



**AALBORG
UNIVERSITET**

STUDENTERRAPPORT

FRA TEORI TIL PRAKSIS: EN UNDERSØGELSE AF BUDGETTERINGSMETODERS ANVENDELSE

AF

HØGNI MOHR HØGNESEN
&
LUKA RADOSAVLJEVIC

Gruppe 17

Kandidatafhandling

Cand. Merc. Økonomistyring

Aalborg University Business School

Vejleder: Lars Grubbe Dietrichson

Antal Anslag: 158.655

Titelblad

Titel: Fra Teori til Praksis: En undersøgelse af budgetteringsmetoders anvendelse

Uddannelse: Cand. Merc. Økonomistyring

Semester: 10. semester

ECTS: 30

Vejleder: Lars Grubbe Dietrichson

Projektgruppe: 17

Afleveret d. 01. juni 2023

Navn og studienummer:

Høgni Mohr Høgnesen: 20174157

Luka Radosavljevic: 20185446

Anslag: 158.655

Antal sider: 102

Aalborg University Business School
Fibigerstræde 2
9220 Aalborg
+45 99 40 82 20
business@business.aau.dk

Abstract

The budget represents one of the most central management accounting tools in any organization, therefore, it is something everyone wants to handle efficiently. However, as it has traditionally been executed, the budget has been subjected to considerable criticism over several decades. Hence, it seems peculiar that it remains the dominant way of budgeting today, especially when there are several alternative budgeting methods, each claiming to address the issues associated with the traditional budget. Through a systematic literature review of published works, this thesis aims to explore why the traditional budget still dominates in practice and what it would take for the budget alternatives to become more competitive, compared to the traditional budget. Through an analysis of the literature, it is discovered that there exists a so-called motivational problem, as well as three different exceptions, where this motivational problem is out of play, and the alternative budget methods get to enjoy the spotlight. These results add to the body of knowledge in the field of budgeting by highlighting a problem that no one else talks about, which enables future research to analyze this problem and thereby come one step closer to solving this issue discussed in the thesis.

1. INTRODUKTION	1
1.1. INDLEDNING	1
1.2. PROBLEMFELT OG PROBLEMFORMULERING	2
1.3. AFGRÆNSNING	4
1.4. PROJEKTDESIGN	5
2. GRUNDLÆGGENDE FORSTÅELSE AF BUDGETTERINGSMETODER	9
2.1. TRADITIONEL BUDGETTERING	9
2.2. BEYOND BUDGETTING	10
2.3. ZERO-BASED BUDGETTING	17
2.4. ACTIVITY-BASED BUDGETTING	21
3. VIDENSKABSTEORETISKE OVERVEJELSER OG SLR SOM METODE	29
3.1. VIDENSKABSTEORI	29
3.1.1. <i>Subjektiv vs. objektiv tilgang</i>	31
3.1.2. <i>Radikal forandring vs. regulering</i>	35
3.2. LITTERATURREVIEW SOM METODE	36
3.2.1. <i>Scoping</i>	36
3.2.2. <i>Planning</i>	37
3.2.3. <i>Identifikation</i>	40
3.2.4. <i>Screening</i>	41
3.2.5. <i>Eligibility</i>	41
3.2.6. <i>Kvalitetsvurdering</i>	41
4. BUDGETTERINGSMETODER OG DERES ANVENDELSE I PRAKSIS	43
4.1. RESULTATER AF LITTERATURREVIEWET	43
4.1.1. <i>Budgetteringstendenser i praksis</i>	51
4.1.2. <i>Budgettering uden budgetter</i>	63
4.1.3. <i>Den offentlige sektor og budgetteringsspørgsmålet</i>	70
4.2. MOTIVATIONSPROBLEM PÅ LEDELSESNIVEAU	77
4.2.1. <i>Når skiftet ikke kræver mange ressourcer</i>	81
4.2.2. <i>Eksterne aktører som forcerer skiftet</i>	83
4.2.3. <i>Når det traditionelle budget bliver til et problem for organisationen</i>	85
5. KRITISK DISKUSSION AF MOTIVATIONSPROBLEMET	87

5.1.	EN FAKTOR UD AF FLERE	87
5.2.	DET HOLISTISKE BILLEDE AF BUDGETTERINGSPRAKSIS	89
6.	KONKLUSION	91
6.1.	PERSPEKTIVERING	94
7.	LITTERATUR	97

1. Introduktion

Introduktionen har til formål at introducere læseren for problemfeltet og problemformulering, samt at beskrive afhandlingens afgrænsninger og at illustrere afhandlingens struktur.

1.1. Indledning

Operationel kontrol og styring har en central rolle i de fleste virksomheder, og budgettet har været et af de primære værktøjer, brugt til at håndtere styring og kontrol i organisationen. Økonomistyring og budgettering repræsenterer i essensen de samme fælles værdier, nemlig kombinationen af management og accounting (Horngren, 2004). Det er derfor imperativt som økonomistyringsansvarlig at have styr på virksomhedens budgetteringsmetode og sikre sig, at man benytter den optimalt. Endvidere er der generel enighed om, at budgetter og budgetmetoder ikke er perfekte og at de altid kan forbedres (Horngren, 2004). Der er dog klare tegn på et mismatch mellem teori og den praktiske omverden når der er tale om budgetter og budgetteringsprocessen generelt. Det er dette der danner udgangspunktet for denne afhandling.

Budgettet har de seneste mange år været udsat for en del kritik, blandt andet for at være en dyr proces, som optager meget tid fra ledere (Hope & Fraser, 2003a), og for at skabe incitamenter for manipulation. Ledere bliver indirekte opfordret at lyve og snyde, hvor de samtidigt bliver straffet for at være ærlige (Jensen, 2001). Dertil argumenterer Bunce et. al (1995) at erhvervmiljøet er skiftet fra at være et stabilt miljø, til at være præget af høj konkurrence og volatilitet og til et kundedrevet miljø. På baggrund af dette argumenterer Bunce et. al (1995) at den traditionelle budgetteringsmetode ikke er i stand til at følge med, da den fundamentalt set er designet til at håndtere andre markedsvilkår. I mellemtiden er det beundringsværdigt at selv med al den kritik, som de traditionelle budgetter er blevet udsat for, så viser de sig stadig at være den dominerende form for kontrol og planlægning blandt virksomheder (Hansen et al., 2003).

De sidste mange år er der fremkommet en række alternative modeller til at løse kritikpunkterne omkring det traditionelle budget. Blandt disse kan nævnes modeller som Beyond Budgeting (BB), Activity-based budgeting (ABB) og Zero-based budgeting (ZBB), og som har forsøgt at ændre på,

hvordan organisationer budgetterer, eller ligefrem at fjerne budgettet. Dog har ingen af disse formålet at overtage budgettets rolle.

Det er som nævnt interessant, at de traditionelle budgetter stadig dominerer i praksis, både fordi der gennem tiden er fremsat en del kritik, men også fordi der findes budgetteringsmetoder, såsom BB, ABB og ZBB, der teoretisk set løser disse kritikpunkter. Dette peger på et mismatch og vidensgab, da ingen omtaler denne problemstilling. Det vil derfor være afhandlingens formål at identificere og undersøge den eksisterende viden og sidenhen at syntetisere resultaterne for at afdække, hvorfor de traditionelle budgetter stadig er dominerende.

1.2. Problemfelt og problemformulering

Dette underkapitel har til formål at beskrive den undren, der ligger bag afhandlingen, og at dokumentere en relevant problemstilling som skal motivere undersøgelsen af afhandlingen. Ved at beskrive problemfeltet vil der til sidst opstå en konkret problemformulering som vil fungere som det primære spørgsmål, som skal besvares i afhandlingen.

Som påpeget indledningsvis er budgetter et af de mest anvendte værktøjer i økonomistyring, og som Horngren (2004) påpeger, er der ingen dele af økonomistyringen, som bedre repræsenterer hvordan regnskab og ledelse integreres sammen, end hvad budgetter gør. Men traditionelle budgetter har også været udsat for en lang række kritik, hvori budgettering bliver kritiseret for værende dyre og lange processer, og skabe gaming internt i virksomheden (Hope & Fraser, 2003a; Jensen, 2001). Den traditionelle budgetteringsmetode kan ikke holde til de nye markedsvilkår. Hvor der førhen har været et stabilt marked, er erhvervsmiljøet ændret sig til at være præget af høj konkurrence og volatilitet og er blevet mere kundedrevet (Bunce et al., 1995).

Som med alt andet der bliver kritiseret, så er der opstået en række teknikker og modeller med det formål, at løse budgetteringsproblematikkerne. Det interessante med dette problemfelt er, at der er evidens for, at selv med alle de nye introducerede økonomistyringsværktøjer, som bl.a. Beyond Budgeting, Activity-based budgeting og Zero-based budgeting, så er det stadigvæk det traditionelle budget som er dominerende (Hansen et al., 2003; Libby & Lindsay, 2010; Sandalgaard, 2012).

Spørgsmålet er sidenhen, hvorfor ingen af de alternative metoder kan overtage det traditionelle budget. Har de alternative budgetteringsmetoder et for snævert anvendelsesområde? Eller er der andre udfordringer som gør, at de fleste virksomheder stadig vælger at anvende det traditionelle budget? Disse spørgsmål vurderes at være relevante at besvare, idet en grundlæggende del af økonomistyring handler om at sikre sig optimal udnyttelse af ressourcer og processer. Med de teknologiske fremskridt der konstant sker i omverdenen, er det på tide at finde en måde at optimere budgetteringspraksis, og derfor vil denne kandidatafhandling afdække, hvad der kræves for at de alternative budgetteringsmetoder bliver mere konkurrencedygtige i forhold til de traditionelle budgetter.

På baggrund af problemfeltet, så lyder problemformuleringen således:

Problemformulering:

På trods af en række alternative budgetteringsmetoder og deres interesse fra akademien, hvorfor er det traditionelle budget stadig dominerende i praksis, og hvad kræves der af de alternative budgetteringsmetoder for at blive mere konkurrencedygtige?

Arbejdsspørgsmål:

- Hvad siger litteraturen om den anvendelse af budgetter og valg af budgetteringsmetode?
- Findes der en overordnet udfordring som hæmmer adoptionsraten af de alternative budgetteringsmetoder?

1.3. Afgrænsning

Dette underkapitel har til formål at beskrive og begrunde de afgrænsninger som er blevet foretaget i afhandlingen i forhold til det overordnede emne af budgetteringsmetoder.

Det blev hurtigt afdækket ved søgning, at det ikke var muligt direkte at søge på "budgetteringsmetoder i praksis", så derfor valgte vi at finde en indirekte måde at samle litteratur, som kunne beskrive det ønskede fænomen. Det blev afgjort at søge på specifikke alternative budgetteringsmetoder og sidenhen at sammenligne dem med hinanden, ved at afdække de fælles tendenser, som fremgår i praksis. På baggrund af, at der findes mange alternative budgetteringsmetoder, blev det afgjort at afgrænse sig til tre populære valg. Disse tre var Beyond Budgeting, Activity-based budgeting og Zero-based budgeting. Ved at holde sig til tre metoder, så gør det litteraturreviewet mere operationaliserbart, fordi inkludering af samtlige metoder ville gøre det umuligt at gennemgå dem allesammen med acceptabel kvalitet, især når der tages hensyn for afhandlingens ressourcer og tidshorisont.

Sidenhen ville det være normalt af afgrænse sig enten geografisk, tidsmæssigt eller begge. Afhandlingen vælger dog aktivt ikke at afgrænse sig på de to områder. I forhold til geografisk lokation er formålet med afhandlingen at skabe et holistisk overblik over litteraturen indenfor budgetteringsmetoder og hvordan de fungerer i praksis. Derfor vil litteratur uafhængigt af lokation undersøges. Men i givet fald at der er artikler der er modsigende, så vil der blive taget højde for lokation og vurdere validiteten og reliabiliteten af artiklerne. I forhold til Tidsbegrænsninger, så har litteraturstudiet behov for at kunne relatere udviklingen af budgetteringspraksis gennem tiden, for at have mulighed at afdække hvorfor den udvikles som den gør. Der vil dog tages højde for publikations år, og hvilken betydning det har for den givne artikels resultater.

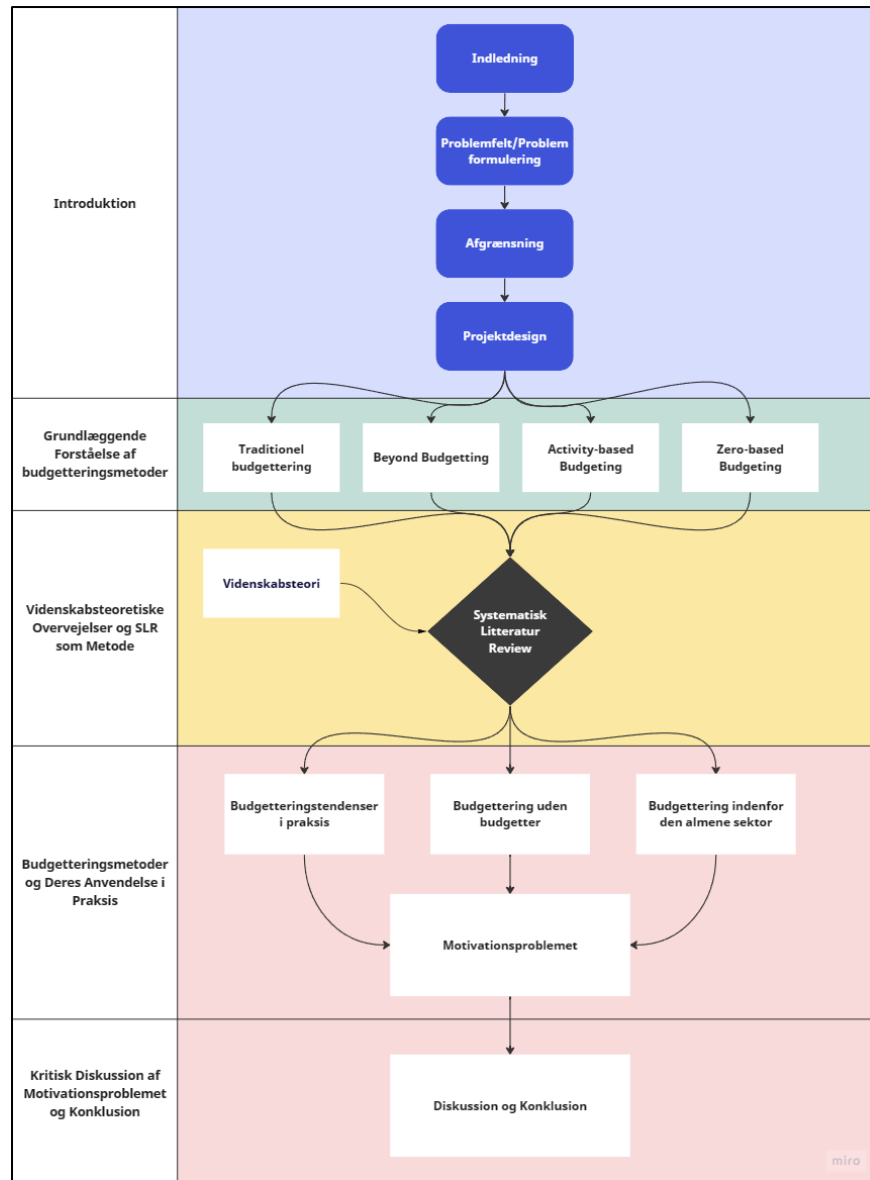
Nu hvor problemfeltet er blevet dokumenteret, og der er blevet afgrænset. Så vil der gås videre til det næste underkapitel som kommer til at beskrive afhandlingens overordnede struktur og forklare hvordan afhandlingen kommer til at opnå besvarelsen på problemformuleringen.

1.4. Projektdesign

Formålet med underkapitlet er at beskrive og illustrere afhandlingens opbygning, og i forlængelse redegøre for valget af den givne struktur.

Afhandlingen bliver opdelt i fem overordnede sektioner, de fem sektioner er: Introduktion, Grundlæggende Forståelse af Budgetteringsmetoder, Videnskabsteoretiske Overvejelser og SLR som Metoder, Budgetteringsmetoder og Deres Anvendelse i Praksis, og Kritisk Diskussion af Motivationsproblemet og Konklusion. Illustrationen kan ses nedenfor:

Figur 1. Projektdesign



Kilde: Egen tilvirkning

Den næste del af underkapitlet vil gennemgå hver sektion individuelt.

Den første sektion, Introduktion, vil indeholde præsentationen af afhandlingen. Først vil den starte med en indledning som overordnet præsenterer hele projektets formål og undren, sidenhen vil afgrænsningerne blevet beskrevet og redegjort, hvor overvejelser såsom hvor bredt eller smalt afhandlingen vil komme at fokusere på. Derefter vil problemfeltet blive beskrevet og dokumenteret, som kulminerer i en problemformulering. Til sidst vil denne sektion præsentere

et projektdesign som har til formål at vejlede læseren gennem strukturen af hele afhandlingen. Efter at afhandlingen er blevet introduceret, skiftes der over til teoridiskussionen.

Den næste sektion er Grundlæggende Forståelse af Budgetteringsmetoder. Denne sektion har til formål at give læseren en fundamental forståelse af teorierne som vil blive omtalt i afhandlingen. Der er i alt fire teorier som vil blive beskrevet og disse er: Traditionel budgettering, Beyond Budgeting, Activity-based budgeting og Zero-based budgeting. Teorierne vil blive beskrevet primært ud fra de oprindelige forfatteres definitioner af hver respektiv teori. Dette begrundes med at læseren skal få et indblik i den fundamentale tankegang bag hver teori, og dette formås bedst ved at beskrive hvordan de oprindelige forfattere definerer teorierne og deres motivation hertil. Efter at have introduceret og defineret teorierne som vil blive behandlet i afhandlingen, skiftes der over til tredje sektion, som er de metodologiske overvejelser.

Den tredje sektion, Videnskabsteoretiske Overvejelser og SLR som Metoder, vil tage afsæt i at diskutere afhandlingens metodologiske overvejelser og fremgangsmåde. Sektionen vil først forklare hvordan afhandlingen vil metodologisk håndtere analysens fremgangsmåde gennem brugen af et systematisk litteratur review. Ved at bruge en standardiseret metode i form af et systematisk litteratur review, vil vi sikre har en høj validitet og reliabilitet af undersøgelsen. Sidenhen vil metoden diskutere afhandlingens videnskabsteoretiske standpunkt, hvor der bliver overvejet i hvilket paradigme afhandlingen opererer i, og hvad afhandlingens videnskabsteoretiske formål er.

Litteraturreviewet vil gøre brug af alt som hidtil i afhandlingen er blevet introduceret, hermed problemfelt/problemformulering, afgrænsning, teori og de videnskabsteoretiske overvejelser. Samlet set vil litteraturreviewet bruge denne information til at identificere litteraturen som skal agere som afhandlingens empiri i formålet om at besvare problemformuleringen. Med afhandlingens metode afklaret, skiftes der over til analysen.

Budgetteringsmetoder og Deres Anvendelse i Praksis, som er den fjerde sektion, vil bruge outputtet af det systematiske litteratur review, og analysere resultaterne til en begrundet besvarelse af problemformuleringen. Starten af sektionen vil præsentere resultaterne af

litteraturreviewet og sidenhen vil de afdækkede fælles tendenser blive beskrevet. Analysen vil opdele disse tendenser i individuelle afsnit. Til sidst vil der udarbejdes en syntese af disse tendenser. Kulminationen af hele sektionen vil dermed endegyldigt besvare problemformuleringen. Efter at analysen er blevet bearbejdet, skiftes der over til den sidste sektion i afhandlingen, og denne er Diskussion og Konklusion.

Den sidste sektion er opdelt i to. Den første del af sektionen er Kritisk Diskussion af Motivationsproblemet og sidenhen Konklusionen. Diskussionen vil have fokus på at diskutere analysens resultater, heriblandt vil den diskutere overvejelser i forhold til alternative løsninger, kritik af resultaterne osv. Til sidst vil konklusionen samle op på analysen og diskussionen og derigennem endegyldigt besvare problemformuleringen.

2. Grundlæggende Forståelse af Budgetteringsmetoder

Dette kapitel har til formål at danne fundamentet for de teorier som afhandlingen vil behandle. Kapitlet vil først starte med at definere hvad der forstås ved den traditionelle budgetteringsmetode, hvorefter de tre andre metoder som blev nævnt i introduktionen, vil blive beskrevet.

2.1. Traditionel budgettering

Dette underkapitel har til formål at forklare den traditionelle budgetteringsmetode. Der vil ikke blive gået i dybden med denne metode, fordi den har til formål at holdes op imod de andre metoder som bliver behandlet i afhandlingen.

Det traditionelle budget har igennem mange årtier været den gyldne standard indenfor virksomheders økonomistyringsredskaber. På trods af at have været kritiseret for f.eks. at være for statisk, at være forældet inden det tages i brug at være tidsforbrugende, eller at være for dyrt (Sandalgaard & Bukh, 2016), så er det kun et lille mindretal af virksomheder, der overhovedet leger med idéen om at afskaffe budgettet (Sandalgaard, 2012).

Ifølge Anthony & Govindarajan (2010) bruges et budget til korttidsplanlægning og kontrol i virksomheder, hvor planlagte indtægter og udgifter for perioden er gjort rede for. Denne periode vil oftest være ét enkelt år, der dækker samme periode som virksomhedens regnskabsår.

Budgettet er en forpligtelse fra ledernes side, hvor lederne er enige om at de bærer ansvaret for at deres afdeling/enhed når deres mål jf. budgettet. Budgettet gennemgås og godkendes af personer højere oppe i virksomhedens hierarki end den budgetansvarlige, og når budgettet først er godkendt, vil budgettet kun blive ændret under særlige omstændigheder. Der laves løbende opfølgninger gennem perioden, hvor budgettet sammenlignes med den faktiske performance, og varianser forklares (Anthony & Govindarajan, 2010).

2.2. Beyond budgeting

Dette underkapitel vil beskrive Beyond Budgeting teorien. Den vil gå ind i teoriens kerneprincipper og forklare hvilke fordele og ulemper teorien har.

Hvad er Beyond Budgeting?

Beyond Budgeting (BB) er en alternativ ledelsesfilosofi, der udfordrer den traditionelle tilgang til budgettering og præstationsstyring i organisationer, og som fokuserer på effektivisering af organisationsydelse og fleksibilitet. I modsætning til traditionel budgettering, som blev diskuteret foroven, hvor der er fokus på at fastsætte et detaljeret årligt budget, som skal overholdes, så opfordrer BB organisationer til at antage en mere tilpasningsdygtig og responsiv tilgang til at styre deres ressourcer. Dette skal opnås ved at afskaffe budgettet og erstatte det med BB's filosofi.

Beyond Budgeting opstod i slutningen af 90'erne af the Beyond Budgeting Round Table (BBRT). BBRT er et netværk af virksomheder, som er fortalere for Beyond Budgeting principperne. Det blev grundlagt i 1998 som svar på voksende frustrationer med det traditionelle budget (BBRT, u.å.-a). BBRT havde tre grundlæggere, Jeremy Hope, Robin Fraser og Peter Bunce, og er blevet især kendt gennem Hope og Fraser. De udgav i 2003 en artikel i Harvard Business Review (HBR) ved navn "Who Needs Budgets" og bogen "Beyond Budgeting". Disse to publikationer var kulminationen på den indledende forskning, der resulterede i Beyond Budgeting filosofien (BBRT, u.å.-a).

Beyond Budgeting har 12 principper, som udgør grundstenen for deres filosofi. Disse 12 principper, som kan findes på BBRTs hjemmeside, er opdelt i to kategorier: ledelsesprincipper og ledelsesprocesser. De første seks, som er del af ledelsesprincipperne er: Purpose, Values, Transparency, Organisation, Autonomy og Customers. De sidste seks hører til ledelsesprocesser og indeholder: Rhythm, Targets, Plans and forecasts, Resource allocation, Performance evaluation og Rewards. Opsummeringen af de 12 principper ses i figur 2 nedenfor:

Figur 2. Beyond Budgetings 12 principper

Beyond Budgeting

- enabling business agility

Leadership principles	Management processes
1. Purpose - Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets	7. Rhythm - Organise management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only
2. Values - Govern through shared values and sound judgement; not through detailed rules and regulations	8. Targets - Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets
3. Transparency - Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don't restrict it	9. Plans and forecasts - Make planning and forecasting lean and unbiased processes; not rigid and political exercises
4. Organisation - Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy	10. Resource allocation - Foster a cost conscious mind-set and make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations
5. Autonomy - Trust people with freedom to act; don't punish everyone if someone should abuse it	11. Performance evaluation - Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; not based on measurement only and not for rewards only
6. Customers - Connect everyone's work with customer needs; avoid conflicts of interest	12. Rewards - Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts

(BBRT, u.å.-b)

I ledelsesprincipperne på venstre side af tabellen ses et mønster, hvori BB opfordrer ledelsen til at motivere medarbejderne, ved hjælp af decentralisering og holdfokus, i stedet for top-down, kontrol og individualitet. I ledelsesprocesserne på højre side af tabellen ses også et mønster, hvori der bliver opfordret at tilpasse processer for øget fleksibilitet og subjektivitet. Principperne viser end videre et fokus på relative mål i forhold til absolutte mål, især absolutte finansielle mål.

