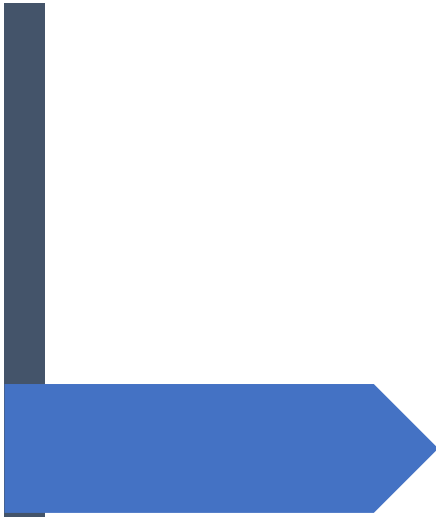




Traditionel Budgettering & Beyond Budgeting

- En teoretisk diskussion af budgettilgangene

Gruppe 33:

Rasmus Kjelder Sørensen

Christian Søgaard Carstens

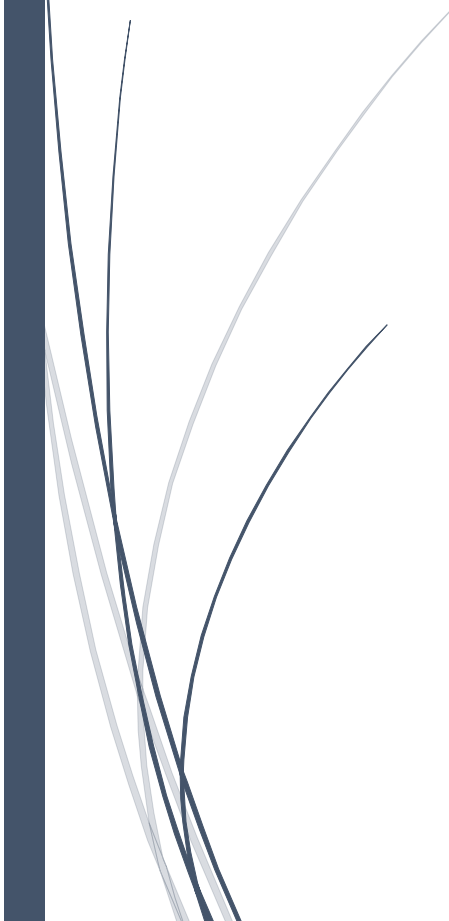
Rasmus Lund Nielsen

Vejleder:

Niels Joseph Lennon



AALBORG UNIVERSITET



Abstract

Throughout the years budgeting has grown to become a central part of management accounting in a wide range of organizations. In recent years there have been a rising criticism to what is generally known as the traditionally way of budgeting. Reaction to this criticism has resolved in the founding of the concept Beyond Budgeting, which conceptualization can be ascribed to Jeremy Hope and Robin Fraser. The main idea, the two authors presents, is that Beyond Budgeting is an entirely abandoning of budgets. Through studies of companies like, Svenska Handelsbanken, Borealis, Volvo, Ikea etc., they have developed a model which best can be described as an alternative general management model. In Beyond Budgeting literature there is three main critical concerns to the traditional way of budgeting. Budgeting is cumbersome and expensive, budgeting is out of kilter with the competitive environment and gaming has risen to unacceptable levels. The “solution” that is given on these concerns in Beyond budgeting literature is the establishment or transformation to a more adaptable organization. Beyond Budgeting does this through the development of six principles of adaptative processes and six principles of radical decentralization. Together the principles describe how to break down vertical organization structures, and how the empowerment of employees and trust in their ability to make decision, is essential for organization’s ability to react in a fast-moving environment.

The authors of this master thesis found the concept Beyond Budgeting interesting, because of its promise to solve some of the well-known concerns surrounding traditional budgeting. The purpose of this master thesis, then became to compare the two “budgeting” models, analyze and discuss how this can affects the management of an organization. This seeks to create an understanding of the effects in new ways to address the budgeting process in organizations. To do so, this master thesis took a theoretical approach, because the authors wished to discuss the theory behind the two models. To reach an analyzing level in this study, the authors chose to use an analyzing frame, based on eight functions of management. This was done, to compare how the two models tries to solve known management decisions in the budgeting process. The methodology of this assignment needed to be more subjective than objective, because the idea was to address and discuss interesting factors in the two budgeting approaches, and hereby point out some of the concerns managers should address when considering one of the budgeting approaches. This thesis hereby does not wish to create a general solution to a problem, but instead to rise attention to concerns in the field of budgeting. To do this the authors of this master thesis, found the understanding of theory attached

to the two budgeting approaches crucial, and both theory has been objectively presented in this thesis.

The results of this thesis show that the management approach in the two models differs in the demand to management style. In the traditional budgeting approach, the top management tends to be the controlling and decision-making part of an organizations budgeting process. In Beyond Budgeting, on the other hand, a manager must be able to trust in employees' ability to make decision, and the manager tends to take a coaching role. To create a Beyond Budgeting organization there is also great demands to sharing information and an ability to balance a competitive behavior with a collaborative environment. This requires the right employees in the correct positions, which support a Beyond Budgeting environment and creates a Beyond Budgeting identity. The results of this master thesis also implicate, that the Beyond Budgeting theory, lacks an answer to how to solve a demand of a budget, that often is required from shareholders and stakeholders. Furthermore, this thesis shows that there can be an ideological barrier for introducing a new management model. Finally, the results show, that there is a need for more field research in the literature of Beyond Budgeting. This conclusion was drawn, because a study of the Beyond Budgeting literature, showed only few case-based studies of companies who has implemented Beyond Budgeting, which can be a reaction that shows only few companies has adapted the approach of Beyond Budgeting. Hereby it is hard to draw conclusions concerning the impact of the theory in real life.

Indholdsfortegnelse

1 Indledning.....	1
1.1 Problemfelt.....	3
1.2 Problemformulering.....	3
1.3 Afgræsning.....	4
2 Videnskabsteori og Metode	6
2. 1 Videnskabsteori ved Burrell og Morgan	6
2.1.1 Assumptions of the nature of social science	7
2.1.2 Assumptions about nature of society.....	15
2.1.3 Fire paradigmer – Burrell og Morgan	15
2.2 Metode	16
2.2.1 Dataindsamling.....	17
2.2.2 Validitet og reliabilitet	17
2.2.3 Projekt design	18
3 Teori.....	20
3.1 Traditionel budgettering	20
3.1.1 Budgettering i et historisk perspektiv	20
3.1.2 Budgettets formål.....	21
3.1.2.1 Anthony et al.	22
3.1.2.2 Horngren et al.	25
3.1.2.3 Atkinson et al.....	26
3.1.2.4 Thisted's ni formål.....	27
3.1.2.5 Afrunding af budgettets formål	32
3.1.3 Den traditionelle budgetmodel	32
3.1.4 Budgetprocessen	38
3.1.5 Kritik af traditionel budgettering.....	44
3.2 Beyond Budgeting	48
3.2.1 Beyond Budgeting i et historisk perspektiv	48
3.2.2 Udfordringer for traditionel budgettering.....	49
3.2.3 Fordelene ved Beyond Budgeting	50
3.2.4 Ledelse gennem adaptive processer – kontinuerlige adaptive processer	51
3.2.5 Radikal decentralisering – en kultur for team-baseret ansvar for resultater.....	58
3.2.6 Kritik af Beyond Budgeting	62

4 Analysemodel	64
5 Analyse.....	69
5.1 Planlægning og prioritering	69
5.2 Kontrol	71
5.3 Delegering.....	72
5.4 Koordination	74
5.5 Motivationsskabelse.....	75
5.6 Interaktionsskabelse.....	77
5.7 Synliggørelse.....	78
5.8 Identitetsskabelse.....	79
5.9 Delkonklusion på analysen	80
6 Diskussion	81
6.1 Planlægning og prioritering	81
6.2 Kontrol	84
6.2.1 Kontrol og mentalitet	84
6.3 Delegering.....	86
6.4 Koordination	88
6.5 Motivationsskabelse.....	88
6.6 Interaktionsskabelse.....	91
6.7 Synliggørelse.....	92
6.8 Identitetsskabelse.....	93
6.9 Reflekterende diskussionspunkter over de to budgettilgange	94
7 Konklusion	97
7.1 Perspektivering og refleksion	100
8 Litteraturliste	102

1 Indledning

Budgettering indgår som et væsentligt element i de fleste virksomheders økonomistyring, og anses som værende en del af det interne regnskab. Økonomistyring i virksomheder omfatter de økonomiske konsekvenser, der opstår som følge af handlinger og beslutninger, og økonomistyring kan defineres ved følgende citat af Andersen og Rhode:

”De processer, ledelsen iværksætter med henblik på at træffe bevidst målrettede beslutninger omkring valg af aktiviteter og udnyttelse af ressourcer således, at virksomhedens mål opfyldes bedst muligt.” (Andersen & Rhode, 2007, s. 9)

Det fremgår af citatet ovenfor, at økonomistyring er centraliseret omkring ledelsesbeslutninger og følgerne af disse. Beslutninger kan foretages på forskellige niveauer ud fra deres tidshorisont. Dette opdeles typisk i på et strategisk, taktisk og operationelt niveau. På det strategiske niveau hersker en længerevarende tidshorisont, der typisk strækker sig mellem 2 til 10 år. På dette niveau er det beslutninger om hvilke strategiske målsætninger, en virksomhed i fremtiden ønsker at opnå. På det taktiske niveau er tidshorisonten kortere, hvilket typisk vil være en måned til maksimalt et par år. Beslutninger på det taktiske niveau er kendetegnende ved at dække en fastlagt periode og søge at forudsige de faktorer, der kan påvirke virksomheden og derigennem styre virksomheden i retningen af dens fastlagte målsætninger og delmål. Det sidste niveau hvormed beslutninger kan foretages, kaldes det operative niveau. På dette niveau er der en tidsmæssig sammenhæng mellem handlinger og beslutninger, hvor tidsforskellen mellem beslutning og handling oftest er meget kort. Beslutningerne på dette niveau er de praktiske tiltag, som skal være med til at opfylde de rammer og mål, der fastlægges på først det strategiske og herefter det taktiske niveau (Andersen & Rhode, 2007).

Det fremgår af ovenstående, at en stor del af økonomistyring forbundet med planlægning. Sideløbende vil økonomistyring i en virksomhed ofte også dække over en registrerings-, rapporterings- og kontrolopgave. Indenfor hver opgave findes der mange værktøjer og metoder, hvormed en virksomhed kan styre dens økonomi. Denne alsidighed gør, at der er stor differentiering i virksomheders økonomistyring og sammensætningen heraf, hvilket betyder at den enkelte virksomhed tilpasser styringen, således denne opfylder de krav og situationer denne har. Dette vil derfor også gøre sig gældende i virksomheders budgetteringsproces (Andersen & Rhode, 2007).

Som det blev beskrevet øverst i indledningen, er budgettering et væsentligt element i de fleste virksomheders økonomistyring, og som begreb kan dette dateres tilbage til 1920'erne (Thisted, 2004). En overordnet definition af budgettering kan ifølge Andersen og Rhode præciseres således:

"Ved budgettering forstås et periodisk valg af handlingsprogram, ledsaget af en periodisk økonomisk konsekvensprognose." (Andersen & Rhode, 2007, s. 69)

Citatet vidner om, at budgettering som et periodisk valg hører ind under det førnævnte taktiske niveau. Med dette forstås, at budgettet ofte vil være en handlingsplan for en fastlagt periode, hvilket betyder at budgettering placerer sig indenfor planlægningsopgaven. Dertil kommer, at mange virksomheder også inddrager budgetter i kontrolopgaven i forbindelse med budgetopfølgning. I praksis fylder budgettet og processen hermed meget og danner grundlag for mange ledelsesbeslutninger. Ifølge Hope og Fraser bruger ledelsen i en virksomhed op til 30 % af deres tid på budgetter, mens medarbejderne i økonomiafdelingen bruger omkring en fjerdedel af deres tid herpå. På baggrund af dette kan budgettet derfor anses som værende en større arbejdsopgave i en virksomheds daglige virke (Hope og Fraser, 2003a).

At der er stor alsidighed i måderne, hvormed virksomheder anvender budgetter i både proces og formål, har gennem årene ligeså resulteret i stor alsidighed i forskningen heraf. Med dette forstås at forskere har valgt at studere budgettet med forskellige udgangspunkter og indgangsvinkler. Læses Covalski et al.'s artikel *Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration* (2007), fremgår det, at budgettering er et af de mest gennemforskede områder inden for økonomistyring (Covalski, et al., 2007). I artiklen fremgår det endvidere at forskningen af budgetter ikke blot centraliseres omkring økonomisk forskning, men at budgettets rolle og formål også forskes i med både psykologiske og sociologiske indgangsvinkler. Dette viser, at budgettet kan varetage mange forskellige roller. Anskues budgettets rolle og formål eksempelvis ud fra et økonomisk perspektiv, vil forskningsområdet ifølge Covalski et al. blandt andet fokusere på cost-benefit forholdet mellem ejer og ansatte. I det psykologiske perspektiv er det de impliceredes reaktioner og holdninger til budgettet, som anskues, og ved det sociologiske perspektiv har forskningen hovedsageligt fokuseret på det organisatoriske arbejde, der ligger bag budgetprocessen i komplekse virksomheder. Selvom indgangsvinklerne og den metode forskere arbejder under er forskellige, tager de afsæt i de samme praktiske bekymringer til budgettet (Covalski et al., 2007).

Det fremgår af ovenstående, har der løbende været praktiske bekymringer til budgettet, hvilket har udmøntet sig i kritik af måden hvormed der traditionelt budgetteres. De største kritikpunkter

forløber sig på, at den traditionelle budgetteringsmetode i praksis ikke er værdiskabende og optager for meget tid (Sandalgaard & Bukh, 2009). Kritikken har ført til, at forskere har søgt alternative metoder til fremgangsmåden, hvormed virksomheder kan ændre deres budgetteringsproces. En af de mest omdiskuterede metoder blev i 1990'erne udviklet af Hope og Fraser og kendes som *Beyond Budgeting*. Tilhængere af metoden har sidenhen oprettet organisationen *Beyond Budgeting Round Table*, som søger at udbrede og vejlede i metoden. Beyond Budgeting er en radikal forandring til den traditionelle budgetteringsmetode, der søger helt at erstatte og derefter forkaste denne (Sandalgaard & Bukh, 2009).

1.1 Problemfelt

Dette problemfelt har til formål at give læseren indblik i de bagvedliggende tanker, som knytter sig til specialets problemformulering. Herved bliver dette afsnit en udredelse af, hvorledes problemformuleringen er blevet specificeret. Dette speciale arbejder med problemstillinger, der knytter sig til budgettering. Som det blev introduceret i indledningen, opstod begrebet Beyond Budgeting på baggrund af kritik til den traditionelle budgetteringsmetode. Dette speciale ønsker i forbindelse hermed at undersøge, hvordan Beyond Budgeting udfordrer den traditionelle budgetteringsmetode. Formålet bliver i denne forstand ikke at vurdere hvilken af de to metoder, som er bedst, men at lave en teoretisk sammenligning, hvorigennem det undersøges hvilke krav de to budgettilgange kræver af ledelsen. Det ledelsesmæssige perspektiv er valgt på baggrund af, at budgettering som tidligere nævnt er en central ledelsesopgave og herfor et passende sammenligningsgrundlag. På baggrund af dette anses det som værende vigtigt at lave en grundig gennemgang af de to modeller for herefter at kunne anvende dem i den teoretiske analyse og den efterfølgende diskussion.

Ovenstående tanker har bidraget til, at dette speciale vil arbejde med følgende problemformulering.

1.2 Problemformulering

Hvordan adskiller ledelsesfunktionerne i Beyond Budgeting sig fra traditionel budgettering og hvilke konsekvenser kan der være forbundet med at overgå fra traditionel budgettering til Beyond Budgeting?

1.3 Afgræsning

Afgræsningen i indeværende speciale har til formål at vise de relevante til- og fravalg, der danner rammen for, hvordan problemformuleringen kan besvares. Med dette forstås, at der i denne afgræsning præciseres, hvilke valg der er foretaget, og på hvilket grundlag de er foretaget.

Det findes relevant at klarlægge, hvorfor dette speciale tager et teoretisk udgangspunkt og ikke en praktiskorienteret empirisk case-undersøgelse. Dette valg er foretaget af flere grunde. Først er det ikke hensigten at vurdere om den ene model er bedre eller dårligere end den anden. Dette vil efter dette speciales forfatteres opfattelse være umuligt at vurdere, da virksomheders budgettering er individuelt bestemt af markedsvilkår, kultur og andre faktorer. For det andet er den praktiske udbredelse af Beyond Budgeting beskeden, hvilket beskrives af flere kilder, heriblandt Sandalgaard og Bukh (2009). Tilmed skriver Bukh: *"Den samme virksomhed med og uden budget kan ikke sammenlignes."* (Bukh, 2005, s. 12), hvorved et praktisk casestudie mister validitet, hvorfor dette er fravalgt. Og med lav udbredelse af konceptet er der svært at identificere to sammenlignelige virksomheder med sammenlignelige vilkår. Dette anses også som værende grunden til, at den praktiskorienterede empiri ofte er centraliseret omkring spørgeskemaundersøgelser. Her tænkes eksempelvis på undersøgelser foretaget af Sandalgaard og Bukh (2009) og Libby & Lindsay (2010). I denne antagelse ses der bort fra Hope og Frasers praktiske undersøgelser, hvilke kun består af succeshistorier, hvilket kan være et udtryk for, at de som fortalere herfor gerne vil "sælge" ideen om Beyond Budgeting.

Det er i forlængelse af ovenstående ikke fundet relevant at indsamle empiri i form af eksempelvis interview, da relevansen heraf er uklar. Med dette forstås, at et interview til at underbygge litteraturen ville være præget af subjektive erfaringer med den ene eller anden tilgang, og derfor blot ville være et udtryk for situationen og forståelsen hos det pågældende individ eller virksomheden.

Budgettering er et udbredt og veldiskuteret fænomen inden for økonomisk litteratur. Dette speciale afgrænses til at fokusere på den generelle forståelse af traditionel budgettering og Beyond Budgeting. Hermed afgrænses der fra at inddrage andre budgetteringsmodeller og metoder, da dette ikke har relevans for besvarelse af problemformuleringen. Her tænkes eksempelvis på Activity Based Budgeting, Zero-Based Budget etc.

Der bliver i specialet præsenteret en række teknikker eller værktøjer såsom variansanalyser, rullende forecast, Balanced Scorecard, trendanalyser osv. En dybere udredelse om praktisk anvendelse af disse teknikker og værktøjer findes ikke relevant for besvarelsen af dette speciales

problemformulering. Dette ville også medføre en anselig udvidelse af teoriafsnittet, hvilket ikke er ønskværdigt, da omfanget af specialet er begrænset. Både den traditionelle budgettering og Beyond Budgeting, som det vil blive introduceret, bygger på en forudgående udformning af strategi. Dette speciale afgrænses dog til at undersøge selve processen ved de to modeller, og hvordan strategi konkret udformes, findes således ikke relevant for dette speciale.

2 Videnskabsteori og Metode

Metoden i et videnskabeligt værk fremstår som det styrende element, der viser hvorledes skribenterne arbejder med den opstillede problemformulering. Dette betyder, at metoden beskriver og foreskriver hvilke metodikker, som anvendes for at besvare problemet. På den baggrund er formålet med dette metodeafsnit at give læseren af dette speciale indsigt i hvilke bagvedliggende tanker, valg og handlinger, der står som grundlaget for udførelsen af specialet. Afsnittet vil introducere og uddybe specialets videnskabsteoretiske afsæt, for at vise hvorledes metoden er udvalgt. Til dette formål anvendes i indeværende speciale Gibson Burrell og Gareth Morgans sociovidenskabsteoretiske dimensioner. Valget af Burrell og Morgans dimensioner er et bevidst valg, der er opstået på baggrund af specialets tilknytning til økonomistyring, hvilket anses for at figurere under samfundsvidenskaben.

Selve metodeafsnittet vil først forholde sig til Burrell og Morgans fire paradigmer og de bagvedlæggende valg. Det anses yderligere relevant at forholde sig kritisk til valget af metode, og derfor vil der i forlængelse heraf blive inddraget et kritisk syn på Burrell og Morgans paradigmer, hvor dette speciale vil inddrage kritikken opstillet af Wai Fong Chua. Sidst vil metodeafsnittet indeholde en beskrivelse af dataindsamling og behandlingen af dette, samt hvordan dette speciale forholder sig til reliabilitet og validitet.

2. 1 Videnskabsteori ved Burrell og Morgan

I forbindelse med deres videnskabsteoretiske studier udgav Burrell og Morgan i 1979 deres publikation *Sociological paradigms and organizational analysis*. Udgivelsen er en samling af Burrell og Morgans videnskabsteoretiske studier, hvori det beskrives hvordan en skribent kan udføre et videnskabeligt arbejde. I selve publikationen opstiller de to forskere et værktøj bestående af en række videnskabsteoretiske beslutninger, hvorved en skribent på baggrund heraf udvælger metoden og de metodikker, der i sammenspil skal besvare den opstillede problemformulering. I dette speciale anvendes Burrell og Morgans værktøj yderligere som et element, der har til formål at strukturere metodeafsnittet og herigennem gøre det muligt for læseren, at identificere på hvilket videnskabsteoretisk grundlag specialet er udført. Dette skal også bidrage til at give læseren forståelse for hvilke metodikker, som er anvendt til at opnå en konklusion på problemstillingen.

Værktøjet som Burrell og Morgan opstiller er centraliseret omkring udvælgelse af paradigmer og identifikation hermed. Paradigmer og forståelsen heraf er i videnskabsteorien et centralt diskussionsemne, og derfor hersker der adskillelige separate teorier og subjektive syn på, hvordan

dette defineres og forstås. Dette speciale vælger tilnærmelsesvis at følge Burrell og Morgans synspunkter, dog med et kritisk syn på visse parametre i deres teori.

Ifølge Burrell og Morgans er det essentielt for gyldigheden, at skribenten definerer hvilke grundlæggende tanker, der ligger bag et metodevalg, da dette har stor indflydelse på hvordan et værk både udarbejdes og forstås. Dermed bliver metodevalget og de dertilhørende videnskabsteoretiske overvejelser styrende for de resultater og konklusioner, der foreligger i et videnskabeligt arbejde (Burrell & Morgan, 1979).

Som beskrevet indeholder Burrell og Morgans førnævnte publikation et værktøj, der opstiller paradigmer og herved gør det muligt at vise hvilket paradigme der arbejdes ud fra. Til opbygningen af værktøjet arbejder Burrell og Morgan med to videnskabsteoretiske dimensioner, der henholdsvis beskrives som; *assumptions of the nature of social science* og *assumptions about the nature of society* (Burrell & Morgan, 1979). Følgende to underafsnit søger at beskrive de to dimensioner og afdække delelementerne i hver af disse. Løbende vil der blive taget stilling til, hvordan dette speciale forholder sig til disse delelementer og hvilke valg der foretages i forbindelse med dette.

2.1.1 Assumptions of the nature of social science

Dette afsnit har til formål at afdække hvorledes Burrell og Morgan behandler den filosofiske debat om forståelse og forklaring af sociovidenskabsteoretiske antagelser.

“All social scientists approach their subject via explicit or implicit assumptions about the nature of the social world and the way in which it may be investigated.” (Burrell & Morgan, 1979, s. 1)

Af ovenstående citat kan det udledes, at forskere ifølge Burrell og Morgan har forskellig forforståelse og opfattelse af virkeligheden, hvilket har indflydelse på, hvordan de vælger at undersøge og behandle et emne eller en problemstilling. For at gøre en læser i stand til at identificere hvilke grundlæggende antagelser, der i et skriftligt arbejde har medført til valg af metoden, opstiller Burrell og Morgan en oversigt, jævnfør figur 1, med fire niveauer. Som det fremgår af figuren, er *assumptions of nature of social science* delt op i to modpoler henholdsvis en objektiv og subjektiv dimension. Under de to modpoler har Burrell og Morgan defineret fire trin, som hver repræsenterer de antagelser en skribent måtte have i forbindelse med udførelsen af et videnskabeligt værk. De fire trin er ontologi, epistemologi, menneskelig natur og metodologi. Ifølge Burrell og Morgan er antagelserne eller valgene, der foretages på de tre første trin afgørende for hvilken metodologi, der vælges og følges, hvilket følgende citat bevidner:

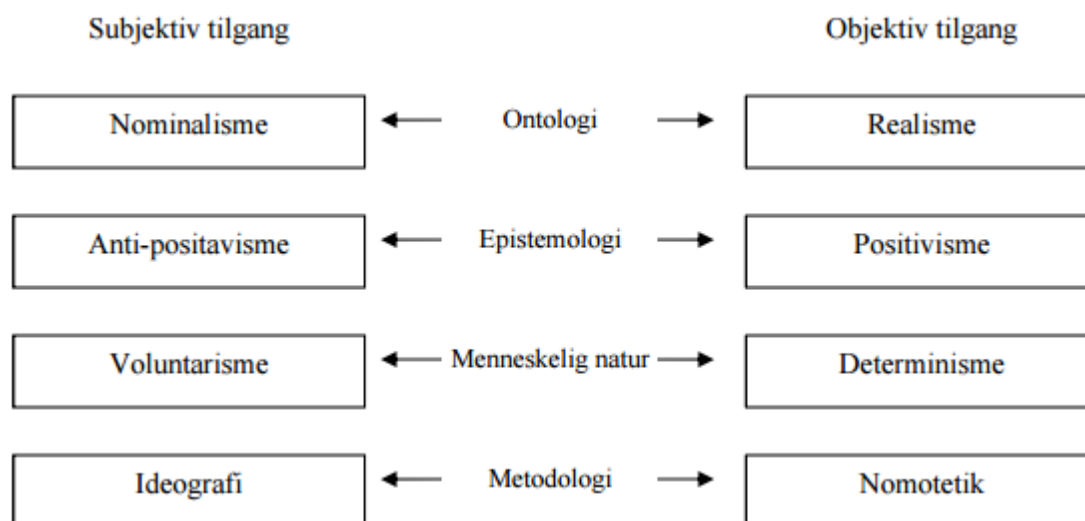
“The three sets of assumptions outlined above have direct implications of methodological nature. Each one has important consequences for the way which one attempts to investigate and obtain ‘knowledge’ about the social world” (Burrell & Morgan, 1979, s. 2)

Følgende vil elementerne i figur 1 blive forklaret, hvorefter der redegøres for hvordan dette speciale placerer sig i forhold til subjektivitet og objektivitet på de fire trin. Med dette forstås at denne rapport anskuer subjektivitet og objektivitet som værende ekstremer og modpoler, hvorimellem en undersøger kan vælge at placere sig. Hvordan Burrell og Morgans opdeling i den subjektive og objektive dimension skal forstås, har netop været genstandsfelt for flere videnskabsteoretiske debatter. Her kan Wai Fong Chua’s artikel *Radical Developments in Accounting Thought* fremhæves, hvori hendes kritik netop omkredser denne debat. Hun skriver blandt andet:

“First, all the assumptions are presented as strict dichotomies; for example, one either assumes that human beings are determined by their societal environment or they are completely autonomous and free-willed.” (Chua s. 626)

Denne kritik er et tegn på den tvivl, som kan opstå ved brugen af Burrell og Morgans paradigmeidentifikation, da det er uklart hvorledes en skribent bør og kan forholde sig i forhold til de opstillede modpoler i figur 1. Forfatterne af dette speciale er dog som beskrevet af den overbevisning, at det er muligt via grundig begrundelse at placere sig et givent sted mellem subjektivitet og objektivitet. Et yderligere argument for denne overbevisning er Burrell og Morgans eget brug af ordet ekstremer til at forklare opdelingen i subjektivitet og objektivitet, når de i deres artikel gennemgår deres teori (Burrell & Morgan, 1979).

Figur 1 - Assumptions of the nature of social science (Den subjektive og objektive dimension)



Kilde: Egen tilvirkning af (Burrell & Morgan, 1979, s. 3)

Ontologi

Ontologi er i sin grundessens et filosofisk spørgsmål om, hvordan et individ forstår og definerer virkeligheden. Det er altså en antagelse, som definerer den virkelighed eller det område en forsker ønsker at belyse. Dette er en særdeles vigtig antagelse, da dette har betydning for hvad der anses for værende virkeligt, og derfor hvordan en undersøgelse kan og bør foretages. Burrell og Morgan opdeler antagelsen om ontologi i en subjektiv og en objektiv tilgang, således en skribent kan illustrere eller forklare en læser, hvilket ontologisk udgangspunkt et skifteligt arbejde er udført under (Burrell & Morgan, 1979).

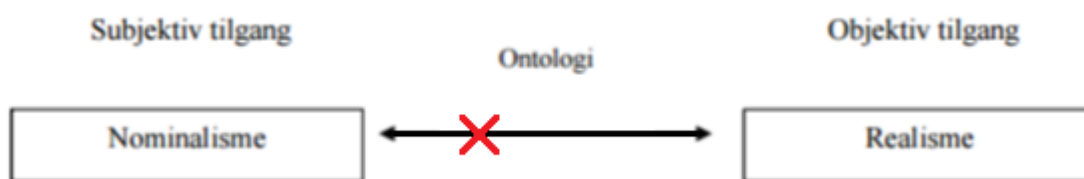
Nominalisme er som det kan ses i figur 1 den subjektive tilgang i Burrell og Morgans grafiske opstilling. Under nominalismen er det individets egen forståelse af virkeligheden, som tillægges betydning og der arbejdes ud fra, at virkeligheden opstår gennem individers egne subjektive holdninger og forståelser. Dermed bliver det ontologiske udgangspunkt, at virkeligheden kan opfattes forskelligt fra individ til individ (Burrell & Morgan, 1979).

Realisme fremgår af figur 1 som modpol til nominalismen og er centraliseret omkring objektivitet. Virkeligheden under realismen eksisterer uafhængigt af individet og kan derfor observeres og anskues helt objektivt (Burrell & Morgan, 1979).

Indeværende speciales ontologiske antagelser

Dette speciales ontologiske antagelser er aftrykt af, hvordan forfatterne anser det for værende muligt at forstå den virkelighed, der knytter sig til specialets emne. Dette speciale tager, som tidligere beskrevet, udgangspunkt i en samfundsvidenskabelig problemstilling indenfor økonomistyring. Forfatterne er af den ontologiske overbevisning, at virkeligheden indenfor økonomistyring indeholder delelementer, som kan måles og anskues objektivt. Her tænkes eksempelvis på registrering til et IT-system. Det er dog forfatterernes klare overbevisning, at forståelsen for det bredere virkelighedsbillede skal findes i subjektive forståelser. Et argument herfor er, at økonomistyring som tidligere beskrevet foreskriver at der tages beslutninger. Beslutninger kan forstås som individers subjektive løsninger på en udfordring eller et problem. Ordet styring dækker netop over handlinger og beslutninger, hvis karakter og opfattelse kan variere fra individ til individ. Dette speciale søger indenfor økonomistyring at afdække en problemstilling vedrørende budgetter, hvilket på lige fod med økonomistyring indeholder en række subjektive beslutninger og handlinger. Derfor har dette speciale det ontologiske synspunkt, at det samlede virkelighedsbillede her bedst kan forstås gennem subjektive antagelser. Hermed vil dette speciales ontologiske udgangspunkt være overvejende nominalistisk, dog med forbehold for at viden om delelementer af virkeligheden kan opnås gennem realismen. Placering er for at skabe en illustrativ forståelse søgt visualiseret på figur 2

Figur 2 - Ontologi



Kilde: Egen tilvirkning af (Burrell & Morgan, 1979, s. 3)

Epistemologi

Det næste trin Burrell og Morgan præsenterer indenfor assumptions of the nature of social science er jævnfør figur 1 antagelsen om epistemologi. Dette kendes også som erkendelseslære og handler grundlæggende om, hvordan en forfatter af et videnskabeligt værk indsamler og videreformidler viden. Burrell og Morgan beskriver dette fænomen på følgende måde:

” These are assumption about the ground of knowledge – about how one might begin to understand the world and communicate this as knowledge to fellow human beings.” (Burrell & Morgan, 1979, s. 1)

Af citatet kan udledes at erkendelsen af hvad viden er, og hvordan denne kan videregives til andre, er essensen af epistemologien. Herved er det spørgsmålet om, hvordan en given forsker forstår og anerkender viden for at kunne formidle det sandfærdigt. Med dette forstås, at forskeren skal have en antagelse om hvilken viden, som kan opfattes som sand, og dermed hvilken viden der kan og bør videreformidles. Hermed findes der indenfor erkendelseslæren en række epistemologiske tilgange, der beskriver hvordan viden forstås og formidles. Burrell og Morgan har i deres model jævnfør figur 1 delt epistemologi op i en subjektiv pol kaldet antipositivismen og en objektiv modpol kaldet positivismen (Burrell & Morgan, 1979).

Antipositivismen fremstår som den subjektive tilgang til epistemologien, hvor en forsker erhverver sig viden ved at studere individer. Hermed erkender antipositivisten viden som værende noget, der kan opstå på baggrund af andres forståelser. Dette medfører at antipositivismen ikke søger at generalisere viden, men derimod tillægger fortolkninger heraf betydning (Burrell & Morgan, 1979).

