



6/1/2023

# Beyond Budgeting: Kan de 12 principper praktiseres?

Aalborg Universitet

Gruppe 14: Tobias Schou Faber & Oscar Kaae

Vejleder: Lars Dietrichson



## Abstract

This project will through semi-structured interviews with a large international B2B company, Danish Crown, and a critical realistic philosophy of science approach, investigate to which extent the 12 principles of Beyond Budgeting, introduced by Jeremy Hope and Robin Fraser in the book "How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap" can be used in B2B companies. The project will at the start be covering the history of budgets and which issues which are related to those. Furthermore, the project will give description of the 6 management principles and the 6 leadership principles, including which technical requirements the theory of Beyond Budgeting principles states or recommend. Moreover, the project will be describing which tools can be used in relation to Beyond Budgeting when phasing out the traditional budget.

Through the analysis, the project will cover every principle of Beyond Budgeting and its subsections and will attempt to give the best possible answer to if each principle and subsection is possible to introduce in practice, and later sum up the important points. Furthermore, the project will be discussing important points from the analysis, including parts of the principles which may have critical issues or evident inappropriate consequences for a company implementing those principles. Finally, the project will give a detailed conclusion including a sum-up of the whole project and furthermore provide a table of which principles are suitable for a B2B company, and which are not, in order to simplify the findings.

## Indholdsfortegnelse

<b>Abstract</b> .....	<b>1</b>
<b>Indledning</b> .....	<b>4</b>
<b>Virksomhedsbeskrivelse</b> .....	<b>5</b>
<b>Afgræsning</b> .....	<b>6</b>
<b>Metode</b> .....	<b>6</b>
<b>Videnskabsteori</b> .....	<b>6</b>
Ontologi .....	6
Epistemologi .....	7
Paradigme .....	7
<b>Empiri</b> .....	<b>8</b>
<b>Litteratur Review</b> .....	<b>9</b>
<b>Teori</b> .....	<b>14</b>
<b>Det traditionelle budget</b> .....	<b>14</b>
Budgettets oprindelse.....	15
Det Traditionelle Budgets rolle.....	15
Kritik af det traditionelle budget.....	16
Beyond Budgeting's udvikling.....	18
Beyond Budgeting Principper.....	19
<b>Beyond Budgeting systemer og værktøjer</b> .....	<b>29</b>
Shareholder Value Models.....	29
Benchmarking .....	29
Balanced scorecard .....	30
Fordele .....	30
Activity-based Management .....	32
Customer Relationship Management .....	32
Rolling Forecasts .....	32
<b>Analyse</b> .....	<b>33</b>
<b>De 6 styringsprincipper</b> .....	<b>33</b>
Princip 1: Målsætning .....	33
Princip 2: Evaluering og belønning .....	36
Princip 3: Planlægning .....	38
Princip 4: Ressourceallokering .....	40
Princip 5: Koordination på tværs af organisationen.....	43
Princip 6: Kontrol og styring .....	45
<b>De 6 ledelsesprincipper</b> .....	<b>47</b>
Princip 1: Styring på principper, grænser og værdier .....	47
Princip 2: Performance og relativ succes .....	49
Princip 3: Autonomi og strategi .....	52
Princip 4: Ansvar for værdiskabende beslutninger .....	55
Princip 5: Ansvar for kunderne .....	57
Princip 6: Transparenthed .....	59
<b>Diskussion</b> .....	<b>63</b>
<b>Virksomhedsstørrelse</b> .....	<b>63</b>
<b>Specialiseret produktion</b> .....	<b>64</b>

<b>KPI-parametre til at operere .....</b>	<b>6565</b>
<b>Balance mellem konkurrence og samarbejde samt gruppepres. ....</b>	<b>6666</b>
<b>Internt marked for ressourcer .....</b>	<b>6767</b>
<b>Hurtig og åben information .....</b>	<b>68</b>
<b><i>Konklusion</i> .....</b>	<b>69</b>
<b><i>Litteraturliste</i>.....</b>	<b><i>Error! Bookmark not defined.</i></b>
<b><i>Bilag</i>.....</b>	<b>755</b>

## Indledning

Indenfor økonomistyring og virksomhedsledelse udgør det traditionelle budget en væsentlig del, for at sikre virksomhedens styring og daglige drift (Horngren, 2005). Når virksomheder udretter budgetter, er det ofte unikt til den enkelte virksomhed og varierer derfor meget blandt virksomheder, da der er forskellige behov efter hvordan driften er i den enkelte virksomhed (Prabhu, et al., 2009). Mange virksomheder vælger dog at udarbejde budgetter med hensigten til at allokere omkostninger til forskellige formål, hvilket er meget individuelt for den enkelte virksomhed og varierer på kryds af industrier. Trods budgettering kan være en meget integreret del af mange virksomheder, opleves der stigende utilfredshed med budgetterne og er primært opdelt i dem som vil forbedre budgettet og dem som vil afskaffe det (Libby & Lindsay, 2010). Udover en stigende utilfredshed, oplever det traditionelle budget også direkte kritik på forskellige punkter, herunder at det traditionelle budget er meget tidskrævende, hvilket medfører stigende omkostninger. Budgettet anklages også for ikke at kunne tilpasse sig i volatile markeder, hvor tingene ændrer sig hurtigt samt at budgettet kan være direkte skadeligt for virksomhedernes konkurrenceevne (Hope & Fraser, 2003), grundet færre muligheder for at lave de korrekte investeringer, grundet lange bureaukratiske processer (Nguyen, et al., 2018). Flere virksomheder oplever i praksis, udfordringer ved deres traditionelle budgetteringsprocesser og praksisser, hvorfor nogle virksomheder vælger derfor at gå mod strømmen, hvor traditionel budgettering er en del af driften, til at forsøge en decideret afvikling af deres budget gennem filosofien Beyond Budgeting (Sandalgaard & Bukh, 2014). Blandt de mange virksomheder, som forsøger at implementere og anvende Beyond Budgeting, oplever en stor del af disse virksomheder, at deres afskaffelse af budgettet fejler.

Mange artikler og bøger vælger, at fokuserer på hvorfor Beyond Budgeting skal anvendes i virksomhederne, men kun meget få fokuserer på, om virksomhederne rent faktisk kan implementere det i praksis.

Beyond Budgeting præsenteres ofte, som en praksis der fuldstændigt skal overtage og udskifte det traditionelle budget. Forsøgene for dette sker ofte med de Beyond Budgeting formål og værktøjer beskrevet i fremtræden litteratur med de 12 principper indenfor ledelse og styring. Derfor synes der at være et stort mismatch mellem den teoretiske del af Beyond Budgeting, hvor der ofte tales for en implementering, mens virksomheder i praksis, ofte oplever af fejle med filosofien om Beyond Budgeting (Waal, et al., 2011). Emnet om Beyond Budgeting er derfor yderst relevant, hvis virksomheder, universelt, i praksis, kan efterleve disse principper, vil dette kunne spare virksomheder mange ressourcer, som kan anvendes til effektivisering af

virksomhederne og derved højere profitabilitet. Trods dette, er der stadig meget begrænset litteratur om indførelsen og praksisen af Beyond Budgeting, fordi Beyond Budgeting stadig er meget nyt og derved har sin naturlige begrænsning.

Dette projekt vil undersøge hvordan virksomheder kan tage beslutningen om at gå mod Beyond Budgeting, herunder om Beyond Budgeting kan indføres i B2B sektoren. Projektet vil tage udgangspunkt i de 12 principper, som Beyond Budgeting bygger på, og undersøge hvilke principper som kan indføres, og hvilke principper, som vil opleve udfordringer ved en eventuel implementering. Projektet vil erhverve sin primære empiri fra den B2B fødevarereproducerende virksomhed, Danish Crown, og derudover inddrage tidligere erfaringer om Beyond Budgeting, både i B2B sektoren, men også i fødevarereproduktion.

Dette leder os til et problem der lyder ”Kan B2B virksomheder implementere de 12 Beyond Budgeting principper i praksis, og hvilke udfordringer kan de opleve?”

Til at besvare dette tager projektet udgangspunkt i førstehåndsempiri fra en fabrik under Danish Crown. Denne gør stadig brug af traditionel budgettering, hvorefter der er blevet opstillet interviews der giver indblik ind i fabrikkens brug af budgetter og mulighed for at indføre de 12 principper i Beyond Budgeting litteratur. Dette vil blive refereret med andenhånds empiri fra tidligere analyseret cases fra peer-reviewede studier i valide tidsskrifter.

## Virksomhedsbeskrivelse

Danish Crown er en dansk kødforarbejdningsvirksomhed, der er specialiseret i svinekød, oksekød og lam. Virksomheden blev grundlagt i 1887 og opererer gennem hele forsyningskæden, fra landbrug til forarbejdning og distribution. Det er kendt for sit engagement i bæredygtighed og dyrevelfærd og har en stærk tilstedeværelse inden for vedvarende energi gennem sin produktion af biogas og bioethanol fra organiske affaldsmaterialer (Danish Crown, 2023).

Danish Crowns produkter sælges under flere kendte varemærker, herunder Tulip, Plumrose og Sokolow. Virksomheden har en global rækkevidde, opererer i over 130 lande og beskæftiger mere end 25.000 mennesker verden over (Danish Crown, 2023).

Som førende inden for kødforarbejdningsindustrien lægger Danish Crown vægt på innovation og løbende forbedringer i sin drift. Dens fokus på bæredygtigt landbrug og ansvarlig landbrugspraksis har hjulpet det med at fastholde sin position som en global leder i branchen (Danish Crown, 2023).

## Afgræsning

I specialet er der lavet en afgræsning vedrørende typen af virksomhed der undersøges. Det blev besluttet at for at sikre muligheden for at kunne lave en generalisering ii spørgsmålet skulle der være en overensstemmelse mellem problemstillingen og den empiriske indsamling. Det blev italesat at en bredere formulering uden bredere empirisk indsamling ville gøre en generalisering baseret på den indsamlede data for upræcis.

Desuden er der blevet lavet en afgræsning på det teoretiske grundlag. Da langt de fleste cases og studier fundet i litteraturer reviewet og fundne cases er baseret på introduktionen af værktøjerne til at erstatte budgetterne menes der at være et hul i studiet af Beyond Budgeting. Dette hul er angående de 12 principper vedrørende en succesfuld implementering af Beyond Budgeting. Her har gruppen besluttet at fokusere hovedsageligt på vigtigheden af implementering af principperne for muligheden for en succesfuld overgang til Beyond Budgeting.

## Metode

### Videnskabsteori

Videnskabsteorien bygger på ontologien, som omhandler virkelighedens eksistens i forhold til individet. Dernæst bygger denne på epistemologien, som omhandler hvordan viden skabes i forhold til den enkelte (Burrell & Morgan, 1979), og sidst et paradigme som sætter den samlede retningen for projektet, baseret på ontologien og epistemologien.

### Ontologi

Den nominalistiske tilgang omhandler at verdenen udenfor individet udelukkende er bygget på navne, begreber og modeller til at skabe struktur i virkeligheden. Nominalismen anerkender ikke at der findes nogen reel håndgribelig struktur, hvorfor disse navne, begreber og modeller anvendes til at beskrive strukturen, begreberne bruges derfor til at give verdenen, udenfor individet, mening. (Burrell & Morgan, 1979).

Modsætningen af nominalismen er realismen. Realismen bygger på, at verdenen udenfor den enkeltes forstand, er en reel verden hvor alt er håndgribeligt og har en fast opbygning og struktur. Selvom alt måske ikke har et navn, begreb eller model, vil realismen stadig have det standpunkt, at dette eksisterer, også selvom individet ikke ved at dette eksisterer. Samlet set betyder dette, at verdenen eksisterer autonomt udenfor individet, både før og efter individets

eksistens (Burrell & Morgan, 1979).

Dette projekt vil bygge på realisme, hvilket betyder at strukturer og håndgribelige ting eksisterer udenfor individet, hvorfor der tages udgangspunkt i, at der skal navigeres i disse strukturer, hvorfor det data som indsamles, skal passe ind i en allerede fast struktur, selvom dataet måske ikke kender eller anerkender strukturen. Anvendte projektet derimod nominalisme, ville dette skabe udfordringer, da forskellige data kan have forskellige opfattelser af navne, begreber eller modeller, hvorfor dette ikke kan sammensættes som en større helhed.

### Epistemologi

Positivismen bygger på at man, i den sociale verden, gerne vil finde forklaring og kunne forudsige hændelser i fremtiden og ydermere finde sammenhænge mellem forskellige ting og påstår, at viden og kendskab akkumulerer, grundet jo mere man ved, jo mere vil man finde ud af. Positivismen søger at finde et endeligt svar på alt og ting skal gerne kunne bekræftes, hvorfor positivismen bygger på maksimal objektivitet, og en subjektiv virkelighed eksisterer, som udgangspunkt, ikke (Burrell & Morgan, 1979).

I modsætning til positivismen, findes anti-positivismen. Anti-positivismen bygger på, at virkeligheden skal ses fra den enkeltes synspunkt som førstehåndsviden, andenhåndsviden findes ikke, hvorfor den viden som ønskes at opnå, kun skal anskaffes ved at den enkelte selv oplever det. I Anti-positivismen er virkeligheden derfor altid subjektiv og en objektiv virkelighed eksisterer ikke. Samlet set betyder dette at virkeligheden følger individet og at individer kan have forskellige opfattelser af virkeligheden (Burrell & Morgan, 1979). Dette projekt tager udgangspunkt i anti-positivismen, hvorfor det anerkendes at virkeligheden opleves forskelligt fra individ til individ, hvilket betyder at verdenen skal anses fra det enkelte individ. Tog opgaven udgangspunkt i et positivistisk udgangspunkt, ville det være sværere at nå en konklusion, da opgaven ikke nødvendigvis kan opnå en definitiv sandhed.

### Paradigme

Med udgangspunkt i realismen i ontologien og anti-positivisme i epistemologien, vil projektet derfor tage udgangspunkt i et kritisk realistisk paradigme. Kritisk realisme bygger på overkomme problemstillingen med, at der ikke vælges hårdt mellem interpretivisme og funktionalisme men sætter sig mellem disse, hvorfor kritisk realisme anerkender at der findes systemer og strukturer, og derfor skal den erhvervet subjektive viden sættes ind i disse systemer (Mahoney, 2016). Kritisk realisme er som oftest opdelt i 3 forskellige domæner, hvilket er det reelle domæne, det faktiske domæne og det empiriske domæne. I det reelle domæne findes der



strukturer som begrænser de enkelte individer og påvirker deres adfærd. I det faktiske domæne gør individer ting som leder til en eksternalitet. I det empiriske domæne har individer oplevet ting og har erfaring som bygger på det faktiske domæne (Anderson, 2023). Dette projekt tager udgangspunkt i det empiriske domæne.

## Empiri

Den empiriske evidens, der er brugt i dette projekt, består af et interview med to chefer fra Danish Crown. Den ene er økonomiske chef for to Danish Crown fabrikker og den anden fabrikschef på en af fabrikkerne. Disse interviews er struktureret efter den brugte teori om Beyond Budgeting men med mulighed for at spørge ind til eller få opfølgende forklaringer på svar. Interviewene er afholdt på fabrikschefens respektive fabrik og er optaget for transskriberinger. Længden på interviewet var omkring halvanden time. Interviewene fokuserede på mulig implementeringen af Beyond Budgeting-principperne i fabrikkerne. Ud over disse primære kilder blev flere cases også undersøgt for at give yderligere perspektiv på implementeringen af Beyond Budgeting. Generelle brugte kilder såsom Danish Crowns hjemmeside blev også brugt til at supplere de primære data.

Interviewet blev gennemført for at indsamle information om fabrikkernes mulighed for implementering af Beyond Budgeting-principperne. Den økonomiske chef giver indsigt i de økonomiske aspekter af fabrikkerne. Dette bliver brugt til at finde ud af hvordan fabrikken og Danish Crown ville kunne benytte principperne ved implementering. Fabrikschefen gav et mere detaljeret overblik over påvirkningen på den daglige drift. Denne information bruges til at se hvordan fabrikken ville blive påvirket fra et mere dag-til-dag og drift perspektiv. De undersøgte cases omfattede eksempler på forsøg på implementering af Beyond Budgeting-principper i andre virksomheder. Disse cases blev brugt til at give en komparativ analyse af de primære data indsamlet fra Danish Crown fabrikkerne. Denne tilgang muliggjorde en mere omfattende forståelse af branchens nuværende praksis og potentialet for forbedring med Beyond Budgeting. Generelle kilder, såsom Danish Crowns hjemmeside, blev også brugt til at supplere de primære data.

Samlet set er den empiriske evidens anvendt i dette projekt til at få en omfattende forståelse af den mulige implementering af Beyond Budgeting-principperne i Danish Crown fabrikkernes drift. De primære data indsamlet gennem interviewene blev suppleret med cases og generelle brugte kilder, hvilket gav et bredere perspektiv på branchens nuværende praksis og potentiale for forbedringer med Beyond Budgeting.

## Litteratur Review

Et litteratur review er vigtigt på flere forskellige punkter i forbindelse med et projekt. Herunder er de vigtigste funktioner af reviewet at afhjælpe med hvad der skal undersøges i det enkelte projekt, identificere litteratur som kan give vigtige bidrag til projektet, give forståelse for teoretiske koncepter, hjælp til undersøgelsesmetoder som kan være behjælpelige i projektet samt analyse og forståelsen for resultater (Rowley & Slack, 2004). I forbindelse med litteratursøgningen er der taget udgangspunkt i at primære søgninger blev foretaget på følgende databaser: Scopus, Web of Science, Google Scholar, Emerald Insight og Springerlink, disse er udvalgt da dette bidrager til et bredt udvalg af litteratur og holde en høj kvalitet. Der blev løbende undersøgt hvilke søgeord og keywords, som går igen i den relevante litteratur som efterfølgende blev anvendt til at lave en struktureret search string. Den første del af projektets search string er ”Beyond Budgeting”, som bringer et meget bredt udvalg, hvorfor dette senere blev begrænset, ved at tilføje ”Implement\*”, da dette var retningen som projektet skulle i. Efterfølgende tilføjes ”Management Control” som søgeord, hvilket gjorde søgningen mere præcis. Som sidste tilføjelse af søgeord, blev ”Case study” tilføjet, da projektet gerne vil undersøge mere om hvordan Beyond Budgeting fungerer i praksis, fremfor teoretisk. Som sidste led i projektets search string, blev der tilføjet, al litteratur skal være fra årstallet 2010 eller nyere, for at sikre, at den nyeste og mest relevante litteratur anvendes, dog uden at afskære meget litteratur. Den ovenstående proces er illustreret i tabellen nedenunder, hvor tallene indikerer hvor mange resultater som fremkommer ved den enkelte søgning.

### Search string illustreret

Keywords	Scopus	Web of Science	Google Scholar	Emerald Insight	Springerlink
“Beyond Budgeting”	74	40	6.700	202	789
“Beyond Budgeting”+implement*	17	10	1.710	174	589
“Beyond Budgeting+implement*+” Management Control”	6	6	980	117	155

“Beyond Budgeting+implementation*+” Management Control” +” Case study”	2	3	676	93	75
“Beyond Budgeting+implementation*+” Management Control” +” Case study”  2010 og frem	2	3	580	80	69

Den endelige search string endte med følgende resultater: Scopus: 2, Web of Science: 3, Google Scholar: 580, Emerald Insight: 80 og SpringerLink: 69.

Efter projektets search string blev færdiggjort skulle der efterfølgende udvælges litteratur, som har høj relevans og til at snævre mere præcist ind, hvad projektet skal undersøge, udover ideen om, at det omhandler Beyond Budgeting i praksis. For at finde den mest relevante litteratur, blev der systematisk fundet artikler, hvorefter abstractet blev gennemlæst, for at undersøge relevansen. For at sikre, at litteraturen som blev fundet, var af højeste kvalitet, blev journalerne, som artiklerne var udgivet i, tjekket på BFI-listen fra 2021. BFI står for ”Bibliometriske Forskningsindikator” og er en liste som blev udarbejdet for at niveau-opdele journaler mm., på henholdsvis niveau 0, 1 og 2 (Det Kongelige Akademi, 2022). Projektets litteraturer review har derfor udelukkende taget udgangspunkt i artikler fra journaler som er på niveau 2 på BFI-listen.