I følge BBRT, så er samspillet mellem ledelsesprincipper og ledelsesprocesser vigtigt, for at få det maksimale udbytte ud af BB. De lægger samtidig vægt på, at det ikke er en opskrift til succes, men en ledelsesfilosofi.

Hansen et al. (2003) nævner en række kritikpunkter i forhold til bruget af traditionelle budgetter. Libby og Lindsay (2010) opsummerer disse i fire områder (Hansen et al., 2003; cf. Libby & Lindsay, 2010):

1. Budgetlægning bruger en stor del af ledelsens tid, som gør det til en dyr proces, og det er ikke med sikkerhed, at de fordele som processen skaber, er det værd.
2. På grund af deres faste karakter hæmmer budgetter virksomheder i at tilpasse sig ændringer i rette tid.
3. Budgetprocessen er ikke forbundet med strategi, og dermed ude af trit med de konkurrencekrav virksomheder står overfor.
4. Brugen af budgettet som en fast ydelseskontrakt, fører til upålidelig ydelsesevaluering og fremmer manipulation.

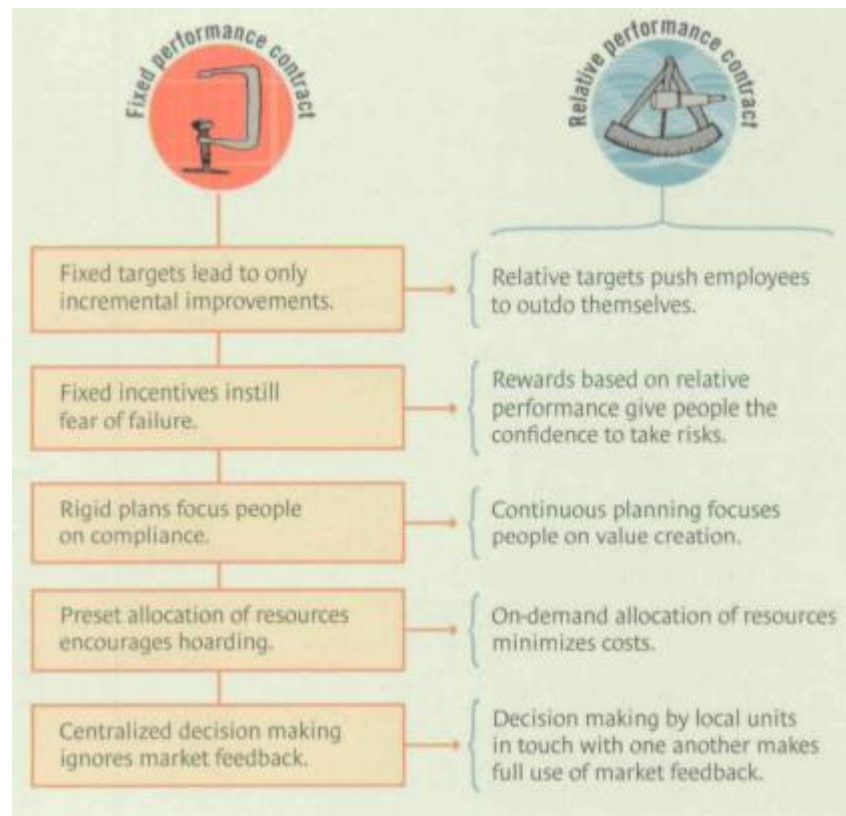
Da BB er opstået som en kritik af det traditionelle budget, så kan disse fire punkter ses som begrundelsen for at afskaffe budgettet og skifte over til BB.

Effekten af Beyond Budgeting i Virksomheder

Som tidligere nævnt er Beyond Budgeting en ledelsesfilosofi, som kræver mere tilpasning end bare at fjerne budgettet, og erstatte det med rullende prognoser. BB kræver nemlig betydelige ændringer fundamentalt i virksomhedskulturen, hvor ledelsen skal introducere det som Hope og Fraser kalder "The new performance contract" (Hope & Fraser, 2003b). Denne kontrakt fokuserer på fem områder, som er: målsætninger, incitamenter, planlægning, allokering af ressourcer, samt håndtering af beslutningstagning.

Hope og Fraser (2003b) argumenterer for, at en virksomhed skal flytte over til en "Relative performance contract" i stedet for en "Fixed performance contract". Dette betyder, at virksomheden skal justere på de fem områder nævnt i figur 3.

Figur 3. The New Performance Contract



(Hope & Fraser, 2003b, s. 111)

Det første område er målsætninger, hvor organisationen skal skifte over til relative målsætninger hellere end faste. Det vil sige, at virksomheden ikke skal være afhængig af forudbestemte finansielle mål, men at den skal måles ud fra benchmarks af andre relevante konkurrenter. Relative mål åbner end videre muligheden for at bruge både finansielle og non-finansielle målsætninger. Ved at udføre dette skifte, argumenterer Hope og Fraser (2003b), at medarbejdere vil have større fokus på at overgå deres præstationer, i stedet for at kun fokusere på at opnå det budgetterede mål. Dette argument er i overensstemmelse med Østergren & Stensaker (2011), som argumenterer for, at fraværet af budgettet forårsager, at målsætninger bliver mere strategiske og baseres på højere ambitioner. Til gengæld bemærker Hope og Fraser (2003b) også, at virksomheder ikke naivt tror på, at alle vil opnå højere præstationer, alene på baggrund af højere autonomi. De argumenterer for, at dette i realiteten stiller medarbejderne

overfor en hårdere opgave, fordi de skal stræbe efter at være den bedste på markedet (dvs. i forhold til de konkurrenter, som de laver benchmarks på). Dette mener Hope og Fraser (2003b) er vanskeligt, fordi den endelige præstation for perioden kun kan observeres efter, at perioden er afsluttet. Det vil sige, at medarbejderen aktivt skal anstrenge sig for at være bedre end de andre, men kan ikke se resultatet før det er for sent at ændre på noget.

Fikserede incitamenter er i fokus for det næste område, hvor Hope & Fraser (2003b) argumenterer for, at traditionelle budgetter skaber fikserede incitamenter. Det betyder, at medarbejderen gør alt for at overholde budgetterne, og at der i forlængelse heraf skabes en frygt for ikke at overholde disse. Med andre ord, så vil dette skabe en kultur, hvor folk ikke tør at tage en risiko, fordi det er i modstrid med incitamentene som budgettet skaber. Hope & Fraser (2003b) nævner i artiklen, hvordan medarbejdere er:

"Fearing the consequences, the team will lean on customers to order goods they have every intention of returning. And if by some chance the team thinks it will exceed its targets, it will press customers to accept delivery in the next fiscal period, delaying valuable cash flows."

(Hope & Fraser, 2003b)

Citatet illustrerer, hvordan denne frygt til at overholde budgettet give medarbejdere incitamenter til at prøve at manipulere budgettet. Om det er fordi de har svært ved at overholde budgettet, eller omvendt, hvor de har til overs, så prøver de altid at komme lige akkurat gennem mållinjen. Derfor skal virksomheder ifølge Hope og Fraser (2003b) skifte over til relative belønninger, som skal eliminere denne frygt. I stedet skal belønningssystemet skabe incitamenter for medarbejdere, ikke at være så risikoaverse. Østergren & Stensaker (2011) fandt også frem til, at fraværet af budgettet fjerner manipulation i virksomheden, og resulterer i større fokus på helhedsbilledet. Dette sker, ifølge dem, på baggrund af at anerkendelse bliver givet til hele gruppen hellere end forskellige divisioner af virksomheden.

Det tredje område omhandler planlægning. Her kritiserer Hope & Fraser (2003b) streng planlægning, og mener at den skaber en kultur, hvor medarbejdere alene fokuserer på at overholde planen, i stedet for at finde ud af, hvordan de kan udføre den optimalt. Her

argumenterer Hope & Fraser (2003b), at virksomheder skal skifte over til kontinuerlig planlægning. En form af kontinuerlig planlægning Hope & Fraser nævner i deres artikel, er rullende forecasts. Ved at bruge rullende forecasts, der analyserer perioder mellem fem til otte kvartaler ad gangen, argumenterer Hope & Fraser (2003b), at dette har hjulpet ledere at genoverveje de nuværende handlingsplaner, i takt med at markeds- og økonomiske forhold ændrer sig. Ved at bruge kontinuerlig planlægning, vil medarbejdere derfor skifte fokus over til værdiskabelse, i stedet for, kun at følge strikt planlægning, som topledere har sat sammen. Desuden argumenterer Hope & Fraser (2003b), at streng overholdelse af årlige fastsatte budgetter, også reducerer innovation, hvilket førte til problemer i 1980- og 1990'erne. De konstaterer, at dette var et resultat af, at forretningsenheder var for optaget af at imødekomme salgsmål, hellere end at fokusere på kundetilfredshed. Dette var et symptom af at salgsfolk normalt skulle igennem en lang proces, som krævede multiple personers bemyndigelse, for at ændre i planlægningen.

Det fjerde område omhandler allokering af ressourcer. Her argumenterer Hope & Fraser (2003b), at virksomheder skal skifte over til on-demand resourceallokering, i stedet for en prædefineret årlig allokering af virksomhedens ressourcer. Dette fører, ifølge Hope & Fraser (2003b), til at ledere kan få adgang til ressourcer hurtigere, når der er brug for dem. Resultatet af dette er, at ledere dropper det som Hope & Fraser (2003b) kalder for en "spend it or lose it" filosofi, fordi den bliver betydningsløs når resourceallokation skifter over til on-demand.

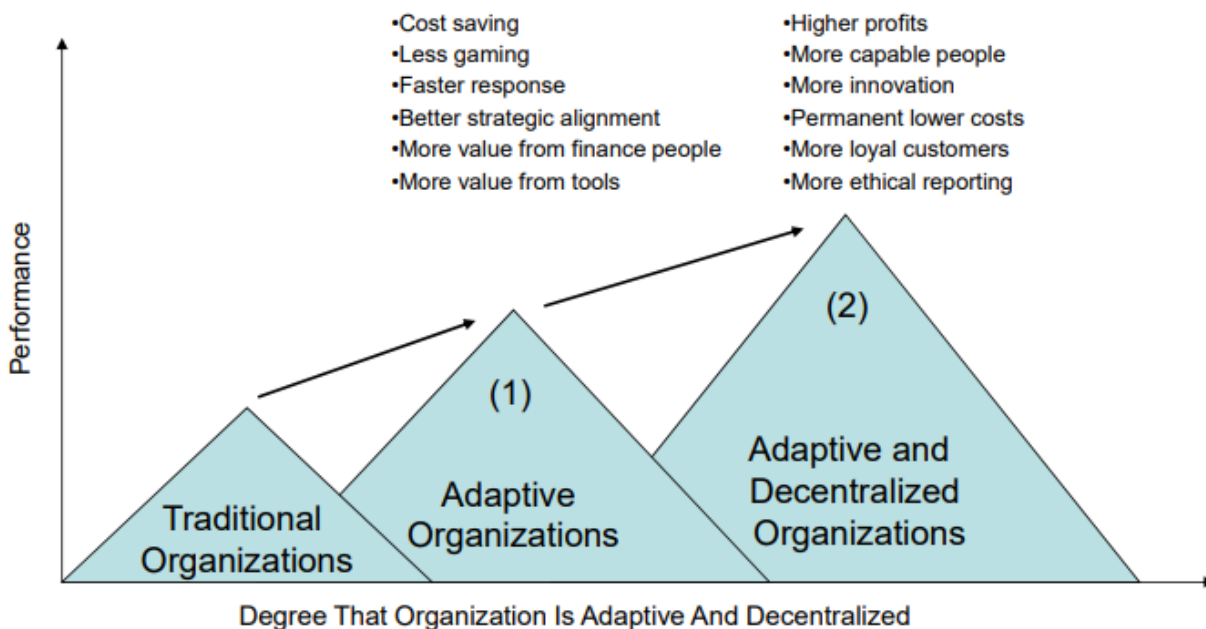
Det sidste område er, hvordan virksomheden håndterer beslutningstagning. Hope & Fraser (2003b) argumenterer her for, at virksomheder skal decentralisere beslutningstagning. Decentraliseret beslutningstagning vil give virksomheden mulighed for at udnytte markedsfeedback, som ellers ville blive ignoreret i virksomheder, hvor beslutningstagning er centraliseret (Hope & Fraser, 2003b).

Implementering af BB har en række fordele, heriblandt at virksomheden reducerer omkostninger og bliver mere agile. Nogle projektledere hævder, at de har sparet hele 95% af den tid de tidligere brugte på budgettering og forecasting (Hope & Fraser, 2003b). Desuden rapporterer Borealis, en

kemivirksomhed, at de havde sparet 30% af deres faste omkostninger over en femårig periode (Hope & Fraser, 2003b).

I deres bog fra 2003 opsummerer Hope og Fraser de fordele, som en organisation kan opnå ved at implementere Beyond Budgeting, og deler det op i to primære parametre (Hope & Fraser, 2003a). Den første parameter er, at organisationen skal blive mere adaptiv, og den næste er, at organisationen bliver decentraliseret. Disse parametre og deres fordele illustrerer Hope & Fraser (2003a) i en illustration som de kalder "the twin peaks of Beyond Budgeting", som vises i figur 4.

Figur 4. : The twin peaks of Beyond Budgeting



(Hope & Fraser, 2003a)

I figuren illustrerer Hope & Fraser, at organisationer vil opnå en række fordele ved at implementere Beyond Budgeting. Og disse kan opnås ved implementeringen af de 12 principper og ved at skifte over til en relativ performance contract.

2.3. Zero-based budgeting

Dette underkapitel vil beskrive Zero-based Budgeting teorien. Den vil gå ind i teoriens kerneprincipper og forklare hvilke fordele og ulemper teorien har.

Zero-based budgeting er en budgetteringsmetode, som først blev introduceret af Peter A. Pyhrr i en artikel publiceret i Harvard Business review i 1970. Pyhrr var på dette tidspunkt leder i virksomheden Texas Instruments, hvor han også udarbejdede og implementerede ZBB for virksomheden (Pyhrr, 1970).

Pyhrr (1970) forklarer, at når der er tale om budgettering, så er der to typer af omkostninger. Den første type er de direkte omkostninger, og så er der de indirekte omkostninger. Det er på de indirekte omkostninger fokuset ligger i ZBB. Dette begrundes fra Pyhrr's side ved, at de indirekte omkostninger er betydeligt mere besværlige når det kommer til allokering og re-allokering af ressourcer. I stedet for at bruge de historiske budgetter, samt spekulere på, hvor det er budgettet skal tilpasses, for at få alt til at hænge sammen, så foretrækker Zero-based metoden altid at starte fra nul og herfra argumentere for alle omkostninger, som bliver sat på budgettet.

Overordnet set starter Pyhrr's artikel med at nævne, at ved brug af traditionelle budgetter, skal ledere kun retfærdiggøre stigningen i budgettet, hvor den historiske mængde det forrige år bliver taget som "nødvendigt". ZBB vælger at skifte væk fra dette, hvor de argumenterer for, at hele budgettet skal retfærdiggøres hvert år. Lederne præsenterer forslagene til deres budgetter i en form, der muliggør udarbejdelsen af cost/benefit analyser til evaluering. Resultatet af dette, argumenterer Pyhrr, kan være betydelige besparelser i budgettet (Pyhrr, 1970).

Pyhrr (1970) nævner tre grundlæggende trin for at gennemføre et effektivt zero-based budget. Disse trin er:

- Beskrive hver "diskret" aktivitet som en "beslutningspakke".
- Evaluere og rangere disse pakker ved brug af cost/benefit analyser.
- Allokere ressourcer herefter.

Pyhrr (1970) anerkender dog, at det er nemmere sagt end gjort at gennemføre zero-based budgeting metoden effektivt, således at den skaber mere værdi i forhold til det ekstra arbejde, som den kræver af ledere.

I forhold til implementering af ZBB, har Pyhrr (1970) også udarbejdet en designstruktur, som afspejler, hvordan TI har implementeret metoden. Dette har til formål at være et eksempel overfor andre virksomheder, som udforsker idéen, eller har besluttet sig for at afprøve ZBB. Første skridt ved implementeringen af ZBB er, at alle ledere skal blive informeret omkring konceptet af beslutningspakker, som ledere skal bruge til at inddele deres afdeling ind i. Sidenhen skal lederne gennemgå pakkerne i en rangerings- og konsolideringsproces, som gør det nemt for topledelsen at identificere de pakker der skal indgå i det endelige budget.

Der findes to overordnede typer beslutningspakker. Den første type, er gensidigt udelukkende beslutningspakker, og den anden er inkrementelle beslutningspakker. Den første type af beslutningspakker beskriver de alternative muligheder til forskellige aktiviteter i afdelingen. Her vælges det bedste alternativ, og resten af dem (til samme aktivitet) bliver afskaffet. Den anden type af pakker beskriver den indsats, som virksomheden vil sætte ind i aktiviteten. I inkrementelle beslutningspakker ville man have en pakke som er "basispakken". Det vil sige den pakke, med lige akkurat nok ressourcer til at få aktiviteten til at fungere, hvor andre inkrementelle beslutningspakker vil afspejle højere grad af ressourceallokering til aktiviteten.

Når den givne leder har samlet sine pakker, bemærker Pyhrr (1970), at lederen gerne skulle have disse pakker:

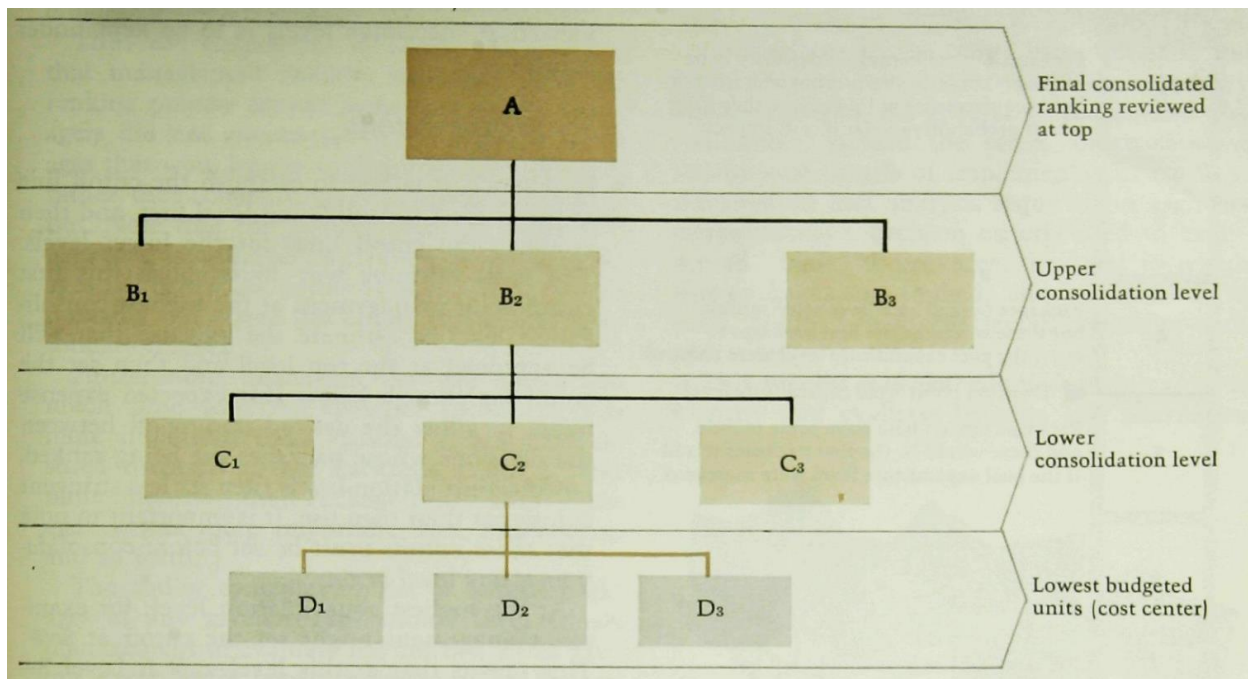
- "business-as-usual" pakker, som er den samling af pakker, der indeholder status quo. Det vil sige, at lederen beskriver alle de sædvanlige aktiviteter med tilsvarende niveau af aktivitet. Her beskriver lederen sin afdeling med den forståelse, at intet ændres fra forrige år.
- Beslutningspakker for alle de andre aktiviteter, der ikke falder ind i "business-as-usual" pakkerne. Beslutningspakkerne består først af en basispakke, og hertil inkrementelle

pakker for forskellige niveauer af aktivitet. Til sidst, nederst i listen, står de alternative pakker, altså de gensidigt udelukkende pakker, som alternativer til beslutningspakken.

- Den sidste samling af pakker er beslutningspakker til nye aktiviteter.

Når alle pakkerne er udarbejdet, kan rangeringen af pakkerne begynde. Pyhrr (1970) nævner, at det teoretisk set er muligt at rangere pakkerne én gang, og siden have topledelsen at bedømme alle pakkerne, og allokere ressourcerne herefter. Mængden af pakker, især i store virksomheder, gør i realiteten den opgave svær, for ikke at sige umulig for topledelsen. For at gøre denne tilgang mere effektiv, udviklede Pyhrr (1970) et design, der gennem virksomhedens hierarkiske niveauer konsoliderer pakkerne. Figur 5 illustrerer hvordan dette design kan visualiseres.

Figur 5. : Konsolidering gennem hierarkierne



(Pyhrr, 1970)

Designet er opbygget på den måde, at der rangeres på hvert niveau af hierarkiet. Og man vil bruge en komité for hvert niveau til at afgøre den endelige rangering af alle pakker. Hver komité vil være opbygget af alle ledere på niveauet, og som formand i komitéen, vil der være en leder fra det højere niveau. Denne struktur går igennem hvert niveau af virksomheden, indtil den når

toppen, hvor topledelsen laver den endelige konsolidering af pakkerne. Som eksempel kan figur 5 observeres, hvor den første konsolidering ville være en komité af D1, D2 og D3, hvor C2 ville være formanden for komitéen.

2.4. Activity-based budgeting

Activity-Based Budgeting (ABB) er en budgetteringsmetode, som har til formål at præcisere omkostninger, og dermed effektivisere ressourceallokering i virksomheder. Det er usikkert, hvem der har skabt ABB, men ABB er baseret på samme principper som Activity-Based Costing (ABC), og afhandlingen vil derfor også gøre brug af ABC-principperne, for at skabe en kontekst og forståelse af hvordan ABB fungerer. ABB er procesorienteret, og gør brug af de samme cost-management teknikker, som ABC bruger, idet begge metoder er "activity-based", som navnet også hentyder til. For at opnå en forståelse af hvordan ABB fungerer, vil den næste del forklare ABC metoden, og sidenhen vil det blive ført over til ABB.

ABC blev skabt af Robert Kaplan og Robin Cooper, hvor de gennem 1980'erne udgav en række artikler. Definitionen på ABC metoden, som afhandlingen vil tage udgangspunkt i, kommer fra Kaplan og Coopers bog "Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability", som de udgav i 1998 (Kaplan & Cooper, 1998).

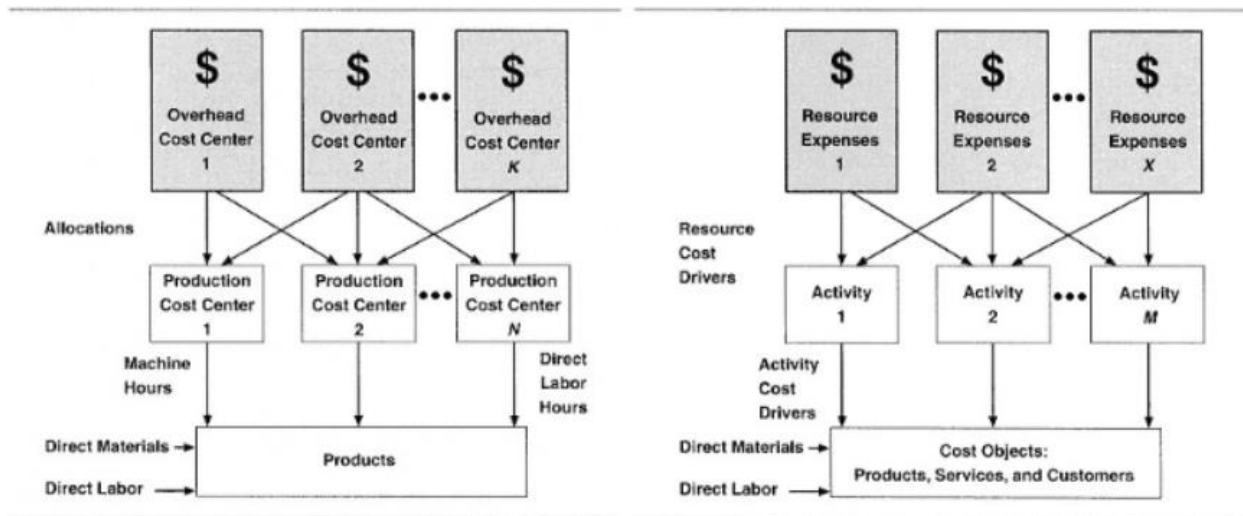
Som tidligere nævnt, er ABC en procesorienteret cost-management metode. I forhold til den traditionelle metode at registrere omkostninger, så skriver Kaplan & Cooper (1998), at ABC skifter fra at sætte spørgsmål som, "*How can the organization allocate costs for financial reporting and for departmental cost control?*", og spørger i stedet spørgsmål som:

1. Hvad for nogle aktiviteter bliver udført med organisationens ressourcer?
2. Hvor meget koster det at udføre aktiviteter og processer i organisationen?
3. Hvorfor behøves organisationen at udføre aktiviteter og processer?
4. Hvor meget af hver aktivitet er der behov for, til organisationens produkter og services?

