager med at vise, hvor organisationen skal fokusere deres opmærksomhed og styrker dialogen på tværs af afdelinger og hierarkier i organisationen. Et styringssystem er ikke enten *interactive* eller *diagnostic*, men kan tillægges begge roller, på forskellige tidspunkter. De styringssystemer der anvendes som et *interactive control system* kræver hyppigere og regelmæssig opmærksomhed fra ledere på alle niveauer i organisationen. Informationen som dette element bidrager med, bruges til

ansigt-til-ansigt møder på tværs af hierarkier og fungerer som en katalysator for den løbende udfor-
dring og debat om underliggende data, antagelser og handlingsplaner (Simons, 1995; 95-97). Dette
element kan også ses som et *enabling* element, i forhold til den mere *coercive* natur af det *diagno-
stic control system*. Dette element sikrer samarbejde og at de underordnede bliver hørt og involve-
ret, punkter som budgettet ellers er blevet kritiseret for (jf. afsnit 3.2: Kritik af budgettet). *Interacti-
ve control systems* ud fra dens oprindelige tankegang, bidrager som en guide til *bottom-up* frem-
komst af strategier (Simons, 1995; 98). Ved dette element kan den øverste ledelse involvere de an-
dre ledere og medarbejdere, og udnytte deres viden samt position. Medarbejderne har mere viden
om netop deres arbejdsområde og hvis givet muligheden og ansvaret, kan spotte både strategiske
muligheder, men også muligheder for at forbedre processer, der kan have en positiv indvirkning på
budgettet. Et andet vigtigt element for det *interactive control system* er, at den information det bi-
drager med, skal være simpelt og forståeligt (Simons, 1995; 108). Dette kan også ses som intern –
og global gennemsigtighed ud fra en *enabling* tilgang. Ved at medarbejderne og de underordnede
ledere har en forståelse for, hvad denne information betyder, hvordan den er fremkommet samt
hvordan informationen kan bruges både i interesse for ens afdeling, men også i organisationen som
helhed, kan dette bidrage til mere fleksibilitet og nytænkning. Alle styringssystemer bør ikke kun
bruges som et *interactive control system*, idet dette vil medføre et overvæld af information og et
pres på medarbejderne, i forhold til konstant at skulle ændre handlingsplaner og fokus (Simons,
1995; 117). Derfor er det en nødvendighed at bruge både *diagnostic* – og *interactive control sy-
stems* samtidig. Samme tilgang kan overdrages til, at budgettets funktioner kan løses ud fra begge
tilgange, men at en blanding kan løse mange af de kritikpunkter, der er blevet rettet mod budgettet.
Til start i analysen blev netop de forskellige funktioner analyseret for, hvordan disse kan løses med
henholdsvis en *enabling* og *coercive* tilgang.

I forhold til både en mere *coercive* tilgang og *diagnostic control systems*, er belønningerne
associeret med det *interactive control system*, ikke baseret på en matematisk formel, men er i stedet
baseret på subjektive bidragsbaserede belønninger (Simons, 1995; 117). Ved denne form for beløn-
ning, vil underordnede ledere blive belønnet for tiltag, som er i organisationens interesse, til trods
for, at dette måske medfører at deres del af budgettet ikke realiseres. Dette bidrager til, at ledere tør
afvige fra budgettet, for at realisere strategiske muligheder og dermed gør at budgettet er mere kob-
let til strategi og er et mere fleksibelt værktøj, end hvad det ellers er blevet kritiseret for (jf. afsnit
3.2: Kritik af budgettet). Ved at have de objektive mål, kan underordnede ikke bare afvige fra bud-
gettet, uden at stå til ansvar herfor. Dette hænger også sammen med organisationens *boundary sy-*

stem, i form af at de ansatte har frihed indenfor visse rammer. Dette element i Simons (1995) *Levers of Control* vil blive beskrevet i det følgende afsnit. Fordelen ved subjektive mål er endvidere, at disse ikke kan *games* og dermed ikke giver incitament til dysfunktionel adfærd.

Ved en *coercive* tilgang til *interactive control systems*, fastsætter den øverste ledelse de subjektive mål, uden inddragelse af de underordnede medarbejdere. Der er mere informationsdeling i organisationen, men når beslutninger skal tages, kræves der stadig godkendelse fra en overordnet leder, hvilket fjerner noget af fleksibiliteten.

Det tredje komponent i Simons' (1995) *Levers of control* er *boundary systems*, som sætter grænser for medarbejdernes handlingsmuligheder. *Boundary systems*, til trods for at lyde som et negativt ord, er systemerne på mange måder en forudsætning for organisatorisk frihed og iværksætteradfærd (Simons, 1995; 41). Hvis ikke sådanne systemer eksisterer, kan det skabe usikkerhed hos de ansatte, som bliver holdt ansvarlig for deres handlinger. Opstår nye og uvante problemer, skaber det en tryghed hos medarbejderne, at de ved, at så længe de holder sig inden for de overordnede grænser, risikerer de ikke at blive straffet. For uanset om en *enabling* eller *coercive* tilgang anvendes, står medarbejderne til ansvar for deres handlinger. Hvis underordnede ledere og medarbejdere ikke ved hvad de klare retningslinjer er, skaber dette en usikkerhed, i forhold til handlingsmuligheder, da medarbejderne ikke klart ved, om deres handlinger er inden for organisationens ønsker. Derfor er det i mange medarbejders øjne, en nødvendighed at have *boundary systems* (Simons, 1995; 47). Ved en *coercive* tilgang, kan budgettet ses som en form for *boundary system*, i form af at ledere skal holde sig inden for det fastsatte budget, og hvis dette ikke formås, vil lederne blive straffet. Omvendt kan *boundary systems* også ses som et værktøj der anvendes sammen og i forbindelse med budgettet. Hvis der anvendes en *coercive* tilgang til budgettet, vil *boundary systems* gøre sig gældende for de øverste ledere, da de underordnede ledere og medarbejdere ikke har bemyndigelse til at kunne handle uden for deres arbejdsopgave og ikke skal træffe beslutninger, men vente på at øverste leder håndterer situationen. Ved en *enabling* tilgang er *boundary systems* derimod en nødvendighed og har indvirkning på alle i organisationen. Netop fordi der udgives mere ansvar og medarbejdere og ledere gives viden og information, som aktivt kan bruges, når uventede situationer opstår. Ved at have *boundary systems*, sikrer den øverste ledelse dermed, at til trods for at underordnede ledere og medarbejdere har ansvar, så handler de stadig inden for organisationens interesser og tager ikke valg ud fra egne interesser. Dermed kan *boundary systems* have en positiv effekt på medarbejdere og lederes mulighed for at tillægge sig dysfunktionel adfærd. Ved at kombinere en

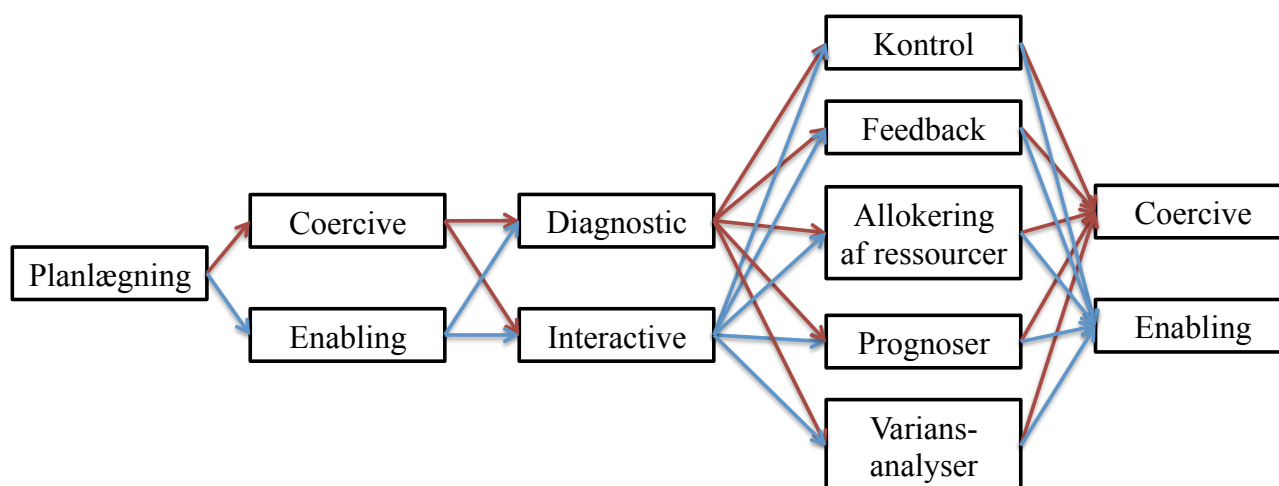
enabling tilgang med *boundary systems* kan medarbejdere og underordnede ledere tænke innovativt og kreativt, samarbejde på tværs af afdelinger og dermed skabe værdi for organisationen som helhed, uden at frygte, at de overskrider regler som er usagte eller kun kendt for den øverste ledelse. Dermed skal der være intern – og global gennemsigtighed i forhold til de spilleregler, der gør sig gældende for den enkelte afdeling samt organisationen som helhed.

Det sidste element i Simons' (1995) *Levers of control* er *beliefs systems*. *Beliefs systems* er organisatoriske definitioner, som den øverste ledelse fastsætter og dikterer nedad i organisationen. Disse definitioner er for de grundlæggende værdier, formål og ønsket retning for organisationen. *Beliefs systems* primære formål er at inspirere og guide organisatorisk søgning og opdagelse. I forhold til strategi hjælper *beliefs systems*, hvis problemer med implementering af strategien, med at definere hvilke problemer der er og hvordan disse kan løses. Hvis ikke der er problemer med implementering, hjælper *beliefs systems* med at motivere medarbejdere til at søge efter nye måder at skabe værdi på (Simons, 1995; 34+36). I forhold til en *coercive* tilgang vil disse værdier, formål og retning for organisationen være bestemt af den øverste ledelse og derefter dikteret nedad, ud fra en *top-down* tilgang. Denne viden er mere for videns skyld og ikke noget, de underordnede ledere som sådan skal fokusere på i deres daglige funktion. De skal blot følge deres forskrevne arbejdsprocedurer og følge det ovenfra fastlagte budget, andet er uden for deres bemyndigelse. I forhold til en *enabling* tilgang derimod, kan disse *beliefs system* bruges som guidelines, når muligheder eller problemer opstår. Normalt er det den øverste ledelse der fastlægger *beliefs systems*, men små grupper af medarbejdere kan inddrages for kommentarer og raffinering (Simons, 1995; 56). Dette ville være en mere oplagt tilgang, i forhold til en *enabling* forståelse. Dette vil sikre mere tilfredshed hos medarbejderne, selvom deres kommentarer og ideer nødvendigvis ikke bliver inddraget (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen). Udover at skabe større tilfredshed, kan den øverste ledelse bruge medarbejdernes viden og kompetencer. Desuden er det vigtigt, at der eksisterer global gennemsigtighed i forhold til *beliefs systems*, så medarbejderne forstår hvad dette indebærer og hvordan de kan have indvirkning på disse. *Beliefs systems* sammen med *boundary systems* kan dermed være med til at bidrage til kreativitet, innovativ tænkning samt at skabe værdi for organisationen. Ved at have forståelse for hvilken retning og formål der er med organisationen, kan underordnede ledere nemmere søge og udnytte muligheder der opstår og samtidig finde på løsninger til problemer, der bidrager til organisationens ønskede retning. *Boundary systems* hjælper med at forme spillereglerne og sikre, at lederne tør tage chancer og udnytte muligheder, idet de ved at se på *beliefs* – og

boundary systems, har de bedste forudsætninger for at træffe de rigtige valg. De underordnede ledere skal dermed ikke frygte at overtræde usynlige regler fra øverste ledelse, som først bliver synlige, når disse overtrædes.

4.3 Budgettets funktioner

Som analyseret tidligere, kan budgettets funktioner tillægges både en *coercive* og en *enabling* tilgang, derudover kan Simons (1995) *Levers of control* også inddrages. I det følgende afsnit vil hvert element i budgettet analyseres, i forhold til hvordan organisationer kan tilrettelægge brugen af elementet. I figur 5 vises planlægningselementet i budgettet.



Figur 5: Planlægning

Som tidligere nævnt i kapitlet, kan organisationer tillægge planlægningsfunktionen både en *coercive* og *enabling* tilgang, i forhold til hvilken grad af involvering de underordnede ledere og medarbejdere tillægges. En *coercive* tilgang er at foretrække, hvis de øverste ledere vurderer, at de underordnede ledere holder information tilbage eller ikke er ærlige. Derved vil inddragelse være uden værdi. Hvis de underordnede derimod er ærlige og deler al deres viden, vil det for organisationen skabe størst værdi, at inddrage de underordnede ledere. Dermed kommer spørgsmålet til valg af tilgang, an på de øverste ledes syn på de underordnede medarbejdere. Dette valg er vist først i figur 5. Fordelen ved at vælge en *enabling* tilgang, ud over informationsdeling, er at dette kan påvirke de underordnede medarbejders holdning til budgettet positivt. Efter valget af *coercive* og *enabling*, skal organisationen endvidere fastsætte om planlægning og den information dette bidrager med, skal inkorporeres som et *diagnostic* – eller *interactive control system*. Vælges en *coercive*

tilgang sammen med *diagnostic control systems*, fastsætter den øverste ledelse de mål, som planlægning skal hjælpe med at realisere og de underordnede involveres ikke her i denne proces. Hertil vil allokering af ressourcer være ud fra de ovenfra dikterede mål, som planlægningen skal realisere. Allokering af ressourcer kan her også ske, ud fra to tilgange, *coercive* og *enabling*, vist som det sidste led i figur 5. Dette valg omhandler, om de underordnede inddrages i selve processen med allokering af ressourcer eller ej. Desuden omhandler det også global gennemsigthed, i forhold til om underordnede får indblik i disse processer og hvordan dette hænger sammen med det overordnede organisatoriske mål, blandt andet i forhold til planlægning samt, hvordan netop de valg der er taget i forhold til allokering af ressourcer, kan realisere disse mål. Ved en *coercive* tilgang sammen med *diagnostic control systems*, vil prognoser og variansanalyser alarmere, når funktioner kræver den øverste ledelses opmærksomhed. Ved denne tilgang bruges systemerne ikke dagligt og systemet fungerer mere som en termostat, som når sat til en ønsket temperatur, regulerer sig her efter. Selvom der vælges en *coercive* tilgang til planlægning samt en *diagnostic* funktion, kan de underordnede funktioner godt tillægges mere *enabling* aspekter samt naturligvis også *coercive* aspekter. Dermed kan prognoser og variansanalyser for eksempel godt tillægges en *coercive* tilgang, mens allokering af ressourcer og feedback tillægges en *enabling* tilgang. Disse valg af tilgange kan ændres løbende, efterhånden som nye situationer opstår i og udenfor organisationen.