Efter den primære søgning via projektets search string, blev der fundet frem til 8 relevante artikler, som alle blev nøje gennemlæst, disse 8 artikler er illustreret på tabellen nedenfor:

Navn på artikel	Forfattere	Dato	Journal	BFI	Link
From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “Beyond Budgeting” ideas	Anatoli Bourmistrova, Katarina Kaarbøe	2013	Management Accounting Research	2	<a href="#">Link</a>

Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank	Danielius Valuckas	2019	Journal of Accounting & Organizational Change	2	<a href="#">Link</a>
Beyond Budgeting and change: a case study	Niels Sandalgaard, Per Nikolaj Bukh	2014	Journal of Accounting & Organizational Change	2	<a href="#">Link</a>
Beyond Budgeting: review and research agenda	Dai Huu Nguyen Christine Weigel and Martin R.W. Hiebl	2018	Journal of Accounting & Organizational Change	2	<a href="#">Link</a>
The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight	Winnie O'Grady, Chris Akroyd	2016	Qualitative Research in Accounting & Management	2	<a href="#">Link</a>
Management control without budgets: A field study of "Beyond Budgeting" in practice	Katarina Østergren, Inger Stensaker	2010	European Accounting Review	2	<a href="#">Link</a>
The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox	André de Waal, Miriam Hermkens-Janssen, Arco van de Ven	2011	Journal of Accounting & Organizational Change	2	<a href="#">link</a>
The evolution of a management control package: a retrospective case study	Terje Berg, Dag Øivind Madsen	2020	Journal og Applied Accounting Research	2	<a href="#">Link</a>

### **From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas**

Denne artikel fra 2013 udgivet i Management Accounting Research som er vurderet niveau 2 på BFI-listen og er ifølge Google Scholar citeret over 200 gange. Artiklen forsøger at finde svar på hvordan implementeringen påvirker beslutningstagen fra "comfort" hvor beslutningstageren er indenfor sin "sikre zone" til at gå mod "stretch", en situation hvor beslutningstageren kan opleve nye og forskellige opførelser. Artiklen følger 2 virksomheder, som

har forsøgt at gå mod Beyond Budgeting, og hvordan dette har påvirket de 2 virksomheders MCS-systemer, samt hvordan skiftet i ledelsesfilosofien har påvirket virksomhederne. Sidst fokuserer artiklen også på hvordan målsætning, forecasting og dynamisk ressourceallokering giver optimerede muligheder for at kigge ud i fremtiden (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

### **Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank**

Dette er en relative ny artikel fra 2019 udgivet i Journal of Accounting & Organizational Change som er vurderet niveau 2 på BFI-listen og ifølge Google Scholar er artiklen citeret 7 gange. Artiklen følger en bank som har tilstedeværelse i både Sverige og de baltiske lande, trods Sverige er deres hovedmarked. I virksomheden, som artiklen følger, forsøgte ledelsen at indføre Beyond Budgeting, trods der var lav forståelse for dette i organisationen. Artiklen sætter fokus på forvirringen. Virksomheden oplevede stor stigning i konkurrencen, stigning i omkostningerne og teamet, som stod for implementeringen af Beyond Budgeting, blev opløst, hvilket skabte stor forvirring i organisationen. Artiklen fokuserer derfor primært på hvad virksomheden forsøgte, og den forvirring som der blev oplevet i virksomheden, dens tilbagevenden til budgettering samt hvilke udfordringer der blev mødt på vejen (Valuckas, 2019)

### **Beyond Budgeting and change: a case study**

Denne artikel er fra 2014 og udgivet i Journal of Accounting & Organizational Change som vurderes niveau 2 på BFI-listen og er citeret 99 gange ifølge Google Scholar. Denne artikel fokuserer på hvilke udfordringer virksomheder møder, i forsøget på implementeringen af Beyond Budgeting. Artiklen følger en case-virksomhed, som er i landbrugsindustrien, en virksomhed som forsøgte at bevæge sig i retningen af Beyond Budgeting. Virksomheden som artiklen følger, havde den udfordring, at dens leverandører også var dens ejere, hvorfor der var store krav til afkast. Derudover var der store modsætninger der er i implementeringen, eks. ledelsen vil gå Beyond Budgeting, men at medarbejderne i organisationen stadig brugte Excel til at budgettere i lokale afdelinger. Artiklen fokuserer derfor på, at Beyond Budgeting praksis er svær, og at virksomheder forsøger at bibeholde faste budgetmål. (Sandalgaard & Bukh, 2014)

### **Beyond Budgeting: Review and research agenda**

Artiklen er fra 2018 og udgivet i Journal of Accounting & Organizational Change som er rangeret niveau 2 på BFI-listen, og artiklen er citeret 51 gange ifølge Google Scholar. Artiklen

fokuserer på et systematisk litteratur review, hvor litteraturen er opdelt i 2 forskellige kategorier, nemlig conceptual studies og empirical studies, altså om det er teoretiske studier eller praktiske studier. Artiklen gennemgår derved systematisk hvad, som er skrevet om, og hvilke research questions som fremtidige rapporter og artikler kan have. Blandt forslagene går implementeringen af Beyond Budgeting principperne igen, bl.a. hvordan kun nogle principper kan implementeres, eller hvordan virksomheder i bestemte sektorer kan implementere Beyond Budgeting og om det er mere egnet til nogle bestemte sektorer (Huu Nguyen, et al., 2018)

### **The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight**

Artiklen som følger virksomheden Mainfreight er fra 2016 og udgivet i Qualitative Research in Accounting & Management som er niveau 2 på BFI-listen og artiklen er ifølge Google Scholar citeret 70 gange. Artiklen følger transport- og logistikvirksomheden Mainfreight, som aldrig har haft et traditionelt budget og hvordan dette har formet virksomheden. Artiklen har gennem interviews, fået information fra en bred mængde af medarbejdere i virksomheden, og undersøger specifikt MCS pakken i Mainfreight for at forstå hvordan den fungerer uden et traditionelt buget i praksis. Artiklen finder, at MCS-pakken er baseret på en kultur i virksomheden og at pakken udelukkende var til stede for at supportere planlægningen og reward systemet som kigger på nøglefaktorer i virksomheden for at sikre profitabilitet (O'Grady & Akroyd, 2016).

### **Management control without budgets: A field study of "Beyond Budgeting" in practice**

Artiklen er udgivet i 2010 og er udgivet i European Accounting Review som er rangeret niveau 2 på BFI-listen. Artiklen er ifølge Google Scholar en velkendt artikel og er citeret 290 gange. Artiklen har som formål at undersøge hvilke regler som opstår når et traditionelt budget er fraværende samt hvordan MCS forventes at påvirke interaktioner. Artiklen følger en Norsk olievirksomhed som har implementeret Beyond Budgeting i 2 forskellige afdelinger i virksomheden. Artiklen finder, at virksomhedens mål for fremtiden bliver mere tilrettet til virksomhedens egentlige strategi, men at det ender med en meget topstyret proces. Dog finder artiklen også, at lavere niveauer i virksomheden for mere selvstyre til hvordan de skal nå deres mål (Østergren & Stensaker, 2011).

### **The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox**

Denne artikel er udgivet i 2011 i Journal of Accounting & Organizational Change og er citeret 80 gange ifølge Google Scholar. Artiklen fokuserer på modsætningen i, at meget teoretisk

litteratur kritiserer det traditionelle budget, men stadig meget på virksomheder implementerer Beyond Budgeting og bibeholder derved den traditionelle budgetteringsmetode. Artiklen finder, at meget litteratur giver stor kritik til det traditionelle budget, men finder samtidig, at en vis fremdrift skal ske, for det skubber en virksomhed ud i at skifte deres traditionelle budgetter (Waal, et al., 2011)

### **The evolution of a management control package: a retrospective case study**

Denne artikel er fra 2020 og derved den nyeste som er fundet. Artiklen er udgivet i Journal of Applied Accounting Research som er rangeret niveau 2 på BFI-listen og artiklen er ifølge Google Scholar citeret 8 gange. Artiklen undersøger udviklingen i 2 case-virksomheder og udviklingens i deres management control systemer over en 10-årig periode, hvilket sker gennem interviews med en bred mængde medarbejdere. Artiklen finder, at virksomhederne har haft skift i deres MCS og at disse har en stor fokus på shareholder value (Berg & Madsen, 2020).

Udover disse 8 artikler, illustreret i tabellen ovenfor, blev der lavet ”tilbagegående litteratursøgning”, ved at gennemlæse samtlige artiklers litteraturliste, for at se gennemgående og mest anvendt litteratur, ved denne søgning fandt projektet 1 primær bog, som gik igen i majoriteten af den gennemlæste litteratur. Bogen som gik igen, gennem størstedelen af litteraturen er følgende: ”How managers can break free from the annual performance trap” skrevet af Jeremy Hope & Robin Fraser. Bogen anses ofte som en af de kendte bøger blandt Beyond Budgeting litteraturen og bogen er citeret mere end 1200 gange, ifølge Google Scholar, hvorfor denne ligger til grund for en meget bred mængde litteratur indenfor Beyond Budgeting området. Bogen rækker bl.a. en stor mængde kritikpunkter af det traditionelle budget, og oplister også i alt 12 principper til implementeringen af Beyond Budgeting. Intet af den fundne litteratur har arbejdet med problemstillingen omkring om virksomheder kan implementere Beyond Budgeting med fokus på disse 12 principper og om disse i praksis, rent faktisk kan erstatte dele eller hele den traditionelle budgettering, hvorfor disse 12 principper vil danne grundlag for projektets teoretiske afsnit og endvidere projektets analysefremgang.

## **Teori**

### **Det traditionelle budget**

I dette afsnit vil det blive lavet en gennemgang af det traditionelle budgets historie, formål og senere kritik. Dette vil blive redegjort for med tidligere litteratur på emnet der har hjulpet med

at definere budgettet og hvordan det har udviklet sig igennem tiden til et utroligt vigtigt økonomistyringsværktøj

### Budgettets oprindelse

Det tidligste brug af budgettet kan spores tilbage til en forfatter De Cazaux i 1825 i bogen *Éléments D'Économie Privée et Publique*, oversat fra fransk til engelsk i 1965 i *Journal of Accounting Research*. Heri definerer De Cazaux budgettering som

*"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."*  
(Cazaoux, 1965)

De Cazaux ser budgettet som et værktøj der kan bruges til at hovedsageligt planlægge året der går og både hvor mange og hvornår ressourcer skal bruges. I artiklens eksempel bliver der brugt en farmer der skal kunne bruge sin høst til at kunne anskaffe sig fornødenhederne for det kommende år. Med budgettet kan han vurdere værdien af hans formue og se om den er stigende eller faldende og om han derfor skal låne eller nedskære. For at sikre en ordentlig tidshorisont beskriver De Cazaux også brugen af det månedlige budget som delelementer i det årlige budget. Hans opsættelse af budgettet sker med 5 kolonner; information vedrørende ressourcer og behov første kolonne og derefter fire kolonner med kvantitet og værdi af ressourcer, behov, overskud og underskud (Cazaoux, 1965).

Fra denne artikel originalt tilbage fra 1825 ser vi at budgettering på ingen måde er et nyt fænomen. Det har været brugt som et værktøj til at styre og forudsige, over en meget lang periode hvori grundsten for det nutidige budgetteringsbrug er blevet lagt. Dette bliver også anerkendt af Niels Sandalgaard & Per Nikolaj Bukh i *Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation?* Denne udvikling ankom til den private sektor i 1920'erne med større virksomheder der skabte drifts- og investeringsbudgetter for at sikre en ordentlig styring af forretningsenheder (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2018).

### Det Traditionelle Budgets rolle

I en artikel "Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse" af Niels Sandalgaard og Per Nikolaj Bukh findes der frem til syv formål med budgettet ved at



sammenligne tidligere værker og lærebøgers beskrivelser (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2009).

Disse syv formål er:

- Præstationsevaluering
- Planlægning/koordinering
- Ressourcedisponering
- Implementering af strategi
- Kommunikation af mål
- Tilladelse til afholdelse af udgifter
- motivation

Der bliver i artiklen klargjort at da disse er samlet fra forskellig litteratur er alle de foregående termer ikke ens, men er blevet opsummeret af Bukh og Sandalgaard i artiklen. Firmaer har i artiklen responderet på i hvilken grad de bruger budgetter til at udfylde disse formål på en syv-trins skala med alle formålene scorende mellem 4,6-5,3 med kommunikation øverst og tilladelse til afholdelse af udgifter lavest.

I artiklen "Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation" af Niels Sandalgaard & Per Nikolaj Bukh bliver der igen fremsat formål med budgettets rolle, denne gang kogt mere ned til kun fire elementer. Af disse kan der overordnet ses at der bliver taget hånd om det strategiske element, det koordinerende element, ressource allokering og uddelegering af ansvar. Derudover bliver det også brugt til at kommunikere det strategiske mål til medarbejdere og følger op på det med præstationsmålinger (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2018). Dette tillader virksomheden effektivt at kommunikere kortsigtede mål til medarbejderne og binde performance evalueringer og belønninger op på budgettet. Dette kan føre hele vejen op gennem virksomheden med den øverste ledelse der sætter mål for afdelingsledere og afdelingsledere der efterfølgende sætter mål ned ad hierarkiet.

### Kritik af det traditionelle budget

På trods af budgettets lange historie og udbredte brug er der i senere år blevet rettet en række argumenter og kritik mod budgettet. I deres litteratur review over Beyond Budgeting har Dai Huu Nguyen, Christine Weigel og Martin R.W. Hiebl fundet fem såkaldte "clusters" af kritikpunkter. Disse er udgifter til at lave budgettet, gaming, dårlig tilpasningsevne til dynamiske miljø, ude af trit med firmaets strategi og vertikal kontrol struktur (Huu Nguyen, et

al., 2018).

*Høje udgifter:* Udarbejdelse, overvågning og rapportering af budgetter kan ofte være en tidskrævende og omkostningsfuld proces. Virksomheder har ofte behov for at ansætte specialiseret personale eller købe budgetteringssoftware, hvilket kan øge udgifterne. Desuden kan budgetter kræve konstante opdateringer og revisioner, hvilket kan øge omkostningerne yderligere. Dette bliver der argumenteret for i fire konceptuelle studier og understøttet af et empirisk studie. Dog viser et andet studie at budgetteringsprocessen ofte tager 10 uger og ikke de konceptuelle papirers estimerede 10-15 uger (Huu Nguyen, et al., 2018).

*Gaming:* Gennem budgetteringsprocessen kan både ledere og medarbejdere blive lokket til at begå såkaldt gaming hvor der bliver manipuleret eller misvist data omkring budgetmålene for at opnå personlige fordele eller økonomisk gevinst. Negativet ved dette er at budgettet bliver misvisende, det kan skabe forsinkelser og skabe unøjagtig rapportering (Huu Nguyen, et al., 2018). Dette er specifikt et stort problem da som tidligere beskrevet, bliver budgetter ofte brugt til performance evaluering (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2018). Dette bliver både støttet af de konceptuelle og empiriske studier lavet (Huu Nguyen, et al., 2018).

*Dårlig tilpasningsevne til dynamiske miljø:* Et af de større argumenter mod budgettet er manglende fleksibilitet til at tilpasse sig en moderne verden der bevæger sig hurtigere og kan skifte fra en dag til den anden. Derfor er argumentet at der burde være mere magt til de medarbejdere der er tættest på kunden til at kunne tage beslutninger uden om et rigtigt budgetsystem, da der ellers opstår ineffektivitet, koordinationsproblematikker og manglende muligheder for at gribe opståede muligheder (Huu Nguyen, et al., 2018). Dette bliver understøttet af fire konceptuelle studier og et empirisk. Tre andre empiriske studier taler mod denne kritik, men i disse empiriske undersøgelser har firmaerne aktivt og målrettet indført andre processer til at klare det dynamiske miljø som at ofte revidere deres budget.

*Ude af trit med firmaets strategi:* Budgetter stemmer måske ikke altid overens med en virksomheds strategiske mål og målsætninger. Budgetter udvikles ofte isoleret fra en bredere strategisk planlægning og kan ikke opfange nye initiativer eller prioriteter, der opstår i løbet af året. Dette kan resultere i et misforhold mellem budgetterede ressourcer og virksomhedens faktiske behov, hvilket kan føre til suboptimale resultater. Derudover kan det også være svært for medarbejdere at forstå hvordan deres arbejde knytter til den overordnede strategiske retning

(Huu Nguyen, et al., 2018). Dette er dog kun understøttet af konceptuelle studier, mens de empiriske studier finder at der ofte er en eksplicit sammenhæng mellem budgettering og strategisk retning.

*Vertikal kontrol struktur:* Til sidst er der argumentet for at en vertikal struktur med budgetter ofte har fokus på at reducere omkostninger, mere end der er fokus på at skabe værdi. Derudover mindsker det også muligheden for at verdensdele blandt afdelinger da der grundet den hierarkiske opdeling ofte ikke er meget samspil mellem afdelingerne (Huu Nguyen, et al., 2018). Dette er understøttet direkte af både de konceptuelle og empiriske studier. Faktisk viste et studie fra Rumænien at et af de største ulemper de havde vedrørende budgetter, var at de mindskede kommunikation, koordinering og samarbejde.

Der ses altså en lang række kritikpunkter for det traditionelle budget, mange som også leder direkte tilbage til de formål som er sat for budgettet. Overvejelsen bliver selvfølgelig om budgetter er brugbare når problematikkerne og kritikpunkterne af budgettet direkte modviser det er skulle være dets egentlige formål.

## Beyond Budgeting

### Beyond Budgetings udvikling

Beyond Budgeting-bevægelsen opstod i 1990'erne som et svar på begrænsningerne af traditionel budgetteringspraksis. Traditionel budgettering blev kritiseret for at være for stiv, tidskrævende og tilbøjelig til gaming adfærd, hvilket gjorde det svært for virksomheder at tilpasse sig ændrede markedsforhold og nå deres strategiske mål.

Bevægelsen blev oprindeligt drevet af en ny ledelsesfilosofi baseret på principper som decentralisering, empowerment og fleksibilitet. Der blev argumenteret for, at virksomheder skulle skifte væk fra traditionelle kommando-og-kontrol-strukturer og omfavne mere agile, netværksbaserede tilgange, der ville sætte dem i stand til at reagere hurtigt på skiftende kundebehov og markedsdynamik (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2009).

Beyond Budgeting-filosofien understreger behovet for, at virksomheder fokuserer på resultater frem for input og udvikler et sæt vejledende principper, der kan bruges til at vejlede beslutningstagning og ressourceallokering. Virksomheder opfordres til at sætte mål og mål baseret på eksterne benchmarks og kundebehov frem for historiske data og intern politik. Gennem årene har Beyond Budgeting-bevægelsen udviklet sig og udvidet med skabelsen af

Beyond Budgeting Round Table (BBRT), et globalt netværk af virksomheder og konsulenter, der deler bedste praksis og udvikler nye ideer til implementering af Beyond Budgeting-filosofien. BBRT har udviklet et sæt af 12 principper for Beyond Budgeting, som omfatter begreber som kundefokus, ansvarlighed og gennemsigtighed som vil blive gået dybere i længden med senere (Beyond Budgeting Institute, 2016).

I dag bruges Beyond Budgeting af en lang række virksomheder på tværs af forskellige brancher, herunder detail-, sundheds- og finanssektoren. Mens principperne for Beyond Budgeting stadig raffineres og diskuteres, er der en voksende erkendelse af, at traditionel budgetteringspraksis ikke længere er tilstrækkelig i et hurtigt skiftende og usikkert forretningsmiljø, og at virksomheder er nødt til at anvende mere adaptive og fleksible tilgange for at få succes, men samtidigt usikkerhed om Beyond Budgeting er vejen frem (Huu Nguyen, et al., 2018).

## Beyond Budgeting Principper

### **De 6 styringsprincipper**

#### **Princip 1: Målsætning**

Mange virksomheder sætter deres mål baseret på årlige forhandlinger som maksimerer deres kortsigtede og langsigtede performance. Indenfor Beyond Budgeting principperne, findes der 3 primære måde at sætte sin målsætning ud fra (Hope & Fraser, 2003)

#### **Målsætning uafhængig af performance evaluering**

Ofte anvender ledere et fast mål, men ideen i Beyond Budgeting, er at målsætningen skal være baseret på, hvad enkelte medarbejdere eller teams kan performe i ”best case scenario”, med andre ord skal målet være baseret på, hvis medarbejderne spørges, hvad de i virkeligheden kan performe, hvorefter man tager udgangspunkt i det bedst mulige scenarie. Målet skal ikke anses som et performancemål, som efterfølgende skal evalueres, men mere give en ide om hvad den enkelte medarbejder eller team rent faktisk kan performe under nogle specifikke omstændigheder (Hope & Fraser, 2003).

#### **Målsætning relativt til eksternt benchmark**

Når der måles ud fra benchmark, skal der være en bred enighed om, hvad det egentlige eksterne benchmark rent faktisk er. Når der tales om eksternt benchmark, er dette grundet, at det er et sammenligningsgrundlag som kommer fra markedet udenfor virksomheden eks. den enkelte industri, og derfor bestemmer virksomheden ikke direkte, hvad benchmarket er, men mere

hvilke parametre som fokuseres på. Når benchmarket er fastlagt, skal virksomheden positionere sine mål ud fra dette, hvor virksomheder typisk vælger, at de primære KPI'er vil være return on equity og cost-to-income ratio (Hope & Fraser, 2003).

### **Målsætning relativt til jævnbyrdige**

Den sidste metode, for at vælge målsætningsmetode, er at måle internt, relativt til de jævnbyrdige, om det er individer, afdelinger eller teams. Ideen bag denne målsætning er, at man konstant skal forbedre sin performance, sammenlignet med sammenlignelige individer, afdelinger eller teams, dog kan det også være på tværs af opgaver. Når denne målsætning anvendes, bør det være universelle KPI'er, således at de forskellige individer eller teams kan sammenlignes. Ideen bag denne målsætning er at skabe et konkurrence-miljø mellem de forskellige teams, og derved forsøger at øge sin performance, uden nødvendigvis at være påvirket af eksterne begivenheder (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 2: evaluering og belønning**

Ifølge Hope & Fraser, skal belønning tilpasses med performance, og den generelle ide, er at performance ikke skal være bundet til en fast kontrakt (Hope & Fraser, 2003).

#### **Baser belønning på relativ succes af teams.**

Når belønningen baseres relativt på teams, ikke individer, omhandler dette, hele teamet skal imødekomme nogle forskellige krav over en fastsat periode. Teamet evalueres efterfølgende af en jævnbyrdig gruppe, samtidig med at lederne, på forhånd, ved hvilke KPI'er de vil blive målet på, og hvad som er acceptabel performance. Teamet ved som udgangspunkt ikke hvad de har performet eller hvad deres bonus er, før evalueringen kommer, da denne er relativ. Hele ideen bag dette, er at der fokuseres på at maksimere profitten hele tiden, frem for at "game" med tallene, grundet der ikke er nogle faste mål (Hope & Fraser, 2003).

#### **Baser belønning på "multilevel" performance.**

Belønningen blandt eks. lederne kan også blive mere baseret på hvad ledernes medarbejdere udretter, og derved give incitamentet til at lederen inddrages i den daglige drift. Her kan lederens bonus baseres, ikke bare på individuelle mål, men også hvilke mål deres afdeling har nået og hvilke mål hele virksomheden har nået, hvorfor man tvinger lederen til at blive mere inddraget på flere niveauer (Hope & Fraser, 2003).

### **Baser belønning på relative succes af virksomheden.**

Den sidste form for belønning, er baseret på den relative succes af hele virksomheden, hvilket fjerner meget gaming. Udover dette, skaber dette et bedre samarbejde i virksomheden, da flere afdelinger er afhængig af hinanden for at opnå succes. Udover dette, giver dette også et hvis "peer-pressure" forstået på den måde, at medarbejdernes ligebyrdige, vil presse den enkelte, til at performe, da alles bonus afhænger af dette (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 3: Planlægning**

Planlægningen omhandler at lederskabet skal fokusere mere på at skabe reel værdi for kunderne, fremfor at forhandle fremtidige tal og følge en forhåndsbestemt plan, og dette vil hjælpe virksomheden med at være mere forberedt på forskellige scenarier (Hope & Fraser, 2003).

### **Overdrag strategi til forretningsenhederne**

Når ledelsen overdrager noget af strategien til forretningsenhederne, betyder dette, at strategien kommer tættere på kunderne, ledelsen har dog stadig en stor medindflydelse. Lederskabet skal stadig sætte værdierne, grænserne, retningerne og guidelines for strategien. Overdragelsen kan ske på forskellige niveauer, hvor der kan gå stærkt, eller det kan overdrages over en længere periode, hvor der lederskabet dog stadig skal være en del af det. Ledelsen kan eks. stadig overvåge via balanced scorecard eller key value drivers (Hope & Fraser, 2003).

### **Fokuser på værdiskabelse**

Når der fokuseres på værdiskabelse, handler dette også om, ikke at have en forhåndsbestemt plan, som virksomheden skal følge. Dette betyder at virksomheden ikke laver et fastlagt budget ud fra nogle forhåndsbestemte tal, men udarbejder en vision og retning som virksomheden gerne vil i. Ud fra det, "budgetterer" virksomheden mere ud fra løbende forecast som kan give indikationer om virksomhedens fremtidige profit og pengestrømme baseret på den handlingsplan som virksomheden har udarbejdet. Udover dette, bør KPI'er som passer ind på virksomhedens handlingsplan anvendes, således de kan se hvor god virksomheden er til at opnå sine planer (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 4: Ressourceallokering**

Ideen bag ressourceallokeringen, er at den ikke skal være baseret på en forhåndsfordeling til hver afdeling i et fastlagt budget, men at ressourcerne skal være tilgængelige hvor de er

nødvendige (Hope & Fraser, 2003).

### **KPI-parametre til at operere**

Når ressourcer skal allokeres, kan dette baseres på KPI'er, som kan danne grundlag for allokeringen af ressourcer til nye projekter. Derved har lederne også begrænsninger for hvilke projekter som der må anvende ressourcer og hvilke der ikke må, og giver derved en regulering, dog må lederne gerne være mere fleksible i hvordan der allokeres (Hope & Fraser, 2003).