Der kan hurtigt observeres, hvordan de spørgsmål man sætter sig i forbindelse med omkostninger, skifter fokus over til aktiviteterne. Det fundamentale problem, som Kaplan & Cooper håndterer her, er de indirekte omkostninger, som de traditionelle metoder har risiko for at gøre malplacerede, når omkostningen til sidst skal placeres på et produkt. Her argumenterer Kaplan & Cooper, at ved at skifte over til at placere omkostninger på aktiviteter, så skaber det et

mere præcist billede af hvad, og hvorfor, omkostninger opstår. For at illustrere forskellen mellem den traditionelle måde at styre omkostninger, og sammenligne det med ABC, så har Kaplan & Cooper (1998) lavet to figurer der her i afhandlingen præsenteres som en, i figur 6:

Figur 6. Traditionel vs ABC-omkostningsregistrering



(Kaplan & Cooper, 1998, fig. 6.2 og 6.3)

Figuren illustrerer, hvordan skiftet går fra cost-centre og over til aktiviteter. Som Kaplan og Cooper (1998) forklarer, ser forskellen ikke særlig stor ud, men de argumenterer, at der er en betydelig forskel i de grundlæggende mekanismer, og hvad de muliggør, ved at skifte over til et aktivitetsfokus.

Nu hvor der er skabt en overordnet forståelse af ABC's formål og metode, skal processen for implementering af metoden gennemgås. Kaplan og Cooper (1998) har her lavet en fire-trins sekvens, som skal hjælpe virksomheder med at implementere ABC metoden. De fire trin er:

1. Udvikle aktivitetsordbogen.
2. Afgøre hvor meget organisationen bruger på hver af dens aktiviteter.
3. Identificere organisationens produkter, tjenester og kunder.

4. Udvalgte "activity cost drivers", der knytter aktivitetsomkostninger til organisationens produkter, tjenester og kunder.

Det første trin en organisation skal gennemgå i deres implementering af et ABC-system, er at udvikle en aktivitetsordbog til at opfange alle indirekte- og støtte-ressourcer. Fordi fokuset i ABC er at forklare hvorfor organisationen bruger de penge som den gør, så skal alle omkostninger være i stand til at placeres på en eller anden post i aktivitetsordbogen. Hvis der opstår en situation, hvor en omkostning ikke har mulighed for at placeres i aktivitetsordbogen, kan man direkte bruge det som et argument for at den omkostning ikke er nødvendig, og skal derfor fjernes fremover. Kaplan & Cooper (1998) forklarer, at aktiviteter i aktivitetsordbogen består af udsagnsord og associeres med objekter, såsom køb af materiale, svare kunden, flytte materiale, osv. I starten, da ABC kom frem i midt til slut 1980'erne, startede hvert hold på bar bund, når de skulle skabe en aktivitetsordbog. Det resulterede også i starten med, at organisationer skabte aktivitetsordbøger som kunne blive til over 100 aktiviteter, fordi de gik helt ned på mikro-niveau og definerede aktiviteter (Kaplan & Cooper, 1998). Dette gjorde ABC ret dyrt og forvirrende at eksekvere, og derfor blev der senere hen lavet en tommelfingerregel, som siger, at man ikke beregner en aktivitet ind i aktivitetsordbogen, hvis den bruger mindre end 5% af en persons tid eller en resources kapacitet på aktiviteten.

I dag kan en aktivitetsordbog være relativ lille i rækkevidde, 10-30 aktiviteter, specielt der, hvor hovedfokuset ligger i at estimere produkt- og kunde-omkostninger. Men Kaplan & Cooper (1998) kommenterer på, at der også er tilfælde, hvor der stadig bruges aktivitetsordbøger, som kan komme op på flere hundrede aktiviteter. Disse ordbøger ville typisk bygges, fordi man vil bruge systemet til at optimere processer, og derfor giver det mening at have en aktivitetsordbog, som er meget kompleks, og går ned på et mikro-niveau af processer.

Nu hvor organisationen har identificeret aktiviteterne og udarbejdet en aktivitetsordbog, kan organisationen gå over til trin to, som er at afgøre, hvor meget organisationen bruger på hver af dens aktiviteter. For at gøre dette, tager organisationen de indirekte omkostninger og opdeler dem efter de aktiviteter, som organisationen har identificeret fra trin et. Et eksempel på dette

kan være overhead lønninger, hvor en overhead medarbejder bruger sin tid på forskellige processer, så skal den samlede omkostning af den post fordeles på de forskellige aktiviteter vedkommende har arbejdet i. Udover dette, har ABC også en anderledes måde at registrere omkostninger på. De traditionelle omkostningsregistreringer prøver at fordele omkostninger på enhedsbasis, hvor der normalt er tale om løntimer, maskintimer, osv. Her har ABC i stedet forskellige hierarkier af omkostningsfordeling, og fordeler efter dimensioner. Disse kan være enhed, parti, produktserie, osv. Den store forskel er, at ABC gør det muligt at skabe en årsag/virkning relation, noget som et traditionelt system ikke ville have mulighed for at gøre præcist (Kaplan & Cooper, 1998). Når virksomheden har fordelt alle omkostninger på aktiviteterne, og placeret dem efter hierarkierne, vil det allerede der give dem et forbedret overblik over deres omkostninger, samt hvad de kan gøre for at justere og effektivisere på dem.

Efterfølgende kan organisationen gå over til trin tre, hvor organisationen identificerer produkterne, tjenesterne og kunderne, som de har. Dette trins fokus er at forklare, hvad resultatet af aktiviteterne er, og de er samtidig forklaringen på, hvorfor man overhovedet udfører en given aktivitet. Kaplan & Cooper (1998) skriver, at der er mange ABC-praktiserende virksomheder, som har en tendens at undervurdere denne post, og kun fokusere på aktiviteter og hvordan man kan gøre dem mere effektive. Men dette er ifølge Kaplan & Cooper (1998) en fejl, fordi dette trin er også en vigtig del af helheden i ABC metoden. De glemmer i dette fald at undersøge, om aktiviteten overhovedet er værd at gøre, og om organisationen bliver betalt nok for at udføre disse aktiviteter.

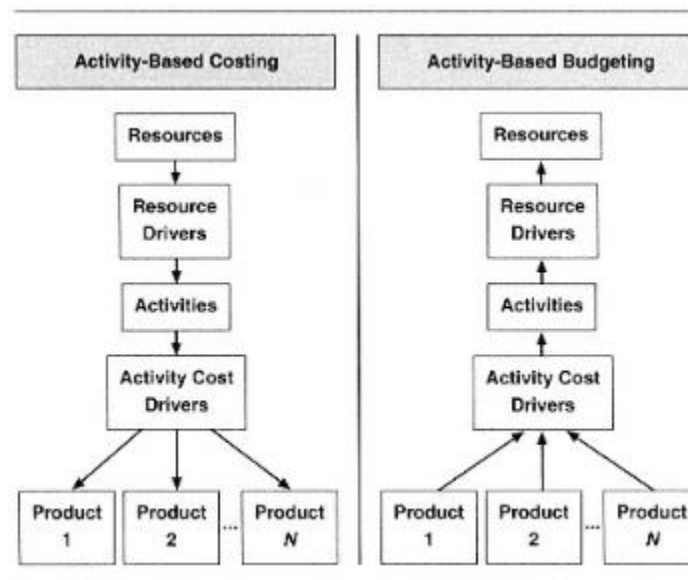
Organisationens sidste trin er at udvælge "activity cost drivers", dvs. dem der knytter aktivitetsomkostninger til organisationens produkter, tjenester, og kunder. Dette sidste trin tager aktiviteterne, samt dens omkostninger, fra trin et og to, og kombinerer dem med produkterne fra trin tre. Resultatet af dette er, at man associerer omkostninger på det som Kaplan & Cooper (1998) kalder for "Activity cost drivers".

For at opsummere, så tager ABC og skifter hele måden man tænker på de indirekte omkostninger, hvor omkostningsfordelingen overgår til at have et aktivitetsfokus. Kaplan & Cooper (1998) kom

frem til en fire-trin sekvens, til at implementere ABC i organisationer. Første trin handler om at identificere aktiviteter, trin to om at allokere omkostninger på aktiviteterne, trin tre om at identificere produkter, tjenester, og kunderne som organisationen har, og sidste trin kombinerer det hele til activity cost drivers.

Nu hvor det er klart hvordan ABC fungerer, vil resten af underkapitlet have fokus på hvordan ABB bliver involveret. Kaplan & Cooper (1998) definerer ABB på samme måde som ABC, men sekventielt omvendt. Det vil sige, at man i ABB starter fra bunden og går mod toppen. Denne forskel illustreres i figur 7.

Figur 7. ABC vs ABB



(Kaplan & Cooper, 1998, fig. 15.1)

Der kan observeres på figuren, at det er den samme proces, bare i omvendt rækkefølge. Kaplan og Cooper (1998) inddeler ABB processen i fem trin:

1. Estimere de forventede produktions- og salgsvolumen på individuelle produkter og kunder.
2. Estimere behovet på organisatoriske aktiviteter.
3. Beregne ressourcebehovet for at udføre de organisatoriske aktiviteter.
4. Afgøre det faktiske udbud af ressourcer for at opfylde behovet.

5. Afgøre aktivitetens kapacitet.

I de her fem trin bruger man det format af omkostningsregistrering, som er blevet gennemgået tidligere. I første trin skal man registrere, ikke kun en volumen af produkter, som man budgetter for, men også de mindre detaljer, som bl.a. antallet af hvor tit man skal købe ind, hvor mange ordrer der bliver modtaget, osv. Efter de første trin skal man desuden estimere behovet på organisatoriske aktiviteter. Her skal man estimere det behov, som skal kunne opfylde alle specifikationerne fra første trin. Kaplan & Cooper (1998) bemærker, at denne proces burde være identisk med den tilsvarende proces i det traditionelle budget, vedrørende bl.a. at sætte maskintimer af til produktion, osv. Efterfølgende skal budgetteringsholdet beregne det ressourcebehov, der skal til, for at udføre de organisatoriske aktiviteter. Her skal holdet have en forståelse for effektiviteten af deres aktiviteter, så de kan give en præcis beregning af de ressourcer, som der er behov for. Nu har organisationen beregnet behovet, og kan tage det fjerde skridt, som er at afgøre det faktiske ressourceudbud, for at opfylde behovet. Her skal organisationen omregne behovet af ressourcer, over til, hvad man faktisk må forsyne organisationen med, for at opfylde behovet. Her skal der desuden tages forbehold for, at alle ressourcer ikke kan behandles på samme måde, idet nogle ressourcer er fastlåste på kvantitet, fordi den relative delelighed er forskellig. Til sidst afgøres aktiviteternes praktiske kapacitet, hvor organisationen beregner, hvad er den første ressource, som forhindrer organisationen i at udføre aktiviteten.

Som dette underkapitel viser, så skal organisationer udføre en stor ændring i deres registreringsprocesser for at kunne gøre brug af ABB, fordi det forudsætter brugen af ABC. Når først ABC er implementeret, kan det benyttes til at udarbejde et activity-based budget. Underkapitlet har vist flere positive aspekter af at ABB, men idet det er en stor proces for at implementere den, så er den også dyr, så organisationer bliver nødt til at opveje cost/benefit af metoden.

De tre alternative budgeteringsmetoder er blevet introduceret og beskrevet her, for at etablere den grundlæggende forståelse, der skal muliggøre senere bearbejdning af litteraturen til sidst hjælpe til at besvare problemformuleringen, præsenteret i kapitel 1. Næste kapitel vil belyse afhandlingens videnskabelige overvejelser, samt metode.

3. Videnskabsteoretiske Overvejelser og SLR som Metode

Dette kapitel vil gøre rede for afhandlingens metodologi og videnskabelige ståsted.

3.1. Videnskabsteori

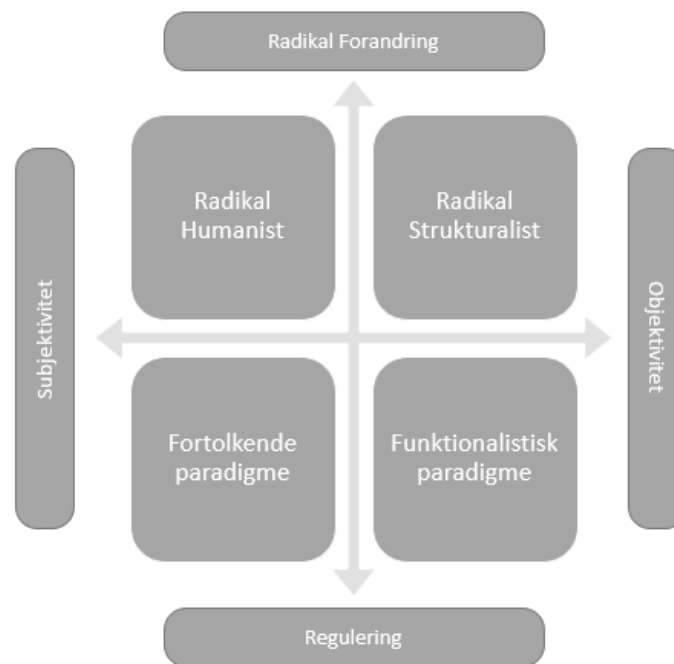
Dette underkapitlet har til formål at beskrive afhandlingens videnskabsteoretiske standpunkt. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i Gibson Burrell og Gather Morgans bog fra 1979 ved navnet *"Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life"* (Burrell & Morgan, 1979). Denne afhandling gør brug af Burrell og Morgans definition af hvad videnskabsteori i sociale sammenhæng er, og denne defineres sådan:

"all theories of organisation are based upon a philosophy of science and a theory of society"

(Burrell & Morgan, 1979, s. 1)

Denne definition er fundamentet, som afhandlingen bygges på, hvor vi vil beskrive de filosofiske overvejelser af selve videnskab, og den teoretiske forståelse af samfundet. For at opnå dette mål, vil der gøres brug af et værktøj som Burrell og Morgan har udviklet i deres bog fra 1979, som blev nævnt ovenfor. Dette værktøj skal hjælpe os at placere afhandlingen i et paradigme indenfor social teori. Der er fire paradigmer i alt, og de fordeles ud fra to dimensioner, som kan ses i figur 8.

Figur 8. Sociological Paradigms



(Egen tilvirkning af Burrell & Morgan, 1979, fig. 3.1)

Første dimension, som er placeret horisontalt, består af to ekstremer, Subjektivitet og Objektivitet. Den anden dimension, som ligger vertikalt, består også af to ekstremer, Radikal forandring og Regulering. Siden kan de forskellige kombinationer af de to dimensioner beskrives i fire paradigmer, som er: Radikal Humanist, Radikal Strukturalist, Fortolkende Paradigme, og Funktionalistisk Paradigme.

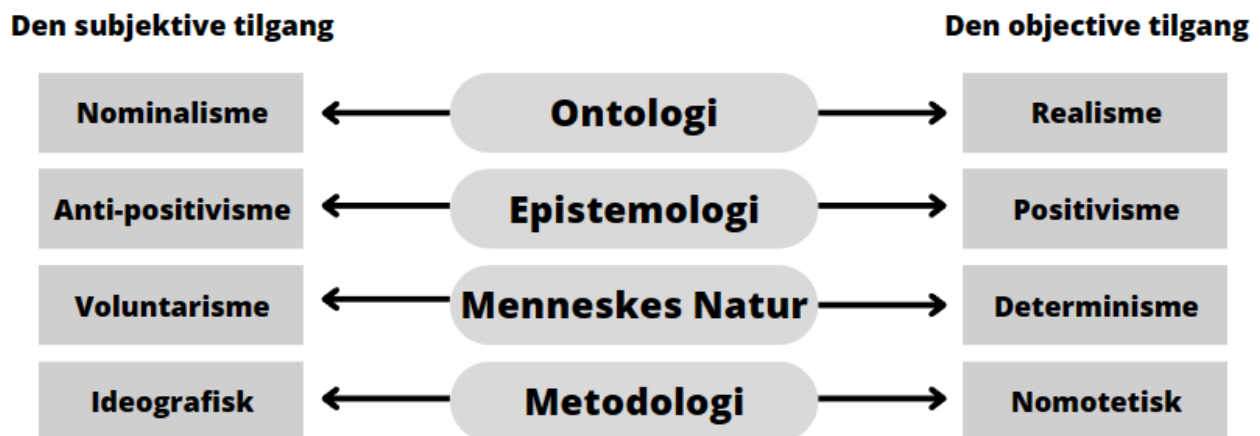
Som nævnt, så sætter Burrell & Morgan dimensionerne op som bestående af to ekstremer, hvor de hver især er gensidigt udelukkende over for hinanden. Denne afhandling vil dog ikke behandle dem sådan. I stedet vil afhandlingen behandle dimensionerne som et spektrum, hvor der vil blive diskuteret, hvor afhandlingen ligger i hver dimension, og derfra nå frem til hvilket paradigme der

best repræsenterer afhandlingen. Begrundelsen bag denne håndtering af dimensionerne er, at vi, som forfattere til denne afhandling, er af den opfattelse, at virkeligheden er kompleks og kan ikke placeres i ét enkelt paradigme i dets rene form. Dette argument er også underbygget af anden forskning, bl.a. Kakkuri-Knuttila et al (2008), hvor de også argumenterer at Burrell og Morgans simple kategorisering af to ekstremer er for afgrænset til at afspejle virkelighedens komplekse realiteter og praksis.

3.1.1. Subjektiv vs. objektiv tilgang

For at afdække afhandlingens tilgang, i relation til paradigme, skal placeringen på den første dimension afdækkes, ved at beskrive hvorvidt afhandlingen bruger en subjektivistisk eller objektivistisk tilgang. Her har Burrell og Morgan udarbejdet fire parametre, som skal hjælpe os at definere placeringen, og disse er: *Ontologi*, *Epistemologi*, *Menneskes Natur*, og *Metodologi*. Visualiseringen af dette kan ses på figur 9.

Figur 9. Subjektiv vs. Objektiv Tilgang



(Egen tilvirkning af Burrell & Morgan, 1979, fig. 1.1)

Den næste del af underkapitlet vil gennemgå disse fire parametre, for at afdække hvorvidt afhandlingen har en subjektiv eller objektiv tilgang.

Ontologi

Burrell og Morgan opdeler ontologi i to kategorier, *Nominalisme* og *Realisme*, dette for hhv. den subjektive- og objektive-tilgang. Nominalisten tror på, at den sociale verden kun eksisterer som navne, koncepter og etiketter, som vi bruger til at skabe virkeligheden. Nominalisten indrømmer dermed aldrig, at der er reelle strukturer i verdenen, men omvendt, at disse kategorier skaber verdenen, og dens værdi er kun forbundet med, hvor meget de tillader os at beskrive den eksterne verden (Burrell & Morgan, 1979).

På den anden side er der realisterne, som tror på, at den eksterne verden faktisk er en håndgribelig verden, med reelle strukturer, uafhængige af vores forståelse om den. De tror på, at det er irrelevant, om vi har givet det navne eller etiketter. Realisten tror på, at omverdenen eksisterer som en uafhængig enhed af vores forståelse om den (Burrell & Morgan, 1979).

I afhandlingens kontekst, hvor der er tale om samfund og økonomi. Så ser vi, forfatterne til denne afhandling, ontologisk på verdenen som nominalister. Idet at vi er af den overbevisning, at samfundet og økonomien ikke har en eksistens udenom vores opfattelse af den, og at verdenen består af ikke andet end navne som skaber strukturen vi lever i samfundsmæssigt. Det skal forstås på den måde, at virkeligheden, i form af samfundet, ikke ville være den samme, hvis vi som mennesker ikke havde beskrevet den som vi har gjort, og den kan også ændres alt efter hvad vores opfattelse er af den.

Epistemologi

På samme måde som ontologi, så opdeler Burrell og Morgan epistemologien i to kategorier, *Anti-positivisme* og *Positivisme* for hhv. den subjektive- og objektive-tilgang. Positivisme bliver beskrevet af Burrell og Morgan, som værende den traditionelle måde at se på viden, hvor man leder efter kausale relationer ude i den sociale virkelighed (Burrell & Morgan, 1979). De kalder den for den traditionelle metode, som har domineret naturvidenskaberne i lang tid. Dog bemærker de, at der er mange typer af positivist, hvor bl.a. en positivist kan have til formål at verificere eller falsificere deres hypoteser, så der er mange mindre forskelligheder. Men til

gengæld er alle positivister, ifølge Burrell og Morgan, enige om at "the growth of knowledge is essentially a cumulative process in which new insights are added to the existing stock of knowledge and false hypotheses eliminated" (Burrell & Morgan, 1979, s. 5). Når man arbejder som en positivist, bruges en observationsrolle, hvor man observerer omverdenen og dermed tester sin hypotese (Burrell & Morgan, 1979).

Til gengæld er anti-positivisterne, ligesom navnet hentyder, det modsatte. De er imod at lede efter underliggende mekanismer, som styrer vores sociale verden, dvs. de kausale relationer som nævnt ovenfor. Og derfor tror de heller ikke på, at der kan indtages en rolle som observatør, men tager en mere involveret position. De argumenterer for, at det er nødvendigt, at tage det direkte perspektiv ud fra den person som er midtpunktet i det, som bliver undersøgt. Dette viser, at deres syn på epistemologien er subjektiv, og i forlængelse af dette, forkaster de holdningen om, at videnskab kan generere objektiv viden i en social kontekst.

Afhandlingen anser viden som en kumulativ proces, hvor ny viden føjes til eksisterende viden og falske hypoteser elimineres, i overensstemmelse med positivisters tankegang. Denne forståelse af epistemologien er også den fundamentale begrundelse for, hvorfor afhandlingen gør brug af et systematisk litteratur review, til at samle viden sammen fra emnefeltet, samt forklare hvad for nogle mekanismer kan afdækkes derfra, til at besvare problemformuleringen. Her er formålet at bruge teorierne fra kapitel 2 Grundlæggende Forståelse af Budgetteringsmetoder, og prøve at enten verificere eller falsificere dem, dog ikke på den radikale metode hvor der er tale om at forkaste teorien eller anse den som objektivt "sand", da vi er af den overbevisning, at der aldrig kan påstås, at der er fundet frem til den objektive sandhed, men hellere, at det er det bedste bud til at forklare mekanismerne i samfundet.

Menneskes Natur

Den tredje parameter, menneskes natur, opdeler Burrell og Morgan i *Voluntarisme* og *Determinisme* for hhv. den subjektive- og objektive-tilgang (Burrell & Morgan, 1979). I forhold til

de to første parametre, som har fokus på virkeligheden og viden, så skifter denne parameter over til mennesket. Med andre ord, er der tale om, hvordan en given teori anser menneskets natur. Voluntarismen anser mennesket som at have fri vilje og at have autonomi i alle deres beslutninger. På den anden side er der determinismen, som anser mennesket og dets aktiviteter for at være styret af omverdenen, hvor de i realiteten ikke har en fri vilje til at træffe deres egne beslutninger (Burrell & Morgan, 1979).

Afhandlingen tager et udgangspunkt i at menneskes natur ligger i determinismen. Dette begrundes med, at lederen, som skal tage beslutningen om hvad for en budgetteringsmetode bliver brugt, er bundet af deres arbejdskontrakt og vil derfor altid være styret af kontrakten. Dette med henblik på at nyttemaksimere i tråd med deres egne private interesser. Derfor anses lederens ageren for at være dikteret af omverdenen, eller med andre ord, af dem som har udarbejdet lederens kontrakt.

Metodologi

Den sidste parameter, metodologi, bliver opdelt i *Ideografisk* og *nomotetisk*, for hhv. den subjektive- og objektive-tilgang (Burrell & Morgan, 1979). Den ideografiske metodologi er baseret på kvalitative og subjektive metoder. Der lægges høj betydning på, at komme tæt på det undersøgte emne. For at opnå dette, må forskeren involvere sig selv direkte i situationen, for at kunne opnå en detaljeret analyse af fænomenet. Omvendt, så fokuserer den nomotetiske metode på systematiske protokoller og teknikker. Her bliver der gjort brug af kvantitative metoder og hypotesetests. Den nomotetiske metode udfører dette typisk gennem spørgeskemaer og -andre kvantitative undersøgelser (Burrell & Morgan, 1979).

Afhandlingen gør primært brug af den nomotetiske metode. Metoden som bliver brugt i afhandlingen, er et systematisk litteraturreview, som har mulighed for at behandle både kvalitativt og/eller kvantitativt data, men afhandlingens overordnede formål i problemformuleringen har en generaliserende natur, og derfor vil analysen prøve at opnå et

generaliseret svar baseret på aggregeret litteratur, som i højere grad følger den nomotetiske metodologi.