Vælges en *coercive* og *interactive* tilgang vil det stadig være ledelsen, der fastsætter de mål, som planlægningen styres mod. Forskellen er her, at der er mere informationsdeling på tværs af organisationen og variansanalyser, prognoser og kontrolsystemer bruges mere aktivt, til at søge efter ændringer, på for eksempel produktmarkederne eller andet, som kan signalere, at aktive handlinger kræves. Underordnede ledere har dermed mere information til rådighed og kan alarmere øverste ledere, hvis ændringer er under vejs. Det er dog stadig den øverste ledelse, som beslutter, hvilke handlinger der skal foretages, ud fra den information som det *interactive control system* bidrager med. På samme måde, som ved *coercive* og *diagnostic* brug af planlægning, kan de underliggende elementer også tillægges en *coercive* og en *enabling* tilgang, vist som det sidste valg i figur 5. Her vil en mere *enabling* tilgang til for eksempel variansanalyser og kontrol medføre, igennem intern – og global gennemsigthed, at de underordnede har en forståelse for hvordan, information skabt igennem *interactive control systems* er fremkommet og hvilken betydning det har både for dennes afdeling samt organisationen som helhed. Dermed, gennem større forståelse, kan de underordnede medarbejdere nemmere spotte ændringer, så disse kan viderebringes til overordnede ledere.

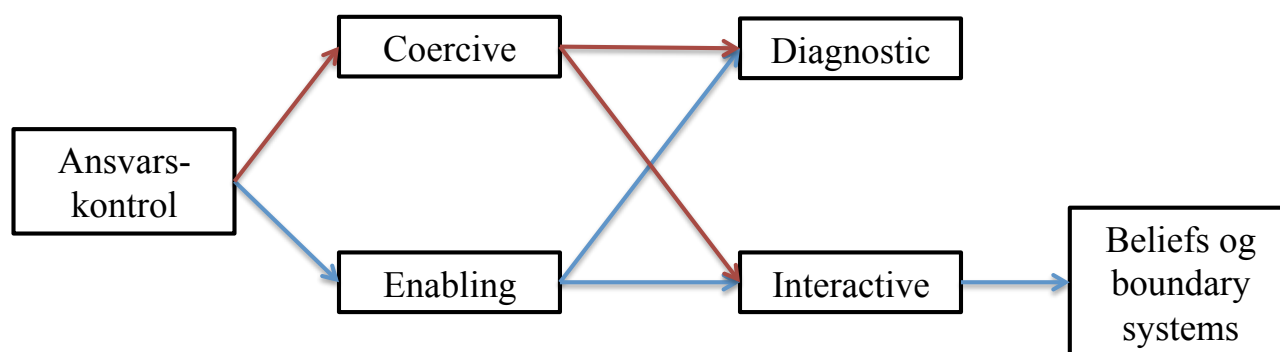
I stedet for en *coercive* tilgang til planlægning, kan organisationen i stedet tillægge dette element i budgettet, en *enabling* tilgang. Hertil står organisationen igen mellem valget om brug af *diagnostic* – eller *interactive control system*, som vist i figur 5. Vælges der herefter *diagnostic control system*, vil, i modsætning til en *coercive* tilgang, underordnede ledere involveres i fastsættelse af mål og planer for, hvordan disse kan realiseres igennem planlægning. Selvom informationen som dette *control system* bidrager med, anvendes af den øverste ledelse, har de underordnede ledere mulighed for at komme til orde, hvilket påvirker deres attitude til budgettet og dets elementer positivt. Herefter skal der igen tages et valg i forhold til kontrol, feedback, allokering af ressourcer, prognoser og variansanalyser. Disse kan enten tillægges en *coercive* – eller *enabling* tilgang. I og med, at det er den øverste ledelse der anvender informationen fra det *diagnostic control system*, vil kontrol, prognoser og variansanalyser kunne tillægges en *coercive* natur, da denne information er rettet mod de overordnede ledere og dermed ikke de værktøjer, som ledelsen måske bør prioritere i en *enabling* tilgang. Allokering af ressourcer og feedback kan derimod, særligt allokering af ressourcer, tillægges en *enabling* tilgang, idet underordnede ledere kan bidrage med viden. Når de underordnede ledere inddrages i fastsættelse af mål, vil det også skabe en sammenhæng, at disse involveres i både planlægning og allokering af ressourcer, for på den måde, at skabe kontinuitet og yderligere tilfredshed hos underordnede ledere. For selvom de underordnede ledes forslag og indvendinger nødvendigvis ikke inddrages, vil det at de føler det bliver hørt, have en positiv effekt på de underordnedes holdning overfor budgettet og de ressourcer de bliver tildelt (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen).

Til sidst kan der tillægges en *enabling* tilgang og *interactive control system*. Her er underordnede ledere med til at sætte mål, og har ansvar og beføjelser til at kunne handle på den information, som det *interactive control system* genererer. Informationen deles på tværs af afdelinger og hierarkier, hvilket realiseres gennem den interne – og globale gennemsigtighed. Dette sikrer fleksibilitet og samarbejde, og kan bidrage med værdi i organisationer, som opererer under usikre forhold. Yderligere skal der også her vælges en tilgang til kontrol, feedback, allokering af ressourcer, prognoser og variansanalyser. Her kan for eksempel bruges en *coercive* tilgang til kontrol, variansanalyser og prognoser, i forhold til at den øverste ledelse fastsætter procedurer herfor og bruger denne information som feedback til underordnede ledere. Disse kan også tillægges en *enabling* tilgang, idet der er global gennemsigtighed i forhold til disse elementer og underordnede kan have indvirkning på procedurer for disse elementer. I forhold til allokering af ressourcer kan de underordnede medarbejdere også her inddrages, i form af en *enabling* tilgang. Dermed kan de både have indfly-

delse på, hvordan disse ressourcer allokeres, bidrage med viden og igennem intern – og global gennemsigthed sikre, at de har forståelse for, hvordan dette vil påvirke deres afdeling, men også hvordan dette hænger sammen i et organisatorisk perspektiv.

Som vist i figur 5, er alene planlægningselementet ved budgettet et komplekst element, som kræver aktiv stillingtagen fra øverste ledelse. Når en tilgang er valgt, skal denne ikke følges blind, men i stedet løbende revurderes for, om en anden tilgang vil passe bedre i nye situationer.

Budgettets andet element er ansvarskontrol. Som vist i figur 6, kan ansvarskontrol, enten med en *coercive* eller *enabling* tilgang, også tillægges aspekter som *diagnostic* – og *interactive control systems*.

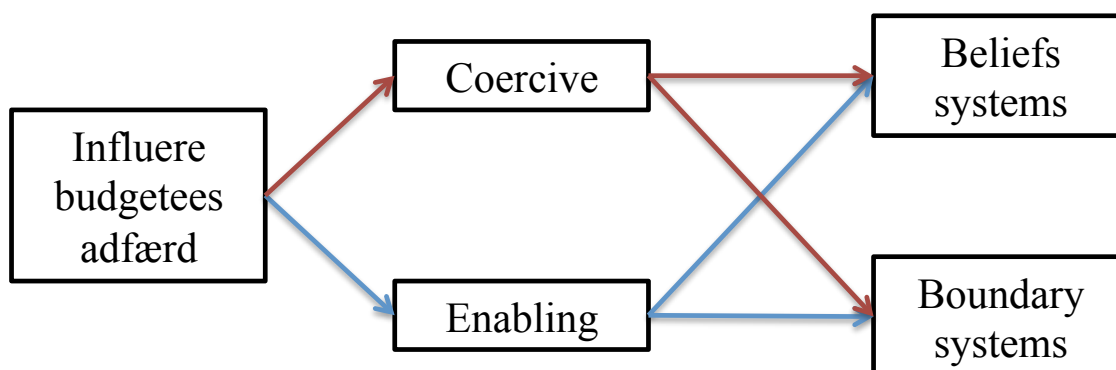


Figur 6: Ansvarskontrol

Under ansvarskontrol hører der her under, som tidligere nævnt, performance ratings og godkendelse af udgifter. Hvis en *coercive* tilgang tillægges ansvarskontrol, vil det være den øverste ledelse, der skal godkende udgifter og fastsætter de targets som performance måles ud fra. Ved en *diagnostic* tilgang her til, vil targets være objektive og den information de bidrager med, er rettet mod den øverste ledelse, som endvidere kun bearbejder disse informationer er gang om måneden, halvårligt eller helårligt. Bruges informationen fra den *coercive* tilgang til ansvarskontrol derimod som *interactive control systems*, vil subjektive mål også kunne inkorporeres i performance targets. Informationen vil endvidere bearbejdes hyppigere og vil aktivt bruges til at evaluere, om ændringer eller handlinger er nødvendige. Tillægges der derimod en *enabling* tilgang, vil underordnede ledere involveres i, hvordan performance targets fastsættes, der vil endvidere være mere intern og global gennemsigthed i forhold til, hvordan disse targets udregnes, hvilken betydning de har for den enkelte, samt organisationen som helhed, i forhold til hvordan netop den enkeltes performance targets hænger sammen med det overordnede billede for organisationen. I forhold til godkendelse af udgifter,

vil dette i nogle tilfælde være den enkelte underordnede leder, der kan træffe valget og dermed ikke behøver godkendelse ovenfra, og hvis godkendelse kræves, vil dette ikke være fra en, som er langt oppe i hierarkiet, men blot den nærmeste over en, hvilket bidrager til kortere reaktionstid. Hvis der endvidere vælges en *diagnostic control system*, vil informationen ikke bearbejdes dagligt, men i stedet for eksempel kun en gang om måneden og denne information er rettet mod den øverste ledelse. Ved et *interactive control system* vil informationen derimod bruges hyppigt, underordnede vil inddrages i, hvordan man på tværs af hierarkier og afdelinger kan bruge denne information til at forbedre procedurer, eller sammen kan lave handlingsplaner til uforudsete situationer. Performance targets vil endvidere også her indeholde subjektive targets, som den underordnede kan blive inddraget i fastsættelsen af. Intern- og global gennemsigtighed er også her vigtigt, i forhold til den uddelegering af ansvar der er her og involvering af underordnede. Det er nemlig essentielt, at medarbejderne har en forståelse for, hvad informationen i det *interactive control system* producerer, kan anvendes og tolkes til, i forhold til deres egen funktion samt organisationen som helhed. Med *enabling* og *interactive control systems*, uddeles der meget ansvar og en mere decentraliseret struktur vil gøre sig gældende for organisationen, hvoraf *beliefs* – og *boundary systems* skal tillægges, hvilket ses som det sidste led i figur 6. Dette skaber både en tryghed hos overordnede – og underordnede ledere, idet disse systemer sikrer, at de underordnede handler inden for organisationens interesse og skaber tryghed hos de underordnede, som opererer under klare og tydelige spilleregler.

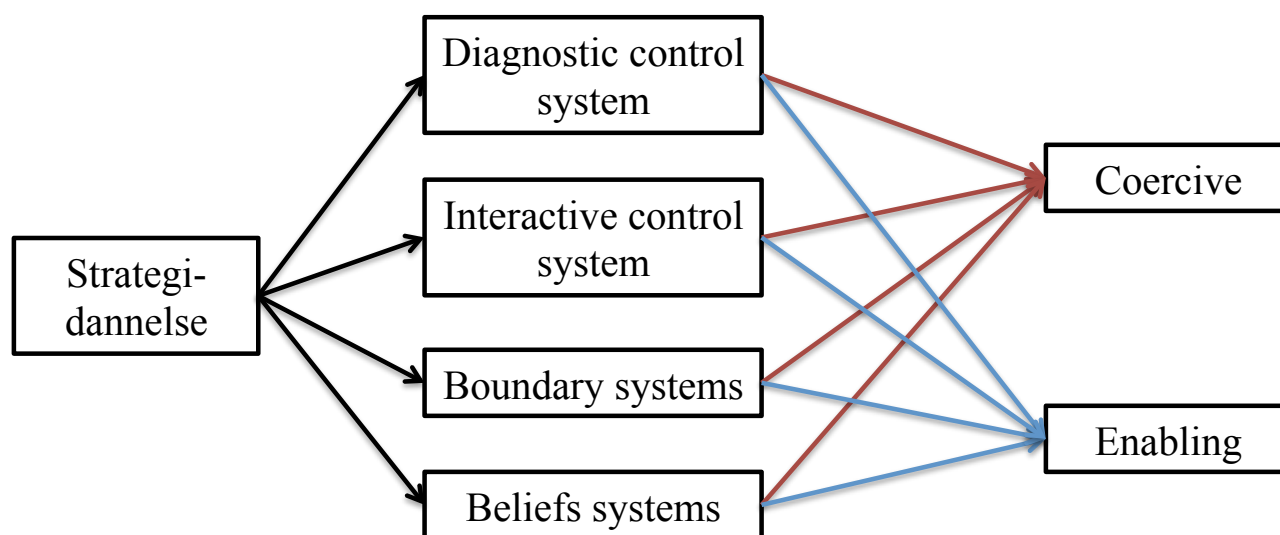
Motivering af medarbejdere, eller med andre ord influere *budgetees*, er også et af elementerne ved budgettet. I figur 7 er der vist sammenhænge mellem de forskellige tilgange og påvirkning af medarbejdere.