### **Internt marked for ressourcer**

En anden måde at allokere ressourcer på, er gennem et "marked" internt i virksomheden, og derved er lederne medbestemmende i hvilke services og investeringer som virksomheden har behov for, for at give den rette service, hvor ressourcerne er tilgængelige hvis der er et behov. Derved er det også vigtigt, at hvis dette er praksis, skal være en hurtig måde at fordele ressourcerne på, således at der ikke går længere perioder (Hope & Fraser, 2003).

### **Afvikling af godkendelse for små projekter**

En vigtig del af ressourceallokeringen er også, at godkendelsen af projekter foregår relativt på det ledelsesniveau, som projektet afspejler, altså skal små projekter ikke søge om godkendelse for at sættes i værk. Mindre investeringer kan derved også være integreret i det løbende forecast, hvor virksomheden allerede har en ide om, hvilke ressourcer som er nødvendige i løbet af perioden (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 5: Koordination på tværs af organisationen**

Når en virksomhed har et "master budget" plejer dette typisk at definere hvilke forpligtelser forskellige afdelinger og grupper i organisationen har, men uden et budget, skal der i stedet været høj koordination. Organisationen afgiver dog at der kan opstå ledig kapacitet som ikke nødvendigvis bruges (Hope & Fraser, 2003).

### **Lav tilpassede løsninger og styr kundeprofitabiliteten**

Når en virksomhed skal respondere til en uventet kundeordre, er det vigtigt at der er koordination mellem afdelingerne, da en ordre fra en kunde, typisk involverer mere end blot én afdeling. I denne forbindelse skal der laves en tilpasset løsning, derfor kan der ikke nødvendigvis være en klar formel til alle virksomheder, hvorfor den enkelte virksomhed skal finde en unik løsning (Hope & Fraser, 2003).

Ved traditionel budgettering er det ofte, at salgsmedarbejdere blot skal nå et slagsmål i eks. antal enheder eller antal nye kunder. Når eventuelle salgsmedarbejdere håndterer en kunde, er det vigtigt, at medarbejderen har adgang til eventuel information om kundeprofitabilitet da mange ting ikke er medregnet fra forskellige teams, når der sælges til en kunde, især når eventuelle budgetter er simplificeret eller afskaffet (Hope & Fraser, 2003).

### **Styr kortsigtet kapacitet i realtid**

I traditionel budgettering, er der et budget som er lavet på forhånd, dette budget bestemmer ofte hvor meget af kapaciteten som anvendes på forhånd, og derved kender organisationen også omkostningen gennem en standard omkostning. Ved virksomheder som anvender Beyond Budgeting, bør den kortsigtede kapacitet styres i realtid, hvilket betyder at den ikke skal fastsættes på forhånd, men i øjeblikket. Dette giver virksomheden mulighed for højere fleksibilitet i forbindelse med at virksomheden og individuelle teams skal reagere på pludseligt opståede forandringer, eks. uventede ordrer eller generelle ændringer i kapacitetsbehov (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 6: Kontrol og styring**

Kontrollen ved et traditionelt budget er ofte central og der budgetteres få gange årligt og finansielle resultater ses få gange årligt, altså fokuseres der meget på kalenderår og enkelte tidspunkter danner grundlag for kontrol og styring (Hope & Fraser, 2003).

### **Anvend trend-analyse**

De fleste organisationer som anvender et traditionelt budget, har meget fokus på at dette sker bestemte tidspunkter i kalenderåret, hvorfor der budgetteres her og resultater ses her. I Beyond Budgeting filosofien, bygges der mere på trend analyse, hvor der er et rullende 12-måneders kig, hvor resultater summeres så nuværende måned, summeres med de seneste 11 måneder, således man altid har et 12-måneders tilbagekig, i stedet for at anse dette for at være en årlig proces, anses dette nu som en månedlig proces, hvilket danner grundlag for bedre kontrol og styring løbende, frem for dette gøres årligt (Hope & Fraser, 2003).

### **Løbende forecast og KPI**

En del af kontrollen og styringen, er også at have en ide om sin fremtidige behov for kapacitet samt hvilke parametre virksomheden performer på. Rullende og løbende forecast afhjælper virksomheden med udfordringen om ikke nødvendigvis at kende sit behov for kapacitet, som



et traditionelt budget ville kunne. Løbende forecast skal som udgangspunkt kun dække over de mest væsentlige ting, så som forventede salg, omkostninger, profit og cash flow, hvilket også hjælper med at forventningsafstemme med investorer.

Udover forecast, bør KPI'er anvendes, da disse ofte kan give vigtig information og give advarselssignaler om hvad der sker i øjeblikket i virksomheden og eventuelt i den kortsigtede fremtid, således at virksomheden kan gribe ind hurtigst muligt (Hope & Fraser, 2003).

## **De 6 lederskabsprincipper**

### **Princip 1: Styling på principper, grænser og værdier**

Den traditionelle budgettering kan være en faktor som giver udfordringer med at mere ansvar til den enkelte medarbejder. Ifølge Hope & Fraser, bør virksomhedens ledere give klare grænser og principper, fælles værdier og coache sine medarbejdere (Hope & Fraser, 2003).

### **Principper og grænser**

Når den traditionelle ledelsesstil nedlægges og der er mere autonomi i den enkelte afdeling og hos den enkelte medarbejdere, er det vigtigt at der kommunikeres hvilke principper som er vigtige for virksomheden og hvilke grænser som ledelsen sætter for den enkelte medarbejder. Klare principper om virksomhedens fælles værdier og grænser sætter dermed en hvis begrænsningen og skaber en uniform måde at gøre tingene på (Hope & Fraser, 2003). Under dette har de fælles værdier en væsentlig betydning, da medarbejderne skal arbejde mod samme mål, som virksomhedens lederskab og ejere ønsker. Når medarbejderne arbejder mod et fælles mål, øger dette derved sandsynligheden for virksomhedens succes og giver derudover også højere arbejds kvalitet for den enkelte medarbejder (Hope & Fraser, 2003).

### **Lederskab**

Når medarbejderne i en Beyond Budgeting styret virksomhed, ikke længere er under kontrol af den nærmeste leder, men mere autonom, skal lederen have en anden rolle, end hidtil. Den nærmeste leder til medarbejderne skal derfor agere mere som support og en coach til medarbejderne, end kontrol som ved traditionel styling. Hvis ledere højere oppe ser udfordringer, bør de ikke blande sig, men derimod kontakte den nærmeste leder, som bør handle på udfordringen, og derved kunsten i, at den højere ledelse ikke blander sig direkte i hvad den enkelte medarbejder gør, men har generel tillid til at opgaven løses på bedst mulige måde (Hope & Fraser, 2003).

## **Princip 2: Performance og relativ succes**

At styre en organisation uden faste mål og incitamenters kan give en stærk performance i en virksomhed, men der er behov for relativ performance, udfordring af ambitioner og balance mellem konkurrence og samarbejde (Hope & Fraser, 2003).

### **Relativ performance**

Når der anvendes faste performance mål kan dette binde lederne i en organisation til faste aftaler og nedsætte fleksibiliteten i organisationen. En vigtig del af Beyond Budgeting, er at lederskabet af en virksomhed, ikke anvender faste performance mål, og det generelle formål med en virksomhed er at bringe et overskud. En succesfuld virksomhed vil i Beyond Budgeting filosofien, være en virksomhed som klarer sig relativt bedre, sammenlignet med andre virksomheder, og derfor er målet ikke absolut, men relativt (Hope & Fraser, 2003).

### **Udfordre ambitioner**

Når det handler om at udfordre ambitioner, handler det ikke kun omkring nye produkter og nye strategier, men om at nytænke alle processer og praksisser i en virksomhed, derfor handler det om at tænke anderledes end hidtil, sammenlignet med hvis det traditionelle budget ikke var afskaffet, især på måden tingene gøres på. Derved er en del af det også, at få nye styringsprocesser som ikke nødvendigvis er bundet op på et budget, og lederskabet skal udfordre sine medarbejdere til at forbedre deres performance (Hope & Fraser, 2003).

### **Balancer konkurrence og samarbejde**

Konkurrence og samarbejde i en virksomhed er to ting som skal balanceres, således den ene del ikke tager over, da ledelsen og ejerne af virksomheden ikke ønsker at teams og individer modarbejder hinanden grundet konkurrence. Positive erfaringer er gjort ved eks. at kunder bliver tilknyttet en bestemt afdeling eller team, hvorfor konkurrencen ikke opstår, om hvem som bør betjene kunden. Udover dette kan der indføres at profit på virksomhedsniveau deles ud blandt medarbejdere, hvorfor samarbejde øges (Hope & Fraser, 2003).

## **Princip 3: autonomi og strategi**

Når der laves strategi og budgettering, er antagelsen ofte, at ledere på forskellige niveauer har mulighed for at forudsige og kontrollere ting som sker i fremtiden. En del af Beyond Budgeting filosofien, er at der ikke nødvendigvis er behov for en detaljeret plan, så længe der er en vis autonomi og alle involveres i den strategi der er eller vedtages (Hope & Fraser, 2003).

### **Udfordre antagelser og risiko**

Ofte antages det, at ledere bliver passive, hvis de giver deres teams mulighed for at lægge strategi, men ikke ved Beyond Budgeting. Lederne skal stadig inddrages på den måde, at de skal udfordre de antagelser og risikoer som teamet præsenterer for lederen og sikre sig, at der ikke er bedre alternativer, hvorfor lederen stadig har en del medbestemmelse. Dette er en modsætning til traditionel budgettering, hvor der ofte snakkes om tal, mens der i Beyond Budgeting snakkes om mål og hvordan disse nås (Hope & Fraser, 2003).

### **Involver alle i strategi**

I en traditionel virksomhed er det ofte topledere som beslutter strategien for en virksomhed, hvilket kan være i kontrast til Beyond Budgeting. I Beyond Budgeting bør alle involveres, især lokalt, dog uden at stille enkelte medarbejdere til ansvar, ved eventuel risiko i strategien. I individuelle teams eller afdelinger bør alle derfor involveres i strategien og resultaterne heraf, hvor teamledere mm. kan mødes og sætte strategi for deres niveau, hvilket giver individer følelse af personligt ansvar for opgaver (Hope & Fraser, 2003).

### **Autonomi i teams**

Hvis en organisation dropper budgettet, kan der eks. være målet op mod benchmarking i stedet. Ledere af teams og afdelinger bør derfor have en vis selvbestemmelse, men skal også holdes ansvarlige hvis det går dårligt. Teamledere har derved et hvis ansvar, men skal derved også have frihed til at træffe nødvendige beslutninger, uden at undersøge dette med en leder højere oppe. Teamledere kan derfor ikke gemme sig bag tal eller besværlige processer, hvis de underperformer (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 4: ansvar for værdiskabende beslutninger**

Det er afgørende indenfor Beyond Budgeting filosofien, at den enkelte medarbejder har ansvar for sit i organisationen, når mindre teams har ansvaret og ikke får et budget eller lignende som de skal følge, og som tidligere beskrevet bør alle i teamet derfor involveres, hvilket sker gennem mindre kundeorienteret teams og rekruttering sker på basis af det enkelte team (Hope & Fraser, 2003).

### **Lav netværk om mindre kundeorienteret teams**

Ideen bag et netværk af teams, er at virksomhedens afdelinger og teams skal ses som et

”samfund” som interagerer med hinanden, men de skaber også kundeværdi individuelt. Hierarkiet forsvinder ikke, da de stadig har behov for support og coaching fra deres ledere, men informationsfløvet ændrer sig på tværs af niveauer og hele organisationen, da teamet er mere autonomt, men også står for sine egne resultater og hvordan de lever op til benchmark, og hvis teamet ikke performer så overlever det ikke. Dette skaber også et hvis gruppepres, da teammedlemmerne er interesseret i at alle performer og freeriding bliver derved sværere i et mindre team (Hope & Fraser, 2003).

### **Baser rekruttering på om det passer med teamet**

Når teamet har meget selvstændighed og står for egne resultater, er det derfor vigtigt, at rekrutteringen baseres på hvad som passer ind i teamet. Derfor handler det om at finde personer som er meget selvstændige, da autonomien er høj, og medarbejdere ikke nødvendigvis for et endegyldigt svar på hvordan tingene skal gøres, i kontrast til en virksomhed med traditionel budgettering og ledelse (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 5: Ansvar for kunderne**

Ideen bag ”i det store hele”, er at mange teams mindre interagerer og videns deler på tværs af organisationen, baseret på en netværksstruktur, hvor de individuelle teams har relationer både inde og udenfor organisationen, og at disse teams ”skylder hinanden” i en grad. Ledere bør derfor muliggøre teams at respondere på kundernes behov og opfordre til vidensdeling, for at få netværksstrukturen til at fungere optimalt (Hope & Fraser, 2003).

### **Teams reagerer på kundebehov**

Når teams og individer er meget autonome og kan stilles til ansvar for deres resultater, er det derfor vigtigt, at de har de rette redskaber, for at skabe værdi. Dette hænger stærkt sammen med, at teams må tage deres egne beslutninger og ikke skal gennem flere ledere først. Individer eller teams kan derfor reagere på kundens behov, og gøre hvad de føler er nødvendigt i situationen, for at imødekomme dette behov, men de er derved også ansvarlige for resultatet. Derved har individer og teams muligheden for at strukturere kundeløsninger og have kontrol over prissætningen mm. (Hope & Fraser, 2003).

### **Opfordre teams til vidensdeling på tværs af organisationen**

Når en organisation er baseret på mange mindre afdelinger og teams som interagerer i en netværksstruktur, er det vigtigt, at der sker vidensdeling og informationsdeling på et højt

niveau. For at dette skal fungere effektivt, skal samtlige ledere vide den samme information på samme tidspunkt. Informationen bør derfor være baseret på en online platform, hvor alle ledere kan tilgå informationen, for at sikre, at netværksstrukturen fungerer optimalt (Hope & Fraser, 2003).

### **Princip 6: Transparenthed**

Mange virksomheder og ledere har en ide om, at information kun skal tilgås og ses af dem som er på et niveau, som passer til dette, grundet risiko for at informationen videregår til konkurrenter og lignende. I Beyond Budgeting filosofien, bygges der på at betro medarbejdere informationen for at arbejde mere effektivt, ledere bør derfor gøre information åben og hurtigt samt overveje etiske standarder for informationsfløvet (Hope & Fraser, 2003).

### **Hurtig og åben information**

Ideen bag hurtig og åben information, er at informationen skal deles med de relevante medarbejdere på de rette tidspunkter og hurtigt. Et sådant system vil give ledere i fronten bedre mulighed for at træffe de rette beslutninger på de rette tidspunkter, og giver også muligheden for at gennemgå det med andre relevante medarbejdere for at tage den rigtige beslutning. Virksomheden kan derfor komme foran konkurrenterne, da beslutningsprocesserne bliver meget kortere og kan derved træffe bedre og hurtigere beslutninger om eks. produkter og markeder (Hope & Fraser, 2003).

### **Etiske standarder for informationsfløvet**

Når der deles information åbent og hurtigt, er det derfor også vigtigt, at informationen er klar og ærlig, og ikke er pakket ind grundet noget kan være dårligt nyt. Informationen skal dække vigtige punkter og skal gå rundt i virksomheden også forsinkelse og dårlige nyheder bør ledere dele hurtigt med deres team. Når dette sker, er teamledere og andre ledere ikke bange for at sætte disse dårlige nyheder sammen med deres forecast, som derved kan blive mere pessimistisk, eks. hvis en afdeling eller et team, mister en stor kunde eller lignende (Hope & Fraser, 2003).

## Beyond Budgeting systemer og værktøjer

Gennem tiden har Beyond Budgeting udviklet en række af værktøjer og systemer der bruges til at løse mange af budgetteringens problematikker. Gennem dette studie vil vi fokusere på seks forskellige løsninger der bruges.

### Shareholder Value Models

Målet med Shareholder Value Models er at benytte diverse modeller såsom economic value added (EVA) og value-based management (VBM). Disse to modeller tilbyder manager nye metoder til at styre virksomheden. I stedet for at benytte budget-baseret management kan man bruge EVA og VBM til at kigge på virksomheden som en samling af aktiver, produkter og kundesegmenter der kan indsættes eller fjernes ressourcer fra for at få de mest værdiskabende muligheder og beslutninger (Hope & Fraser, 2003)

Det andet vigtige parameter er at forstå de værdidrivere der er i virksomheden. Altså hvilke variabler kan ændre virksomhedens værdi. Disse kan blive identificeret fra den finansielle business model og fra kunde, proces og medarbejder perspektiver og derefter klassificeres og organiseres så ledelsen hurtigt kan identificere de drivers med den største indflydelse (Hope & Fraser, 2003).

Den største grund til at disse værktøjer bliver stoppet af det traditionelle budget er benyttelsen af en vertikal hierarkisk struktur der hovedsageligt akkompagnerer et budget. For at de værdiskabende strukturer kan fungere skal der være en flad struktur med mulighed for informations flow gennem organisationen (Hope & Fraser, 2003). Budgetprocessen er mere gearret mod at ledelsen skal ramme deres profitmål for året end hvordan de kan tage beslutninger der sikrer det højeste fremtidige cashflow.

### Benchmarking

Det andet værktøj brugt er benchmarking. Dette er at benytte sig af andre sammenlignelige virksomheder, ofte nogle med performance man gerne vil konkurrere med, og derefter sætte målet efter dem. Dette sikrer en kontinuerlig forbedring mod dine konkurrenter da disse benchmarks stiger som konkurrencen stiger (Hope & Fraser, 2003).

Denne eksterne målsætninger går mod budgettet der forsøger at sætte overkommelige mål inden for et budgetår. Dette giver manglende visibilitet i forhold til dårlig performance

sammenlignet med de vigtigste spillere på markedet og skaber et fokus på kun short-term finansielle mål (Hope & Fraser, 2003).

Benchmarking kan være et utroligt nyttigt motiverende værktøj der kan hjælpe med hurtig forbedring. Ledelsen på lokationer kan kigge på benchmark målene og se at det er muligt at nå disse mål og kan nedsætte risikoen for at eksterne aktiviteter overproportionalt negativ påvirker dem da de sammenlignelige benchmarkede virksomheder også kan blive påvirket af disse større events (Hope & Fraser, 2003).

### Balanced scorecard

Formålet med balanced scorecard var at sikre en genfortælling af en forretningsenheds strategi gennem en mængde formål og effekt relationer kaldet et strategikort (Hope & Fraser, 2003). Herigennem kunne ledelsen designe og bygge en organisation baseret på strategi med medium-længde mål og handlingsplaner i stedet for at rapportere finansielle resultater op imod budgettet.

Problematikken med balanced scorecard er at de målsætninger der kommer fra det ofte bliver fastsat med faste performancekontrakter – et af de store kritikpunkter mod budgettet. Dette skaber dysfunktionel opførsel og trækker det balanced scorecard væk fra sin medium-længde strategiske fordel og mod disse kortsigtede finansielle mål (Hope & Fraser, 2003). Budgettet underminerer også scorecarden da ledelse kan have svært ved ikke at blive kyniske omkring validiteten af det når det alligevel stadig er budgettets målsætning og ikke scorecardens der tæller i sidste ende (Hope & Fraser, 2003).

De store fordele ved scorecards er at det hjælper de såkaldte frontlinjeteams med at sikre en strategisk rød tråd så strategi og handlinger stemmer overens. På denne måde kommer der også et kontinuerligt feedback loop vedrørende strategien der kan sikre både medarbejdere og ledelse kontinuerligt kan revidere strategien og sikre den er optimal for de gældende omstændigheder (Hope & Fraser, 2003). Dette inkluderer også medarbejdere mere i strategiprocessen da processen i et budgetfrit miljø er mere inkluderende og front end (Hope & Fraser, 2003).

### Fordele

Udarbejdelsen af Beyond Budgeting har været direkte påvirket af de problematikker som er opstået sammen med det traditionelle budget. Dette betyder også at mange af de fordele opstået af Beyond Budgeting er refleksioner af traditionel budgetterings problemer.

Forbedret smidighed og lydhørhed: Beyond Budgeting opfordrer virksomheder til at være mere agile og lydhøre over for skiftende markedsforhold og kundebehov. Ved at fokusere på resultater og sætte mål baseret på eksterne benchmarks frem for historiske data, kan virksomheder hurtigt justere deres strategier og ressourceallokering for at imødekomme skiftende krav.

Øget gennemsigtighed og ansvarlighed: Beyond Budgeting understreger vigtigheden af gennemsigtighed og ansvarlighed, både internt og eksternt. Ved at dele finansielle og ikke-finansielle informationer med interessenter kan virksomheder opbygge tillid og troværdighed og demonstrere deres engagement i etisk adfærd og god regeringsførelse (Huu Nguyen, et al., 2018).

Forbedret medarbejderengagement og empowerment: Beyond Budgeting fremmer en kultur af tillid, empowerment og samarbejde, som kan føre til øget medarbejderengagement og motivation. Ved at give medarbejderne mere autonomi og ansvar kan virksomheder udnytte deres kreativitet og problemløsningsevner og skabe en mere innovativ og tilpasningsdygtig organisation (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2018).

Reduceret bureaukrati og omkostninger: Beyond Budgeting kan hjælpe med at reducere bureaukrati og omkostninger forbundet med traditionel budgetteringspraksis. Ved at forenkle budgetteringsprocessen kan virksomheder frigøre ressourcer og fokusere på mere værdiskabende aktiviteter, såsom strategisk planlægning, innovation og kundeservice (Huu Nguyen, et al., 2018).

Forbedret ydeevne og konkurrenceevne: Beyond Budgeting kan hjælpe virksomheder med at forbedre deres præstationer og konkurrenceevne ved at tilpasse deres strategier og ressourceallokering med eksterne benchmarks og kundebehov. Ved at sætte stræk mål og fremme en kultur med løbende forbedringer kan virksomheder opnå bedre resultater og skabe mere værdi for deres interessenter (Sandalgaard & Nikolaj Bukh, 2018).

Afslutningsvis tilbyder Beyond Budgeting-tilgangen adskillige fordele for virksomheder, der ønsker at forbedre deres smidighed, gennemsigtighed, medarbejderengagement og konkurrenceevne. Selvom implementering af Beyond Budgeting kan kræve betydelige ændringer i organisationskultur og -praksis, kan fordelene ved at anvende en mere adaptiv og fleksibel tilgang være betydelige i nutidens hurtigt skiftende og usikre forretningsmiljø.



### Activity-based Management

Denne model bliver brugt til at sikre at ledelsen kan identificere hvordan diverse aktiviteter tilføjer værdi til firmaet. Specielt bliver det brugt til at sikre hvilke aktiviteter ikke tilføjer værdi og hvordan ressourcer skal allokere for at sikre fremtidige kapacitetskrav (Hope & Fraser, 2003). Her kan budgetter ikke vise de reelle omkostninger vedrørende aktiviteter men er i stedet fokuseret på afdelinger. Ledelsen ser altså ikke de reelle cost drivers. Den årlige fastsatte kapacitetsallokering er også for ufleksibel med hensyn til fremtidige krav til kapacitetsudvidelse af værditilføjjelsen (Hope & Fraser, 2003).