3.1.2. Radikal forandring vs. regulering

Nu hvor den første dimension er afdækket, skal den anden dimension undersøges. Her diskuteres hvorvidt afhandlingen har til formål at være indenfor *Regulering* eller *Radikal Forandring*. Hvis en afhandling er indenfor sociologien af regulering, så sættes fokus på, at forstå samfundets underliggende enhed, og hvorfor den har en tendens at holde sammen, i stedet for at falde fra hinanden. Med fokus på helheden af samfundet som en enhed, er formålet, at fokusere på at finde reguleringspunkter som kan udvikles. På den anden side, er der sociologien af *Radikal Forandring*. Denne er fuldstændig omvendt af den førstnævnte, i og med, at den grundlæggende har til formål at finde udfordringer og problemer i samfundet, som medfører radikal forandring. Dette gøres ved at fokusere på, at finde de dybe underliggende mekanismer, som ligger i konflikt med andre mekanismer. Formålet ved radikal forandring, i følge teoretikere fra denne sociologi, er, at frigøre mennesket fra de strukturer der holder dets potentiale nede.

Afhandlingen tager udgangspunkt i sociologien af regulering. Dette begrundes i at, afhandlingen har til formål at afdække, hvordan samfundet fungerer i forhold til problemstillingen, og at finde regulationspunkter, som kan bruges til at regulere på status quo.

Delkonklusion

Nu hvor begge dimensionerne er afdækket, kan der afdækkes hvilket paradigme afhandlingen befinder sig i. Ved den ontologiske parameter placeres afhandlingen ret klart på den subjektive side. Ved den epistemologiske parameter, placeres afhandlingen på den objektive side, men dog ikke så klart som ontologien gør. Sidenhen er der menneskes natur, som ligger klart inde i den objektive side. Til sidst er der metodologien, som primært er baseret på den objektive tilgang. Ved at opsummere alle fire, kan der konkluderes, at afhandlingen gør primært brug af en objektiv tilgang, som så er den første parameter. I forhold til den anden parameter blev afhandlingen placeret i sociologien af regulation. Konkluderende vil det sige at afhandlingen opererer i det funktionalistiske paradigme.

3.2. Litteraturreview som metode

Afhandlingen vil benytte et Structured Literature Review, også kaldet et systematisk Literature Review (SLR), til at finde litteratur frem der skal besvare den valgte problemformulering. Hellere end at bidrage med ny empiri, går et litteraturreview (herunder et SLR) ud på at udforske og frembringe nye perspektiver og vinkler, ud af viden og empiri, der allerede eksisterer. Derfor omtales litteraturreview også som en sekundær metodologi (Easterby-Smith et al., 2018).

Et SLR adskiller sig fra et traditionelt litteraturstudie ved, som navnet hentyder til at være mere systematisk i tilgangen. Ifølge Petticrew & Roberts (2006; cf. Easterby-Smith et al., 2018), så prøver et SLR at "comprehensively identify, appraise and synthesize all relevant studies on a given topic". Et af kendetegnene ved SLR er også, at det stiller høje krav og standarder for dokumentation og inklusions-/eksklusionskriterier; alle valg der påvirker søgeprocessen, samt at tydelige inklusions- og eksklusionskriterier skal dokumenteres (Easterby-Smith et al., 2018). Hensigten med dette er at skabe gennemsigtighed i forskningen. Tilgangen skal være åben og tydelig, i det mindste nok til at den samme litteratur skal kunne genfindes/-skabes af andre.

Der findes forskellige forskrifter på, hvordan selve processen af et SLR skal se ud. Denne afhandling vil benytte sig af Elston's tilpasning af Denyer & Tranfield's fem-skridts tilgang til SLR (Denyer & Tranfield, 2009; cf. Elston, 2018), som belyst i figur 10, og nærmere beskrevet nedenfor.

Figur 10. Five Stages of a Systematic Review



(Elston, 2018, fig. 6)

3.2.1. Scoping

Planlægningen af et systematisk litteraturreview (SLR) begynder med den fase, som kaldes "Scoping". Denne fase kan opdeles i tre trin. Først skal man vælge et emne, som man vil

undersøge nærmere. Derefter skal man undersøge den eksisterende litteratur om emnet, for at få en bedre forståelse af, hvad der allerede er blevet gjort, og hvordan man kan bidrage med noget nyt. Denyer & Tranfield (2009) foreskriver, som det tredje trin, involveringen af en advisory group, denne vil dog ikke blive inddraget i denne afhandling.

Valg af Emne

Emnet for dette SLR, er budgetalternativer for det traditionelle budget, og den kontekst de bedst bruges i. Budgetmetoder er et relevant, og gennem tiderne, et omdiskuteret emne. Fordi afhandlingen er afgrænset til tre budget-metoder/alternativer (ABB, ZBB, og BB), så er det også disse tre, der er omdrejningspunktet for søgningen. Søgeprocessen blev udført over tre søgninger, og hver af de tre afdækkede litteratur der berører en enkelt budgetmetode.

Scoping Study

Tranfield, Denyer & Smart (2003) skriver, at mindre erfarne forskere gør bedst i at lave et mindre formelt eksplorativt review af det område, der skal undersøges. Formålet med dette er, at danne bedre kendskab og fortrolighed med forskningsområdet (Tranfield et al., 2003; cf. Denyer & Tranfield, 2009). Med dette skriver de samtidig indirekte, at for mere erfarne forskere er dette ikke nødvendigt. Fordi dette er en kandidatafhandling, anses det til at give mening med et indledende review. Dette indgår i de første to kapitler af denne afhandling.

3.2.2. Planning

Også dette skridt deler Elston (2018) op i tre faser: brugte databaser, Søgeord, og Søgestreng. I denne afhandling kombineres de to sidste, sådan at der er to faser.

Brugte Databaser

De tre søgninger, der omtales i afsnit 3.2.1 Scoping, blev foretaget i to forskellige databaser: Scopus og Web of Science. Ved at bruge to databaser mindskes chancen for at potentielt vigtig litteratur går tabt.

Søgeord og Søgestreng

I relation til søgningen, så blev der søgt på litteratur, hvor søgeordene fremgik af dokumentets titel, abstrakt, eller nøgleord. På denne måde undgås litteratur, hvor søgeordet kun bliver nævnt forbigående i et enkelt afsnit, og at resultatet af søgningen mere sandsynligt er relevant.

De valgte søgeord, for hver af de tre søgninger, fremgår af figur 11. Det er ikke vurderet at være nødvendigt at afgrænse søgningen med flere søgeord, end selve navnet på budgetmetoderne. Dette skyldes, at søgningerne allerede giver et overskueligt antal litteratur, samtidig med at tilføjelse af flere søgeord potentielt ville kunne frasortere relevant litteratur.

Figur 11. Søgeord

ABB

Activity-based Budgeting

- "Activity-based budgeting" OR "Activity based budgeting"

ZBB

Zero-based Budgeting

- "Zero-based budgeting" OR "Zero based budgeting"

BB

Beyond Budgeting

- "Beyond-budgeting" OR "Beyond budgeting"

(Egen tilvirkning)

Søgningerne er dog også filtreret på et overordnet område, fordi det er en hurtig måde at frasortere åbenlyst irrelevante områder, allerede fra starten af. Fordi der er gjort brug af to forskellige databaser, så er det ikke samme kategorier, der er filtreret på i de to databaser; dog er det overordnede tema det samme. I Scopus er det kun litteratur, der passer ind i én af følgende fire 'Subject Areas', der er taget med i søgningen:

1. Business, Management and Accounting.
2. Economics, Econometrics and Finance.
3. Decision Sciences.
4. Social Sciences.

I Web of Sciences er det 'Web of Science Categories', der blev filtreret på, hvor følgende fem kategorier tages med:

1. Business.
2. Management.
3. Economics.
4. Business Finance.
5. Public Administration.

Derudover er der i begge databaser frasorteret litteratur skrevet i andre sprog end engelsk.

Grundet, at nogle af emnerne har haft deres gennembrud for flere årtier siden, samtidig med at ny forskning også vurderes relevant for denne afhandling, så er der ikke blevet afgrænset på årstal. Dette understøttes også som den rette tilgang, i og med at de udførte søgninger har resulteret i et beskedent antal litteratur.

Selv om der ikke er filtreret på årstal, vurderes det at være relevant at opgive, hvilket tidsspænd den fundne litteratur er fra. Dette er opgivet i figur 12.

Figur 12. Tidsspænd for den fundne litteratur

ABB

Activity-based Budgeting

• 1997 - 2021

ZBB

Zero-based Budgeting

• 1978 - 2022

BB

Beyond Budgeting

• 2003 - 2022

(Egen tilvirkning)

3.2.3. Identifikation

For at processen skal være så gennemsigtig og replikerbar som muligt, så er det nødvendigt med tydelige eksklusions- og inklusionskriterier, der ikke er til at fortolke (Elston, 2018; cf. Randolph, 2019).

Eksklusions- og Inklusionskriterier

For at sikre, at den resulterende litteratur bliver relevant, så anvendes følgende eksklusionskriterier:

- Duplikater af fundet litteratur, der fremgår af begge de anvendte databaser. Dog skal det bemærkes, at der ikke er blevet søgt efter og frasorteret duplikater på tværs af de tre søgninger (ABB, ZBB, og BB).
- Litteratur der ikke vedrører de tre valgte budgetmetoder/alternativer (ABB, ZBB, og BB).

- Litteratur, hvis forlag ikke fremgår af den seneste version af BFI-listen (Den Bibliometriske Forskningsindikator), fra 2021.

Efter at have opgivet eksklusionskriterierne, skal inklusionskriterierne også opgives:

- Litteraturen bidrager med relevant viden om de tre ABB, ZBB eller BB i praksis.
- Litteraturen er enten offentligt tilgængelig i fuld tekst, eller tilgængelig gennem Aalborg Universitet (AAU).

Ifølge Easterby-Smith et al. (2018), så foreskriver et SLR traditionelt set, at der kun må medtages peer-reviewed artikler. Dette kriterie fraviges i denne afhandling, grundet i der ved indledende søgninger vurderes at der kan være relevant litteratur i form af bøger og konferencepapirer. Derfor medtages der også bøger og konferencepapirer, hvis forlag fremgår af BFI-listen fra 2021.

3.2.4. Screening

I denne fase bliver inklusions- og eksklusionskriterierne anvendt på den fundne litteratur. Her har afhandlingens to forfattere screenet den resterende litteratur, dette med udgangspunkt i den enkelte litteraturs titel og abstract/summary, samt eventuelt resultatafsnit. Dette har de gjort uafhængigt af hinanden, sådan at den screenede litteratur kan sammenlignes bagefter. Denne afhandling medtager kun litteratur, hvor begge forfatterne er enige om at den skal med. Hvor der er uenighed, er den løst ved nøje at diskutere denne, indtil der er opnået enighed.

3.2.5. Eligibility

Når den endelige liste af litteratur er fundet, er det tid til at nærlæse den. I denne proces kan der stadig frasorteres hvis det viser sig, at den fulde tekst fraviger forventningerne givet af screeningsfasen.

3.2.6. Kvalitetsvurdering

Som et led i at sikre kvaliteten af den litteratur, der skal resultere fra litteraturreviewet, blev det besluttet, at kun anvende litteratur, hvis forlag/udgiver er navngivet på den seneste version af BFI-listen (Den Bibliometriske Forskningsindikator). Det danske Uddannelses- og

Forskningsministeriet annoncerede dog i 2021, at BFI-listen ville blive afviklet, hvorfor den seneste version er fra 2021 (Mønsted, 2022). Trods afviklingen af BFI-listen, vurderes den stadig til at være en nyttig ressource til screening af kvalitetsforskning. For det første, så er det vigtigt at bemærke, at BFI-listen var et veletableret værktøj, der har været bredt anvendt og respekteret i Danmark i over et årti. Mange universiteter og forskningsinstitutioner i Danmark har indarbejdet BFI-listen i deres evalueringsproces, og den er blevet et standardreferencepunkt for måling af forskningskvalitet. Derfor fungerer BFI-listen stadig som en nyttig reference til evaluering af forskningskvalitet i Danmark, selvom den ikke længere opdateres.

For det andet er kriterierne, der anvendes til at vurdere forskningskvalitet i BFI-listen, stadig relevante i dag. Listen evaluerede publikationer baseret på deres påvirkning, relevans og videnskabelige kvalitet, som stadig er afgørende kriterier for vurdering af forskningskvalitet. BFI-listen evaluerede også publikationer baseret på deres internationale synlighed og ry, hvilket er særligt vigtigt i dagens globaliserede akademiske verden. Derfor kan BFI-listen stadig give værdifuld vejledning, når man søger efter kvalitetsforskning.

Det systematiske litteraturreview er hermed blevet defineret. De kriterier som er blevet defineret i dette underkapitel, vil være fundamentet for den litteratur som vil blive indsamlet og som skal bruges til at kunne udføre analysen og i forlængelse af dette besvare problemformuleringen. De næste kapitler vil udføre litteraturreviewet og gennemgå resultaterne.

4. Budgetteringsmetoder og Deres Anvendelse i Praksis

Formålet med dette kapitel er at afdække hvorfor det traditionelle budget stadig er dominerende i praksis, samt hvad der kræves af alternative budgetteringsmetoder for at blive mere konkurrencedygtige. Dette gøres ved at udføre et SLR og sidenhen at analysere resultaterne heraf.

I dag findes der en række alternativer til den traditionelle årlige budgetteringsmetode, og denne afhandling fokuserer på tre alternative metoder, navnlig BB, ABB, og ZBB, som blev beskrevet i kapitel 2 Grundlæggende Forståelse af Budgetteringsmetoder. Dette kapitel vil først bruge den opnåede forståelse af teorierne, til at udføre det systematisk litteraturreview der er specificeret i underkapitel 3.2 Litteraturreview som metode. Derefter vil den resulterende litteratur blive analyseret med henblik på at besvare problemformuleringen, præsenteret i kapitel 1.2 Problemfelt og problemformulering, hvor vi spørger hvorfor det traditionelle budget stadig er dominerende i praksis, og hvad der kræves af de tre alternative metoder for at blive mere konkurrencedygtige.

4.1. Resultater af litteraturreviewet

Dette underkapitel har til formål at præsentere resultaterne fra det systematiske litteraturreview. Her vil der beskrives hvor meget litteratur der blev fundet gennem processen.

Det første trin af SLR'en er at definere søgestrengene, som skal identificere den relevante litteratur. Afhandlingen gør brug af tre forskellige søgestrengene, en for hver teori, der bliver behandlet. Som nævnt i afsnit 3.2.2 Planning, blev søgestrengene for BB: "beyond budgeting" OR "beyond-budgeting" brugt, sidenhen blev "activity based budgeting" OR "activity-based budgeting" brugt for ABB og "zero based budgeting" OR "zero-based budgeting" brugt for ZBB. Resultaterne fra Scopus og Web of Science præsenteres i tabel 1.

Tabel 1. Søgeresultater for hver søgestreng

Søgestreng	Scopus	WOS	Total
"beyond budgeting" OR "beyond-budgeting"	63	25	88
"activity based budgeting" OR "activity-based budgeting"	23	17	40
"zero based budgeting" OR "zero-based budgeting"	37	12	49
Total	123	54	177

(Egen tilvirkning)

Ved selve søgningen, som er beskrevet i underkapitel 3.2 Litteraturreview som metode, blev resultatet 177 artikler. Som der ses på tabel 1, var disse fordelt på 88, 40 og 49 til hhv. BB, ABB og ZBB. Endvidere er BB artiklerne fordelt på 63 fra Scopus og 25 fra WOS. ABB-artiklerne er fordelt på 23 fra Scopus og 17 fra WOS, og til sidst er ZBB artiklerne fordelt på 37 fra Scopus og 12 fra WOS. Ydermere, kan der observeres, at BB har det største antal af litteratur, idet den næsten har lige så mange kilder som de to andre tilsammen.

Inklusions- og eksklusionskriterier

Sidenhen er eksklusionskriterierne, der blev defineret i metoden, anvendt på den fundne litteratur. Resultatet var 40 resterende kilder, på tværs af alle tre teorier. Den tilbageværende litteratur fremgår af tabel 2.

Tabel 2. Tilbageværende litteratur efter anvendelse af eksklusionskriterier

Zero-based Budgeting				
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Type
Coyte et al.	2022	The revival of zero-based budgeting: drivers and consequences of firm-level adoptions	Accounting and Finance	Article

Kazar et al.	2022	Development of zero-based budgeting approach for multinational construction contractors	Engineering, Construction and Architectural Management	Article
Schneider & O'Bryan	2018	Zero-Based Budgeting In A Cutback Scenario For A Small Academic Library	Library Leadership and Management	Article
Chan	2008	Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach	Library Collections, Acquisition and Technical Services	Article
Jones	1998	UK hotel operators use of budgetary procedures	International Journal of Contemporary Hospitality Management	Article
Tattersall	1990	Understanding Overheads - Their Management and Control	Management Decision	Article
Hayes & Cron	1988	Changes in Task Uncertainty Induced by Zero-Base Budgeting: Using the Thompson and Hirst Models to Predict Dysfunctional Behaviour	Abacus	Article
Graham et al.	1983	Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach	Journal of the Operational Research Society	Article
Wetherbe & Montanari	1981	Zero based budgeting in the planning process	Strategic Management Journal	Article
Wetherbe & Dickson	1979	Zero-based budgeting: An alternative to chargeout systems	Information & Management	Article
Beyond Budgeting				
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Type
Libby & Lindsay	2010	Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice	Management Accounting Research	Article

Hope & Fraser	2003	Who Need Budgets?	Harvard Business Review	Review
Østergren & Stensaker	2011	Management control without budgets: A field study of 'Beyond Budgeting' in practice	European Accounting Review	Article
Bourmistrov & Kaarbøe	2013	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas	Management Accounting Review	Article
Neely et al.	2003	Better budgeting or beyond budgeting?	Measuring Business Excellence	Review
Hope & Fraser	2003	New ways of setting rewards: The beyond budgeting model	California Management Review	Review
Henttu-Aho & Järvinen	2013	A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: An institutional Perspective	European Accounting Review	Article
Piazza & Amrahmsen	2020	Fads and fashion in management practices: Taking stock and looking forward	International Journal of Management Reviews	Article
O'Grady & Akroyd	2016	The MCS package in non-budgeting organisation: A case study of Mainfreight	Qualitative Research in Accounting and Management	Article
Hansen	2011	A theoretical analysis of the impact of rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting	European Accounting Review	Article
Henttu-Aho	2016	Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller	Qualitative Research in Accounting and Management	Conference paper
Sandalgaard & Bukh	2014	Beyond Budgeting and change: A case study	Journal of Accounting and Organizational Change	Conference paper
Sandalgaard	2012	Uncertainty and budgets: An empirical investigation	Baltic Journal of Management	Review

Nguyen et al.	2018	Beyond budgeting: review and research agenda	Journal of Accounting and Organizational Change	Review
Matejka et al.	2021	an empirical investigation of beyond budgeting practices	Journal of Management Accounting Research	Article
Sandalgaard & Nielsen	2018	Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: evidence from Denmark	Journal of Applied Accounting Research	Article
Lidia	2014	Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool	Procedia Economics and Finance	Conference paper
Alsahari	2020	Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector Institutional isomorphism	International Journal of Public Sector Management	Article
Heupel & Schmitz	2015	Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting	Procedia Economics and Finance	Conference paper
Valuckas	2019	Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank	Journal of Accounting and Organizational Change	Article
Ax & Ax	2022	When the supply side of a management accounting innovation fails - the case of beyond budgeting in Sweden	Accounting and Business Research	Article
Keßels	2022	Bonus Systems as Tools for 'Managing' Managers - the Behavioural Effects of Performance-Based Financial Rewards	Philosophy of Management	Article
Berland et al.	2018	Exposing organizational tensions with a non-traditional budgeting system	Journal of Applied Accounting Research	Article

Activity-Based Budgeting				
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Type
Cooper & Kaplan	1998	The promise and peril of integrated cost systems	Harvard Business Review	Article
Pavlatos & Paggios	2009	Management accounting practices in the Greek hospitality Industry	Managerial Auditing Journal	Article
Hansen	2011	A theoretical analysis of the impact of rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting	European Accounting Review	Article
Serritzlew	2006	Linking budgets to activity: A test of the effect of output-purchase budgeting	Public Budgeting and Finance	Article
Kenno & Sainty	2017	Revising the budgeting model: Challenges of implementation at a university	Journal of Applied Accounting Research	Article
Guul et al.	2021	Quasi-Market Competition in Public Service Provision: User Sorting and Cream-Skimming	Journal of Public Administration Research and Theory	Article
Rigby et al.	2021	Implementing responsibility centre management in a higher educational institution	International Journal of Productivity and Performance Management	Article

(Egen tilvirkning)

Det sidste skridt i processen, var sidenhen at sortere artiklerne baseret på fuldtekst. Her blev halvdelen af litteraturen frasorteret på baggrund af inklusionskriterierne som blev anvendt til at filtrere. Resultatet var 20 kilder der opfyldte inklusionskriterierne. Den endelige litteratur der kommer at danne fundamentet af analysen ses nedenfor i tabel 3

Tabel 3. Resulterende litteratur efter anvendelse af inklusionskriterierne

Zero-based Budgeting					
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Type	Studie
Coyte et al.	2022	The revival of zero-based budgeting: drivers and consequences of firm-level adoptions	Accounting and Finance	Article	Kvantitativt
Chan	2008	Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach	Library Collections, Acquisition and Technical Services	Article	Kvalitativt
Jones	1998	UK hotel operators use of budgetary procedures	International Journal of Contemporary Hospitality Management	Article	Kvantitativt
Wetherbe & Dickson	1979	Zero-based budgeting: An alternative to chargeout systems	Information & Management	Article	Kvalitativt
Beyond Budgeting					
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Type	Studie
Ax & Ax	2022	When the supply side of a management accounting innovation fails - the case of beyond budgeting in Sweden	Accounting and Business Research	Article	Kvalitativt
Valuckas	2019	Budgeting reconsidered: exploring change initiative in a bank	Journal of Accounting and Organizational Change	Article	Kvalitativt
Nguyen et al.	2018	Beyond budgeting: review and research agenda	Journal of Accounting and Organizational Change	Review	N/A
Sandalgaard & Nielsen	2018	Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: evidence from Denmark	Journal of Applied Accounting Research	Article	Kvantitativt
Henttu-Aho	2016	Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller	Qualitative Research in Accounting and Management	Conference paper	Kvalitativt

Sandalgaard & Bukh	2014	Beyond Budgeting and change: A case study	Journal of Accounting and Organizational Change	Conference paper	Kvalitativt
Lidia	2014	Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool	Procedia Economics and Finance	Conference paper	Kvantitativt
Henttu-Aho & Järvinen	2013	A field study of the emerging practice of beyond budgeting in industrial companies: An institutional Perspective	European Accounting Review	Article	Kvalitativt
Sandalgaard	2012	Uncertainty and budgets: An empirical investigation	Baltic Journal of Management	Review	Kvantitativt
Østergren & Stensaker	2011	Management control without budgets: A field study of 'Beyond Budgeting' in practice	European Accounting Review	Article	Kvalitativt
Libby & Lindsay	2010	Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice	Management Accounting Research	Article	Kvantitativt
Activity-Based Budgeting					
Forfattere	År	Litteratur	Journal/Forlag	Dokumenttype	Studie
Guul et al.	2021	Quasi-Market Competition in Public Service Provision: User Sorting and Cream-Skimming	Journal of Public Administration Research and Theory	Article	Kvantitativt
Rigby et al.	2021	Implementing responsibility centre management in a higher educational institution	International Journal of Productivity and Performance Management	Article	Kvalitativt
Kenno & Sainty	2017	Revising the budgeting model: Challenges of implementation at a university	Journal of Applied Accounting Research	Article	Kvalitativt

Pavlatos & Paggios	2009	Management accounting practices in the Greek hospitality Industry	Managerial Auditing Journal	Article	Kvantitativt
Serritzlew	2006	Linking budgets to activity: A test of the effect of output-purchase budgeting	Public Budgeting and Finance	Article	Kvantitativt

(Egen tilvirkning)

Nu, hvor den endelige litteratur er identificeret, så vil den næste del af analysen gruppere og beskrive litteraturen. Kilderne vil være opdelt i tre overordnede kategorier, hvor den første vil være budgetteringstendenser i praksis, den anden vil fokusere på, hvordan virksomheder kan fungere uden budgetter i praksis, og den sidste vil beskrive, hvordan organisationer i den almene sektor gør brug af budgetter i praksis.

4.1.1. Budgetteringstendenser i praksis

Dette afsnit har til formål at undersøge kilderne fra litteraturstudiet som kan forklare budgetteringstendenser i praksis og dermed skabe et overordnet billede af anvendelsen og valget af budgetteringspraksis.