Figur 7: Influere budgettees adfærd

Organisationen prøver at influere budgettees adfærd, i en ønsket retning, hvilket også er formålet med *beliefs* – og *boundary systems*. I figur 7, kan det ses at det at influere *budgettees*, i form af motivering og uddannelse, kan tillægges en *coercive* og *enabling* tilgang. Hertil afspejler disse tilgange også hvordan *beliefs* – og *boundary systems* udformes. Ved en *coercive* tilgang til *beliefs* – eller *boundary systems*, vil det være den øverste ledelse som fastsætter disse og blot dikterer disse nedad i organisationen ud fra en *top-down* tilgang. Dette kan dog godt skabe utilfredshed hos de underordnede ledere, og dermed have en negativ indvirkning på adfærd og attitude overfor budgettet. Ved en *enabling* tilgang derimod, vil underordnede ledere kunne involveres i fastsættelse af disse systemer. Dette kan være i forskellige grader, i form af at de involveres fra start af og er med til at etablere disse systemer, eller i form af at øverste ledelse fastsætter disse systemer, men underordnede kan komme med kommentarer og indvendinger, som den øverste ledelse så vil vurdere, inden de endelige *beliefs* – eller *boundary systems* defineres. Som tidligere nævnt, vil blot det at blive involveret i form af feedback have en positiv effekt på de underordnedes holdning overfor disse systemer, selvom deres feedback ikke bliver inddraget.

Til sidst bruges budgettet også til strategidannelse, hvilket også er formålet med Simons (1995) *Levers of control*. I figur 8, er vist et samlet overblik over de fire systemer sammen med de to tilgange; *coercive* og *enabling*.



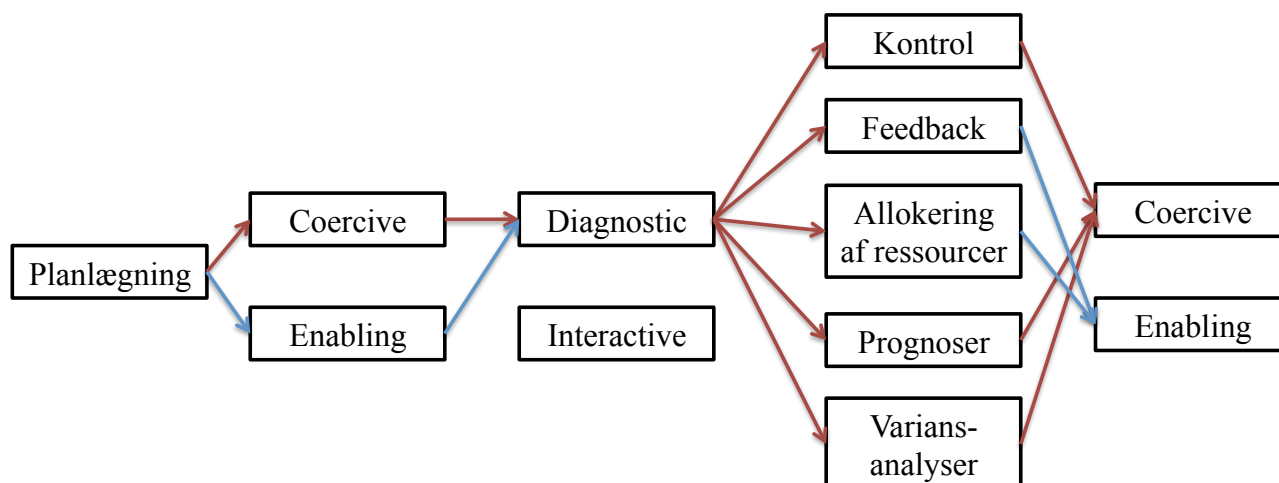
Figur 8: Strategidannelse

Budgettet kan overordnet bruges som et *diagnostic* – eller *interactive control system*, hvorefter det er nødvendigt at have defineret *boundary* – og *beliefs systems*. Dette blev beskrevet tidligere under afsnit 4.2: Levers of control. Ud fra figur 8, kan det ses, at disse fire elementer i *Levers of control* kan tillægges henholdsvis en *coercive* og en *enabling* tilgang. I forhold til *diagnostic control systems* vil en *coercive* tilgang, som tidligere nævnt, resultere i at informationen er rettet mod den øverste ledelse, mål og planer for hvordan disse mål realiseres er en opgave for de øverste ledere. Ved en *enabling* tilgang derimod, vil underordnede ledere involveres mere i fastsættelse af mål og planer. *Interactive control system* bidrager også med information, der dog bruges mere hyppigt, blandt andet til læring og fremkomst af ideer. Ved en *coercive* tilgang vil informationen også være rettet mod den øverste ledelse, og performance mål, som her kan være subjektive, vil også blive fastsat af den øverste ledelse og dikteret nedad. Ved en *enabling* tilgang vil der derimod være mere involvering, ansvar og information rettet mod de underordnede ledere.

Organisationer står dermed overfor flere valg, i forhold til *Levers of control* og *coercive* – og *enabling* tilgange til de forskellige elementer i budgettet og budgettets overordnede rolle i organisationens *management control system*. Forskellige kombinationer kan bruges i forskellige situationer. Sammensætningen skal dermed afspejle organisationens struktur og omverden, og der er ikke en løsning, som passer til alle. Dette skaber også mere fleksibilitet i budgettet og dets elementer, at disse kan anvendes forskelligt og ændres efter behov. Omvendt gør det også processen mere kompleks, hvilket også har betydet, at organisationer har en del udfordringer ved, at designe deres budget system (Hartmann & Maas, 2011; 454). I det følgende afsnit vil mulige sammensætninger analyseres, ud fra hvilken branche organisationer opererer inden for, samt hvilken form for usikkerhed der gør sig gældende.

4.4 Design af budgettets elementer

Messner (2016) satte igennem hans undersøgelse spørgsmålstejn ved, om branche er væsentlig i forhold til *management control systems*, og fandt at det i flere tilfælde, vil være væsentlig at skildre til, om branche har en indvirkning (Messner, 2016; 110). Nogle brancher opererer under mere usikre forhold end andre. Nogle brancher er præget af mere forudsigelighed, hvilket medfører at der ikke er samme fokus på fleksibilitet, og planlægning og variansanalyser vil mere ses som en del af et *diagnostic control system*, hvilket kan ses i figur 9.

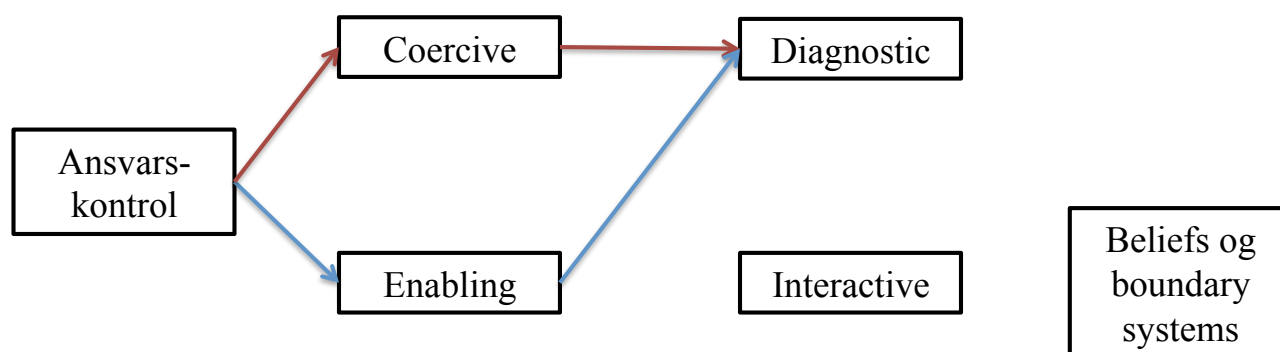


Figur 9: Planlægning - lav usikkerhed i branche

I og med at omverdenen ikke ændres hyppigt, vil informationen igennem det *diagnostic control system* pointere, hvis der er behov for handling og ledere skal dermed ikke bruge ressourcer på konstant at bearbejde og tage stilling til den mængde information, som *interactive control systems* bidrager med. I forhold til den overordnede tilgang og mål for planlægning, kan organisationer vælge at gå med begge tilgange, både *enabling* og *coercive*. Valget heraf, vil dog også kunne have indvirkning på valget af tilgang for allokering af ressourcer. Ved at vælge en *enabling* tilgang til planlægning, brug af *diagnostic control system*, vil dette skabe en positiv tilgang til budgettet fra de underordnede side, i forhold til den virkning deltagelse har på holdningen (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen). Informationen, som det *diagnostic control system* er rettet mod, er den øverste ledelse, hvoraf en *coercive* tilgang til kontrol, prognoser og variansanalyser vil være en mere naturlig sammenhæng. Hvis underordnede medarbejdere inddrages i alt, kan dette medføre en overflod af information og stillingstagen, som er godt at vide, men ikke essentiel information. Derimod vil en *enabling* tilgang til feedback og særligt allokering af ressourcer være værdifuldt, idet de underordnede kan dele viden og komme med feedback, der kan give en bedre allokering af ressourcer, da de enkelte afdelinger har større viden, i forhold til deres behov af for eksempel begrænsede ressourcer. Feedback er vigtig i forhold til intern – og global gennemsigtighed, så underordnede har en forståelse for de valg den øverste ledelse har taget. Men også det, at den øverste ledelse giver feedback i forhold til udkommet af kontrol, prognoser og variansanalyser, og hvordan de kan være med til at forbedre disse tal, eller hvilke handlinger der er krævet af dem.

I forhold til ansvarskontrol vil der her kunne tillægges en *coercive* tilgang. Når de underordnede ledere inddrages i fastsættelse af de overordnede mål, planlægning og allokering af ressourcer,

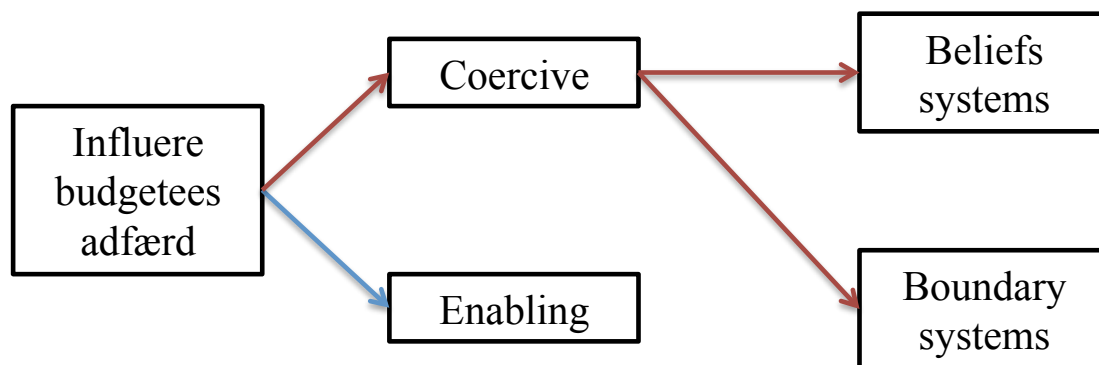
kan den overordnede ledelse bruge den information, som de har fået igennem samarbejdet og fastsætter ud fra denne viden performance ratings. Dermed er disse ratings baseret ud fra mere præcis information, og de underordnede ledere, vil ikke se disse som så uretfærdige, som hvis hele processen blot var dikteret ovenfra. Godkendelse af udgifter vil være en nødvendighed og dette skal være af en ovenstående leder. De underordnede ledere har ikke samme behov for at kunne lave hurtige ændringer og handlingsplaner, da omverdenen ikke er under konstant forandring og usikkerhed. Ansvarskontrol kan dog tillægges en *enabling* tilgang, i form af intern – og global gennemsigtighed, i forhold til de ovenfra dikterede performance targets. Så selvom de underordnede ledere ikke har direkte indvirkning på disse targets, får de en forståelse for, hvordan de udregnes, feedback i forhold til deres præstationer og en forståelse af, hvordan de bidrager med at realisere de organisatoriske mål. Disse tilgange til ansvarskontrol, hænger sammen med deres funktion i et *diagnostic control system*, som ses i figur 10.



Figur 10: Ansvarskontrol - lav usikkerhed i branche

Her anvendes også et *diagnostic oontrol system*, i sammenhæng med planlægningsfunktionen. Dette element vurderes dermed ikke dagligt af den øverste ledelse. Performance targets fastsættes en gang om året og vurderes der efter.