### Customer Relationship Management

At sikre og opbygge kunderelationer er i senere år blevet et vigtigere fokuspunkt for firmaer der implementerer flere og flere modeller til at hjælpe med det (Hope & Fraser, 2003). Disse modeller hjælper ledelsen med at identificere hvordan de kan både tilfredsstille kunder og bygge loyalitet og profitabilitet. Budgettet er ofte brugt til at sikre sælgere rammer diverse salgs mål men budgettet kan føre til gaming og sælgere der er ligeglade med kundeloyalitet og tilfredsstillelse. Samtidigt kan disse mål også føre til at salgsmedarbejdere ikke har mulighed for at yde indsatsen for at sikre kundetilfredshed da der er krav om at ramme finansielle mål (Hope & Fraser, 2003) Med disse modeller uden budgettet kan salgsmedarbejder respondere nemmere til ekstra krav for at sikre kundetilfredshed og individuelle løsninger (Hope & Fraser, 2003). Dette giver også mulighed for at frontlinje folk kan tage de nødvendige beslutninger.

### Rolling Forecasts

Rolling forecasts er en metode til at lave kortere periode forudsigelser omkring fremtidig performance. Modsat budgettet er disse forudsigelser ikke noget der skal leves op til, men noget der bør være en guide til beslutninger (Hope & Fraser, 2003). Det vil også sige at der ikke skal bruges tid på lange forsvar af budgettet eller af afvigelser fra det. Informationen er også bygget op fra bunden og lavet for at sørge for at folkene der har brug for informationerne, har adgang til dem. Dette fjerner mange af problemerne der opstår med budgettet, da ofte vil ledelsen og medarbejdere være bekymret for at give akkurat information hvis disse ikke er positive eller lave gaming. Hvis budgettet dermed er lavet med forkert information, er det allerede ikke længere brugbart da det ikke er retvisende eller kan bruges til at forudsige (Hope & Fraser,

2003). I værste tilfælde står du med et meget ressourcekrævende system der ikke er brugbart, i modsætning til rolling forecast der kræver færre ressourcer og samtidigt være mere retvisende og ærligt. Med de kortere forudsigelser kan der også hurtigere blive taget forbehold for pludselige ændringer i markedet eller omkringliggende miljø.

## Analyse

### De 6 styringsprincipper

#### Princip 1: Målsætning

Ofte i det traditionelle budget er målsætning og performance evaluering bundet op på hinanden. Dette betyder at budget lider af gaming fra både ledere og medarbejdere der prøver at påvirke budgettet for at gøre målsætningen til deres fordel. Derfor forsøger man i Beyond Budgeting at adskille disse for at sikre større præcision og minimere gaming adfærd.

#### **Målsætning uafhængig af performance evaluering**

Ud fra dette princip burde ledere kunne sætte en målsætning for deres medarbejdere efter medarbejdernes tiltro og bud på produktionsevne og effektivitet og ikke blive performance evalueret baseret på deres bud. Dog er det ikke ikke noget at Danish Crowns chefer mener er en god idé: ”Nej, Det er jo, der er jo også en begrænsning som Torben siger for hvad den enkelte maskine har så man kan jo ikke bare sige kør noget mere, for hvis maskinen ikke kan så gøre det jo ikke noget” (Interview, Sten). De fortæller altså at produktionen hovedsageligt er dikteret af maskinernes kapacitet, ikke arbejderne selv. Derfor kan de altså ikke sætte et mål efter arbejderne evner, da disse til en vis grad ikke er relevante for hverken mængde eller tid. Det kan altså give bedre mening at udregne det forventede mål ud fra maskinens kapacitet, ikke medarbejderne selv, hvilket kan gøres baseret på udregninger i stedet for mindre præcise gæt. Som det er nu, bliver der lavet en performance development plan med medarbejderne hvor målsætning indgår: ”Der laves en PDP for hver medarbejderne hvor en målsætning er med som en del af samtalen” (Mail, Sten). Herigennem bliver der lagt frem hvad de enkelte medarbejderes målsætning bør være og bliver sammensat med en performance evaluering.

Der er alt i alt mulighed for at Danish Crown kan adoptere dette princip til en vis grad. Danish Crown kan lave en model der udregner målsætningen baseret på kapacitet. Dette opnår samme resultat som princippet originale mål. Målsætningen bliver lavet uden mulighed for gaming fra medarbejdernes side. Denne model må dog ikke blive pyntet på af ledelsen og skal ligeledes

tage højde for maskinproblemer og at der skal være mandskab til rådighed til at opfylde den fulde kapacitet.

### **Målsætning relativt til eksternt benchmark**

Da spørgsmålene går på om hvorvidt der bliver lavet eksternt benchmarking for firmaet bliver der besvaret at dette allerede til dels er en praksis der bliver benyttet: ”Vi er en business unit, der har med grisekød at gøre, men alle de business unit de linker op til en målsætning om, at vi på tværs af alle andre konkurrenter i ikke bare i Danmark, men i Europa skal kunne levere 60 øre mere til vores ejere som er landmændene.” (Interview, Torben). Der bliver altså lavet et benchmark i forhold til indtjening for de landmænd der er andelshavere ved Danish Crown. Dermed kan der argumenteres for at dette ikke er en fremmed praksis for dem. Det skal dog påpeges at da Danish Crown er en større koncern så er dette mål på et højt samlet plan. Hvis man kigger på hvor denne målsætning bliver realiseret, påpeger de faktisk at det er ude i salgsafdelingen og ikke er noget de som chefer reelt kan påvirke det store: ”Det gør vi jo så når vi går ned, så kigger vi jo på mange forskellige KPI'er på fabrikkerne imellem. Men fabrikken er jo profit center, forstået på den måde at vi skal producere så vi går i nul. Så de varer jeg afleverer videre til salget som de så skal ud at sælge, de har en kostpris, og den skal jeg ramme. Jeg skal ikke lave millioner på det” (Interview, Torben). Så selv om der bliver sat et benchmark, så er det ikke noget cheferne for den specifikke fabrik kan påvirke udover at ramme deres break-even. Dette skaber en meget abstrakt målsætning for de enkelte fabrikker og er næsten de facto ikke engang en målsætning for fabrikkerne. Dette kan lede til manglende proaktivitet for fabrikken der hovedsageligt kun skal forsøge at sænke omkostninger ved prisstigninger, men ikke har et incitament for at proaktivt forsøge at skære omkostninger da det ikke er forventet af dem.

Ved at ændre målsætningen sådan at der reelt er ekstern benchmarking for de enkelte fabrikker kan dette dog ændres. I casen ”From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas” oplevede de præcis denne ændring da de forsøgte at benytte sig af Beyond Budgeting. Igennem indførelsen oplevede medarbejderne større autonomi og ansvarlighed, ledere følte sig mere i stand til at tage proaktive valg og reagere på skiftende omstændigheder. Det medførte dog at medarbejderne skulle skifte fra en såkaldt ”komfortzone” til en ”strækzone” hvor der var mere villighed til at tage chancer og risici. Dette kan minde om hvordan det virker til at fabrikkerne er i en ”komfortzone” i deres nuværende tilstand og ved at sætte benchmarking kunne flyttes mere ud

i en ”strækzone”.

### **Målsætning relativt til jævnbyrdige**

Den sidste del af målsætningsprincippet der bliver adspurg om, er muligheden for relative målsætninger og benchmark. Her påpeges der at dette kan være sværere at indføre: ”Joh, havde det været et slagteri, som vi har x af her i Danmark, så kan du benchmarker 1-1, kommer en gris ind, den skal skilles af i tre dele, og når de tre dele er skilt, så skal den skilles ad yderligere. Det foregår på nøjagtig samme måde, om det er i Sæby, det Blans som i Ringsted, men for os, som er en del af forædlingen, og processing, så laver vi nogle ting, der er helt unikke her i Svenstrup, som man kan sige, Det gør de også inde i Aalborg helt unik for Aalborg, som ikke kan benchmarkes fabrikkerne imellem, men det er sådan nogle andre ting der kan benchmarke, som det kan være omkring medarbejdere omsætning. Det kan vi kigge på” (Interview, Torben). Denne type målsætning står altså over for en problematik i at det kan være svært for fabrikkerne at finde jævnbyrdige eller i hvert fald data fra dem. Fabrikernes unikke produktionslinje gør det besværligt at benchmarke efter jævnbyrdige, da disse ofte er for forskellige til at produktions data ville kunne sammenlignes. Internt i fabrikken kan der også være udfordringer da økonomichefen udtaler: ”Altså når de står for eksempel, der står 10 sprøjter herude på række og står og sprøjter pølser igennem så er det ene forskellige pølser, du kan ikke holde den ene op mod den anden fordi der ene forskellige takster de kører. Det er forskellige størrelser og det er forskelligt ditten og datten, så du har ikke rigtig noget på den måde og holde dem op mod hinanden” (Interview, Sten) hvorfor det kan være meget svært at sammenligne teams og individer. Der nævnes dog i interviewet at der i stedet for de klassiske produktionssammenligninger, så i stedet ville være mulighed for at indføre målsætninger der relaterede til mere generelt arbejde, både internt på den enkelte fabrik, men også mellem fabrikker, her blev der specificeret muligheden for at indføre mål såsom mængde af ulykker og fraværprocent (Interview, Sten).

Generelt set er der mulighed for at indføre Beyond Budgetings målsætningsprincipper i case virksomheden så længe der bliver taget højde for den specialiserede produktion og kigger på mere universale målsætninger så som ulykker eller fravær. Ved indførelsen kunne der også ses positive resultater i forhold til nytænkning og en bevægelse ud i ”strækzonen” hvor områder med reaktionær tilgang kunne blive proaktiv.

## Princip 2: Evaluering og belønning

Belønning bundet op på budgettet som det ofte er i virksomheder, giver ligesom måling, incitament til gaming adfærd fra både ledere og medarbejdere. Dette skaber igen mere usikkerhed for budgettet der bør kunne virke som et reelt planlægningsværktøj.

### **Baser belønning på relativ succes af teams.**

Med hensyn til evaluering af teams succes var der mindre positivt syn på en relativ evaluering af teams da dette hovedsageligt ikke er ment at være plausibelt: ”Lidt for abstrakt, for der er jo typisk ikke så mange. Altså når de står for eksempel står 10 sprøjter herude på række herude, og står og sprøjter pølser igennem så er det ene forskellige pølser, du kan ikke holde den ene op mod den anden fordi der ene forskellige takster de kører. Det er forskellige størrelser og det er forskelligt ditten og datten, så du har ikke rigtig noget på den måde og holde dem op mod hinanden” (Interview, Sten). Der bliver altså påpeget at selvom produkterne der bliver produceret på overfladen, virker ens, så er der ikke mulighed for at holde de forskellige teams op mod hinanden da de ikke er jævnbyrdige. De ville hovedsageligt ikke kunne give de andre relevant performance evalueringer. Her påpeger økonomichefen at den specialisering der er i produktionen, gør denne type evaluering besværlig, dette gælder både i Danish Crown men også i tidligere produktionsvirksomheder han har været i. Disse er dog alle specialiseret produktion, hvilket lader til at have en væsentlig indflydelse på muligheden for at indføre denne del af evaluering og belønningsprincippet.

### **Baser belønning på ”multilevel” performance.**

I snakken om multilevel performance bliver der adspurgt om hvorvidt der bliver brugt dette allerede i Danish Crown. Her svare fabrikschefen at: ”Men oftest vil det jo være, når man snakker bonus, hvert fald i vores koncern, så er det hængt rigtig meget op på en bundlinje, fremfor det er på individets præstation, netop for at undgå den her suboptimering” (Interview, Torben). Det bliver altså påpeget at der ikke er indført dette princip, men derimod bliver belønning sat ved virksomhedens succes. Ved en fuld gennemførelse af dette princip ville der være større incitament for de enkelte ledere til at sikre sig at deres teams klarer sig bedst muligt. Med det nuværende system der hovedsageligt baser sig på firmaets bundlinje risikerer man at de enkelte ledere bliver fanget af den såkaldte ”free rider” problematik. Da de ikke bliver målt på de teams de specifikt, har ansvaret for har de mindre incitament til at sikre fremgang og

proaktivitet så længe de andre ledes teams klarer sig ordentligt. Det kan argumenteres for at denne problemstilling forværres i store koncerner som Danish Crown hvor medarbejdere i forvejen kan føle de har mindre agens til at påvirke firmaets resultat da så mange agenter arbejder inde i koncernen. Der nævnes dog også: ”Vi har en del bonus som den er. Den er jo bundet op på noget teamwork også. Der er jo mange ting der indgår i bonus, og det er jo lidt af hvert for salg og for den øverste ledelse osv. Men alt sammen afhænger af, at du har et team, der hjælper med at opnå det her. Men det er ligesom den røde tråd, der skal igennem det hele som Hvis jeg skal opnå det her, så kræver det, at vi kommer igennem det her og der” (Interview, Sten), hvilket indikerer, at der allerede er noget bonus som er bundet op på hvordan alle medarbejderne klarer sig, hvilket åbner op for at det i praksis godt kan lade sig gøre, at lade bonus basere sig på medarbejdere på forskelligt niveau.

Et andet firma der havde succes med implementeringen af multilevel performance er firmaet ”Mainfreight” fra casen ” The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight”. Her baserede man en årlig bonus på filialers procentmæssige profit. Denne bonus blev ligeligt delt ud mellem medlemmer af et team, uanset deres rolle i teamet. Denne multilevel bonusordning sikrer at splid i et team kan mindskes da alle roller i teamet bliver belønnet. Desuden, da den er baseret på en procentmæssig andel af filialens profit, bliver der stort incitament til at sikre dette. På trods af at andre filialer underperformer vil de enkelte filialer der stadig sikrer profit blive belønnet. Problemet der kan opstå i den praktiske implementering af denne metode i Danish Crown, er at fabrikkerne ikke er profitcentre, men i stedet skal ramme break-even. ”Mainfreight”’s succes tildeler de blandt andet at det på trods af at de udbetaler store bonusser, så betyder de at profitten ligeledes er stor. Hvis man indførte et system baseret på evne til at ramme break-even eller lignende i fabrikkerne i Danish Crown ville man i stedet ikke se den her stigende profit på trods af muligheden for store bonusser.

### **Baser belønning på relativ succes af virksomheden.**

Som skrevet tidligere er virksomhedens belønningsstruktur hovedsageligt baseret på virksomhedens relative succes. Dette er altså allerede set som er brugbar metode til at sikre samarbejde på tværs af afdelinger. Dette sikrer at diverse ledere i firmaet inciteres til at dele information og teknikker, da deres bonus er relateret til den generelle finansielle sundhed i firmaet. Dette er også noget der er tydeligt for afdelingslederne selv: ”At hvis der bliver sat en gulerod for næsen af mig som eksempel. Hvis jeg lige klarer en besparelse på 2 millioner et eller andet fiktivt sted, så får jeg min bonus. Så vil 9 ud af 10 gå ud og jagte den besparelse

uden tanke for hvad det vil betyde for resten af fabrikken og firmaet. Og så er det at man begynder en suboptimering for egen vindings skyld med det hele” (Interview, Torben). Her kan man høre at netop tanken om at der bliver belønnet baseret på firmaets bundlinje og ikke besparelser hjælper med at sikre der ikke bliver taget short-term beslutninger vedrørende nedskæringer som kan påvirke firmaets finansielle sundhed på langt sigt. Som skrevet tidligere risikerer de dog en free-rider problematik da denne type belønning er deres eneste og de ikke lader til at have incitamentet indbygget til at sikre deres eget teams optimering. Som tidligere udtaler økonomichefen dog, at de har en vis bonus som er baseret på hvordan fabrikken klarer sig som helhed (Interview, Sten), hvilket giver en indikation på, at den relative succes godt kan lade sig gøre, men man skal være varsom på hvilke faktorer man måler på, men samlet kan denne ide dog inddrage mange flere medarbejdere og skabe mere samarbejde.

Evaluering og belønnings princippet ser altså diverse udfordringer i en mulig implementering i Danish Crown. De specialiserede enheder kan skabe udfordringer i sammenligninger at teams mm., mens den relative succes af virksomheden virker til at være en relativ flydende indførsel i firmaet der allerede ser værdien i det, men åbner dog også op for diverse gaming-relaterede udfordringer.

### Princip 3: Planlægning

Planlægning er en af de vigtigste egenskaber for budgettet. Dog har mange af de andre roller bundet op på budgettet nedsat effektiviteten af denne, da der er mange incitamentet i budgetteringsprocessen fra ledere og medarbejdere til at mindske præcisionen.

### Overdrag strategi til forretningsenhederne

Generelt set ser Beyond Budgeting at strategien til dels skal uddelegeres mere til forretningsenhederne tæt på kunden. Da der bliver adspurgt de to chefer fra Danish Crown, er dette ikke umiddelbart set som en positiv eller mulig ting i deres type virksomhed. Fra henholdsvis fabrikschefen og økonomichefen bliver der svaret at: ”Jeg vil sige, at vores koncernen er meget topstyret, og jeg tror ikke på, at vi kan lægge de ting fra sig. Strategien bestemmes af den allerøverste ledelse.” (Interview, Torben), ”Det er sådan, vi skal gøre. Og så kan man komme med forskellige ideer og input til, hvordan vi så kommer den vej. Men det er dem, der stikker retningen” (Interview, Sten). Fra ledernes perspektiv tror de ikke på at den øverste ledelse kan fjerne sig fra at være det strategiske center i virksomheden. Der bliver påpeget muligheden for mindre indspark fra ledelsen vedrørende ændringer og forslag, men

disse er ikke mere end det og skal accepteres af topledelsen for at kunne blive gennemført. Der bliver også pointeret fra økonomichefen selv at skubbe strategien til de enkelte forretningsenheder ville skabe en forretning med alt for mange forskellige retninger og manglende sammenhængskraft.

Selv på den taktiske og operationelle del af fabriksstyringen har ledelsen manglende kontrol: ”Så får vi lige en udstukket vi skal den vej. Så kan det godt være der er nogle muligheder vi kan se. Hvordan kommer vi så den vej? Men meget af det er egentligt givet i en drejebog” (Interview, Torben). Der er altså meget lidt autonomi i fabriksledelsens styring. Fabrikkerne dog har meget lidt kundekontakt i det hele taget. Fabrikernes rolle kræver ingen kontakt med slutkunderne for de produkter de fremstiller. Økonomichefen påpeger at: ”Men kunden kan jo have det kommer an på hvor du ligger henne. Hvem er kunden? Fordi kunden her for os vil jo være en salgs en eller anden sælger” (Interview, Sten). Her bliver der refereret til interne sælgere i Danish Crown der står for kommunikationen med slutkunden og videregiver ordren til fabrikkerne. Det kan dog argumenteres for at netop her er der mulighed for at skabe et større strategisk samarbejde mellem salgsteamet og fabrikkerne. Hvis den øverste ledelse gav mulighed for at disse to enheder sammen kunde påvirke strategien ville der opfostre større mulighed på at agere på kundebehov direkte. Den nuværende ”drejebog” stil fjerner autonomi fra lederne der hurtigst kan reagere, mindsker samarbejde mellem afdelinger der blot følger instrukserne og agere mere individuelt. Dette ville dog kræve en topledelse der accepterer en mindre tab af kontrol og ledere der skal agere mere individuelt og flyttes til den tidligere nævnte ”stræk ”-zone. I casen” From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas” nævnes der to firmaer kaldet “A” og “B.” Disse to firmaer adapterede begge Beyond Budgeting men A gjorde det gradvist og B hurtigt over hele virksomheden. Med både topledelse og fabriksledelse der virker til at skulle lave større omstillinger i deres strategiske opfattelse, kunne det argumenteres at virksomhed A’s tilgang ville være mere optimal. Implementeringen var langsommere, men de oplevede mindre modstand fra diverse ledere og kunne fintune implementeringen og processerne som de oplevede behov for. I store produktionskoncerner som Danish Crown ville dette være mere fordelagtigt. Specielt da firma B oplevede større modstand og forvirring blandt de forskellige ledere, hvorfor det generelt set vil være problematisk at uddelegere strategien til forretningsenhederne, da det kan skabe forvirring og en virksomhed som stikker i forskellige retninger.



## **Fokuser på værdiskabelse**

Princippet omkring værdiskabelse har i høj grad fokus på et der kan tages autonome beslutninger i firmaet baseret på værdiskabelse og ændringer i kapacitet når behovet opstår. Når der bliver adspurgt angående muligheden for at kunne ændre kapacitet til at kapitulere på nye muligheder svarer de to ledere at: ”Så tænker jeg altså at vi har jo den kapacitet vi har. Og hvis man skal have en større kapacitet, så skal det jo lige justeres. Diverse kroner og ører i diverse ting og sager, og det er ikke noget du gør lige fra dag et til dag to, det kan jo godt der et år eller to hvis man vil det. Og så skal man være sikker på at den strategi man har lagt i forhold til forøgelse af kapacitet at den også holder. Ellers så kan du justere for millioner uden at tjene på det” (interview, Torben). For produktionen er det altså en længerevarende proces at opnå større mekanisk kapacitet til at justere for stigende efterspørgsel. Alt fra finansiering, godkendelse, produktion af maskine og installering i fabrikken. På trods af denne lange proces fortæller økonomichefen også at muligheden for at få godkendt denne investering trækker tiden endnu længere ud. På trods af et disponibelt beløb i budgettet til at skabe investeringer er dette ikke ofte stort nok til at kunne klare investeringer til kapacitetsforøgelse. Der er altså ingen mulighed for hurtig reaktion på værdiskabende muligheder.

Omvendt er det dog med den menneskelige kapacitet: ”Ja, og det gør vi allerede nu. Vi har to, men vi har det, vi kalder short term og long term forecast, hvor short er den vi kan komme ud og reagere på. Selvfølgelig ret hurtigt, hvis vi skal omgruppere nogle mennesker, sige farvel til nogen eller have nogle flere ansatte” (Interview, Torben). Her er der rig mulighed og tradition for at hyre folk på korte kontrakter bestemt efter skiftende sæsoner. Begge ledere påpeger at dette er måden det allerede fungerer på i løbet af året.

Samlet for princippet betyder dette, at overdragelsen af strategien til forretningsenhederne kan være problematisk, da det kan give en virksomhed, som arbejder i forskellige retninger og manglende sammenhæng, og erfaringer tyder på at store ændringer kan skabe forvirring. Fokus på værdiskabelse synes at allerede at være praktiseret i en vis grad, men kapaciteten kan sætte grænser, da det kan være nødvendigt med store nye investeringer, hvilket ofte kan være begrænsningen for ny værdiskabelse.

### **Princip 4: Ressourceallokering**

Den interne ressourceallokering bliver ofte bestemt gennem budgettet. Dette betyder at afdelinger der har brug for at sikre ressourcer til værdiskabende initiativer, risikerer ikke at

have adgang til disse grundet manglende rum i budgettet. Desuden er der også altid forsøg fra afdelingernes side om at bruge alle de allokerede ressourcer for ikke at få mindsket budgettet til næste budgetår.