Det første studie som bliver gennemgået, er fra Sandalgaard (2012). Dette studie undersøgte besvarelserne fra 246 CFO'er, blandt de største virksomheder i Danmark. Sandalgaard (2012) fandt frem til, at det traditionelle budget i praksis stadig dominerer blandt virksomheder. I Sandalgaards studie var der kun fire procent, som aktivt havde valgt at afskaffe budgettet, hvor der var to procent, som har besluttet sig for at afskaffe det, men er stadig i processen. Ydermere var der også tre procent, som ikke havde besluttet sig, men forventede at de ville vælge at afskaffe det. Resultaterne fremgår af tabel 4.

Tabel 4. Status af traditionelle budgetter

	Have not considered abandoning it	Have decided not to abandon it	Are considering but is probably not going to abandon	Are considering but do not know if we are going to abandon it	Are considering and is probably going to abandon it	Have decided or are in the process of abandoning it	Have abandoned it
Status of the traditional annual budget (%)	51	32	5	3	3	2	4

(Sandalgaard, 2012, tbl. 3)

Der kan desuden ses, at 32% af besvarelsene havde aktivt besluttet sig for at fortsætte med at bruge budgettet, og hele 51% havde slet ikke overvejet at afskaffe budgettet. Alle de alternative budgetteringsmetoder omtalt i afhandlingen her, er skabte på baggrund af udfordringer eller problemer med det traditionelle budget. Det vil sige, at det traditionelle budget på ingen måde er et perfekt system. Det er derfor interessant, at lige over halvdelen af deltagerne ikke engang har overvejet muligheden i at skifte budgetteringsmetode som kan observeres tabel 4.

Sandalgaard (2012) undersøgte også, hvilke andre økonomistyringsteknikker, som virksomheder gjorde brug af. Han fandt frem til, at rullende forecasts og relative præstationsevalueringer var blevet implementeret i en væsentligt højere grad end alternative budgetteringsmetoder. Resultaterne fremgår tabel 5.

Tabel 5. Status af rullende forecasts og relative præstationsevalueringer

	Do not know/do not know the concept	Have not considered	Have decided not to implement	Are considering to implement	Have decided or are in the process of implementing	Have implemented
Have implemented rolling forecast (%)	1	12	8	20	10	49
Have implemented relative performance evaluation (%)	17	39	5	16	5	18

(Sandalgaard, 2012, tbl. 4)

På resultaterne kan der ses, at 49% og 18% allerede havde implementeret hhv. rullende forecasts og relative præstationsevalueringer. En række virksomheder har svaret at de enten har besluttet sig, eller overvejer at tage de teknikker i brug. Begge disse teknikker bliver også brugt i BB litteraturen, som gør det endnu mere interessant, at der er så få virksomheder fra dette studie, som har implementeret, eller overvejer at implementere BB.

Libby og Lindsay (2010) undersøgte brugen af budgetter i mellemstore og store virksomheder i Nordamerika. Undersøgelsen baseres på en stikprøvestørrelse på 558 deltagere, fordelt på 212 fra USA og 346 fra Canada. Libby og Lindsay (2010) fandt frem til, at en betydelig del af de deltagende virksomheder anser budgettet som værdiskabende. De bad deltagerne give budgettet en vurdering fra 0 - 100 point, baseret på dets værdiskabende effekt. Resultaterne var, at medianen på begge grupper (Canada og USA) lå på 70 ud af 100 point, som placerer den i "Good value" kategorien. Resultaterne fremgår af figur 13.

Figur 13. Budgettets værdiskabende effekt



(Libby & Lindsay, 2010, fig. 1)

Libby og Lindsay beskriver i resultaterne, at alt over 50 point viser, at budgettet skaber positiv værdi, og at der var hele 90% af virksomhederne, som gav en score på over 50 point. Der kan dog observeres, at værdien som ligger mellem 50 - 59 point, er beskrevet som "little or no value", så der kan tages højde for, at denne score også inkluderer svar der vurderer, at budgettet er neutralt (altså ikke skaber positiv eller negativ effekt på virksomheden). Det kan dog stadig bemærkes, at de to laveste kategorier indeholder en betydelig lav andel af alle besvarelserne, og at hele 50 og 64 procent fordelt på hhv. Canada og USA vurderede det traditionelle budget, til at give "good value" eller højere.

Libby og Lindsay (2010) undersøgte også, hvor mange af virksomhederne bruger budgettet til kontrol af virksomheden, hvor de fandt frem til, at 79% af deltagerne gjorde. Af de 79%, var der hele 94%, som besvarede, at de ikke havde planer om at ændre på dette. Det vil sige, at de på sigt vil fortsætte at bruge budgettet til kontrol.

Tănase Gabriela Lidia publicerede også et studie i 2014, baseret på et spørgeskema i Rumænien (Lidia, 2014). Hun undersøgte fordelene og ulemperne ved at bruge budgetter, og Endvidere,

hvad deltagerne i undersøgelsen vurderede ville ske i fremtiden med budgetter (Lidia, 2014). Lidia havde til formål at afdække hvad Rumænien synes om budgetter, og derfor opsatte hun tre mulige kategorier: Traditionel Budgeting, Beyond Budgeting, og Better Budgeting. Lidia definerer her traditionel budgeting som det at vedligeholde den traditionelle tilgang. BB bliver defineret som det modsatte, dvs. hvor budgettet skal fjernes, og better budgeting er mellem disse to ekstremer, dvs. hvor budgetteringstilgangen skal forbedres.

Lidias resultater er baseret på et semistruktureret spørgeskema, hvor svarene udløser en række point for fordele såvel som ulemper af budgetter. Et point bliver givet for hver fordel/ulempe som deltageren vælger, hvor deltageren også selv kan skrive deres egne fordele/ulemper. Dertil spørger hun deltagerne hvad, de vurderer, vil ske med budgetter i fremtiden. Resultaterne opsummeres i et pointsystem, som hun anvender som grundlag for at konkludere, hvilken en af de tre kategorier nævnt ovenfor, Rumænien befinder sig i (Lidia, 2014). Hendes fulde resultater præsenteres i tabel 6.

Tabel 6. Pointfordeling af fordele og ulemper ved budgetter

Advantages of budgets	Number of points
Budgets assist the planning and coordination of the activity	97
Budgets have an important role in establishing authority and responsibility	25
Budgets helps in the achievement of an effective control and of the stated targets	87
Budgets contribute to employee motivation being a reference in performance evaluation	43
Budgets help to detect deficiencies and to take corrective measures	48
Budgets contribute to an effective resource management and to the improvement of performance	73
Other advantages	1
TOTAL BENEFITS SCORE	374
Disadvantages posed by budgets	Number of points
Budgets are difficult to prepare	50
Budgets imply high cost, high volume of work, and their preparation takes a lot of time	41
The communication, coordination and cooperation necessary for preparing budgets is difficult to obtain	44
Budgets are seen as stress factors for management and employees	34
Budgets are easy to manipulate	19
Budgets limit the flexibility and the entity's ability to adapt to the environment	21
Other disadvantages	1
TOTAL DISADVANTAGES SCORE	210

(Lidia, 2014, tbls. 1 og 2)

Tabel 6 illustrerer en pointfordeling på 374 og 210 på hhv. fordele og ulemper ved budgetter, som vil sige, at ifølge Lidias undersøgelse, så skaber budgetter flere fordele end ulemper.

Til sidst skulle deltagerne i Lidias undersøgelse også besvare hvad, de vurderer, skal ske med budgetter i fremtiden. Resultaterne illustreres i tabel 7.

Tabel 7. Fremtiden af budgetter

The future of budgets	Number of answers
Replaced	1
Maintained	36
Improved	71

(Lidia, 2014, tbl. 3)

Tabel 7 viser, at kun én, som har besvaret spørgeskemaet, vurderer, at budgetter skal erstattes. Derimod vurderer 36, at de skal beholdes som de er, og 71 vurderer at de skal forbedres. Lidia konkluderer derfor, at Rumænien hører under kategorien af Better Budgeting, på baggrund af at budgetter skaber mere værdi end ulemper, og samtidig at de fleste vurderer at budgetter skal forbedres (Lidia, 2014).

Deltagerne i Lidias undersøgelse var fordelt på 15 økonomiske enheder, 7 professorer og 97 kandidatstuderende. På baggrund af dette, behandler forfatterne af denne afhandling Lidias resultater mere kritisk, end de andre nævnte studier. Dette skyldes, at de fleste af deltagerne er studerende, og derfor ikke på samme niveau direkte reflekterer tendenserne af budgetter i praksis på, som de andre studier. Begrundelsen for at dette studie indrages i afhandlingen, er fordi det underbygger de tendenser som tidligere blevet introduceret her i afsnittet. Det underbygger argumentet fra både Libby og Lindsay (2010) og Sandalgaard (2012), at budgettet stadig genererer flere fordele (værdi) end ulemper for virksomheder. Endvidere, så viser dette studie, at en stor del anser at budgetter skal beholdes og forbedres i fremtiden. Dette ses også hos Sandalgaard (2012), som viste, at virksomheder tager andre økonomistyringsværkøjer i brug, såsom rullende forecasts og relative præstationsevalueringer, til at forbedre kontrolaspektet.

Odysseas Pavlatos og Ioannis Paggios (2009) undersøgte adoptionsniveauet af forskellige økonomistyringsværktøjer fra hotelbranchen i Grækenland. Heriblandt var der tale om værktøjer som ABB og ZBB, som denne afhandling har fokus på (Pavlatos & Paggios, 2009). Studiet brugte spørgeskemaer til at indsamle data, og fik brugbare svar fra 85 deltagere, som svarer til en svarprocent på 58 procent. Pavlatos og Paggios resultater afdækkede, at der var 42 og 12 deltagere, som havde adopteret hhv. ZBB og ABB. Dette svarer til en adoptionsrate på 49,4% for Zero-based budgeting og 14,1% for Activity-based budgeting. Et andet interessant resultat var, at 84 ud af alle 85 besvarelser havde svaret, at de bruger *"Budgeting for planning annual operations"* (Pavlatos & Paggios, 2009). Sammen med det faktum, at Beyond Budgeting slet ikke bliver nævnt i studiet, vurderer vi at det viser en tendens til at BB ikke bliver brugt på dette marked. Der skal imidlertid tages højde for, at der ikke bliver nævnt, hvad den sidste besvarelse (1/85) bruger i stedet for budgetter, til planlægning af den årlige drift.

Endvidere fik Pavlatos og Paggios (2009) deltagerne til at rangere værdiniveauet, som de forskellige værktøjer gav overfor deres hoteller. De rangerede de 30 økonomistyringsværktøjer, baseret på deres oplevede værdi de seneste tre år, hvor de brugte gennemsnits niveauet fra besvarelserne til at rangere ud fra. Hvis der fokuseres på de tre relevante værktøjer, som blev nævnt ovenfor (ABB, ZBB og budgettering for planlægning af den årlige drift), så placeres de tre værktøjer således:

- Budgettering for planlægning af den årlige drift: 1. plads.
- Zero-based budgeting: 11. plads.
- Activity-based budgeting: 29. plads.

Det er interessant, at budgettering for planlægning af den årlige drift har 1. pladsen, fordi det viser en tendens, at virksomheder i denne branche og vedkommende land, stadig er bundne af budgetter, samt føler, at de skaber betydelig værdi for dem. I forhold til ZBB og ABB, så har Pavlatos og Paggios (2009) også undersøgt, hvor meget fremtidig fokus (de næste tre år), der vil være på disse økonomistyringsværktøjer. Der viser resultaterne, at ZBB falder til en 12. plads,

mens ABB kommer op på en 19. plads i rangeringen. Dette indikerer, at deltagerne i undersøgelsen vurderer, at der vil være en voksende fokus på ABB de næste to-tre år. De fulde resultater fra Pavlatos og Paggios artikel er illustreret i tabel 8.

Tabel 8. Relativ værdi (de sidste tre år) vs. Relativ fremtidig fokus (de næste tre år)

	Relative benefits (past three years)			Relative future emphasis (next three years)		
	Mean	SD	Rank	Mean	SD	Rank
<i>High benefit</i>						
Budgeting for planning annual operations	4.65	0.65	1	4.72	0.89	1
Profitability measures (operating profit and revenue growth)	4.58	0.87	2	4.70	0.91	2
Budgeting for controlling cost	4.53	1.01	3	4.68	1.21	3
Product profitability analysis	4.50	1.11	4	4.65	1.09	5
Budgeting for coordinating activities of the various parts of the organization	4.39	1.35	5	4.67	0.98	4
Customer profitability analysis	4.36	1.46	6	4.63	1.26	6
Absorption costing	4.34	1.58	7	3.94	1.38	28
Nonfinancial measures related to customers	4.32	1.43	8	4.58	1.24	8
Budgeting for evaluating the performance of managers	4.31	1.57	9	3.97	1.46	27
<i>Moderate benefit</i>						
Industry analysis	4.19	1.51	10	4.54	1.12	9
Zero budgeting	4.18	1.38	11	4.44	1.24	12
Nonfinancial measures related to innovations	4.16	1.00	12	4.52	1.13	10
Nonfinancial measures related to employees	4.15	1.11	13	4.48	1.16	11
Variable costing	4.13	1.22	14	4.33	0.99	16
Analysis of competitors' strengths and weaknesses	4.11	1.31	15	4.61	0.85	7
CVP analysis	4.10	1.41	16	4.27	1.14	18
ROI	4.01	1.15	17	4.15	0.85	21
Residual income	3.99	0.98	18	4.12	0.78	22
Analysis of competitive position	3.97	1.01	19	4.18	1.17	20
EVA	3.96	0.93	20	4.09	1.24	23
Long range forecasting	3.94	1.01	21	4.07	0.87	24
Budgeting for long terms (strategic) plans	3.92	1.02	22	4.04	0.96	25
Return on sales	3.91	1.00	23	4.01	0.86	26
<i>Low benefit</i>						
Activity based costing (ABC)	3.76	1.01	24	4.40	1.15	13
ABM	3.75	1.02	25	4.38	1.07	14
Balanced scorecard	3.74	0.83	26	4.35	0.96	15
Standard costing	3.71	0.98	27	3.64	0.98	30
Benchmarking	3.69	1.06	28	4.30	1.15	17
Activity based budgeting (ABB)	3.69	0.81	29	4.20	1.17	19
Flexible budgeting	3.65	0.76	30	3.89	0.81	29

(Pavlatos & Paggios, 2009, tbl. 3)

Pavlatos og Paggios fandt endvidere frem til, at de fleste der brugte ABC, også brugte ABB. De bemærker endvidere, at virksomhederne muligvis først implementerede ABC, og sidenhen tog cost systemet videre til budgettet (Pavlatos & Paggios, 2009).

Tracy A. Jones udgav i 1998 artiklen *"UK hotel operators use of budgetary procedures"* (Jones, 1998). I artiklen præsenterer Jones resultater fra en spørgeskemaundersøgelse, der havde til formål at afdække budgetteringspraksis blandt britiske hoteller. Spørgeskemaet blev sendt ud til

i alt 97 virksomheder, og var personligt adresseret til de respektive finansdirektører. Cirka to måneder efter afsendelsen, blev et opfølgende brev sendt til dem, der på det tidspunkt, ikke havde svaret. Af de 97 virksomheder, blev der modtaget svar fra 49, hvoraf 5 ikke havde færdiggjort spørgeskemaet. Derved modtog de 44 svar de kunne bruge i studiet, hvilket svarer til 44,5% af stikprøven (Jones, 1998).

Spørgeskemaet undersøgte bredt omkring budgettering, og et interessant fund var angående brugen af ZBB i hotellernes budgettering. Resultaterne af undersøgelsen viste, at 52% af de adspurgte finansdirektører svarede, at de brugte ZBB i deres budgettering. Jones (1998) sammenligner dette tal med tal fra Schmidtgall (1996), der viste hhv. 42 og 7 procent for USA og Skandinavien. Disse 52% udgjorde 23 hotelkæder, og af disse, svarede 9 (39%), at de kun brugte det på nye hoteller, hvor der ikke eksisterede tidligere tal. De resterende 14 (32%) svarede, at de bruger ZBB til mere end kun nye hoteller. De varierer endvidere fra at være fuldt ud zero-base, til at bruge zero-base på udvalgte omkostninger hvert år, samt til at bruge zero-base på alle poster, som et redskab for at starte på en frisk (Jones, 1998).

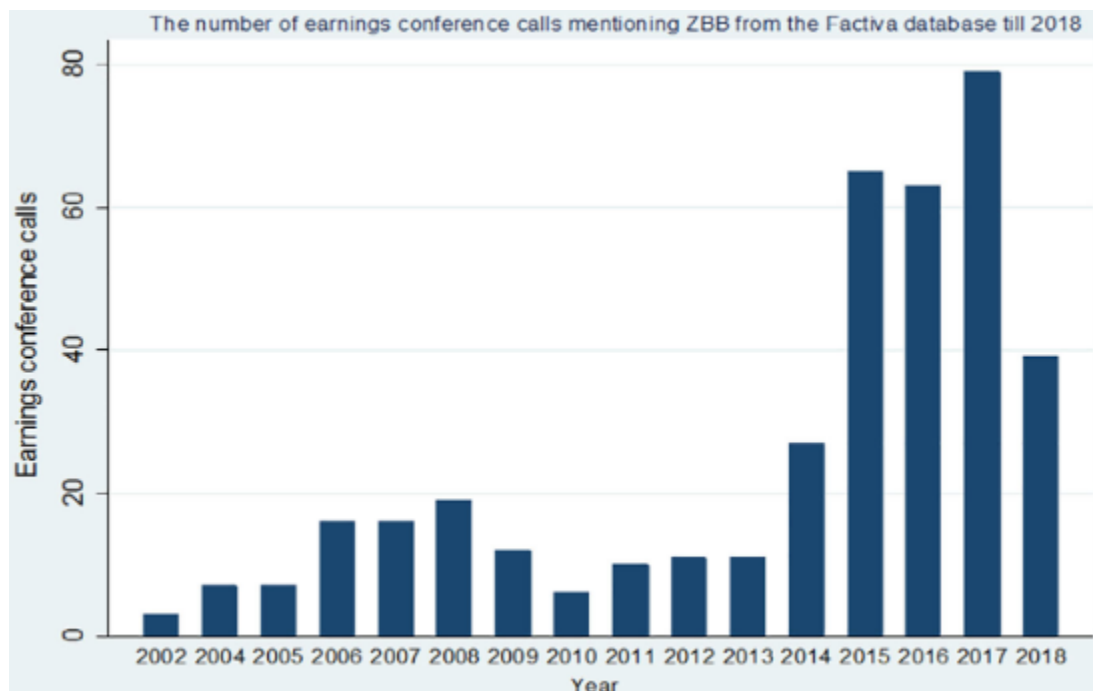
Rodney Coyte, Martin Messner og Shan Zhou publicerede en artikel i 2022, der undersøgte, som deres titel også hentyder til, *"The revival of zero-based budgeting"* (Coyte et al., 2022). Deres formål var, at uvarsøge adoptionen af ZBB gennem en kvantitativ analyse af lederes konferenceopkald med analytikere, og som de har fået gennem Factiva databasen (Coyte et al., 2022).

Coyte et al. (2022) valgte at bruge disse konferenceopkald, på baggrund af, at de havde en forståelse af, at ledere tit nævner ændringer i deres kontrolsystem i konferenceopkald med analytikere. På baggrund af dette, vurderede Coyte et al. (2022), at de kunne bruge det som grundlag for at virksomheden har implementeret ZBB, og omvendt, at manglen på omtale af ZBB også ville indikerer, at virksomheden ikke har taget ZBB i brug. De bemærker dog i studiet, at der er en vis kritik mod denne metode. Denne kritik er, at de ikke kan skelne mellem, når ledere kun diskuterede om ZBB i forhold til bl.a. hvilke aktiviteter de kunne implementere for at opnå besparelser, uden at faktisk have implementeret ZBB. For at sikre sig, at denne kritik ikke

forværrede troværdigheden af studiet, så undersøgte Coyte et al. (2022) imidlertid nøje, alle referencer fra konferenceopkaldene, så der var bevis for, at de virksomheder, som refererede til ZBB, faktisk bruger det.

Coyte et al. (2022) brugte tre søgeord, til at finde konferenceopkald, disse var: "zero-based budgeting", "ZBB" og "zero-base budgeting". De nævner, i deres metode, at de havde fokus på ZBB som en overordnet metode, i stedet for en specifik variation af det, som giver god mening når der ses på de førnævnte søgeord, der alle opstår fra metodens navn. De endte med en stikprøvestørrelse på 397 konferenceopkald, fordelt på 223 virksomheder, som primært operer i USA (Coyte et al., 2022). Deres data kan opsummeres med figur 14.

Figur 14. Udvikling af referencer til ZBB i konferenceopkald



Kilde: Coyte et al., (2022)(Coyte et al., 2022, fig. 2)

På figuren kan der allerede ses, at interessen for ZBB er steget betydeligt de seneste år, især siden 2014.

Efter at have fundet den første stikprøvegruppe, blev Coyte et al. (2022) på baggrund af manglende information om virksomhederne, nødt til at reducere gruppen. Nogle virksomheder

blev også frasorteret, fordi der med sikkerhed kunne konkluderes, at de ikke implementerede ZBB. Det resulterede i en stikprøvestørrelse på 80 virksomheder. Til sidst tilføjede de ZBB-stikprøven til en kontrol gruppe, som resulterede i en endelig stikprøvestørrelse på 882 virksomheder.

Resultaterne hos Coyte et al. (2022) indikerer, at der er en sammenhæng mellem adoptionen af økonomistyringsværktøjer og eksterne kapitalmarkedsaktører. De fandt at en væsentlig del af de virksomheder, som havde implementeret ZBB, havde fået implementeret denne som følge af at være blevet opkøbt af en kapitalfond (Coyte et al., 2022). Som eksempel henviser studiet specifikt til 3G Capital, som er en fælles faktor i en betydelig del af ZBB-adoptionerne i dette studie, hvor de argumenterer for at denne "revival" oprindeligt stammer fra 3G Capital. Sidenhen viser deres resultater både "push" og "pull" faktorer vedr. adoption af ZBB. Nogle af de tendenser som de fandt blandt virksomheder, der implementerede ZBB, var:

- Høje omkostningsniveauer.
- Mindre virksomheder.
- Virksomheder med højere leverage.

Alle tre faktorer indikerer et behov for højere omkostningsforståelse, som også er i overensstemmelse med Zero-based budgetings grundlæggende teori.

Imidlertid fandt Coyte et al. (2022) ikke nogen konkret sammenhæng i forhold til signifikante omkostningsreduktioner på de undersøgte virksomheder, som havde implementeret ZBB. Dog observerer de en positiv omkostningseffekt af 3G Capitals tilstedeværelse, som kan indikere, at virksomheder under 3G Capital fonden bruger ZBB mere grundigt end de andre virksomheder i studiet. Coyte et al. (2022) ender med at argumentere, at der muligvis er en tendens til, at virksomheder imiterer hinanden, og som kan resultere i et mere symbolsk brug af ZBB, som ultimativt ikke skaber tilfredsstillende omkostningsbesparelser. Alternativt, at kompleksiteten af ZBB i praksis, er grunden til det dårlige resultat, som de vurderer, i sidste ende kan resultere i, at ZBB bliver "glemt" igen, af samme årsag som i 1980'erne.

Til sidst er der et studie af Sandalgaard og Nielsen (2018) der undersøgte danske produktionsvirksomheder, som havde mellem 20 til 500 medarbejdere. Det placerer virksomhederne i kategorien af små- og mellemstore-virksomheder (SMV). Deres resultater viste, at decentralisering og budgetfokus i virkeligheden har et positivt forhold i SMV'er, og de påpeger, at litteraturen viser, at det samme også er gældende for større virksomheder. Dette står i modsætning til Beyond Budgetings kerneprincipper, som blev beskrevet tidligere i underkapitel 2.2 Beyond budgeting, hvor Hope og Fraser (2003b) argumenterer for, at virksomheder skal afskaffe budgettet for at kunne radikalt decentralisere. Intuitivt vil dette kunne fortolkes som værende et negativt forhold mellem de to fænomener, men litteraturen viser derimod, at det modsatte faktisk er realiteten. På baggrund af denne tendens anbefaler de så også, baseret på deres resultater, at SMV'er ikke skal afskaffe budgettet.

Delkonklusion

Generelt set, kan det konkluderes, at det traditionelle budget stadig er dominerende blandt virksomheder i praksis (Libby & Lindsay, 2010; Sandalgaard, 2012). Det viser sig, at selvom der findes alternative budgetteringsmetoder som bl.a. BB, ABB og ZBB, viser forskningen, at kun en mindre andel af virksomhederne gør brug af dem, eller overvejer at gøre det. Der blev også afdækket, at virksomheder vurderer i høj grad, at traditionelle budgetter stadig er værdiskabende. Med andre ord, det skaber flere fordele end ulemper for virksomhederne (Lidia, 2014). Pavlatos og Paggios (2009) fandt frem til, at budgettering til planlægning, stadig har høj værdi, og bliver brugt i høj grad, hvor ZBB og ABB ikke er særlig udbredt. Samtidig, på baggrund af budgettets popularitet, kan der også konkluderes, at BB ikke ser nogen betydelig anvendelse i hotelbranchen i Grækenland. Jones (1998) fandt, at halvdelen af UK-hoteller benyttede ZBB i et eller andet omfang. Disse varierede fra, kun at benytte ZBB metodologien, til at danne grundlaget for nye hoteller, hvor der ikke eksisterede tidligere budgettal for, og til at gøre fuldt brug af ZBB. Der blev også fundet frem til, at de fleste som benytter ABB, også har implementeret ABC. Pavlatos og Paggios bemærker, at dette kan skyldes, at virksomheder muligvis har implementeret ABC, og sidenhen taget ABC cost-systemet videre til budgettet. Coyte et. al (2022) fandt frem til,

at interessen for ZBB blev genfundet i USA, og baserer denne på kapitalfonden 3G Capital, som valgte at implementere ZBB i deres nyopkøbte virksomheder. De fandt frem til, at virksomhederne, som var ejet af 3G Capital, fandt omkostningsbesparelser, men på generel basis for ZBB-anvendere, kunne de ikke finde signifikante omkostningsbesparelser.