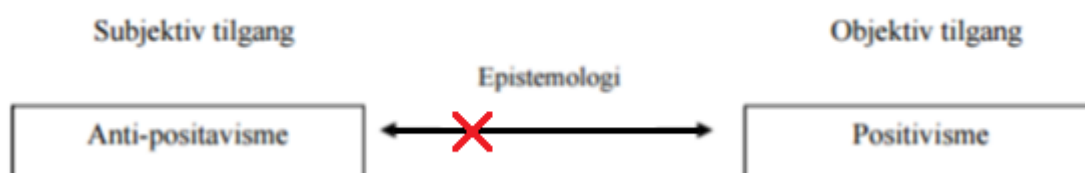
Positivismen er som det fremgår af figur 1, af objektiv karakter. Under positivismen arbejdes der med den erkendelse, at viden opnås gennem observationer, hypotesebesvarelser og søgningen efter kausale sammenhænge. Hermed søger den positivistiske forsker at generalisere viden og på baggrund af dette skabe videnskabelige konklusioner (Burrell & Morgan, 1979).

Indeværende speciales epistemologiske antagelser

Grundlæggende har dette speciale den opfattelse, at viden til en vis grad kan genereres og formidles objektivt, her tænkes eksempelvis på en redegørende udredelse af en model eller et fænomen. Modsætningsvis vil formidling af ny viden bære præg af undersøgerens subjektive opfattelser. Dette speciale har den epistemologiske antagelse, at budgetter ikke kan fremstå som en generalisering, der objektivt kan anvendes sammenligneligt af alle virksomheder. Hermed anses budgetter for at være subjektivt tilpasset til enkelte virksomheder og situationer. Dette betyder at dette speciale har en antagelse om, at budgetter og budgetmetoder kan forstås og fortolkes forskelligt fra individ til individ. Dette speciales epistemologiske udgangspunkt hælder som følge heraf mod polen antipositivismen.

På baggrund af ovenstående vil dette speciale søge at opretholde en objektivitet i redegørelsen af budgetmetoderne, hvor analysen og diskussionen vil være af fortolkende karakter. Dette medfører yderligere en erkendelse om, at resultaterne der foreligger i dette speciale, i teorien ikke kan betegnes som værende "sand" for andre end forfatterne, hvilket i antipositivistisk øjemed stemmer overens med at der ikke søges generaliseringer. Læseren af dette speciale skal derimod ansføres til at reflektere over resultaterne i stedet for at godtage dem som generaliserende "naturlovmæssigheder". Som ved ontologien er de epistemologiske antagelser i indeværende speciale søgt illustreret på figur 3.

Figur 3 - Epistemologi



Kilde: Egen tilvirkning af (Burrell & Morgan, 1979, s. 3)

Menneskelig natur

Det tredje trin jævnfør figur 1 er menneskelig natur, som ifølge Burrell og Morgan rummer den filosofiske debat omkring den menneskelige natur, hvilket de beskriver på følgende måde:

"...is a third set of assumptions concerning human nature and in particular the relationship between human beings and their environment. All social science clearly must be predicated upon this type of assumption since human life is essentially the subject and object of enquiry." (Burrell & Morgan, 1979, s. 2)

Af ovenstående citat kan det udledes, at antagelsen om menneskelig natur er spørgsmålet om, hvorved et individ kan anskues som et produkt af dennes omgivelser, eller om individet fremstår med selvstændighed og handler ud fra egen fri vilje. Hertil opstiller Burrell og Morgan atter en subjektiv og objektiv modpol (Burrell & Morgan, 1979).

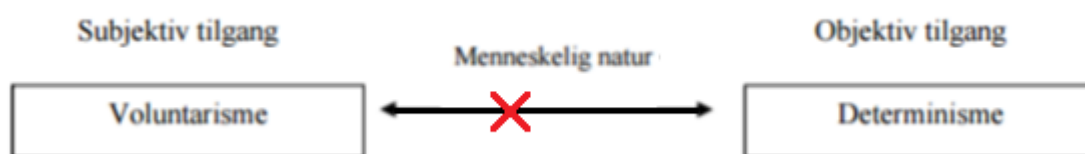
Voluntarismen er jævnfør figur 1 den subjektive tilgang, hvor individets autonomi og dennes frie vilje er i fokus. Hermed er individet i stand til frit at agere upåvirket af både omverdenen og miljøet, hvori det færdes (Burrell & Morgan, 1979).

Determinisme er modpolen til voluntarismen og hermed den objektive tilgang til den menneskelige natur. Under determinismen er individets ageren styret af både omverdenen og miljøet, som det befinder sig i. Hermed kan individets handlinger forstås som værende betinget af dennes eksterne omgivelser (Burrell & Morgan, 1979).

Indeværende speciales antagelser om menneskelig natur

Dette speciale anser antagelsen om den menneskelige natur for værende et spørgsmål om det samfund som undersøges og dennes kultur. Tankegangen bag dette argument er, at nogle samfund og kulturer er mere låste og traditionsbundne, hvilket betyder at individet i en sådan kultur, i højere grad vil kunne forventes at være et aftryk af miljøet, hvori det færdes. I den vestlige verden, som er genstandsfelt for dette speciale, er individer i højere grad i stand til at agere ud fra egen fri vilje og ambitioner. Hermed nærmer denne rapport sig den subjektive modpol voluntarisme, men dog ikke helt ekstremt, da det antages at alle individer til en vis grad er påvirket af faktorer i miljøet, hvori dette vokser op. Dette er illustreret på figur 4.

Figur 4 - Menneskelig natur



Kilde: Egen tilvirkning af (Burrell & Morgan, 1979, s. 3)

Metodologi

Det sidste og fjerde trin i Burrell og Morgans assumptions of the nature of social science er jævnfør figur 1 metodologi. Dette trin fremkommer, som tidligere beskrevet, som et aftryk af valgene foretaget på de tre foregående trin. Burrell og Morgan definerer dette således:

“The three sets of assumptions outlined above have direct implications of a methodological nature. Each on has important consequences for the way which one attempts to investigate and obtain ‘knowledge’ about the social world.” (Burrell & Morgan, 1979, s. 2)

Af citatet fremgår det tydeligt, at antagelserne om ontologi, epistemologi og menneskelig natur har en direkte indflydelse på den metode, en forsker anvender til at besvare en given problemformulering. Det ses som ved de andre trin jævnfør figur 1, at Burrell og Morgan også her

deler spørgsmålet om metodologi op som ekstremer i henholdsvis en subjektiv og objektiv pol (Burrell & Morgan, 1979).

Ideografien er den subjektive metodetilgang og kan ifølge Burrell og Morgan defineres på følgende måde:” *The ideographic approach to social science is based on the view that one can only understand the social world by obtaining firsthand knowledge of the subject under investigation.*” (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Af dette citat kan udledes, at den ideografiske metode søger forståelse gennem førstehåndsviden. Hermed forsøger en forsker at få indsigt i relationer og unikke fænomener gennem kvalitative undersøgelser og kilder. Dette kan eksempelvis være gennem interviews eller observationer, men også artikler og dokumenter, der kan tilføre forståelse for et fænomen eller en situation. (Burrell & Morgan, 1979)

Nomoetikken er den objektive modpol til ideografien. Burrell og Morgan beskriver den nomoetiske metodetilgang på følgende måde:” *The nomothetic approach to social science lays emphasis on the importance of basing research upon systematic protocol and technique.*” (Burrell & Morgan, 1979, s. 6). Hermed fremstår nomoetikken som en metodetilgang hvori en undersøgelse struktureres efter klare systematiske retningslinjer. Den nomoetiske forsker søger dermed at skabe en generel forståelse gennem kvalitative dataanalyser såsom spørgeskema, personlighedstest og andre velstrukturerede undersøgelsesmetoder (Burrell & Morgan, 1979).

Indeværende speciales metodologiske antagelser

Som tidligere beskrevet er det antagelserne på de tre første trin, som afgør hvorledes dette speciales metodologiske udgangspunkt er blevet til. På denne baggrund vil dette speciale søge i retningen af ideografien, hvormed metoden vil være af overvejende kvalitativ karakter, hvilket figur 5 også viser.

Figur 5 - Metodologi



Kilde: Egen tilvirkning af (Burrell & Morgan, 1979, s. 3)

2.1.2 Assumptions about nature of society

Som det kunne ses under assumptions of social science, hvor der skildredes mellem subjektivitet og objektivitet, indeholder den anden dimension i Burrell og Morgans værktøj, der omhandler *assumptions about the nature of society* ligeledes to elementer, som ligesom under assumptions of social science fungerer som modpoler. Disse modpoler tager afsæt i forfatterne Burrell og Morgans betragtninger af den oftest diskuterende orden og konflikt debat. De to modpoler i denne dimension er radikal forandring og regulering (Burrell & Morgan, 1979).

Radikal forandring beskrives af Burrell og Morgan som den ene modpol i deres dimension assumptions about the nature of society, der søger at bryde status quo og derfor læner sig opad konfliktsiden. Dette grunder i, at der ønskes ændringer og konflikter overfor tidligere standpunkter med det formål at finde et nyt status quo. Derfor vil en undersøger, som beskæftiger sig med dette element søge at adskille sig fra tidligere forskning med forandring som formål (Burrell & Morgan, 1979).

Regulering, som er den anden modpol i dimensionen, repræsenterer ordensiden og søger at opretholde status quo. Her søges forståelse for samfundet, hvor målet er at finde forhold og løsningsforslag, som mindsker konflikt. På den baggrund vil en undersøger forsøge at opretholde status quo ved at regulere (Burrell & Morgan, 1979).

Indeværende speciales syn på assumptions about nature of society

Dette speciale søger at forstå og sammenligne to eksisterende budgetmodeller. Der forelægger på baggrund af dette ikke et ønske om at skabe nye modeller eller bryde med noget nuværende. Hermed er der ikke et ønske om radikal forandring. Dette betyder at indeværende speciale tager udgangspunkt i Burrell og Morgans reguleringsdimension ved antagelsen om assumption about nature of society.

2.1.3 Fire paradigmer – Burrell og Morgan

Ved de to modsatgående dimensioner i henholdsvis under assumptions of the nature of social science og assumptions about society opstiller Burrell og Morgan, jævnfør figur 6, et værktøj bestående af fire paradigmer.

Figur 6 - Burrell og Morgans fire paradigmer



Kilde: (Burrell & Morgan, 1979, s. 22)

Indeværende speciale ligger sig jævnfør krydset på figur 6 i det interpretive paradigme også kaldet det fortolkende paradigme. Dette er et tydeligt aftryk af antagelserne i forhold til subjektivitet, objektivitet radikal forandring og regulering, og fremkommer som en akkumulering af de fire forhold. Yderligere er det i ledtog med dette speciales ønske om at søge viden og forståelse gennem beskrivelse, forståelse og fortolkning af fænomener.

2.2 Metode

For at give læseren indblik i de metodiske teknikker, der anvendes i indeværende speciale, gives der i dette afsnit en udredelse af metoden og dataindsamlingen, samt en redegørelse for hvorledes specialet forholder sig til begreberne validitet og reliabilitet. Som det fremgår tidligere ved beskrivelsen af dette speciales videnskabsteoretiske standpunkt, bærer dette speciale både præg af objektivitet og subjektivitet. Objektivitet søges bevaret i gennemgangen af de to budgetmetoder, hvor der lægges vægt på at videreformidle tidligere forskning så objektivt som muligt. Analysen vil bære præg af hvorledes rammen herfor opstilles. Derfor kan der argumenteres for, at dette vil bære præg af valg og fravalg foretaget af dette speciales forfattere, og analysens opbygning vil derfor have en vis subjektivitet. Også diskussionen vil bære præg af subjektivitet i måden, hvormed resultaterne anvendes og diskuteres. Specialet er som indledningsvist benævnt af teoretisk karakter.

Dette medfører, at "empirien" i dette speciale består af kvalitative kilder såsom videnskabelige publikationer i form af bøger og artikler. Formålet med metoden i dette speciale er ikke blot at opstille et afsnit herom, men at metoden er tydelig gennem hele specialet. Med dette forstås, at det for læseren skal være klart, hvorledes metoden gennemløbende styrer specialet.

2.2.1 Dataindsamling

Dette speciale beskæftiger sig med to separate budgetmetoder. Den første, der belyses i specialet, er traditionel budgettering og til dette findes der en betydelig mængde publiceret litteratur. På baggrund af dette har dataindsamlingen af litteratur, som knytter sig til traditionel budgettering været præget af en udvælgelsesproces. Med dette forstås, at forfatterne til dette speciale har fokuseret på at udvælge litteratur, der har været med til forme en generel forståelse om, hvad traditionel budgettering dækker over. Empiren vil derfor hovedsageligt være domineret af lærebøger skrevet af anerkendte og validerede forskere. Den anden budgetmetode som belyses i indeværende speciale er Beyond Budgeting. Forståelsen af fænomenet vil hovedsageligt blive opnået gennem Hope og Fraser, der anerkendes for at være opfindere af begrebet. Derfor vil empirien omkring Beyond Budgeting indhentes gennem deres udgivelser herom.

Selve litteratursøgningen er foregået gennem brug af biblioteksdata-baser, Google Scholar og forskningsdata-baser. Det har været vigtigt for specialets forfattere at være kildekritiske overfor den litteratur, som løbende er blevet læst. Derfor er der gennem litteratursøgningen lagt vægt på, at de artikler og publikationer der anvendes, har været underlagt en peer review proces for at sikre høj videnskabelig kvalitet.

2.2.2 Validitet og reliabilitet

Et metodeafsnit kan styrkes ved at redegøre validitet og reliabilitet. På denne baggrund anses det for at være relevant, at reflektere over hvordan dette speciale forholder sig til de to begreber. Validitet dækker over pålideligheden af de metoder og kilder, der anvendes ved udførelsen af et videnskabeligt værk. Validiteten i en rapport kan blandt andet højnes ved anvendelse af anerkendte kilder eller flere kilder, som konkluderer det samme. Reliabilitet er et begreb, der dækker over en vurdering af, hvorledes en rapport kan udføres sammenligneligt af udenforstående. Med dette forstås at en udefrakommende skribent gennem anvendelse af samme metoder og datasæt vil kunne opnå sammenlignelige resultater og konklusioner.

Validitet

Da dette speciale er af teoretisk karakter, søges validiteten højnet gennem en grundig selektionsproces og håndtering af kilder. I praksis er dette, som tidligere beskrevet, gjort gennem hjælpeværktøjer som databaser, hvori der kan søges efter peer reviewed artikler og publikationer. Også ønsket om at identificere hvilke forskere, der har været med til at skabe en generel forståelse, er med til at højne validiteten.

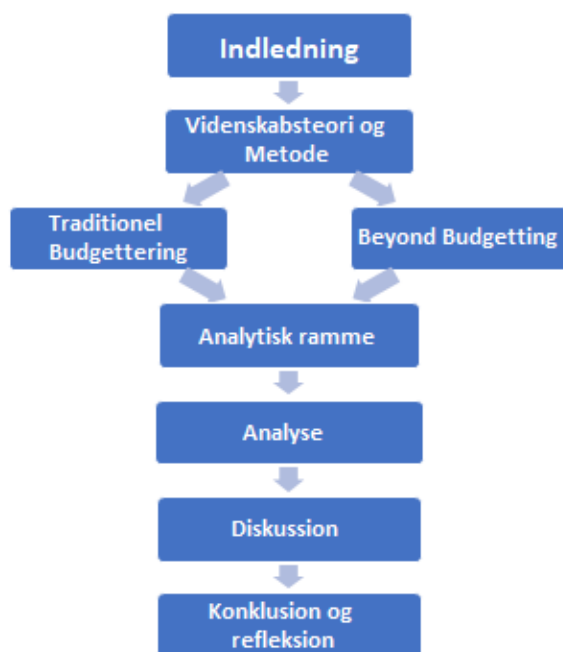
Reliabiliteten

En reliabilitet i en rapport er svær at opnå, når der er subjektivitet til stede. På denne baggrund anses indeværende speciales reliabilitet for værende af forholdsvis lav karakter. Reliabiliteten i specialet er dog søgt højnet ved at lave et fyldestgørende metodeafsnit, der har til formål at gøre læseren i stand til at gennemskue hvad baggrunden er for de konkluderende resultater. Med dette forstås at læseren i metodeafsnittet får indsigt i, på hvilken baggrund kilderne er håndteret og analysen er opstillet.

2.2.3 Projekt design

Nedenfor jævnfør figur 7 vises det projektdesign med de overskrifter, der har været arbejdsplan for specialet og har skulle agere som ramme for projektet. Dette er gjort for at skabe overblik og kontinuerlighed i skriveprocessen.

Figur 7 - Projektdesign



Følgende beskrives de forskellige trin, hvilket er gjort for at vise sammenhængen i specialet, samt hvilke tanker, der har gennemstrømmet og styret skriveprocessen.

Indledningen i dette speciale har til formål at præsentere emnet og fremstille problemet. Ønsket har været at vise, hvordan valget af et bredt emne som budgettering er indskærpet til et defineret problem i form af specialets problemformulering. Herunder er der også taget stilling til afgrænsning, der i dette speciale fungerer som en beskrivelse af tilvalg og fravalg, som er foretaget på baggrund af en vurdering af deres relevans for besvarelsen af problemformuleringen.

Videnskabsteori og metode fremstår i dette speciale som det styrende element, der belyser på hvilken baggrund og med hvilke metodikker specialet er udført. Det er vigtigt for specialets forfattere, at metoden og de bagvedliggende antagelser er tydelige igennem hele rapporten.

Teoriafsnittet er delt op i to separate afsnit der omhandler henholdsvis; Traditionel budgettering og Beyond Budgeting. Den separate beskrivelse er foretaget for på mest retvisende måde at kunne anvende de to budgetmetoders ”argumenter” i analysen og diskussionen. Desuden er dette med til at skabe overblik over, hvordan modellerne varierer fra hinanden.

Efter teorien er redegjort for, opstilles den analytiske ramme, der har til formål at styre analysen. Dette anses som særdeles vigtigt, således der opnås et analytisk niveau, så analysen ikke bliver redegørende. Dette er meget vigtigt at reflektere over, når der arbejdes med teoretiske projekter.

Herefter analyseres de to modeller ud fra den opstillede ramme.

Diskussionen har til formål at diskutere de resultater, der findes i analysen og herefter konkluderes der på dette. Efter konklusionen har dette speciales forfattere valgt at nedfælde nogle af de refleksioner konklusionerne har skabt.

3 Teori

Følgende afsnit indeholder en detaljeret redegørelse for teorien, hvormed dette speciale er udført. Formålet med dette teoriafsnit er at præsentere de to budgettilgange og herigennem skabe en forståelse af de grundlæggende tanker og ideer, som de hver især besidder. I afsnittet præsenteres først traditionel budgettering og herefter redegøres der for Beyond Budgeting. Da dette speciale, som beskrevet i metodeafsnittet er af teoretisk karakter, lægges der stor vægt på at teoriafsnittet er fyldestgørende, da forståelsen der skabes her, vil have stor indflydelse på hvordan analysen og den efterfølgende diskussion udformes. Forståelsen af traditionel budgettering skabes gennem validerede forskningsartikler og fagbøger. Herigennem skabes en forståelse af, hvad der bredt anerkendes som definitionen på traditionel budgettering. Forståelsen af Beyond Budgeting bliver, som beskrevet i metodeafsnittet, opnået gennem Hope og Frasers definition af begrebet suppleret med pålidelige forskningsartikler.

Ud fra ovenstående kan det udledes, at dette teoriafsnit søger at opretholde en objektiv tilgang i forbindelse med formidlingen af den viden, som skabes ved gennemlæsning af litteraturen, der knytter sig til begge budgettilgange.

Både den traditionelle budgetteringsmodel og Beyond Budgeting har været udsat for kritik. Det anses derfor som værende yderst relevant at belyse denne kritik. Teoriafsnittet vil qua dette også fokusere på kritikken, hvilket også vil bidrage til analysen.

3.1 Traditionel budgettering

Følgende har til formål at give indsigt i, hvad der i dette speciale forstås med begrebet traditionel budgettering. Først redegøres der via litteraturen for, hvorledes begrebet budget er opstået, og herefter belyses de kilder, der sidenhen har været med til at definere hvad der i dag forstås ved traditionel budgettering.

3.1.1 Budgettering i et historisk perspektiv

Budgettet er som indledningsvist beskrevet i dette speciale et begreb, der strækker sig langt tilbage i tiden. Dette har også medført, at begrebet som genstandsfelt løbende er blevet behandlet af en lang række forskere. I litteraturen fremstår L.F.G De Cazaux som værende en af de første til at beskrive budgettet. Dette bakkes op af Sandalgaard og Bukh i deres 2008 artikel, *Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation?*, hvori de netop beskriver De Cazaux som værende ophavsmand til den første definition af begrebet (Sandalgaard & Bukh, 2008). De Cazaux's

definition blev fremført på fransk i hans værk *Éléments D'Économie Privée et Publique* fra 1825, der sidenhen er blevet oversat til engelsk.

"The course of things to come can be traced by this accounting of past successes and mistakes. From there, we can determine the needs in the year to come, and can compare these needs with the resources that will be available: this table of resources and needs is what we call a budget." (De Cazaux, 1965, s. 264)

Ovenstående citat indeholder De Cazaux's definition, og heri fremgår det, hvordan han anså budgettet som værende et redskab til at forudsige og planlægge en fremtidig periode. Netop med definitionen af budgettet er De Cazaux med til at sætte fokus på økonomiskstyring af en fremtidig periode, hvor litteraturen førhen havde været centraliseret omkring foregående perioder i form af blandt andet regnskaber. I De Cazaux bogkapitel fokuserer han meget på, at budgettet skal være et redskab, der via kendskab til foregående års resultater gør én i stand til at prognosticere og planlægge ressourceforbruget for en fremtidig periode. Selv anvender De Cazaux et eksempel med en landmand, der ved brug af et budget opstillet i en simpel tabelform bliver i stand til at forudsige, hvor stor en mængde ressourcer, der sandsynligvis er tilgængelig i den følgende periode. Ressourcerne kan han herefter sammenligne med et forventet behov, og ud fra dette anskue om der er overskydende ressourcer eller knaphed heraf. Ud fra dette bliver landmanden i stand til at igangsætte tiltag og styre herefter (De Cazaux, 1965).

Ovenstående viser først og fremmest, at budgettet ikke er et nyt fænomen, men længe har været anset som en metode, der kan have afgørende betydning i måden hvormed økonomi tænkes og styres. Formålet med budgettet, som det fremgår i De Cazaux bogkapitel, fremstår tydeligt som værende af planlæggende karakter, hvilket kan ses som et tegn på samtiden og hvilke krav der dengang herskede til økonomistyring. Sidenhen har budgettet udviklet sig meget, hvor det er blevet i stand til at varetage flere opgaver. Der skete især en udvikling i 1920'erne, hvor flere store amerikanske virksomheder såsom General Motors og Dupont begyndte at operere med investerings- og driftsbudgetter (Sandalgaard & Bukh, 2008).

3.1.2 Budgettets formål

Følgende underafsnit har til formål at beskrive hvad der forstås ved traditionel budgettering. Dette gøres, som det blev beskrevet under metoden, ved at udvælge relevant litteratur skrevet af anerkendte forskere. Med denne tilgang er ønsket, at forståelsen der her opnås omkring traditionel budgettering, er i overensstemmelse med den udbredte forståelse af fænomenet. Forfatterne der

anvendes til dette antages derfor for at have været med til at præge, hvad der i dag kan opfattes som den generelle opfattelse af traditionel budgettering.

Ved gennemlæsning af litteraturen fremgår det tydeligt, at de forskellige forfattere hver især har haft budgetterings formål som et vigtigt forskningsområde. Dette underafsnit vil derfor først introducere, hvilke formål de forskellige forskere anser som værende budgettets opgave at opfylde. Forfatterne der anvendes i dette afsnit, er blandt andet anerkendte forskere såsom Anthony, Horngren, Atkinson, Mouritsen mfl. Da de forskellige forskere har forskellige, men dog sammenlignelige, synspunkter på formål med budgettering, anvendes Ph.D. Jens Aaris Thistedes ni formål, som han beskriver i Jan Mouritsen *Håndbog i Økonomistyring* som ramme og skabelon for redegørelsen. Disse ni formål er i store træk en sammenfatning af tidligere forskning, og for at forstå koblingen herfra vil der først redegøres for førnævnte forfatters synspunkter på budgettering. For at give læseren overblik og forståelse for koblingerne, der senere laves mellem budgetteringslitteraturen og Thistedes formål, findes det relevant at indlede med opstillingen af de ni formål. Det bør nævnes, at nedenstående formål ikke er rangeret efter en bestemt rangordning.

1. Målsætning
2. Planlægning
3. Kontrol
4. Kapacitetsstyring
5. Koordination
6. Ressourceallokering
7. Informationskilde
8. Motivation
9. Styringskultur

Kilde: (Thisted, 2004, s. 22)

3.1.2.1 Anthony et al.

Anthony og Govindarajan har udgivet mange udgaver af den amerikanske lærebog *Management control systems*. I 2014 har de med hjælp fra europæiske forskere publiceret en udgave, som søger at gøre værket internationalt gældende. Denne bog kender dette speciales forfattere fra undervisning og ved at formålet med den er, at blive anvendt i forbindelse med uddannelse indenfor accounting og management control, samt for ledere, der beskæftiger sig med finans, financial management og accounting. Den brede anvendelse samt anerkendelse af bogen og dennes forfattere gør det relevant,

at beskrive hvordan denne behandler budgettet og dets formål. I bogen opstilles netop nogle formål forfatterne anser som værende yderst relevante ved budgettering. Tillige gives der udtryk for, at deres opstillede formål ikke søger at afdække alle formål, der kunne og måtte være i forbindelse med budgettering. De søger derimod at opstille nogle formål, der kan være generelle for et bredt spektrum af virksomheder

I bogen bliver formålene præsenteret i fire grupperinger. De individuelle grupperinger kan anses som værende en samling af flere formål under en samlet overskrift. De fire overordnede formål der præsenteres er:

- ***Planning***
- ***Accountability***
- ***Proces***
- ***Ritual***

Kilde: (Anthony et al., 2014, s. 333)

Planning:

Første punkt der opstilles, er planning eller planlægning. For at budgettering skal give mening og fungere, er det vigtigt, at en virksomhed beslutter eller planlægger, hvordan denne skal agere i næste budgetperiode. Dette handler eksempelvis om at planlægge, hvad der i den kommende periode skal produceres for at efterkomme et forventet salgstal (Anthony et al., 2014).

Under planlægning lægges der i bogen også vægt på opgaver omkring *ressourcefordeling* og *Koordinering*. Ressourcefordeling er i ordets forstand en fordeling af ressourcer, hvilket indebærer at en organisation ud fra deres planlægning af salg og produktion, kan udregne hvilken andel af ressourcer, de enkelte instanser og aktiviteter i virksomheden skal have til rådighed for kunne efterkomme det forelagte budget. Koordinering fremstilles i bogen som et vigtigt punkt under planlægning.

“The plans can only succeed if all these different departments fulfil their part of the plan.”
(Anthony et al., 2014, s. 333)

Som citatet vidner om, anses koordineringen af de forskellige afdelinger i en organisation som værende nøglen til at opnå succes med det planlagte.

Accountability:

Accountability, på dansk ansvarlighed, opstilles som det andet formål i bogen. Punktet fremfører betydningen af det ledelsesansvar, der opstår når respektive ledere, som det ofte gør sig gældende, inddrages i budgetprocessen. Dette betyder, at de forskellige områdeledere påtager sig et ansvar for at overholde deres del af den samlede plan eller budget. Hermed er det også dem, der skal stå til regnskab hvis budgettet ikke overholdes.

Under ansvarlighedsformålet tilknytter bogens forfattere to formål henholdsvis; *Motivation* og *Monitorering*. I bogen fremstilles det at medarbejdere og ledere bliver mere motiveret af at have et specifikt mål at stræbe efter, og i særdeleshed, hvis de selv har haft indflydelse i forbindelse med udarbejdelsen af disse mål. Udløser opnåelsen af mål en belønning, anses dette for at være yderligere motiverende. Eksempler på en belønning ved opnåelse af målene i budgettet kan være en bonus, en lønstigning eller måske en forfremmelse. Dette kan dog også gå den anden vej, hvis målet ikke opnås. Her vil der være tale om sanktioner eller straf, hvilket eksempelvis kunne indebære lige fra at skulle forklare en overordnet hvorfor målet ikke blev overholdt, til en decideret firing. Frygten for sanktioner og straf kan også være motiverende i den forstand, at medarbejdere og ledere vil gøre alt for at undgå dette (Anthony et al., 2014).

Monitorering beskrives som værende et ledelsesansvar, hvori det er lederens opgave at tjekke om underordnede holder sig indenfor, hvad der er budgetteret. Dette er vigtigt for at kunne føre løbende kontrol med budgettet. Detaljeringsgraden af denne kontrol kan være meget varierende fra virksomhed til virksomhed alt efter deres kontrolbehov (Anthony et al., 2014).

Proces

Det tredje formål der opstilles i bogen, er proces. I bogen beskrives dette formål som være knyttet til selve budgetprocessen og ikke til selve udarbejdelsen af budget. Som før opstilles der i denne forbindelse to punkter, der anses som værende relevante; *refleksion* og *kommunikation*. Det er vigtigt, at ledere er i stand til at reflektere over de forskellige opgaver, der skal udføres. Ledere har ofte travlt og skal kontinuerligt tage stilling til mange problemer og udvælge, hvilke opgaver der skal løses først. Refleksion skal derfor gøre ledere i stand til at vurdere og behandle opgaver med et længere tidsperspektiv i øjemed. Løsningen på de opgaver der opstår ved sådanne refleksioner, har lederen antageligvis ikke altid egenrådigt svaret på, og kan kræve hjælp fra andre i organisationen. Hermed opstår behovet og vigtigheden af kommunikation. Via kommunikation med kunder,

leverandører, andre ledere eller medarbejdere, opstår der en vidensdeling, som er særdeles vigtig, når de forskellige opgaver skal løses (Anthony et al., 2014).

Ritual

Det sidste formål der beskrives i bogen, er ritual. Ved ritual forstås, at budgettet ikke længere bliver brugt som et formål for management control, men derimod bliver udført af andre grunde. En af de grunde, som opridses i bogen er, at budgettet kun bliver udarbejdet, fordi det er blevet en vane. Dette kan betyde, at budgettet bliver lavet alene på den baggrund, at der er tradition for det, uden de implicerede har overvejet, hvorfor de gør, som de gør. Et andet punkt der benævnes under ritual, er legitimitet. Dette punkt forklarer, at budgettet kan være blevet et ritual på baggrund af normer i en virksomheds omverden. Det kan eksempelvis gøre sig gældende, at en stor børsnoteret virksomhed vil have svært ved at vise deres interessenter, at de er i fuld kontrol, uden at der foreligger et konkret budget. Hermed er normen i omverdenen styret af en tiltro til budgettet som værende et tegn på professionalisme (Anthony et al., 2014).

3.1.2.2 Horngren et al.

Følgende afsnit tager udgangspunkt i bogen *Introduction to Management Accounting* skrevet af Charles T. Horngren med flere (Horngren et al., 2014). Bogen er tiltænkt økonomistuderende verden over, og det kan derfor argumenteres for, at den som førnævnt har været med til at danne den generelle forståelse for budgettering. I bogen opstilles fire fordele eller formål ved budgettering. Disse formål er følgende:

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

Kilde: (Horngren et al., 2014, s. 289)

Det første formål er forbundet med planlægning. Med dette forstås, at ledere ved anvendelse af budgettering er tvunget til at tænke forud og planlægge den følgende periode. Dette har den fordel,

at ledere i deres daglige virke med en presset hverdag ikke tilsidesætter forudsagte målsætninger. Altså har lederen en overordnet plan for hvorledes en målsætning opnås.

”The objectives are the destination points, and objectives are the road maps guiding us to those destinations.” (Horngren et al., 2014, s. 289)

Citatet vidner netop om, hvordan budgettet i det daglige agerer som ledernes guidelines, således at fokusset er på opfyldelsen af målene. Uden planlægning og opsætning af mål ville det være vanskeligt, at bedømme og fortolke de resultater virksomheden opnår. Desuden vil manglende planlægning også kunne hæmme den ensretning, som ofte er grundlaget for succes i en virksomhed (Horngren et al., 2014).

Den andet formål er, at budgettet kan udføre en evaluerende opgave. Med dette forstås, at ledelsen ved hjælp af foregående budgetter bliver i stand til at evaluere foregående perioder, og herigennem bliver i stand til at planlægge følgende periode (Horngren et al., 2014).

Tredje formål der beskrives af Horngren et al, (2014) i deres publikation, omhandler kommunikation og koordination. Budgettet giver en topledelse mulighed for at kommunikere virksomhedens mål ned gennem organisationen. Samtidig kan fokus på kommunikation give underledere og medarbejdere mulighed for at give feedback til de målsætninger der opstilles, og herved kan der opstå en tovejs kommunikation. For at overholde et budget er det også vigtigt, at der fokuseres på koordination afdelingerne imellem. For en produktionsleder er det vigtigt at kende til salgsbudgettet således denne ved, hvor meget der skal produceres og hvornår. Derfor bliver kommunikation og koordinering mellem afdelinger særdeles vigtigt, når der anvendes budgettering (Horngren et al., 2014).

Sidste punkt der beskrives i bogen er, at budgettet kan bruges til præstationsevaluering. Horngren et. al (2014) beskriver budgettet som værende en retfærdig måde at vurdere ledere og medarbejders præstationer. Med dette forstås, at de mål der fremstilles i budgettet, er kalkulerede mål for perioden, og derfor må anses for værende et mere retfærdigt vurderingsgrundlag end historiske resultater.

3.1.2.3 Atkinson et al.

På lige fod med andre forfattere fremfører Atkinson et al. (2012) deres synspunkter på, hvad formålet med budgettering er, og hvilke opgaver budgettet skal løse. Det grundlæggende formål med budgettet beskrives på følgende måde:

”Keep always in mind: A budget is a quantitative expression of the planned money inflows and outflows that reveals whether the current operating or business plan will meet the organization’s financial objectives. Budgeting is the process of preparing budgets” (Atkinson et al. 2012, s. 420)

Det ses af ovenstående citat, at Atkinson et al. (2012) definerer budgettering som værende forberedelse af budgettet. I dette speciale vil begrebet budgettering også dække over kontrol og evaluering af budgettet. Citatet vidner også om, at Atkinson et al. (2012) har samme opfattelse som de tidligere omtalte forfattere, at et af budgettets hovedformål er planlægning. Antagelsen er at et budget skal kunne vise, om planen er i stand til at leve op til en given organisations mål.