### **KPI-parametre til at operere**

Når der skal allokeres ressourcer, kan der kigges på bestemte faktorer som gør at man allokerer til bestemte ting. Her kan KPI'er spille ind, hvor en virksomhed eks. kan basere det på at det skal opnå nogle bestemte tal eller mål i nogle KPI'er. Spørger man en økonomichef omkring dette og om dette anvendes i praksis svares: "Der er vel ikke sådan det helt store omkring KPI, men jo det er der jo for der er en leveringsevne du skal opnå" (Interview, Sten), hvilket indikerer ret klart, at der ikke er regler i deres virksomhed om dette og at de ikke skal opfylde bestemte KPI'er men at de skal overholde en leveringsevne og investerer efter dette. Spørger man fabrikschefen svares: "Der er da noget benefit i at have den besparelse ved at skifte den tyve år gammel maskine med en ny ... Men det kan også være tvingende nødvendigt du har noget der snart er nedslidt, som via vores vedligeholdelses program, hvor alle pile peger på nu skal der snart til at ske noget og indenfor 2 år så dør den her maskine" (Interview, Torben) hvilket indikerer at der i praksis ikke anvendes KPI'er så meget for at allokere investeringer, da investeringer kan og skal baseres mere på slitage af maskiner. Fabrikschefen uddyber senere: "Der kan også være nogle sikkerhedsmæssige krav. Det kan være en bygning, der er ved at styrte sammen. Den for jeg ikke meget pay back for at reparere, men det er bare nødvendigt" (Interview, Torben) hvilket også giver klar indikation om at der kan være udfordringer med investeringer på baggrund af KPI'er da ting som tvungen vedligehold ikke kan opfylde dette og fabrikschefen er klar i sin udtale om at der er nødvendige investeringer, som også skal hjælpe med at overholde lovkrav (Interview, Torben) hvilket KPI'er universelt vil have store udfordringer med at tage højde for, især hvis lovkrav udvikler eller ændrer sig, og systemet vil være komplekst hvis ting skal undtages kravene. Samlet set betyder dette at virksomheder kigger meget på hvad som er nødvendigt at investere i, for bl.a. at overholde deres leveringer, men også for at overholde lovkrav om vedligehold, og belyser udfordringerne med at anvende KPI'er til at basere sine investeringer på, da nogle ting kan være nødvendige at investere i selvom der ikke er den største tilbagebetaling på dette, hvorfor det kan give store udfordringer at have krav om at overholde bestemte KPI'er.

### **Internt marked for ressourcer**

Angående muligheden for et potentielt indre marked for ressource fortæller de to ledere at der på nuværende tidspunkt er en pulje, men at denne ikke nødvendigvis bliver brugt for at skabe ny værdi, men for at kunne afhjælpe fabrikker i nødsituationer: ”Og så så er der selvfølgelig nogen, der sidder og holder øje med, at nu har vi brugt 15 millioner for meget, men til gengæld er der tre fabrikker her, der har brugt fem millioner for lidt. Så det samlede budget Det hænger fint sammen. Og det kan også være der på den baggrund, at vi får at vide om en måned, at nu skal jeg hive håndbremsen med hensyn til nye investeringer, fordi nu er der nogle fabrikker, der er kommet i problemer og har brug for nogle af investeringsmidlerne” (Interview, Torben). På nuværende tidspunkt er der altså en form for pulje der kan trækkes på for investeringer, dog har fabrikkerne der kan have fået problemer forsterket på denne pulje. Fabrikker skal altså ikke nødvendigvis kæmpe om disse ressourcer ved at producere de bedste investeringsmuligheder, men kan derimod miste adgangen til disse ressourcer grundet andre fabrikkers problemer. Fabrikschefen fortæller endvidere at på trods af at det nedsatte budget giver dem et rådighedsbeløb er det ikke nødvendigvis at dette budget holder da deres rådighedsbeløb kan blive allokert til andre fabrikker. Fabrikschefen har altså en meget usikker position hvad angår muligheden for at kunne indregne fremtidige investeringer, specielt i slutningen af budgetåret. Dette åbner dog op for en rig mulighed for at kunne indføre dette princip i Danish Crown da det nuværende system allerede er bekendt med et puljesystem: ”Altså vores koncern, vi afsætter x antal millioner i de forskellige puljer, og der er mange puljer der slet ikke forudbestemt. Hvad skal de her puljer dække? Det kan være en automatiserings pulje, og så er det jo egentlig op til os ude på de enkelte sites og finde ud af hvad man kan automatisere” (Interview, Torben). Forudsat at man begynder at tænke mere værdiskabelse ind i puljerne og fjerne budgetusikkerheden vedrørende de enkelte fabrikkers mulighed for at kunne trække på disse puljer ville princippet kunne indføres. Dette ville føre til større incitament til at sikre værdiskabende investeringer og ikke straffe de fabrikker der klarer sig finansielt godt ved at skulle dække de fabrikker der klarer sig mindre godt.

### **Afvikling af godkendelse for små projekter**

En indførelse af dette princip virker blandt fabrikslederne ikke som noget større problem at følge og til dels allerede er indført: ”Der er nogle forskellige rammer der altid er lidt dynamisk afhængig af hvordan situationen er, så der er nogle ting hvor vi bare her på sitet kan nikke til og sige det får vi bare gennemført. Og der er også en del regler, procedurer for hvad man anser

for at være almindeligt driftsomkostninger, og der skal være investeringsomkostninger, så det er der også regler og procedurer for” (Interview, Torben). Det virker altså til at fabrikkerne allerede har en vis autonomi når det gælder om at skabe små investeringer der overholder de interne regler og procedurer fremlagt af koncernen. Det at der allerede er dette princip fastsat i en vis grad betyder altså at Danish Crown allerede mener at der kan gives et vist ansvar til fabrikslederne om at tage gode beslutninger med beløbet til rådighed. Hvis denne tiltro kan viderebygges til mere autonome beslutninger om at følge koncernens overordnede målsætning kan dette ses som et startsted til fremadrettet implementering af Beyond Budgeting. Som beskrevet i casen “From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “Beyond Budgeting” ideas” ses netop dette behov for at få en glidende overgang med mindre forvirring og modstand skal der som i Virksomhed A findes et startpunkt for implementeringen og en vis kulturel accept af implementeringen. Dette er specielt vigtigt i større etablerede virksomheder såsom Danish Crown der kan være resistente overfor større strukturelle ændringer.

Samlet set betyder dette, at anvendelsen af KPI’er som baggrund for investering kan være problematisk, da den ikke giver mulighed for at kigge i det brede billede, men indførslen af et internt marked synes at være muligt, da virksomheden i forvejen anvender puljeordninger, mens mindre projekter allerede ikke behøves en godkendelse højere oppe indenfor en vis grænse.

#### Princip 5: Koordination på tværs af organisationen

En af de store fordele ved Beyond Budgeting er at der bliver bedre muligheder for at kunne reagere på pludselige ændringer. Dette kræver dog også at virksomheden har større fokus på at kunne koordinere på tværs af organisationen.

#### **Lav tilpassede løsninger og styr kundeprofitabiliteten**

Når det kommer til Danish Crowns nuværende situation med at sikre klar kommunikation og koordination så er dette allerede i stort fokus: ”Der er meget koordination, fordi tingene hænger sammen som et tandhjul eller en kæde” (Interview, Torben), ”Så der er rigtig meget koordinering og i pølsesæsonen som vi er kommet i gang med for anden måneds tid, der er der daglig kommunikation mens uden for er der en uges tid mellem” (Interview, Torben). Generelt set så er der bred informationsdeling i koncernen for at sikre de forskellige afdelinger kan reagere prompte på uforudsete ting og samtidigt producere efter de forecasts der bliver lavet.

Det bliver påpeget at i fabrikken er der produkter der tager 72 timer at få gennem systemet, mens visse andre kræver op til 3 uger at færdiggøre. Grundet dette er det også nødvendigt at Danish Crown kan formå at effektivt kommunikere på tværs for at sikre ordentlige data til at kunne lave præcise forecasts og kunne være på forkant med de produkter med lang produktionstid. Specifikt til tilpassede løsninger, har virksomheden en salgsafdeling som tager mod forespørgsler fra kunder, hertil nævnes: ”Altså der er ikke noget der er sort og hvidt på den måde. Fordi, hvis vi siger, at salg kommer og siger nu vil vi gerne have nogle pøler, der er to meter lange, men at vi ikke kan lave dem, så hjælper det jo ikke noget” og fortsætter: ”Så kommer det fra salg, de vil sælge de produkter, og hvis vi ellers kan få emballage og hvad der ellers måtte være til det, og mængden er stor nok og vi kan lave det, jamen så er det salg der bestemmer at du faktisk kan køre det her igennem” (Interview, Sten), hvilket giver en indikation på, at tilpassede løsninger skal kunne lade sig gøre i praksis, men at virksomheden er åben for det, hvilket tyder på at ideen godt kan praktiseres, men nævner også noget som relaterer sig til profitten: ”De skal op over, omkring 50 tons mindst” (Interview, Sten), hvilket indikerer, at virksomheden er opmærksom på, at kunderne skal bestille tilpas meget for at få tilstrækkelig profit ved tilpassede løsninger. Dette leder altså til at dette er et princip der ikke ville være et problem at fortsætte videre med i en implementering af Beyond Budgeting, da koordinationen og tilpassede løsninger allerede praktiseres til en vis grad.

### **Styr kortsigtet kapacitet i realtid**

Med hensyn til at styre deres kapacitet i realtid har Danish Crown allerede fokus på dette: ”Det skifter meget, og det skifter meget fra dag til dag. Specielt ude i vores pakkeri og hvorimod de 2 fremstillingsafdelinger der er det mere standard, men ude pakkerierne, der kan det godt være at vi de tre første har en pakkelinje mere som skal køre dag og aften, og så den fjerde dag skal det sådan set køre stille, fordi så er der ikke ordrer på den. Så skal vi have noget til det hold, der nu har været der, mandag, tirsdag, onsdag, hvor kan de så gå hen” (Interview, Torben). Systemet er allerede sat op til at kunne hurtigt og effektivt skifte kapacitet med hensyn til den menneskelige kapacitet. Her er der stor effektivitet med at flytte visse medarbejdere rundt så kapaciteten bliver udnyttet når nødvendigt. Det er dog vigtigt at påpege denne kapacitet kun kan skiftes hurtigt med den menneskelige kapacitet. På kort sigt har fabrikken ingen mulighed for at øge kapaciteten for deres maskiner. Her er de fuldstændigt bundet op på en længerevarende budgetteringsproces for at kunne sikre midlerne til dette. Dog er en stor del af Danish Crowns produktion sæsonbestemt. Oftest ses der ikke store uforudsete svingninger, hvorfor det kan argumenteres at behov for hurtige ændringer i mekanisk kapacitet er minimalt.

Til gengæld er behovet for hurtigt at kunne hæve og sænke den menneskelige kapacitet vigtig for at kunne sikre at den mekaniske kapacitet udnyttes på de rigtige tidspunkter uden at der i lavperioderne bliver spildt ressourcer på overskydende kapacitet.

Dette er altså et princip hvor Danish Crown i stor grad allerede praktiserer det i form at styring i realtid samtidig med tilpassede løsninger allerede er en del af driften til en vis grad, og ikke ville være en udfordring med hensyn til at implementere Beyond Budgeting.

#### Princip 6: Kontrol og styring

Når det kommer til kontrol og styring i selskaber der anvender det traditionelle budget, er disse oftest bundet sammen. Derfor vil dette være hovedsageligt bundet op på etårsperioder med manglende mulighed for at kunne ændre dette. Dette princip prøver at gøre op med denne fastlåshed der kommer af at binde kontrol og styring op på budgettet.

#### **Anvend trend-analyse**

Trendanalysen baser sig på et rullende 12-måneders tilbagekig. Når der adspørges om hvorvidt dette kunne benyttes i Danish Crown svarer de at der ikke bliver brugt et rullende tilbagekig men historisk data til at sammenligne med forecasts: ”Vi bruger mere af historikken bagudrettet til at sætte spørgsmålstejn ved, at hvis forecast ikke viser lidt af den historik vi har været igennem, hvis forecast er milevidt fra, det kan være enten for lidt eller for meget, så kigger vi på hvad er det? Så går vi i dybden helt ned på hver enkelt vare, nogle artikler osv., og siger hvad er det der gør, at nu er der lige pludselig ordre 20% mindre end samme periode sidste år?” (interview, Torben). Selvom det rullende 12-måneders tilbagekig ikke bliver anvendt er der dog stadig brugt én anden form for trend-analyse baseret på budgetåret. I et system der implementerer Beyond Budgeting, virker det umiddelbart som om en omskiftning til et rullende tilbagekig vil være i linje med det allerede opstillede system og ikke skabe stor modstand blandt medarbejderne. Den største forskel ville komme i at denne trend-analyse ville blive mere dynamisk da den ikke er fastlåst i et årshjul.

#### **Løbende forecast og KPI**

På den anden side end det rullende tilbagekig brugt under trend-analyse er der også brugt af rullende forecasts fremadrettet. Ofte vil dette være på en måned, kvartal eller halvårlig basis hvor et forecast bliver lavet frem til det punkt for der for derefter at hver måned rulle den nye måned ind i det. Danish Crown benytter sig allerede af forecasts men disse er ikke rullende: ”:

Vi har lige lavet det der hedder 5+7 hvor det er 5 måneder der er gået og 7 der er tilbage, og så når vi kommer lidt længere hen, så laver vi det der hedder 8+4, altså der er gået 8 måneder og 4 der er tilbage, og vi laver også et der hedder 2+10, 2 der er gået 10 der er tilbage. Og så når vi har lavet det her 8+4, så samme tidsrum, så laver vi nyt budget på det kommende år.” (Interview, Sten). Der bliver altså lavet et forecast frem til slutningen af budgetåret. Herefter bliver der månedsvist set på om dette forecast giver mening med de historiske data og om der er store udsving i forhold til dem. Derudover ses der også på forskellen mellem den overståede måneds reelle resultat og det tidligere forecastet. Forecast metoden er altså ikke ukendt for Danish Crown, men bliver på nuværende tidspunkt ikke lavet rullende. Dette skaber flere svagheder, såsom at siden der bliver lavet forecast et helt år frem er dette næsten altid upræcist på samme måde som de sidste måneder i et budgetår. Disse kan dog revideres som der kommer tættere på de måneder. Dette betyder dog også at når de sidste måneder rammes skal der udarbejdes et nyt forecast til næste år og der er uvished omkring de ikke forekastede måneder der er tæt på slutningen af det forekastede år. På nuværende tidspunkt er der dog lagt mange ressourcer i et årelangt forecast med flere problemer. Ved at lave det rullende forecast med op til halvt et år er der sikret mindre varians i præcision i løbet af året og firmaet kommer ikke ind i perioder med manglende forecasts.

Derudover er der i den nuværende situation stort fokus på varians mellem budget, forecast og reelt resultat: ” Vi bruger mere af historikken bagudrettet til at sætte spørgsmålstegn ved, at hvis forecast ikke viser lidt af den historik vi har været igennem, hvis forecast er milevidt fra, det kan være enten for lidt eller for meget, så kigger vi på hvad er det? Så går vi i dybden helt ned på hver enkelt vare, nogle artikler osv., og siger hvad er det der gør, at nu er der lige pludselig ordre 20% mindre end samme periode sidste år?” (Interview, Torben). Der bliver altså brugt ressourcer på at ikke bare forklare forskellen på det reelle resultat men også forskellen på budget og forecastet. Der er altså en grundlæggende idé om at de to skal så tæt på hinanden som muligt. Dette fjerner dog noget af den fordel forecastet har på at skulle være mere præcist grundet manglende gaming-incitament der eksisterer i budgettet. De to ledere påpeger også selv at der sandsynligvis kun 80-85% præcision på forecastet, hvorfor de hver måned skal bruge tid og ressourcer på at forklare disse udsving.

Dette er altså noget der ligesom trend-analyse relaterer sig til metoder og værktøjer allerede i brug ved Danish Crown hvilket burde kunne gøre en indførelse mere gnidningsfri. En Beyond Budgeting tilgang ville også frigøre ressourcer fra tidskrævende forklaringsprocesser.

Samlet set indikerer dette, at virksomheden allerede i stor grad anvender forecast og til en vis

grad KPI'er, samt historik til at give et bud på fremtiden, dog ikke præcis som teorien foreskriver, men dette er mindre ændringer, hvorfor dette princip godt kan indføres i praksis.

## De 6 ledelsesprincipper

### Princip 1: Styring på principper, grænser og værdier

Styring på principper, grænser og værdier omhandler at give den enkelte medarbejder mere ansvar, men at denne skal agere indenfor specifikke principper, værdier og grænser som ledelsen sætter. Dette deles op i to sektioner, nemlig principper og grænser samt ledelsesskab.

### **Principper og grænser**

For at undersøge om B2B virksomheder kan anvende dette i praksis, hvor medarbejderen er mere autonom indenfor grænser ledelsen sætter, er en økonomichef blevet interviewet. Når der spørges: "Hvor ledelsen siger at medarbejderne lidt fri, men ledelsen styrer på nogle klare værdier. Vil det være noget, der fungerer i B2B en virksomhed?" svarer økonomichefen følgende: "Det er jo faktisk lidt det, der allerede sker. Langt henad vejen, for eksempel produktionen herude, de er sat op på akkord, så allerede der. Der har du jo allerede en sammenblanding af, så de skal nå det, så og så mange kroner og ører indenfor de her produkter" (Interview, Sten). Lederen indikerer derfor, at styring indenfor bestemte grænser allerede sker i praksis, hvorfor ideen om denne form for styring, ikke vil volde udfordringer, da dette ikke er nyt. Lederen uddyber desuden: "Man også skal formidle den strategi, der kommer ovenfra, den skal man også helst kunne formidle sådan nogenlunde, så de også ved nogenlunde hvor er vi på vej hen, og hvor skal vi hen? Hvad er det vi skal? Og det kan så være på en anden måde der skal formidles, end det der er kommet ovenfra, sådan at den batter egentlig ved de medarbejdere..." (Interview, Sten). Lederen lægger derfor vægt på, at det også er vigtigt at videreformidle strategien, som er sat af topledelsen, for at sikre, at medarbejderne er bekendt med de forskellige værdier, grænser og principper, som det forventes at de agerer indenfor, hvilket giver en indikation, af at dette allerede foregår således. Dette stemmer i høj grad overens med dette princip også lægger vægt på, at tingene, til en vis grad, udføres på en uniform måde, således at alle kunder kan forvente at modtage det samme produkt, uanset hvornår eller hvem der yder servicen eller produktet. Derfor sikrer det, at strategien kommunikeres klart ud til medarbejderne, at medarbejderne arbejder mod samme mål. Det er dog meget vigtigt hvordan principper og værdier kommunikeres og anvendes. Casen om TelCo blev grænser og værdier også kommunikeret klart, men der var store skift i grænser og værdier, fra en meget kontrolbaseret ledelsesstil om begrænsninger af bl.a. penge i virksomheden, til et meget løst



værdisæt hvor der ingen grænse var, dette skabte stor forvirring i virksomheden, da medarbejderne vidste der var en grænse, men ikke hvor, hvorfor andre erfaringer tyder på, at store skift i værdierne og grænserne i virksomheden, kan skabe udfordringer og forvirring (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

## **Lederskab**

I Beyond Budgeting teorien, omhandler lederskab ikke om kontrol fra den nærmeste leder, som det ofte kan i traditionelle virksomheder. Her omhandler det om at lederen skal supportere sine medarbejdere mm. Spørger man økonomichefen i Danish Crown, udtaler han følgende: ”Jeg bruger ikke ret meget tid på kontrol. Jeg går ud fra at mine medarbejdere er voksne mennesker, og de kender jo godt deres opgave, og når de løser dem som de skal, så bruger jeg ikke 5 minutter på kontrol fordi det har de selv styr på” (Interview, Sten) hvorfor ideen om mindre eller ingen kontrol allerede fungerer og praktiseres i høj grad, lederen uddyber endvidere: ”der er meget høj medarbejder tiltro. Det er der generelt, og det skal der også være, hvis ikke man har medarbejdere man har tillid til, så skal den medarbejder ikke være her” (Interview, Sten). Lederen lægger derfor vægt på, at medarbejderne skal være frie til at passe deres arbejde, og at kontrol ikke praktiseres. Spørger man lederen om hvilken rolle han har udtales følgende: ”Det er både coaching, så de selv kan, og det er også opgave udstikning. Men det er også vejledning i forhold til de opgaver, der allerede ligger. Og så har man som regel også selv nogle opgaver som hvor man er hands on på nogle forskellige ting” (Interview, Sten). Lederen lægger derfor vægt på, at store dele af hans opgaver ligger i coaching og at vejlede sine medarbejdere, således de er selvkørende, hvilket indikerer, at princippet om mindre kontrol og mere support fra lederens side af, kan anvendes i praksis. Dog kan der være udfordringer, når lederen spørges ind til kontrol og autonomi udtales følgende: ”... det er ikke alle medarbejdere der kan, det er heller ikke alle ledere der kan håndtere det på den måde” (Interview, Sten), hvilket tyder på, at nogle ledere og medarbejdere, i fuld kontrast, foretrækker kontrol til en vis grad, hvorfor Beyond Budgeting princippet om lav kontrol fra lederens side, ikke nødvendigvis kan anvendes i alle situationer. Erfaring fra NorBank casen kan supportere denne ide om, at fravær af kontrol ikke altid fungerer, da banken oplevede både voldsomme stigninger i deres udgifter efter kontrollen blev sluppet fri, men mange ledere have også meget svært ved at lægge kontrollen fra sig, hvorfor komplet fravær af kontrol fra ledernes side, ikke nødvendigvis vil fungere i praksis alle steder og at dette kan føre til u hensigtsmæssige konsekvenser (Valuckas, 2019).

I praksis anvendes kommunikation af grænser og værdier allerede til en vis grad, hvor medarbejdere agerer indenfor bestemte grænser som ledelsen sætter, dog kan det skabe udfordringer, hvis der sker store skift i disse indenfor kort tid, da dette kan forvirre medarbejderne. Indenfor ledelsesstilen med fravær af kontrol og mere support, kan dette i nogle situationer fungere i praksis, men der vil være medarbejdere og ledere som ikke fungerer i et sådant miljø, hvorfor ledelsesprincippet ikke nødvendigvis kan indføres uniformt i alle virksomheder, men afhænger af virksomheden og dens ansatte.

### Princip 2: Performance og relativ succes

Denne sektion undersøger om en B2B virksomhed kan styres uden at anvende faste mål og incitamenter og derimod sikre virksomhedens succes ved at sammenligne med andre virksomheder og benchmarke, udfordre medarbejdernes ambitioner samt balancere samarbejder og konkurrence i virksomheden.