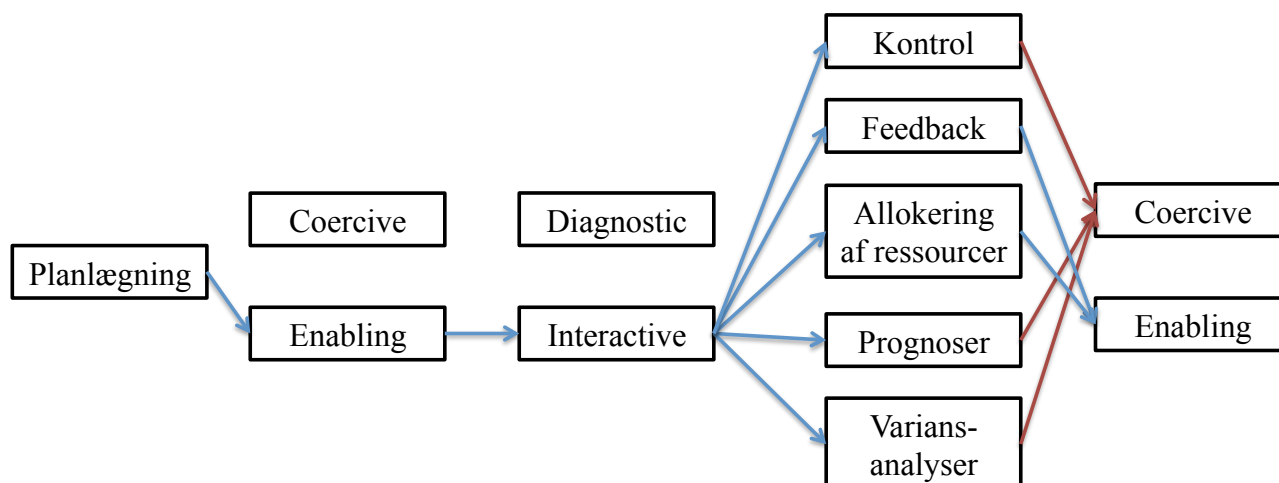
I forhold til at influere *budgetees* adfærd, vil en blanding af *enabling* og *coercive* tilgange også her gøre sig gældende, hvilket kan ses i figur 11.



Figur 11: Influere budgettees adfærd - lav usikkerhed i branche

I forhold til de aspekter der tillægges at influere de underordnede ledere, vil disse skabe størst værdi for organisationen, hvis tillagt en *enabling* tilgang. Selvom organisationen opererer i en branche med lav usikkerhed og langsommere forandring, er det vigtigt at motivere medarbejdere til at samarbejde, tænke kreativt og innovativt. Formålet er nemlig ikke at lave idiotsikre procedurer, da disse i høj grad kan medføre utilfredshed med budgettet. I stedet er processen af definering af *beliefs* – og *boundary systems* ud fra en *coercive* tilgang. Øverste ledelse sætter dermed spillereglerne, og motiverer de underordnede ledere til at tænke innovativt og kreativt inden for disse grænser. Dette giver nemlig mulighed for at finde ændringer og forbedringer til eksisterende procedurer, der kan realisere de mål der ligger bag planlægningen og motivere til at samarbejde om dette. For selvom organisationen ikke konstant presses af udefrakommende forandring i markedet, er det stadig vigtigt løbende at forbedre processer og selve budgetteringsprocessen, for blandt andet at kunne være fremme i markedet og når ændringer i markedet sker, er organisationen mere beredt.

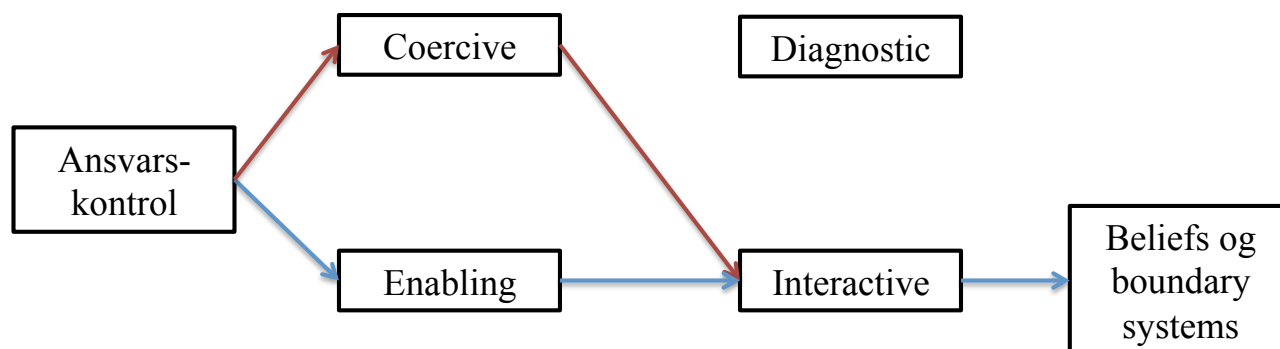
Nogle organisationer opererer derimod på markeder, hvor der er stor usikkerhed og konstant forandring, som kræver en mere fleksibel tilgang til budgettets og dets funktioner. I figur 12 nedenfor er vist, et eksempel på hvordan planlægningsfunktionen kan se ud, for organisationer, hvor der kræves hurtig omstillingsparathed og analysering af ændringer i markedet.



Figur 12: Planlægning – høj usikkerhed i branche

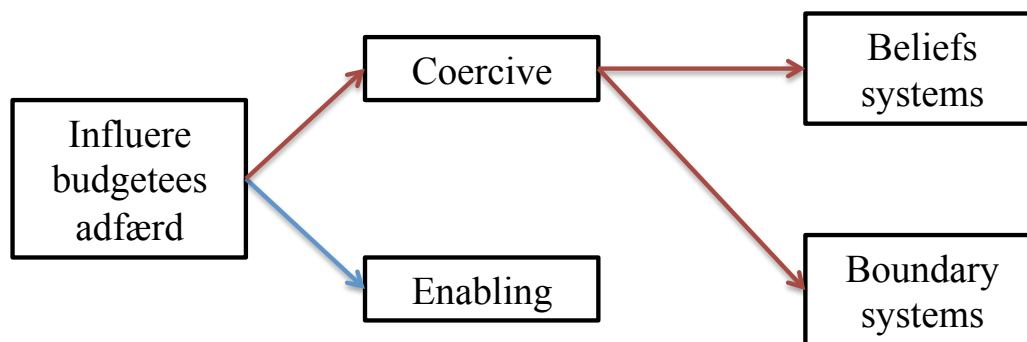
I forhold til planlægning, vil en *enabling* tilgang bidrage med informationsdeling og samarbejde, desuden vil der måske ikke lægges et fast budget for et helt år, men derimod et kvartal eller halvår, da organisationen ikke, med et rimeligt estimat, kan forudsige et helt år frem. I takt med at prognoser giver et billede af den nærliggende fremtid, vil man planlægge næste kvartal eller halvår. Dette kræver dog også større forbrug af ressourcer, men giver mere brugbar information. Planlægning bruges endvidere til at skabe information igennem et *interactive control system*. Information om markedet bruges dagligt både af øvre – og underordnede ledere. Dette kræver også høj intern – og global gennemsigtighed, så alle i organisationen kan forstå deres funktion, kan samarbejde på tværs af afdelinger og tilsammen sikre, at kreative og innovative løsninger fremkommer, som kan kapere de forandringer, der er i omverdenen. Denne tilgang til planlægning kræver også mere uddeling af ansvar, så underordnede ledere har viden og information til at kunne handle hurtigt, når muligheder eller udfordringer opstår. I forhold til kontrol, prognoser og variansanalyser er det vigtigt at underordnede får andel i den information disse bidrager med, har forståelse for hvordan denne information fremkommer og hvad det betyder, men de behøver ikke at blive inddraget i beslutninger om, hvordan disse procedurer skal udformes. I stedet er det vigtige, at inddrage de underordnede ledere i allokering af ressourcer, da disse besidder mere information i forhold til deres afdelings ressourcebehov, som kan give et bedre indblik i denne proces. Feedback er også særligt vigtigt. Feedback skal gives når nødvendigt, og ikke når det er skemalagt. Det *interactive control system* bidrager nemlig med en stor mængde information, som dagligt inkorporeres i form af blandt andet feedback på tidligere handlinger og behov for nye handlinger. Med denne tilgang til planlægning er ansvarskontrol også centralt, da organisationen bliver nødt til at uddele mere ansvar, for at kunne handle

hurtigere og gøre processerne mere fleksible. I figur 13 er vist et eksempel på sammensætningen af tilgange, for ansvarskontrol.



Figur 13: Ansvarskontrol - høj usikkerhed i branche

Ansvarskontrol kan tillægges en *coercive* tilgang i forhold til, at det er de øverste ledere der fastsætter performance targets, som her til kan være både objektive og subjektive. Herefter vil de andre elementer i ansvarskontrol tillægges en *enabling* tilgang. Der vil være intern – og global gennemsigtighed i forhold til de mål den øverste ledelse har sat, så de underordnede har forståelse for, hvad de betyder i forhold til deres egen funktion og hvordan de hænger sammen med de overordnede mål for organisationen. Idet der uddeles mere ansvar, vil færre beslutninger kræve godkendelse fra en overordnet leder og hvis dette er tilfældet, vil dette ikke være fra en ledere højt oppe i hierarkiet. Dette sikrer at beslutninger hurtigere kan tages og organisationen dermed kan handle hurtigere på opståede muligheder og udfordringer. Det *interactive control system* er her med til at påvirke tilgangen til ansvarskontrol, i form af begrænset behov for godkendelse fra overordnede ledere og subjektive performance targets. I forhold til uddeling af ansvar nedad i hierarkierne og kravene til medarbejderne om at tænke kreativt og innovativt, sætter dette også ekstra fokus på *beliefs* – og *boundary systems*. Disse kan dog sagtens defineres af de overordnede ledere, men det er her vigtigt at de underordnede forstår præcis hvad disse betyder for dem og hvordan disse skal tolkes. For når de overordnede ledere ikke længere involveres i alle beslutningsprocesserne, er det vigtigt at den øverste ledelse ved, at de valg de underordnede ledere tager, er inden for organisationens interesser. Den øverste ledelse prøver også, igennem *beliefs* – og *boundary systems* at influere de underordnede ledere og medarbejderes adfærd. I figur 14 er det vist, at det er den øverste ledelse der definere *beliefs* – og *boundary systems*, idet en igennem en *coercive* tilgang er valgt.



Figur 14: Influere budgettees adfærd - høj usikkerhed i branche

En *enabling* tilgang vil dog bruges i forhold til motivation og uddannelse af de underordnede ledere og medarbejdere. I forhold til uddannelse vil en *enabling* tilgang sikre, at medarbejdere har viden, der går ud over deres arbejdsopgave, og ikke bare den nødvendige viden og kunnen, til at kunne operere indenfor deres egen funktion. Dette sikrer at medarbejderne har ressourcerne til, at kunne tænke ud over bare deres arbejdsfunktion og kan bidrage med kreative og innovative løsninger. En *enabling* tilgang i forhold til at motivering af underordnede medarbejdere, kommer til udtryk idet den øverste ledelse forsøger at motivere medarbejderne til at tænke kreativt, innovativt og samarbejde.

Organisationer kan dermed bruge forskellige tilgange til budgettets elementer, hvor organisationens valg afspejles af den usikkerhed og forandring på markedet, som forekommer i netop den branche en organisation opererer inden for. Forskelle på de to tilgange er, alt efter om der er usikkerhed på markedet eller ej, at ved planlægning bruges dette som et *diagnostic control system* ved lav usikkerhed og som et *interactive control system* ved høj usikkerhed. Dette er også den store forskel, når det kommer til ansvarskontrol. I forhold til at influere *budgettees* adfærd er der ikke ret stor forskel på, om der er usikkerhed på markedet eller ej.

Det skal dog her bemærkes, i forhold til usikkerhed i ovenstående analyse, at dette omhandler usikkerhed på grund af udefra kommende faktorer. Dette er ikke usikkerhed i forhold til de enkelte elementer inden for budgettet og inden for organisationen. Hartmann & Maas (2011) fandt, at forskellige typer usikkerhed sandsynligvis vil have forskellige påvirkning af brugen af budgetter. En *enabling* tilgang vil synes at være mere nyttig, hvis usikkerhed forekommer uden for budgettet, som for eksempel fra markedet. På den anden side, hvis usikkerheden er i budgettets produktionsteknologi, er fordelene ved en *enabling* tilgang meget mindre fremtrædende (Hartmann & Maas, 2011; 453). Så hvis usikkerheden er inden for budgettet, vil en mere *coercive* tilgang eller en sammensæt-

ning, som ved lav usikkerhed, beskrevet oven for, måske passe bedre til organisationen. Det kan være, at der skal være endnu mindre brug af *enabling* aspekter i budgetelementerne. Dette kan dog også medføre en mere negativ tilgang til budgettet, idet de underordnede ledere ikke føler sig involveret i processerne og at budgettet og dets elementer blot bliver dikteret fra de øverste ledere. Dette kan dog ses som en midlertidig løsning, ind til man har fjernet den interne usikkerhed. Dette vil skabe større forståelse hos medarbejderne og mindre kritik her af.

Igennem analysen er to måder at tilrettelægge budgettet og dets elementer fundet, ud fra om organisationen opererer i en branche med usikkerhed og høj forandring, eller ikke. Om disse mulige tilgange til budgettet kan løse kritikpunkterne ved budgettet, vil blive diskuteret i det følgende kapitel, diskussionen.

Kapitel 5: Diskussion

I det følgende kapitel vil de forskellige tilgange, coercive, continuous, interactive, enabling og deltagelse, beskrevet i redegørelsen, samt de to mulige designs af budgetelementerne, som fundet gennem analysen, holdes oppe imod kritikken af budgettet. Dette med formål, at forsøge at diskutere om disse tilgange kan løse konfliktpunkterne ved budgettet, eller om organisationer i stedet skal gå Beyond Budgeting vejen.

Igennem redegørelsen blev der beskrevet forskellige kritikpunkter af budgettet (jf. afsnit 3.2: Kritik af budgettet). Budgettet;

- er for tidskrævende,
- for omkostningstung,
- har for mange roller,
- er ikke fleksibelt nok,
- bidrager til dysfunktionel adfærd,
- er ikke forbundet med organisationens strategi,
- har en negativ indvirkning på samarbejde,
- skaber ikke incitament til innovativ tænkning,
- er et tvangsinstrument fra den øverste ledelse,
- giver ikke mening for front-line medarbejdere, samt
- at ledere vurderes på mål, de ikke har kontrol over.