Atkinson et al. (2012) fremfører ydermere, at budgettet skal være i stand til at koordinere en organisations afdelinger. Ligeledes fremgår der i budgettet en ressourceallokering, der viser hvilke aktiviteter, der skal have de forskellige ressourcer. Endelig beskriver Atkinson et al. (2012), at budgettet har til formål, at ledelsen kan kommunikere organisationens kortsigtede målsætninger ned gennem organisationen.

Sidst fremfører Atkinson et al. (2012), at budgettet skal være i stand til at fungere i en kontrollerende og evaluerende rolle, hvor de økonomiske resultater og budgettet kontrolleres. Herigennem evalueres performance, og budgettet kan tilmed fungere som et mål, hvormed medarbejdere kan belønnes ud fra.

3.1.2.4 Thisted’s ni formål

Som tidligere nævnt anvendes Thisted’s ni formål som en ramme for beskrivelsen af budgettets formål. Gennemløbene laves der koblinger med de foregående forfattere for herigennem at vise, at dette kan opfattes som den generelle forståelse af traditionel budgettering.

Målsætning

Det første punkt, og formål, der præsenteres i Thisted’s bogkapitel, er målsætning. Som det blev beskrevet i indledningen, er der et strategisk, et taktisk og et operativt niveau for styring. Målsætning er ifølge Thisted bindeleddet mellem det strategiske og taktiske niveau. Med dette forstås at de mål der opsættes på det strategiske niveau, er styrende for den planlægning af perioden, som foregår på det taktiske niveau. Herved opstår der ligeledes en finansiell målsætning for den kommende periode, som i budgetsammenhænge oftest er et år, hvor budgettet kan anskues som handleplanen til at opnå et kortsigtet finansielt mål (Thisted, 2004). Opsætningen af mål for den kommende periode bliver også præsenteret af de tidligere nævnte forskere. Eksempelvis skriver

Horngren et al. (2014), at et formål med budgettet er, at opsatte målsætninger ikke bliver tilsidesat i en omskiftelig og travl hverdag. Dette kan yderligere bakkes op af Atkinson et al. (2012), hvori det beskrives, hvordan budgettet kan vise, om det planlagte lever op til organisationens målsætninger.

Sammenfattende anskuer litteraturen, at et formål med budgettet er målsætning, hvor elementer i budgettet kan anskues som finansielle mål for en kommende periode. Ydermere kan budgettet være med til at kommunikere organisationens mål ud til ledere og medarbejdere og dermed skabe ensretning. Dette kan ifølge Thisted bakkes op af McNair der skriver: ”-[Budgets] helps create a common goal.” (McNair, 1993, s. 300)

Planlægning

Thisted beskriver planlægning som værende et af de første begreber, der associeres med budgettering. Ved planlægning forstås en ex ante planlægningsproces for en kommende periode. Herved fremstår budgettet som en konkret handlingsplan for de forventninger, der er til perioden. Ud fra mål og kendskab til markedet, samt fremtidige forventninger hertil, opstår en plan der visualiseres og konkretiseres ved et budget (Thisted, 2004). Planlægningsformålet går også igen ved alle de førnævnte forskere, og kan derfor antages at være et centralt og generelt anerkendt formål med budgettering. Anthony et al. (2014) peger eksempelvis på, at planlægning er grundlaget for at budgettering giver mening.

Sammenfattende kan budgettet anskues som værende en plan for den kommende periode. Herved er planlægningen af budgettet særdeles vigtigt, da det også som Horngren et al. (2014) skriver, er planen for hvordan en målsætning opnås.

Kontrol

I Thisted (2004) bogkapitel fremstilles kontrol som værende et formål med budgettet. Selve forståelsen af kontrolbegrebet varierer alt efter, om det anskues efter amerikanske eller danske termer. I USA er begrebet kædet sammen med styring og opfattes som et ledelsesansvar (Thisted, 2004). Denne forståelse er netop styrende for, hvordan Anthony et al. (2014) præsenterer det førnævnte begreb monitorering.

I Danmark forstås kontrol som værende en ex post efterprøvning, hvor det realiserede holdes op over for det planlagte. Det er denne definition Thisted (2004) følger, når han beskriver kontrolformålet. Hermed er kontrolformålet med budgettet at sammenligne de forventede økonomiske konsekvenser med de realiserede økonomiske konsekvenser. Dette danner blandt andet

grundlag for udregning af budgetvarianser, der efterfølgende kan fortolkes og reflekteres over (Thisted, 2004). At budgettet får en evaluerende rolle, bakkes også op af Horngren et al. (2014), der netop skriver, at ét formål med budgettet er at evaluere en foregående periode. Horngren et al. (2014) beskriver tillige, hvordan budgettet kan bruges som præstationsmåling ex post.

Kapacitetsstyring

Kapacitetsstyring kan anskues som et underpunkt til koordinering. Thisted har dog i sit bogkapitel valgt at opstille dette som et separat punkt. Dette gøres for at vise vigtigheden af at styre kapaciteterne i den kommende periode. En kapacitet kan defineres som en mængdeenhed af ressourcer, en virksomhed har til rådighed, eksempelvis maskintimer, arbejdskraft eller likviditet. Kapaciteter bliver anvendt eller opbrugt af aktiviteter, som eksempelvis kan være produktion af et produkt eller gennemførelse af et projekt. Aktiviteterne fastsættes i planlægningen, og formålet med kapacitetsstyring er således, at sørge for at der er den tilstrækkelige mængde kapacitet til at gennemføre de planlagte aktiviteter. Herved indgår også, at der ikke er mere kapacitet end aktiviteterne har behov for (Thisted, 2004). Argumenterne Thisted (2004) præsenterer ved kapacitetsstyring, kan bakkes op af det Anthony et al. (2014) benævner som ressourceallokering, hvori det netop tydeliggøres at i budgettets planlægningsfase bør ressourcer tilpasses til at følge aktiviteterne.

Sammenfattende er kapacitetsstyring et vigtigt element i budgettering, der både hænger sammen med planlægning og koordination. Det er vigtigt at koordinere kapaciteter med de planlagte aktiviteter, således såkaldte flaskehalsproblemer kan undgås i budgetperioden.

Koordination

Koordination er et vigtigt element i budgettering. Som førnævnt indbefatter dette også kapacitetsstyring og selve koordineringen af organisationens aktiviteter. Thisted beskriver koordineringsopgaven således:

”Populært udtrykt er opgaven at sørge for, at det, der bliver solgt, også er det, der bliver produceret og at der bliver købt ind i overensstemmelse hermed.” (Thisted, 2004, s. 28)

Som det fremgår af citatet, handler koordinationsopgaven om, at de forskellige afdelinger i en organisation skal samarbejde for, at der ikke opstår urentable forhold, såsom opbygning af for store lagre eller knaphed i ressourcer (Thisted, 2004). Hermed ligger der implicit i dette, at der skal foregå kommunikation afdelingerne imellem. Kommunikation og fokus herpå beskrives af både

Horngren et al. (2014) og Anthony et al. (2014), som værende tæt forbundet med koordination, men det indgår ikke som et separat punkt i Thistedes opstilling af formål. På trods af dette anses kommunikation som et vigtigt element i budgettering, især i forhold til koordinationsopgaven.

Ressourceallokering

Budgettering kan ifølge Thisted (2004) bruges til ressourceallokering. Punktet har store lighedstræk med både kapacitetsstyring og koordinering, da det netop handler om, hvordan ressourcer eller kapaciteter fordeles. Punktet adskiller sig dog ved at introducere et politisk magtaspekt. Thisted (2004) beskriver, at budgettets ressourceallokering giver de enkelte enheder i organisationen en dispositionsret over en fastlagt mængde af ressourcer. Dette betyder, at når budgettet er vedtaget, ved de enkelte afdelinger, hvor mange ressourcer de har til rådighed i den kommende periode. Dette kan skabe et internt magtspil, hvor afdelingerne kæmper om rettigheder til ressourcer. Det er især indirekte disponerede ressourcer såsom bevillinger til investeringer og projekter, der ”kæmpes” om, da direkte disponerede ressourcer som arbejdskraft og materiale er nemmere at allokere hen til det, hvor største økonomiske afkast kan opnås (Thisted, 2004).

Sammenfattende handler ressourceallokering om, at der i budgetprocessen er fokus på at allokere ressourcerne retvisende, således nogle afdelinger ikke får mere eller mindre bevilliget, end der er behov for. Det er meget vigtigt at være grundig med ressourceallokeringen i budgettet, da afdelingsledere, som Anthony et al. (2014) beskriver det, skal stå til ansvar overfor dette. Budgettet fremstår altså som den afgørende instans, der bestemmer, hvor mange ressourcer de enkelte afdelinger har til rådighed til at opfylde en målsætning.

Informationskilde

Et formål med budgettet er, at det kan optræde som en informationskilde. Med dette forstås, at budgettet skal være tilgængeligt for de implicerede, da dette afspejler organisationens handlingsplan for at opnå de taktiske målsætninger, der på længere sigt skal udmønstres i opfyldningen af strategiske mål. Derfor skal organisationens ledere og medarbejdere have adgang til information, som gør dem i stand til at træffe beslutninger, der leder dem i den retning organisationen ønsker (Thisted, 2004). Dette kan bakkes op ad Horngren et al. (2014), der netop skriver, at budgettet kan fungere som guidelines for underledere i deres daglige virke. Dermed kan budgettet, som Atkinson et al. (2012) beskriver det, anvendes som en metode til at kommunikere organisationens mål.

Motivation

”Essensen i budgettet som styringsværktøj er jo netop, at budget/budgettering skal have en adfærdsregulerende virkning.” (Thisted, 2004, s. 31)

Som citatet vidner om, kan budgettet optræde som en adfærdspåvirkning af organisationens medarbejdere. Adfærd kan påvirkes gennem motivation, hvor budgettet kan fungere som et økonomisk incitament til at handle på en bestemt måde, der gavner organisationen. Konkret gøres dette ved at belønne opfyldningen af de fastsatte budgetterede målsætninger, eller ved at sanktionere, hvis disse ikke opnås. Opnås de økonomiske mål i form af overholdelse af planen, kan dette udløse en belønning til medarbejderen eller afdelingen. En belønning kan, som det blev beskrevet af Anthony et al. (2014), fremstå i form af bonus, lønstigning, forfremmelse og lignende. Det er vigtigt, at motivationsstrukturen i budgettet tilrettelægges, således den ikke blot fokuserer på at få den enkelte til at yde sit bedste, men derimod har øje for hvad, der er bedst for organisationen. Derfor er det vigtigt, at incitamentsstrukturen i budgettet og brugen af denne som motivation er velovervejet. (Thisted, 2004).

Sammenfattende indgår motivationsformålet med budgettering i store dele af litteraturen herom, og som Thisted's citat øverst i dette punkt foreskriver, er et af hovedformålene med budgettet netop at adfærdspåvirke medarbejdere til at arbejde efter organisationens interesser.

Styringskultur

Thisted (2004) beskriver dette formål som værende af ”blødere” karakter end de foregående. Et budget kan vise overfor eksterne interessenter, såvel som interne parter i en organisation, hvordan styringskulturen er. Thisted (2004) beskriver tillige, at styringskulturen er et mix af de førnævnte formål, hvilket betyder at styringskulturen i en organisation kan forstås gennem dennes budget. Eksempelvis kan kontrollen i én organisation være styret af sanktioner, mens den i en anden organisation er forbundet med reflektering og forståelse af perioden. Dette er netop med til at skabe og definere styringskulturen i en virksomhed. Endvidere beskriver Thisted (2004), signalværdien et budget kan tilføre en organisations eksterne miljø. Selve det, at der foreligger budgettering i en organisation, sender et signal til dennes eksterne interessenter, eksempelvis investorer, om at der er ledelse og økonomisk styring tilstede. Hermed bliver budgettet også anvendt som et bevis på en given styringskultur (Thisted, 2004). Netop signalværdien, der kan være forbundet med et budget, indgår, som førnævnt, også som et formål i Anthony et al. (2014) publikation. Her beskrives det

netop hvordan budgettet kan fremstå som værende en legitimitet, der viser de eksterne interessenter at en given organisation er i kontrol og drives med professionalisme.

3.1.2.5 Afrunding af budgettets formål

Dette afsnit om budgettets formål har vist, at budgettet kan optage mange roller og have adskillige formål. Dette er i høj grad, som tidligere beskrevet, et aftryk af at virksomheder ikke er ens, og derfor ikke kan forventes at have de samme behov og krav til budgettering. Formålene der er præsenteret i afsnittet, skal derfor opfattes som værende af varierende betydning og tilpasses til den enkelte virksomheds økonomistyring. I litteraturen om budgettering har de forskellige forskere hver især haft deres bud på hvilke formål, som er forbundet med anvendelse af budgetter. Sammenfattende kan det, som dette afsnit har vist, dog fastlægges, at formålene der præsenteres i de forskellige kilder, har store lighedstræk hinanden imellem. Dette var også grunden til, at Thisted (2004) ni formål blev anvendt som ramme og struktur i udredelsen af budgettets formål, da disse kan anses som værende afdækkende for den generelle opfattelse af de vigtigste formål.

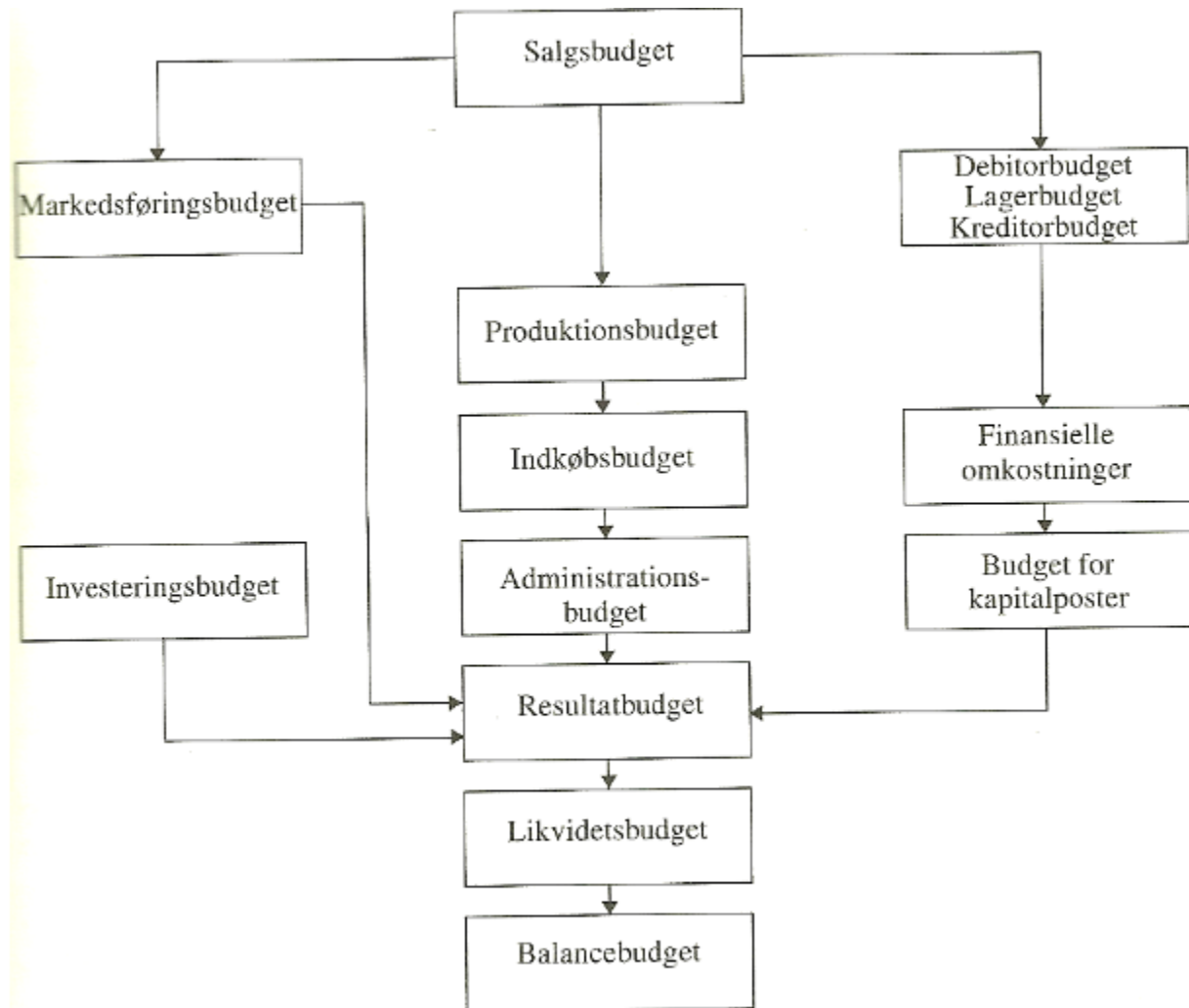
3.1.3 Den traditionelle budgetmodel

Følgende stykke har til formål at skabe overblik over hvad der kendetegnes som den klassiske eller traditionelle budgetmodel. Dette gøres for at skabe overblik og forståelse af de forskellige delelementer, der indgår i traditionel budgettering. I litteraturen findes der flere forskellige opstillinger af den traditionelle budgetmodel, som ofte betegnes med begrebet *master budget*. Disse har dog store lighedstræk, og derfor anvendes Thistedes opstilling, jævnfør figur 8, da den findes afdækkende og repræsentativ for den brede forståelse. Herved anvendes figur 8 også som struktur for dette afsnit, hvori der også vil optræde information fra supplerende kilder, hvor det findes relevant for forståelsen. Modellen tager udgangspunkt i den forudgående strategiske planlægning, og forud for modellen skal der udføres en markedsvurdering, hvorpå produkterne skal afsættes (Thisted, 2004). Desuden kan masterbudgettet brydes op i et driftsbudget og et finansielt budget. Driftsbudgettet dækker over de delbudgetter, som afdækker driften i en virksomhed, i figur 8 vil dette involvere alle delbudgetter til og med resultatbudgettet. Det finansielle budget er her, jævnfør figur 8, likviditets- og resultatbudgettet. Typisk vil investeringsbudgettet også indgå under det finansielle budget, hvilket flere kilder også vidner om (Shim & Siegel, 2009 og Horngren et al., 2002 og Anthony et al. 2014).

Følgende afsnit tager udgangspunkt i en produktionsvirksomhed, hvilket er tydeliggjort ved punktet *produktionsbudget*, jævnfør figur 8, men det bør nævnes, at et master budget er lige så anvendeligt i

eksempelvis en handelsvirksomhed. Her ville produktbudgettet givetvis blive udbyttet med et mere omfattende indkøbsbudget, som viser hvilke produkter, der skal indkøbes og fra hvilke leverandører de erhverves (Shim & Siegel, 2009).

Figur 8 - Thisted's klassiske budgetmodel



Kilde: (Thisted, 2004, s. 35)

Salgsbudgettet

Øverst i figur 8 optræder salgsbudgettet. Salgsbudgettet forekommer øverst i budgetmodellen, da dette har stor indflydelse på de følgende budgetter, idet det her fastlægges, hvor meget der forventes solgt i den følgende budgetperiode (Shim & Siegel, 2009). Selve salgsbudgettet består af en forventning til den mængde og pris, de enkelte produkter eller produktgrupper forventes at have den følgende periode. Opførelsen af salgsforventningerne tager sit udspring i de strategiske

målsætninger og markedsanalysen. Specifikationer og detaljeringsgraden der fastlægges i salgsbudgettet, er styrende for, hvor stor præcisionen det samlede masterbudget kan forventes at have (Thisted, 2004). Der vil i salgsbudgettet kunne indgå en udregning af forventede kreditorforhold, der senere i masterbudgettet kan have indflydelse på likviditetsbudgettet (Shim & Siegel, 2009).

Markedsføringsbudgettet

Markedsføringsbudgettet udspringer direkte af salgsbudgettet, og detaljegraden heraf afhænger af flere faktorer såsom antal produktvarianter, antal kunder og markedets sæsonudsving. Dette budget vidner om den markedsføringsindsats eller den salgsindsats opgjort i den værdi, der forventes for at realisere salgsbudgettet (Thisted, 2004). Herudfra opstår muligheden for at beregne det, der betegnes som markedsføringsbidraget, som er forskellen mellem dækningsbidraget og de salgsfremmende omkostninger i en given periode. Udregning af markedsføringsbidraget er et hjælpemiddel, en virksomhed kan anvende, når denne skal udvælge hvilke produkter, der skal fokuseres eller satses på i den kommende periode (Worre, 1992).

Produktions- og Indkøbsbudgettet

Produktionsbudgettet udarbejdes direkte ud fra specifikationerne foretaget i salgsbudgettet. Hvis der ikke forelægger en ledelsesbeslutning om ændringer i lagerbeholdning, vil produktionsbudgettet optræde som værende lig med salgsbudgettet. Med dette forstås, at der kan være nogle ledelsesmæssige beslutninger om, at lageret ultimo skal være øget eller sænket i forhold til perioden primo, hvilket vil have indflydelse på, hvor meget der skal produceres i perioden (Thisted, 2004). Produktionsbudgettet kan, på baggrund af ovenstående, ud fra salgsbudgettet vise hvilke produkter og mix heraf, som skal produceres i den kommende periode. Hermed viser produktionsbudgettet, hvilke omkostninger produktionen venter at forbruge, hvilket typisk er opdelt i direkte materiale- og lønomkostninger, samt indirekte kapacitetsomkostninger, der knytter sig til produktionen (Thisted, 2004; Shim & Siegel, 2009; Horngren et al., 2002).

De direkte materialeomkostninger er tæt forbundet med *indkøbsbudgettet*, jævnfør figur 8, og repræsenterer de råvarer, der skal indkøbes og hvilken pris disse har. Med dette forstås, at produktionsafdeling ud fra kendskabet til den kommende periodes produktion opstiller styklister bestående af råvareenheder og halvfabrikata. Dette anvendes i indkøbsbudgettet til at udarbejde en

oversigt over hvilke leverandører, som skal anvendes og hvilke priser der kan opnås. Sidstnævnte baseres oftest på aftaler, genanskaffelsespriser eller historiske priser (Thisted, 2004).

Udover styklister anvender en produktionsafdeling ifølge Thisted (2004) også proceslister. En procesliste specificerer hvilke processer eller hvilket arbejde, der skal gennemføres for at omdanne råvarerne, specificeret ved styklisterne, til færdigvarer. Hermed kan der udregnes en gennemsnitlig tid for produktionen af ét produkt i form af direkte arbejdstimer. Dette kan herefter ganges med en fastsat timelønsats og herved vise de direkte lønomkostninger i produktionen. Følgende er det også meget relevant at behandle kapacitetstrækket i produktionen. Udregningen af kapacitet viser, om der er tilstrækkelig arbejdskraft eller knaphed heraf til at opfylde kravet fra salgsbudgettet. Kapaciteten der udregnes, er ikke udelukkende arbejdskraft, men kan også forekomme som knaphed eller ledig kapacitet på maskiner mm. Stor knaphed eller ledig kapacitet kan føre til en revidering af salgsbudgettet og hermed også markedsføringsbudgettet (Thisted, 2004).

De indirekte produktionsomkostninger er de resterende omkostninger i produktionen, der ikke er direkte variable med produktionen. Dette er eksempelvis afskrivninger, indirekte løn, vedligehold af maskiner mm. (Horngren et al., 2002; Thisted, 2004). I praksis findes der mange måder, de indirekte produktionsomkostninger kan fordeles på, eksempelvis den klassiske dækningsbidragsmodel vidt beskrevet af Worre (1992), eller en fordeling efter aktiviteter og cost drivere, der er kendetegnende for ABC¹. Dette vil der ikke blive gået yderligere i dybden med i dette speciale, da det ikke findes relevant for besvarelsen.

Administrationsbudgettet

Udarbejdelsen af et administrationsbudget foretages for at udregne de indirekte omkostninger, der udover de førnævnte indirekte produktionsomkostninger, er til stede i en given virksomhed. Dette er indirekte omkostninger, også kaldet overhead omkostninger, der kan relateres til salg, markedsføring, indkøb, R&D, administration af virksomheden mv. Det er altså alle de omkostninger, som ikke direkte kan henføres til produktionen af produkter (Thisted, 2004). I praksis kan disse indirekte omkostninger være samlet i ét budget, men de kan også optræde i separate budgetter, der repræsenterer de enkelte afdelinger. Dette afhænger af detaljeringskravet og

¹ Activity Based Costing (ABC), opstod i slutningen af 1980'erne og blev udviklet af Robin Cooper og Robert S. Kaplan. Grundtanken er at indirekte omkostninger via aktivitets cost drivere kan fordeles mest retvisende ned på de forskellige produkter (Cooper & Kaplan, 1998).

antallet af overheadomkostninger. Det er vigtigt at budgettere disse indirekte overheadomkostninger, da resultatbudgettet ellers ikke fremstår retvisende (Shim & Siegel, 2009).

Resultatbudgettet

Resultatbudgettet afspejler det forventede resultat af den kommende periode. Det er således en samlet opgørelse over omsætningen og de omkostninger den kommende periode forventes at medbringe. Dette er derfor en samling af de tidligere beskrevne delbudgetter, og kan anvendes som det første testgrundlag for budgettets opfyldelse af de opstillede mål. Yderligere indgår i resultatbudgettet også periodens afskrivninger, hensættelser og et skøn af perioden finansielle omkostninger. Grunden til at der skal indgå et skøn over finansielle poster er ifølge Thisted (2004), at det styrker resultatbudgettet som testgrundlag, da da finansielle poster ellers normalt ville blive behandlet i likviditetsbudgettet.

Investeringsbudgettet

Grunden til at investeringsbudgettet her er præsenteret efter resultatbudgettet, er at der i kilderne ikke er entydighed i dennes placering. Thisted (2004) har, jævnfør figur 8, placeret investeringsbudgettet før resultatbudgettet. Det antages derfor at Thisted's investeringsbudget består af de investeringer, der har et direkte aftryk på periodens resultat. Dette kan beskrives som de køb og salg af aktiver, der er i perioden.

I andre kilder optræder investeringsbudgettet som værende en del af det finansielle budget. Dette omtales som *Capital Budget*, og indeholder en oversigt over fremtidige projekter en virksomhed ønsker at investere i, hvor disse projekter kan omfatte adskillige perioder. Denne liste bestående af projekternes samlede udgifter og omkostninger kan overskride virksomhedens fastsatte investeringsbeløb. I sådanne tilfælde må der foregå enten en udskydelse, eventuelt en nedskalering eller forkastelse af nogle af projekterne. Når det er fastlagt hvilke projekter der investeres i, skal det fastlægges, hvor mange penge de enkelte investeringer periodevis koster. Dette er afgørende for at opnå et retvisende likviditetsbudget (Anthony et al., 2014).

Likviditetsbudgettet

Resultatbudgettet er afdækkende for en hel periode og afspejler ikke på kort sigt virksomhedens likviditetsbeskrivelse. Derfor udarbejdes et likviditetsbudget, hvilket Thisted (2004) definerer på følgende måde:

”Likviditetsbudgettets formål er at sikre, at der i hele perioden er tilstrækkelige likvider til at honorere de indgående og planlagte forpligtelser, og at de likvide beholdninger giver ledelsen et finansielt råderum” (Thisted, 2004, s. 38)

Som citatet vidner om, har likviditetsbudgettet til formål at sørge for, at der er tilstrækkelige likvider til at afdække virksomhedens økonomiske forpligtelser. I en virksomhed vil der gennem en periode ofte herske en kontinuerlig pengestrøm i form af ind- og udbetalinger. En negativ likviditetsbeholdning på et hvert givent tidspunkt i budgetperioden er et faresignal og et tegn på, at der må foretages ændringer (Thisted, 2004; Shim & Siegel, 2009).

På baggrund af ovenstående kan et likviditetsbudget bedst defineres, som et budget, der skaber overblik over, hvornår en virksomhed har brug likviditet, og hvornår i perioden denne har overskydende kapital. På den baggrund kan ledelsen tage beslutninger om lån og investeringer.

Balancebudgettet

Det sidste budget der optræder i Thisted (2004) opstilling af den klassiske budgetmodel, jævnfør figur 8, er balancebudgettet. Det er hermed det sidste element og tjek, før master budgettet er gennemført. Balancebudgettets fremstår som en normal balanceopgørelse, men adskiller sig ved at vise den *forventede* balance efter den kommende periode. Dermed findes inputtet til balancebudgettet i de tidligere drift- og finansielle delbudgetter. Hermed kan balancebudgettet bruges som en illustration til, at vise interessenter hvorledes den kommende periode forventes at gå. Ledelsen kan derfor anvende balancebudgettet til at anskue den forventede kapitalstruktur og igangsætte ændringer, hvis denne ikke er tilfredsstillende. Ydermere kan der udregnes forventede nøgletal, der herefter kan sammenlignes og vurderes (Thisted, 2004; Shim & Siegel, 2009).

Afrunding af den traditionelle budgetmodel

Den traditionelle budgetmodel har vist, at der er mange faktorer, som kan og skal tages i betragtning, når en virksomhed fastlægger et masterbudget. Ligesom ved formål med budgettet vil det også her være individuelt fra virksomhed til virksomhed, hvad masterbudgettet består af. Netop de førnævnte formål optræder også i modellen. Eksempelvis fremstår budgetmodellen som en planlægning over den kommende periode med salgsplaner, styklister osv. Budgetmodellens opsætning med salgsbudgettet til produktionsbudgettet og videre er et tydeligt tegn på koordinering, der netop er et af de definerede formål med budgettet.

Dette har dermed vist, at opstillingen af en traditionel budgetmodel vil være med til at opfylde nogle af de tidligere opsatte formål, såsom planlægning og koordinering. Andre formål vil ikke være direkte synlige i den klassiske budgetmodel, men forekomme i selve budgetprocessen.

3.1.4 Budgetprocessen

Budgetprocessen, også omtalt som budgetproceduren, viser den proces, der er forbundet med traditionel budgettering. Strukturen af processen afhænger, som ved både formål og budgetmodellen, af virksomhedernes individuelle opbygning og behov. Dette afsnit vil søge at afdække den traditionelle budgetproces ved at anvende Andersen og Rhodes (2003) bog *Virksomhedens Økonomistyring*, hvori de beskriver fire faser for budgetprocedure. Herefter inddrages Anthony et al. (2014) til beskrivelse af top-down og bottom-up styring i budgetprocessen. Kilderne er udvalgt, da de findes afdækkende for skabelsen af en generel forståelse for budgetprocessen. Følgende indledes der med en redegørelse for budgetprocessens fire faser.

Fase 1 – Budgetteringens passive fase

I budgetprocessens passive fase udarbejdes der en prognose for den kommende budgetperiode. Prognosen søger at forudse de økonomiske konsekvenser ud fra den forudsætning, at der ikke hersker ændringer i den organisatoriske adfærd. Fasen indledes med en *situationsanalyse*, der har til formål at danne klarhed og præcision over den historiske målopfyldelse, en given virksomhed har været i stand til at præstere. Efter situationsanalysen foretages en såkaldt *hovedanalyse*. I hovedanalysen analyseres virksomhedens lønsomhedsmønster, udviklingsretning og udviklingshastighed, som herefter bør sammenholdes med virksomhedens langsigtede strategiske planer. Dermed optræder den passive fase som en fremskrivning af den tidligere periode, hvor analyserne med udgangspunkt i regnskabet søger at årsagsforklare de økonomiske konsekvenser, der opstod på baggrund af tidligere handlinger (Andersen & Rhode, 2007).

Den tidligere periodes handlinger og resultatet heraf kan ikke forventes at være direkte overførbare til den kommende periode, da der ofte vil herske ændringer i både virksomhedens eksterne og interne miljø. Til at forudse eksterne forhold, som har indflydelse på den kommende budgetperiode, dikterer Andersen & Rhode (2007), at der skal laves en prognose over ændringerne i virksomhedens omgivende arbejdsbetingelser. Ændringerne der her sættes i fokus, er eksterne ændringer, som virksomheden ikke direkte kan styre. Det er eksempelvis generelle ændringer i markedet, ændringer i lovgivning, inflation osv. For at tage højde for ændringer i interne forhold bør der ifølge Andersen og Rhode (2007) også laves en prognose over ændringerne i virksomhedens strategiske

rammebetingelser. De strategiske rammebetingelser skal her forstås som ressourcemæssige bindinger i materielle, personelle og finansielle ressourcer. Dette beskrives som ressourcer, der omkostningsmæssigt har en lav grad af variabilitet og/eller reversibilitet. Disse ressourcemæssige bindinger betegnes ofte som nøglekapaciteter, og kan eksempelvis være en produktionsmaskine. Prognosen der her udføres, afdækker dermed den kapacitet, der er til rådighed i perioden, når der tages hensyn til eksempelvis planlagt driftstab i forbindelse med ferier, kapacitetstab ved planlagte reparationer, ændringer i kapacitetsgrænser ved investeringer osv. (Andersen & Rhode, 2007).

Sammenfattende kan den passive fase anskues som et forløbsbudget, der afspejler virksomhedens resultat og likviditetsbudget med et uændret handlingsforløb fra foregående periode. I dette inddrages også ændringer fra interne såvel som eksterne forhold, der forventes at have økonomiske konsekvenser for virksomheden i den kommende periode.

