

Traditionel Budgettering vs. Beyond Budgeting

- En analyse af Beyond Budgeting som et alternativ til det traditionelle budget

Traditional Budgeting vs. Beyond Budgeting

- An analysis of Beyond Budgeting as an alternative to the traditional budget

Jonatan Nørgaard Borges

Kirsten Prytz Anderson

**Copenhagen Business School, Cand.Merc FIR (Finansiering og Regnskab), April
- 2010**

Vejleder: Carsten Rohde – Institut for Regnskab og Revision

Antal sider: 114

Antal satsenheder: 220.744

Executive Summary

Beyond Budgeting came up as a “solution” to the growing criticism of the traditional way of budgeting. Jeremy Hope and Robin Fraser founded Beyond Budgeting, with the establishment of “Beyond Budgeting Round Table - BBRT”. The members of “BBRT” included companies such as Svenska Handelsbanken, Borealis, IKEA, Volvo and others. Other companies had also engaged in a financial management without budgets and more in the direction of the method behind Beyond Budgeting. Briefly deals Beyond Budgeting with the abolition of the traditional annual budget for a new budgeting method. The key words for such an accomplishment, is a more adaptable organization with more confidence between the vertical organizational structures. This is achieved through adaptive management principles and a radical decentralization, which is supposed to give employees more authority and confidence to make competent decisions.

That is one of the reasons why we found it interesting to find out how it is different, and what it has to offer compared to the traditional way of budgeting. The purpose of this thesis is to compare and analyze the two budgeting methods - traditional budgeting and Beyond Budgeting, to see how they differ from each other and where they can compliment each other.

Common to both budgeting methods, is in all its simplicity a desire to have economic focus and to ensure that the company perform in the desired direction. The tool for this task is the company budgeting method, where its main focus is to operationalize the desire and to link the chosen strategy and objective.

Based on our problem field and research question, we took standing point in the two different methods. Added to the analysis we used two different cases to obtain some practical information about the different methods and used this actively in our analysis. Our research showed, amongst other, that it is very crucial what kind of company it is, when dealing with different kind of budgeting methods. Other import factors to look into while choosing budgeting method are, for example, the range of centralization in the organization, levels of control, benchmarking, target-setting, company-culture, strategy, goals and the human resources. These are a few of the most important parameters to take into account while choosing the most suitable budgeting process for a company.

Indholdsfortegnelse

Indledning	6
Problemformulering.....	8
Afgrænsning.....	8
Metode	10
Vurdering af data og øvrige kilder	11
Struktur.....	12
Budgettet	14
Traditionel budgettering	17
Opgaver og formål.....	17
Det traditionelle budget som ledelsesværktøj.....	21
Budgetprocessen	25
<i>Budgetteringens passive fase</i>	25
<i>Budgettets aktive fase</i>	26
<i>Budgetkontrol</i>	27
<i>Budgetrevision og budgettilføjelser</i>	27
Valg af budgetmetode	28
<i>Direkte budgettering</i>	29
<i>Modificeret direkte budgettering</i>	30
<i>Indirekte budgettering ud fra salgsmål, opgjort i kapacitetstræksenheder</i>	30
<i>Indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb</i>	31
Kritik af det traditionelle budget.....	31
Opsummering.....	35
Beyond Budgeting	37
Oprindelse.....	37
Opgaver og formål.....	38
Beyond Budgeting Metoden.....	43
<i>Key management principles</i>	43
<i>Princip 1: Sæt strækbare mål sigtet mod relative forbedringer</i>	44
<i>Princip 2: Baser evalueringer og forbedringer på relative forbedringskontrakter med</i> <i>efterrationalisering</i>	46
<i>Princip 3: Gøre handlingsplaner til en kontinuerlig og inddragende proces</i>	46
<i>Princip 4: Gøre resurser tilgængelige efter behov</i>	48
<i>Princip 5: Koordinere tværgående aktioner i virksomheden, ud fra efterspørgslen på markedet</i>	48
<i>Princip 6: Baser kontrol på effektiv ledelse samt en række relative præstationsindikatorer</i>	49
<i>Key leadership principles</i>	50
<i>Princip 1: Opbygge et sammenhold med klare mål, værdier og grænser</i>	50
<i>Princip 2: Skabe et højt præsterende klima, baseret på relativ succes</i>	51
<i>Princip 3: Give folk mere frihed til at træffe mere lokale beslutninger, som er vedholdende med</i> <i>ledelsesprincipperne og organisationens mål</i>	51