Nogle af disse punkter blev der fundet modstående beviser for, heriblandt fandt Libby og Lindsay (2010), som nævnt i redegørelsen, ikke support for at budgettet skulle være for tidskrævende, omkostningstung samt ikke at være forbundet med strategien. Sponem & Lambert (2016) fandt yderligere heller ikke bevis for, at det at budgettet har flere roller, er et punkt, som budgettet kan kritiseres for (jf. afsnit 3.4: Budgetter i praksis).

Problemformuleringen lyder, om Beyond Budgeting er løsningen på kritikken af budgettet, eller om det handler om tilgangen og brugen af budgetter. I redegørelsen blev det beskrevet, hvordan budgettets roller havde ændret sig, i takt med at organisationerne og omverdenen ændrede sig. Set fra et historisk perspektiv kan det, at budgettet er under meget kritik tolkes som om, at grunden til kritik-

ken er, at der er behov for en ny rolle til budgettet. Budgettets rolle skal dermed tilpasses til organisationernes nuværende situation. Med tiden udformes nye roller, tidligere var det planlægningsrollen, en passiv rolle og senere behovet for ansvarskontrol, der var i fokus (jf. afsnit 3.1: Definition af budgettet og dets rolle gennem tiden). Med sådan en tilgang vil løsningen ikke være at kassere budgettet og gå Beyond Budgeting, men blot at arbejde imod en ny rolle for budgettet. Dog tager denne proces tid, og for organisationer som opererer på markeder, hvor netop usikkerhed og konstant forandring gør sig gældende, vil det, bare at afvente, ikke være en holdbar løsning for organisationerne. Med sådan en tilgang, vil det endvidere bare være et spørgsmål om tid, før nye eller eksisterende kritikpunkter kommer op til overfladen igen. Set fra et historisk perspektiv, er kritikken med tiden kommet frem igen. Dermed kan det, at vente på at en ny rolle defineres, også kritiseres som en mere kortsigtet løsning og for organisationer, må dette også vurderes som en ikke holdbar løsning. Særligt i den verden organisationer opererer under i dag, hvor omverdenen ændrer sig konstant, er der behov for mere fleksibilitet. I stedet bør organisationerne forsøge at finde en løsning og være med til at bane vejen for en ny rolle for budgettet.

Kritikpunktet, at budgettet er for tidskrævende og omkostningstung, er som tidligere nævnt, af Libby og Lindsay (2010) ikke fundet understøttet i praksis. Selvom nogle organisationer vil nikke genkendende til disse kritikpunkter, er det alligevel ikke nok til, at organisationer går væk fra budgettet og budgettet er i dag en integreret del i langt de fleste organisationer (jf. afsnit 3.4: Budgetter i praksis). Dette kan også argumentere for, at selvom budgettet måske er tidskrævende og omkostningstung, skaber det alligevel værdi for organisationer. Tiden brugt på budgettet og dets elementer vil dog afhænge af, hvilke tilgange der anvendes. En mere *enabling* tilgang kan måske have tendens til at være mere tidskrævende i forhold til en *coercive* tilgang, idet flere skal involveres i for eksempel fastsættelse af mål og allokering af ressourcer. Brugen af budgettets elementer i form af et *interactive control system*, kan også være mere tidskrævende end et *diagnostic control system*, idet information skal bearbejdes hyppigt og organisationen konstant skal holde øje med ændringer i markedet, og hvis disse bliver en realitet finde løsninger for, hvordan organisationen så skal handle i forhold til disse ændringer. Deltagelse i budgetteringsprocessen vil dermed også kunne være mere tidskrævende og omkostningstung, end hvis disse ikke involveres, idet det kan tage længere tid at for eksempel planlægge året frem, end hvis det blot var de øverste ledere, der skulle håndtere denne opgave. Desuden vil disse eksempler også indebære flere ressourcer, for når underordnede ledere og medarbejdere bruger tid på at involveres i processer, bruges der tid som kunne være brugt anderle-

des. Organisationer bør derfor vælge mellem dette trade-off i forhold til inddragelse af underordnede ledere og de fordele dette kan bringe med, og det at processerne kan være mere tidskrævende og dermed også mere ressourcekrævende. At ændre hele sit system og gå Beyond Budgeting kan dog heller ikke være uden omkostninger. Mange ledelsestimer og andre ressourcer vil nemlig også gå til at designe organisationens Beyond Budgeting system. Dette kritikpunkt er dermed ikke et punkt, der får organisationer til at kassere budgettet, men noget som organisationerne har accepteret. Dermed vil det, at ændre tilgang eller gå Beyond Budgeting ikke nødvendigvis være løsningen på dette kritikpunkt. Og i sidste ende er der måske ud fra dette kritikpunkt, ikke behov for ændringer.

Næste kritikpunkt er, at budgettet har for mange roller og disse kan have modstridende interesser. Som tidligere nævnt, fandt Sponem & Lambert (2016) ikke bevis for, at flere roller nødvendigvis ville føre til væsentlig kritik (jf. afsnit 3.4: Budgetter i praksis). Organisationer skal selv designe deres budgetsystem og de roller det skal udfylde. Dermed skal organisationer ikke nødvendigvis anvende alle budgettets roller, men vælge de roller, der vil give størst udbytte for organisationens budget. Modstående roller vil formentlig ikke begge blive inkluderet, eller også vil disse roller anvendes til forskellige elementer. Dette kritikpunkt er dermed ikke et punkt, der alene påvirker organisationer til at kassere budgettet. Løsningen på dette kritikpunkt ligger mere i tilvalget af de roller budgettet skal tillægges, fremfor hvilke tilgange disse roller tildeles, eller om underordnede skal deltage i disse roller. Beyond Budgeting vil dermed heller ikke nødvendigvis være løsningen. Organisationer kan gå Beyond Budgeting, og dermed ikke skulle håndtere alle budgettets roller. En mere simpel løsning vil dog være, aktivt tilvalg af nogle roller og fravalg af andre.

Manglende fleksibilitet er også et af kritikpunkterne, hvilket Beyond Budgeting slår på at løse (jf. afsnit 3.3: Beyond Budgeting). I organisationer der opererer på markeder, hvor der er stor forandring, kræves der en større omstillingsparathed og fleksibilitet i budgettets processer, så organisationen kan handle hurtigere, når muligheder eller problemer opstår. Det er ikke alle organisationer, som opererer på markeder med stor forandring og dette kritikpunkt vil dermed ikke være lige så væsentligt for dem. Beyond Budgeting kan dermed løse dette kritikpunkt, men andre tilgange kan også bidrage positivt til dette punkt. I analysen blev et design af budgetelementerne for organisationer med høj usikkerhed beskrevet (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Ved at bruge en blanding af *coercive* og *enabling* aspekter, sammen *interactive control system* og *beliefs* – og *boundary systems*, kan budgettet være mere fleksibelt. Ansvar uddeles og information angående

ændringer i markedet bearbejdes hyppigt. Medarbejdere fra forskellige afdelinger og hierarkier motiveres til at samarbejde om, at håndtere de forandringer der kommer. Planlægningen kan også laves for kortere perioder, hvilket også er én af de aspekter Beyond Budgeting foreslår, her i form af for eksempel rullende forecast. Deltagelse i budgetprocessen kan også bidrage med større fleksibilitet, i forhold til at hjælpe med planlægning i forbindelse med usikre forhold. Dette vil dog ikke have samme grad af fleksibilitet, som en blanding af *coercive* og *enabling* sammen med *interactive control system* har. Hvilken grad af fleksibilitet, der er påkrævet i en organisation, vil være forskelligt. I forhold til en *coercive* tilgang til budgettet, vil elementer ud fra en *interactive* -, *continuous* – og *enabling* tilgang, også bidrage med mere fleksibilitet. Dette set fra kritikpunktet, om at budgettet ikke er fleksibelt nok, kan det ikke konkluderes, at Beyond Budgeting er den eneste løsning. Alle tre tilgange vil skabe større fleksibilitet i budgetteringsprocessen (jf. afsnit 3.5: *Coercive, Interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). Der kan altså inkorporeres mere fleksibilitet i budgettet, ved at ændre tilgangen hertil. Organisationer kan dermed skabe mere fleksibilitet i deres processer, ved enten at gå Beyond Budgeting, bruge *coercive* og *enabling* tilgange sammen med *interactive control system*, bruge en *interactive* -, *continuous* – eller *enabling* tilgang eller øge graden af deltagelse fra underordnedes side i budgetteringsprocessen.

Budgettet er også kritiseret for at lede til dysfunktionel adfærd. Generelt er problemet, at budgettet ikke leder til den ønskede adfærd. Dette hænger dermed også sammen med kritikpunktet, at budgettet hæmmer innovativ tænkning (jf. afsnit 3.2: Kritik af budgettet). At budgettet ses som et tvangsinstrument, bidrager heller ikke positivt til de underordnedes adfærd. Underordnede ledere og medarbejdere kan prøve på at øge deres magt eller fremme egne interesser. Disse tre kritik punkter kan alle løses ved at gå Beyond Budgeting (jf. afsnit 3.3: Beyond Budgeting). Hvis det, at budgettet er et tvangsinstrument, er en af de store grunde til underordnede har en dysfunktionelle adfærd, burde en indsats for at ændre opfattelsen af budgettet som tvang, have en positiv indvirkning på adfærden. En *coercive* tilgang vil ikke ændre på dette punkt. Derimod vil deltagelse af de underordnede ledere bidrage positivt til attituden af budgettet, som et tvangsinstrument. En *enabling* tilgang vil dog have en større indvirkning, end deltagelse alene. Her forsøger man netop at give mere magt til de underordnede gennem fladere hierarkier. Dermed har de underordnede ikke behovet for selv at søge denne magt, på måder som er uden for organisationens interesse. Fokus er yderligere på en mere *bottom-up* tilgang, som dermed leder budgettet væk fra, at være et tvangsinstrument. Igennem en *enabling* tilgang, forsøges medarbejdere motiveret til at tænke kreativt og innovativt. De to modeller for

tilgange til budgetelementerne, der blev fundet igennem analysen, for henholdsvis lav og høj usikkerhed i branchen, inkorporerer begge *enabling* aspekter i budgettet (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Dermed vil disse også have en positiv indvirkning på holdningen over for budgettet og minimere den dysfunktionelle adfærd. Dermed kan disse punkter; dysfunktionel adfærd; manglende innovativ tænkning og opfattelsen af budgettet som et tvangsinstrument, både løses ved at gå Beyond Budgeting, men også igennem inkorporering af deltagelse og *enabling* aspekter. Beyond Budgeting slår endvidere på at forbedre motivationen (jf. afsnit 3.3: Beyond Budgeting). Men er det uanset, hvad man forsøger at motivere de underordnede medarbejdere til? I forhold til en *coercive* og *enabling* tilgang, er det to forskellige adfærdsformer, som man forsøger at motivere medarbejderne til at følge (jf. afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). Hvis man som ved en *coercive* tilgang, ønsker at motivere medarbejderne til at følge de foreskrevne procedurer, er det ikke sikkert at Beyond Budgeting vil forbedre dette. Hvis man som ved både en *interactive, continuous* og *enabling* tilgang, forsøger at motivere til mere samarbejde og innovativ tænkning, så vil Beyond Budgeting kunne forbedre dette, i forhold til en mere *coercive* tilgang. I forhold til samarbejde ville alle tre tilgange og Beyond Budgeting forbedre motivationen til dette, i forhold til en *coercive* og mere traditionel tilgang til budgettet. De to design af budgettets elementer fundet i analysen, har også en indvirkning på motivationen hos medarbejderne og særligt at samarbejde, om at tænke kreativt og innovativt, og sammen dele viden, som kan gøre processerne bedre og mere præcise. Dette leder også til kritikpunktet, om at budgettet har en negativ effekt på samarbejde. Men som diskuteret ovenfor, kan dette punkt løses på flere måder. Om det hedder mere deltagelse i budgettet, *interactive, continuous* eller *enabling* tilgange eller at bruge en blanding mellem *enabling* og *coercive* aspekter sammen med *diagnostic* – og *interactive control systems*, har alle en indvirkning på motivation og holdning over for budgettet samt mere samarbejde. Dermed er det ikke kun Beyond Budgeting, som er løsningen på disse kritikpunkter. Holdninger og motivation påvirkes også af, om medarbejderne føler at budgettet er relevant og giver mening for dem. Et af kritikpunkterne er nemlig, at budgettet ikke giver mening for front-personale, hvilket Beyond Budgeting fortalere slår på, at dette værktøj kan løse. Både en *continuous* – og en *enabling* tilgang, kan dog også bidrage til dette punkt gennem fladere hierarkier og mere ansvar til front-personale. Design af tilgange til budgetelementerne for brancher med høj usikkerhed, bidrager også med mere ansvar i de lavere hierarkier (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Ved at disse har mere ansvar, bliver deres funktion også mere væsentligt i forhold til budgettet. Her er intern - og global

gennemsigtighed også vigtigt, så front-personale kan se hvordan deres funktion bidrager til budgettet, har større information til rådighed og kan se det overordnede formål med budgettet.