Fase 2 – Budgetterings aktive fase

I den aktive budgetteringsfase er det virksomhedens ledelse, som beslutter i hvilken retning de ønsker at styre virksomheden, og hvilke tiltag der må iværksættes for at opnå dette. Den aktive fase tager udgangspunkt i prognosen fra den passive fase, hvor denne holdes op imod de ledelsesfastsatte målsætninger eller budgetmål for den kommende periode. Ud fra dette bliver det muligt at analysere om der er overensstemmelse med ledelsens målsætninger og den forventede grad af målopfyldelse, som blev udregnet i den passive fase. Hvis dette ikke er tilfældet, opstår der et såkaldt gap imellem målsætningerne og den forventede grad af målopfyldelse, hvilket skaber grobund for nærmere analyse. Det er ledelsens opgave at formulere og kommunikere de nye budgetmål til de personer og instanser i organisationen, der involveres i den aktive budgetterings fase. Ledelsen og de involverede parter i organisationen bør opstille handlingsplaner for, hvorledes de nye budgetmål kan opnås. Hermed skal det gennem handlingsalternativer og bedre opgaveløsninger være muligt at overgå den grad af målopfyldelse som forventes, og som blev udregnet i den passive fase (Andersen & Rhode, 2007).

Ovenstående kræver et samarbejde mellem de forskellige enheder i organisationen, samt et stort fokus på koordinering af de enkelte delbudgetter så der ikke opstår konflikter herimellem. Er det ikke lykkedes at opstille handlingsplaner for at imødekomme det førmtalte gap, må den aktive fase nødvendigvis helt eller delvist gentages. Sidste element i den aktive fase er direktionen og bestyrelsens godkendelse af budgettet. Herefter er det ledelsen, der må stå til ansvar for at det opstillede budget gennemføres (Andersen & Rhode, 2007).

Fase 3 - Budgetkontrollen

Budgetkontrollen bør ifølge Andersen og Rhode (2007) indgå som et fast element i en budgetteringsproces. Formålet med budgetkontrollen er ex post at opretholde det, for perioden, fastlagte budget med de faktiske resultater. Dette kaldes også budgetopfølgning, hvor afvigelser analyseres og fortolkes. Kontrollen har dermed til formål at evaluere og skabe en forståelse, der kan være brugbar i fremtidige handlingsplaner. Med dette forstås, at kontrollen både kan bruges som evaluering over tidligere planlægning, men også som input til kommende perioders planlægning (Andersen & Rhode, 2007).

En metode der ofte bruges i traditionel budgettering til at udføre budgetkontrol er variansanalyse. En variansanalyse er en metode til at udregne, hvor meget faktiske resultater afviger fra det planlagte budget. Hermed kan ledelsen undersøge om variansen er favorabel eller ufavorabel og herfra søge årsagsforklaringer på afvigelser (Anthony et al., 2014). Der vil i dette speciale ikke blive gået yderligere i dybden med de forskellige variansanalyser og den bagvedliggende teori. De vurderes dog vigtige at nævne, da de er bredt anvendt værktøj i forbindelse med budgetopfølgning og kontrol.

Fase 4 – Budgetrevision og budgettilføjelser

”Ved budgetrevision skal forstås en ændring i et allerede udarbejdet og vedtaget budget.”
(Andersen & Rhode, 2007, s. 85)

Citatet er afdækkende for første del af fase 4 og vidner om, at det er her eventuelle ændringer i budgettet, tages til overvejelser. Der bør dog foreligge stærke argumenter for at ændre i et allerede vedtaget budget, og Andersen og Rhode (2007) skriver, at gør der ikke det, er den generelle regel, at der ikke bør foretages ændringer. Ændringerne kan dog forekomme i de enkelte delbudgetter. Ændringer i delbudgetter bør kun foretages på den baggrund, at det ikke påvirker de øvrige delbudgetter, såsom nye investeringsplaner, der kun vil have indflydelse på investeringsdelbudgettet. Endelig kan der forekomme situationer, hvor virksomhedens forhold ændrer sig så markant, således det fastlagte budget mister sin værdi som styringsværktøj. I sådanne situationer skal hele budgetprocessen gentages (Andersen & Rhode, 2007).

Anden del i fase 4 indbefatter budgettilføjelser. Dette sker eksempelvis, hvis der forekommer en omfordeling af handlingsplaner i budgetperioden eller et skift i den tidsmæssige udførelse heraf.

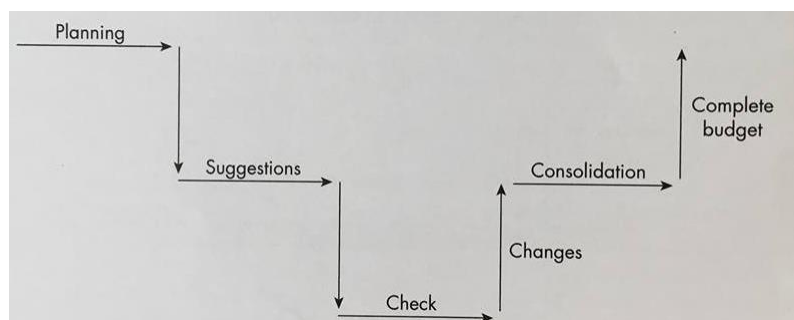
Budgettilføjelser kan også forekomme som beløbsmæssige justeringer i prognoserne for likviditet og resultater (Andersen & Rhode, 2007).

Top-down og bottom-up budgettering

Indtil videre er den traditionelle budgetproces blevet behandlet via Andersen og Rhodes (2007) fire faser. Det findes dog yderligere relevant at redegøre for principperne top-down og bottom-up, for at opnå en bredere forståelse af ledelsesopgaven, der kan forbindes med budgettering. Til at forklare begreberne tages der afsæt i forståelsen der frembringes af Anthony et. al (2014).

Termene top-down og bottom-up anvendes ofte i budgetteringssammenhænge som et udtryk for, hvordan målsætningerne udvælges og processen mod det endelige budget tilrettelægges. Hermed har dette store lighedstræk med Andersen og Rhodes (2007) faser, foruden budgetkontrollen. Tankegangen der præsenteres af Anthony et. al (2014), differentierer sig dog ved i højere grad at have fokus på, hvilken betydning medarbejderinvolvering kan have for en budgetproces. Til at beskrive distinktionerne i de to tilgange tages der udgangspunkt i nedenstående figurer, der visuelt er med til at højne forståelsen.

Figur 9 – Top-down budgettering

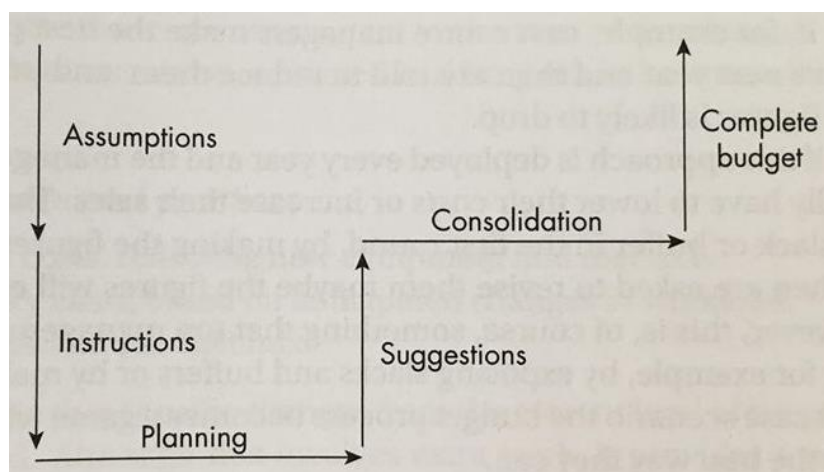


Kilde: Bergstrand, J. (2009) Accounting for Management Control. Lund: Studentlitteratur. (Set i Anthony, et al., 2014, s. 342)

Af ovenstående figur 9, der illustrerer top-down budgettering, fremgår det at planlægningen, som udføres af ledelsen, forekommer først. Dette betyder at det er ledelsen og dennes målsætninger, der er styrende for planlægningen. Ved en top-down proces sendes planen videre ned gennem organisationen, hvor underledere kun med meget god argumentation kan foreslå ændringer og rettelser. Til sidst fastsættes det endelige budget. Ifølge Anthony et al. (2014) er styrkerne ved top-down budgettering, at processen er hurtig, og ledelsen kan få budgettet til at afspejle deres specifikke målsætninger. Disse kan enten være sat ud fra en realistisk tilgang til, hvad der er muligt

at opnå eller efter en mere ambitiøs tilgang, hvor målene sættes højt med det formål at opnå en højere indsats fra organisationens medarbejdere. Da medarbejdere og underlederes involvering i planlægningsfasen er minimal, opstår muligheden for at information, der kunne have gavnet processen, går tabt, og budgettet derfor fremstår som urealistisk. Et andet kritisk synspunkt Anthony et al. (2014) tilføjer debatten om top-down styring, er muligheden for at medarbejdere, på baggrund af den lave involvering føler sig distanceret fra budgettets målsætninger. Hermed opstår muligheden for manglende engagement hos medarbejdere til at opnå målene fremsat i budgettet (Anthony et al., 2014).

Figur 10 – Bottom-up budgettering

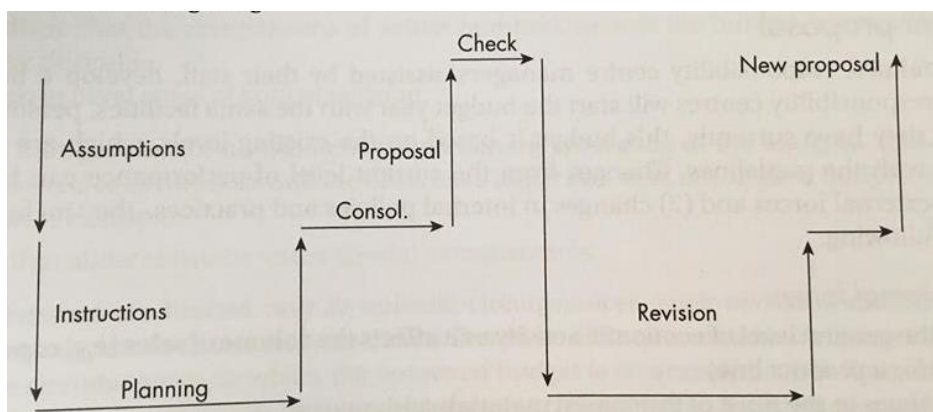


Kilde: Bergstrand, J. (2009) *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur. (Set i Anthony, et al., 2014, s. 343)

Ved bottom-up budgettering er det modsat top-down tankegangen underordnede medarbejdere, der leverer inputtet til budgetprocessen. Ved denne tilgang fremfører de forskellige afdelingsledere, underledere og endda medarbejdere deres målsætninger, der herefter fremstår som de respektive delbudgetter. Metoden tager det udgangspunkt, at medarbejdere er mere engagerede og motiverede, hvis de har været med i fastsættelsen af mål. Den store involvering af medarbejdere er ikke risikofrit, ifølge Anthony et al. (2014), der skriver at involvering i opsætningen af egne mål, der senere bruges til at bedømme ud fra, kan føre til uhensigtsmæssig adfærd. En sådan adfærd kaldes med et økonomisk begreb for *gaming*, og dette vil yderligere blive behandlet separat i et kritikafsnit.

På baggrund af at begge tilgange har været genstandsfelt for kritik, er der udviklet en kombination af de to. Dette omtales af Anthony et al. (2014) som *iterative budgeting*, og er illustreret nedenfor ved figur 11.

Figur 11 – Iterative Budgettering



Kilde: Bergstrand, J. (2009) *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur. (Set i Anthony, et al., 2014, s. 343)

Anskues ovenstående figur, ses det at iterativ budgettering indledes med en bottom-up proces. Herefter afgør topledelsen, om delbudgetterne kan godkendes. Godkendes de ikke sendes de til revision, der typisk består af nye forhandlinger mellem de budgetansvarlige, såsom underledere og deres overordnede. Ideen bag denne metode er at skabe følelsen af involvering hos de underordnede, men samtidig give topledelsen mulighed for at have den afgørende beslutning i organisationens styring. Til trods for denne budgetprocesstilgang søger at være svaret på kritikken til top-down og bottom-up, er den offer for nogle af de samme kritikpunkter. Selvom metoden er i stand til skabe medarbejderinvolvering i opsætningen af mål, kan graden af revision af budgettet føre til manglende målengagement på samme måde, som det blev beskrevet ved top-down. Ligeledes kan afdelingsledere, der har indgående kendskab til at denne metode sandsynligvis også bruges efterfølgende budgetperiode, stadig have uhensigtsmæssig adfærd ved at lave slack mål i den indledende fase forud for revisionsfaserne jævnfør figur 11.

Sammenfattende har disse afsnit omkring budgetprocessen vist, at der er betydelige ledelsesbeslutninger og overvejelser i forbindelse med budgettering. På denne baggrund er det ledelsens opgave at forstå, hvorledes budgetteringsprocessen påvirker den samlede organisation.

3.1.5 Kritik af traditionel budgettering

Traditionel budgettering er, som tidligere nævnt, et område der har været genstand for megen forskning, derfor har det gennem tiden også været udsat for kritik. Følgende afsnit søger derfor at afdække kritikken af den traditionelle budgettering. Det ville være særdeles omfattende og ambitiøst at skulle inddrage samtlige kritikpunkter litteraturen opstiller til den traditionelle budgettering, derfor vil kritikken i dette speciale være centraliseret omkring tre punkter, der opstilles af Hope og Fraser (2003a) i deres bog *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Punkterne er opstillet nedenfor, og er fremført ved Sandalgaard og Bukhs (2016) oversættelser, der optræder i deres bogkapitel, *Skal vi afskaffe budgettet – eller skal vi bare bruge de eksisterende teknikker bedre*.

- Budgettering er ressourcekrævende
- Budgetter er ude af trit med omverdenen
- Omfanget af gaming er vokset til et uacceptabelt niveau

Kilde: (Sandalgaard & Bukh, 2016, s. 194-196)

Punkterne kan opfattes som værende sammenfattende for den mest centrale kritik, de forskellige forskere fremfører mod traditionel budgettering. Derfor har Hope og Frasers punkter til formål at skabe struktur i dette kritikafsnit, hvor hvert punkt underbygges af diverse kilder og undersøgelser.

Budgettering er ressourcekrævende

Til dette første punkt skriver Hope og Fraser (2003a), at budgettering ofte er en ressourcekrævende proces, især i forhold til tiden det optager. Hertil skriver de, at det er uklart hvor meget værdi, der kan tilskrives det tidsforbrug budgettering optager. Netop værdien af budgettering sætter Hope og Fraser (2003a) i fokus, og de kritiserer blandt andet budgettet for at optage for meget af en økonomiafdelings fokus og tid. Kritikken heri er, at de budgetansvarlige medarbejdere bruger for lang tid på budgetteringsprocessen i stedet for at levere information, der kan hjælpe ledelsen til at tage værdiskabende beslutninger.

” The average time consumed is between four and five months. It also involves many people and absorbs up to 20-30 percent of senior executives’ and financial managers time.” (Hope & Fraser, 2003a, s. 6)

Som citatet vidner om, optager opgaven med budgettering en stor del af ledelsens tid, hvilket kan understøttes af Neely et al. (2003), der ligeledes skriver, at processen omkring budgettering optager

20 procent af ledelsens samlede tidsforbrug. Hope og Fraser (2003b) henviser tilmed i deres artikel *Who need Budgets anyway* til en undersøgelse, som viser at økonomifolk bruger 21 % af deres tid på at analysere og fortolke budgettal, hvor resten af tiden bruges på at indsamle tallene. Dermed forløber kritikken på, at der ved brug af traditionel budgettering bliver brugt for meget tid på såkaldte *lower-value-added-activities* (Hope & Fraser, 2003b).

Sammenfattende går dette kritikpunkt igen hos mange af kritikerne til traditionel budgettering, hvor flere beskriver arbejdet hermed som værende dyrt og tidskrævende. (Hope og Fraser, 2003a; Neely et al., 2003; Hansen et al., 2003)

Budgetter er ude af trit med omverdenen

Dette kritikpunkt fremstiller den traditionelle budgetteringsmetode som værende ude af trit med omverdenen. Til dette skriver Hope og Fraser (2003a), at mange markeder hvorpå virksomheder i dag opererer, er så dynamiske, at der kontinuerligt er brug for at træffe hurtige beslutninger. Herved er kritikken, at den traditionelle budgettering er en metode, der opstod i en anden tid, hvor markederne var kendetegnet ved at være mere stabile end i dag. Hope og Fraser (2003a) skriver, at virksomheder starter deres budgetproces 4-5 måneder forud for budgetårets start. I en dynamisk omverden kan dette betyde, at forholdene ændrer sig så hurtigt, at forudsætningerne i budgettet når at ændre sig inden budgetåret starter. Og følgelig kan forudsætningerne i selve budgetåret, grundet omverdenens dynamik, ændre sig mange gange (Hope og Fraser, 2003a).

Andre forskere har også behandlet dette kritikpunkt i deres udgivelser. Eksempelvis skriver Anthony et al. (2014), at brugen af et fastlagt budget kan hæmme evnen til at reagere på ændringer og tilmed forringe evnen til at styre virksomheden i den retning, hvor der kan skabes mest værdi. Ydermere postuleres det, at ledere og budgetansvarlige ofte baserer kommende budgetter på historiske præstationer. Til dette skriver de, at budgettet låser virksomheden fast til at føre *"business as usual"* i stedet for at tænke i nye baner og opsøge muligheder, som kunne være mere værdiskabende for virksomheden (Anthony et al., 2014).

Neely et al. (2003) har på lige fod med de andre kritikere haft fokus på traditionelle budgetters evne som ledelsesværktøj i en dynamisk omverden. I deres artikel *Better budgetting or Beyond Budgeting?* opstilles 12 kritikpunkter, hvor flere netop omhandler traditionel budgetterings forhold til omverdenen, og hvorledes dette kan være ude af trit. Nedenfor er opstillet tre punkter, der sammenfattende viser kritikken hertil:

- *“Budgets concentrate on cost reduction and not on value creation”*
- *“Budgets constrain responsiveness and flexibility, and are often a barrier to change”*
- *“Budgets are developed and updated too infrequently – usual annually”*

Kilde: (Neely et al., 2003. s.23)

De ovenstående punkter viser netop, at kritikken også her forløber sig på, at traditionel budgettering fastlåser en virksomhed til det fastsatte budget og herved hæmmer muligheden for hurtigt at reagere på eksterne faktorer. Tilmed viser det første opstillede punkt, at fokuset på interne reduktioner i omkostninger kan hæmme muligheden for at søge efter nye værdiskabende tiltag (Neely et al., 2003). At budgettet ikke opdateres ofte nok i forhold til dynamikken i omverdenen, er et kritikpunkt, der tages op af mange kritikere. Omfanget af dette sætter Libby og Lindsay (2003) fokus på i deres artikel *Budgetting – an unnecessary evil*, hvori de henviser til en undersøgelse, der viser at 78% af undersøgelsens virksomheder ikke foretog ændringer i budgettet i løbet af året (Libby & Lindsay, 2003).

Omfanget af gaming er vokset til et uacceptabelt niveau

Det sidste kritikpunkt, der behandles separat i dette speciale, er omfanget af gaming, der kan opstå i forbindelse med traditionel budgettering. Gaming skal her forstås som en uhensigtsmæssig adfærd, der kan opstå i forbindelse ved brug af budgettet som præstationsevaluering. I forbindelse med at organisationens ledelse og medarbejdere bliver vurderet og i nogen tilfælde belønnet eller straffet ud fra deres evne til at opnå budgetterede målsætninger, opstår risikoen for gaming (Hope & Fraser, 2003a).

Libby og Lindsay (2003) har ligeledes fokus på, at gaming er en risiko der kan opstå ved brugen af traditionel budgettering. I deres artikel opstilles nogle punkter der dækker over, hvordan budgettering kan medføre visse former for gaming. Punkterne er gennemgået nedenfor, for at give et struktureret overblik over forskellige typer af gaming, som kan opstå ved traditionel budgettering.

- Ved at der i budgettet er påført en målsætning for salg, opstår risikoen for at salgsafdelingen, ved tilfælde hvor denne involveres i målsætninger, sætter de forventede salgstal lavere end deres egentlig forventede salg, da det på den måde er nemmere at opnå målsætningen. På samme måde kan produktionsafdelingen forudsige højere omkostninger, da budgetmålene derved bliver nemmere at overholde (Libby & Lindsay, 2003). Dette fænomen kaldes med finansielle termer for slack. Bekymringerne der fremstilles i dette

kritikpunkt, bliver også behandlet af Anthony et al. (2014), der skriver at der især ved bottom-up budgettering, opstår en risiko for, at organisationens medarbejdere sætter nemme budgetmål (Anthony et al., 2014).

- En anden måde, hvorved der kan opstå gaming i forbindelse med budgettering, er i følge Libby og Lindsay (2003) ved at organisationens medarbejdere gør alt, for at bruge det budgetterede rådighedsbeløb de er tildelt. Med dette forstås, at eksempelvis en produktionsleder sørger for at bruge alle de penge hans afdeling er blevet tildelt i budgettet for ikke at få mindre tildelt det efterfølgende budgetår (Libby & Lindsay, 2003).
- Det tredje punkt er knyttet til opnåelse af budgettet på bekostning af de langsigtede strategiske målsætninger. Problemet der opstår her er, at fokuset på at opnå budgettets rammer kan føre til at ressourcer allokeres væk fra instanser i virksomheden, som på længere sigt kan skabe værdi. Dette er eksempelvis R&D, markedsføring eller medarbejdertræning (Libby & Lindsay, 2003).
- Frygten for ikke at opnå det budgetterede mål kan føre til at der gives rabatter til kunder for eksempelvis at få solgt den budgetterede mængde inden budgetåret er omme (Libby & Lindsay, 2003).
- Modsætningsvis kan der være fordele i at tilbageholde mulig profit, hvis ikke det budgetterede mål er muligt at opnå. Med dette forstås, at eksempelvis en salgsafdeling der ikke kan nå indeværende budgetårs målsætninger, udskyder gennemførelse af salg til efterfølgende den periode, så det bliver nemmere at opnå budgettet det næste år (Libby & Lindsay, 2003).
- Sidste punkt er lig det foregående, men differentierer sig ved, at budgettet her er opnået. Med dette forstås, at budgettet er opnået og gennemførelsen af nye salg arrangeres, således de først forekommer den efterfølgende periode. Hermed bliver det nemmere at opnå den efterfølgende periodes budgetmål (Libby & Lindsay, 2003).

Punkterne ovenfor viser, at den traditionelle budgettering kan føre til mange former for uhensigtsmæssig adfærd, og dermed bliver medarbejdernes bevidsthed centraliseret omkring at opnå fastsatte budgetmål i stedet for at levere deres bedste. Dette kan være særdeles uhensigtsmæssigt, og netop derfor fremtræder risikoen for gaming som et centralt kritikpunkt, der ved gennemlæsning af litteraturen forekommer mange gange.

Samlet har dette stykke vist de mest omtalte kritikpunkter til den traditionelle budgettering. Disse punkter er fundet afdækkende for en stor del af den generelle kritik af traditionel budgettering. Det findes dog relevant at inddrage to yderligere punkter. Det første punkt knytter sig til budgettets formål og roller. Tidligere blev formålene med budgettet beskrevet, og det blev tydeliggjort, at budgettet kan bruges til adskillige formål. Hermed kan opstå en konflikt imellem de forskellige formål, budgettet søger at løse (Libby & Lindsay, 2003). Endelig har Neely et al. (2003) et kritikpunkt, hvori de beskriver, at brug af traditionel budgettering kan være med til at opstille barrierer mellem de forskellige afdelinger. Dette punkt kan være udtryk for den opdeling, der forekommer i budgetmodellens delbudgetter. Herved kan der opstå en intern kamp om at opnå de individuelle budgetter, og hermed hæmmer det den værdiskabende vidensdeling mellem afdelingerne.

3.2 Beyond Budgeting

Følgende afsnit har til formål, igennem Hope og Fraser (2003a) idéer herom, at belyse hvad begrebet Beyond Budgeting indebærer. Først vil der blive redegjort for, på hvilken baggrund Beyond Budgeting er opstået, hvorefter Hope og Frasers teori omkring Beyond Budgeting vil blive belyst igennem deres bog *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual performance Trap*. Der vil derudover blive inddraget peer-reviewed videnskabelige artikler fra andre forskere til at supplere Hope og Frasers grundlæggende teori. Til sidst i afsnittet vil der blive opstillet noget kritik af Beyond Budgeting fra forskellige kilder, således det bliver muligt at danne et nuanceret billede af teorien.

3.2.1 Beyond Budgeting i et historisk perspektiv

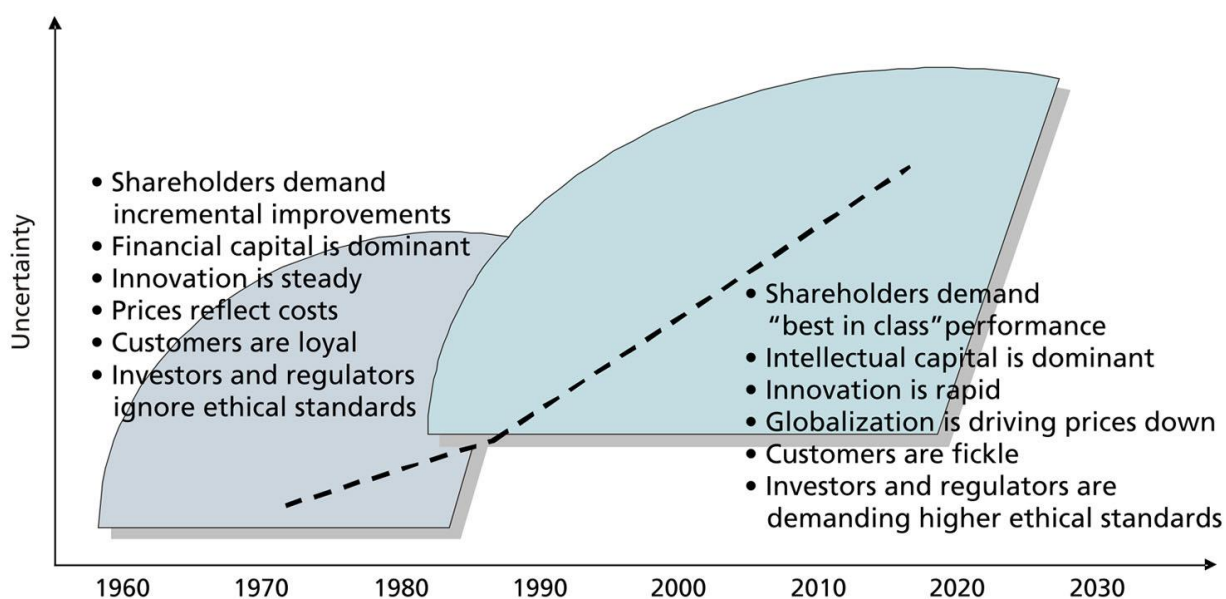
Beyond Budgeting blev som fænomen konceptualiseret i 1998 gennem organisationen Beyond Budgeting Round Table, kendetegnet som BBRT. Organisationen blev stiftet af Jeremy Hope, Robin Fraser og Peter Bunce i Storbritannien i kollaboration med den amerikanske organisation CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International), som arbejder med alternativer til den traditionelle budgetteringsstilgang (Hope & Fraser, 2003a). Organisationen blev stiftet som en respons på en stigende utilfredshed og frustration imod traditionel budgettering (bbrrt.org, u.d.). Formålet med organisationen var at inkludere virksomheder i et fællesskab, der bygger på Beyond Budgeting principperne og rådgive dem, samt dele erfaringer. Hensigten med fællesskabet er at skabe bæredygtige vedvarende konkurrencemæssige fordele gennem transformeringer af virksomhedernes ledelsesstruktur efter Beyond Budgeting principperne. Beyond Budgeting er mest

udbredt i Nordeuropa, hvor meget af den research som teorien er bygget på, er foretaget. Dog anvendes tilgangen også i mange andre lande, blandt andet USA og Canada (bbrrt.org, u.d.).

Beyond Budgeting skal ifølge Hope og Fraser (2003a) ikke blot ses som en erstatning af traditionel budgettering, men i stedet som en ledelsesfilosofi, der danner grundlag for en forbedring af hvordan en organisation styres, ledes og kontrolleres. Idéen er en alternativ ledelsesfilosofi, der er mere skræddersyet til en organisation, og som skal gøre det muligt at overkomme nogle af de begrænsninger, den traditionelle budgettering er blevet kritiseret for at indeholde. Teorien af Hope og Fraser er ikke et facit eller en pakkedløsning til, hvorledes Beyond Budgeting skal konstrueres i en organisation, men derimod et vejledende framework for hvordan organisationer skal ledes i det 21. århundrede. Organisationer skal således selv designe deres egen Beyond Budgeting struktur ud fra opstillede principper om adaptive processer og radikal decentralisering (Hope & Fraser, 2003a).

3.2.2 Udfordringer for traditionel budgettering

Figur 12 - Ændrede krav fra virksomhedens omverden



Kilde: (Hope og Fraser 2003a, s. 8)

Nogle af de væsentligste kritikpunkter som utilfredsheden imod traditionel budgettering tager afsæt i, og Beyond Budgeting vinder frem på er, at forholdene for at drive forretning har ændret sig. Dette er illustreret i figur 12, hvor forhold omkring stigende krav fra aktionærer, øget fokus på innovation,

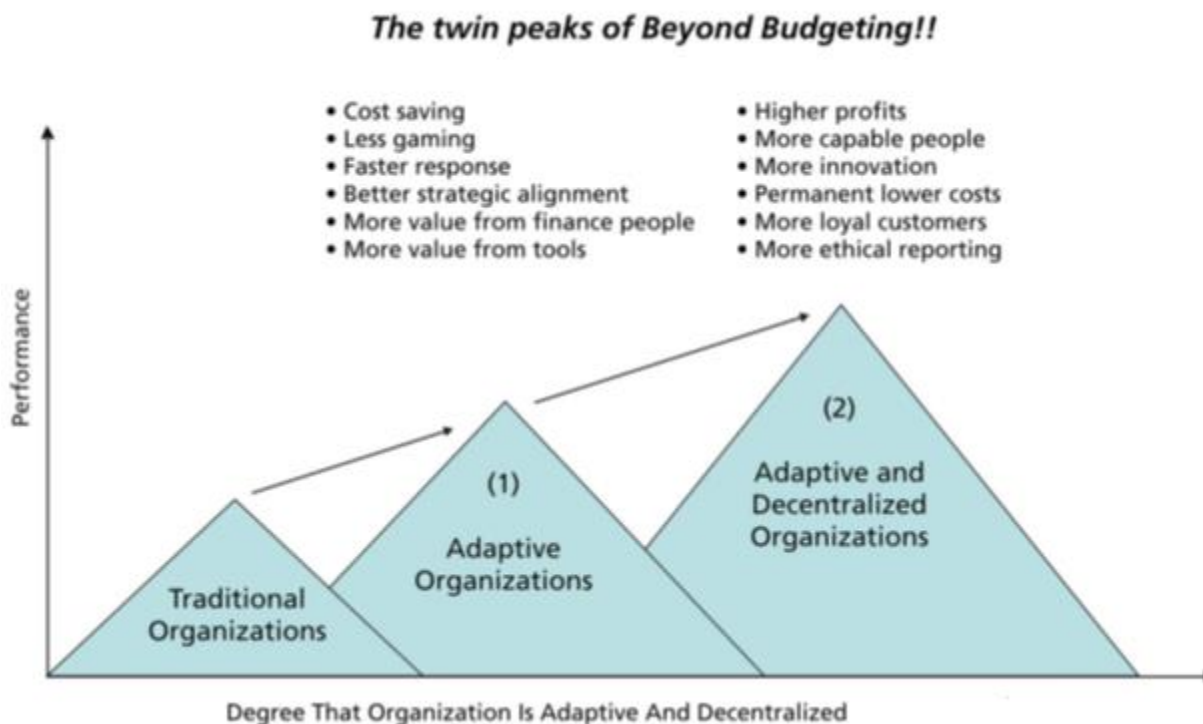
globaliseringen som presser priserne ned, intellektuel kapital bliver dominerende, kunderne er mindre loyale, samt højere krav til etiske standarder medfører en konkurrencesituation med stigende usikkerhed og øgede krav fra omverdenen (Hope & Fraser, 2003a). Kritikere mener ikke, at traditionel budgettering er i stand til at løse de udfordringer, der er forbundet med disse forhold. Dette skyldes, at de i budgettet opstillede mål, den løbende kontrol og evalueringen efter perioden, ikke er i stand til at tage højde for ovenstående forhold eller vurdere en virksomheds realiserede resultater på en objektiv baggrund (Sandalgaard & Bukh, 2015).

3.2.3 Fordelene ved Beyond Budgeting

For at opnå det fulde potentiale af Beyond Budgeting skal en organisation tilpasse sig de to trin adaptive processer og decentralisering, som er illustreret i figur 13.

Hvis en organisation vælger at overgå til Beyond Budgeting, vil det betyde gradvise ændringer af processer for gøre at en organisation mere omstillingsparat til dennes omgivelser, opnå lavere omkostninger og sikre kongruens. Denne transformation starter ved trin et ved at implementere de adaptive processer, som består af seks principper, der gennem ændringerne skal sikre en adaptiv organisation. Trin to er radikal decentralisering, der ligeledes har seks principper, som skal ændre organisationsstrukturen, således organisationen bliver mere decentral (Hope & Fraser, 2003a). Det skal dog påpeges at Hope og Fraser ikke har nogen rækkefølge for, hvordan de to trin og deres principper skal implementeres, men at det skal ske som en kontinuerlig proces. Når de to trin er implementeret, kan organisationen ifølge Hope og Fraser afskaffe budgettet og udnytte dennes kapaciteter maksimalt:” *Transforming the performance potential of the organization by breaking free from the annual performance trap and releasing the full capabilities of front-line people is the ultimate vision of Beyond Budgeting.*” (Hope og Fraser 2003a, s. 37).