### **Relativ performance**

Relativ performance for en virksomhed går ud på at virksomheden ikke skal have et fast mål, men sammenligne sig med andre virksomheder eller benchmark for ikke at binde virksomheden og gøre den mindre fleksibel, hvor målet er, at virksomheden skal bringe overskud (Hope & Fraser, 2003). Når man spørger: "... har I noget benchmark når man kigger i forhold til branchen? ... Nu ved jeg godt Danish Crown er meget stort så det er selvfølgelig svært, men benchmarker i f.eks. efter andre i branchen?" kommer følgende udtalelse: "i Europa skal kunne levere 60 øre mere til vores ejer som er landmændene ... så de landmænd de skal have 60 ører mere ved at være andelshavere hos os end hvis de er andelshaver ved hvilken som helst andet selskab ... Det er den måde man benchmarker Danish Crown med andre slagteriselskaber" (Interview, Torben). Udtalelsen giver en klar indikation om, at der allerede anvendes benchmark samt at mål sættes relativt ud fra andre selskaber, og at disse benchmark og sammenligninger skal være basis for hvor meget Danish Crown skal give i afkast, hvilket læner sig meget op ad ideen om, at virksomheden ikke skal have et fast mål, men det skal ses relativt til andre virksomheder. I dette tilfælde er målet ikke fast, men varierende, da de blot skal levere 60 øre mere end andre i branchen på eks. oksekød (Interview Torben). Efterfølgende udtales: "Vi gør det jo sådan set internt ved, at vi siger, at vi har en standard for... Hvad skal udbytteprocenten være i forhold til de råvarer der går ud? Så der har vi benchmark egentlig op mod den standard" (Interview, Sten), dette indikerer, at virksomheden også internt i virksomheden, sætter et benchmark for de enkelte fabrikker de har, for hvor meget der skal

være af overskud, hvilket vil være påvirket af målet om eksternt benchmark plus 60 øre, men er ikke et decideret fast mål, da det afhænger af resten af branchen. Telco blev undersøgt i en lignende case om benchmark, hvor Telco som virksomhed oplevede et fald i omkostningerne, efter at have indført et internt benchmark (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Samlet set kan dette give en klar ide om, at benchmark allerede benyttes og at dette også styrker en virksomhed, hvorfor denne del af Beyond Budgeting princippet godt kan indføres i praksis i en B2B virksomhed.

### **Udfordre ambitioner**

Udfordring af medarbejdernes ambitioner, omhandler at udfordre medarbejderne til at forbedre deres performance, ved nytænkning af processer, praksisser og tænke anderledes. Når der spørges: ”er det relevant at udfordre medarbejderne på deres ambitioner, både performance for eksempel, men også den måde, de måske tænker på med nye måder, man kunne gøre tingene på?” svares følgende: ”hvis man kigger på produktionen, så er det tit og ofte, som det nu er, fordi du har en linje, den skal køre ... så det er egentlig ligesom fastsat ... Men hvis jeg kigger på min egne medarbejdere for eksempel, så har jeg i den grad ændret på den måde de tænker på, og i gang med at ændre på. Det er en lang proces. De er meget mere selvkørende nu, end de var tidligere” (Interview, Sten) og fortsætter: ”Du kan ikke bare sige sådan kan det være over det hele, men de er meget funktions bestemt...” (Interview, Sten). Disse udtalelser indikerer, at man ikke alle steder i en virksomhed eller i alle virksomheder kan udfordre medarbejdernes ambitioner, eks. i en produktion nævnes der, at mange ting er forhåndsbestemt og processen kan ikke ændres, hvorfor medarbejderne heller ikke kan tænke nyt, men blot følge nuværende processer. I Telco og Oilco er lignende cases, hvor der medarbejderne gerne skal have et mere udfordrende mindset, hvilket resulterede i, at medarbejderne blev mere inkluderet i processer og diskussioner herom (Bourmistrov & Kaarboe, 2013). Dette giver indikationer om, at det kan være positivt at udfordre sine medarbejdere og udfordre deres ambitioner, men dette kan ikke indføres universalt, da nogle medarbejdere kan være låst fast i en stilling, som er meget forhåndsbestemt og ikke kan ændres, hvilket gør at denne ide ikke kan indføres i praksis alle steder.

### **Balancer konkurrence og samarbejde**

Balancen mellem konkurrence og samarbejde omhandler at der skal være en vis konkurrence, men stadig højt samarbejde, da ledelsen og ejere, ikke er interesseret i, at man modarbejder hinanden på tværs af organisationen. Spørger man indtil fælles mål for eks. ét team, svares der

følgende: ”man kigger på hvordan individet performer. Men det betyder ikke at den person nødvendigvis kun skal performe på den ene ting” (Interview, Sten) og udtaler derudover: ”Du vil altid kigge på teamet, hvis der er en person der altid trækker teamet ned eller en person der altid trække teamet op. Så vil det jo være sådan at den person enten skal belønnes på den ene eller anden måde” (Interview, Sten). Dette indikerer, at man ofte kigger på individet, og hvordan den enkelte person performer, og efterfølgende kommer på teamet, og kigger på, om der er nogen som performer mere eller mindre sammenlignet med andre, men dette opfordrer ikke nødvendigvis til samarbejde, men derimod konkurrence, dog udtales: ”De har jo individuelle akkorder, men hvis ikke at de hjælper hinanden, så er der ingen af dem, der kommer op på det de skal, så når de ikke det de skal” (Interview, Sten), hvilket indikerer, at der skal være en hvis form for samarbejde, selv hvis medarbejdere måles individuelt. I Mainfreight virksomheden, en virksomhed med deres ”egen form” for Beyond Budgeting, lægges der vægt på samarbejde, hvilket er skabt gennem at bonusser ikke gives individuelt, men gives som team bonus på tværs af virksomheden, hvilket øger samarbejdet blandt alle medarbejdere mens der ikke som sådan er konkurrence, da bonussen baseres på virksomhedens profit for at skabe en ”samarbejdskultur”, hvilket virksomheden er lykkedes med (O’Grady & Akroyd, 2015). Dette indikerer, at man godt kan øge samarbejde gennem bonus, men man kan også øge konkurrencen, hvorfor det er svært at balancere og derved ofte den ene man fokuserer på. Samlet kan der derfor konkluderes, at det kan være svært at balancere mellem de to, da medarbejdere med individuelle mål ofte kun samarbejder hvis de er direkte afhængige af hinanden og at man ofte mest fokuserer på individet, samtidig med, at team bonusser gør at konkurrencen mindskes og man derved mest fokuserer på samarbejde.

Samlet set betyder dette, at en virksomhed i praksis, god kan indføre benchmark og basere sin virksomheds mål ud fra dette, hvilket allerede praktiseres i bl.a. Danish Crown hvor de lægger vægt på at være over benchmark, men stadig basere deres mål ud fra andre virksomheders performance. At ledere skal udfordre medarbejdernes ambitioner, er en udfordring, da nogle medarbejdere kan være låst i en position, som gør, at der kan være begrænsede ambitioner, da tingene ofte er som de er. Sidst er balancen mellem konkurrence og samarbejde svær, team bonusser på tværs af virksomheder kan øge samarbejdet, dog kan medarbejdere på eks. akkord også have samarbejde, men denne vil ofte mest være til stede, hvis de er direkte afhængige af hinanden.

### Princip 3: Autonomi og strategi

Ideen bag autonomi og strategi er, at der ikke nødvendigvis er behov for en detaljeret plan, hvorfor ledere på forskellige niveauer ikke behøves at forudsige forskellige ting. Medarbejderne kan derfor også få mere frihed og flere kan inddrages i strategien. Dette afsnit undersøger om dette er muligt at implementere og om det vil få uhensigtsmæssige konsekvenser for en virksomhed.

### Udfordre antagelser og risiko

Hvis samtlige af Beyond Budgeting principperne indføres vil det ofte resultere i at medarbejderne har mere frihed og autonomi hvorfor det kunne antages at lederne skulle være mere passive, men lederens rolle skifter mod at udfordre medarbejdernes antagelser og den risiko de løber. Spørger man en økonomichef om denne ide kan praktiseres og hvad lederens rolle skal være svares: "Lederne skal som sådan ikke udfordre, men forklare hvorfor nogle ting kan lade sig gøre og andre ikke kan" (Mail, Sten) hvilket indikerer at lederne skal agere i en rolle hvor lederen skal kommunikere og informere om hvad som kan lade sig gøre i praksis og hvad som ikke kan, og naturligvis begrunde disse. Økonomichefen uddyber endvidere: "for at få en afklaring på et forslag kan det være en leder skal undersøge i hans/hendes organisation om der er en mulighed for at imødekomme forslaget eller det skal afvises. Kommunikation er her en meget vigtig parameter" (Mail, Sten) hvilket videre bekræfter at det er vigtigt at lederen udfordrer på at faktisk grundlag og bør hvis muligt undersøge i organisationen hvorfor et forslag kan eller ikke kan indføres og eventuelt hvilke konsekvenser dette vil have, både for at udfordre medarbejdernes ideer, men også for at sikre at risikoen er taget i betragtning og kommunikere dette på rette vis. Generelt set tyder dette på, at ledere i praksis allerede udfordrer medarbejdernes forslag i en vis grad, men mere faktisk baseret og ofte også er åbne overfor medarbejderes forslag, hvor lederen stadig bestemmer, men at medarbejdernes forslag også undersøges hvorfor ideen bag dette allerede praktiseres.

### Involver alle i strategi

At involvere alle i strategi, er ideen om, at strategien ikke kun sættes fra toppen og ned, men at folk nedefra skal have mulighed for at påvirke hvilken retning virksomheden skal og bør tage, samtidig med, at medarbejdere lokalt, også kan inddrages i strategien på det niveau de er ansat på. Når man spørger en fabrikschef om der er mulighed for strategien, kommer tættere på kunderne og gøre strategien mindre topstyret, udtales følgende: "Jeg vil sige, at vores

koncernen er meget topstyret, og jeg tror ikke på, at vi kan lægge de ting fra sig. Strategien bestemmes af den allerøverste ledelse. Så kommer det taktiske Hvordan opnår vi så den strategi?" (Interview, Torben). Udtalelsen står meget i kontrast til Beyond Budgeting og indikerer at det ville være svært for topledelsen af lægge det ansvar fra sig. Der udtales dog: "jeg har kun været ansat i store koncerner eller en stor koncern. Så jeg kan kun sige om det i store koncerner der styres sådan noget fra toppen af. Jeg tror du skal ud i mindre enheder for at kunne sige, så har man mere en mulig for at få indflydelse. Vi kan sagtens komme med nogle oplæg om nogle investeringer der gør at nu får vi lige retter kurs med dem der bestemmer" (Interview, Torben), fabrikschefen lægger vægt på, at i store koncerner, bestemmes strategien fra toppen af generelt set, dog nævnes der, at medarbejdere eller ledere længere nede i hierarkiet evt. kan påvirke strategien i mindre grad, ved eks. at holde oplæg, hvilke giver en mindre mulighed for at involvere flere en blot topledelsen i strategien for virksomheden. Kigger man mere lokalt i virksomheden hvor man forsøger at sætte en strategi for det niveau medarbejderne er på, og hvordan de skal samarbejde og arbejde for at opnå deres lokale resultater i eks. afdelinger mm. udtales følgende: "Det kan man jo godt ... Måden man tænker på og skal lære at tænke på at arbejde i teams i stedet for, måske i stedet for individuel og så videre. Det er jo nogle strategier, der tit ofte kommer ovenfra, og det kan man jo kan vænne medarbejderne til, og det kan foregå i den daglige ledelse" (Interview, Sten) og udtaler endvidere: "Men altid, for mit vedkommende, jeg kan kun snakke for mig selv. Jeg kan også se lidt på de andre, men så er man jo altid interesseret i medarbejdernes mening" (Interview, Sten), hvilket indikerer, at medarbejderne ikke inddrages i den overordnet strategi, men det er en generel holdning at man gerne vil høre medarbejdernes mening og holdninger hvilket kan være en del af at inddrage medarbejderne i "strategien" på deres niveau, men at den generelle strategi som alle følger, er den som sætter dagsordenen, underordnet hvilken "strategi" der er på lokalt niveau. Økonomichefen udtaler dog: "så vil du få en virksomhed, der kører sammen ud til alle sider. Det kan man ikke styre" når der spørges ind til om. Strategien kan sættes længere nede, hvilket indikerer, at "strategien", som sættes lokalt, kan være begrænset, da det ville blive rodet, og afdelinger kunne arbejde i forskellige retninger. Derfor, samlet set bestemmes den overordnet strategi ovenfra og ned, det er som udgangspunkt ikke muligt at ændre på, men lokalt er ledere åbne overfor at høre medarbejdernes mening, men det er svært at inddrage medarbejderne i strategi, selv lokalt, da det risikeres at virksomheden arbejder i mange forskellige retninger, hvilket heller ikke er i virksomhedens interesse, hvorfor denne ide vil have svært ved at indføres i praksis.

## **Autonomi i teams**

Autonomi i teams omhandler at organisationen ofte vil blive delt op i mindre teams hvor teamledere har stor grad af autonomi for at nå deres mål, dog stilles de også til ansvar hvis beslutningerne er dårlige. Spørger man en økonomichef om det ville være muligt, at teamlederne skal kunne træffe mange beslutninger uden godkendelse ovenfra, dog hvor de holdes ansvarlige, svares: ”Team ledere skal kende deres rolle/ansvar og vide hvor de kan træffe beslutninger uden at involvere næste lederniveau, ellers vil organisationen drukne i mangel på beslutningskraft hvis alt skal gennem et filter” (Mail, Sten), hvilket giver en indikation på, at det ikke er muligt at teamledere skal kunne træffe samtlige beslutninger som er relevant for deres team og afdeling, men at teamledere i høj grad skal kunne træffe beslutninger på egen hånd, da en virksomhed ellers ville bruge for mange ressourcer på administration og derved få et stort tidsspild, men at teamledere skal kende deres begrænsninger på hvilket beslutninger de må tage og hvilke de ikke må tage. Dette stemmer i høj grad overens med hvad der praktiseres i virksomheden Mainfreight, hvor lederne havde stor mulighed for at træffe deres egne beslutninger og hvilke investeringer som var nødvendige, men at disse ledere også var stillet til ansvar i form af, at der var mål som skulle nås og at der ikke var nogen undskyldninger (O’Grady & Akroyd, 2015). Generelt set praktiseres denne ide allerede til en vis grad, men delen af autonomi kan variere fra virksomhed til virksomhed og der kan i visse tilfælde være juridiske begrænsninger i form af godkendelser og lignende eks. i pengeinstitutter og lign. (Retsinformation, 2016). Autonomi kan i høj grad derfor gavne en virksomhed, da administrative ressourcer begrænses og kan anvendes andre steder.

Samlet set praktiseres ideen bag at udfordre medarbejdernes forslag og ideer allerede på et faktisk niveau hvor lederen undersøger og informerer hvorfor et forslag kan eller ikke kan indføres med fokus på kommunikationen til medarbejderne. Ideen bag at inddrage alle i strategi vil dog ikke kunne praktiseres, da det ville være svært at nå til enighed samtidig med at det ville blive rodet i organisationen og at virksomheden stikker i mange forskellige retninger, hvorfor strategi skal sættes ovenfra. Autonomien i teams hvor ledere har et ansvar praktiseres allerede i høj grad, med fordel, da dette sparer virksomheder for ressourcer, dog skal teamledere kende deres begrænsninger og det ville ikke være muligt i alle virksomheder at indføre denne ide, da der også kan være begrænsninger i form af juridiske krav til godkendelser.

#### Princip 4: Ansvar for værdiskabende beslutninger

Princip 4 baserer sig på, at den enkelte medarbejder har ansvar for sit område i organisationen herunder, at organisationen er delt op i mindre teams for at beslutningerne kommer tættere på den enkelte medarbejder og derudover at teamet involveres i hvem som rekrutteres og ansættes i teamet.

#### **Netværk af mindre kundeorienteret teams**

Netværket af mindre kundeorienteret teams baseres på at virksomheden har et netværk af teams som interagerer med hinanden og skaber værdien individuelt. Teamet er derved mere autonomt og har ansvaret for deres egne resultater, spørger man en økonomichef om praksissen i at dele virksomheden op i mindre teams og at disse har ansvar for egne resultater og kunder, bekræfter økonomichefen at dette er en mulighed (Mail, Sten). Økonomichefen uddyber endvidere når der spørges om teams i hans virksomhed i dag har ansvar for egne resultater: ”Ja, inden for det område som de selv kan påvirke og som er i en rød tråd til et samlet resultat” (Mail, Sten), hvilket er en klar indikator på, at teams allerede i praksis har et ansvar i nogle virksomheder. En yderligere ide bag princippet, er at mindre kundeorienteret teams, skal mindske freeriding og øgt gruppepres til en vis grad for at sikre performance, hertil svarer økonomichefen: ”Med en god forventningsafstemning for opgavens udførelse samt en aftalt opfølgning herpå, vil der ikke være et gruppepres” (Mail, Sten), hvilket indikerer, at hvis man ønsker at gruppepres ikke skal være en del af kulturen, har forventningsafstemning og opfølgning en afgørende betydning. Svaret fra økonomichefen tyder på en vis skepsis overfor om gruppepres vil give mere performance, da det muligvis kan give en dårlig arbejdskultur. Derved kan ideen bag de kundeorienteret teams i praksis godt lade sig gøre, og det praktiseres allerede at teams har ansvaret for egne resultater, men der tyder på en vis skepsis overfor ideen bag gruppepres, hvilket kan resultere i en dårlig arbejdskultur og derved nok også indirekte påvirke performance i en negativ retning.

#### **Baser rekruttering på om det passer med teamet**

Hvis et team er meget autonomt, både lederen men også medarbejderne er det vigtigt at finde personer som passer ind i teamet da der skal foregå en stor mængde samarbejde. Spørger man en økonomichef om der kigges på om en person passer ind i teamet ved ansættelse svares følgende: ”Hvis du kigger på timelønnede, så er det jo meget, om man kan udfylde den plads man nu skal ind at kigge på og har de kompetencer, der skal til. Selvfølgelig kræver det også



den personlighed den er der. Men man kigger også meget på, har du den kompetence, der skal til? Fordi der har du måske også hvis nu at der kommer en ind, som ikke passer ind i det team overhovedet, men faktisk godt kan passe ind her, så har du mange flere pladser. Måske kunne den medarbejder hvis det er en, der har nogle virkelig gode kompetencer, men ikke som en personligt passer, ind i et eller andet, men så kan de kompetencer måske udnyttes et andet sted” (Interview, Sten). Udtalelsen indikerer at der er forskel på hvilke medarbejdere som ansættes, ved timelønnede medarbejdere kigges der meget på kompetencer og kigger på om medarbejderen kan udføre jobbet, men udtalelsen lægger også vægt på, at personligheden til en vis grad skal passe, og hvis den enkelte slet ikke passer ind, kunne den medarbejder passe ind et andet sted, samlet set peger udtalelsen i en retning af, at kompetencer vægter højere end personlighed når det gælder timelønnede medarbejdere. Der udtales endvidere: ”men hvis du kigger på funktionærer, så er der selvfølgelig kompetencer. Men du kigger i høj grad også på personlighed” (Interview, Sten) hvilket indikerer, at personlighed har meget større betydning ved funktionæransatte, hvorfor det varierer meget. Økonomichefen fortsætter: ”jeg har selv ansat en sidste efterår, og der var det afgørende. Jeg har faktisk taget den medarbejder med, som skulle arbejde sammen med den enkelte person” (Interview, Sten) udtalelsen bekræfter at det er af afgørende betydning at i nogle tilfælde, at personen passer ind, og har haft medarbejdere med, for at sikre at personligheden passer ind i teamet. Sidst udtaler økonomichefen: ”Dens input, om det her var om de troede der passer ind i teamet, om vi havde samme vilkår. Så der betyder personligheden i den grad... Man må gå ud fra at når man søger jobbet, så har de kompetencen, men det skiller man også fra, indtil den sidste samtale. Og når de først kommer så langt som de sidste to tre fire stykker, så er det simpelthen om den person, man føler den person, personlighed og kemi kan passe ind i det team” (Interview, Sten). Udtalelsen lægger stor vægt på, at ved funktionær ansatte har mange der søger kompetencerne, men at fravælge ansøgere foregår over flere omgange, og til sidst vægter personligheden og kemien meget, om personen passer ind i teamet, hvorfor dette kan have en afgørende betydning. Samlet betyder dette, at der ikke altid kan baseres på om personer passer ind i teamet, da det kommer an på funktion, men at funktionæransatte vægter det i høj grad, om personerne passer ind i teamet og at dette kan have afgørende betydning for en ansættelse, hvorfor ideen bag dette princip ikke kan bruges universalt, men at det i nogle tilfælde allerede anvendes i praksis.

Samlet for princippet betyder dette, at netværk at mindre teams godt kan fungere i praksis, men der er en vis skepsis overfor ideen bag gruppepres hvorfor hele ideen bag dette ikke vil anvendes i praksis. Ansættelse på baggrund at personlighed og om personen passer ind i teamet,

praktiseres allerede i høj grad, men det afhænger også om hvilken form for ansættelse det anvendes, da denne ide praktiseres mere ved funktionæransatte end ved eks. timelønnede, hvorfor princippet ikke kan indføres universalt og afhænger af den enkelte situation.

#### Princip 5: Ansvar for kunderne

Ideen bag dette princip, er at mange mindre teams kan videns dele med hinanden på tværs af hele organisationen, uden nødvendigvis at skulle gennem deres leder, hvorfor kommunikationen baseres på en netværksstruktur. Ledelsen skal derfor også gøre det muligt at reagere på kundernes behov og muliggøre vidensdeling for at denne struktur er mulig.

#### **Teams reagerer på kundebehov**

Ideen bag at teams kan reagere på kundebehov, er at de er meget autonome og derved til en stor grad fri til at gøre hvad der er behov for. Spørger man en økonomichef fra Danish Crown, om dette kan fungere i praksis svares: ”Jamen det er jo et samarbejde. Altså der er ikke noget der er sort og hvidt på den måde. Fordi, hvis vi siger, at salg kommer og siger nu, vil vi gerne have nogle pøler, der er to meter lange, men at vi ikke kan lave dem, så hjælper det jo ikke noget ... Hvis vi kun kan kun kan lave nogle, der er nogle 120 cm lange, så hjælper ikke noget” (Interview, Sten) hvilket indikerer, at der er et stort samarbejde i at reagere på kundens behov, og mest vigtigt, hvad rent faktisk er muligt at reagere på. Når der spørges videre: ”Lad os så, sige at det i praksis godt kunne lade sig gøre, bestemmes det så i en eller anden grad, siger I her i huset siger, at det kan godt lade sig gøre, også skal det så op på højere niveau for at godkendes for eksempel koncernniveau?” svarer økonomichefen: ”Så kommer det fra salg, de vil sælge de produkter, og hvis vi ellers kan få emballage og hvad der ellers måtte være til det, og mængden er stor nok og vi kan lave det, jamen så er det salg der bestemmer at du faktisk kan køre det her igennem” (Interview, Sten). Dette giver en ret klar indikation af, at det er salgsteamet som reagerer på kundernes behov, hvilket er meget naturligt, men salgsteamet skal ikke gennem en længere proces for at få godkendt at sætte et nyt produkt i produktion hvis mængden som skal produceres, ellers er stor nok, hvilket giver salgsteamet en god mulighed for at reagere på kundens behov indenfor de begrænsninger som produktionen nu sætter, hvilket er naturligt. Økonomichefen udtaler også, at der er ret godt forventningsafstemt med salgsafdelingen hvad produktionen kan udføre i praksis (Interview, Sten), hvorfor salgsafdelingen også godt ved, til en vis grad, hvilke kundebehov som kan reageres på, og hvilket må afvises, ikke grundet ledelsesmæssigt begrænsninger, men begrænsningen på produktionen, og når teams kan reagere rimelig frit, kan ledelsen naturligvis også stille

spørgsmålstegn, hvis det går dårligt. Mainfreight casen var denne praksis også en stor del af virksomheden, hvor operation managers kunne tage deres egne beslutninger, hvis det eks. forventes at der blev travlt, kunne disse ledere reagere og købe den rette kapacitet ind uden at gå gennem ledere højere oppe, indenfor en naturlig begrænsning, derudover var forskellige teams, ansvarlige for deres salg og kunne derved også holdes ansvarlige for deres arbejde, hvilket fungerede godt i praksis (O'Grady & Akroyd, 2015).