Budgettet er, som nævnt, kritiseret for ikke at hænge sammen med organisationens strategi. Dette fandt Libby og Lindsay (2010), som benævnt heller ikke bevis for, at dette gjorde sig gældende i de adspurgte organisationer. Hvis organisationer ser dette som et kritikpunkt, sætter dette spørgsmålstegn ved deres brug af budgetter. Når organisationen skal planlægge året frem, bør denne proces afspejle strategiske mål, sådan at man efter et endt år, gerne skulle have bevæget sig nærmere sine strategiske mål. Hvis organisationer alligevel finder dette kritikpunkt væsentlig, slår både en *interactive* og *continuous* tilgang til budgettet på, at forbedre dette element. I forhold til en *enabling* tilgang slår dette ikke på at forbedre dette kritikpunkt, men ved at uddele mere ansvar, bliver strategi og formål synlige gennem intern – og global gennemsigtighed, så medarbejderne kan træffe valg, der er i interesse med organisationens strategi. Endvidere bliver underordnede ledere ikke straffet, hvis afvigelser skyldes udnyttelse af muligheder, som kan være med til at realisere mål og strategier (jf. afsnit 3.5: *Coercive*, *interactive*, *continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). Med mere ansvarsuddeling bliver behovet også for klare og simple definitioner på organisationens *beliefs* – og *boundary systems*. Disse inkorporeres i de to design af budgettets elementer i analysen (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Som beskrevet her, indgår disse, for at sætte spillereglerne op for medarbejderne, så disse handler inden for organisationens interesse, men også giver en tryghed for medarbejderne. De to designs beskriver begge, hvordan mål er med til at påvirke planlægningsprocessen. Dermed, hvis organisationer finder dette kritikpunkt gældende, kan dette løses på mange måder, og Beyond Budgeting er dermed ikke den eneste løsning.

Fortalere for Beyond Budgeting argumenterer for, at en af grundene til at gå Beyond Budgeting er, at disse bryder med de faste kontrakter og i stedet introducerer mere relative præstationskontrakter. Men som beskrevet i analysen, fandt Libby & Lindsay (2010), at udbredelsen af disse faste kontrakter slet ikke er så udbredt, som kritikere af budgettet fremlægger (jf. Afsnit 3.4: Budgetter i praksis). De andre tilgange (*interactive*, *continuous* og *enabling*) går ikke ind på dette punkt. Men hvis udbredelsen af de faste præstationskontrakter ikke er så stor i praksis, bør dette ikke ses som et af de store argumenter for at afskaffe budgettet. Utilfredsheden med præstationskontrakter kan også være et resultat af, at ledere føler de bliver målt på faktorer, som er uden for deres kontrol. Dette medfører, at ledere dermed ikke vurderer disse targets fair. Her vil en *enabling* tilgang bidrage med invol-

vering af ledere i fastsættelse af targets, dog kan dette give et uønsket incitament til lederne, i forhold til at gøre targets nemmere at opnå. I brancher med lav usikkerhed vil det være nemmere at opstille mere fair targets, da uforudsete forhold på markedet ikke vil spille ind i lige så stor grad, som i brancher med høj usikkerhed. Her vil en mere *coercive* tilgang til fastsættelse af targets, give mere mening, som beskrevet i analysen (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Hvorimod høj usikkerhed vil give anledning til at bruge henholdsvis objektive samt subjektive mål, i forbindelse med det *interactive control system*. Ved at inkorporere mere subjektive mål, tager disse mål udgangspunkt i de forudsætninger, lederne har haft og sikrer dermed, at lederne rent faktisk har kontrol over de faktorer, som de bliver målt på.

En af faserne i processen med at gå Beyond Budgeting, omhandler uddeling af ansvar og decentralisering af organisationen. En *continuous* tilgang kan også bidrage med mere ansvar, i form af fladere hierarkier, hvilket også er et af elementerne ved en *enabling* tilgang. Her fokuseres endvidere på, at der skal være en lille forskel i magt og viden på tværs af organisationen. I forhold til deltagelse i budgetprocessen findes autonomi som en vigtig variabel mellem deltagelse og performance. Ved at decentralisere organisationen, kræves der mere uddeling af ansvar. En organisation kan dog godt decentraliseres, uden at dette betyder, at budgettet ikke længere er relevant. I en decentraliseret organisation vil en *enabling* tilgang dermed skabe større værdi, end en *coercive* tilgang. I analysen blev det endvidere fundet, at en *enabling* tilgang sammen med *interactive control systems*, *beliefs* - og *boundary systems*, ville kunne være værdiskabende for en decentraliseret organisation, i forhold til en mere *coercive* tilgang og *diagnostic control systems* (jf. afsnit 4.4: Design af budgettets elementer). Decentralisering kan dermed ses som et step imod Beyond Budgeting, men budgettet kan dog også inkorporeres som et aktivt instrument.

Ingen af de førnævnte kritikpunkter, som Beyond Budgeting fortalere slår på er grunde til at kassere budgettet, kan ikke også løses igennem en af de tre tilgange, ved deltagelse i budgetteringsprocessen eller med en af de to modeller for design af budgetelementerne. Dette sætter også spørgsmålstegn ved anvendelsen af Beyond Budgeting. For hvorfor gå Beyond Budgeting, hvis mange af effekterne kan opnås på anden vis? At afskaffe budgettet, som er en inkorporeret del af mange organisationer, tager både tid og kræver omkostninger til etablering. Hvis organisationer skal bruge tid og penge på, at gå Beyond Budgeting, bør dette også være en værdiskabende beslutning. Beyond Budgeting inkorporerer endvidere benchmarks med andre organisationer og tidligere år, på udvalgte

parametre. Men hvorfor kan organisationer ikke også inkorporere benchmarking sammen med budgettet? Organisationer kan og bør designe budgettering og det samlede styringssystem efter deres behov, derfor bør organisationer, hvor benchmarking giver mening, inkorporere dette værktøj. Dermed er det heller ikke kun Beyond Budgeting, der kan bidrage med dette aspekt. Men hvad kan Beyond Budgeting så bidrage med, som de tre tilgange og deltagelse i budgetteringsfasen ikke kan? Beyond Budgeting adskiller sig som nævnt fra budgettet, ved at adskille målsætning og planlægning. Dette kan give god mening, hvis organisationen står midt i en national eller global finansiell krise. Som beskrevet i redegørelsen, er det nemlig i sådanne situationer, at det giver mening at adskille det (jf. afsnit: 3.4: Budgetter i praksis). Men ellers understøttes dette punkt ikke, og dermed vil det ikke give mening at adskille disse to opgaver. I modellen for design af budgetelementerne for en branche med høj usikkerhed, som beskrevet i analysen, kan inddragelse af subjektive mål være med til at løse denne konflikt. Ved at have subjektive mål, tager man dermed højde for de forhold, som gør sig gældende, ved enten høj – eller lav konjunktur. Ud fra ovenstående kan Beyond Budgeting ikke ses som den eneste løsning på kritikken af budgettet. Hvis organisationer vurderer, at Beyond Budgeting vil bidrage med mest i forhold til deres organisation, så vil Beyond Budgeting kunne løse de konflikter, brugen af budgettet kan medføre. Ved at ændre tilgangen til budgettet og dets elementer, kan udfordringerne og de negative konsekvenser ved budgettet også løses. Kritikpunkterne kan også løses ved at gå ind og designe brugen af budgetelementerne, i forhold til den branche organisationen befinder sig i. Hvilke kritikpunkter der er mest væsentlige for den enkelte organisation, vil dermed blive afspejlet i design af tilgange til budgetelementerne. Uanset hvilken af de tre tilgange, inkorporering af deltagelse af underordnede eller design af tilgange til budgetelementerne, kan dette bidrage med:

- mere positive holdninger overfor budgettet, også selvom budgettet vurderes unfair
- modvirke dysfunktionel adfærd i form af *slack*
- bidrage positivt til
 - performance
 - deling af information
 - koordinering af indbyrdes afhængighed
- og meget mere (jf. Afsnit 3.6: Deltagelse af budgetprocessen; Afsnit 4.4: Design af budgettets elementer).

Flere af kritikpunkterne ved budgettet kan endvidere løses alene ved deltagelse af den underordnede i budgetprocessen (jf. afsnit 3.6: Deltagelse i budgetprocessen). Som nævnt i redegørelsen, bruger organisationer ikke kun en *enabling* eller *coercive* tilgang (jf. afsnit 3.5: *Coercive, interactive, continuous* og *enabling* tilgang til budgettet). Dermed bruges begge tilgange og skal designes efter organisationen. Hvordan dette kan designes, er som nævnt, undersøgt i analysen.

I forhold til svaret på problemformuleringen, om Beyond Budgeting er løsningen på kritikken eller om det handler om tilgangen og brugen af budgetter, findes der ikke et entydigt svar på. Kritikken og ulemperne ved budgettet kan dermed løses på flere måder, dette kan være at gå Beyond Budgeting eller at designe tilgangene til budgettets elementer, så disse afspejler organisationen og den branche de opererer i. Hvilken løsning der er bedst, afhænger dermed af den individuelle organisations situation, hvilket også gør hele budgetteringsaspektet mere kompleks, end hvad det blev opfattet som i det traditionelle budget. Dermed er løsning på kritikken heller ikke nødvendigvis, bare at kassere budgettet og inkorporere et nyt system, som for eksempel Beyond Budgeting. Denne observation er også i overensstemmelse med de konklusioner og observationer, der er fundet i flere af artiklerne (jf. Kapitel 3: Redegørelsen). De fleste kritikpunkter løses ved at gå Beyond Budgeting eller ved at inkorporere *enabling* tilgange til nogle af budgetelementerne. Selvom Beyond Budgeting kan løse kritikpunkterne ved budgettet, stiller det også spørgsmålstejn ved, om der egentlig var et behov for denne model, eller om at kritikpunkterne kunne løses blot ved at designe valget af tilgange til budgettets elementer, så der både inkorporeres en mere *enabling* tilgang, samt at dette tilpasses budgettets branche situation. Budgettet er i dag, som tidligere nævnt, en integreret del af organisationen og organisationer har generelt ikke i sinde at afskaffe budgettet, men derimod at lave ændringer i budgetprocessen. Ud fra disse standpunkter i organisationen, vil Beyond Budgeting ikke være løsningen, da de ikke har i sinde at opgive budgettet. Dette svarer også på spørgsmålet, omkring hvorfor organisationer bruger budgettet, hvis det ikke fungerer til deres situation. Budgettet er stadig værdifuldt og ved at ændre tilgange til dets elementer, kan problemer fjernes eller minimeres. Ud over at organisationer har interesse i at bevare budgettet, er det også en krævende proces, at kassere budgettet og gå Beyond Budgeting. Derimod vil en introduktion til at inkorporere en mere *enabling* tilgang til deres design af tilgange til budgettet være mere overkommeligt og samtidig være effektivt. Organisationer skal dermed ikke til at lægge hele deres styringssystem om, men derimod vurdere hvilke opgaver der bedst kan løses med en *enabling* tilgang, og hvilke der stadig kan anvendes en mere traditionel og *coercive* tilgang til. I redegørelsen blev nævnt, at organisatio-

ner stod over for valget mellem at bevare budgettet, forbedre det eller kassere det (jf. afsnit 3.1: Definition af budgettet og dets rolle gennem tiden). Ud fra analysen og diskussionen peger dette imod, at det at lave forbedringer, vil være det bedste bud. Dermed kan det konkluderes, at Beyond Budgeting generelt ikke er den eneste eller nødvendigvis den bedste løsningen på kritikken af budgettet, men at det derimod kan løses ved en ændring i design af tilgange til budgettets elementer.

Kapitel 6: Konklusion

Budgettets definition og de roller det tillægges, har ændret sig gennem tiden. Selvom der i dag findes en fælles forståelse for budgettet, anvendes det forskelligt i organisationer. De overordnede roller for budgettet, kan konkluderes som: planlægning, kontrol og præstationsevaluering. Budgettet har været under stor kritik igennem årene, hvilket har medført, at et nyt værktøj er blevet introduceret, nemlig Beyond Budgeting. Igennem litteratur reviewet blev det dog fundet, at nogle af kritikpunkterne, der er blevet rettet mod budgettet, ikke blev fundet signifikante. I forhold til hvordan organisationer kan løse eller minimere kritikpunkterne, blev fundet, at det at bruge mere deltagelse i budgetprocesserne, eller tillægge en *interactive*, *continuous* eller *enabling* tilgang til budgettet, kan have en positiv effekt. Men hvordan kan disse tilgange inkorporeres? Dette afhænger af den branche, som organisationen opererer i. Igennem analysen blev to mulige design af tilgange til budgetelementerne fundet, for henholdsvis organisationer som opererer på markeder med lav usikkerhed og organisationer der opererer på markeder med høj usikkerhed. Organisationer bruger ikke kun enten en *coercive* eller *enabling* tilgang, eller enten, for eksempel planlægning, et *diagnostic* - eller *interactive control systems*. Forskellene på tilgange blev fundet og ved organisationer i brancher med lav usikkerhed, bruges planlægning som et *diagnostic control system* og som et *interactive control system* ved høj usikkerhed. Dette er også den store forskel, når det kommer til ansvarskontrol. I forhold til at influere budgettees adfærd er der ikke ret stor forskel på, om der er usikkerhed på markedet eller ej. Problemformuleringen lyder, om Beyond Budgeting er løsningen på kritikken af budgettet, eller om det handler om tilgangen og brugen af budgettet. Hvis man bruger en traditionel eller *coercive* tilgang til budgettet, vil mange af kritikpunkterne gøre sig gældende, og en mulig løsning vil kunne være, at kassere budgettet og gå Beyond Budgeting. Beyond Budgeting er dermed en af de mulige løsninger på kritikken, men ikke den eneste eller nødvendigvis den bedste. For det handler nemlig også om tilgangen og brugen af budgettet. Ved at designe de tilgange der bruges til budgettets elementer og vælge, hvilken rolle for budgettet, der passer bedst til organisationen og den situation den står i, vil dette også være en mulig løsning på kritikken. Beyond Budgeting er dermed ikke den eneste løsning, og i og med at de fleste organisationer ikke er interesseret i at afvikle budgettet, vil en ændring af den måde, hvorpå budgettet bruges skabe større tilfredshed og værdi af budgettet.

Kapitel 7: Perspektivering

Kapitlet er opdelt således, at der til at starte med fokuseres på aspekter nærliggende projektets indhold. Dernæst kommer afsnit som gradvist distancerer sig fra projektets indhold og fokuserer mere på perspektivering af projektets problemstilling, hvilket leder til forslag til videre undersøgelse.