Figur 13: Fordelene ved at overgå til Beyond Budgeting

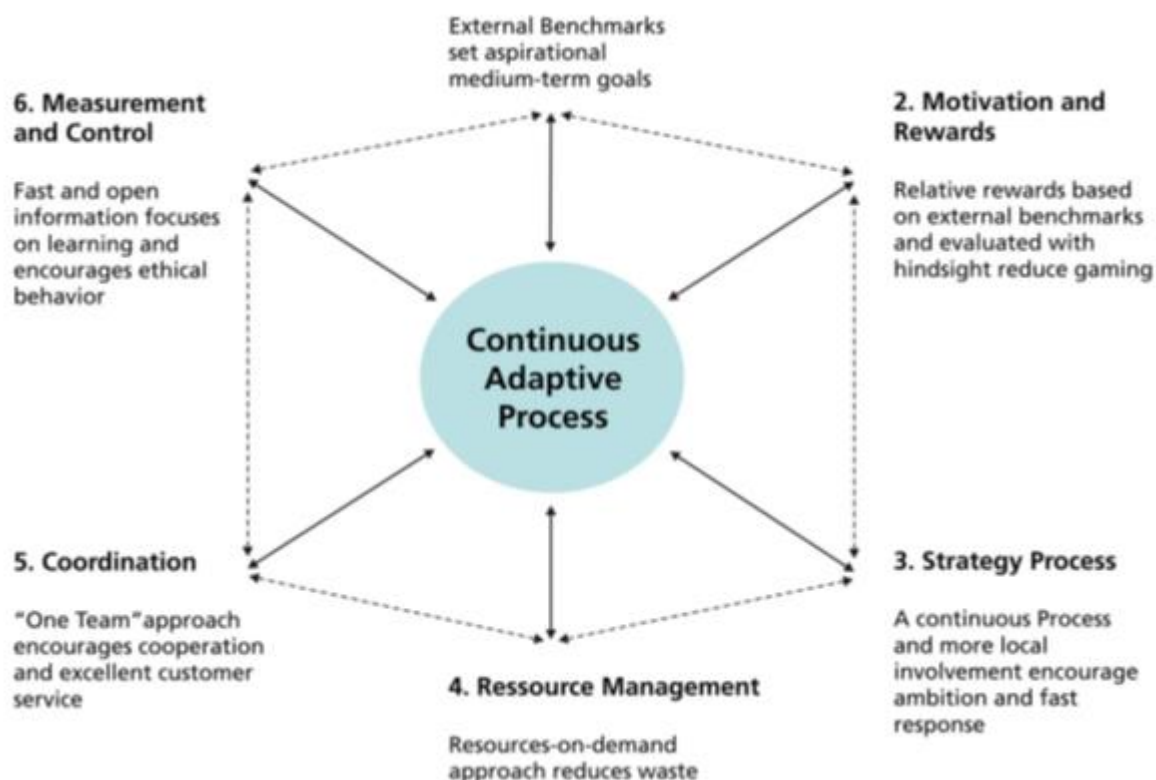


Kilde: (Hope og Fraser 2003a, s. 36)

3.2.4 Ledelse gennem adaptive processer – kontinuerlige adaptive processer

De adaptive processer består af seks principper, som illustreret i figur 14, og skal være med til at sikre kontinuerligt adaptive processer i en organisation. Dette inkluderer opsætningen af aspirerende mål, reducere af gaming, tilskyndelse af ambitiøse strategier, hurtig responstid, reducere af spild, forbedring af kundeservice samt fremmende læring og etisk adfærd (Hope & Fraser, 2003a).

Figur 14 Adaptive processer



Kilde: (Hope og Fraser 2003a, s. 70)

1. Target Setting – Opsætning af *stretch goals* rettet imod relative forbedringer

Target setting er det første princip, som tilskynder en organisation til at opsætte mål, der skal sikre adaptive processer i en organisation. Hvor de fleste organisationer med en traditionel budgettering, baserer deres mål på baggrund af årlige forhandlinger eller interne målsætninger, tilskynder target setting i Beyond Budgeting litteraturen virksomheder til at fastsætte deres mål, således de både maksimerer organisationens kort- og langsigtede præstationspotentiale. Dette betyder, at mål i Beyond Budgeting litteraturen ikke nødvendigvis er knyttet til præstationsevaluering og bonusaflønnning. Der er ved denne tilgang ikke på forhånd udarbejdet en fastlagt præstationskontrakt efter et fastlagt mål. I stedet kan der opsættes *stretch goals*², som ikke er koblet til præstationsevaluering og bonusaflønnning. Sådanne stretch goals udarbejdes af de enkelte forrentningsenheder, der har ansvaret for at formulere målene, og disse fastsættes i forhold til at

² Stretch goal, eller på dansk strækmål, er mål der er sat højere end de inkrementelle forbedringer der forventes til eksisterende mål. Stretch goals er derfor sværere at opnå en forventede mål, og kræver derfor en overnormal indsats eller en innovativ handleplan. (Hope & Fraser, 2003a)

opnå det bedst mulige scenarie. Formålet med disse mål er at tilskynde de enkelte underledere til at have høje ambitioner, være innovative og stræbe efter det bedst mulige resultat, på baggrund af deres egne vurderinger og derved tage kalkulerede risici. Stretch goals sættes på baggrund af et ønske om relativ forbedring. Dette gøres da der i Beyond Budgeting litteraturen, fokuseres på belønning ud fra netop relativ forbedring, i form af en række indikatorer. Dette gøres eksempelvis ved at vurdere, hvordan der en enhed har præsteret forhold til konkurrenter. Dette kan gøres ud fra ekstern og/eller intern benchmarking. Benyttes der eksterne benchmarks³, udvælges disse i forhold til branchen eller konkurrenter, hvor relevante KPI'er for udvalgte nøgleområder benchmarkes. Forretningsenheden har således en periode til at være bedre eller forbedre sig i forhold til de udvalgte konkurrenter de benchmarkes overfor. Præstationer bliver derefter kontinuerligt bedømt ud fra, hvordan forretningsenheden præsterer og dennes relative forbedring. Ved brug af intern benchmarking er formålet ikke at basere benchmarks på specifikke mål. I stedet fokuseres der på en relativ forbedring i forhold til en intern peer. Ved denne tilgang anbefaler litteraturen også anvendelse af KPI'er som benchmarks. Ideen er at skabe intern konkurrence i organisationen inden for homogene forretningsenheder, og med anvendelse af ledelsesfremsatte KPI'er som benchmarking, sikre den strategiske retning. Dette er med til at skabe en konkurrencekultur i organisationen med kontinuerlige forbedringer, hvor de let sammenlignelige KPI'er skal være med styre retningen (Hope & Fraser, 2003a).

2. Motivation and Rewards – Evaluering og bonusafłønning vurderes ud fra relative forbedringer

Motivation and Rewards er det andet princip i de adaptive processer. Punktet omhandler motivation og belønning. Ifølge Hope og Fraser (2003a) er der forskellige måder at evaluere og derudfra belønne gode præstationer uden at knytte det til et på forhånd fastlagte præstationsmålsætninger.

I bogen *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap* nævner Hope og Fraser (2003a) tre måder, der kan belønnes ud fra ved brug af Beyond Budgeting. Første måde er belønning ud fra relativ succes af en forretningsenhed eller team. Anden måde er belønninger ud fra den relative succes på koncernniveau, og den sidste måde er belønning baseret på et multi-level niveau.

³ Benchmarks skal i denne sammenhæng forstås, som parametre der anvendes som sammenligningsgrundlag. Et benchmark kan både være en sammenligningsparameter for interne eller eksterne aktører (Hope og Fraser, 2003a).

Hope og Fraser (2003a) beskriver at i forbindelse med udbetaling af bonus, som belønning, er den mest anvendte metode, i Beyond Budgeting, at belønne for en enheds samlede præstation. Ud fra relativ succes af de forskellige forretningsenheder udarbejdes der en bonusordning, som er baseret på en relativ forbedringskontrakt. Denne kontrakt er teambaseret og gælder således for hele pågældende forretningsenhed, hvortil der opsættes en række performance benchmarks, som forretningsenheden søger at forbedre sig på gennem en given periode. Afdelingernes præstationer bliver efter perioden evalueret ud fra relative forhold, hvorved der tages forbehold for de muligheder og udfordringer, der har været i perioden, således forretningsenheden bliver vurderet på et fair grundlag. Vurderingen kan, som beskrevet, foretages gennem benchmarking af de ledelses fastsatte KPI'er. KPI'erne repræsenterer de målsætninger og fokusområder ledelsen har for organisationen, og specifikt for en given afdeling. Det bestemmes individuelt i en organisation hvornår benchmarking skal udføres. Tankegangen i Beyond Budgeting er dog at benchmarking skal forekomme ex post for en fastsat periode, således enhedernes medarbejdere ikke løbende ved om de ligger til bonus. Dette kan ifølge Hope og Fraser (2003a) imødekomme problemer med uhensigtsmæssig adfærd, da medarbejderne forventes at yde deres bedste, da de ikke kontinuerligt kan følge med i om de ligger til at modtage bonus. Denne tilgang skal således være med at sikre forretningsenhedens motivation og viljen til profitmaksimering. Ved at belønning er afhængig af relativ forbedring, kan der også i dårlige år, for organisationen, udbetales bonus til afdelinger med gode præstationer.

Den anden metode baserer belønning ud fra den relative succes på koncernniveau. De enkeltes evne til at opnå bonus er hermed afhængig af den samlede organisations præstation. Dette betyder at der ikke er noget incitament for enkelte personer eller afdelinger for at opnå individuelle målsætninger. Til gengæld er der fokus på at hele organisationen skal præstere godt, og tilgangen kan være med til at sikre kongruens i organisationen og styrke vidensdeling og samarbejde på tværs af organisationen (Hope & Fraser, 2003a).

Den sidste metode der nævnes, baserer belønning ud fra præstation på multi-level niveau, eller flere niveauer i organisationen. Ved denne metode bonus aflønnes et individ ud fra flere niveauer i virksomheden. Dette kan eksempelvis være baseret på en individuel vurdering af en medarbejder, en vurdering af præstationen af forretningsenheden, hvori den vurderede befinder sig og til sidst på virksomhedsniveau. Bonussen udregnes så ud fra en på forhånd valgt vægtning af de realiserede resultater på de tre niveauer.

3. Strategy Process – gør planlægning en kontinuerlig og inkluderende proces

Formålet med princip 3 er at gøre planlægning en kontinuerlig og inkluderende proces. Beyond Budgeting søger at gøre op med en fastlagt periodisering. Det beskrives af Hope og Fraser (2003a), at selvom en fastlagt periode måske er at foretrække i ekstern rapportering, gør det sig ikke nødvendigvis gældende i intern styring af en virksomhed. Dette skyldes at, selvom ekstern rapportering er værdifuld for shareholders, så er den ikke nødvendigvis relevant i forhold til opnåelsen af strategiske tiltag, da disse oftest har en længere tidsperiode, inkluderer flere forretningsenheder og skal tage højde for uforudsete begivenheder. Hermed søger Beyond Budgeting at adskille planlægning fra en fastlagt periode. Denne tilgang er også med til at give underledere mulighed for at inddrage et langsigtet perspektiv, da de ikke er bundet til en fastlagt plan for en fastlagt periode. Hermed skal dette gøre dem i stand til at inddrage strategiske målsætninger i deres planlægning. Planlægningen og ansvaret herfor i organisationen uddelegeres til afdelinger der selv styre dette. Dette gøres da afdelingerne forventes at være bedre i stand til at vurdere hvad der er vigtigt for kunderne, og herved hurtigere kunne reagere og tilrette planen efter markedsvilkårene. Ledelsen har stadig en vigtig rolle at spille, da den via formulerede retningslinjer opsætter rammer for den strategiske retning de ønsker. Hermed sikres kongruens mellem afdelingernes handlingsplaner og organisationens vision, mission og strategi. Når forretningsenhederne har udarbejdet handlingsplaner, er det ledelsens opgave at udfordre planerne og ambitionerne for at sikre afdelingen og dennes leders dedikation. (Hope & Fraser, 2003a).

4. Ressource Management – gør ressourcer tilgængelige efter behov

Princip 4 omhandler tilgængelighed af ressourcer, og Beyond Budgeting foreskriver at hvis ansvaret for præstation og planlægning er overdraget til en leder, skal denne have adgang til ressourcer efter behov. Ressourcer kan blandt andet omfatte personale, materiale og finansielle midler. Hvordan tildelingen af ressourcer forløber og hvordan afdelingsledere kan gøre krav herpå, angives der forskellige metoder til i litteraturen. En måde er at gøre ressourcer tilgængelige på baggrund af parametre. Hope og Fraser (2003a) henviser til at det kan gøres ud fra en cost-to-income ratio. Med dette forstås, at en underleder har deponeringsret over en fastlagt mængde ressourcer ud fra omsætningen.

En anden metode der nævnes, er brug af interne markeder, hvor ressourcer gøres tilgængelige på baggrund af efterspørgsel på et internt marked i organisationen. Her er ingen umiddelbar indblanding, men det er markedskræfterne, der er styrende. Ved denne metode afgør afdelingsledere

hvilke ressourcer de behøver, og ”køber” dem af interne afdelinger. Derved skabes der et internt marked i organisationen, hvor afdelinger optræder i et kunde-leverandørforhold. Eksempelvis bestiller en salgsafdeling de produkter de skal bruge fra produktionsafdelingen. Dette skal skabe en dynamisk organisation, der bliver i stand til hurtigere at reagere på dynamiske markedsændringer (Hope & Fraser, 2003a).

Hope og Fraser (2003a) beskriver ydermere, at de har observeret at nogle virksomheder tilmed har skabt hurtige godkendelsesprocedure af større projekter. Det beskrives som værdiskabende at projekter og investeringer kan imødegås kontinuerligt og ikke blot godkendes én gang årligt.

Sidst nævnes af Hope og Fraser (2003a) en metode hvori der er at oprette godkendelsesniveauer. Dette gøres ved at give ansatte efter autoritetsniveau myndighed til godkendelse af mindre projekter afhængig af størrelse og omkostninger.

5. Coordination – Koordinator handlingsplaner på tværs af organisationen baseret på kundebehov

Princip 5 omhandler koordinering i organisationen og da der ikke forelægger et budget, er afdelingsledere nødt til at koordinere i forhold til efterspørgsel fra markedet. Tilgangen gør at der kan forekomme ledig kapacitet ved manglende efterspørgsel, men dette opvejes, ifølge Hope og Fraser (2003a) af mindre spild, færre lageromkostninger samt øget kundetilfredshed, da det antages at deres behov kan mødes bedre og hurtigere. Værdiskabelse gennem koordinering kan ifølge Hope og Fraser (2003a) ske gennem kundetilpassede løsninger, styring af kortsigtet kapacitet i reel tid og styre information omkring kunderentabilitet.

Kundetilpassede løsninger kræver ofte, at flere afdelinger går sammen for at klarlægge kundens behov og tilpasse løsningen herefter. Denne proces kan også foregå i samarbejde med en eller flere eksterne leverandører (Hope og Fraser, 2003a).

Den løbende koordinering ved styring af kapaciteten i reel tid foregår ved at matche de tilstedeværende ressourcer i organisationen med den tilstedeværende efterspørgsel fra kunderne. Uden et budget afhænger denne tilgang af samarbejde på tværs af afdelinger og forholdene mellem teams samt afklaringer og betingelser af standarder. Dette foregår som førnævnt ved det interne kunde-leverandørforhold (Hope & Fraser, 2003a).

Tillige er det vigtigt at der foregår vidensdeling er mellem afdelinger, så alle i organisationen har så meget information som muligt omkring produkter, produktion og kunder. Især har salgsafdelingen brug for information om kunderentabilitet således der kan træffes de rigtige beslutninger. Princippet

bygger derfor på en organisations evne til at være dynamisk og koordinere ud fra kundernes behov (Hope & Fraser, 2003a).

6. Measurement and Control – baser kontrol ud fra effektiv styring og på en række relative præstationsindikatorer

Formålet bag det sjette princip er, at styring og kontrol ikke skabes centralt, men forekommer på flere niveauer i organisationen. Dette indebærer at ledelsen har information om, hvad der sker på alle niveauer, men kun blander sig, hvis der forekommer signifikante afvigelser fra den strategiske retning. Princippet bygger på at ansvar uddelegeres af ledelsen, der dermed overdrager handlingsfrihed til afdelingerne inden for nogle fastsatte retningslinjer. Dette gør at beslutninger foretages decentralt, men at beslutninger stadig foregår ud fra de rammebetingelser i form af retningslinjerne (Hope & Fraser 2003a).

For at afdelingerne selv skal være i stand til at styre og føre kontrol, forudsætter det at den rigtige information er tilgængelig. Relevant information kan fremkomme via forskellige nøgletal og -indikatorer, trendkurver, rullende forecasts og præstationsrangeringer. Det er essentielt at alle i organisationen har adgang til denne information, der skal være retvisende tilgængelig. Således skabes der et grundlag for at træffe de bedste beslutninger. Informationerne har til formål at give et øjebliksbillede af en organisations nuværende situation og forventede fremtidig retning. Da det årlige budget ud fra Beyond Budgeting filosofien er forkastet, kan trendanalyse bruges til kontrol og analyse af foregående resultater. Dette kan eksempelvis gøres via en bagudrettet 12 måneders rullende oversigt, som er en kontinuerlig kontrollerende proces, som efter hver måned opdateres med den netop overståede måned, og hvor den ældste måned ryger ud. Hvis der foretages ændringer eller investeringer kan udviklingen og effekten herfor følges og analyseres ved trendanalysen. Hermed kan der være en kontinuerlig læring ved brug af trend kurve. (Hope & Fraser, 2003a).

For at kunne vurdere hvilken effekt en plan kan have er det i Beyond Budgeting på lige fod med i den traditionelle budgettering vigtigt at kunne lave forudsigelser over fremtidig udvikling. Da Beyond Budgeting ikke ønsker at hæfte planlægning sammen med en bestemt periode, kan der bruges rullende forecasts til at løse dette. Rullende forecasts er et planlægningsværktøj, der dækker vigtige forretningsområder såsom ordre, salg, omkostninger, profit og pengestrømme. Rullende forecast er en oversigt over forventninger til de næste 12 måneder, som viser de i virksomheden udvalgte områder. Når en måned eller et kvartal er overstået, tilføjes en ny måned eller et nyt kvartal med nye forventninger, og således udarbejdes nye tal dynamisk. Tallene kan være

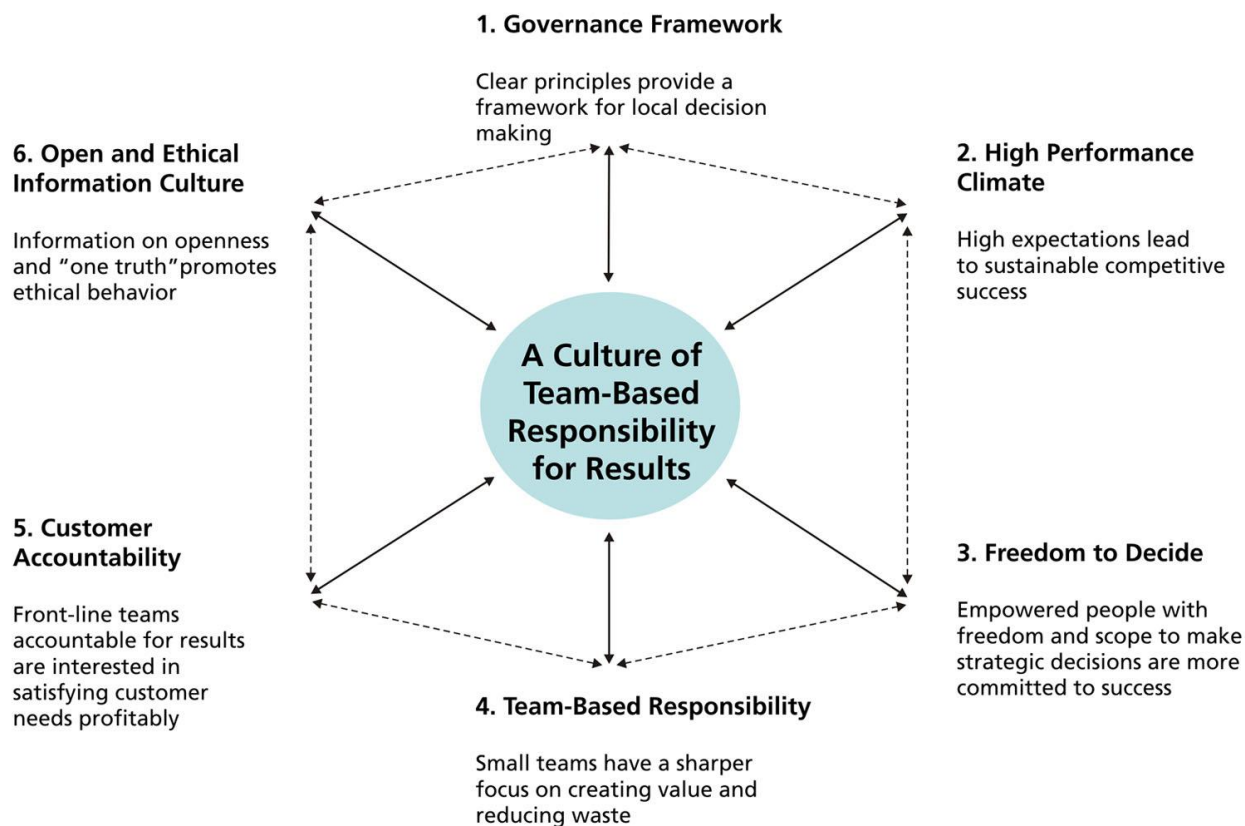
udarbejdet på baggrund af forskellige parametre og trends, oftest bruges historiske data fra virksomheden og markedsvækst. Disse tal er oftest udarbejdet af ansatte, som ikke har interesse i tallene og derved mindsker det chancen for manipulation af tallene. Tallene skal indgå som et hjælpeværktøj til afdelingernes planlægning og sikre et fremadrettet fokus (Hope og Fraser, 2003a).

KPI'er, består som er nævnt under det fjerde princip en række nøgletal, som anvendes til styring, måling og kontrol. Det er essentielt, at der udvælges få relevante og præcise KPI'er. Antallet er bestemt efter virksomhedens individuelle behov, men for mange KPI'er kan skabe forvirring og dermed ikke skabe den ønskede retning. KPI'er kan ifølge Hope og Fraser (2003a) bruges til styring på to måde. Den første er at KPI'en repræsenterer et langsigtet mål, eksempelvis en ide om at skulle rangere højt på kundetilfredshed. Den anden måde at opstille en KPI er at opsætter *boundaries*. Dette er fastsatte grænser for hvad der tillades, eksempelvis skriver Bukh & Sandalgaard (2010) at dette kan være ”...at uddannelsesomkostningerne skal udgøre mellem 1 % og 2 % af omsætningen.” (Bukh & Sandalgaard, 2010, s. 13)

3.2.5 Radikal decentralisering – en kultur for team-baseret ansvar for resultater

Figur 12 viser de seks principper for radikal decentralisering i Beyond Budgeting. Principperne skal være med til at skabe en decentral virksomhed, der bygger på hurtige beslutninger, frihed, innovation, stærkt konkurrenceklima, værdiskabelse, reducere af spild, kundeansvarlighed og kundetilfredshed, samt åben og etisk adfærd.

Figur 15: Radikal decentralisering



Kilde: (Hope og Fraser 2003a, s. 144)

1. Governance framework – Udformning af retningslinjer baseret på klare principper og grænser

For at der er en strategisk retning til stede i en Beyond Budgeting organisation, fremfører Hope og Fraser (2003a) behovet for retningslinjer. I Beyond Budgeting litteraturen fremkommer disse retningslinjer, som værende baseret på klare principper, værdier og grænser udstukket af ledelsen. Der opsættes grænser der indkredser den strategiske retning, code of conduct, samt etiske og miljømæssige overvejelser, som underleder skal agere ud fra. Strukturen i Beyond Budgeting skal ikke søge at opstille deciderede regler og føre nulfejlspolitik, da der lægges vægt på at medarbejdere kan begå fejl, men også at lære af fejlene og selv finder på løsninger. Decentraliseringen i Beyond Budgeting er dermed afhængig af en ledelse der er i stand til at udvise tillid til at de decentrale enheder er i stand til at løfte ansvar og være problemløsende (Hope og Fraser, 2003a).

Klare politikker og tydelige retningslinjer har til formål, at der ikke udvises adfærd der ikke er i overensstemmelse med organisationen værdier. Ligeledes skal det som beskrevet indgå som et værktøj til at skabe ensretning (Hope og Fraser, 2003a).

En anden tilgang, som ofte er anvendt i decentrale organisationer, er coach og support ledelsesstilen. Ideen er at ledere indtræder i en vejledende rolle som coaches og mentorer. Dette forudsætter, at når ansvaret og bemyndigelse til at tage beslutninger er uddelegeret, skal ledelsen vejlede i stedet for at bestemme, når der opstår problemer. Denne tilgang kræver en høj grad af tillid og tager lang tid at opbygge (Hope & Fraser, 2003a).

2. High performance climate - skabe et miljø med fokus på høj præstation baseret på relativ forbedring

Det andet princip i forbindelse med decentralisering fokuserer på at skabe et miljø i virksomheden, som tilskynder gode præstationer. Det kræver at der skabes et præstationsmiljø hvori der fokuseres på relative forbedringer. Til at understøtte et sådanne miljø, kræver det at ledelsen udfordrer ambitionerne i de decentrale enheder. Der skal altså skabes et konkurrencemiljø, hvor ledelsens opgave er at der samtidig er fokus på samarbejde, så dette er i balance (Hope og Fraser, 2003a).

I Beyond Budgeting anvendes der som beskrevet relative forbedringsmål. Med dette forstås at målet er at præstere bedre end konkurrenter, og ikke blot opfylde et fastlagt mål.

3. Freedom to decide - Uddeleger ansvar til medarbejdere således de kan træffe beslutninger, hvis de er konsistente med retningslinjerne og organisationens mål

Dette punkt omhandler det ansvar der uddelegeres i en decentraliseret organisation. Hope og Fraser (2003a) beskriver at afdelinger selv kan være i stand til at planlægge og træffe beslutninger, og at dette i mange tilfælde er ønskværdigt da de antages at have bedre kendskab til afdelingens interne forhold. Dette skal som før beskrevet stadig foregå inden for de fastsatte retningslinjer. Essensen i dette er, at uddelegeres et ansvar, bør der også for afdelingen være handlefrihed til at løfte dette. Herved bestemmer afdelingen og dennes leder, selv hvordan der opnås relative forbedringer i forhold til det fastsatte interne og/eller eksterne benchmarks.

Ledelsesopgaven i forbindelse med uddelegering af ansvar, som før beskrevet, at udvise tillid og udfordre de decentrale enheder ambitionsniveau. I dette ligger også at ledelsen skal kontrollere om en afdelingsenhed tager for store risici i bestræbelserne på relative forbedringer. Dette er netop essensen af den coaching rolle Hope og Fraser (2003a) angiver at ledelsen skal indtage.

4. Team-Based Responsibility – Placer ansvaret for værdiskabende beslutninger ved front-line teams

Princip 4 i Beyond Budgeting litteraturen omkring radikal decentralisering søger at placere ansvaret for værdiskabelse ved såkaldte *front-line teams* igennem decentralisering. Formålet er at skabe selvstændige enheder, der har fokus på innovative løsninger i bestræbelsen på at skabe værdi for kunderne. Som omtalt i princip 3, skal dette gøres ved at give forretningsenhederne handlings- og beslutningsansvar. Dette har til formål at gøre enhederne i stand til, at reagere hurtigt på opståede muligheder. Herved beskriver Hope og Fraser (2003a) hvordan enhederne bliver mere omstillingsparate og adaptive.

Hope og Fraser (2003a) skriver at nutidens markeder er præget af dynamiske ændringer, hvor forholdene skifter kontinuerligt. Løsningen de fremfører, er at enhederne i en Beyond Budgeting organisation, er i stand til at reagere hurtigt på dette. De enkelte afdelinger indgår hermed i et kundeorienteret netværk, hvor kundens krav hurtigt kan imødekommes. Dette fremstilles af Hope og Fraser (2003a) som værende en værdiskabende metode til at løse problematikken der kan opstå i en omskiftelig omverden

I litteraturen om Beyond Budgeting fremføres vigtigheden af at have de rette medarbejdere ansat i de rigtige positioner. Her tænkes på medarbejdere der i stand til at samarbejde og trives ved at få overdraget ansvar. Hermed bliver ansættelsen eller oplæringen af medarbejdere vigtigt for at understøtte en Beyond Budgeting kultur (Hope & Fraser, 2003a)

5. Customer Accountability – Gør medarbejdere ansvarlige for kundetilfreds

Til princip 5 skriver Hope og Fraser (2003a) at medarbejdere skal opildnes til at være ansvarlige over for kundernes tilfredshed. Med dette forstås både kundernes tilfredshed med service, produkter osv., da kundens tilfredshed er essentiel for at en virksomhed kan afsætte sine produkter eller services.

"...empowerment cannot be "given" to teams; it can only be "taken." (Hope & Fraser, 2003a, s. 154)

Citatet ovenfor vidner om at ansvar er noget medarbejderne selv skal ønske før det er værdiskabende. Hertil beskriver Hope og Fraser (2003a), at ledelsen skal være i stand til skabe dette ønske. Det gøres eksempelvis ved at et netværk der understøtter samarbejde og vidensdeling, samt at der er klare definerede ansvarsområder. Netværksstrukturen skal tilskynde og gøre det nemt at

dele know-how og løsninger, således alle har den samme information på samme tid. Denne deling kan foregå via åbne systemer, databaser, møder eller deling af de bedste fremgangsmåder. På den måde bliver det nemmere for medarbejdere at træffe fornuftige beslutninger, og dermed løfte et ansvar. Også handlefrihed til hvorledes den enkelte afdeling vurderer at kundetilfredshed bedst opnås, kan hæve medarbejderes engagement til at tage ansvar.

6. Open and Ethical Culture – Understøt åbne og etiske informationssystemer

Dette sjette og sidste princip til den radikale decentralisering handler om at opbygge en kultur der understøtter Beyond Budgeting adfærd. Måden dette gøres på, beskrives af Hope og Fraser (2003a) som værende gennem åbne og etiske informationssystemer. Dette betyder at der skal være fokus på at information deles. Dette skal være relevant information, også dårlig, således der hurtigt kan igangsættes løsninger på opståede udfordringer.

Deling af information er en essentiel succesfaktor i Beyond Budgeting, og er grundlaget for at organisationer kan reagere hurtigt på dynamiske ændringer i markedsforhold. Dette skriver Hope og Fraser (2003a) skyldes at informationen er styrende for de decentrale enheders mulighed for at træffe værdiskabende beslutninger. Det etiske aspekt er at afdelinger ikke skal være bange for at dele dårlig information, eller bruge dårlige resultater i forecasting.

3.2.6 Kritik af Beyond Budgeting

Ligesom Beyond Budgeting har fremført en hård kritik imod den traditionelle budgettering, er der også rettet noget kritik imod Beyond Budgeting tilgangen.

En af kritikpunkterne af Beyond Budgeting bygger på contingency teorien⁴, som påstår at alle organisationer skal designe deres egne ledelses- og kontrolsystemer, således de passer til den situation de står i. Kritikken beror sig på, at det er ulogisk at Beyond Budgeting opfordrer til forkaste budgettet for at overgå til Beyond Budgeting. Om budgettering er den passende styreform, skal i stedet vurderes i forhold til, hvilken situation den enkelte organisation befinder sig i (Anthony et al., 2014).

⁴ Tilgangen bag contingency teorien er, at der ikke er nogen bedste løsning til at lede organisere, lede eller tage beslutninger for en virksomhed. Derimod skal de optimale handlinger for disse forhold findes på baggrund af virksomhedens omgivelser i forhold både til dets interne og eksterne situation (Chenhall, 2003).

Ydermere sættes der også spørgsmålstegn ved, hvorvidt om Beyond Budgeting passer til alle typer af virksomheder. Nogle markeder eller industrier er meget stabile, hvorved det kan diskuteres om Beyond Budgeting med dets fokus på adaptive processer og decentralisering er den bedste løsning (Anthony et al., 2014). Et af de centrale fokuspunkter i Beyond Budgeting er benchmarks, og for at kunne etablere relevante benchmarks, sætter dette visse krav til en virksomheds størrelse og organisationsstruktur, særligt hvis der er tale om interne benchmarks (Sandalgaard & Bukh, 2016).

Undersøgelser har desuden vist, at virksomheder kan møde udfordringer og pres fra både kreditorer og aktionærer til at vise detaljerede budgetter, hvilket ikke er muligt, hvis der anvendes Beyond Budgeting (Sandalgaard & Bukh, 2014).

Beyond Budgeting advokerer imod faste præstationsmål og er i stedet fortaler for stretch goals. Casestudier har dog vist at virksomheder, der anvender Beyond Budgeting, stadig anvender faste præstationsmål. Dette viser at virksomheder ikke har været klar til en fuld overgang til Beyond Budgeting (Sandalgaard & Bukh, 2016).