Resultaterne af denne del af analysen viser, at det traditionelle budget stadig dominerer virksomhedspraksis. De alternative metoder har ikke formået at opnå bred implementering, selvom der også kan påvises en tendens til, at virksomheder gerne vil tage nye økonomistyringsværktøjer i anvendelse.

Det næste afsnit vil have beskrive et andet område, hvor litteraturen beskriver hvordan virksomheder kan fungere uden budgetter, samt hvad der sker når budgettet bliver afskaffet

4.1.2. Budgettering uden budgetter

Dette afsnit vil have fokus på at analysere resultaterne af det systematiske litteraturreview, hvor der beskrives hvordan virksomheder agerer uden budgetter, samt hvordan de kan afskaffe budgettet.

I underkapitel 2.2 Beyond budgeting, blev det dokumenteret, at BB kritiserer den traditionelle budgetteringsmåde, og vil med sin ledelsesfilosofi ultimativt afskaffe budgetter, for at optimere virksomheders effektivitet. Det viser sig dog, at teori og praksis ikke helt er i overensstemmelse med hinanden, og dette afsnit vil derfor samle litteraturen fra SLR-metoden, som kan forklare denne forskel mellem teori og praksis, dette for at afdække hvordan BB fungerer i praksis.

Den første artikel som bliver gennemgået, er fra Ax og Ax (2022), der har undersøgt, hvorfor Beyond Budgeting tilsyneladende ikke fungerede i Sverige. Ax og Ax (2022) tog et alternativt perspektiv i sin undersøgelse, nemlig ved at analysere fra "the supply side", eller udbudssiden. Det vil sige, at de undersøgte konsulenter, eksperter og andre områder af akademien, som har til formål at promovere og skubbe teorier ud til de virksomheder, som kan få gavn af dem. Deres resultater viste, at der var mangler fra udbudssiden, som har en stor rolle i, hvorfor Beyond

Budgeting ikke formåede at valideres som en brugbar ledelsesform. De fandt frem til en række nøglefaktorer som de vurderer, er skyld i denne situation. Den første er, at en del af de primære aktører fra leverandørsiden, såsom professionelle organisationer, universiteter, interessegrupper osv. direkte har valgt at afvise BB. Ax og Ax (2022) påpeger, at academia historisk set har haft en væsentlig betydning for tidligere ledelseskoncepters popularitet i Sverige. Udover aktører, som direkte har afvist BB, så er der også andre aktører, som generelt har været inaktive i forhold til BB. Her viser artiklen, at de fandt frem til, at en del af aktørerne, især erhvervsblade, ikke vidste af BB's eksistens. Og dem, der kendte til BB valgte, ikke at publicere noget, grundet en mangel af materiale på området. Den anden nøglefaktor, er en mangel på operationaliserbare versioner af BB; versioner, som i overensstemmelse med Hope og Frasers principper, kan vejlede virksomheder igennem processen (Ax & Ax, 2022). De fandt nemlig kun én, og det var fra Ax og Bjørnenak (2007), som kaldes "Design selecting". Den sidste nøglefaktor, som bliver nævnt i artiklen, er, at der var en generel mangel på distribution af BB, hvor der ikke blev sat nok fokus på at få budskabet ud til en større målgruppe. De få gange, hvor der har været et forsøg på dette, har der været mere fokus på branding af BB som et produkt der skal sælges, end det var at sprede budskabet af BB. Overordnet set argumenterer Ax og Ax (2022), at en svag udbudside har været årsagen til, at BB kun har nået til en lille del af den potentielle kundegruppe, som BB har mulighed for.

Østergren & Stensaker (2011) underbygger også den anden nøglefaktor fra Ax og Ax (2022) vedrørende, at der ikke findes direkte studier, som dokumenterer, hvordan man i praksis skal implementere BB. Derfor undersøgte Østergren og Stensaker (2011), hvad der sker i praksis, når virksomheder fjerner budgettet. Undersøgelsen blev lavet gennem en eksplorativ analyse af Oilco, et multinationelt olie- og energi-selskab, som havde besluttet sig for at afskaffe budgettet. Deres analyse blev udført i en tidlig fase af implementeringen af BB i Oilco, og de fandt frem til tre handleregler, som de kunne observere efter implementeringen af BB. Den første handleregel er: *"targets are expected to become more strategic and based on high ambitions"*. I de gamle kontrolsystemer har budgettet modarbejdet virksomhedens strategiske mål, fordi målsætning, planlægning og ressourceallokering, alle var sammenknyttet. Ved at implementere BB, og

dermed at frakoble målsætningsprocessen fra planlægning og ressourceallokering, blev det muligt at lave mere ambitiøse og strategiske målsætninger, som havde fokus på værdiskabelse, i stedet for at fokusere på at overholde omkostningsmål (Østergren & Stensaker, 2011). Den anden handleregel er: *"greater focus on the big picture"*. Østergren og Stensaker (2011) referer her til, at budgetter skaber tilbøjelighed til manipulation i virksomheden, men ved at implementere BB, så fandt de frem til, at virksomheden giver anerkendelse til hele gruppen, hellere end kun til enkelte divisioner. Dette er med til at reducere manipulation i virksomheden. Den sidste handleregel er, at virksomheden har *"increased focus on possibilities and flexibility"*. Denne sidste handleregel referer til virksomhedens ressourceallokering. Hvor den traditionelle metode allokerer ressourcer én gang om året, så bruger BB en mere dynamisk proces, hvor ressourcer bliver allokeret løbende, så længe begrundelsen for ekstra ressourcer opfylder en række kriterier (Østergren & Stensaker, 2011).

Endvidere fandt Østergren & Stensaker (2011) fire interaktionsmønstre som de vurderer, er sandsynlige at fremkomme ved afskaffelsen af budgettet. De fire er: *"more horizontal integration"*, *"less vertical integration"*, *"the controller is perceived to have become more powerful"* og *"power has shifted upwards"*. Den første referer til, at mellemledere, som har mere kontakt til hinanden, og på baggrund af den mere dynamiske ressourceallokering, skaber mere horisontal integration i virksomheden. Ved det andet mønster argumenteres der for mindre vertikal integration i virksomheden. Her tænkes der på ressourceallokeringsprocessen, hvor traditionelle systemer skabte en proces, hvori flere niveauer af ledere skulle interagere med hinanden, når ressourceallokering skulle behandles. BB påvirker denne proces, ved direkte at forbinde kontrolløren til bl.a. divisionslederen, som gør, at alle mellemledere imellem de to, ikke behøves at involveres, hvilket reducerer den vertikale integration (Østergren & Stensaker, 2011). Det tredje mønster bygger videre på det forrige mønster. Kontrolløren opfattes at have mere magt, når budgettet fjernes, fordi kontrolløren direkte involveres i at skaffe flere ressourcer til sin afdeling. Mellemlederen havde denne opgave i de traditionelle systemer. Det sidste mønster Østergren & Stensaker (2011) omtaler, er centraliseringen af målsætninger nævnt tidligere, hvori virksomheden bliver bedømt som en helhed, i stedet for separate divisioner, men samtidig også

decentralisering i forhold til, hvordan disse divisioner opnår deres mål (Østergren & Stensaker, 2011). Det sidste mønster Østergren & Stensaker (2011) omtaler, er centraliseringen af målsætninger nævnt tidligere, hvori virksomheden bliver bedømt som en helhed, i stedet for separate divisioner, men samtidig også decentralisering i forhold til, hvordan disse divisioner opnår deres mål (Østergren & Stensaker, 2011).

Henttu-Aho & Järvinen (2013) lavede et eksplorativt studie, som analyserede fem globale industrivirksomheder. Her fandt de frem til at casevirksomhederne gradvist, ved brug af forskellige økonomistyringsværktøjer, bevæger sig imod en BB-tilgang. Her fandt de, at afskaffelsen af budgettet kan relateres til funktionen, som budgettet har i den givne virksomhed (Henttu-Aho & Järvinen, 2013). Med andre ord kan siges, at jo vigtigere funktioner budgettet opfylder i virksomheden, jo mere besværligt er det at afskaffe. Helt konkret fandt de frem til, at separationen imellem målsætning og planlægning var imperativt for at skifte væk fra traditionel budgettering (Henttu-Aho & Järvinen, 2013). Endvidere fandt de frem til, at økonomistyringsværktøjer kan komplementere hinanden, og derigennem skabe inkrementelle bevægelser imod BB, så de kan gradvist erstatte flere budgetteringsfunktioner, men ikke budgettet i sin helhed (Henttu-Aho & Järvinen, 2013).

Henttu-Aho (2016) underbygger også det tredje mønster fra Østergren & Stensaker (2011), hvori kontrollerens rolle blive opfattet som havende større betydning. Henttu-Aho's (2016) casestudie viser, at nye budgetteringsmetoder, såsom rullende forecasts, hjælper kontrollere i at forbedre deres resultater. De udvikler kompetencer til bedre at forudsige mere realistiske forecasts, fordi kontrolleren udvikler en mere dybdegående virksomhedsforståelse. Endvidere viser Henttu-Aho (2016), at udover at skabe nye roller indenfor forecasting og analyser, så bliver kontrollere mere involveret i strategiske opgaver, i forhold til processer som target setting. Dette skaber ifølge Henttu-Aho (2016) mere transparens i virksomheder, i forhold til den rene top-down styring som target-setting traditionelt har haft. Henttu-Aho (2016) underbygger også det tredje mønster fra Østergren & Stensaker (2011), hvori kontrollerens rolle blive opfattet som havende større betydning. Henttu-Aho's (2016) casestudie viser, at nye budgetteringsmetoder, såsom rullende

forecasts, hjælper kontrollere i at forbedre deres resultater. De udvikler kompetencer til bedre at forudsige mere realistiske forecasts, fordi kontrolleren udvikler en mere dybdegående virksomhedsforståelse. Endvidere viser Henttu-Aho (2016), at udover at skabe nye roller indenfor forecasting og analyser, så bliver kontrollere mere involveret i strategiske opgaver, i forhold til processer som target-setting. Dette skaber, ifølge Henttu-Aho (2016), mere transparens i virksomheder, i forhold til den rene top-down styring som target-setting traditionelt har haft.

Valuckas (2019) undersøgte NorBank, og inspireret af Handelsbanken (casen fra Hope og Fraser), forsøgte at afskaffe budgettet og skifte over til Beyond Budgetting. Valuckas (2019) viser, at skiftet over til Beyond Budgetting er langt og svært, og han argumenterer for, at organisationer må sætte præcise og fælles erhvervsmål blandt alle i organisationen. Disse mål skal klart definere, hvorfor der er behov for ændring, dette i forhold til forbedring af processer og præstationer. Valuckas (2019) påpeger, at på baggrund af den lange proces disse ændringer tager, så kan der opstå interne konflikter, som i værste fald kan ødelægge hele processen. Dette kunne ses i NorBank casen, hvor CFO'en med tiden begyndte at modarbejde Beyond Budgeting projektet. Valuckas (2019) argumenterer endvidere, at det kræves, at alle topledere er med på ændringsprocessen, hvis virksomheden succesfuldt skal skifte over til Beyond Budgetting.

Sandalgaard & Bukh (2014) viser også, at skiftet over til en relativ præstationskontrakt ikke altid er det bedste svar. I deres casestudie påpeger de, at FoodCorp, som de observerer, endegyldigt endte med at beholde en fixed præstationskontrakt. De nævner specifikt to udfordringer, i forhold til at skifte over til en relativ præstationskontrakt. Den første argumenteres ud fra deres case FoodCorp, hvor de ikke havde tilstrækkelig intern benchmarking til at kunne gøre brug af en relativ præstationskontrakt. I forlængelse heraf nævner Sandalgaard og Bukh (2014), at den relative præstationskontrakt potentielt egner sig bedst til virksomheder, som har en filialstruktur, som bl.a. Svenska Handelsbanken, som Hope og Fraser (2003b) også nævner. I forhold til den anden udfordring, argumenterer Sandalgaard og Bukh (2014), at ejerskabsstrukturen kan skabe udfordringer for en relativ præstationskontrakt. Her nævner de især organisationer, som er ejet af kapitalfonde og almene virksomheder. De nævner, at bl.a. almene virksomheder afhænger

betydeligt af budgetter, i forhold til at få godkendt forbrugsmidler. Dette peger på, at organisationer af denne type, er bedre egnet til en fixed præstationskontrakt, som går direkte imod Beyond Budgeting litteratur.

Til sidst skal fremdrages en artikel af Nguyen, Weigel og Hiebl fra 2018, hvori de har udarbejdet et systematisk litteraturstudie på Beyond Budgeting (Nguyen et al., 2018). De konkluder først og fremmest, at selv om der er en del kritik af traditionelle budgetter, såsom at det er tidskrævende, dyrt, skaber manipulation osv., så er der stadig flere empiriske studier, som argumenterer, at disse kriterier ikke i samme grad kan generaliseres overfor alle virksomheder. De fandt frem til, at en betydelig del af organisationer har valgt at forbedre budgetteringsprocessen, i stedet for at afskaffe den. Nogle af begrundelserne bag dette er, at organisationer er bange for ændring, har svært ved at lede uden budgetter, høje omkostninger, mangel på interne benchmarks, osv. (Nguyen et al., 2018). Nguyen et al. (2018) argumenterer for, at dette er nogle af faktorerne som forhindrer højere grad af implementering af Beyond Budgeting. Samtidig bemærker de, at der er forskellige niveauer af kompatibilitet til Beyond Budgeting, afhængigt af virksomhedens situation, som vil sige, at det er ikke alle virksomheder som realistisk set kan gøre brug af det (Nguyen et al., 2018).

Delkonklusion

Sammenfattes afsnittet så er det dokumenteret at implementeringen af BB er en kompleks, lang og dyr proces, som kræver præcise fællesmål og en konsistent opbakning fra topledelsen. Der er en række positive effekter som afskaffelsen af budgettet kan medføre, heriblandt mere strategiske og ambitiøse mål, øget fleksibilitet i ressourceallokering og at der sættes fokus på helheden i stedet for segmentering baseret på afdelinger. Der blev også afdækket at afskaffelsen af budgettet førte til øget horisontal integration, mindre vertikal integration, kontrolleren fik en vigtigere rolle for virksomheden, og centralisering af målsætninger, samt decentralisering af hvordan disse opnås.

Der blev i mellemtiden også afdækket en række udfordringer som varierer baseret på vigtigheden af budgettet for en given virksomhed. Den ene udfordring er at BB havde manglende støtte og

distribution fra leverandørsiden, som spiller en rolle i hvorfor BB ikke kan opnå dets optimale potentiale. Desuden så kræver BB stabil opbakning fra ledelsen og kan møde udfordringer på dette aspekt ved at have manglende støtte eller intern modstand. Desuden er der dokumenteret at relative præstationskontrakter ikke altid er det korrekte svar for en virksomhed at implementere.

Det næste afsnit vil være det tredje og sidste område af resultaterne fra det systematiske litteraturreview, som vil fokusere på anvendelsen af de alternative budgetteringsmetoder i den offentlige sektor.

4.1.3. Den offentlige sektor og budgetteringsspørgsmålet

Dette afsnit fokuserer på anvendelsen af ABB og ZBB på den offentlige sektor, baseret på resultaterne fra det systematiske litteraturreview. Afsnittet vil behandle ABB og ZBB særskilt og på den måde afdække hvordan den offentlige sektor gør brug af disse budgetteringsteknikker.

Activity-Based Budgeting

Denne del af afsnittet vil have fokus på at analysere resultaterne af det systematiske litteraturstudie som omtaler activity-based budgeting. Specifikt vil der være fokus på, hvordan ABB fungerer i praksis, og vil der derfor være fokus på de kvalitative resultater fra litteraturstudiet.

Den første artikel er fra Søren Serritzlew, som i 2006 publicerede et studie, som analyserede en variation af ABB, som kaldes for Output-Purchase Budgeting (OPB) (Serritzlew, 2006). Formålet med studiet var, at undersøge, om OPB forstærker forbindelsen mellem aktiviteter og budgettet. Denne version af ABB fokuserer på den offentlige sektor, og fungerer på den måde, at organisationen får midler baseret på deres output, hvor aktiviteten, i form af output, bliver direkte forbundet med budgettet. Serritzlew (2006) argumenterer, at dette introducerer markedslignende betingelser. Den største forskel mellem ABB og OPB er, at OPB fokuserer på outputtet, i stedet for selve aktiviteten (Serritzlew, 2006). Serritzlew fandt frem til, at OPB har en effekt mellem budgettet og aktiviteter, men at udfordringen ligger i, at forbindelsen mellem de to afhænger af institutionaliseringsniveauet af modellen. Studiet viser, at hvis der er stærke niveauer af institutionaliserede regler, som er bundet med lov, så skaber modellen en stærk sammenhæng mellem budgetter og aktiviteter. Til gengæld, viser det sig også, at svage institutionaliserede regler, som politikere kan skifte efter behov, har den modsatte effekt og skaber svage sammenhænge mellem budgetter og aktiviteter. Et andet problem med modellen er, at et skifte over til et output-fokus, vil forårsage, at ledere vil manipulere systemet, som også er en generel udfordring med budgetter i forvejen (Serritzlew, 2006).

Et casestudie fra Staci A. Kenno og Barbara Sainty publiceret i 2017, undersøgte, hvilke udfordringer det kan have at implementere et nyt budgetteringssystem på et universitet.

Casestudiet fulgte med i udviklingen af et nyt budgetteringssystem som de kaldte for BRAM. BRAM var baseret på en ABB-model, men havde også til formål at inkorporere forholdet mellem omsætning og ressourceallokation (Kenno & Sainty, 2017). De fandt frem til, at budgetteringsmodeller har et behov for at skulle tilpasses til enhver organisation og dens behov for ressourceallokation. Endvidere fandt de frem til, at ved implementeringen af nye budgetteringsprocesser, er det vigtigt at konsultere med stakeholdere, også selvom Kenno & Sainty (2017) bemærker, at der er en mulighed for at stakeholderne har en begrænset forståelse af kompleksiteten, som disse processer kan have. Udviklingen og implementeringen af nye budgetteringsprocesser er lange og besværlige, og derfor argumenterer Kenno & Sainty (2017) også, at det er vigtigt med kontinuitet blandt det personale som arbejder på implementeringen af nye budgetteringsprocesser. På baggrund af ændringer i forståelse og opbakning hos stakeholdere, og en konstant ændring i personale, så endte projektet med, aldrig blive implementeret. Kenno & Sainty (2017) påpeger, at den sidste budgetteringsrapport var i 2012. Det er derfor vigtigt, som Kenno & Sainty (2017) understreger, at have en "champion of the process"; dvs. en, som kan understøtte processen gennem udfordringerne, som opstår.

John Rigby, Glen Kobussen, Suresh Kalagnanam og Robert Cannon publicerede i 2021 en variation af ABB, som går ved navnet Transparent activity-based budgeting system (TABBS). Studiet havde til formål at undersøge designprocessen, udviklingen og implementeringen af responsibility centre management (RCM) i et mellemstort universitet i Kanada. Centralt for dette RCM var ressourceallokeringsystemet, som i denne undersøgelse kommer i form af TABBS (Rigby et al., 2021). Rigby et. al (2021) fandt frem til en række mekanismer, som bidrog positivt til design, udvikling og implementeringen af TABBS, og de fandt også frem til en række implementeringsudfordringer. De fandt først frem til tre positivt bidragende mekanismer, som var:

1. Konsultation.
2. Kommunikation og informationsdeling.
3. Justeringer og forfininger af modellen.

Rigby et. al (2021) argumenterer for at kollektivt, så bidrog disse tre mekanismer positivt til at skabe et miljø, hvor modellen succesfuldt kunne operere.

Desuden fandt de frem til en række udfordringer i forhold til implementeringen. De fandt frem til udfordringer, som også underbygger Kenno og Saintys (2017) argument vedrørende stabilitet i processen. Her nævner Rigby et. al (2021), at universitetet mistede en *"key administrative champion"*, som forårsagede, at modellen blev forsinket i flere år. Endvidere påpeger de, at det samme år som TABBS blev implementeret, havde universitetet fået en nedskæring i budgettet på 11%, som resulterede i, at evalueringen af TABBS var tvetydigt. Sidenhen er en udfordring med TABBS, at den kun belønner vækst i sammenhæng med de relative præstationer fra andre universiteter, så den bliver beskrevet som værende konkurrencedygtig af natur (Rigby et al., 2021). Det viser sig overordnet, at Kenno og Sainty (2017) og Rigby et. al (2021), begge påpeger, at processen er lang og kompleks, og at der derfor er behov for stabilitet i opbakning og i det personale, som udvikler og implementerer systemet, for at det skal lykkes.

Guul et. al (2021) undersøgte, hvordan quasi-markeder i danske gymnasier kunne påvirke skolerne. I quasi-markedsmodellen som de undersøgte, var ABB introduceret i den forstand, at finansiering for skolerne blev baseret på skolens aktiviteter. Konkret blev gymnasierne belønnet med et beløb per studerende, og ydermere et beløb for dem som færdiggjorte uddannelsen. Guul et. al (2021) fandt frem til, at denne model skabte størst effekt i områder hvor der er højere koncentration af skoler geografisk, fordi det skaber større konkurrence blandt skolerne. De fandt frem til, ved introduktion af reformen, så blev de studerende i højere grad segmenteret baseret på de studerendes evner. Denne segmentering blev observeret i stor grad i områder med høj koncentration af skoler, hvorimod områder med lav koncentration af skoler, ikke viste nogen ændringer (Guul et al., 2021). Dette antyder, at når almene gymnasier skifter over til en aktivitetsbaseret finansieringspolitik, så bliver konkurrencesituationen højere i områder, hvor der er højere koncentrationer af skoler i en given geografisk lokation.

Zero-Based Budgeting

Denne del af afsnittet vil have fokus på at analysere resultaterne af det systematiske litteraturstudie, som omtaler Zero-based budgeting. Specifikt vil der være fokus på hvordan ZBB fungerer i praksis, og vil der derfor være fokus på de kvalitative resultater fra litteraturstudiet.

Den første artikel her hedder "*Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach*", og er skrevet af Gayle R.Y.C. Chan, og udgivet i 2008 (Chan, 2008). Artiklen omhandler University of Hong Kong Libraries (HKUL), der er gået fra at bruge en formelbaseret model til at allokere ressourcer, til at inkorporere principper fra ZBB. Derved kalder de deres nye budgetteringsmetode for en "*modified zero-based [budgeting] approach*".

Ifølge Chan (2008), så var svagheden i HKUL's formelbaserede budgetallokering, at den kun vedrørte den årlige budgetforøgelse. Allokeringen tog ikke hensyn til, at der kan opstå behov for at flytte ressourcer mellem cost centre, for eksempel i relation til nogle digitaliseringsprojekter, de var i gang med. En anden faktor som modellen ikke tog hensyn til, var situationer med mindre budgetforøgelser, nul-vækst, eller ligefrem negativ budget-vækst. Det var også dette HKUL oplevede i perioden efter 1998, hvor de blev nødt til at prøve med andre budgetmetoder, hvor der har været mere fokus på at kunne omprioritere ressourcer, og at tage højde for stramme budget-perioder.

Efter en intern revidering, anbefalede afdelingen, der var ansvarlig for revideringen, at HKUL skulle anvende ZBB i deres budgettering. Hellere end at nulstille alle poster, så valgte de i første omgang kun at reducere alle budget poster med 5%, sådan at 95% af det tidligere års budgetterede beløb, forblev det samme. Ifølge Chan, blev dette gjort, fordi der opstod noget usikkerhed og bekymring over, at det ville blive for dyrt og tage for lang tid at vende hver en dollar (Chan, 2008). Efter nedskæringen til 95%, var det så op til de forskellige cost-centre at begrunde deres behov for yderligere ressourcer, der kunne hentes fra de resterende 5%, samt det nye regnskabsårs budgetforøgelse på 3,5%. På denne måde kunne HKUL sikre, at der ved planlægning af et nyt regnskabsår, både var midler tilgængelige for nye projekter, samtidig med at midler nemmere kunne blive reallokerede på tværs af cost centre.