Projektets vidensgrundlag er baseret på et litteratur review. I stedet kunne vidensgrundlaget have bestået af information fra spørgeskemaer, som var blevet stillet til en række organisationer. Dette ville have skabt et billede af, hvilke kritikpunkter respondenterne fandt væsentlige ved budgettet, og hvordan de bruger budgettet. Dette ville dog ikke have belyst budgettets rolle gennem tiden. I forhold til litteratur reviewet, er der her lavet en systematisk og grundig søgning, som sikrer at relevante artikler ikke er blevet overset. Idet denne søgning er beskrevet detaljeret, vil andre kunne foretage samme søgning og komme frem til samme resultat, hvilket sikrer reliabilitet af søgningsprocessen. En anden tilgang til fremkomsten af information, vil formentlig også have haft indvirkning på indholdet og resultatet af projektet. Generelt vil en mere empirisk tilgang, frem for en teoretisk, som valgt i projektet, have haft indvirkning på resultatet. I forhold til problemformuleringen er en mere teoretisk tilgang valgt, og en mere objektiv metode antaget. I forhold til projektets validitet, vurderes en mere objektiv metode at være passende, for at kunne tage en mere objektiv tilgang til problemstillingen, fremfor at gå mere subjektiv. Men en mere subjektiv tilgang, vil meget af fokus have været på, hvad den enkelte organisation opfatter budgettet som, og hvordan det passer ind i netop deres virkelighed. Ønsket har været, at se mere på brancher (høj kontra lav usikkerhed) og mere overordnet. Dermed vurderes det, at der i projektets tilgang er målt på det, som var formålet med problemstillingen. Endvidere vurderes de artikler og teorier der inddrages som pålidelige, hvilket for artiklerne er et resultat af den strukturerede søgningsproces.

Egne forudindtagelser af budgettets funktioner og holdninger til, om dette er bedre eller mere relevant end *Beyond Budgeting*, er forsøgt sidestillet. I stedet har litteratur reviewet været grundlag for, hvordan budgettet tolkes samt hvilke holdninger der er til budgettet.

En *coercive* og *enabling* tilgang i forhold til budgettet, er ikke så undersøgt et område som for eksempel *participative budgeting*. Dermed bidrager projektet til forståelsen af disse tilgange til budgettet og kobler endvidere Simons' (1995) *Levers of control* sammen med de to tilgange. De to forslag til design af tilgange til budgettelementerne fundet i analysen, kan dog ikke generaliseres som værende den rigtige løsning for alle. Disse skal blot ses som mulige sammensætninger af de to til-

gange og *Lever of control*. En generalisering kan dog laves, i forhold til, at organisationer kan minimere kritikpunkterne ved at ændre deres brug af budgetelementerne. Dette skal dog være ud fra organisationens situation. Projektet bidrager dermed til at skabe større forståelse for budgettet og hvordan disse kan bruges i organisationer. Det sætter endvidere også fokus på budgettets kompleksitet og at der ikke er en simpel, *one fits all*, løsning på kritikpunkterne. Selvom organisationer ikke er undersøgt gennem et empirisk studie, bidrager projektet også med en forståelse for, hvorfor mange organisationer bibeholder budgettet. Budgettet har gennem sin levetid bidraget med mange positive egenskaber og gør det stadig den dag i dag. Til sidst understøtter projektet også konklusioner fra flere af de inddragede artikler. Her blev det fundet, at budgettet ikke skal bruges i en ren traditionel og *coercive* tilgang og at mange organisationer havde i sinde, i den nærliggende fremtid, at foretage ændringer i budgetprocessen. Den helt klassiske tilgang sammen med en *coercive* tilgang, vil nemlig føre til kritik af budgettet, hvorimod at ændre budgettet væk fra denne traditionelle tilgang og designe budgettets elementer med brug af både *coercive* og *enabling* tilgange, vil have en positiv effekt på kritikpunkterne.

Projektet sætter også spørgsmålstegn ved behovet for Beyond Budgeting, i forhold til at se dette værktøj alene som en løsning på kritikpunkterne. Hertil vil det være interessant at undersøge, om Beyond Budgeting i realiteten er en bedre løsning, kontra at lave ændringer i designet af tilgange til budgettets elementer. Dette i forhold til, om det igennem en undersøgelse vil blive fundet signifikant, at motivation, samarbejde, fleksibilitet og andre aspekter, er højere ved Beyond Budgeting. Til sidst ville det endvidere være interessant at undersøge de to designs, fundet igennem analysen, i forhold til hvordan disse ville fungere i praksis, og blive klogere på, hvordan et design af tilgange til budgetelementerne i praksis kan se ud og hvilke fordele dette vil bringe med sig.

Litteraturliste

Abernethy, Margaret A. & Peter Brownell (1999): "*The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 24, Issue 3, pp. 189-204.

Adler, Paul S. & Bryan Borys (1996), "*Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive*", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, No. 1, pp. 61-89.

Ahrens, Thomas & Christopher S. Chapman (2004), "*Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain*", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 271-301.

Arnold, Markus C. & Robert M. Gillenkirch (2015): "*Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 43, pp. 1-16.

Arwidi, Olof & Lars A. Samuelson (1993): "*The development of budgetary control on Sweden – a research note*", *Management Accounting Research*, Vol. 4, Issue 2, pp. 93-107.

Becker, Sebastian D., Matthias D. Mahlendorf, Utz Schäffer & Mario Thaten (2016): "*Budgeting in Times of Economic Crisis*", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33, No. 4, pp. 1489-1517.

Brownell, Peter (1981): "*Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness*", Vol. 56, No. 4, pp. 844-860.

Brownell (1982): "*A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control*", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 4, pp. 766-777.

Brownell, Peter (1983): "*Leadership Style, Budgetary Participation and Managerial Behavior*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 4, pp. 307-321.

- Bruns, William J., Jr. & John H. Waterhouse (1975): "*Budgetary Control and Organization Structure*", *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, pp. 177-203.
- Bunce, Peter, Robin Fraser & Lionel Woodcock (1995): "*Advanced budgeting: a journey to advanced management systems*", *Management Accounting Research*, Vol. 6, Issue 3, pp. 253-265.
- Burrell, Gibson & Gareth Morgan (1979), "*Sociological Paradigms and Organisational Analysis*", part 1, Heinemann Educational Books.
- Chenhall, Robert H. (1986): "*Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis*", *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 2, pp. 263-272.
- Chenhall, Robert H. & Peter Brownell (1988): "*The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 225-233.
- Chow, Chee W., Jean C. Cooper & William S. Waller (1988): "*Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance*", *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 111-122.
- De Paula, F. R. M. (1948): "*Developments in Accounting*", London: Sir Isaac Pitman & Sons.
- Ekholm, Bo-Göran & Jan Wallin (2000): "*Is the annual budget really dead?*", *European Accounting Review*, Vol. 9, Issue 4, pp. 519-539.
- Fisher, Joseph G., Laureen A. Maines, Sean A. Peffer & Geoffrey B. Sprinkle (2002): "*Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Ressource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance*", *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 4, pp. 847-865.

Flamholtz, Eric G. (1983): "*Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2-3, pp. 153-168.

Frow, Natalie, David Marginson & Stuart Ogden (2010): "'Continuous' budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Issue 4, pp. 444-461.

Hansen, Stephen C. (2011): "*A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting*", *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 2, pp. 289-319.

Hansen, Stephen C., David T. Otley & Wim A. Van der Stede (2003): "*Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 95-116.

Hartmann, Frank G. H. & Victor S. Maas (2011): "*The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study*", *Accounting and Business Research*, Vol. 41, No. 5, pp. 439-458.

Harzing, Anee-Wil (2018), "*Journal Quality List*", 62th Edition, 3. april:
https://harzing.com/download/jql_20180403_subject.pdf

Henttu-Aho, Tiina & Janne Järvinen (2013): "*A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective*", *European Accounting Review*, Vol. 22, No. 4, pp. 765-785.

Hirst, Mark K. & Steven M. Lowy (1990): "*The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 5, pp. 425-436.

Hope, Jeremy & Robin Fraser (2003): *"Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From The Annual Performance Trap"*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

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

Libby, Theresa (1999): *"The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 24, Issue 2, pp. 125-137.

Libby, Theresa & R. Murray Lindsay (2010): *"Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice"*, Management Accounting Research, Vol. 21, Issue 1, pp. 56-75.

Lindquist, Tim M. (1995): *"Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance"*, Vol. 7, pp. 122-147.

Magner, Nace, Robert B. Welker & Terry L. Campbell (1995): *"The Interactive Effect of Budgetary Participation and Budget Favorability on Attitudes Toward Budgetary Decision Makers: A Research Note"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, No. 7-8, pp. 611-618.

Marginson, David & Stuart Ogden (2005): *"Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 30, Issue 5, pp. 435-456.

Merchant, Kenneth A. (1981): *"The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance"*, The Accounting Review, Vol. 56, No. 4, pp. 813-829.

Merchant, Kenneth A. (1985): *"Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 10, No. 2, pp. 201-210.

Messner, Martin (2016): *"Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice"*, Management Accounting Research, Vol. 31, pp. 103-111.

Mia (1988): *"Managerial Attitude, Motivation and the Effectiveness of Budget Participation"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 13, No. 5, pp. 465-475.

Mia (1989): *"The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 14, No. 4, pp. 347-357.

Otley, D. T. (1999): *"Performance management: A framework for management control systems research"*, Management Accounting Research, Vol. 10, Issue 4, pp. 363-382.

Parker (2002): *"Twentieth-century textbook budgetary discourse: formalization, normalization and rebuttal in an Anglo-Saxon environment"*, The European Accounting Review, Vol. 11, Issue 2, pp. 305-327.

Pasewark, William R. & Robert B. Welker (1990): *"A Vroom-Yetton Evaluation of Subordinate Participation in Budgetary Decision Making"*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 2, pp. 113-126.

Samuelson, Lars A. (1986): *"Discrepancies Between the Roles of Budgeting"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 11, No 1, pp. 35-45.

Schiff, Michael & Arie Y. Lewin (1970): *"The Impact of People on Budgets"*, The Accounting Review, Vol. 45, No. 2, pp. 259-268.

Shields, J. F. & M. D. Shields (1998): *"Antecedents of Participative Budgeting"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 1, pp. 49-76.

Simons, Robert (1995): *"Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal"*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Sponem, Samuel & Caroline Lambert (2016): ”*Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach*”, Management Accounting Research, Vol. 30, pp. 47-61.

Appendiks

Appendiks 1 – Udvælgelse af tidsskrifter til litteratur review

Liste over godkendte tidsskrifter:

- Accounting Review (the)
- Journal of Accounting Research
- Journal of Finance
- Journal of Financial & Quantitative Analysis
- Journal of Money, Credit & Banking
- Journal of Accounting & Economics
- Journal of Financial Economics
- Accounting, Organizations & Society
- Contemporary Accounting Research
- Review of Financial studies
- Review of Accounting Studies

Disse 11 tidsskrifter er fundet gennem Harzings kvalitets af tidsskrifter under emnet Finance & Accounting (F&A) (Harzing, 2018; 4-6). Tidsskrifterne vurderes ud fra 14 rangeringer. I figur 1 er den bedste rangering markeret med grøn og næstebedst markeret med pink. De rangeringer hvor der kun er to mulige scores, som ved Wie 2008 og Den 2017, er det kun den bedste score der markeres. Så ved Wie 2008 er det kun tidsskrifter med en score på A+ der markeres.

ISSN	Journal	Subject area [Range highest to lowest]	Ejis 2007 4-1	EjisCI 2007 4-1	Wie 2008 A+-A	UQ 2011 1-4	Vhb 2015 A+-D	Abdc 2016 A+-C	EJL 2016 P+-S	Fnege 2016 1*-4	Cnrs 2017 1*-4	Den 2017 2-1	ABS 2018 4*-1	Hoeres 2018 A-C
0001-3072	Abacus	F&A	3	2	A	2	B	A	P	2	3	2	3	A
0001-4788	Accounting and Business Research	F&A	2	2	A	2	B	A	S	3	3	1	3	B
0001-4826	Accounting Review (The) *	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1*	1	2	4*	A
0015-198X	Financial Analysts Journal	F&A	3	3		2	B	A	S	3		1	3	B
0020-7063	International Journal of Accounting	F&A	1	1	A	4	B	A		3	3		3	B
0021-8456	Journal of Accounting Research *	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1	1	2	4*	A
0022-1082	Journal of Finance*	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1*	1*	2	4*	A
0022-1090	Journal of Financial & Quantitative Analysis *	F&A	4	4	A	1	A	A*	P*	1	1	2	4	A
0022-2879	Journal of Money, Credit & Banking	F&A	3	3	A	1	A	A*	P		1	2	4	A
0022-4367	Journal of Risk & Insurance	F&A	2	2	A		A	A	S	2	2	2	3	A
0036-1399	SIAM Journal on Applied Mathematics	F&A	1	1	A			A				2		
0036-1410	SIAM Journal on Mathematical Analysis	F&A	1	1	A							2		
0046-3892	Financial Management	F&A	3	3	A	2	B	A	P	2	2	2	3	A
0095-4918	Journal of Portfolio Management	F&A	3	2		2	B	A	S	3	3	1	2	B
0143-5671	Fiscal Studies	F&A	1	1			C	B			3	1	2	B
0148-4184	Accounting Historians Journal	F&A	1	1		3	C	B		4	3	1	2	B
0148-558X	Journal of Accounting, Auditing and Finance	F&A	3	3	A	2	B	A	S	3	3	1	3	B
0155-9982	Accounting Forum	F&A				3	C	B			4	1	3	C
0165-4101	Journal of Accounting & Economics *	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1	1*	2	4*	A
0198-9073	Journal of the American Taxation Association	F&A				2	B	A					3	
0219-0249	International Journal of Theoretical and Applied Finance	F&A				3	B	B		3	3	1	2	B
0261-5606	Journal of International Money and Finance	F&A	3	3	A	2	B	A	P		2	1	3	A
0267-4424	Financial Accountability and Management	F&A	1	1		2	C	A	S	3	3	2	3	B
0268-6902	Managerial Auditing Journal	F&A	1	1		3	C	B		4	4	1	2	C
0270-2592	Journal of Financial Research	F&A	2	2	A	2	C	A	S	3	3	1	3	B
0270-7314	Journal of Futures Markets	F&A	3	3	A	2	B	A	S	3	3	1	3	B
0275-5319	Research in International Business & Finance	F&A				3		C		4	4	1	2	C
0278-0380	Auditing: a Journal of Practice & Theory	F&A	3	3		2	B	A*	P	2	2	2	3	A