I deres bog *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap* opbygger Hope og Fraser (2003a) deres litteratur omkring hvorfor traditionel budgettering skal forkastes til fordel for Beyond Budgeting. På den baggrund beskriver deres udgivelse traditionel budgettering som værende tidskrævende, ude af stand til at navigere i et dynamisk miljø, samt ikke knyttet til strategien (Hope og Fraser, 2003a). Undersøgelser foretaget i Nordamerika omkring budgetter og budgetprocessen af Libby & Lindsay (2010), viser dog at en del af Hope og Frasers antagelser og fremførte kritikpunkter er over-generaliseret i forhold til en gennemsnitlig virksomhed, og noget af kritikken ikke havde hold i virkeligheden, set i forhold til deres stikprøve. Virksomhederne bruger gennemsnitligt ifølge undersøgelsen, ikke lige så lang tid på budgettering, som Hope og Fraser (2003a) har postuleret. I majoriteten af virksomhederne viste det sig at budgetprocessen er eksplicit knyttet til strategiimplementering og ligeledes fungerede som et vigtigt redskab i forhold til implementering af strategien. Fastlagte performance kontrakter i forbindelse med budgettering, som der føres kritik af i Beyond Budgeting litteraturen, viste sig mindre anvendt af virksomhederne end postuleret af BBRT, hvor kun 5 % af de canadiske virksomheder og 9 % amerikanske virksomheder anvendte dette (Libby & Lindsay, 2010).

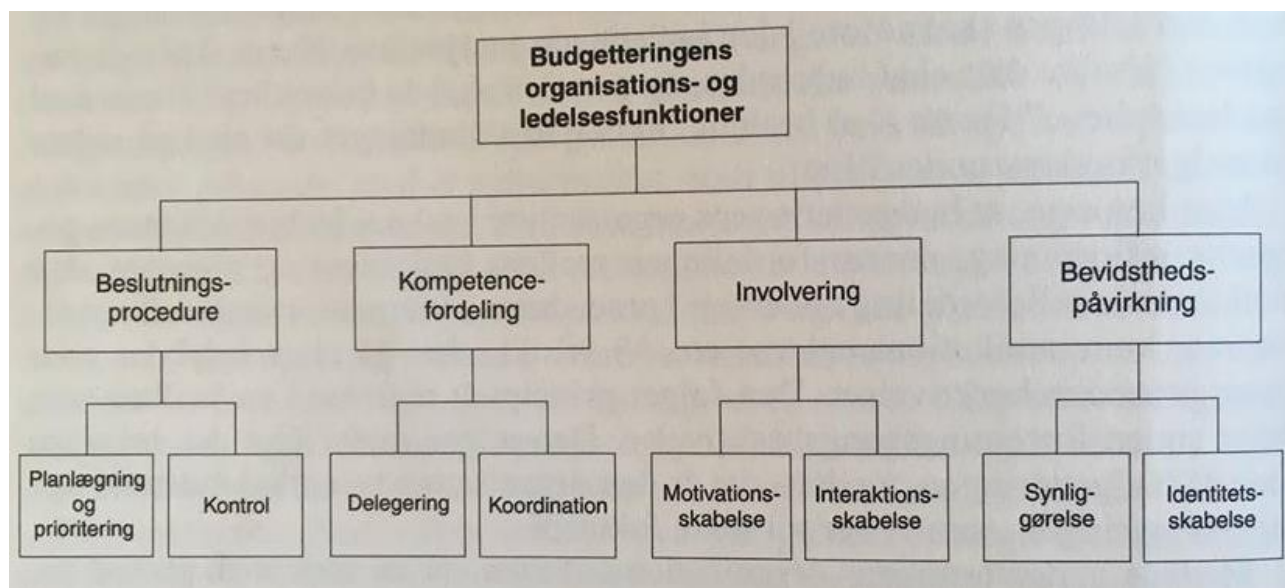
4 Analysemodel

Følgende afsnit har til formål at give læseren overblik over den analyseramme, der fremstår som strukturen i det efterfølgende analyseafsnit. Dette er som bekendt et speciale med en teoretisk vinkel, og på baggrund af dette findes det relevant, at teorien analyseres ud fra en fastsat ramme. Metodisk gøres dette for at kunne opnå et analytisk niveau. Samtidigt har analysen til formål at skabe belæg for de efterfølgende diskussionspunkter, der ultimativt har til formål at besvare den indledningsvise problemformulering.

Undren i dette speciale centraliserer sig, som problemformuleringen forskriver, om hvorledes Beyond Budgeting adskiller sig fra den traditionelle budgettering, og hvilke konsekvenser der kan være forbundet med at overgå til Beyond Budgeting. Både traditionel budgettering og Beyond Budgeting kan ud fra den tidligere gennemgået teori, anskues som et ledelsesmæssigt værktøj til at styre en virksomhed. På baggrund af dette findes det relevant, at analysen derfor også tager afsæt i budgettering som et ledelsesværktøj.

Til at analysere hvorledes de to tilgange til budgettering adskiller sig fra hinanden, er der på baggrund af ovenstående, foretaget et valg om at anvende Preben Melanders otte ledelsesfunktioner inden for budgettering. De otte ledelsesfunktioner er opstillet i Melanders (2004) bogkapitel *Budgetteringens organisation* fra bogen *Håndbog i Økonomistyring*, og dækker over otte ledelsesfunktioner, et budget bør opfylde (Melanders, 2004). Nedenfor i figur 16 vises opstillingen af de otte ledelsesfunktioner, hvor de er præsenteret i parvis under fire overordnede organisationsfunktioner i forbindelse med budgettering.

Figur 16 - De otte ledelsesfunktioner



Kilde: (Melander, 2004, s. 436)

I ovenstående figur 16 optræder de otte ledelsesfunktioner på den nederste række. Det er som beskrevet disse otte punkter, der vil agere struktur for analysen. De otte ledelsesfunktioner er, ifølge Melander (2004), opstillet på baggrund af budgetteoriens udvikling og empiriske studier af budgetterings rolle og betydning i praksis (Melander, 2004). På baggrund af dette og ledelsesfunktionernes lighed med de tidligere omtalte formål med budgettet, anskues de otte punkter som værende et fyldestgørende sammenligningsgrundlag for de to budgetteringsmodeller. Ved at strukturere analysen ud fra denne ramme bliver det muligt, at anskue hvorledes Beyond Budgeting differentierer sig fra den traditionelle budgettering på de opstillede parametre. Følgende opstilles en kort gennemgang af Preben Melanders otte ledelsesfunktioner for at skabe klarhed over indhold og de forskellige definitioner.

Planlægning og prioritering

Den første ledelsesfunktion, der præsenteres i modellen, er planlægning og prioritering. Punktet er centraliseret om de økonomiske analyse- og kalkulationsopgaver, der opstår i forbindelse med budgettering. Dette består af en række beslutninger, der må foretages i forbindelse med målsætning, forudsætningsanalyse og prioritering. På denne baggrund skabes grundlaget for at udforme en reel handlingsplan (Melander, 2004).

Kontrol

Den ledelsesmæssige kontrolfunktion anses, ifølge Melander (2004), for at være en af de mest udbredte og betydningsfulde ledelsesfunktioner inden for budgettering. Dette er blandt andet på baggrund af kontrolfunktionens evne til at synliggøre, hvorledes reelle resultater afviger fra handlingsplanen, hvorudfra ledelsen kan iværksætte tiltag. Hermed består kontrolfunktionen af en budgetopfølgning, hvori der fortolkes på resultater for konstruktivt at kunne anvende dette til planlægning af den næste budgetperiode (Melander, 2004).

Delegering

Delegeringsfunktionen omhandler fordelingen af ansvar. Hermed opstår en klar oversigt over rollefordelingen i en organisation samt dennes autoritetshierarki og herigennem fastlæggelse af kommandostrukturen. Delegering sikrer at topledelsen kan fordele ansvar til udvalgte aktører, der herefter optræder som ambassadører for topledelsen. Hermed aflastes topledelsen for dagligdagsbeslutninger, da ambassadørerne kan overdrages et opgaveansvar, og samtidigt opretholdes de centralt fastsatte økonomiske rammer og spilleregler. Melander (2004) omtaler dette som at skabe: *"... centralisering gennem decentralisering"* (Melander, 2004, s. 437), hvor virksomhedens centrale målsætninger gennemstrømmer hele organisationen. Ressourcefordeling er også en måde at allokere ansvar, da der opstår en råderet og dermed ansvar for at skabe værdi ud fra de tildelte ressourcer (Melander, 2004).

Koordination

Behovet for ledelsesmæssig koordinering opstår på baggrund af den opdeling, der forekommer ved delegeringen. Ved opdeling af ansvar til separate instanser og underafdelinger opstår risikoen for separerende og modstridende handlingsmønstre, da de enkelte parter må forventes at gøre alt for at leve op til deres del af ansvaret. Dermed bliver det en ledelsesopgave at sikre, at de forskellige enheder i organisationen arbejder sammen på en måde, således der kan skabes mest mulig værdi. (Melander, 2004).

Motivationsskabelse

"Motivationsskabelse skal bl.a. sikre, at organisationens og den enkelte aktørs behov og mål er i harmoni." (Melander, 2004, s. 438). Citatet vidner om, at evnen til at motivere organisationens medarbejdere kan være afgørende for, at disse agerer efter, hvad der er bedst for organisationen. Hermed er det ledelsens opgave, at der gennemløbende i organisationen, på tværs af ansvar,

placering og status, er sammensat en motivationsstruktur, der tilskynder den ønskede adfærd. Dette betyder, at det er lederens ansvar, at der gennem budgettering skabes målkonsistens mellem organisationen og medarbejderen (Melander, 2004).

Interaktionsskabelse

Denne ledelsesfunktion har til formål at skabe interaktioner mellem parterne i organisationen. Med dette forstås, at der skal foregå en kommunikation og vidensdeling mellem ledere, medarbejdere og afdelinger imellem. Evnen til at skabe interaktioner kan have flere fordele for en organisation. En interaktion mellem ledelsen, underledere og medarbejdere, er afgørende for at skabe den førnævnte harmoni mellem organisationen og medarbejderens behov og mål. Dette kan medføre, at der opstår en vidensdeling, der kan have en positiv indflydelse på flere faktorer som eksempelvis ressourceudnyttelse og leverancemuligheder (Melander, 2004).

Synliggørelse

Synliggørelsesfunktionen er, modsat de tidligere omtalte ledelsesfunktioner, ikke rationelt og objektivt begrundet i økonomiske eller organisatoriske forhold, og er sammen med den efterfølgende ledelsesfunktion, identitetsskabelse, mere abstrakt (Melander, 2004). Denne ledelsesfunktion beskriver Melander (2004) på følgende måde:

”Synliggørelse skal sikre, at virksomhedens værdier, kompetencer og ressourcerelationer signaleres, markeres og konfronteres i kommunikationsprocessen på en sådan måde, at der gennem det daglige styringsbilleder, samtaler og handlinger symbolsk skabes en kollektiv bevidsthed og vision omkring virksomhedens udvikling performance og effektivitet.” (Melander, 2004, s. 438)

Ovenstående citat vidner om, at formålet med synliggørelse er at skabe en kollektiv forståelse for retningen, organisationen ønsker at gå i. Det er på baggrund af dette vigtigt, at det for de involverede parter er tydeliggjort hvilke faktorer, værdier og handlinger, der i organisationen anses som de rigtige. Det kan eksempelvis være ønsket om et bestemt image, der skal synliggøres (Melander, 2004). Det kan også være i form af et fysisk budget, der giver eksterne interessenter, såsom investorer, den information de ofte forlanger.

Identitetsskabelse

Dette sidste punkt handler om at skabe en fælles identitetsforståelse. Begrundelsen herfor er, at organisationens aktører skal agere efter idealbilleder, der signaleres internt som eksternt. Med dette forstås, at der skal skabes en kultur, der hænger sammen med det image, organisationen ønsker.

Melander (2004) beskriver dette, som at tale og handling skal følges ad. Hertil kommer, at budgettet skal være en drivkraft til at illustrere og styre de interne aktører i retningen af den identitetskultur, ledelsen ønsker for organisationen som helhed.

5 Analyse

Følgende afsnit indeholder specialets analyse afsnit. Afsnittet følger som beskrevet strukturen, der er opstillet i foregående afsnit. Inputtet i analysen består af teorien knyttet til de to budgettilgange, der blev belyst i specialets teoriafsnit. Hermed fremstår dette analyseafsnit som en sammenligning af de to modeller, der har til formål at skabe grundlag for en diskussion omkring hvilke konsekvenser en overgang til Beyond Budgeting kan medføre. Modellen der anvendes til analyseramme er, som tidligere beskrevet, en opstilling af hvilke ledelsesfunktioner, et budget bør opfylde. På baggrund af dette bliver analysen centraliseret om traditionel budgettering og Beyond Budgetings evne til netop at opfylde disse.

5.1 Planlægning og prioritering

Den traditionelle budgetterings planlægning og prioritering

Under indeværende speciales teoriafsnit om den traditionelle budgettilgang er det tydeligt, at planlægning optræder som en af grundstenene heri. Dette bliver omtalt af samtlige anvendte kilder, og fremstår som selve forudsætningen for budgetmodellen. Måden planlægning anvendes i traditionel budgettering er, at de ledelsesfremsatte målsætninger, skal afstemmes med forventningerne til den kommende periode. I praksis gøres dette, som tidligere beskrevet, ved at lave markedsanalyser og salgsprognoser, der herefter kan anvendes som målestok for hvilke muligheder for værdiskabelse der er tilstede, og hvilke aktiviteter der skal udføres for at opnå dette. Herved prioriteres de målsætninger, der kan skabe mest værdi, og handlingsplanen for budgetperioden udformes. Dette skal naturligvis stemme overens med en organisations langsigtede strategiske målsætninger. En handlingsplan kan, som teoriafsnittet beskriver, være omfattende og bestå af adskillige delbudgetter, der skal afstemmes. Herved forelægger der store informationsmæssige og analytiske krav i forbindelse med at udforme det samlede budget. Er dette tilstede, opstår muligheden for at frembringe en detaljeret handlingsplan med delbudgetter, resultatbudget, likviditetsbudget og balancebudget samt investeringsbudgetter.

Planlægnings- og prioriteringsfunktionen har som benævnt det formål at skabe en handlingsplan ud fra målsætning visualiseret ved hovedbudgettet og delbudgetterne. Derfor er det ikke irrelevant, hvordan målsætningerne fastsættes. I den traditionelle budgetteringsmodel kan dette, som tidligere nævnt, foregå på forskellige måder. Det kan enten foregå ved en top-down proces, en bottom-up proces eller en blanding heraf. Alle tre tilgange kan have positiv eller negativ indflydelse på budgetprocessen, og valget heraf er derfor en vigtig ledelsesbeslutning.

Dette stykke har vist, at den traditionelle budgettering er i stand til at opfylde de krav eller forudsætninger, planlægning og prioriteringsfunktionen opstiller. Dette kan underbygges af den traditionelle budgetterings anvendelse af budgetmodellen, der er en fremstilling af en detaljeret plan. Dette kræver en betydelig arbejdsindsats, da der stilles store krav til informationsindsamling og analyse. Samtidig må det overvejes hvilken betydning en top-down, bottom-up eller en blanding heraf, har for styringen af virksomheden. Dette skaber grundlag for en diskussion heraf.

Beyond Budgetings planlægning og prioritering

Modsat den traditionelle budgettering søger Beyond Budgeting ikke at fremlægge en konkret plan for en bestemt periode. I Beyond Budgeting litteraturen er planlægning også en vigtig proces, der dog forekommer løbende og kontinuerligt. Dette har til formål, at planen skal kunne ændres i takt med dynamiske ændringer i markedet. I Beyond Budgeting tages der udgangspunkt i overordnede strategiske målsætninger, der bestemmes og udformes af ledelsen på baggrund af organisationens mission, vision og værdier. Dette forfattes og formidles af ledelsen ved opsætningen af retningslinjer, der har til formål at skabe den ramme, virksomheden ønsker at operere inden for. Ved brug af Beyond Budgeting opstilles der ikke finansielle mål for en bestemt tidsperiode. Der tages i stedet udgangspunkt i afdelingers opstilling af ambitiøse målsætninger kaldet stretch goals der skal være med til at skabe relativ forbedring. Dette involverer ikke en fastlagt tidshorisont for hvornår der den relative forbedring evalueres og vurderes, hvilket ifølge Beyond Budgeting litteraturen giver en frihed til at fokusere på både kortsigtede mål og længerevarende strategiske mål. Hermed fremstår planlægningen i Beyond Budgeting at være individuelt bestemt fra virksomhed til virksomhed. Beyond Budgeting litteraturen fremfører ydermere, at brugen af rullende forecasts kan være et støtteværktøj i forbindelse med planlægning.

Med en opstillet ramme for den strategiske retning, tildeles ansvaret for planlægning, som punkt 3 i den adaptive proces vidner om, til mellemledere eller teamledere. Opsætningen af mål og en reel handlingsplan for hvorledes disse opnås, er hermed en beslutning der tilfalder de decentrale enheders ledere. Hermed er prioritering og planlægningsopgaven i Beyond Budgeting ikke en funktion, der påtages direkte af ledelsen. Ledelsesopgaven er i højere grad forbundet med at udvælge de rigtige teams, der er i stand til at varetage egen planlægning for herefter at optage en vejledende funktion. Hermed bliver det ledelsens funktionen at sørge for at de decentrale handlingsplaner, er i stand til og følge den overordnede strategi.

5.2 Kontrol

Traditionel budgetterings kontrol

Kontrollen der foregår i den traditionelle budgettering, er en ex post proces, hvori de realiserede resultater holdes op mod det budgetterede. Herudfra kan der udarbejdes variansanalyser, der kan bruges som et værktøj til at identificere fejl og afvigelser. Hermed fremstår kontrol, som en ledelsesfunktion, hvor ledere kan evaluere budgetperioden og analysere eventuelle afvigelser. Dette er, som tidligere beskrevet, hvad Andersen og Rhode (2007) kalder kontrolopgaven, og kan i den traditionelle budgettering forekomme i en mere eller mindre avanceret og detaljeret grad. Først kan det bruges til at kategorisere afvigelser, gennem variansanalyser, og identificere kilden til en afvigelse. Hermed får kontrollen en evaluerende opgave. En mere avanceret budgetkontrol vil ydermere søge at anvende budgetkontrollen til at opnå viden og læring, der kan bidrage til efterfølgende budgetter for at undgå tidligere fejltyper. Ydermere har ledelsen mulighed for at undersøge, hvorledes budgettet har været i stand til at føre virksomheden i retningen mod de strategiske målsætninger.

På baggrund af ovenstående kan kontrollen i den traditionelle budgettilgang anses som opfølgningen på den handlingsplan, som i form af budgettet er blev fastsat og godkendt ved starten af budgetperioden. Hermed kan den traditionelle budgetteringsstilgang anses som værende i stand til at opfylde kontrolfunktionen gennem strukturerede variansanalyser. Brugen af variansanalyser kan dog, som tidligere beskrevet, medføre at der fokuseres mere på negative afvigelser end positive resultater, og det er interessant at diskutere hvilken betydning dette kan have for de forskellige aktører i organisationen.

Beyond Budgetings kontrol

I Beyond Budgeting litteraturen foregår kontrollen hovedsageligt på afdelings- eller teamniveau. Det er hermed de ansvarlige afdelingsledere, der har til formål at kontrollere, om deres handlingsplan er i stand til at opnå deres målsætninger. Dette betyder ikke, at ledelsen ikke kan blande sig, hvis de observerer betydelige performance gaps. Med dette forstås at ledelsen kan analysere, blandt andet ved hjælp af rullende forecast, om den retning afdelingerne har, er i konsensus med de strategiske målsætninger. Indgriben af ledelsen skal, ifølge Beyond Budgeting litteraturen, kun ske ved betydelige uregelmæssige afvigelser, da ideen er at de decentrale enheder skal være i stand til at lære af egne fejl og selv søge metoder til at rette op på disse. En måde hvormed afdelinger eller teams kan kontrollere om de underpræsterer, kan være gennem benchmarking mod interne afdelinger eller eksterne konkurrenter, alt efter hvordan benchmarking-

og konkurrencestrukturen i en pågældende organisation er opsat. Også trendanalyser og hvorledes udviklingen lægger sig i forhold til relevante KPI'er kan fremstå som kontrollerende pejlemærker for hvorledes den aktuelle handlingsplan er i stand til at skabe de ønskede resultater.

På baggrund af ovenstående er kontrolopgaven i Beyond Budgeting litteraturen en kontrol over udvikling, og ikke en kontrol over om reelle resultater stemmer overens med et konkret budgetmål. Med dette forstås at den ledelsesmæssige opgave er at kontrollere om den løbende udvikling stemmer overens med strategien. Dette stiller krav til tilgængeligheden af objektive og hurtige informationsgange, således information hurtigt kan analyseres, og handles ud fra.

5.3 Delegering

Traditionel budgetterings delegering

Under den traditionelle budgettering forekommer der delegering af ansvar i det format, at det i budgettet fremgår hvilke områder og opgaver de enkelte aktører og instanser er ansvarlige for. Hermed har ledelsen mulighed for at fordele ansvaret til de instanser, der anses som værende værdiskabende, og som opererer i ledtog med den overordnede strategi. Anskues de førnævnte formål med den traditionelle budgettering, ses det, at netop resourceallokering er et værktøj der i den traditionelle budgetteringsstilgang, kan bruges til at fordele ressourcer og dermed også ansvar til eksempelvis underledere, der fremstår som gode ambassadører for ledelsens filosofier. I praksis kan dette gøres på flere måder ved den traditionelle budgettering. Melander (2004) nævner blandt andet profitcentre, hvor lederen for et profitcenter har en større grad af autonomi over arbejds- og opgaveløsningsmetoder, med den forudsætning at et fastsat profitmål opnås. En anden type delegering er det såkaldte *pengeposeprincip*, hvor de forskellige afdelinger søger om opgaver og ressourcer (Melander, 2004).

Ved top-down budgettering vil der ofte være klare strukturerede retningslinjer for hvordan ansvaret fordeles, og ledelsen fremstår som ansvarsgiver. Ved bottom-up vil medarbejdere og i særdeleshed afdelingsledere fremstå som ansvarstager, hvor disse proklamere graden af ansvar de ønsker, eksempelvis en mængde ressourcer eller en opgave. Delegeringsfunktionen er, som beskrevet, ledelsens fordeling af ansvar og følger traditionel budgettering en top-down model, er denne funktion opnået. Delegeringsfunktionen opnås dog også ved en bottom-up model, da ledelsen i traditionel budgettering altid skal godkende masterbudgettet, og derved er det stadig ledelsen der godkender ansvarsfordelingen.

Beyond Budgetings delegering

Delegering af ansvar optræder som et central formål i Beyond Budgeting litteraturen, og fremstår som en fundamental opgave for at skabe succes. Delegeringen af ansvar er netop grundtanken med decentraliseringen, der fremstår som en stor del af Beyond Budgeting litteraturen. Netop decentraliseringen har til formål at udnytte den viden, de forskellige afdelinger har til netop deres kerneområde, hvilket blandt andet skal gøre en virksomhed i stand til at reagere hurtigt på eventuelle ændringer i markedet. Tidligere blev det beskrevet, hvordan topledelsen uddelegerer handlingsansvar til afdelinger og teams. Ud fra klare principper og værdier, opnår de decentrale enheder hermed stor autonomi og handlefrihed.

Under den radikale decentraliseringsproces forekommer mange af punkterne som værende et udtryk for, de gevinster en delegering af ansvar kan have for en virksomhed, der benytter Beyond Budgeting. Punkt 3 viser eksempelvis hvordan afdelingerne skal have frihed til at selv bestemme, hvordan de bedst kan opnå resultater. Ligeledes viser punkt 4, at Beyond Budgeting litteraturen ligger vægt på, at forretningsenhederne har ansvaret for at skabe værdi på baggrund af deres kendskab og kortere distance til kunderne. Kendskabet til kunderne giver de decentrale enheder et kendskab til hvilke salgspriser og hvilket salgsmix, der kan skabe mest værdi. Punkt 5 under den radikale decentraliseringsproces handler netop om at give de decentrale enheder ansvar til at træffe sådanne beslutninger.

Beyond Budgetings omfattende delegering af handlings- og beslutningsansvar kræver en tilrettelagt ressourcefordelingsstruktur. I Beyond Budgeting litteraturen beskrives det, at ressourcer bør gøres tilgængelige, når behovet herfor opstår. Dette kan eksempelvis, gøres ved at uddele flest ressourcer til de afdelinger, der har største indtjening målt på omkostning-til-indkomst ratio. Af andre metoder til ressourceallokering nævner Hope og Fraser (2003a), som tidligere beskrevet, interne markeder eller faste bevillinger til projekter op til et vist godkendelsesniveau.

Sammensluttende viser ovenstående at delegering er en stor del af Beyond Budgeting teorien. Litteraturen herom er derfor uddybende med diverse måder til at delegere ansvar på og hvilken betydning dette kan have.

5.4 Koordination

Traditionel budgetterings koordination

I den traditionelle budgettering indgår koordination som en integreret del af den samlede budgetproces. Dette skyldes at der i den indledende budgetfase, førmtalt som den passive budgetfase, prognosticeres hvor meget der kan sælges, hvilket herefter afstemmes med produktions- og indkøbsafdelingerne. På den baggrund er det ledelsens opgave, i den aktive budgetfase, at delbudgetterne stemmer overens og indgår i et sammenspil om at opnå de taktiske målsætninger. Herved opstår behovet for et samarbejde mellem de forskellige afdelingsledere og ledelsen, hvor deling af relevant information fremstår som en central succesfaktor for, at budgettet bliver retvisende til styring af virksomheden.

I traditionel budgettering fremtræder budgettet som værende koordinerende for de enkelte afdelinger, således virksomheden kommer til at fremstå som en integreret enhed. Det er dermed ledelsens opgave, at de enkelte afdelinger er koordineret, således eksempelvis salg og produktion stemmer overens. Det bliver hermed også ledelsens opgave at koordinere kapacitet, således at der er tilstrækkelig kapacitet til de opgaver eller aktiviteter ledelsen finder mest værdiskabende eller lønsomme. Dette bør være en integreret del af budgettet, og har en koordinerende effekt på hele organisationen (Melanders, 2004).

Den traditionelle budgetteringsstilgang er teoretisk i fuld stand til at opfylde koordinationsfunktionen, gennem den strukturerede tilgang til dannelsen af delbudgetter, der ultimativt resulterer i masterbudgettet.

Beyond Budgeting koordination

Da der i Beyond Budgeting, som tidligere beskrevet, ikke er et fastlagt budget til at koordinere de forskellige afdelinger ud fra, skal koordinationen tage udgangspunkt i kundebehov. Med dette forstås, at det er efterspørgslen fra kunderne, der skal være styrende for udførelsen af de aktiviteter, der skal opfylde kundebehovet. Herved opstår behovet for, at eksempelvis en salgsafdeling indgår i et koordineret samarbejde med en produktionsafdeling, hvor der i mellem disse opstår en form for kunde-leverandør forhold. Herved er det markedsbehovet, der er styrende for hvilke aktiviteter der udføres. For at kunne opfylde kundebehovet, opstår der dermed et behov for at afdelinger indgår i et samarbejde og deler information. Dette sætter yderligere store krav til, at salgsafdelingerne har adgang til information om kunderentabilitet, da disse skal foretage beslutninger, der kan være afgørende for hele organisationen. Netop et kendskab til kunderentabilitet er information, der kan

medvirke til, at en salgsafdeling foretager de rigtige beslutninger, og ikke blot fokuserer udelukkende på salg.

Koordinering i et Beyond Budgeting perspektiv kræver som ovenstående vidner om en åben tilgang til informationsdeling. Det er herfor ledelsens opgave at understøtte en vidensdelingskultur, hvor gode såvel som dårlige nyheder deles hurtigt, således der ikke opstår hindringer for en værdiskabende koordinering.

Koordineringsfunktionen er som dette afsnit har vist en opgave der løses automatisk hvis Beyond Budgeting systemet er velfungerende. Det er ledelsens opgave at gøre dette muligt, eksempelvis via ansættelse af de rigtige medarbejdere og oprettelsen af et tilgængeligt informationssystem.

5.5 Motivationsskabelse

Traditionel budgetterings motivationsskabelse

Motivationsskabelse er, som tidligere nævnt, en ledelsesfunktion der indbefatter ledernes evne til at motivere deres underordnede til at udvise en bestemt adfærd. I teorien omkring motivation er der gennem tiden opstillet mange forskellige teorier om, hvad der er motivationsskabende og hvilke metoder, der kan bruges til at adfærdspåvirke medarbejdere. De forskellige motivationsteorier behandles ikke i dette afsnit, der er afgrænset til at undersøge, hvordan motivation fremtræder ved den traditionelle budgettilgang.

I den traditionelle budgettilgang er motivation en faktor, der har til formål at sikre at de budgetfremsatte økonomiske målsætninger opnås. Dette kan som tidligere nævnt, opnås ved at fastlægge økonomiske incitamenter ved opnåelse af mål, eksempelvis opnåelse af et delbudget. Belønning kan eksempelvis fremgå som en bonus, en lønstigning, en forfremmelse osv. Motivation kan dog også fremkomme i form af sanktioner og frygten herfor, hvis ikke budgetmålene opnås. Her kan ledelsen vælge at sanktionere aktører i form af eksempelvis afskedigelser eller mindre ansvarstildeling efterfølgende budgetperiode.

I top-down strukturen er det ledelsen, der fastlægger målene, og i den forbindelse tilknytter incitamenter. Det er derfor vigtigt at ledelsen har stor viden om, hvordan deres medarbejdere motiveres. I bottom-up strukturen kan der, som tidligere beskrevet, opnås en grad af motivation ved at medarbejderen i budgetteringsprocessen har været involveret i fastlæggelse af målsætninger.

Den traditionelle budgettilgang er grundet overstående i stand til at skabe motivation, om det enten er ved økonomiske incitamenter, sanktioner eller involvering. Dette vil dermed kræve en betydelig

indsat af ledelsen, der bør have stort kendskab til sine medarbejder. Der har tidligere i dette speciale været fokuseret på gaming i den traditionelle budgettilgang, og det er herfor relevant at overveje, hvorledes en given motivationsstruktur kan hæmme eller ligefrem understøtte en u hensigtsmæssig adfærd.

Beyond Budgetings motivationsskabelse

I Beyond Budgeting litteraturen forekommer motivation som værende bundet op på en økonomisk belønning, forfremmelse, tildeling af ansvar mm., ved opnåelse af relative forbedringer eller subjektive evalueringer. Hope og Fraser (2003a) beskriver modsætningsvist også, at gentagende betydelige afvigelser kan medføre fyring eller forflytning, hvilket også kan optræde som motivation for at opnå forbedringer.

Opnåelse af bonus er som beskrevet afhængig af evnen til at opnå et tilfredsstillende resultat, men i Beyond Budgeting er dette ikke et fast performancemål. I stedet lægges der vægt på, at performance skal måles og vurderes ud fra relativ forbedring. Litteraturen opstiller flere måder for, hvordan en belønnings- eller incitamentsstruktur kan opstilles. Eksempelvis kan dette ske ud fra teambaseret belønning, hvor det er det samlede team eller enheden, der belønnes på baggrund af en relativ forbedring. Det er altså en bonus, der gives til hele teamet i forhold til deres performance på baggrund af en række ledelsesbestemte og vægtede KPI'er. Disse KPI'er benchmarkes mod eksterne eller interne benchmarks, der bruges som sammenlignings grundlag. Herved er opnåelse af bonus afhængig af hvor godt teamet klare sig i forhold til konkurrenterne, der af Hope og Fraser (2003a) kaldes *peer groups*. Benchmarking sker ex-post, så de forskellige teams ikke kender succeskriteriet på forhånd. Grundtanken ved at aflønne på denne måde er, at de forskellige teams ikke ved hvordan de ligger i forhold til konkurrenterne, og derfor har incitament til at yde deres bedste.

En anden tilgang inden for Beyond Budgeting litteraturen er at belønne ud fra koncernniveau, således afdelinger og individer belønnes ud fra koncernens samlede relative forbedring. Sidst omtales bonus ud fra multi-level-niveau, hvor belønningen er sammensat af individuelle, teambaserede og koncernorienterede relative forbedringer. Herved er det en stor ledelsesopgave at sammensætte en tilpasset incitamentsstruktur, der motiverer den enkelte organisations medarbejdere.

I den tidligere beskrivelse af top-down og bottom-up blev det beskrevet, hvordan medarbejderinvolvering kan være en motivationsskabende faktor. På baggrund af dette, kan

decentraliseringen og ledelsens uddelegering af ansvar anses som en måde, hvormed motivation kan skabes i Beyond Budgeting. Hermed kan der hos underledere og medarbejdere opstå en følelse af høj involveringsgrad og et opgaveansvar, der kan være med til at styrke indsatsen

5.6 Interaktionsskabelse

Traditionel budgetterings interaktionsskabelse

Interaktionsskabelse søges i den traditionelle budgettilgang opnået ved, at tilblivelsen af masterbudgettet er afhængig af et struktureret sammenspil mellem delbudgetterne. Hermed er det ledelsens opgave, at afdelingslederne deler information for at kunne udforme retvisende handlingsplaner. I dette kan der dog fremkomme konflikter. Da interaktionerne skal forekomme på tværs af forskellige afdelinger med separate målsætninger, opstår risikoen for at aktørerne har modstridende ambitioner. Ligeledes kan den ansvarsfordeling, der fremstår i budgettet være grundsten for intern konkurrence, der kan hæmme interaktion, kommunikation og vidensdeling. Der opstår derfor et behov for, at ledelsen strukturer og tilskynder en vidensdeling, der kan være værdiskabende for den samlede organisation.

Ovenstående viser at den traditionelle budgettering på visse områder kan være i stand til at opfylde interaktionskravet. Brugen af delbudgetter til forskellige afdelinger og det faktum at afdelinger kan have forskellige målsætninger, samt internt kan opfattes som konkurrerende om ressourcer, kan skabe konflikter i interaktionsskabelsen. På baggrund af dette er det interessant at diskutere, hvorledes strukturen i det traditionelle budget kan fremstå som hæmmende for interaktionsskabelsen.