I 1979 udgav James C. Wetherbe og Gary W. Dickson en artikel i tidsskriftet *Information & Management* (Wetherbe & Dickson, 1979). Artiklens indhold er delt op i tre afsnit, hvor det første afsnit diskuterer ZBB og dets historie. Det næste afsnit behandler management information systemer (MIS) og deres rolle i planlægning og kontrol i en organisation, og sætter ZBB op mod chargeout systemer. Det er det tredje afsnit, der er relevant for denne afhandling. Afsnittet diskuterer den ene forfatters erfaring som *Computer Center Director* i et unavngivet mellemstort offentligt universitet (Wetherbe & Dickson, 1979). Ved at slå forfatterne op, kan det udledes at forfatteren, der er tale om her, er James C. Wetherbe, der var direktør på Idaho State University's Computer Center fra 1975 - 1977. Universitetet var blevet kritiseret for at mangle en formel planlægningsmetode, hvilket gav anledning til at implementere ZBB, for at imødekomme denne kritik, og samtidig afprøve ZBB i praksis. ZBB var stadig et forholdsvis nyt fænomen når denne empiri blev indsamlet (Wetherbe & Dickson, 1979).

Normalt foreskriver ZBB, at samlingen af beslutningspakker og rangeringen af samme, laves på cost-center niveau, hvorefter det er den øverste ledelse, der tager beslutningen om hvilke pakker, der kommer med på budgettet. I dette tilfælde bliver pakkerne, der omtales i form af projekter, identificerede ved, at systemanalytikere indsamler bruger-forespørgsler. Disse forespørgsler skal bruges til at få en følelse af, hvilke systemer, og hvilke dele af disse systemer, der er efterspurgt. Derefter samler MIS-personale (Management Information Systems) projekterne i et dokument, og opdeler systemerne i inkrementelle projekter. Siden bliver projekterne vurderede ud fra en cost/benefit analyse, samt rangerede i forhold til vigtighed, dette af en MIS-styregruppe. Denne MIS-styregruppe består af cheffadministratorer fra alle vigtige afdelinger af organisationen, samt MIS-direktøren. Efter at MIS-styregruppen har rangeret projekterne, er processen stort set færdig. Når kommende budget er kendt, vil projekterne blive godkendt i den rangerede rækkefølge, indtil det budgetterede beløb ikke rækker længere.

Cost-centeret, der laver en rangliste over projekterne, og den øverste ledelse, der skal godkende ranglisten, er i denne organisation den samme, med undtagelse af identifikation og samling af pakkerne.

Denne komitébaserede tilgang adskiller sig fra den traditionelle ZBB-model, hvor individuelle ledere eller afdelinger typisk er ansvarlige for at retfærdiggøre deres udgifter overfor den øverste ledelse (Pyhrr, 1970). Det skal bemærkes, at Idaho State University er et offentligt universitet, hvilket kan være årsagen til at beslutningsprocessen er kombineret med budgettet på denne måde.

En anden måde universitetets applikation af ZBB afviger fra teorien, er, at de i stedet for at rulle budgettet for hele organisationens service og supportaktiviteter tilbage til nul, som ZBB oprindeligt foreskriver, så blev ZBB alene indført på MIS-projekter. Dette kan dog være på grund af, at universitetet ville teste metoden, inden den blev taget i brug for resten af universitetet. Der bliver der dog ikke nævnt noget om, at det efterfølgende blev implementeret i andre dele af organisationen.

Selvom der indledningsvis opstod problemer, så endte casestudiet, ifølge Wetherbe & Dickson (1979), med at blive en succes. Dette blev konkluderet, ved at sammenligne interne rapporter, samt via en spørgeskemaundersøgelse. ZBB havde ved artiklens udgivelse kørt i tre år, og medført dokumenterede besparelser, bedre overholdelse af deadlines, samt forbedring af MIS-personalets holdning til arbejdet. For at undgå indflydelse fra ekstraordinære forhold, blev resultaterne holdt op mod to sammenlignelige kontrol-universiteter, lokaliseret i samme stat. Disse kontrol-universiteters budgetpraksis beskrives som traditionel budgettering.

Delkonklusion

Afsnittet afdækkede hvordan den offentlige sektor gør brug af de ABB og ZBB. Overordnet set viser afsnittet at når den offentlige sektor anvender ABB og ZBB, så gør den brug af en modificeret version heraf, der er tilpasset de vilkår institutionerne er underlagt. Afsnittet viser dertil kompleksiteten af at bruge de to alternative modeller i forhold til det traditionelle budget, samt hvilke udfordringer ved det traditionelle budget der kan facilitere beslutningen om at skifte budgetteringsmetode. Endvidere bliver der indirekte påpeget at der kræves mange ressourcer og stabilitet fra både personalets side og interessenters side for at succesfuldt gøre brug af disse budgetteringsmetoder.

Nu hvor alle resultaterne fra det systematiske litteraturreview er beskrevet, så vil det næste underkapitel analysere den samlede kontekst og derudfra afdække en overordnet udfordring som skal give et svar på hvorfor det traditionelle budget stadig er dominerende i praksis og hvad der kræves for at de andre budgetteringsmetoder bliver mere konkurrencedygtige.

4.2. Motivationsproblem på ledelsesniveau

Underkapitlet har til formål at bearbejde et overordnet problem der blev afdækket igennem analysen af litteraturen, og samtidig vil tre undtagelser af denne problematik blive beskrevet.

Analysen har indtil videre afdækket en række tendenser med budgetteringsmetoder i praksis. For det første er afdækket, at det traditionelle budget stadig anerkendes for at være værdiskabende for virksomheder, og at det stadig er det foretrukne valg af budgetteringsmetode for de fleste ledere, selvom der er en række alternative metoder der repræsenterer forskellige kritikpunkter af det traditionelle budgetteringssystem og hvordan organisationer kan løse dem. I forhold til denne afhandling, er alternative metoder afgrænset til BB, ABB og ZBB, som alle kritiserer det traditionelle budget fra forskellige perspektiver. BB kritiserer budgettets dyre og ineffektive processer, ABB kritiserer det for at være upræcist og ZBB kritiserer det for mangel på strategisk fokus i beslutningstagningen. Og det er løsningen af disse kritikpunkter, som danner de fundamentale incitament, som de respektive budgetteringsmetoder skaber. I forhold til, at alle disse metoder giver et bud på, hvordan kritikpunkterne skal løses, så er spørgsmålet hvorfor litteraturen fra praksis viser, at det traditionelle budget stadig er den dominerende model?

Baseret på det systematiske litteraturreview og teorikapitlet, har forfatterne afdækket én bestemt faktor som viser sig at være omdrejningspunktet for valget af budgetteringsmetode, om end det er at beholde det traditionelle budget, skifte til en alternativ budgetteringsmetode eller at fjerne det helt efter BB-tilgangen. Den faktor, som der er tale om, er motivation. Litteraturen viser konsekvent, at de virksomheder, som har implementeret alternative budgetteringsmetoder eller fjernet budgettet, har en række incitament, som motiverer dem til at udføre skiftet af budgetteringspraksis, og størstedelen af de studier, som er gennemgået i denne afhandling, viser nemlig en generel incitamentsmangel.

For at fortsætte, er der først behov for at definere, hvordan afhandlingen behandler motivationen til at ændre organisatoriske processer. Det kan argumenteres, at status quo er den nemmeste løsning, fordi der ikke skal ændres på noget, og derfor er det der, hvor der også er mindst usikkerhed. Så ud fra dette, kan det argumenteres at lederen, ved mangel af incitament,

foretrækker at beholde status quo. Dermed kan der udledes, at ændringer i processer og strukturer i organisationer kræver en net positiv motivation fra lederens side. Det vil sige, at der skal være nogle incitamenter til stede, for at motivere en leder at skifte hele budgetteringssystemet ud.

Fundamentalt baserer forfatterne motivationsproblemet på to faktorer, den første er en række antagelser af lederens motivationsfaktorer, og den anden er idéen om, at der i praksis eksisterer en principal-agent relation imellem lederen (agenten), som har autoritet til at ændre budgetteringspraksis i virksomheden, og ejeren/bestyrelsen (principalen). Underkapitlet kommer først til at definere principal-agent perspektivet, og sidenhen lave en række antagelser af lederens motivationsfaktorer.

Principal-agent perspektivet består af en relation mellem en enhed (principalen) som uddelegerer arbejde til en anden (agenten), hvor agenten udfører arbejdet i henhold til en gensidig aftalt kontrakt (Eisenhardt, 1989). Ved at antage, at principalen er risiko-neutral og at agenten er risiko-avers, og at parterne kan have konfliktende interesser og ambitioner, så er der god grund til, at agenten ikke altid vil handle efter principalens bedste interesser (Jensen & Meckling, 1976). Dette kan forklares med, at alle mennesker har deres egne interesser og agentens interesser ligger i, at maksimere deres egen nytte ud af den aftalte kontrakt mellem principalen og agenten. Så ved brug af denne definition, så kan principalen bruge den aftalte kontrakt, til at skabe specifikke incitamenter, så agentens interesser kommer så nær på principalens, som muligt. Dog bemærker Jensen & Meckling (1976), at det er umuligt for agenten altid at tage de optimale beslutninger fra principalens perspektiv. Begrundet i, at dette afsnit ikke har fokus på, hvordan der kan optimeres på principal-agent problematik, så vil der ikke gås videre i dybden med forklaringen her.

I stedet skal der laves en række antagelser af lederens motivationsfaktorer. Ved at bruge principal-agent perspektivet, så vil lederens motivationsfaktorer primært bestå af incitamenter, som kommer fra vedkommendes, aftalte kontrakt med principalen. Derfor skal der defineres nogle overordnede incitamenter, som vil indgå i sådan en kontrakt hos en leder, som har

autoritet til at påvirke virksomhedens budgetteringspraksis. Antagelserne vil blive baseret på forfatternes overvejelser af standard incitamenter, som vil være til stede i en kontrakt.

Den første antagelse er, at virksomhedens resultater afspejler lederens belønning. Det vil sige, at lederen i en form eller anden, vil have incitamenter til at gøre alt hvad han kan, for at sikre sig, at virksomheden opnår det optimale (højeste) resultat som muligt, defineret på basis af virksomhedens mission. Som vil igen sige, at et godt resultat både kan være i form af finansielle og non-finansielle mål. Et dårligt resultat vil derfor også betyde, at lederen får lavere belønninger. Desuden, i forlængelse af første antagelse, antages der at ledere er risikoaverse. Dette underbygges af Jensen & Meckling (1976), hvor de nævner, at agenten har en tendens at være risikoavers. Ved at kombinere disse antagelser, så kan der argumenteres for, at lederen vil foretrække status quo og kun ændre og justere på systemer og processer, hvis vedkommende med større sikkerhed kan sige, at investeringen vil give net-værdi for virksomheden, og i forlængelse heraf, skabe højere værdi for dem selv.

Med disse antagelser, og ved at bruge principal-agent perspektivet til at analysere resultaterne fra det systematiske litteraturreview, blev der fundet to faktorer som påvirker lederens incitamenter negativt, og dermed skaber en incitamentsmangel i forhold til at implementere alternative budgetteringsmetoder. Disse faktorer er: Det traditionelle budget er værdiskabende, og det er dyrt og tidskrævende at skifte budgetteringsmetode.

Til den første udfordring kan vi starte med at citere Thomas Bertram Lance, som arbejdede for præsident Jimmy Carter, der sagde:

"If it ain't broke, don't fix it"

-Thomas Bertram Lance

Den første motivationsudfordring blev afdækket i afsnit 4.1.1 Budgetteringstendenser i praksis, hvor litteraturreviewet fandt frem til, at ledere ude i praksis stadig vurderer, i de fleste tilfælde, at budgettet er værdiskabende for deres virksomhed. Hvis budgettet allerede er i brug, selvom det er tidskrævende og dyrt, så har ledelsen en forståelse af, om det virker eller ej. I mellemtiden

skal der også påpeges, at her er der tale om lederens vurdering af, at budgettet er værdiskabende. Og det gør det mere kompliceret at motivere ledere til at skifte budgetteringsmetode, hvis de allerede anser deres nuværende budget som værdiskabende. Denne faktor forudsætter, at alternative budgetteringsmetoder skal skabe endnu mere værdi, for at generere høje nok incitamenter, til at motivere ledere til at skifte fra det traditionelle budget.

Det er på baggrund af dette, at Thomas Bertrams' citat underbygger denne udfordring, ved at fremsætte, at hvis det ikke er ødelagt, hvorfor så fikse det? Dette underbygges også med antagelsen om, at lederen generelt set er risikoavers.

Den næste udfordring, som blev dokumenteret i litteraturreviewet og teoriakapitlet gentagne gange er, at implementeringen af BB, ABB, og ZBB er dyre og længerevarende processer. Analysen dokumenterede især i litteraturen på den offentlige sektor, at implementeringen af alternative budgetteringsmetoder er lange, besværlige og kræver tilpasning og stabilitet gennem forløbet, for succesfuldt at skifte fra et traditionelt budgetteringssystem. Kombineret med principal-agent perspektivet, hvor ledere også er risikoaverse, så præsenterer de alternative metoder ikke nok af garanteret værdiskabelse for virksomheden, til at motivere ledere om at investere i dem. I teoriakapitlet kan der også observeres, at alle teorierne prøver at overbevise ledere, at skifte til deres respektive metoder, ved at kritisere det traditionelle budget. De påpeger allesammen ud fra, hvilken værdi deres alternative metode bidrager til virksomheden efter implementeringen. Der er utroligt lidt information vedrørende udfordringer under selve implementeringsprocessen. Det er også her, at litteraturen viser, at implementeringen af alle disse alternative metoder modarbejder den endelige værdi, som potentielt kan opnås ved at skifte budgetteringssystemet. Endvidere viste litteraturen fra blandt andet ZBB, at substantielle omkostningsbesparelser ikke engang kan garanteres fra ZBB (Coyte et al., 2022). Det kan derfor argumenteres, at lange og dyre implementeringsprocesser, kombineret med tvivlsomme resultater, modarbejder lederens motivation til at skifte budgettet.

Forfatterne vurderer i høj grad, at kombinationen af lange og dyre implementeringsprocesser, tvivlsomme resultater, og det faktum, at ledere i fleste tilfælde anser det traditionelle budget som værdiskabende, skaber betydelige motivationsudfordringer for de alternative budgetteringsmetoder. Udfordringerne nævnt i afsnittet tyder på, at alternative budgetteringsmetoder tit står overfor et motivationsproblem, hvor det ikke er nok at skabe incitamenter på basis af metodernes værdiskabende effekter, fordi status quo, ikke bliver anset som et problem af ledere i praksis. Organisationsændringer motiveres af løsninger til problemer/udfordringer, men hvis det traditionelle budgetteringssystem ikke bliver anset som en udfordring/problem, så bliver teoretikere nødt til at finde mere kreative måder, at motivere ledere til at foretage et skift af budgetteringssystemet.

Nu hvor motivationsproblemet er blevet dokumenteret, så har litteraturstudiet også bidraget med tre specifikke situationer, hvor de dokumenterede udfordringer ikke er til stede. Den næste del af afsnittet vil derfor fokusere på at beskrive disse tre situationer. De tre dokumenterede situationer, der er blevet dokumenteret gennem litteraturstudiet er: Når skiftet af budgetteringssystem ikke kræver mange ressourcer, når eksterne aktører forcerer skiftet, og når det traditionelle budget bliver til et problem for organisationen.

4.2.1. Når skiftet ikke kræver mange ressourcer

En stor del af motivationsproblemet er, at processen er lang og dyr. Det er typisk en længerevarende investeringscase, som ikke giver nogen slags af værdi, før substantielle mængder af både tid og midler bliver investeret i det. Ved at eliminere denne udfordring, fjernes en væsentlig faktor fra motivationsproblemet, og derfor vil lederens højere motivationsniveau skabe en større tilbøjelighed til at udnytte værdien som et skifte af budgetteringssystem bringer.

Et dokumenteret eksempel på dette, er baseret på ABB metoden. I artiklen fra Pavlatos og Paggios (2009), fandt de frem til, at de fleste hoteller der bruger ABC, også bruger ABB. De bemærkede dertil, at virksomhederne muligvis først implementerede ABC og sidenhen tog cost systemet videre til budgettet.

I underkapitel 2.4 Activity-based budgeting blev det beskrevet, at processen af en ABB-model, er den samme som en ABC-model, men bare omvendt. Det vil sige, at alle trin fra modellen er de samme, der startes bare fra den anden ende af (se underkapitel 2.4 Activity-based budgeting). Derudover kan der deduceres at en stor del af omkostningerne ved implementation af ABB, er at skifte omkostningssystemet ud, fra det traditionelle, til et aktivitetsbaseret omkostningssystem (ABC). Ved dette eksempel kan det derfor argumenteres, at en stor del af omkostningerne ved skiftet over til ABB, er substantielt mindre og tager ikke så lang tid, og derfor elimineres udfordringen som er blevet beskrevet tidligere i afsnittet. Det vil sige, at lederen har mulighed for at gøre brug af værdien som ABB-modellen kan skabe, uden at skulle igennem den generelt lange og dyre proces. Dermed vil værdien af ABB være betydeligt højere end udfordringerne, som skaber incitamenter for lederen at implementere systemet.

Det kan desuden argumenteres, at budgettet med fordel burde være i overensstemmelse med omkostningssystemet. Hvis en virksomhed således allerede har foretaget et skifte over til ABC, ville det være fordelagtigt også at bruge en aktivitetsbaseret budgetteringsmetode. Derfor kan det argumenteres, at der er større værdi i at afstemme omkostningssystemet og budgetteringsmetoden, hellere end at bl.a. at have aktivitetsbaserede omkostningsregistreringer og line-item budgettering.

Ved at omformulere dette til et mere generaliseret perspektiv, kan det argumenteres, at eliminering af dyre og lange implementeringsprocesser, kan skabe større incitament for anvendelsen af alternative budgetteringsmetoder. Det kan diskuteres, hvorvidt dette overhovedet er muligt med de nuværende former af budgetteringsmodeller derude, men muligvis kunne mindre operationaliserbare modeller/værktøjer konstrueres, med trinvis implementering, som ultimativt skal ændre hele virksomhedens processer. Som eksemplet her viser, at ABC først bliver taget i brug og sidenhen ABB, dette for at tilpasse virksomhedens budgetteringsmetode, med det formål at optimere virksomhedens operationer. Hvis BB bruges som et andet eksempel, så kunne hele konceptet opdeles i mindre værktøjer, som implementeres individuelt og trinvis, hvor hvert værktøj giver virksomheden kompetencer til at være mindre

afhængige af budgettet. Idéen ville ultimativt være, at virksomheden til sidst kan fungere uden budgettet, og dermed være i stand til at afskaffe budgettet, uden at dedikere virksomheden til en længerevarende og dyr proces. Dette løsningsforslag understøttes også af Henttu-Aho & Järvinen (2013), som argumenterede for at økonomistyringsværktøjer kunne komplementere hinanden, og dermed gradvist erstatte budgetteringsfunktioner. En udfordring med dette, som virksomheder bliver nødt til at tage højde for, for at stadig sikre optimal udnyttelse af budgettet gennem hele processen, ville være i overensstemmelse med bemærkningen fra Jones (1998). Jones bemærker, at hvis budgettet er i brug, selvom det kun er til ét specifikt formål, så burde man udnytte det maksimalt, fordi det marginalt ville være billigt at tilføje andre anvendelser derfra, når virksomheden først har taget budgettet i brug. Med andre ord, så længe der udarbejdes et budget, så bør det blive brugt i flere sammenhænge. Denne tankegang er problematisk i relation til BB, idét at den hævder at budgettet enten bør afskaffes, eller bruges så meget som muligt, for effektivt at udnytte de omkostninger et budget medfører. I modsætning til ABB og ZBB, hvor der findes flere eksempler på effektiv delvis implementering (se afsnit 4.1.3 Den offentlige sektor og budgetteringsspørgsmålet, så siger udsagnet at det ikke ville give mening at gøre det samme med BB.

4.2.2. Eksterne aktører som forcerer skiftet

Indtil videre, har de to seneste afsnit brugt den grundlæggende antagelse, at organisatorisk ændring af budgetteringssystemet skal igangsættes gennem lederen, som har autoritet til at foretage sådan et valg, og at denne leder følger principperne fra principal-agent perspektivet. Det vil sige, at der er tale om, at lederen som agent i relationen, skal motiveres gennem incitamenter til at foretage et skift af budgetteringssystemet. Det næste eksempel fra litteraturreviewet tager det omvendte perspektiv, og dokumenterer et scenarie, hvor valget at anvende alternative budgetteringsmetoder skiftes over til principalen, i stedet for agenten.

Der er tale om et dokumenteret eksempel fra ZBB. Studiet, som blev lavet af Coyte et al. (2022) omtalte kapitalfonden 3G Capital, som valgte at implementere ZBB i de virksomheder, som de

havde opkøbt. Deres resultater viste, at virksomhederne under 3G Capital som implementerede ZBB fik betydelige omkostningsbesparelser.

I dette eksempel er det ikke agenten, som er hovedfokus for at ZBB blev implementeret, men hellere principalen. Dette skyldes, at 3G Capital opkøber virksomheder, og dermed bliver dets ejere, som giver dem autoritet til at kontrollere, hvilket budgetteringssystem virksomheden skal bruge og i forlængelse af dette kan de direkte bestemme at virksomheden skal skifte til ZBB. Dermed er det logisk, at motivationsproblemet ikke er til stede i denne situation, da agenten bliver frataget valget og derfor hellere ikke skal motiveres til at anvende et alternativt budgetteringssystem.

Som et generaliseret princip, kan det argumenteres, at motivationsproblemet ikke opstår hos lederen, hvis ejeren af en given virksomhed bliver overbevist om, at det rette skridt er at udskifte det traditionelle budgetteringssystem og anvende en af de alternative metoder i stedet, eller at afskaffe det totalt (Beyond Budgeting). Imidlertid kan det argumenteres, at principalen i denne situation stadig selv skal motiveres, til at anvende en alternativ budgetteringsmetode. Det vil sige, at der stadig skal skabes incitamenter for dem, men at de højst sandsynlig ville være anderledes, end hvis der var tale om agenten, idet principal-agent perspektivet argumenterer for, at principalen og agenten har to forskellige interesser, og derfor også forskellige motivationsfaktorer. I forhold til eksemplet giver det god mening for 3G Capital at vælge at skifte til ZBB, da denne metode tillader 3G Capital at få et dybt strategisk indblik i den nye virksomhed, som de har opkøbt, og dermed kan finde frem til potentielle besparelser, som kan realiseres. Så i dette scenario skaber ZBB ikke kun værdi for virksomheden som implementerer den, men også for principalen.

Sammenfattende kan det derfor argumenteres, at der er en mulighed for at udarbejde et potentielt løsningsforslag, på baggrund af dette eksempel. Der er en mulighed for at markedsføre modeller som ZBB til principalen, i stedet for agenten, især i form af kapitalfonde, hvor der er potentiale for dobbeltsidet værdiskabelse, ved at implementere en ny budgetteringsmodel, og dermed undgå motivationsproblemerne, som blev beskrevet i dette afsnit.

Igen, som det forrige eksempel nævnte, så er dette løsningsforslag baseret på én enkelt case og er derfor også rent teoretisk argumenteret, dermed skal det stadig empirisk undersøges, for at afdække om det i praksis kan finde en anvendelse.

4.2.3. Når det traditionelle budget bliver til et problem for organisationen

Som den første udfordring af motivationsproblemet omtaler, så er det en udfordring for alternative budgetteringsmetoder, at de traditionelle budgetter anses som værdiskabende af ledere. I tilfælde, hvor lederen ikke er tilfreds med deres budgetteringsmetode, vil lederen direkte have incitamenter til at foretage et skift af budgetteringsmetode. Dette begrundes ved, at et problematisk budgetteringssystem påvirker virksomhedens resultater, og derfor også lederens. Det betyder igen, at lederen vil have motivation til at løse problemet, idet hans personlige interesser bliver påvirket negativt. Det næste eksempel på situationer, hvor motivationsproblemet ikke er til stede, vil vise to situationer, hvor ledelsen anser den traditionelle budgetteringsmetode, som de på daværende tidspunkt anvender, problematisk og vælger på baggrund af dette at foretage et skifte.

Det første eksempel, som viser denne tendens, er Wetherbe og Dickson fra 1979, hvor et universitet blev stærkt kritiseret for at mangle en formel planlægningsmetode, som følge af en ekstern revidering. Ifølge Wetherbe & Dickson (1979), så var det denne episode der gjorde universitetets administration modtagelig for at implementere ZBB, for at imødekomme kritikken.

Sidenhen er der et eksempel fra Chan (2008), som havde problemer med at budgetterne primært var baseret på historiske data. Chan (2008) nævner, at budgetterne ikke tog højde for behovet for at flytte ressourcer mellem cost centre, og endvidere var der også udfordringer med stramme budgetperioder, som gjorde det traditionelle budget problematisk for HKUL. Derfor valgte HKUL at skifte budgetteringsmetode, hvor de valgte at implementere ZBB, som også er i overensstemmelse med ZBB-teorien, da modellen er designet til at gøre budgetteringsprocessen mere strategisk.