Samlet set betyder dette at det i praksis godt kan lade sig gøre at teams til en vis grad er autonome hvor de kan tage deres egne beslutninger udenom den højere ledelse, hvilket fungerer. Teams har ofte også en god ide om hvilke begrænsninger de andre teams har, hvorfor der ikke loves noget til kunderne som måske ikke kan holdes. Dog vil der altid være grænser for hvilke behov som kan reageres på, da ledelsen ofte sætter grænser på hvor meget der skal bestilles mm. før noget sættes i produktion.

### **Opfordre teams til vidensdeling på tværs af organisationen**

Hvis en organisation skal baseres på teams som kommunikerer med hinanden til en vis grad, uden af ledelsen skal involveres i alt, så skal der være en form for netværksstruktur hvor alle kan kommunikere med alle, indenfor en vis grænse og vigtig viden bør baseres på online platforme (Hope & Fraser, 2003). Spørger man en økonomichef om det i praksis kan lade sig gøre, at medarbejdere kan interagere på tværs af organisationen: ”Det foregår jo hele tiden. Herude der har vi krydderpakkeriet, de får hele tiden ordrer, og hvis der kommer noget specielt, de snakker jo så sammen med den afdeling hvor de skal levere det til. Og det samme med emballage og det sammen med udlevering, snakker de sammen med pakkeriet, det foregår på kryds og tværs” (Interview, Sten). Denne udtalelse giver en klar indikation om, at medarbejdere på tværs af afdelinger snakker sammen for at koordinere mm. uden af skulle gennem en leder. En fabrikschef udtaler dertil: ”De vil gå i stå hvis det skal igennem en leder hele tiden. Det ville være et kæmpe filter” (Interview, Torben) hvilket også giver en klar indikation om, at det ville være en meget stor hindring hvis medarbejderne skulle gennem deres leder hver gang der skulle koordineres, hvorfor denne ide allerede udføres i praksis i høj grad. Udfordringen kan dog opstå, hvis medarbejdere glemmer at involvere deres leder ved vigtige ting, men her udtaler fabrikschefen: ”Jeg tror nok de enkelte medarbejdere de har fornemmelsen af hvornår, skal jeg lige involvere min mester eller afdelingsleder? Og hvornår kan jeg selv lige dribble den her? og Jo flere ting vi selv kan dribble med, jo bedre er det faktisk, fordi de finder hurtigt ud af at nå den her skulle jeg nok lige have taget med en leder og det ved de så til næste gang” (Interview, Torben). Udtalelsen giver en god indikation på, at mange medarbejdere ved hvad lederen skal

involveres i, og hvad de selv kan, og at de lærer med tiden, hvad de fremadrettet bør involvere deres leder i. Dette er altså noget der ligesom trend-analyse relaterer sig til metoder og værktøjer allerede i brug ved Danish Crown hvilket burde kunne gøre en indførelse mere gnidningsfri. En Beyond Budgeting tilgang ville også frigøre ressourcer fra tidskrævende forklaringsprocesser.

#### Princip 6: Transparenthed

Ofte har virksomheder en procedure om at holde tæt med information, hvor information kun skal tilgås af ledere og højere oppe, for at sikre, at information ikke slipper ud, mens beyond budgeting princippet mere fokuserer på at betroe medarbejdere med information for at arbejde mere effektivt og i den rigtige retning.

#### **Hurtig og åben information**

Hurtig og åben information baseres på at informationen skal kunne deles med samtlige relevante medarbejdere på samme tid, gennem eks. IT-systemer, når man spørger økonomichefen indtil om dette praktiseres svares følgende: ”Jamen, det er der jo allerede. Det er der jo allerede ansat nogen der gør i forhold til, der er noget information på intranettet. Nogle forskellige ting. Og der er også, som du selv siger der er IT medarbejdere, der sørger for at holde systemet opdateret, så som det sker for alle medarbejdere på en gang, eller i et eller andet fast flow” (Interview, Sten). Udtalelsen udtrykker klart at virksomheden allerede har et fungerende IT-system som anvendes til at dele information med medarbejdere, og der er afsat økonomi af til IT-medarbejdere som vedligeholder systemet. Økonomichefen bekræfter videre, at et IT-system som anvendes til at dele information med medarbejdere og holde dem opdateret er almindelig praksis og udføres generelt set i mange virksomheder (Interview, Sten). Ideen bag systemet er meget relaterbart til virksomheden Mainfreight, som aldrig har budgetteret traditionelt set, her satte virksomheden det som en vigtig del af driften, at åben og gennemsigtig information om bl.a. performance blev delt ugentligt for at holde medarbejderne opdateret på driften, hvilket hjalp med at holde medarbejdernes indsats oppe (O’Grady & Akroyd, 2015).

Samlet set er der derfor ikke meget ny praksis under denne ide om et intranet for medarbejdere hvor information deles, da det fremgår klart af interviewpersonerne af det er almindelig praksis i mange virksomheder, samtidig med at en relaterbar case oplever samme praksis om informationsdeling, hvorfor ideen om inddragelsen af et IT-system ikke nødvendigvis er lige

så relevant som da Hope & Fraser udgav bogen i 2003, hvilket tages op i diskussionen.

### **Etiske standarder for informationsflow**

Når en virksomhed kommunikerer med medarbejdere, både i al almindelighed, men også gennem et IT-system, er det vigtigt at der er visse standarder for dette, herunder at man kommunikerer så sandfærdigt som muligt og ikke lægger skjul på eventuelle dårlige nyheder. Når man spørger en økonomichef følgende: ”Er man mere tilbageholdende med de dårlige nyheder for eksempel, eller holder kortene lidt tættere på hånden, når der der kommer det? Eller man meget åben med information, både med gode og dårlige nyheder” svares: ”Jamen man er nok lige dårlig, eller lige gode til begge dele” (Interview, Sten) hvilket indikerer, at man har muligheden for at dele informationerne gennem systemet, men at systemet ikke altid anvendes i den grad som det burde, hvilket kan være en udfordring med ikke at være tilbageholden med information overfor medarbejderne. Økonomichefen fortsætter: ”Det er ikke altid gode... Dårlige nyheder, de kom ud i et vist omfang, det gør de altid. Det skal de jo også, det kommer an på, hvad det er, skal vi ikke sige det sådan? Det kommer meget, meget an på, hvad er” (Interview, Sten) hvilket indikerer at man som virksomhed ofte er meget tilbageholden med hvad man oplyser medarbejderne om hvor økonomichefen uddyber at der er forskellige grunde til: ”Man ved jo selv, at hvis man blev bombarderet med det samme, den ene gang efter den anden, så gider du ikke høre på, at det er en nyhed?” (Interview, Sten) hvilket indikerer at medarbejdere ofte ikke vil læse på deres intranet for ofte, da nyheder kan ende med ikke at blive nyheder, mens den anden grund udtales som følgende: ”der er noget der hedder forretningshemmeligheder osv., Så det kommer jo ikke ud til det alle. Men hvis vi har haft nogle reklamationer, noget med et produkt, jamen det bliver jo fortalt hvis det er... Det er ikke nogen hemmeligheder, fordi hvis det var en hemmelighed, hvordan skal vi så nogensinde blive bedre?” (Interview, Sten). Udtalelsen lægger vægt på at der er ting som er hemmelige og som kun deles med relevante medarbejdere mens at udfordringer med produkter deles med alle, således de kan forbedre sig, hvilket stemmer overens med ideen bag princippet, nemlig at medarbejdere skal være mere effektive gennem den information de får. Dog kan der være udfordringer, da ”forretningshemmeligheder” kan dække over et meget bredt spektrum, hvor nogle virksomheder vil kategorisere det forskelligt, hvorfor man måske kan ende med at tilbageholde information som var nødvendig for medarbejdere, men af frygt for at informationen slipper ud, holder virksomheden tæt, hvilket kan resultere i lavere effektivitet, men at virksomheden naturligvis risikofafdækker.

Generelt set betyder dette, at virksomheder forsøger at spille med åbne kort, omkring relevante

ting som produktfejl mm. men holder tæt med ting som kan være skadelige for virksomheden, hvilket er lidt i modsætning til princippet om åbenhed om information og at betro sine medarbejdere, især da forretningshemmeligheder dækker over et bredt spektrum, som ikke nødvendigvis altid er kategoriseret som det samme i forskellige virksomheder, hvorfor det kan variere fra virksomhed til virksomhed.

Samlet set betyder dette, at princippet allerede anvendes i praksis i mange virksomheder i form af IT-systemer med formål at dele information med medarbejdere og at have en vis åben information. Dog er virksomheder tilbageholdende med hvilken information medarbejdere får, og at forretningshemmeligheder kan dække over et bredt spektrum, hvorfor det kan være lidt i kontrast til Beyond Budgeting teorien om at betro medarbejdere med information, dog er det ikke nødvendigvis sikkert at forretningshemmeligheder er vigtige for alle medarbejdere, men at det kan være relevant for nogle medarbejdere.

Samlet set indikerer analysen af de 6 styringsprincipper, at i princip 1 vil der være mulighed for at indføre målsætning uafhængigt af performance evaluering da der ikke er nødvendigt at have performance evaluering for målsætning. Målsætning til eksternt benchmark bliver der allerede i praksis anvendt nogle former for benchmark, dog ikke noget den enkelte fabrik kan påvirke. Målsætning relativt til jævnbyrdige har kan være besværligt at indføre, da medarbejdere og afdelinger kan have specialiserede opgaver som ikke kan sammenlignes, hvorfor indførelsen af hele princippet kan give udfordringer.

I princip 2 kigges der på belønning på relativ succes af teams, dette skaber udfordringer da mange afdelinger og medarbejdere er specialiseret hvorfor disse ikke kan relateres. Belønning på multilevel performance tyder på at virksomheden allerede, til en vis grad, anvender ordninger som inddrager medarbejdere på forskellige niveauer, mens belønning på relativ succes af virksomheden leder allerede i samme ombæring, opleves at praktiseres til en vis grad, men der skal være varsomhed for hvad der måles på.

I princip 3 med strategi til forretningsenhederne kan skabe udfordringer da det kan give en virksomhed som stikker i forskellige retninger og tab af kontrol. Fokus på værdiskabelse oplever blandede effekter, da der hurtigt kan ændres i den menneskelige kapacitet, men ikke i maskinkapaciteten og dette er lange processer.

I princip 4 opleves udfordringer med ressourceallokering baseret på KPI parametre, da lovgivning kan ændre sig løbende og ikke alle investeringer nødvendigvis giver afkast, trods dens nødvendighed. Dog vil et internt marked have gode muligheder, da case virksomheden

allerede anvender en form for puljesystem. Små projekter kan allerede nu godkendes uden længere proces, hvorfor dette princip har gode muligheder, dog uden KPI-parametre. I princip 5 med tilpassede løsninger synes dette ikke at være en udfordring for fabrikken mens styring af kortsigtet kapacitet i realtid allerede praktiseres, hvorfor hele princip 5 allerede praktiseres.

I princip 6 omkring trend analyse og tilbagekig synes dette ikke at have udfordringer, da dette allerede i en grad praktiseres. Kigges der på forecast og KPI er dette en ting som allerede i høj grad praktiseres, hvorfor hele princippet let vil kunne indføres, dog kan forecast ikke have 100% præcision.

I de 6 ledelsesprincipper indikerer analysen i princip 1, at styring på principper og grænser godt kan lade sig gøre, men store og hurtige skift kan skabe forvirring. Ideen omkring fravær af kontrol i lederskabet er blandet, det kan i praksis godt lade sig gøre, men kan i visse situationer skabe uhensigtsmæssigt konsekvenser, eks. stigning i udgifter, hvorfor det ikke uniformt kan indføres.

I princip 2 anvendes en form for relativ performance allerede hvor de sammenligner sig med andre afdelinger mm. mens en anden virksomhed har oplevet fald i omkostningerne ved eks. benchmark og sammenligning derigennem. Udfordring af ambitioner er blandet efter hvilken position, nogle medarbejdere kan ikke ændres grundet deres position, mens andre kan, erfaringer viser at medarbejdere som inddrages mere, bliver mere aktiv i virksomheden. Balancen mellem konkurrence og samarbejde er svær da nogle kan være afhængige af hinanden mens teambonusser kan øge samarbejdet, hvorfor hele princippet ikke nødvendigvis kan indføres.

I princip 3 udfordres antagelser og risiko allerede i praksis i case virksomheden, mens at involvere alle i strategi møder modstand, da dette vil skabe en virksomhed der kan stikke i mange retninger og blive rodet. Autonomi i teams praktiseres allerede i en vis grad, og teamledere kender deres ansvar og hvad de må. Samlet set kan hele princippet ikke indføres grundet modstand mod alle involveres i strategi mens de to andre punkter godt kan praktiseres. I princip 4 vil et netværk af mindre teams godt kunne praktiseres, men der er skepsis overfor ideen om gruppepres. Rekruttering baseres allerede på hvordan folk passer ind i et team i praksis, hvorfor princippet godt kan indføres, men i modificeret grad.

I princip 5 kan teams som reagerer på kundebehov godt praktiseres og praktiseres allerede i en vis grad, men teams vil altid have visse begrænsninger sat fra ledelsen. Vidensdeling på tværs af organisationen sker allerede i praksis, også digitalt, hvorfor princippet allerede i en vis grad

praktiseres.

I princip 6 om hurtig og åben information anvender virksomheden allerede IT-systemet, og der kan diskuteres om denne ide stadig er relevant, da de fleste virksomheder gør dette. Dårlige nyheder deles allerede til en vis grad, men nogle ting er forretningshemmeligheder, og derfor kan ikke al information deles.

## Diskussion

### Virksomhedsstørrelse

Gennem analysen af Danish Crowns kapabilitet med Beyond Budgeting blev der fundet flere udfordringer med hensyn til de forskellige principper i Beyond Budgeting teori og Danish Crowns specifikationer. En af disse problematikker, eller udfordringer, kommer i Danish Crowns størrelse. Som skrevet i virksomhedsbeskrivelsen er Danish Crown en international organisation med tilstedeværelse i over 130 lande (Danish Crown, 2023). Dette kan være et problem for en virksomhed der vil implementere Beyond Budgeting.

En af de første udfordringer der vil blive mødt i implementeringen, er problematikken med at få alle relevante agenter i koncernen ombord med beslutningen. Specielt i store koncerner der fungerer internationalt, er der rig mulighed for at værdier ikke stemmer overens med koncernens topledelse og de forskellige ledere og medarbejdere spredt ud over koncernens afdelinger (Pardo del Val & Martínez Fuentes, 2003). I litteratur reviewet "resistance to change: a literature review and empirical study" blev det fundet at den største kilde til modstand over organisatoriske ændringer kommer fra "deep-rooted values". Dette betyder at jo mindre uniforme værdierne i en organisation er, vil chancen for at Beyond Budgeting værdierne vil have konflikt med værdisæt fra flere afdelinger. Denne modstand blev specielt større når ændringerne skete på et fundamentalt niveau i organisationen, hvilket en ændring til Beyond Budgeting må siges at værre (Pardo del Val & Martínez Fuentes, 2003). Chancen for at disse forskellige nationale værdier kan problematisere implementeringen af Beyond Budgeting understreges i casen "Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice". I denne case bliver det fundet at implementeringen kan finde modstand i diverse lande baseret på dominerende ideologier og værdier. Her bliver specielt Danmark, som Danish Crown har hovedsæde i, udpeget som et land med ideologiske forskelle der kan skabe konflikter med Beyond Budgeting implementeringen. Disse pointer kan være



problematiske for en større multinational koncern der forsøger sig med implementering af Beyond Budgeting. Dermed ikke sagt at dette er en umulighed at indføre, blot at dette kunne blive problematisk hvis medarbejdere og ledere der skal arbejde under det nye system ikke bliver håndteret ordentligt med kommunikation og hjælp til at adaptere til dette nye system.

For at sikre dette er muligt kræver det selvfølgelig at de nødvendige ressourcer bliver øremærket til implementeringen. Her kan det argumenteres at et sundt økonomisk grundlag er, om end ikke nødvendigt, så stærkt tilrådet. I casen "Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice" bliver det påpeget at firmaet der går under betegnelsen "Oilco" har mulighed for en gradvis implementering med tid til at sikre at organisationens medlemmer kan vokse med organisationen selv, netop grundet deres sunde økonomiske grundlag. Oilco havde mulighed for at beholde det traditionelle budget indtil implementeringen af Beyond Budgeting og dets værktøjer var færdig og medarbejderne var klar til at flytte over til det nye system. Vigtigheden af muligheden for at kunne lave en smidig overgang til Beyond Budgeting er også set i casen "From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas". Her ses de to firmaer "A" og "B" hvor firmaet der tager en radikal og hurtig tilgang til implementeringen for Beyond Budgeting møder større modstand fra både medarbejdere og ledelse i firmaet samtidigt med at der skulle mere kulturel forandring i de påvirkede afdelinger. Til gengæld så virksomheden med en mere tålmodig tilgang ikke de samme problemer. Danish Crown og lignende firmaer er altså firmaer der bør lave en langsom indførelse af Beyond Budgeting til gengæld for at benytte flere ressourcer over en længere periode og kræver derfor en sund økonomi. For Danish Crown er dette allerede plausibelt da de netop har en sund økonomi med over 2 milliarder i overskud i både 2021/22 og 2022/23 (Danish Crown, 2022). Baseret på nødvendigt ressourcetræk og muligheden for at opfylde dette står Danish Crown altså stærkt i forhold til muligheden for at klare en implementering med relativt færre problemer.

### Specialiseret produktion

Analysen af Danish Crown viste også endnu et aspekt der krævede overvejelse med hensyn til implementeringen af Beyond Budgeting. I interviewene med Danish Crown blev der i flere henseende pointeret at opfyldelsen af Beyond Budgeting principperne blev kompliceret af en meget specialiseret produktion i Danish Crown. Her blev der påpeget at både maskiner og medarbejdere havde meget specialiserede opgaver der gjorde det svært at lave hurtige ændringer. Specifikt giver det problemer for virksomhedens styringsprincip 5's underpunkt

angående styring af kortsigtet kapacitet. Første problematik opstår i at kunne styre den direkte kortsigtede kapacitet i medarbejdere. Her påpeger økonomichefen i fabrikken at: ”Ja, men tit ofte Så de pladser man har besat rundt omkring de forskellige produktionslinjer, de er meget specialiseret, så du kan ikke bare sådan lige flyttet fra det ene til det andet” (Interview, Sten). Det betyder at Danish Crown ikke kan tage forskellige produktionsarbejdere og hurtigt integrere dem i andre dele af produktionslinjen. Den enkelte medarbejder har brug for intim viden om både processen og maskinen denne skal operere for at kunne udføre arbejdet. Dette giver selvfølgelig udfordringer i kapacitetsstyrelsen sammenlignet med en mere uniform produktion. Selvom der er ledig kapacitet i produktionslinjen og manglende kapacitet et andet sted i produktionen kan det ikke fungere at flytte kapaciteten. Da det meste af den krævede kapacitet er specialviden, er det også svære at få medarbejdere trænet i flere positioner så de kan flyttes. Dette kræver både ressourcer til at træne medarbejderne i to speciale-positioner og til at betale højere lønninger til de mere kvalificerede medarbejdere.

Det kan altså argumenteres at Beyond Budgeting teorien mangler overvejelser om hvorvidt firmaer har en størrelse, økonomisk stabilitet og fleksibel kortsigtet kapacitet til om hvorvidt de bør implementere Beyond Budgeting og hvordan implementeringen skal foregå.

### KPI-parametre til at operere

Ved princip 4 med KPI-parametre til at operere fandt analysen at virksomheder og organisationer lægger meget vægt på hvad som er nødvendigt at investere i for at overholde deres drift og derved deres leveringer, men også for at overholde eventuelle lovkrav, både udviklingen i regler, men også nuværende regler om vedligehold hvilket kan skabe udfordringer ved teorien om at anvende KPI'er til at basere sine investeringer på. Teorien lægger vægt på, at der skal anvendes KPI'er til at basere sine investeringer på, hvilket kan være mange forskellige ting, alt efter virksomhed, dette specificerer teorien ikke. Det kan dog diskuteres i hvor stort omfang ideen om at anvende KPI'er til at basere sine investeringer på, da KPI'er er meget definitive. Ideen bag disse KPI-begrænsninger er, at disse skulle begrænse de meget autonome ledere i at investere i ting som ikke overholder et universalt krav fra ledelsen om eks. afkast. Udfordringerne kan dog opstå ved at man ofte kan ende i en situation hvor man skal udskifte eks. en maskine grundet den pludseligt går i stykker, hvilket derfor vil gå mod den grundlæggende ide om investering på baggrund af KPI'er, da denne investering ikke nødvendigvis ville opfylde eks. kravene om et bestemt afkast. Der kan også ske mange udviklinger i verdenen omkring virksomheden som tvinger dem til at investere i nyt, trods at

investeringen ikke vil opfylde KPI'er, eks. hvis lovgivningen ændrer sig på et bestemt område, hvilket ikke giver virksomheden noget andet valg end at udskifte eller udbygge det nuværende. Som nævnet i analysen påpeger Danish Crown at lovkrav flere gange har påvirket hvad som skulle investeres trods dette ikke nødvendigvis har opfyldt investeringsstrategien. Teorien åbner dog mulighed for at lederne gerne må være fleksible i hvordan der allokeres ressourcer, hvilket åbner et lille hul for tvungne investeringer, men der kan argumenteres for, at hvis KPI'erne skal "brydes" ofte, så vil det ikke give mening at anvende dem i første omgang. Anvendes KPI'er til at denne grundlaget for hvilke investeringer som er bedst, kan det også ende med, at nogle investeringer, som giver stor indirekte værdi for virksomheden, aldrig vil blive praktiseret, da nogle andre investeringer performer bedre på bestemte KPI'er. Samlet set kan der derfor argumenteres for, at denne del af princip 4 ikke skal anvendes, da det i praksis kan ende med at give udfordringer for en virksomhed, frem for at give en rettesnor om hvad der må investeres i. Det kan også give udfordringer med investeringer som giver stor indirekte værdi. KPI'er kan dog anvendes ved udvalgte projekter og kan give et billede af en bestemt investering, men det skal aldrig være et krav og kan ikke anvendes universalt i en virksomhed i praksis.