Beyond Budgeting interaktionsskabelse

Interaktionsskabelse i Beyond Budgeting er i høj grad forbundet med koordination, da det er interaktionen mellem afdelinger, der skaber koordinationen, og punkterne synes gensidigt afhængige. Med dette forstås at det er evnen til at skabe interaktioner, der gør det muligt at koordinere organisationen. Interaktionsskabelse er som beskrevet en ledelsesopgave, der afgør hvor god ledelsen er til at understøtte vidensdeling mellem afdelinger. I Beyond Budgeting litteraturen er interaktionerne grundlaget for, at der kan opnås succes. Ledelsen bør derfor skabe en netværksstruktur, der tilskynder deling af information, gode relationer og kommunikation afdelingerne imellem. Ligeledes søger Beyond Budgeting litteraturen at skabe gode relationer mellem ledere og underordnede ved, at lederen optræder som en mentor i stedet for en kontrollerende og dømmende instans.

En måde hvorpå ledelsen inden for Beyond Budgeting kan skabe interaktioner, er ved sammensætningen af den rette motivationskultur. Eksempelvis skriver Hope og Fraser (2003a), at belønning ud fra relative forbedringer på koncern niveau, kan være med til at afdelinger og teams arbejder sammen med det formål at skabe mest værdi. På samme måde kan en teambaseret belønningsmodel skabe interaktioner og vidensdeling mellem individerne i de respektive teams, da de herved fremstår som medspillere og ikke modspillere. Dette sætter ligeledes et krav til et velfungerende informationssystem, hvor de involverede parter har adgang til information, hvorudfra de bedste beslutninger kan træffes. Altså gøres know-how tilgængeligt hvor det behøves.

5.7 Synliggørelse

Traditionel budgetterings synliggørelse

Under den traditionelle budgettering fremstår budgettet, som tidligere beskrevet, som et håndgribeligt dokument, der viser de taktiske beslutninger for perioden. Da budgettet er godkendt af topledelsen, må det også antages at være retningsførende mod de strategiske målsætninger. Herved kan det traditionelle budget være i stand til at tilføre en kollektiv forståelse for, den retning ledelsen ønsker at styre virksomheden i. Ligeledes er det traditionelle budget i stand til at fremstå som en håndgribelig dokumentation for en reel handlingsplan til eksterne interessenter, eksempelvis investorer eller långivere, der ikke har lige så omfattende intern viden som ledelsen. Herved har budgettet en signalværdi, der synligt signaler professionalisme og styring.

Anskues budgetmodellen kan det være svært at observere hvorledes ikke finansielle aspekter såsom interne værdier og vidensressourcer synliggøres. Dette emne bliver blandt andet behandlet af Melander (2004), der skriver at budgetter kan suppleres med etiske-, viden- og værdiregnskaber⁵, for at den samlede organisation opnår en større synliggørelse af de interne værdier.

Beyond Budgeting synliggørelse

I Beyond Budgeting hersker der ikke et synligt budget, der tydeliggør hvilke aktiviteter der er vigtige og hvilken retning ledelsen ønsker at virksomheden skal føres i. Derimod opstiller ledelsen, som tidligere beskrevet, en række KPI'er, der viser hvilke faktorer og aktiviteter ledelsen finder vigtige for at skabe strategisk retning og styring. På denne måde kan synliggørelsen medvirke til, at

⁵ "Det etiske regnskab illustrerer en række værdisæt, hvori organisationen og dens aktører kan spejle sig selv i.

Kundetilfredshedsanalyser, medarbejdertrivselsanalyser og økonomiske analyser viser her tre sider af virksomhedens værdiskabelse og overlevelsesbetingelser." (Melander, 2004, s. 455)

"Viden- og værdiregnskaber er en form for måleredskab til at konkretisere de dele af organisationens immaterielle aktiviteter, der normalt ikke sættes tal og vurderes i det traditionelle perioderegnskab." (Melander, 2004, s 456)

der skabes en fælles forståelse for den strategiske retning, ledelsen ønsker at virksomheden skal styres i.

Beyond Budgetings opstilling af retningslinjer er også en metode, hvormed ledelsen kan vise organisationens medarbejdere inden for hvilken ramme de forventes at operere inden for. Herved fremstår retningslinjerne som ledelsens mulighed for, at signalerer og skabe forståelse for de værdier og normer denne ønsker organisationen skal repræsentere og efterleve.

Hvor KPI'er og retningslinjerne er en metode til intern synliggørelse, er det sværere at identificere, hvorledes Beyond Budgeting kan opfylde ledelsesopgaven med ekstern synliggørelse. Med dette forstås, hvordan Beyond Budgeting viser eksterne interessenter såsom aktionærer og investorer, hvilken retning og hvilke forventninger en virksomhed har til en kommende periode. Dette kan åbne op for en diskussion om brugen af rullende forecasting, kan være i stand til at varetage denne opgave.

5.8 Identitetsskabelse

Traditionel budgetterings identitetsskabelse

Identitetsskabelse er som beskrevet ledelsens opgave med at skabe et fælles image og en forankret forståelse for den retning, en virksomhed ønsker at bevæge sig i. Dette punkt fremstår på lige fod med synliggørelse som værende mere abstrakt end de seks resterende punkter. Det er svært teoretisk at frembringe en generel antagelse om, hvordan anvendelse af den traditionelle budgettilgang direkte medfører en bestemt form for identitetsskabelse, da kultur i organisationer er differentierende og individuelle.

Anskues budgetprocessen fremstår der dog nogle værktøjer, der kan være med til at styrke en intern identitetsforståelse. Opsætningen af delbudgetter og de målsætninger der knyttes hertil, kan være en måde hvormed, der skabes en målopfyldende identitetskultur, da aktører bedømmes ud fra deres evne til at overholde budgetter. Hermed kan budgettet og processen herom fremstå, som styrende for den identitet ledelsen ønsker. Også budgetkontrollen kan anses som værende i stand til at bibringe en ny viden, der giver ledelsen mulighed for at evaluere, hvorledes deres nuværende budgetmetode er i stand til at skabe eller understøtte den ønskede identitet. Herved giver den traditionelle budgetproces ledelsen nogle værktøjer til at påvirke og styre organisationen i retningen af den ønskede identitetskultur.

Kritikken til budgettet har tidligere vist, at der er faktorer i den traditionelle budgettering, såsom eksempelvis anvendelse af kontrollerende top-down eller den uønskede adfærd ved bottom-up, der kan anses som værende hæmmende for den identitet, ledelsen ønsker budgettet skal være i stand til at skabe. Herved er det interessant at diskutere hvilken betydning sammensætningen af budgetprocessen, har på ledelsens evne til at styre identitetskulturen.

Beyond Budgetings identitetsskabelse

Identitetsskabelse er en særdeles vigtig ledelsesfunktion inden for Beyond Budgeting, da grundlaget for succes er at skabe en kultur, der understøtter metoden. Ved synliggørelsesfunktionen blev det beskrevet, hvordan KPI'er og retningslinjer kan anvendes til at synliggøre organisationens strategiske retning. På lige fod kan dette være med til at skabe en ramme for den kultur der ønskes. Især retningslinjerne fremstår som styrende for den identitet der ønskes af ledelsen, da disse er repræsentative for virksomhedens vision og strategi.

En anden måde hvormed Beyond Budgeting søger at skabe en fælles identitet og en understøttende kultur, er gennem ansættelse af de rette medarbejdere i de rigtige positioner. Med dette forstås, at der efterstræbes medarbejdere, der kan fremstå som ambassadører for ledelsen og derved være med til at formidle og understøtte Beyond Budgeting metoden. Dette er vigtigt, da modellen bygger på decentralisering og derfor ligger ansvaret for at efterleve principperne i Beyond Budgeting modellen i høj grad hos de decentrale enheder og de ansvarlige managers.

Kulturen ledelsen søger at skabe i Beyond Budgeting er, som tidligere beskrevet, en konkurrencekultur, hvor der samme tid er stor fokus på vidensdeling med åbne og etiske informationssystemer. Det er interessant at diskutere om der kan opstå en konflikt herimellem.

5.9 Delkonklusion på analysen

Ovenstående analyse har søgt at skildre, hvorledes traditionel budgettering og Beyond Budgeting, løser de ledelsesopgaver, der blev specificeret som analyserammen. Dette blev gjort for at kunne diskutere, hvordan de to teorier adskiller sig fra hinanden, og hvilke konsekvenser en overgang til Beyond Budgeting teoretisk kan have for en virksomhed, og i særdeleshed hvilke forskellige krav dette stiller til ledelsesstilen.

6 Diskussion

Følgende afsnit indeholder indeværende speciales diskussionsafsnit, der har til formål at diskutere relevante diskussionspunkter på baggrund af analysen. Netop analysen forestår som styrende, for de diskussionspunkter der behandles. Hermed er det igennem diskussionen, der dannes grundlag for at besvare specialets problemformulering.

Diskussionen tager først udgangspunkt i de otte ledelsesfunktioner, hvor de to budgettilgange holdes op mod hinanden for at diskutere, hvorledes de adskiller sig fra hinanden. Yderligere er der ved gennemgang af litteraturen opstået flere kritikpunkter, der er relevante at diskutere.

Diskussionen vil qua specialets metode have en subjektiv karakter, hvor antagelser søges underbygget af relevant litteratur. Dette betyder som tidligere beskrevet, at diskussionen kun fremstår som sandheden for specialets forfattere og der er ikke fokus på at skabe objektive generaliseringer. Hermed er formålet at give læseren indblik i relevante og interessante diskussionspunkter i debatten om traditionel budgettering og Beyond Budgeting, og herigennem søge at skabe refleksion herover.

6.1 Planlægning og prioritering

Inden for både den traditionelle budgetteringsstilgang og Beyond Budgeting litteraturen, er planlægning et centralt formål og ledelsesfunktion. De to tilgange har dog forskellige metoder til at håndtere planlægningsopgaven. I den traditionelle budgettering er det ledelsens opgave at styre planlægningen, således handlingsplanerne er i konsensus med virksomhedens strategi og mål. Fastlæggelsen og godkendelsen af masterbudgettet med dertilhørende delbudgetter opstiller en struktureret tilgang til planlægningsopgaven, hvor ledelsen fremstår som den bestemmende og beslutningstagende aktør. I Beyond Budgeting optager ledelsen derimod en vejledende rolle i forbindelse med planlægning. Det blev tidligere beskrevet, at planlægningen foregår i de decentrale enheder med udgangspunkt i ledelsens retningslinjer. På denne baggrund postulerer Hope og Fraser (2003a), at en virksomhed i højere grad bliver i stand til at handle efter markedets dynamikker. Med dette forstås at de decentrale enheder må antages at have hurtigere adgang og dybere forståelse for information om det respektive marked.

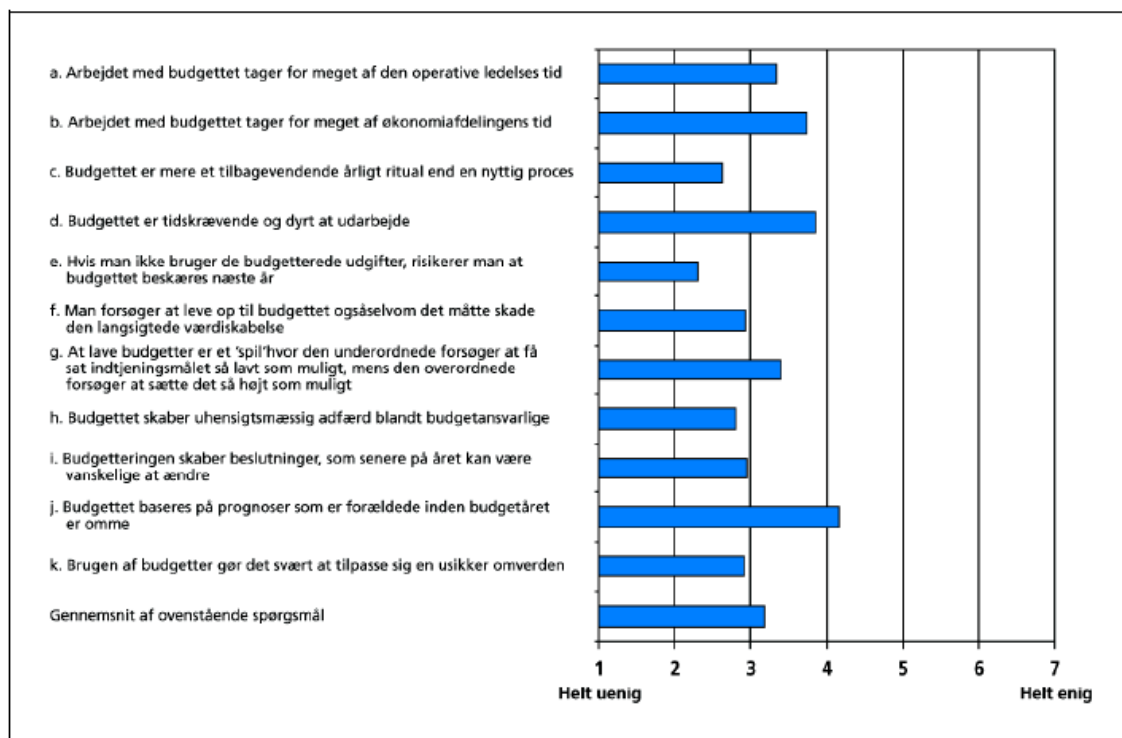
I den traditionelle budgettering, blev der tidligere i dette projekt beskrevet, hvordan planlægningen kan foregå ved top-down, bottom-up eller som en blanding heraf. Fælles for de tre tilgange i den traditionelle budgettering er, at ledelsen sidder med de afgørende beslutninger og ansvaret for

budgettet. Derfor er det en ledelsesopgave at beslutte, hvilken metode der bedst underbygger værdiskabelse. For at sammenligne med Beyond Budgeting, kan strukturen bedst beskrives som værende en form for bottom-up, hvor det centrale aspekt er handlefriheden, de decentrale enheder råder over. Herved kan det antages at Beyond Budgeting kræver en bestemt ledertype, der ikke er bange for at involvere eller overlade aspekter af planlægning til decentrale aktører. Dette er netop den ledertype, Hope og Fraser (2003a) mener er afgørende for at understøtte en Beyond Budgeting tilgang. Den traditionelle budgettering fremstår som værende mere passende til en ”dikterende” ledertype, der kræver struktur og overblik. Tænkes der i organisationsteori, eksempelvis McGregors X og Y teori, må det antages at Beyond Budgeting ledere i højere grad er det McGregor (1960) betegner som Y ledere. Dette er en ledelsestype der anser medarbejdere som værende ansvarlige og disciplinerede, og de kan derfor vises tillid og beslutningsansvar.

Ovenstående har diskuteret hvordan ledelsesopgaven, i forhold til planlægning, varierer i de to modeller. Det ses at de to budgettilgange stiller forskellige krav til ledelsen i forbindelse med planlægning. Den mest centrale ledelsesforskel antages at være Beyond Budgeting-lederens evne til at udvise tillid til at medarbejdere og underledere er i stand til selv at planlægge.

Udover rollen som ledelsen optager i de to budgettilgange, er det interessant at diskutere hvordan den faktiske planlægning forløber. Hvem der er ansvarlig for planlægning, er blevet diskuteret. Her vil der derfor blive fokuseret på budgettilgangens evne til at fungere som en handlingsplan. I den traditionelle budgettering fremstår budgettet som planen for en fastsat periode, ofte et år. Der forelægger dermed, ex ante, en fastlagt plan for perioden. Kritikken af dette er, at budgettet risikerer at være ud af trit med omverdenen, så tidligt som, i starten af budgetperioden. Kritikken virker berettiget, og kan bakkes op af Sandalgaard og Bukhs (2009) undersøgelse af danske virksomheders budgetpraksis. I deres spørgeskemaundersøgelse, jævnfør figur 17, fremgår det netop, at punktet respondenterne for de deltagende virksomheder udviser størst enighed i, er at budgettet baseres på prognoser, der er forældede inden periodens afslutning.

Figur 17 – Holdningen til Budgetter



Kilde: (Sandalgaard & Bukh, 2009, s. 6)

Dette er yderligere en kritik af, at det traditionelle budget er fastlåst til en periode, og der kan argumenteres for, at det er svært at undersøge, hvilke resultater en beslutning vil have på længere sigt. Herved kan der argumenteres for, at værdiskabende beslutninger i en aktuel budgetperiode kan gå tabt, da det korte tidsperspektiv kan være hæmmende for et informationsbehov, hvorpå gode beslutninger kan tages. Disse planlægningsproblemer søger Beyond Budgeting at løse ved at gøre brug af rullende forecasts. De rullende forecasts opdateres løbende, og gør virksomhedens aktører i stand til at træffe beslutninger kontinuerligt. Der søges altså skabt en kontinuerlig proces, der understøtter beslutningstagernes evne til at træffe de rigtige beslutninger. Der kan argumenteres for, at rullende forecast er en metode der ikke udelukkes til Beyond Budgeting, men derimod også kan bruges i korrelation med traditionelle budgetteringsprincipper. Eksempelvis adspurgte Sandalgaard og Bukh (2009), i deres undersøgelse, korrespondenterne om hvor mange der brugte, eller havde tænkt sig at bruge rullende forecast sideløbende med en traditionel budgetteringsmodel. Undersøgelsen viste at næsten 60% af de deltagende virksomheder bruger rullende forecast og yderligere cirka 20 % overvejer at implementere det (Sandalgaard & Bukh, 2009). Hermed kan der argumenteres for, at Beyond Budgeting ikke er revolutionerende i tankegangen omkring brugen af

rullende forecast. Modsætningsvis kan der argumenteres for, at Beyond Budgeting har været med til at sætte fokus på nødvendigheden af nye planlægningsteknikker i budgetregi, hvilket kan antages at skyldes den stigende tendens til mere dynamiske markeder.

6.2 Kontrol

Kontrol fremstår som et centralt og vigtigt element i den traditionelle budgettering. Det er gennem en ex post kontrol, at ledelsen bliver i stand til at evaluere budgetperioden og gennem variansanalyser identificere afvigelser og årsagsforklaringer herpå. Det bliver altså muligt at se om budgettet for perioden, var i stand til at følge den strategi ledelsen har fastlagt, og herefter opnå læring til brug ved fremtidige budgetperioder. Hvor den traditionelle budgettilgang fokuserer på resultater, er kontrollen i Beyond Budgeting mere fokuseret på at kontrollere om udviklingen stemmer overens med strategien. Hermed er der stor forskel på, hvordan de to tilgange fører kontrol.

På lige fod med ledelsesfunktionen om planlægning og prioritering kræver de to tilgange vidt forskellige krav til ledelse. I den traditionelle budgetteringstilgang er ledelsen den kontrollerende og dømmende instans, der handler ud fra budgetkontrollen. Følges tankegangen i McGregors (1960) X-Y teori igen, kan det argumenteres for, at budgetkontrollen bærer præg af en X-leder, eller X-ledelse, hvor der lægges stor vægt på at kontrollere medarbejdere. I Beyond Budgeting optræder ledelsen i den førnævnte coaching funktion, hvor de decentrale enheder tilskyndes til selv at kontrollere og tage ved lære. Hermed kan der igen argumenteres for vigtigheden af den rigtige ledertype i Beyond Budgeting. Der kan ligeledes argumenteres for, at der kræves de rigtige medarbejdere der er udviklingsorienteret og omstillingsparate, således der er fokus på korrigerende og kontinuerlig kontrol.

6.2.1 Kontrol og mentalitet

I forbindelse med diskussionen af kontrol, findes det interessant at diskutere hvordan medarbejderes mentalitet i forhold til kontrol kan fremstå som en hæmmende eller understøttende faktor. Diskussionspunktet er opstået på baggrund af, at det gennemløbende i litteraturen om Beyond Budgeting er skandinaviske virksomheder, der har haft succes med at forkaste brugen af et traditionelt budget. Denne påstand kan bakkes op af Neely et al. (2003) der skriver:

” Very few companies have eliminated budget altogether, but some have managed to do so. And, perhaps curiously, most of those that have a cluster of Scandinavian companies including Svenska Handelsbanken, Borealis and Skandia.” (Neely et al., 2003, s. 25)

Også i Hope og Fraser (2003a) bog *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*, er mange af de praktiske eksempler centreret om skandinaviske virksomheder som eksempelvis IKEA og Volvo. Det på baggrund af dette interessant, at diskutere om der er særpræg i den skandinaviske mentalitet, der understøtter den kultur *Beyond Budgeting* litteraturen søger at opstille. Det antages følgelig, at den danske mentalitet til en vis grad er repræsentativ for den skandinaviske mentalitet.

I artiklen *US 'fair contract' based performance management models in a Danish environment*, af Nørreklit, Nørreklit og Melander (2006) opstilles en diskussion om, hvorledes ideologier kan have indflydelse på hvor gnidningsfrit en metode eller model kan implementeres.

“...the ideological assumptions underlying the management and control instruments applied in Denmark must be consistent with the underlying ideological assumptions of the Danish people in order to function properly (Bourguignon et al., 2004). If this is not the case, then we expect dysfunctionalities to emerge” (Nørreklit et al., 2006, s. 216)

Citatet vidner netop om vigtigheden af, at mentaliteten er vigtig i forbindelse med indførelse af et nyt system, model eller metode. Den danske, antaget også den skandinaviske, mentalitet beskrives af Nørreklit et al. (2006), som værende styret af et ønske om frihed. Ordet kontrol opfattes som værende negativt ladet og måling på performance er et tegn på mistillid. Herved kan dette være direkte motivationshæmmende (Nørreklit et al., 2006). Pointen med at inddrage denne artikel er at selve mentaliteten og ønsket om frihed, her også handlefrihed og ansvar, stemmer godt overens med principperne i *Beyond Budgeting*. Dette gør sig især gældende i forhold til kontrol, da den skandinaviske mentalitet måske er mere afstemt med en blødere kontrol end eksempelvis den amerikanske. Netop bekymringen om den amerikanske mentalitet i forhold til *Beyond Budgeting*, sætter Charles T Horngren fokus på i sit forord til Hope og Frasers (2003a) bog, hvortil han skriver:

” But implementing it will not be easy-especially in United States. Our culture celebrates winners and admires heroic leaders. We foster individualism. We believe in tough targets and high rewards. We bind managers to aggressive performance contracts. And we are control oriented.” (Hope & Fraser, 2003a, s. x)

Ovenstående citat vidner om, at kulturen i USA måske er for tæt forbundet til parametre og faktorer, der bedre løses af den traditionelle budgetteringstilgang. Det kan derfor antages, at der kan være ideologiske hindringer for implementering af Beyond Budgeting i amerikanske virksomheder. Dette vil i så fald kræve en stor indsats af den ledelse, der skal skabe en kultur, der harmonerer med Beyond Budgeting principperne.

Dette afsnit har haft til formål at vise, der er mange underlæggende faktorer, der kan have indflydelse ved en overgang til en ny model eller metode. Ønsket med afsnittet har været at skabe refleksion over, hvordan mange faktorer kan have indflydelse på succes med implementering af en ny model. Hermed er dette også vigtige refleksioner for en ledelse, der arbejder med dette.

6.3 Delegering

Delegering er en ledelsesfunktion, hvor den traditionelle budgettering og Beyond Budgeting adskiller sig meget fra hinanden. Først og fremmest er det graden af decentralisering og diskussionen af, hvilken betydning dette kan have, der er interessant ved delegering.

I den traditionelle budgetteringstilgang er det ledelsen, der har det centrale ansvar og træffer beslutninger. Der forekommer dog en grad af decentralisering ved at gøre afdelinger ansvarlige for overholdelse af et delbudget og de dertilhørende ressourcer. Dette er eksempelvis, som før nævnt, oprettelsen af profitcentre hvor profitcenterlederen fremstår som værende i stand til at træffe beslutninger. Dette foregår dog inden for nogle stringente regler, og med budgetmål der skal opnås og føres kontrol på. På trods af den rigoristiske ramme afdelingslederen må forventes at handle inden for, kan der argumenteres for, at der kan forekomme en vis grad af decentralisering. Der kan yderligere argumenteres for, at ledelsen i den traditionelle budgettering, via ramme, fastsatte mål og kontrol søger at styre den ”decentrale enhed”, og hermed søger at skabe det som Melander (2004) omtaler som centralisering gennem decentralisering. Modsætningsvis kan det diskuteres, om ledelsens grad af involvering og kontrol er hæmmende for den empowerment, eller bemyndigelsesfølelse der, som tidligere nævnt, kan være en motivationsfaktor for afdelingslederne. I Beyond Budgeting er delegering af ansvar, som tidligere beskrevet, et afgørende element i modellen. Ledelsens evne til at delegere ansvar gennem decentralisering er et af de succeskriterier, Hope og Fraser (2003a) gentagende gange beskriver. Det kan derfor argumenteres for, at decentralisering spiller en stor rolle i Beyond Budgeting, hvor ledelsesopgaven er at vise tillid og vejlede til de ansvarstagende medarbejdere.

Ovenstående viser, at den store forskel ved delegeringsfunktionen er graden af decentralisering. Ved den traditionelle budgettering har ledelsen stor magt over de forskellige afdelinger, mens der i Beyond Budgeting lægges vægt på tillid og stor grad af beslutningsansvar. Og fordelingen af ressourcer viser, at der er stor forskel i de to modeller. Hvor ressourcer i den traditionelle budgettering er fordelt og bestemt ex ante ved opstillingen af delbudgetterne, er der ved Beyond Budgeting fokus på, at ressourcer skal være tilgængelige, når behovet opstår. Herved kan der argumenteres for, at ressourcefordelingen i Beyond Budgeting understøtter handlefriheden hos de enkelte afdelinger, mens den traditionelle budgettering søger at opretholde en fastlagt kontrol med ressourceforbruget.

Det findes yderligere relevant at diskutere, hvilke konsekvenser graden af decentralisering kan have på en virksomhed og dennes medarbejdere. Ved at store dele af ansvaret for den daglige drift decentraliseres, kan det antages at der frigives mere tid til, at ledelsen kan fokusere på andre forhold. Dette argument bakkes op af Anthony et al. (2014), der skriver at decentralisering åbner muligheden for at ledelsen kan fokusere mere på den langsigtede strategi og opnåelse heraf. Det er tidligere beskrevet, hvordan decentralisering og involvering af medarbejdere kan skabe motivation og øge opgavetilknytning samt ansvar hertil. Tilmed skriver Anthony et al. (2014), at decentralisering kan få underledere til at udvikle sig, blive mere innovative og blive dygtigere til problemløsning. Dette er netop centralt for succes med Beyond Budgeting, hvor der er fokus på de rette medarbejdere i de rigtige positioner. På baggrund af dette virker decentralisering som en vidunderløsning på organisatoriske problemer. Det kan dog diskuteres, om ikke der kan opstå nogle faldgruber i forbindelse med, at ledelsen overlader en så stor del af ansvaret. Anthony et al. (2014) beskriver, at der ved decentralisering er en risiko for, at underlederen ikke forstår eller er enige med de målsætninger og den strategi, ledelsen ønsker de skal agere efter. Med dette forstås, at en underleder kan have svært ved at afgøre præcis, hvilken opgave denne skal udføre i forsøget på at opnå de ledelsesbestemte målsætninger. Tillige kan en underleders uenighed i ledelsens strategiske målsætninger føre til afvigende adfærd, eksempelvis fordi denne føler at have bedre kendskab til markedet. Dette kan føre til en uønsket adfærd, hvor underlederen i højere grad er fokuseret på egne målsætninger (Anthony et al., 2014). Dette viser, at der skal udvises påpasselighed ved høj grad af decentralisering. Der kan argumenteres for, at Hope og Fraser (2003a) søger at imødekomme disse udfordringer ved at præsentere lederen i en vejledende rolle. Det forekommer dog uklart præcist hvor meget dette kræver af ledelsen, og det kan diskuteres, at hvis denne opgave er omfattende mindsker det nogle af fordelene ved decentralisering, eksempelvis mere tid til strategiske opgaver.

6.4 Koordination

I de to budgettilgange er der forskellige måder at skabe koordination på, og derfor er ledelsesfunktionen og involvering også forskellige. I den traditionelle budgettering er det lederens opgave, at budgettet skaber koordination mellem afdelinger. Der kan argumenteres for, at det traditionelle budget er god til at sikre denne koordinering. Dette argument bygger på en antagelse om, at budgettet er i stand til at vise forskellige afdelinger, hvor og hvornår aktiviteter skal udføres, men også hvilke aktiviteter der først skal prioriteres. Sidstnævnte kan især være vigtigt at koordinere ved knap kapacitet i perioden. I Beyond Budgeting tager koordinationen, som beskrevet, udgangspunkt i kundekrav. Herved forekommer koordinationen mellem afdelingerne som et slags internt marked, hvor afdelingerne kan optræde i et kunde-leverandørforhold. Det kan argumenteres for, at ledelsen fremtræder som værende mere indirekte involveret end ved traditionel budgettering, da deres opgave i højere grad er forbundet med at skabe en kultur med videndeling, som understøttes af gode informationssystemer. Netop adgangen til information anviser Hope og Fraser (2003a) som værende afgørende for, at de decentrale enheder er i stand til at løse koordineringsopgaven. Dette viser, det tidligere beskrevne eksempel om, at en salgsafdeling med adgang til information om kunderentabilitet bliver i stand til at træffe økonomisk gode beslutninger.

6.5 Motivationsskabelse

På lige fod med de foregående punkter varierer ledelsesopgaven i forhold til motivationsskabelse i de to budgettilgange. I den traditionelle budgettilgang viste analysen, at motivation kan skabes gennem belønning ved opnåelse af de fast performance- eller budgetmål. Yderligere motivation kunne skabes ved at involvere medarbejdere i fastsættelse af budgetmål. I Beyond Budgeting, er der som beskrevet, flere måder at motivere medarbejdere gennem belønning. Analysen beskriver, at dette kan være belønning på team- eller koncernniveau eller en blanding heraf. Samtidig viser motivationsteori at visse medarbejdere motiveres af ansvar, og decentralisering er derfor yderligere en måde, Beyond Budgeting lederen søger at motivere sine medarbejder. Fælles for begge tilgange er, at det kræver et indgående kendskab til hvad der motiverer den respektive organisations medarbejdere og hvordan der opbygges en motivationsstruktur der skaber værdi.

Det er interessant at diskutere, hvilke konsekvenser der kan være forbundet med en given motivationsstruktur. Tænkes der eksempelvis på en motivationsstruktur, som det kan være tilfældet ved den traditionelle budgetterings tilgang, hvor belønning gøres afhængig af opnåelse af budgetmål, kan der opstå uhensigtsmæssig adfærd. Dette er før omtalt som gaming, og der kan

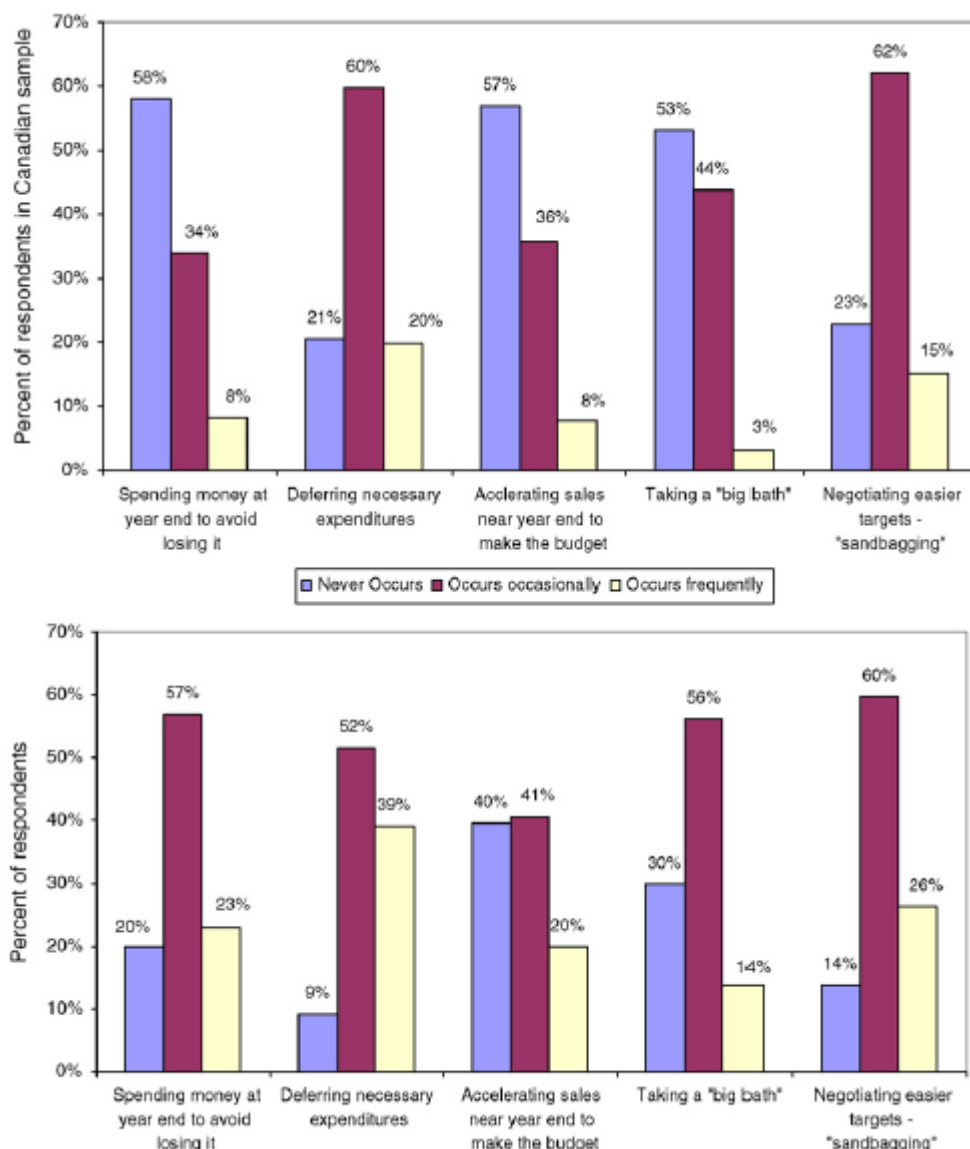
eksempelvis være risiko for at medarbejdere eller underledere bruger suboptimering til at opnå budgetmålet. Dette kan bakkes op af Bukh og Sandalgaard (2010) der skriver:

”... channel stuffing, der går ud på, at man sidst på året sender varer ud til forhandlerne (og dermed fakturerer dem) for så efter afslutningen af budgetåret at tage dem retur. Derved pustes salget op og budgetmålet kan nås. En anden mulighed er at give betydelige rabatter, såfremt handelen kan afsluttes inden den skæringsdato, hvor resultaterne skal evalueres.” (Bukh & Sandalgaard, 2010)

Ovenstående citat vidner netop om den uhensigtsmæssige adfærd, der kan opstå ved brug af en bestemt motivationsstruktur, i dette tilfælde et belønningssystem ved opnåelse af budgetmål. Endvidere kan der ved budgetårets afslutning være frygt for at få et mindre budget den efterfølgende periode, hvis ikke de budgetterede ressourcer bruges. Dette kan eksempelvis forekomme i en produktionsafdeling, der derfor sikrer at bruge alle ressourcer inden budgetårets udløb. Disse eksempler er med til at underbygge antagelsen om, at der forelægger en stor ledelsesopgave i forbindelse med brug af budgettet som motivationsfaktor og performance evaluering af medarbejdere. De omtalte risici antages at være mest udskilte ved top-down budgettering, hvor ledelsen opstiller de mål medarbejderne bedømmes ud fra. Også ved en bottom-up budgetteringsstilgang er gaming en bekymring, da der som tidligere beskrevet, opstår en risiko for at medarbejdere sætter overkommelige målsætninger, de såkaldte slack goals. En løsning på problemet blev tidligere præsenteret og var en kombination af top-down og bottom-up. Det er dog relevant i den forbindelse at diskutere om en sådan proces kan blive for tidskrævende i forhold til værdien, der potentielt kan skabes.