Tabel 1: Oversigt over rangering af tidsskrifter (Harzing 2018; 4-6)

ISSN	Journal	Subject area [Range highest to lowest]	Ejis 2007 4-1	EjisCI 2007 4-1	Wie 2008 A+-A	UQ 2011 1-4	Vhb 2015 A+-D	Abdc 2016 A+-C	EJL 2016 P+-S	Fnege 2016 1*-4	Cnrs 2017 1*-4	Den 2017 1	ABS 2018 4*-1	Hoeres 2018 A-C
0278-4254	Journal of Accounting and Public Policy	F&A	3	3	A	2	B	A	S	2	2	1	3	A
0304-405X	Journal of Financial Economics *	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1	1	2	4*	A
0306-686X	Journal of Business Finance & Accounting	F&A	3	3	A	2	B	A	P	2	2	2	3	A
0307-4358	Managerial Finance	F&A	1	1		4		B		4	4	1	1	C
0361-3682	Accounting Organizations and Society *	F&A	4	4	A+	1	A	A*	P*	1	1	2	4*	A
0378-4266	Journal of Banking & Finance	F&A	3	3	A	1	A	A*	P	1	2	2	3	A
0515-0361	Astin Bulletin: the journal of the International Actuarial Association	F&A					A	A		3	3	2	2	B
0732-8516	Financial Review	F&A	1	1		2	B/C	A	S	3	4	1	3	B
0737-4607	Journal of Accounting Literature	F&A	3	3	A	2	B	A	S	3	3	1	3	B
0739-3172	Issues in Accounting Education	F&A	2	2		2	C	A				1	2	
0748-5751	Journal of Accounting Education	F&A	1	1		2	C	B				1	2	
0752-6180	Finance	F&A						C		2	2			A
0810-5391	Accounting and Finance	F&A	2	2		2	C	A	S	3	3	1	2	B
0823-9150	Contemporary Accounting Research*	F&A	4	3	A	1	A	A*	P*	1	2	2	4	A
0882-6110	Advances in Accounting	F&A	3	2			C	B				1	2	
0888-7993	Accounting Horizons	F&A	3	3	A	2	B	A	S	2	3	2	3	A
0890-8389	British Accounting Review	F&A	1	1		2	C	A	S	3	3	1	3	B
0893-9454	Review of Financial Studies *	F&A	4	4	A+	1	A+	A*	P*	1	1	2	4*	A
0895-5638	Journal of Real Estate Finance and Economics	F&A	2	2		3		A	S	3	3	1	3	B
0896-5803	Journal of Real Estate Research	F&A					B	B				1		
0897-3660	Advances in International Accounting	F&A								3	3			B
0920-8550	Journal of Financial Services Research	F&A	1	1		3	C	A	S	3	3	1	3	B
0924-865X	Review of Quantitative Finance and Accounting	F&A	3	3	A	3	B	B		3	3	1	3	B
0927-538X	Pacific Basin Finance Journal	F&A	1	1		2		A	S	3	4	1	2	B
0927-5398	Journal of Empirical Finance	F&A	3	3	A	2	B	A	P	2	3	2	3	A
0927-7544	Journal of Real Estate Literature	F&A						C				1		
0929-1199	Journal of Corporate Finance	F&A	3	3	A	1	B	A*	P	2	2	2	4	A
0949-2984	Finance & Stochastics	F&A	3	2	A	2	B	A	S	2	3	2	3	A
0951-3574	Accounting, Auditing & Accountability Journal	F&A	2	2	A	1	B	A	S	3	2	2	3	B
0954-1314	Journal of International Financial Management & Accounting	F&A	1	1		3	C	B				1	2	
0960-1627	Mathematical Finance	F&A	3	3	A	1	B	A	S	2	2	2	3	A
0963-8008	Financial Markets, Institutions & Instruments	F&A	3	3		3	C	B		3	3	1	3	B
0963-8180	European Accounting Review	F&A	2	2	A	2	A	A*	P	2	2	2	3	A
0963-9284	Accounting Education: An International Journal	F&A					C	B				1	2	
1030-9616	Accounting Research Journal	F&A				3	C	B				1	2	
1032-3732	Accounting History	F&A					C	B		3	4	1	2	B
1035-6908	Australian Accounting Review	F&A	1	1		3	C	B				1	2	
1042-4431	Journal of International Financial Markets, Institutions & Money	F&A	1	1		2	C	A	S		3	1	3	B
1042-444X	Journal of Multinational Financial Management	F&A	1	1		3		B		4	4	1	2	C
1042-9573	Journal of Financial Intermediation	F&A	3	3	A	2	A	A*	P	2	2	2	4	A
1044-0283	Global Finance Journal	F&A				3	C	B		4		1	2	C
1044-5005	Management Accounting Research	F&A	3	3	A	2	A	A*	P	2	2	2	3	A
1045-2354	Critical Perspectives on Accounting	F&A	2	2	A	2	B	A		3	3	1	3	B
1049-2127	Journal of Management Accounting Research	F&A	2	2	A	1	B	A	S	3	3	2	2	B
1050-4753	Behavioral Research in Accounting	F&A	3	3	A	2	B	A	S	3	3	2	3	B
1052-0457	Research in Accounting Regulation	F&A					C	B					2	
1055-0925	Journal of Economics & Finance	F&A				3	C	B				1		
1057-5219	International Review of Financial Analysis	F&A	1	1		3		A		3	3	1	3	B
1058-3300	Review of Financial Economics	F&A	2	2			B	B		4	4	1	1	C
1059-8596	Journal of Fixed Income	F&A					B	A	S	3	3	1	2	B
1061-9518	Journal of International Accounting, Auditing, & Taxation	F&A					B	B				1	3	
1074-1240	Journal of Derivatives	F&A	2	2	A	3	B	A	S	3	3	2	2	B
1076-9307	International Journal of Finance & Economics	F&A	3	3				B			3	1	3	B
1078-1196	Journal of Applied Corporate Finance	F&A	2	2	A	2	C	A	S			1	1	
1090-6738	International Journal of Auditing	F&A				3	B	A		3	3	1	2	B
1262-2788	Comptabilité - Contrôle - Audit	F&A								2	2			A
1350-486X	Applied Mathematical Finance	F&A	3	3	A		C	B		4		1	2	C
1351-847X	European Journal of Finance	F&A	2	2	A	3	B	B	S	4	4	1	3	
1354-7798	European Financial Management	F&A	2	2	A	2	B	A	S	3	3	1	3	B
1369-412X	International Review of Finance	F&A	2	2		2		A				1		
1380-6645	Review of Derivatives Research	F&A	3	3			A	B		3	4	1	2	B
1380-6653	Review of Accounting Studies *	F&A	3	3	A	2	A	A*	P*	1	1	2	4	A
1386-4181	Journal of Financial Markets	F&A	2	2		2	B	A*	P	2	2	2	3	A
1460-1559	Journal of Computational Finance	F&A	4	3			B	C				1	1	
1467-0895	International Journal of Accounting Information Systems	F&A				2	C	A				1	2	
1469-7688	Quantitative Finance	F&A					B	A	S	3	3	2	3	B

Tabel 1: Oversigt over rangering af tidsskrifter (Harzing 2018; 4-6)

ISSN	Journal	Subject area [Range highest to lowest]	Ejis 2007 4-1	EjisCI 2007 4-1	Wie 2008 A+-A	UQ 2011 1-4	Vhb 2015 A+-D	Abdc 2016 A*-C	EJL 2016 P*-S	Fnege 2016 1*-4	Cnrs 2017 1*-4	Den 2017 2-1	ABS 2018 4*-1	Hoeres 2018 A-C
1471-7727	Information and Organization	F&A	1	1		2	B	A*		2	2	2	3	A
1542-6297	Journal of International Accounting Research	F&A	2	2	A	3	B	A	S	3	3	1	2	B
1542-7560	Journal of Behavioral Finance	F&A					B	A		4		1	2	C
1544-6123	Finance Research Letters	F&A				3	B	B		3	3	1	2	B
1545-9144	Journal of Investment Management	F&A						C				1		
1554-964X	Geneva Risk and Insurance Review	F&A	2	2			C			3	2	1	2	A
1564-5142	Finance & Development	F&A	1	1								1		
1566-0141	Emerging Markets Review	F&A				3		A			3	1	2	B
1572-3097	Review of Finance (formerly European Finance Review) *	F&A	2	2	A		A	A*	P*	1	1	2	4	A
1608-1625	Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics	F&A	2	2		3	C	B				1	2	
1744-9480	Accounting in Europe	F&A					C	B		4		1	2	C
1748-4995	Annals of Actuarial Science	F&A						A*				1		
1815-5669	Journal of Contemporary Accounting and Economics	F&A				2	C	A				1	2	
1934-4554	Financial Markets and Portfolio Management	F&A					C	B		4		1		C
2045-9920	Review of Asset Pricing Studies	F&A						A*	PA	4		2	3	C
2046-9128	Review of Corporate Finance Studies	F&A						A*	PA	4		2	3	C

Tabel 1: Oversigt over rangering af tidsskrifter (Harzing 2018; 4-6)

I tabel 2 nedenfor fremgår, hvilken score der er bedst og næstbedst for de 12 forskellige rangeringer.

Ranking	Skala (højest til lavest værdi)	Bedst score	Næstbedst score
Ejis 2007	4 - 1	4	3
EjisCI 2007	4 - 1	4	3
Wie 2008	A+ - A	A+	
UQ 2011	1 - 4	1	2
Vhb 2015	A+ - D	A+	A
Abdc 2016	A* - C	A*	A
EJL 2016	P* - S	P*	P
Fnege 2016	1* - 4	1*	1
Cnrs 2017	1* - 4	1*	1
Den 2017	2-1	2	
ABS 2018	4* - 1	4*	4
Hceres 2018	A - C	A	B

Tabel 2: Oversigt over bedst og næstbedst score for rangeringerne

11 tidsskrifter har dermed scoret bedst eller næstbedst i de 12 forskellige rankings, og det er disse tidsskrifter, som artiklerne i litteratur reviewet skal være publiceret i. Disse tidsskrifter er fundet gennem Harzing's 62. udgave af kvalitetslisten, publiceret 3. april 2018.

Appendiks 2 – Præsentation af anvendte artikler i litteratur-reviewet

Igennem søgeprocessen er 35 artikler fundet til brug i litteratur reviewet. Artiklerne fremgår nedenfor:

1. Abernethy & Brownell (1999): *"The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study"*
2. Arnold & Gillenkirch (2015): *"Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study"*
3. Arwidi & Samuelson (1993): *"The development of budgetary control on Sweden – a research note"*
4. Becker, Mahlendorf, Schäffer & Thaten (2016): *"Budgeting in Times of Economic Crisis"*
5. Brownell (1981): *"Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness"*
6. Brownell (1982): *"A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control"*
7. Brownell (1983): *"Leadership Style, Budgetary Participation and Managerial Behavior"*
8. Bruns & Waterhouse (1975): *"Budgetary Control and Organization Structure"*
9. Bunce, Fraser & Woodcock (1995): *"Advanced budgeting: a journey to advanced management systems"*
10. Chenhall (1986): *"Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis"*
11. Chenhall & Brownell (1988): *"The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable"*
12. Chow, Cooper & Waller (1988): *"Participative Budgeting: Effects of a Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance"*
13. Ekholm & Wallin (2000): *"Is the annual budget really dead?"*
14. Fisher, Maines, Pfeffer & Sprinkle (2002): *"Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Ressource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance"*

15. Flamholtz (1983): *"Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives"*
16. Frow, Marginson & Ogden (2010): *"'Continuous' budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control"*
17. Hansen (2011): *"A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting"*
18. Hansen, Otley & Van der Stede (2003): *"Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective"*
19. Henttu-Aho & Järvinen (2013): *"A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective"*
20. Hirst & Lowy (1990): *"The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance"*
21. Kenis (1979): *"Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance"*
22. Libby (1999): *"The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting"*
23. Libby & Lindsay (2010): *"Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice"*
24. Lindquist (1995): *"Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance"*
25. Magner, Welker & Campbell (1995): *"The Interactive Effect of Budgetary Participation and Budget Favorability on Attitudes Toward Budgetary Decision Makers: A Research Note"*
26. Merchant (1981): *"The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance"*
27. Merchant (1985): *"Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack"*
28. Mia (1988): *"Managerial Attitude, Motivation and the Effectiveness of Budget Participation"*
29. Mia (1989): *"The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note"*
30. Parker (2002): *"Twentieth-century textbook budgetary discourse: formalization, normalization and rebuttal in an Anglo-Saxon environment"*

31. Pasewark & Welker (1990): *"A Vroom-Yetton Evaluation of Subordinate Participation in Budgetary Decision Making"*
32. Samuelson (1986): *"Discrepancies Between the Roles of Budgeting"*
33. Schiff & Lewin (1970): *"The Impact of People on Budgets"*
34. Shields & Shields (1998): *"Antecedents of Participative Budgeting"*
35. Sponem & Lambert (2016): *"Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach"*