Generaliseres denne tendens, så viser artiklerne, at så snart budgetter bliver problematiske, så vil ledere være hurtige til at overveje løsninger, som kan komme i form af ændring af budgetteringspraksis. Når der er tale om, at budgettet er problematisk, så kan det være at budgettet ikke er præcist nok, eller at det ikke kan håndtere funktioner som organisationen har behov for, som bl.a. der kunne ses hos HKUL, hvor budgettet ikke kunne håndtere at ressourcer bliver flyttet på tværs af cost-centre, eller varierende regnskabsperioder. Endvidere kan kritik fra omverdenen også påvirke ledelsens anskuelse af budgettet, og skabe incitamenten til at foretage en ændring af budgetteringspraksis.

Denne situation påvirker klart den første udfordring af motivationsproblemet, idet ledelsen i disse situationer ikke anser budgettet som værdiskabende, og derfor har de også højere tilbøjelighed til at foretage et budgetteringsskift. Det kan dog tænkes, at der er forskellige grader af de problemer budgettet kan medføre, og lige præcis hvor tærskelgrænsen ligger i forhold til at være tilbøjelig til at skifte budgetmetode, er op til fremtidig forskning på området at afdække.

Delkonklusion

For at samle op på afsnittet, så er det blevet dokumenteret at der findes et motivationsproblem, hvor der er blevet argumenteret for, at der generelt er en mangel på incitamenten for at erstatte det traditionelle budget. Der blev fundet to faktorer, der negativt påvirker lederens motivation for at ændre budgetteringspraksis. Den første er, at det traditionelle budget stadig anses for at være værdiskabende, og det andet er, at det er dyrt og tidskrævende at skifte budgetpraksis. Endvidere blev der fundet to undtagelser, hvor motivationsproblemet ikke er til stede. Det første er, når ændringen i budgetpraksis ikke kræver mange ressourcer, og det andet er når eksterne aktører forcerer skiftet.

5. Kritisk Diskussion af Motivationsproblemet

Analysen har bearbejdet to overordnede problemstillinger, med det formål at besvare problemformuleringen. Den første var at afdække et holistisk billede af budgetteringspraksis, ved at triangulere tre områder i form af BB, ABB og ZBB. Sidenhen blev den første del brugt til at afdække, hvorfor der er et mismatch mellem teori og praksis, og som er den anden del af analysen. Her blev det afdækket, at fra et ledelsesperspektiv findes der et motivationsproblem. Med andre ord, så formår de alternative budgetteringsmetoder ikke at skabe nok incitamenter for at motivere ledere at skifte deres budgetteringspraksis, selvom de hver især argumenterer for, at deres version løser en række udfordringer, som virksomheden dør med ved det traditionelle budget.

Dette kapitel vil diskutere og fortolke motivationsproblemet, hvilket er den konkrete besvarelse på problemformuleringen, samt diskutere kritik af resultaterne fra SLR.

Problemformuleringen lyder:

*På trods af en række alternative budgetteringsmetoder og deres interesse fra
akademia, hvorfor er det traditionelle budget stadig dominerende i praksis, og hvad
kræves der af de alternative budgetteringsmetoder for at blive mere
konkurrencedygtige?*

Den første diskussion som vil blive behandlet, er motivationsproblemet, fordi den fremlægger den endegyldige besvarelse på problemformuleringen.

5.1. En faktor ud af flere

Motivationsproblemet syntetiserer alle de forrige resultater fra analysen, og fandt frem til, at der var en generel incitamentsmangel for ledere, hvor der endvidere også blev afdækket tre situationer, hvor incitamentsmangelen ikke var til stede, hvor virksomhederne også succesfuldt havde implementeret én af de alternative budgetteringsmetoder. Der skal i mellemtiden tages

højde for, at underkapitlet er baseret på forfatternes subjektive fortolkninger af resultaterne fra SLR, som i samsvar med de videnskabsteoretiske antagelser også indikerer at det ikke påstås at være objektivt sandt, men hellere det bedste subjektive svar som kunne konkluderes på basis af litteraturen og forfatternes vidensgrundlag. Underkapitlets forudsætninger er derfor også baseret på et specifikt perspektiv, nemlig fra lederens side. Det kan derfor også argumenteres, at dette er kun én faktor, som kan beskrive hvorfor det traditionelle budget stadig er dominerende på baggrund af alle de alternative muligheder, der er til rådighed. Der er også andre muligheder som kan udforskes, med potentiale for at besvare problemformuleringen. Begrundelsen for at have valgt lige præcis udfordringen, som er beskrevet i analysen, er fordi forfatterne vurderer ud fra litteraturen, at motivationsproblemet har mest synergi blandt artiklerne, der underbygger hypotesen. Det vil sige, at dette forslag er det mest velfunderede forslag som forfatterne kunne identificere, på baggrund af den litteratur der er tilgængelig. Den næste del vil bruges til at diskutere andre mulige kombinationer der kunne besvare problemformuleringen.

Den første mulighed er at fokusere på udbud og efterspørgsel, hvor perspektivet skiftes fra lederen (efterspørgslen) til leverandøren (udbuddet). Denne hypotese baseres på afsnittet 4.1.2 Budgettering uden budgetter. Her gengives Ax og Ax (2022), der beskriver at udbudssiden ikke har formået at skabe en tilfredsstillende push effekt og derfor ikke har kunnet skabe nogen betydelig interesse for Beyond budgeting. Dette kan også underbygges af tabel 4 i denne afhandling, taget fra Sandalgaard (2012), som viser at 51% af deltagerne ikke havde overvejet at fjerne budgettet. En interessant problemstilling kunne være at undersøge hvorfor så højt et procenttal ikke engang har overvejet det. Kunne det potentielt være informationsmangel, som gør at ledere bare ikke er bevidste om at der er andre metoder derude? Og har de overhovedet overvejet kritikken af at bruge traditionelle budgetter?

I forhold til selve motivationsproblemet, så består det fundamentalt af to negative faktorer, den første er at traditionelle budgetter stadig anses for at være værdiskabende, hvor den næste er at det er dyrt og tidskrævende at skifte/afskaffe budgetpraksis. Og som påpeget i underkapitel 4.2

Motivationsproblem på ledelsesniveau i analysen, så påvirker de tre situationer en eller begge af disse to faktorer, som gør at selve motivationsproblemet reduceres nok til at ledere nemmere kan komme på et niveau hvor de er tilbøjelige til at overveje at skifte budgetteringspraksis. I litteraturen stammer alle tre situationer fra eksempler hvor organisationen allerede har foretaget skiftet til et af de alternative budgetteringsmetoder. Det vil sige at de ikke direkte afspejler løsninger til motivationsproblemet, men at de repræsenterer situationer hvor organisationen har overkommet motivationsproblemet.

Alt i alt så viser resultaterne, at de alternative budgetteringsmetoder kræver en eller anden handling, som løser én eller begge af de negative faktorer der hæmmer lederes tilbøjelighed til at overveje alternative budgetteringsmetoder, og at afhandlingen har afdækket tre specifikke eksempler på situationer som kan bruges som grundlag til at udvikle operationaliserbare handlingsmuligheder. Det skal i mellemtiden også tages højde for at hvert af de tre eksempler kun er baseret på én enkelt eller nogle helt få cases, så det kan argumenteres for at det ville være fordelagtigt at undersøge om der er konkrete relationer mellem det definerede motivationsproblem og de tre eksempler som er præsenteret i denne afhandling.

5.2. Det holistiske billede af budgetteringspraksis

Afhandlingen valgte bevidst i introduktionen at ikke afgrænse problemfeltet for meget, fordi forfatterne hurtigt fandt frem til at det ikke var muligt at søge direkte på "budgetteringspraksis". Derfor valgte forfatterne at søge på tre forskellige metoder i budgetteringspraksis og finde de fælles tendenser der kunne afdækkes, da resultatet af dette ville være et holistisk billede af selve budgetteringspraksis, som var et krav for at besvare problemformuleringen. Hvis forfatterne havde valgt kun en budgetteringsmetode, så ville alt budgetteringspraksis kun fungere i konteksten af den valgte metode, og derfor ville det ikke beskrive det overordnede tilstand af budgetteringspraksis.

Udfordringen imidlertid er at litteraturen som bliver indsamlet gennem denne metode tit ikke kan sammenlignes direkte en-til-en. Så derfor har forfatterne også været forsigtige i analysen af

litteraturen især når der bliver analyseret på tværs af kilder. For at udføre dette, har forfatterne været forsigtige ved at udvinde budskabet fra kilderne som kan fortælle noget om anvendelsen af budgetter i praksis, og samtidig at være forsigtige når flere kilder bliver sammenlignet med hinanden, ved at sikre sig at kilderne og/eller resultatet er sammenligneligt med hinanden.

For at give et eksempel, så burde Coyte et. al (2022) varsomt sammenlignes med Jones (1998) og Pavlatos og Paggios (2009). Overordnet argumenterer Coyte et. al (2022) for at ZBB har været dødt de seneste mange år og først nu er på vej tilbage igen, hvori både Jones (1998) og Pavlatos og Paggios (2009) viser i deres resultater at ca. 50% af de deltagere som deres studier undersøgte, gjorde brug af ZBB, som hellere indikerer at ZBB ikke har været så "dødt" imellem 1998 og 2009. På overfladen vil disse kilder modsige hinanden, men hvis der analyseres dybere i kilderne, så kan de ikke direkte sammenlignes, fordi der er en række faktorer som udgør flere spørgsmål der kan være interessante at undersøge. I første omgang så omhandler Coyte et. al anvendelsen af ZBB i USA imens de to andre studier har fokus på Europa (Grækenland og U.K.). Dette vil sige at de er placeret på to markeder der fundamentalt set opererer på helt forskellige spilleregler, som kan have betydelig indflydelse på aktørerne. Dog refererer Jones til Schmidgall et al. (1996; cf. Jones, 1998), hvor 42% af de adspurgte i USA svarede at de bruger ZBB, og at det er velkendt og undervises i på "*..hospitality and business schools*" (Schmidgall et al., 1996). Jones (1998) og Pavlatos og Paggios (2009) omhandler begge to hospitality sektoren, hvorfor spørgsmålet kan rejses om hvorvidt der er tale om modsigende kilder, eller om der er tale om at hospitality sektoren er en af de få sektorer som faktisk finder en brugbar anvendelse af ZBB. Det kan nemlig være at hospitality sektoren i USA også gør brug af ZBB i højere grad end øvrige sektorer, men i det overordnede scenarie vil det ikke sige at det nødvendigvis ville ændre på Coyte et. al's (2022) resultater.

6. Konklusion

Afhandlingen satte ud for at undersøge et videns-hul som besvarer hvorfor traditionelle budgetter stadig er dominerende i praksis på trods af en del kritik og samtidig alternative budgetteringsmuligheder som teoretisk set har muligheden for at løse de selvsamme kritikpunkter. Dette formål blev operationaliseret gennem problemformuleringen som lyder:

På trods af en række alternative budgetteringsmetoder og deres interesse fra akademien, hvorfor er det traditionelle budget stadig dominerende i praksis, og hvad kræves der af de alternative budgetteringsmetoder for at blive mere konkurrencedygtige?

Analysen afdækkede at en af grundene til at det traditionelle budget stadig er dominerende på grund af et motivationsproblem. Det blev afdækket at motivationsproblemet består af to specifikke faktorer. Den første faktor er at de traditionelle budgetter anses for at være værdiskabende og den næste faktor er at det er tidskrævende at skifte budgetteringsmetode. For at gøre de alternative budgetteringsmetoder mere konkurrencedygtige, så kræves der at en eller begge af udfordringerne fra motivationsproblemet behandles.

Til den første faktor, så viste litteraturen at ledere ude i budgetteringspraksis stadig vurderer at deres budgetteringssystem skaber værdi for dem. Dermed bliver det ikke anset som værende problematisk, hvilket derfor negativt påvirker lederens tilbøjelighed til at overveje et skifte af budgetteringssystem. Når virksomheden allerede er i gang med at bruge traditionelle budgetter, så er de også klar over om de anser at budgetterne fungerer for dem eller ej. Samtidig er det også en faktor at ledelsen ved hvad de skal forvente fra de traditionelle budgetter hvis de allerede bruger dem, i forhold til de alternative metoder, og den usikkerhed kan også modarbejde lederens tilbøjelighed til at skifte budgetteringspraksis.

Den næste udfordring i motivationsproblemet, som er at implementeringen af de alternative budgetteringsmetoder er længerevarende og dyre processer. Analysen afdækkede at implementeringen af de undersøgte modeller er lange, besværlige og at de kræver løbende tilpasning og stabilitet gennem implementeringen, for at succesfuldt kunne skifte

budgetteringpraksis. Dette gør at ledere, som i afhandlingen antages at være risikoaverse, også her oplever en reduktion af tilbøjelighed til at overveje et skift af budgetteringspraksis. Endvidere så hjælper det hellere ikke situationen at der også blev dokumenteret bl.a. fra ZBB at litteraturen viser at virksomheder som har implementeret ZBB i nogle tilfælde kun fik opnået tvivlsomme resultater målt på omkostningsbesparelse.

Endvidere fandt afhandlingen frem til tre forskellige situationer, hvor motivationsproblemet ikke var til stede og disse tre er: Når skiftet af budgetteringssystem ikke kræver mange ressourcer, når eksterne aktører forcerer skiftet, og når det traditionelle budget bliver et problem for organisationen. Afhandlingen fandt at virksomhederne som var i en af disse tre situationer, formåede at skifte budgetteringspraksis succesfuldt.

Den første situation omhandler når skiftet væk fra det traditionelle budget ikke kræver mange ressourcer. Her fandt afhandlingen frem til at virksomheder som var placeret i en situation hvor selve skiftet ikke kræver lange og dyre processer, så ville ledere være mere tilbøjelige til at skifte over til alternative budgetteringsmetoder, eksempelvis hvis en virksomhed allerede har udskiftet deres cost-system over til ABC, så ville skiftet fra traditionel budgettering til ABB ikke kræve mange ressourcer, og derfor er der højere tilbøjelighed til at skifte. Denne situation påvirker den anden udfordring af motivationsproblemet, fordi at skiftet af budgetteringspraksis ikke kræver så mange ressourcer.

Den næste situation omhandler når skiftet af budgetteringssystem bliver forceret af eksterne aktører. Denne situation definerer eksterne aktører, som aktører der ikke er en del af den daglige planlægning og drift men som har autoritet til at skifte budgetteringspraksis, som kan være bl.a. ejere, bestyrelsen osv.. Her argumenteres der for at hvis virksomheden står i situationen hvor lederen bliver frataget valget på grund af at ejeren har valgt at virksomheden skal skifte budgetteringspraksis, så er der ikke noget behov for at skulle motivere lederen at skifte. Her kan eksempelvis nævnes en kapitalfond som overtager en virksomhed og vælger at de vil have virksomheden til at skifte budgetteringspraksis for at følge med deres standarder. I forhold til motivationsproblemet, så påvirker denne situation begge udfordringerne, fordi at lederen bliver

frataget indflydelse på valget, så motivationsproblemet vil ikke engang eksistere i denne situation.

Den sidste situation omhandler når ledelsen anser at det traditionelle budget skaber problemer. Her blev der afdækket at når ledelsen undersøger deres budgetteringspraksis eller bliver opmærksom på at det skaber problemer for dem, så bliver de også tilbøjelige til at løse problemet ved bl.a. at skifte budgetteringspraksis. Eksempelvis blev der dokumenteret to almene institutioner, hvor den ene blev stærkt kritiseret for deres budgetteringspraksis og den anden oplevede at budgetterne ikke kunne opfylde de krav som institutionen havde behov for. I begge situationer anser selve ledelsen at deres budgetteringspraksis skaber problemer og derfor påvirker dette den første udfordring fra motivationsproblemet, idet ledelsen ikke anser budgetterne for at være værdiskabende.

Sammenfattende kan det siges at motivationsproblemet har en betydelig påvirkning på implementationen af alternative budgetteringsmetoder, som bidrager til hvorfor de traditionelle budgetter stadig er dominerende. I forhold til hvad der kræves af de alternative budgetteringsmetoder for at blive mere konkurrencedygtige, så kræves det at motivationsproblemet skal løses, og som dokumenteret tidligere behøves begge udfordringer ikke at løses, men i hvert fald en af dem til en vis grad, hvor ansvarspersonen er tilbøjelig nok til at kunne overveje at skifte budgetteringspraksis. Ved at finde inspiration fra de tre ovenfor nævnte situationer, så kan der bygges løsningsforslag som bygger på de situationer hvor der er dokumenteret et succesfuldt skift af budgetteringspraksis. Alt i alt skal løsningsforslagene fokusere på at bearbejde motivationsproblemet, hverken det er tale om at løse en eller begge to af udfordringerne, for at kunne gøre de alternative budgetteringsmetoder mere konkurrencedygtige med det traditionelle budget.

6.1. Perspektivering

Perspektiveringen har til formål at diskutere resultaterne som afhandlingen har nået frem til. Underkapitlet vil reflektere over de præsenterede resultater og diskutere deres bredere implikationer til det oveordnede problemfelt.

Afhandlingen har bearbejdet problemstillingen vedrørende hvorfor det traditionelle budget er den dominerende metode ude i praksis, når den gennem tiden har været udsat for en lang række kritikker, samt at der af disse kritikker også er opstået adskillige alternative metoder til at håndtere disse kritikker på.

Ved at afdække motivationsproblemet har afhandlingen belyst et problem, der har afdækket to specifikke udfordringer der holder implementeringen af de andre budgetteringsmetoder tilbage. Ved at kende disse udfordringer, bidrager afhandlingen allerede til litteraturen, ved at sætte fokus på problemet, da der blev dokumenteret et vidensgab imellem teori og praksis, som ingen diskuterer om. Derfor muliggøres der, med denne afhandling, at åbne op for fremtidige diskussioner og forskning, hvor disse udfordringer kan verificeres eller falsificeres, og lige meget hvad resultatet af dette bliver, så bliver der rykket nærmere mod målet om at løse problemstillingen, som denne afhandling er sat ud for at undersøge.

I det store billede bidrager denne afhandling som et første skridt indenfor dette specifikke perspektiv af problemstillingen. Der skal dog nævnes at motivationsproblemet ikke nødvendigvis er den eneste udfordring der skal løses for at de alternative budgetteringsmetoder kan blive konkurrencedygtige, sådan at det traditionelle budget ikke dominerer hele budgetteringspraksis. Men den er i hvert fald en del af hele løsningen, idet viden er en kumulativ proces som kræver mange mindre bidrag til at løse de store problemer og udfordringer som er ude i samfundet.

Ydermere har afhandlingen også afdækket tre specifikke situationer, som tyder på at være undtagelser for motivationproblemet, men som har også bidraget til argumentationen til besvarelsen af problemformuleringen. Disse undtagelser kan indirekte bruges til at analysere løsninger på motivationsproblemet og udarbejde konkrete og operationelle handlingsplaner, som ville gøre alternative budgetteringsmetoder mere konkurrencedygtige. Konkret kunne

udbudssiden, som også blev diskuteret gennem afhandlingen, udarbejde handlingsplaner, baseret på undtagelserne som ville skabe flere incitamenten til ledere og derigennem gøre det mere sandsynligt for at virksomheder overvejet et skift af budgetteringspraksis.

7. Litteratur

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2010). *Management control systems* (12. ed., internat. ed. 2007, [Nachdr.]). McGraw-Hill.
- Ax, C., & Ax, E. (2022). When the supply side of a management accounting innovation fails – the case of beyond budgeting in Sweden. *Accounting and Business Research*, 52(4), 443–478.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1935685>
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2007). Management Accounting Innovations: Origins and diffusion. I T. Hopper, D. Northcott, & R. W. Scapens (Red.), *Issues in management accounting* (3. ed). Financial Times Prentice Hall.
- BBRT. (u.å.-a). *Beyond Budgeting Round Table and membership* [Hjemmeside]. Beyond Budgeting Round Table and membership. Hentet 3. januar 2023, fra <https://bbrt.org/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbrr/>
- BBRT. (u.å.-b). *The Beyond Budgeting principles* [Hjemmeside]. The Beyond Budgeting principles. Hentet 1. marts 2023, fra <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>
- Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: A journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253–265.
<https://doi.org/10.1006/mare.1995.1017>
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. Routledge.
- Chan, G. R. Y. C. (2008). Aligning collections budget with program priorities: A modified zero-based approach. *Library Collections, Acquisitions, and Technical Services*, 32(1), 46–52.
<https://doi.org/10.1016/j.lcats.2008.06.001>
- Coyte, R., Messner, M., & Zhou, S. (2022). The revival of zero-based budgeting: Drivers and consequences of firm-level adoptions. *Accounting & Finance*, 62(3), 3147–3188.
<https://doi.org/10.1111/acfi.12884>
- Denyer, D., & Tranfield, D. (2009). Producing a systematic review. I *The Sage handbook of organizational research methods*. (s. 671–689). Sage Publications Ltd.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P., & Jaspersen, L. J. (2018). *Management & business research* (6th edition). SAGE.

- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Elston, J. N. (2018). *MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE HOSPITALITY INDUSTRY: A SYSTEMATIC LITERATURE REVIEW* [Kandidatafhandling]. Universidade do Algarve, Faculdade de Economia.
- Guul, T. S., Hvidman, U., & Sievertsen, H. H. (2021). Quasi-Market Competition in Public Service Provision: User Sorting and Cream-Skimming. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 31(4), 740–755. <https://doi.org/10.1093/jopart/muab002>
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95–116. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Henttu-Aho, T. (2016). Enabling characteristics of new budgeting practice and the role of controller. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 31–56. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2014-0058>
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765–785. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.758596>
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business School Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115,126.
- Hornigren, C. T. (2004). Management Accounting: Some Comments. *Journal of Management Accounting Research*, 16(1), 207–211. <https://doi.org/10.2308/jmar.2004.16.1.207>
- Jensen, M. C. (2001). Corporate Budgeting Is Broken, Let's Fix It. *Harvard Business Review*, 79(10), 94–101. <https://doi.org/10.2139/ssrn.321520>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jones, T. A. (1998). UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 10(3), 96–100. <https://doi.org/10.1108/09596119810210279>

- Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka, K., & Kuorikoski, J. (2008). Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2–3), 267–291. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.12.003>
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press.
- Kenno, S. A., & Sainty, B. (2017). Revising the budgeting model: Challenges of implementation at a university. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(4), 496–510. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2015-0031>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lidia, T. G. (2014). Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool. *Procedia Economics and Finance*, 15, 466–473. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00484-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00484-5)
- Mønsted, S. (2022). *Den Bibliometriske Forskningsindikator (BFI) er afviklet*. Forbundet Kultur og Information. <https://kulturoginformation.dk/perspektiv/nyheder/2022/den-bibliometriske-forskningsindikator-bfi-er-afviklet>
- Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. W. (2018). Beyond budgeting: Review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), 314–337. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2017-0028>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81–98. <https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
- Petticrew, M., & Roberts, H. (2006). *Systematic reviews in the social sciences: A practical guide*. Blackwell Pub.
- Pyhrr, P. A. (1970). Zero Base Budgeting. *Harvard Business Review*, 48(6), 111–121.
- Randolph, J. (2019). A Guide to Writing the Dissertation Literature Review. *Practical Assessment, Research, and Evaluation*, Vol. 14, Article 13. <https://doi.org/10.7275/B0AZ-8T74>
- Rigby, J., Kobussen, G., Kalagnanam, S., & Cannon, R. (2021). Implementing responsibility centre management in a higher educational institution. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 70(8), 2374–2392. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-05-2020-0218>

- Sandalgaard, N. (2012). Uncertainty and budgets: An empirical investigation. *Baltic Journal of Management*, 7(4), 397–415. <https://doi.org/10.1108/17465261211272157>
- Sandalgaard, N., & Bukh, P. N. (2016). Skal vi afskaffe budgettet – eller skal vi bare bruge de eksisterende teknikker bedre? I P. N. Bukh & T. Borup Kristensen (Red.), *Produktion og styring: Perspektiver på økonomistyringen: Festskrift til Poul Israelsen* (1. udgave). Jurist- og Økonomforbundet.
- Sandalgaard, N., & Nielsen, C. (2018). Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: Evidence from Denmark. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(3), 351–364. <https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2016-0087>
- Sandalgaard, N., & Nikolaj Bukh, P. (2014). Beyond Budgeting and change: A case study. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 409–423. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2012-0032>
- Schmidgall, R. S., Borchgrevink, C. P., & Zahl-Begnum, O. H. (1996). Operations budgeting practices of lodging firms in the United states and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15(2), 189–203. [https://doi.org/10.1016/0278-4319\(96\)00008-4](https://doi.org/10.1016/0278-4319(96)00008-4)
- Serritzlew, S. (2006). Linking Budgets to Activity: A Test of the Effect of Output-Purchase Budgeting. *Public Budgeting & Finance*, 26(2), 101–120. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5850.2006.00848.x>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
- Valuckas, D. (2019). Budgeting reconsidered: Exploring change initiative in a bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(1), 100–126. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2016-0060>
- Wetherbe, J. C., & Dickson, G. W. (1979). Zero-based budgeting: An alternative to chargeout systems. *Information & Management*, 2(5), 203–213. [https://doi.org/10.1016/S0378-7206\(79\)80004-X](https://doi.org/10.1016/S0378-7206(79)80004-X)
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181. <https://doi.org/10.1080/09638180903487842>