De ovenstående antagelser om konsekvenser ved at bruge budgettet og det fastsatte budgetmål er netop en af kritikpunkterne. At uønsket adfærd er et problem i den traditionelle budgetteringsmodel, kan underbygges af Libby og Lindsays (2010) undersøgelse af gaming i canadiske og amerikanske virksomheder. Undersøgelsen er illustreret nedenfor ved figur 18, og viser netop respondenternes svar på de gaming former traditionel budgettering antages at kunne medføre.

Figur 18 - Undersøgelse af Gaming i canadiske og amerikanske virksomheder



Kilde: (Libby & Lindsay, 2010, s. 66)

Ovenstående figur 18 og undersøgelsen den repræsenterer er interessant, og viser netop et af argumenterne for, at Hope og Fraser (2003a) anbefaler skiftet til Beyond Budgeting.

Beyond Budgeting søger at løse de omtalte gaming problemer ved at gøre belønning afhængig af relative forbedringer. Det vurderes af Hope og Fraser (2003a) at relative forbedringer er både mere motivationsskabende, gaming hæmmende og et mere fair vurderingsgrundlag end fastlagte budgetmål. Til vurderingsgrundlaget skriver Hope og Fraser (2003a), at det ikke er et fair ex post grundlag at vurdere medarbejdere på ex ante fastsatte budgetmål, da ændringer i markedsvilkår kan

være årsagen til dårlige resultater. På baggrund af at Beyond Budgeting prøver at løse problemerne, der kan være forbundet med motivationsstrukturen og udfordringerne med skabelse heraf, findes det relevant at diskutere om der også er risiko forbundet med motivationsstrukturen i Beyond Budgeting.

I Beyond Budgeting vurderes medarbejderes indsats, som beskrevet, ud fra KPI'er og benchmarking heraf. Dette betyder ifølge Bukh og Sandalgaard (2010), at der kan opnås belønning, eksempelvis bonus i år med dårlige resultater. Det kan diskuteres, hvilket signal der sendes når der udbetales bonus, selvom det går dårligt for den samlede organisation. Her tænkes især på signalet der sendes til interessenter, eksempelvis investorer. Modsætningsvis kan der argumenteres for at evnen til at opnå bonus i "dårlige" år, kan være motiverende for en øget indsats.

Det er tidligere beskrevet hvordan der i Beyond Budgeting opstilles belønninger på forskellige niveauer i organisationen, og hvilke positive effekter dette kan have for motivation. Dette er henholdsvis på teambaseret niveau, koncernniveau eller en blanding heraf. Ved at belønne hele teamet for et ønskværdigt resultat, må det forventes at nogen yder en større indsats end andre. Denne problematik er kendt som *free riding* og beskrives af Prendergast (1999) på følgende måde: "*First, there is considerable evidence of free riding in teams.*" (Prendergast, 1999, s. 10). Samme problem kan antages at gøre sig gældende hvis der belønnes på koncern niveau, hvorfor det er en ledelsesopgave at tilrettelægge dette og vurdere om en blanding af team- og koncernbaseret belønning er den rigtige struktur.

Sammenfattende kan det argumenteres for, at det er en stor ledelsesopgave i begge budgettilgange at der skabe en motivationsstruktur, der understøtter værdiskabelse. Dette argument begrundes med de omtalte konsekvenser, der kan være forbundet med valg af motivation og måden der performanceevalueres.

6.6 Interaktionsskabelse

Interaktionsskabelse forekommer som værende en understøttende ledelsesfunktion, der har til formål at skabe informationsdeling og samarbejde på tværs af afdelinger og det organisatoriske hierarki. Der blev i analysen fremstillet en undren om, hvorledes strukturen i den traditionelle budgettering kunne være hæmmende for sådanne interaktioner. Antagelsen er, at opdelingen gennem delbudgetter kan skabe interne konkurrenceforhold, hvor afdelinger kæmper om de samme ressourcer. Herved er det ikke i afdelingernes interesse at dele information med hinanden. Ligeledes kan det antages, at en underleder ikke altid vil være interesseret i at dele alt information med

ledelsen, da denne fremstår som den kontrollerende og bedømmende instans. Det kan antages, at en underleder ikke er interesseret i at dele information med ledelsen, der kan føre til sværere budgetmål eller et lavere budget følgende budgetperiode. Dette er en problematik der også belyses af Melander (2004), der skriver: *"Den overordnedes ensidige fokusering på kontrol og negative afvigelser kan svække kommunikationens åbenhed og intensitet."* (Melander, 2004, s. 453). Herved kan det antages, at der kan være nogle strukturelle problemer i den traditionelle budgettilgang, der er hæmmende for interaktionsskabelse, og det er dermed en ledelsesopgave at skabe den rette kommunikation og informationsdeling.

Problemerne der ovenfor er diskuteret synes ikke så udskilte i Beyond Budgeting. Dette skyldes, at interaktioner er et af de parametre, der er skelsættende for at opnå succes med metoden. En af måderne hvormed ledelsen søger at skabe interaktioner i Beyond Budgeting, er via et åbent informationssystem med rettidig opdateret information. Hope og Fraser (2003b) giver et eksempel fra Svenska Handelsbanken, hvor lederen netop gjorde dette.

"He opened up the information system so that everyone could see the same information at the same time. Sharing and cooperating were no longer choices: They happened automatically." (Hope & Fraser, 2003b, s. 4)

Citatet vidner om, at det har været muligt at skabe informationsdeling og samarbejde ved at give alle adgang til samme information. Det er dog relevant at diskutere den risiko, der er forbundet med at gøre information så bredt tilgængeligt. Risikoen der her tænkes på, er faren ved at informationen havner hos konkurrenter, da informationen er delt til adskillige individer og ledelsen opgiver kontrollen over informationen. Her tænkes eksempelvis på medarbejdere der skifter til en konkurrerende virksomhed. Denne problematik kan måske løses med inkorporering konkurrenceklausuler i ansættelseskontrakter.

6.7 Synliggørelse

Den interne synliggørelse opfylder de to tilgange på forskellige måder. Den traditionelle budgetteringstilgang anvender budgettet som repræsentant for styring og strategi, mens Beyond Budgeting bruger de ledelsesfastsatte KPI'er og retningslinjer. Hermed kan der argumenteres for, at der i begge tilgange er elementer, der sikrer en vis grad af intern synliggørelse, altså den strategiske retning ledelsen ønsker at synliggøre.

Det interessante diskussionspunkt i forbindelse med synliggørelse er, hvordan ledelsen skal gøre virksomhedens styring og strategiske retning tydelig overfor interessenter. Det er alment kendt, at mange interessenter såsom investorer, samarbejdspartnere og især pengeinstitutter forlanger og forventer fremlæggelsen af et budget. Dette er netop en af styrkerne ved den traditionelle budgettering, hvor der kan fremlægges et håndgribeligt dokument, og herigennem opfyldes kravet fra interessenterne. Det er også tidligere beskrevet, hvordan Anthony et al. (2014) nævner at det traditionelle budget kan fremstå som et fysisk bevis på professionalisme og økonomisk styring. Hermed kan det argumenteres for, at det traditionelle budget kan bruges som signalværdi til interessenter om, at virksomheden har en klar økonomisk styring og strategisk retning. At fremlægge et fysisk budget for interessenter er ikke muligt i Beyond Budgeting, da den grundlæggende ide er at operere uden budgetter. Derfor kan det diskuteres om en virksomhed, der benytter Beyond Budgeting, kan have svært ved at tilfredsstille kravet om synliggørelse fra interessenterne. Det er svært at gennemskue, hvordan Beyond Budgeting vil løse denne problematik, og litteraturen synes mangelfuld herom. Et rullende forecast, som tidligere beskrevet, fremstår som en oversigt over forventninger til fremtidige perioder. Derfor er det en interessant diskussion, om et rullende forecast kan fungere som en metode til at synliggøre fremtidige forventninger overfor interessenter, og om disse vil stille sig tilfreds med dette.

6.8 Identitetsskabelse

Uden at gå i dybden med kulturteori og hvordan kultur konkret skabes og forandres i en organisation, vil der i dette afsnit kort blive diskuteret, hvordan kultur og budgettering kan have indflydelse på hinanden. I den traditionelle budgettilgang, er det som før beskrevet, ledelsens opgave at budgettet og budgetteringsprocessen følger den kultur og identitet der ønskes. Det er vigtigt, at medarbejdere forstår budgettet og processen herom, da dette er forudsætning for at de støtter kulturen, og identiteten budgettet søger at understøtte. Dette bakkes op af Melander (2004) der skriver:

”...i udgangssituationen er det en kritisk faktor, at budgetteringsprocessen får fodfæste blandt de aktører, der skal medvirke til forandringerne.” (Melander, 2004, s. 458)

På baggrund af dette kan der argumenteres for, at ledelsen i den traditionelle budgettering skal have et indgående kendskab til medarbejdere og være i stand til at kommunikere kultur og forståelse herfor på den rigtige måde.

Det kan argumenteres for at ledelsesfunktionen identitetsskabelse er særdeles vigtigt i forbindelse med en overgang til Beyond Budgeting. Der skal skabes en kultur, der understøtter Beyond Budgeting principperne. Det må antages at ansættelsen af de rette medarbejdere i de rigtige positioner er en måde at understøtte og integrere en Beyond Budgeting identitet. Dette involverer blandt andet, at ledere og underledere skal fremtræde som rollemodeller for Beyond Budgeting adfærd. At Beyond Budgeting både søger at skabe en konkurrencekultur og samtidig lægger stor vægt på videns- og informationsdeling, kan anses for at være modstridende. For vil et individ eller et team dele information, der giver denne en konkurrencemæssig fordel? Det er svært at give et konkluderende svar på dette, men en løsning kunne være at motivationsstrukturen tilrettelægges således at der belønnes på koncernniveau.

Kultur er et abstract fænomen, der opstår og tilpasses i individuelle miljøer. Derfor er det også svært teoretisk at generalisere, hvordan det traditionelle budget og Beyond Budgeting skal skabe dette i praksis. Samlet for modellerne er at det er ledelsens opgave, at kulturen og budgettilgangen ikke modarbejder hinanden.

6.9 Reflekterende diskussionspunkter over de to budgettilgange

Dette sidste underafsnit til diskussionen har til formål at opstille reflekterende diskussionspunkter på baggrund af den viden, der er opnået i forbindelse med udførelsen af dette speciale.

Første punkt der findes interessant at diskutere er, hvorfor der ikke er flere virksomheder, der anvender Beyond Budgeting, selvom modellen lover at løse nogle af de generelt anerkendte problemer ved traditionel budgettering. Eksempelvis viser Sandalgaard og Bukhs (2009) undersøgelse, at kun 6% af danske virksomheder overhovedet overvejer at forkaste traditionelle budgetter. Et svar på dette kan være, at det må antages at være en stor organisatorisk forandringsproces at overgå til en Beyond Budgeting tilgang og hermed en forkastning af traditionel budgettering. Flere steder i litteraturen stilles der spørgsmålstejn ved om en forkastning af budgettet er den rette løsning, hvilket blandet andet pointeres af Bukh og Sandalgaard (2010):

”Budgettet løser nogle fundamentale opgaver, som ikke er faldet bort eller blevet mindre væsentlige i den moderne virksomhed, ... ”(Bukh & Sandalgaard, 2010, s. 17)

Tilmed skriver Bukh og Sandalgaard (2010), at budgettet optager rollen som mange virksomheders centrale informationssystem og koordineringsmekanisme. På baggrund af dette vil det være en særdeles stor opgave at opgive de forankrede principper, og dette vil kræve meget af en ledelse.

Herfor beskriver Bukh og Sandalgaard (2010), at løsningen på nogle af de problemer der kan opstå ved brug af traditionel budgettering, måske ikke er en fuld overgang til Beyond Budgeting og dermed en forkastelse af budgettet. Løsningen er måske i højere grad forbundet med at anvende nogle principper og teknikker fra Beyond Budgeting sammen med det traditionelle budget. Eksempelvis skriver Bukh og Sandalgaard (2010) at Beyond Budgetings ledelsesfilosofi med fokus på tillid og samarbejde, kan være et positivt bidrag eller en positiv tilføjelse til den traditionelle budgetteringsproces. Endvidere synes der ikke noget i vejen for, at teknikkerne fra Beyond Budgeting kan bringes i spil efter behov og indgå sammen med et traditionelt budget. Et tidligere beskrevet eksempel fra Sandalgaard og Bukhs (2009) undersøgelse af danske virksomheders budgetpraksis viste netop at op mod 60% af de responderende virksomheder anvendte rullende forecast. Dette skal dog ikke ses som om, at virksomheder er begyndt at inddrage Beyond Budgeting, men mere som et udtryk for at nogle af principperne og teknikkerne i Beyond Budgeting allerede er alment anerkendte og anvendte (Sandalgaard & Bukh, Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse, 2009). At virksomheder i højere grad indfører nogle teknikker frem for at forkaste budgettet, kan bakkes op af Nguyen et al. (2018) der skriver: *“numerous organizations have chosen to improve budgets rather than abandon them.”* (Nguyen et al., 2018, s. 38)

Ud fra ovenstående afsnit kan der stilles spørgsmålstejn ved Beyond Budgetings udbredelse. Anskues litteraturen er det svært at finde praktiske undersøgelser, der viser hvorledes en eller flere virksomheder har haft succes med at indføre Beyond Budgeting. Dette bakkes op af Bukh og Sandalgaard (2015) der skriver, at litteraturen er sparsom omkring implementering og praktiske erfaringer med Beyond Budgeting. Det grundigste studie herom, synes at forekomme i litteraturen fra fortalerne af fænomenet Beyond Budgeting Hope og Fraser. Her har de, som det kan forventes, valgt at inddrage virksomheder, der har haft stor succes med Beyond Budgeting principperne. Libby og Lindsay (2010) sætter netop fokus på dette og pointerer, at der bør laves en lignende undersøgelse med virksomheder, der har stor succes med traditionelle budgetter. Dette skal gøres, da deres undersøgelse viser, at problemet med det traditionelle budget måske ikke ligger i teorien, men derimod hvordan den anvendes i praksis. (Libby & Lindsay, 2010)

At der er faktorer i den traditionelle budgettering, der i praksis kan være problematiske for virksomheder, er beskrevet af mange forfattere (Anthony et al. 2004, Neely 2003, Hope og Fraser 2003a). Et centralt kritikpunkt der fremføres af Bukh og Sandalgaard (2010) er, at det traditionelle budget søger at løse for mange opgaver. Kritikken de fremfører er, at der opstår en konflikt, når

budgettet både skal anvendes til performance evaluering og samtidig skal fremstå som en realistisk forventning til fremtiden. (Bukh & Sandalgaard, 2010) Denne kritik synes berettiget da de målsætninger, der skal evalueres, må antages at skulle være svære at opnå, især hvis de er forbundet med en bonus. Herved kan der opstå en konflikt, når budgettet samtidigt skal repræsentere en realistisk forventning til perioden. Bukh og Sandalgaard (2010) er ikke sikre på, at Beyond Budgeting er løsningen, men fremfører at der er brug for forandringer i måden hvorpå budgetter anvendes. Dette vidner nedenstående citat om:

”Med det udgangspunkt ligger nøglen til forbedring af budgetprocessen ikke så meget i helt at opgive budgetter, men snarere i at ændre den måde, hvorpå der fastlægges mål og kriterier for resultatafhængig aflønning samt i at mindske fokus på bagudrettet afvigelsesforklaringer til fordel for et mere fremadrettet fokus.” (Bukh & Sandalgaard 2010)

Det vurderes endvidere vigtigt at stille spørgsmålstegn ved Beyond Budgetings anvendelse af stretch goals. Ideen med brug af stretch goals, er som beskrevet, at medarbejderne præsterer deres bedste eller endda overpræsterer. I litteraturen er der dog et bevist sammenhæng mellem at fastlagte krævende, men opnåelige målsætninger og medarbejderne evne til at præstere. (Sandalgaard & Bukh, 2016) Herved kan der stilles spørgsmålstegn ved om Beyond Budgeting ved ikke at have fastlagte mål, mister gevinsten dette kan skabe. Modsætningsvis kan det diskuteres om, Beyond Budgetings evne til at nedsætte gaming opvejer det antagelige tab.

7 Konklusion

Dette speciale har haft til formål at undersøge, hvilke konsekvenser det kan have at overgå til Beyond Budgeting. Først findes det relevant at konkludere hvordan specialets metode har haft indflydelse på de fundne resultater. Metoden i specialet er af overvejende subjektiv karakter. Dette blev gjort for at kunne identificere og diskutere relevante diskussionspunkter på baggrund af den subjektive forståelse, der blev skabt for de to fænomener henholdsvis; traditionel budgettering og Beyond Budgeting. Betydningen af specialets subjektivitet har medført, at konklusionerne kun fremstår som sandhed for forfatterne til specialet. Grundtanken er hermed ikke at skabe en ny generel løsning eller forståelse, men derimod at give læseren indblik i en given tankegang og skabe refleksioner over de opsatte diskussionspunkter. På trods af graden af subjektivitet er der ved anvendelse af kilder og især fremførelsen af teori, søgt opretholdt en objektiv distance, således det er kildernes synspunkter der fremstilles. Det kan yderligere konkluderes, at opsætningen af en analyseramme har medvirket til en struktureret tilgang til både analyse og i en vis grad diskussionen.

Det kan konkluderes, at emnet budgettering er i overensstemmelse med specialets ønske om at belyse problemstillinger inden for økonomistyring. Valget af Beyond Budgeting blev foretaget, da denne søger at løse nogle af de kritikpunkter, der har været til traditionel budgettering, og herfor blev det fundet interessant at studere og vurdere, hvilke konsekvenser en overgang hertil kan have for en organisation. Analyserammen blev opstillet på baggrund af Melanders otte ledelsesfunktioner. Dette blev gjort, da det ved en gennemgang af litteraturen blev klart, at budgettering i høj grad er en ledelsesopgave, og at Beyond Budgeting stiller krav til en bestemt ledelsesfilosofi. Det kan konkluderes, at udførelsen af litteraturstudiet om den traditionelle budgettering har givet et overblik over den generelle forståelse af tilgangen. Ligeledes er det blevet vurderet, at brugen af Hope og Fraser skaber den generelle forståelse for Beyond Budgeting. Følgende vil der blive konkluderet på de otte ledelsesfunktioner for at gøre det klart, hvilke konsekvenser der kan være forbundet med en overgang til Beyond Budgeting.

Det kan konkluderes, at de to tilgange har forskellige måder at løse ledelsesopgaven ved planlægnings- og prioriteringsfunktionen. I den traditionelle budgettering viste det sig, at denne bestod af en struktureret plan i form af et budget med dertilhørende delbudgetter. Beyond Budgeting løste derimod opgaven ved at lade de decentrale enheder stå for egen planlægning inden for nogle ledelsesfastsatte retningslinjer. Det kan yderligere konkluderes, at det ved planlægning og

prioritering i den traditionelle budgetteringstilgang er ledelsen, der fremstår som beslutningstager. Dette blev i diskussionen kædet sammen med en bestemt ledelsesstil, der ønsker et struktureret overblik over organisationen. For Beyond Budgeting kan det konkluderes, at ledelsen i højere grad skal indtræde i en vejledende rolle og vise tillid til, at de decentrale enheder er bedre i stand til at planlægge. Dette kræver en anden ledelsesstil, der i diskussionen blev kædet sammen med McGregors Y-ledelse. Et af Beyond Budgetings kritikpunkter til traditionel budgettering var, at den var ude af trit med omverden og hurtigt blev forældet. Det kan konkluderes, at undersøgelser har vist, at dette er en reel bekymring hos mange virksomheder. Det kan ligeledes konkluderes, at Beyond Budgeting søger løse denne kritik med rullende forecast. Det viste sig dog, at rullende forecast i forvejen mere eller mindre anvendes af mange virksomheder.

Det kan konkluderes at kontrol er en vigtig funktion i det traditionelle budget, og at den optræder som et centralt formål i en stor del af litteraturen. Det kan yderligere konkluderes, at kontrolopgaven i den traditionelle budgettering er ledelsens metode til at forklare afvigelser og opnå læring, der kan være hjælpsom til fremtidig budgettering. Det kan konkluderes, at kontrol i Beyond Budgeting i høj grad er overladt til de decentrale enheder, der skal tage ved lære af fejl og selv være i stand til at løse dem. Igen understreges det, at ledelsen påtager en coachingfunktion og ikke skal fremtræde som en kontrollerende dømmende instans.

Der blev i diskussionen sat fokus på sammenspillet mellem indførelse af en model i en organisation, og om medarbejderes mentalitet kan have indflydelse på dette. Dette blev gjort på baggrund af en undren over, at Beyond Budgeting synes at have den største succes i skandinaviske organisationer. Det kan konkluderes, at mentalitet kan have en understøttende eller hæmmende effekt på indførelse af en ny model eller metode. Det kan ligeledes konkluderes, at den danske mentalitet i højere grad kan være gearret til et system med mindre kontrol og mere tillid, modsat den amerikanske, hvor der kan herske andre ideologier. Formålet med dette har været at skabe fokus på, at der kan være flere faktorer, der skal tages i mente, når en ledelse søger at indføre nye metoder til den daglige styring af en virksomhed.

Delegering er en ledelsesfunktion, hvor de to modeller afviger meget fra hinanden. Det kan konkluderes, at delegeringen af ansvar der kan forekomme i den traditionelle budgetteringstilgang, er omfattet af de stringente regler og målsætninger, der opsættes i budgettet. Herved er opgavefriheden og ansvaret begrænset. Modsætningsvis kan det konkluderes, at delegering er en af grundstenene i Beyond Budgeting, hvor decentralisering fremtræder som et centralt element.

Hermed kan det konkluderes, at Beyond Budgeting kræver en ledelse, der er i stand til at inspirere medarbejdere til selv at løse opgaver. Også delegeringen af ressourcer, eller ressourcefordeling, forekommer forskelligt i de to tilgange. I den traditionelle budgetteringstilgang bestemmer ledelsen hvilke aktiviteter, der skal tildeles hvilke ressourcer. Dette kan forekomme i dialog med medarbejdere, men ledelsen har den afgørende beslutning herom. I Beyond Budgeting kan det konkluderes, at der i højere grad er fokus på, at ressourcer skal gøres tilgængelig efter behov.

Det kan konkluderes, at den traditionelle budgetteringstilgang løser opgaven med koordinering ved at lade budgettet fremstå som koordinationen. Herved er det ledelsens opgave, at det i budgettet tydeligt fremstår, hvem der har ansvar for de forskellige aktiviteter, og hvilke aktiviteter der er vigtige. I Beyond Budgeting er koordineringen styret af interne markedsforhold, hvor afdelingerne kan optræde i kunde-leverandør forhold. Derfor kan det konkluderes, at ledelsesopgaven her er mere indirekte, og ledelsens opgave er at skabe fokus på informationsdeling og at information er bredt tilgængeligt.

Motivationsskabelse er et punkt, der er forbundet med incitamenter til at løse en opgave. I den traditionelle budgetteringstilgang er dette ofte forbundet med en belønning eller sanktionering ved opnåelse eller afvigelse af at fastsat performance mål i budgettet. Det kan konkluderes, at der ved brug af den traditionelle budgetterings metode er risiko for gaming, altså en uønsket adfærd. Dette søger Beyond Budgeting at løse med belønning for relativ forbedring. Det kan konkluderes, at Beyond Budgeting opstiller flere måder hvorpå dette kan gøres, henholdsvis; teambaseret- og koncernbaseret belønning eller belønning på multi-level niveau. Det kan ikke konkluderes, hvilken belønningstype der er bedst, da dette er situationsbestemt.

Til debatten med budgettet som belønningsmodel ud fra fastsatte performance mål kan det konkluderes, at der kan opstå en konflikt ved både at anvende budgettet som en realistisk forudsigelse og samtidig en performance måling.

Sammenfattende om interaktionsskabelse hersker der forskellige tilgangsmåder i de to budgettilgange. Det kan konkluderes, at ledelsesopgaven med at skabe interaktioner i den traditionelle budgettering kan møde hæmninger fra den struktur og proces, der forbindes hermed. Med dette forstås, at fokuset på kontrol og afvigelser kan mindske lysten til at dele realistisk eller relevant information med andre. Det kan konkluderes, at Beyond Budgeting søger at skabe interaktioner ved at have fokus på informationsdeling. Herved kan det konkluderes, at

tilgængeligheden til information *kan* være med til at skabe interaktioner. Dette konkluderende argument bygger på Svenska Handelsbanken eksemplet, hvor dette netop lykkedes.

Det kan konkluderes, at begge tilgange er i stand til at synliggøre retning og strategi overfor interne aktører i en organisation. Det kan yderligere konkluderes, at det traditionelle budget gør ledelsen i stand til at vise styring over for eksterne interessenter. Dette synes mere besværligt i Beyond Budgeting, da der ikke forelægger noget håndgribeligt budget. Herfor kan det konkluderes, at der i Beyond Budgeting er en større udfordringen med at tilfredsstille de krav, der kan være fra de eksterne interessenter.

Det kan konkluderes, at identitetsskabelse i den traditionelle budgetteringstilgang er forbundet med at skabe forståelse for budgettet og budgetprocessen. I Beyond Budgeting fremstår identitetsskabelse derimod som særdeles vigtig for at skabe succes. Ledelsesopgaven er her at skabe en kultur med videndeling, der samtidig er af konkurrerende karakter. Herved kan det konkluderes, at identitetsskabelse er en vigtig ledelsesopgave i Beyond Budgeting. En måde at skabe identitet på kan være, at ansætte medarbejdere der understøtter en Beyond Budgeting kultur.

Afsluttende og som en sammenføring af ovenstående kan det konkluderes, at der er mange konsekvenser forbundet med en overgang fra traditionel budgettering til Beyond Budgeting. Først og fremmest kræves der en ændring i ledelsesfilosofien, hvor Beyond Budgeting lægger stor vægt på, at en ledelse skal vise tillid, uddelegere ansvar og vejlede. Samtidig stiller en Beyond Budgeting tilgang store krav til informationsdeling og hermed tilgængelige og hurtigt opdaterende informationssystemer. Ydermere kan det konkluderes, at Beyond Budgeting opstiller en række teknikker, der i nogen udstrækning allerede bruges af virksomheder som supplement til traditionel budgettering. Det kan desuden konkluderes, at litteraturen om erfaringer med Beyond Budgeting implementering i praksis er mangelfuld, og derfor kan det være svært at generalisere hvilke praktiske udfordringer, der kan være forbundet med en overgang til Beyond Budgeting.

7.1 Perspektivering og refleksion

Dette speciale har været med til at sætte fokus på nogle af de konsekvenser, der kan være forbundet med en overgang til Beyond Budgeting. Herfor kan specialet bruges til at skabe et overblik over nogle af de centrale ledelsesmæssige forandringer dette vil kræve. Specialet har ydermere udtrykt en undren over den mangelfulde litteratur om praktisk implementering af Beyond Budgeting, hvilket kan betyde at modellen ikke har været attraktiv for virksomheder. Dette kan også betyde at virksomheder ikke er klar til at forkaste budgettet, som Beyond Budgeting foreslår.

På baggrund af den viden der er opnået ved udførelsen af dette speciale, har dettes forfattere filosoferet over hvordan specialet kan skabe grobund for nye studier. Først og fremmest er der et behov for mere praktisk viden omkring emnet, og det ville derfor være interessant, hvis det var muligt at følge en implementeringsproces af Beyond Budgeting i en organisation og anskue, hvordan teorien folder sig ud i praksis. Tillige ville det være interessant at dykke dybere ned i mentalitetsspørgsmålet, der blev præsenteret og søge årsagsforklaringer på, hvorfor Beyond Budgeting måske virker bedre nogen steder fremfor andre. Her vil der i så fald kunne være interessant at søge efter dybere psykologiske årsagsvirkningssammenhænge på hvorfor, der kan være vanskeligheder forbundet med implementering af en økonomisk model som Beyond Budgeting.

8 Litteraturliste

- Andersen, M., & Rhode, C. (2007). *Virksomhedens økonomistyring* (3. udgave udg.). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Anthony, R. N., Govindarajan, V., Hatmann, F. G., Kraus, K., & Nilsson, G. (2014). *Management Control Systems* (First European Edition udg.). McGraw-Hill Education.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, M. S. (2012). *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution* (6. udgave udg.). Pearson Education Limited.
- bbrt.org. (u.d.). *Beyond Budgeting Round Table and Membership*. Hentet 3. Juni 2018 fra BBRT: <https://bbrt.org/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbrt/>
- Bukh, P. N. (August 2005). Budgetlægning i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ? *Økonomistyring & Informatik*.
- Bukh, P. N. & Sandalgaard, N. (November 2010). Beyond Budgeting. *Controlleren*(4).
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. Ashgate Publishing.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. I C. S. Chapman, A. G. HopWood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research* (Volume 2 udg., s. 587-624). Elsevier Ltd.
- De Cazaux, L. F. (1965). On the Budget. *Journal of Accounting Research*(No. 2), s. 264-265.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, s. 95-116.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 2, s. 108-115.
- Horngren, C. T., Bhimani, A., Srikant, D. M., & Foster, G. (2002). *Management and Cost Accounting* (Second edition udg.). Pearson Education Limited.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D., & Schatzberg, J. (2014). *Introduction to Management Accounting* (16. udgave udg.). Pearson Education Limited.
- Libby, T., & Lindsay, M. R. (March 2003). Budgeting - an unnecessary evil. *CMA Management*, s. 30-33.

- Libby, T., & Lindsay, M. R. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 56-75.
- McGregor, D. (1960). *The Human Side of Enterprise*. McGraw-Hill.
- McNair, C. J. (1993). *World Class Accounting and Finance*. Irwin.
- Melander, P. (2004). Budgetteringen's organisation. I J. Mouritsen, *Håndbog i økonomistyring* (1. udgave udg., s. 432-465). Revifora.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring Business Excellence*(3), s. 22-28.
- Nguyen, D. H., Hiebl, M. R., & Weigel, C. (January 2018). Beyond Budgeting: Review and Research Agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1-41.
- Nørreklit, H., Nørreklit, L., & Melander, P. (August 2006). US 'fair contract' based performance management models in a danish enviroment. *Financial Accountability & Management*.
- Prendergast, C. (March 1999). The Provision of Incentives in Firms. I *Journal of Economic Literature* (Vol. 37 udg., s. 7-63). American Economic Association.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (Januar 2008). Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation? *Økonomistyring og Informatik*, 23(5), s. 507-536.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2009). Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. *Børsens ledelseshåndbøger - Økonomistyring*.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2014). Beyond budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409-423.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2015). Beyond Budgeting: Storm eller let brise? *Økonomistyring & Informatik*.
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2016). Skal vi afskaffe budgettet - eller skal vi bruge de eksisterende teknikker bedre? I P. N. Bukh, & T. B. Kristensen, *Produktion og Styring - Perspektiver på økonomistyringen* (s. 193-211). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Shim, J. K., & Siegel, J. G. (2009). *Budgeting Basics and Beyond* (third edition udg.). Wiley.
- Thisted, J. A. (2004). Budgetteringen's formål og opgaver. I J. Mouritsen, *Håndbog i økonomistyring* (1. udgave udg., s. 19-46). REVIFORA.
- Worre, Z. (1992). *Aktivitetsbudgettering*. Civiløkonomernes Forlag.