### Balance mellem konkurrence og samarbejde samt gruppepres.

I teorien henvises der til at ledelsen skal forsøge at finde en balance mellem samarbejde og konkurrence, således at der er et tilpas konkurrencemiljø samtidig med at medarbejdere stadig samarbejder mod det samme mål. Ideen bag, at der skal være et konkurrencemiljø, for at gøre processerne mere effektive og få medarbejderne til at arbejde hurtigere, er ikke noget nyt, men det kan diskuteres, om det kan balanceres med samarbejde. I en mail fra Danish Crown svares der tydeligt, at konkurrencen vil dominere når der spørges ind til om hvilken som vil blive mest tydelige i et arbejdsmæssigt miljø (Mail, Sten). Der svares endvidere at bonusser vil øge konkurrencen og at det kan skabe en ubalance overfor samarbejdet hvorfor disse kan være svære at indføre, hvis man ønsker et samarbejdende miljø (Mail, Sten). Standpunktet vil ofte nok derfor være hvilken virksomhed man ønsker og i hvilket branche virksomheden er, alt efter om der er behov for samarbejde eller et konkurrencemiljø, da det meget sandsynligt vil være konkurrencen som tager over, især i et bonuspræget miljø. Studier viser bl.a. at hvis medarbejdere er i et konkurrencepræget miljø, vil der være lavere tendens til hjælp, mens hvis de er i et ikke-konkurrencepræget miljø, vil der være større tendens til hjælp (Drago & Turnbull, 2002). Det er derfor to modsætninger, og der kan argumenteres for, at disse to ikke kan balanceres ligeligt. Derfor kan der lægges op til, at afsnittet i teorien om, at man skal

balancere konkurrencen og samarbejdet, i praksis ikke er muligt og man derfor skal vælge hvilket miljø man ønsker og hvad der vil gavne virksomheden på den lange bane. Er man i et samarbejdende miljø kan næste udfordring opstå fra teorien, nemlig gruppepres. Teorien lægger meget vægt på, at hvis man deler medarbejdere op i et netværk af små teams, vil der opstå en form for gruppepres, da medarbejderne pludselig kan monitorere hinanden og have en generel ide om hvad de andre laver. Når medarbejderne endvidere er i små teams, er de derfor meget afhængige af hinanden hvorfor de vil presse hinanden til at yde deres bedste, og derfor er ideen bag teorien, at freerider problematikken vil forsvinde. Studier viser dog at der kan være evidens for at produktiviteten stiger hvis personerne monitoreres hvorfor gruppepres kan give en produktivitetsstigning (Georganas, et al., 2015), men det derimod kan give et andet arbejdsmiljø end hvad en virksomhed ønsker. Højt gruppepres kan tendere til at give et mere stressfuldt arbejdsmiljø, hvorfor nogle medarbejdere måske vil falde fra på den lange bane. Man skal derudover også være opmærksom på, at andet teori påpeger at gruppepres kan udvikle sig til quota restrictions, hvor medarbejdere presser kollegaer til at have en middel til lav effektivitet for at sikre lave målsætninger (Roy, 1952). Samlet set kan der derfor være tvivl om det at teorien forslår at balancere konkurrence og samarbejde, da dette i praksis ikke er muligt. Én altid vil dominere, hvorfor man som virksomhed må vælge hvilken og vælger man et samarbejdende miljø i mindre teams, vil gruppepres kunne øge produktiviteten, men man bør dog også være opmærksom på tvislen, da dette kunne resultere i et stressfuldt arbejdsmiljø og at gruppepres, trods stigende produktivitet, i værste tilfælde kan have den modsatte effekt ifølge andet teori.

### Internt marked for ressourcer

Når der tales om et internt marked for ressourcer lægger teorien op til, at der laves et puljesystem, hvor afdelinger eller lignende kan ansøge med deres ideer til nye investeringer, og den bedste ide udvælges derfra, hvilket grundlæggende er logisk. Det kan dog diskuteres om dette kan skabe udfordringer i form af, at gode ideer kan gå tabt, fordi der findes ideer eller investeringer som ligger højere end disse, hvilket i sidste ende kan give et tab for virksomheden, hvis den ikke er opmærksom på dette. En anden risiko der kan opstå, er at investeringerne i virksomheden kan blive meget skæve, således at nogle afdelinger bliver tilført meget store mængde ressourcer, mens andre afdelinger meget lidt, hvilket kan give udfordringer på den lange bane, hvis nogle afdelinger, eks. supporterende afdelinger halter, fordi investeringerne ikke laves, grundet investeringer i disse afdelinger ikke nødvendigvis giver det højeste afkast eller lignende. Dernæst kan det skabe en arbejdskultur hvor der kan

være splid mellem afdelinger, da nogle kan føle at andre afdelinger bliver favoriseret, mens andre kan føle, at nogle afdelinger ikke bidrager med samme mængde arbejde. Med et internt marked for ressourcer skal en virksomhed derfor være meget opmærksomme på, at bestemte afdelinger ikke får størstedelen af ressourcerne mens andre får meget lidt, kontinuerligt, da dette kan skabe udfordringer.

Det kan endvidere diskuteres om et internt marked generelt set taler imod hele de grundlæggende ideer bag Beyond Budgeting. Beyond Budgeting bygger grundlæggende gennem mange dele af principperne på, at virksomheder skal droppe budgetterne for ikke at begrænse investeringer, for således at udføre de opgaver og investeringer som er værdiskabende. Med et internt marked vil virksomheden naturligvis gøre hvad som er værdiskabende, men dette skaber dog stadig væsentlige begrænsninger, da ikke alt værdiskabende aktivitet føres ud i praksis, men derimod kun de bedste værdiskabende aktiviteter og investeringer føres ud, hvorfor, som nævnt tidligere, at nogle værdiskabende ideer vil gå tabt, hvilket kan argumenteres for taler mod den grundlæggende ide bag Beyond Budgeting, da en virksomhed med et sådant puljesystem, netop kan risikere, at gå glip af værdiskabende beslutninger.

### Hurtig og åben information

Når der i ledelsesprincippet 6 omtales hurtig og åben information, omhandler dette at teorien fra Hope & Fraser, lægger op til at der skal være et IT-system som virksomhederne kan anvende til at dele information med deres medarbejdere på, således at alle relevante medarbejdere kan få samme information på samme tid. Analyseafsnittet finder også, at dette allerede i høj grad praktiseres, både i den interviewet virksomhed, hvor de har et intranet hvor der kan deles nyheder omkring driften mm. i virksomheden. Også i nogle af de udvalgte case-virksomheder anvendes der IT-systemer til informationsdeling i virksomhederne. Et studie fra 2019 viser at 80% af medarbejdere som var ansat i en mellem eller stor virksomhed, oplyste at deres virksomhed havde en intranetportal og at 81% af medarbejderne havde anvendt denne indenfor den seneste uge (Hicks, 2019) (Igloo, 2020) Dette kan også give en indikation om, at verdenen er blevet meget mere digital end da bogen om principperne blev udgivet i 2003, da det i dag tyder på, at være mere normalen af have et intranet system, end ikke at have et. I samme undersøgelse svarer 29% af medarbejdere at de ved hvordan de deler nye ideer på deres intranet mens kun 25% vidste hvordan de fandt brochurer om virksomheden, hvilket kan være en større udfordring, nemlig hvordan det interne system anvendes i praksis. Derfor kan der samlet set komme en indikation på, at delen af princip 6, om at en virksomhed skal anvende interne IT

systemer ikke længere er tidssvarende som da bogen "How managers can break free from the annual performance trap" blev skrevet i 2003, men at princippet mere skal lægge vægt på, at en virksomhed bør vise og lære sine medarbejdere hvordan de rent faktisk anvender deres intranet, således at processerne om vidensdeling og nyheder kan effektiviseres og derved gavne virksomheden i det lange løb, hvorfor et nyt underpunkt om "IT-integration" kunne være et tilføjelsespunkt til teorien. Dette underprincip ville netop sikre at virksomheder forstår at for at kunne opfylde transparenthed og hurtig kommunikation er det nødvendigt at følge med tiden og de nye kommunikationsværktøjer der kommer frem. Dette bliver specifikt mere vigtigt i store virksomheder som Danish Crown hvor flere afdelinger simpelthen ikke har mulighed for at reagere på kundebehov direkte. Med interviewene fra Danish Crown påpegede deres fabrikschef og økonomichef at de ikke havde megen mulighed for at kunne reagere på kundebehov da deres afdeling, på trods af at de producerer kundens produkter, ikke har kontakt med kunden. Deres økonomichef beskrev salgsafdelingen som deres kunder og selv der var kommunikationen mere at salg satte en ordre og produktion skulle leve op til det. Uden ordentlige kommunikationsmuligheder og benyttelse af disse bliver produktion ude af stand til at reagere på pludselige ændringer. Som skrevet tidligere har Danish Crown også begrænsede muligheder for at kunne styre deres kortsigtede kapacitet, hvorfor den hurtige kommunikation er kritisk. Og da denne kommunikation kun kan opnås ved at medarbejdere og ledere har oplæring og forståelse for brugen af IT-systemer bliver "IT-integration" endnu vigtigere.

## Konklusion

Projektet har undersøgt hvorledes om B2B virksomheder kan indføre de 12 Beyond Budgeting principper samt hvilke udfordringer eventuelle virksomheder vil opleve ved indførelsen af disse. Gennem analysen finder projektet i de 6 styringsprincipper i princip 1 kan princippet indføres, og finder at målsætning uafhængig af performance evaluering kan indføres samt at målsætning til benchmark også kan indføres. Ved målsætning til jævnbyrdige forekommer udfordringer da opgaver kan være specialiserede, hvorfor det kan være svært at relatere og sammenligne opgaver. I princip 2 kan princippet delvist indføres, da belønning på tværs af teams ikke kan anvendes i praksis, da opgaver er specialiserede på baggrund af hvilket team man kigger på. Belønning på multi-level kan godt indføres, da virksomheden allerede har en ordning som baserer sig på medarbejdere på flere niveauer. Belønning relativt på virksomheden kan indføres, dog kan der opstå udfordringer med freeriding, da det baseres på en stor mængde medarbejdere. Princip 3 kan delvist indføres, grundet at strategi til forretningsenheder ikke kan lade sig gøre i praksis, da dette vil skabe en virksomhed, som stikker i mange retninger hvilket

kan skabe afdelinger arbejder mod forskellige mål. Fokus på værdiskabelse kan delvist indføres, alt efter hvilken virksomhed som vil praktisere dette, da det nemt og hurtigt kan ændres i menneskelig kapacitet, men i maskinkapacitet kan der ikke ændres hurtigt, da dette ofte anskaffes i klumper og kræver meget koordination. I princip 4 findes det, at dette kan indføres, da KPI-parametre til operation som et af underdelene til principperne, kan skabe udfordringer, da det i praksis kan anvendes, men kan risikere at skal afviges ofte eller kan være hindring for investering i supporterende aktiviteter. Et internt marked for ressourcer kan indføres, da virksomheden allerede i praksis anvender puljeordninger for ressourcer, men ikke et decideret marked. Afvikling af godkendelse til mindre projekter anvendes allerede i praksis hos case-virksomheden hvorfor dette kan fortsætte. Princip 5 kan indføres i praksis, da tilpassede løsninger og styr på kundeprofitabilitet kan indføres samtidig med at den kortsigtede kapacitet allerede i praksis styres i realtid. I Princip 6 findes det at princippet kan indføres, hvor anvendelse af trend-analyse kan praktiseres, da dette allerede anvendes i en vis grad, dog ikke præcis som teorien foreskriver. Samtidig med dette kan løbende forecast og KPI også indføres, da forecast allerede er en stor del af den undersøgte virksomheds praksis, dog ikke præcis som teorien påstår det skal praktiseres.

I de 6 ledelsesprincipper finder analysen i princip 1 at styring på principper og grænser kan indføres, da dette allerede til en vis grad praktiseres, samtidig med at lederskab i mindre grad kan indføres, da nogle medarbejdere og ledere vil trives i et autonomt miljø, mens andre vil opleve udfordringer med dette, hvorfor princippet delvist kan indføres. Princip 2 kan delvist indføres, da relativ performance kan anvendes i praksis, samtidig med at udfordre ambitioner også til en vis grad kan indføres, dog kan dette afhænge af hvilket arbejde som udføres, mens balancen mellem konkurrence og balance kan opleve udfordringer, da dette kan være meget svært at balancere. I Princip 3 findes det, at dette princip delvist kan indføres, da det at udfordre antagelser og risiko allerede praktiseres i den undersøgte virksomhed, mens involveringen af alle i strategi møder alvorlige udfordringer, da dette kan skabe en rodet virksomhed hvor der arbejdes mod forskellige mål. Autonomi i teams kan indføres, da det allerede tildeles, anvendes i praksis. Princip 4 kan indføres da et netværk at mindre kundeorienterede teams allerede praktiseres i form af at der allerede er teams som har ansvar for deres opgaver, dog er dette delt op, da der er et decideret kundeteam, som snakker med kunderne. Rekruttering er allerede i høj grad praktiseret i den undersøgte virksomhed, hvor der er specifikke eksempler på, at medarbejdere er ansat på baggrund af om de passede ind. Princip 5 kan indføres, da teams som reagerer på kunde behov, allerede til en vis grad praktiseres, da case-virksomheden allerede kan modtage forespørgsler fra kunder som ønsker noget specifikt til en vis grad, mens

vidensdeling på tværs af organisationen praktiseres i høj grad. I princip 6 findes det at hurtig og åben kommunikation allerede praktiseres gennem et intranet samtidig med at etikken bag informationen allerede forsøges at holdes.

Efter analysen blev der diskuteret punkter herunder virksomhedens størrelse, specialiseret produktion, KPI-parametre, balance mellem konkurrence og samarbejde samt gruppepres, det interne marked for ressourcer samt hurtig og åben information.

I virksomhedens størrelse blev der diskuteret vedrørende at virksomhedens størrelse og internationale spænding sandsynligvis ville føre til større modstand mod en implementering af Beyond Budgeting, understøttet af både artikler og cases. Derfor var det nødvendigt for Danish Crown at langsomt indføre Beyond Budgeting, hvilket også krævede et større ressourcetræk fra dem. Dog er Danish Crown finansielt sund nok til at kunne benytte sig af ressourcer til dette, som det også sås af andre cases med finansielt stærke virksomheder. Med hensyn til den specialiserede produktion så var dette også problematisk da der var problemer med hurtigt at kunne omstille sig kapacitetsmæssigt hvis nødvendigt og kunne reagere hurtigt, en af de ellers stører teoretiske fordele for firmaer der benytter Beyond Budgeting.

I KPI-parametre til at operere blev der diskuteret hvor vidt om dette kan anvendes i praksis, da der kan forekomme ændringer i eks. lovgivning eller nødvendig eller pludselig vedligehold, hvilket vil tvinge en virksomhed til at investere trods det ikke nødvendigvis opfylder KPI'er. Balancen mellem konkurrence blev diskuteret hvorledes om dette kan lade sig gøre, da undersøgelser viser, at den ene altid vil dominere mere den anden, hvilket den undersøgte virksomhed også udtaler, hvorfor det ikke kan opnås en reel balance. I samme sektion diskuteres ideen bag gruppepres, da dette kan skabe forskellige reaktioner og kan risikere at have den modsatte effekt end hvad teorien foreskriver.

Det bliver endvidere diskuteret ideen bag et internt marked, hvor de bedste ideer får investeringen, da dette kan resultere i at gode ideer ikke praktiseres, da der findes en bedre ide, hvilket grundlæggende går mod Beyond Budgeting ideen hvor der skal tages hånd om værdiskabende aktiviteter.

Med hensyn til kommunikation blev det fundet at der var nødvendighed for en opdatering på dette punkt. De sidste 20 år er der sket store spring inden for IT-systemer og kommunikationsværktøjer. For at kunne opnå den krævede kommunikation i ledelsesprincip 6 og generelt hurtig vidensdeling for at kunne reagere i tide er det nødvendigt at indføre et punkt såsom "IT-integrering" som underprincip. Dette er for at virksomheder forstår at det ikke er nok at have et gammeldags system eller medarbejdere der ikke er fuldt oplært i systemerne. I



en moderne verden, specielt for større virksomheder, er det essentielt at have effektive systemer for kommunikation.

Ud fra dette kan vi konkludere at det er muligt for B2B at indføre Beyond Budgeting baseret på Danish Crown som case. Dette er dog ikke uden udfordringer og med visse principper er det kun muligt at lave en delvis indførelse. Dette kan føre til videre problematikker, men burde kunne arbejdes med hvis virksomhedens indførelsesstrategi stemmer overens med diverse faktorer såsom størrelse, økonomisk sundhed, mm.

	Er indført	Kan indføres	Kan delvist indføres	Kan ikke indføres
<b>Styringsprincipper</b>				
<b>Princip 1: Målsætning</b>		X		
Uafhængig målsætning		X		
Målsætning til benchmark		X		
Målsætning til jævnbyrdige			X	
<b>Princip 2: Evaluering og belønning</b>			X	
Belønning relativt af teams				X
Belønning på multi-level		X		
Belønning relativt på virksomhed			X	
<b>Princip 3: Planlægning</b>			X	
Strategi til forretningsenheder				X
Fokuser på værdiskabelse			X	
<b>Princip 4: Ressourceallokering</b>		X		
KPI-parametre til at operere			X	
Internt marked for ressourcer		X		
Afvikling af godkendelse	X			
<b>Princip 5: Koordination</b>		X		
Tilpassede løsninger og kundeprofitabilitet		X		
Kortsigtet kapacitet i realtid	X			
<b>Princip 6: Kontrol og styring</b>		X		
Anvend trend-analyse		X		
Løbende forecast og KPI		X		
<b>Ledelsesprincipper</b>				
<b>Princip 1: Styring på principper, grænser og værdier</b>			X	
Principper og grænser		X		
Lederskab			X	
<b>Princip 2: Performance og relativ succes</b>			X	
Relativ performance		X		
Udfordre ambitioner			X	
Balancere konkurrence og samarbejde			X	
<b>Princip 3: Autonomi og strategi</b>			X	
Udfordre antagelser og risiko	X			
Involver alle i strategi				X
Autonomi i teams	X			

<b>Princip 4: Ansvar for værdiskabende beslutninger</b>		X		
Netværk af kundeorienteret teams		X		
Rekruttering baseret på teams	X			
<b>Princip 5: Ansvar for kunderne</b>		X		
Teams reagerer på kundebehov		X		
Vidensdeling på tværs af organisationen	X			
<b>Princip 6: Transparenthed</b>	X			
Hurtig og åben kommunikation	X			
Ethiske standarder for informations flow	X			

## Litteraturliste

Cazaoux, D. L. F. G., 1965. On The Budget. *Journal of Accounting Research*, Vol. 3(No. 2), pp. 264-265.

Sandalgaard, N. & Nikolaj Bukh, P., 2018. Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation.

Sandalgaard, N. & Nikolaj Bukh, P., 2009. Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. *Økonommistyring*, 1 Februar, pp. 1-22.

Huu Nguyen, D., Weigel, C. & R.W. Hiebl, M., 2018. Beyond Budgeting ; review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), pp. 314-337.

Beyond Budgeting Institute, 2016. *Beyond Budgeting*. [Online]  
Available at: <https://bbri.org/the-beyond-budgeting-principles/>  
[Accessed 16 Marts 2023].

Danish Crown, 2023. *Danish Crown*. [Online]  
Available at: <https://www.danishcrown.com/en-gb/about-us/who-we-are/>  
[Accessed 28 Marts 2023].

Hope, J. & Fraser, R., 2003. *Beyond Budgeting, How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Publishing Corporation.

Prabhu, S., Booth, P., Malmi, T. & Brown, D., 2009. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance*, Wiley.

Sandalgaard, N. & Bukh, P. N., 2014. Beyond Budgeting and change: a case study. *Journal of Accounting & Organizational Change, Emerald Insight*.

Horngren, C. T., 2005. *Management and Cost Accounting*. s.l.:Prentice Hall/Financial Times.

Libby, T. & Lindsay, M., 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research, Elsevier*.

Waal, A., Janssen, M. & de Ven, A., 2011. The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change, Emerald Insight*.

Nguyen, D. H., Weigel, C. & Hiebl, M., 2018. Beyond budgeting: review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change, Emerald Insight*.

Burrell, G. & Morgan, G., 1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*. London & New York: Heinemann Educational Books.

- Anderson, B., 2023. *KPU*. [Online]  
Available at: <https://kpu.pressbooks.pub/bcanders2000/chapter/critical-realism-a-framework-to-understand-organizations/>  
[Accessed 30 3 2023].
- Mahoney, J., 2016. *Researchgate*. [Online]  
Available at:  
[https://www.researchgate.net/publication/312069991\\_Critical\\_Realism\\_and\\_Qualitative\\_Research\\_An\\_introduitory\\_Overview](https://www.researchgate.net/publication/312069991_Critical_Realism_and_Qualitative_Research_An_introduitory_Overview)  
[Accessed 30 3 2023].
- Valuckas, D., 2019. Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank. *Journal of Accounting & Organizational Change, Emerald Insight*.
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K., 2013. From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research, Elsevier*.
- O’Grady, W. & Akroyd, C., 2016. The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
- Østergren, K. & Stensaker, I., 2011. Management Control without Budgets: A Field Study of ‘Beyond Budgeting’ in Practice. *European Accounting Review, Taylor & Francis*.
- Berg, T. & Madsen, D. Ø., 2020. The evolution of a management control package: a retrospective case study. *Journal of Applied Accounting Research, Emerald Insight*.
- D. K. A., 2022. *Det Kongelige Akademi*. [Online]  
Available at: <https://emneguides.kglakademi.dk/research/publicering>
- Rowley, J. & Slack, F., 2004. Conducting a Literature Review. *Management Research News, Researchgate*.
- Drago, R. & Turnbull, G., 2002. *Competition and cooperation in the workplace*. [Online]  
Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016726819190051X>
- Georganas, S., Tonin, M. & Vlassopoulos, M., 2015. *Peer pressure and productivity: The role of observing and being observed*. [Online]  
Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167268115001778>
- R., 2016. *Retsinformation*. [Online]  
Available at: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2016/1026>
- Hicks, M., 2019. *Igloo*. [Online]  
Available at: <https://resources.igloosoftware.com/blog/why-use-an-intranet/>  
[Accessed 19 May 2023].
- Igloo, 2020. *Igloo*. [Online]  
Available at: <http://igloosoftware.lookbookhq.com/resourcespage/report-igloo-digital#page=1>  
[Accessed 19 May 2023].
- Faber, S., 2023. *Interview* [Interview] 2023.
- T., 2023. *Interview* [Interview] 2023.

Faber, S., 2023. *Mail* [Interview] 2023.

Pardo del Val, M. & Martínez Fuentes, C., 2003. Resistance to change: a literature review and empirical study. *Management Decision*, 41(2), pp. 148-155.

Danish Crown, 2022. *Danish Crown årsrapport 2021/22*, s.l.: Danish Crown.

Roy, D., 1952. Quota Restriction and Goldbricking in a Machine Shop. *American Journal of Sociology*.

## Bilag

(Sten, 2023)

(Torben, 2023)

(Sten, 2023)