<i>Princip 4: Forlægge ansvar videre til dem der agerer i frontlinjen af teamene, til at kunne tage værdi skabende beslutninger</i>	<i>52</i>
<i>Princip 5: Gør medarbejder ansvarlige for kunderesultater.....</i>	<i>52</i>
<i>Princip 6: Støtte transparente og åbne informationssystemer.....</i>	<i>53</i>
Kritik af Beyond Budgeting	54
Opsummering.....	55
Analyse	59
Budgettets grundlæggende formål og funktioner	59
Økonomistyrings design.....	60
Styringsmodel : Centralisering vs. Decentralisering.....	61
Kontrol	63
Mål.....	64
Performanceaflønning.....	66
Benchmarking.....	68
Transparens	70
Fleksibilitet.....	72
Budgetproces og Ressourceforbrug	72
Implementering.....	74
Planlægning.....	75
Budgetmetoderne under finanskrisen.....	76
Gode og dårlige omkostninger.....	79
Opsummering.....	80
Budgetmetoderne i praksis	81
Case – RMIG.....	81
<i>Mål og visioner</i>	<i>81</i>
<i>Interne strukturer</i>	<i>83</i>
<i>RMIG's budgetmæssige problemstillinger</i>	<i>83</i>
<i>Opsummering.....</i>	<i>84</i>
<i>Styring af forretningsenheder (Benchmarking).....</i>	<i>85</i>
<i>Forecasting og budgetdetaljeringsgrad.....</i>	<i>86</i>
<i>Budgetperiode</i>	<i>90</i>
<i>Budgetproces.....</i>	<i>91</i>
<i>Budgetterings udfordringer</i>	<i>92</i>
<i>Performance</i>	<i>92</i>
<i>Budgetforhandlinger</i>	<i>94</i>
<i>Opfølgning og kontrol</i>	<i>96</i>
<i>Benchmarking.....</i>	<i>96</i>
<i>Nuværende fokus</i>	<i>97</i>
<i>Opsummering.....</i>	<i>99</i>
Case – Svenska Handelsbanken.....	99
<i>Historie.....</i>	<i>100</i>
<i>Struktur</i>	<i>100</i>
<i>Decentralisering</i>	<i>101</i>
<i>Implementering.....</i>	<i>103</i>
<i>Virksomhedskultur</i>	<i>104</i>
<i>Opsummering.....</i>	<i>105</i>

Konklusion	106
Perspektivering.....	110
Litteraturliste.....	112

Indledning

Budgetprocessen er en central funktion, i langt de fleste virksomheders daglige drift, og danner udgangspunkt for en lang række aktiviteter i den daglige styring af virksomheden. Til trods for dette er kvaliteten og værdiskabelsen i budgetprocessen i mange virksomheder varierende i kvalitet. Selve processen er ofte lang, ressourcekrævende og effekten er som oftest svær at måle. Til trods for dette er en veltilrettelagt og gennemtænkt budgetproces i langt de fleste tilfælde både værdiskabende, og samtidig utrolig vigtig for virksomheden, både i forhold til information, kontrol og planlægning af driften i virksomheden. Problemet er blot, at budgetprocessen i mange virksomheder er tidskrævende og relativ kompliceret at håndtere, idet et utal af faktorer har indvirkning på det færdige resultat. Dertil er problemet at en moderne, dynamisk virksomheds omverden ændrer sig konstant over tid, således at elementer i starten af budgetprocessen kan være forældet allerede ved afslutningen. For at løse disse problematikker stilles der derfor store krav til beslutningstagerne, som må prioritere samt til- og fravælge aktiviteter og processer i budgetplanlægningen for at opnå en vellykket og værdiskabende budgetproces.

På baggrund af budgettets problemstillinger og mange mere eller mindre mislykkede budgetprocesser i virksomhederne¹, er der opstået alternativer til den traditionelle måde at budgettere på. Disse nye metoder er opstået som en reaktion på den kritik som den traditionelle budgetteringsmetode, har været udgangspunkt for. En af disse metoder er Beyond Budgeting, som søger helt at forkaste budgettet og erstatte dette med mere dynamiske processer og værktøjer. I teorien lyder dette i sig selv fint. Spørgsmålet er så bare om Beyond Budgeting virkelig kan erstatte den traditionelle budgetteringsmetode og tilmed kan løse budgettets problemstillinger bedre, eller om Beyond Budgeting helt grundlæggende, løser nogle andre opgaver i økonomistyringen?

Det er derfor interessant at undersøge de grundlæggende ideer og tanker omkring budgettet, dvs. det vi kender som det traditionelle budget, og sammenligne disse ideer med de nye metoder som f.eks. Beyond Budgeting.

¹ En undersøgelse foretaget af Basico Consulting A/S i 2006 viser at kun hver tredje virksomhed er tilfreds med deres budgetproces – se bilag 1

For at kunne forholde sig til, og diskutere de forskellige budgetteringsmetoder må det derfor være nødvendigt for det første at, definere budgettets rolle og formål, og derefter undersøge hvad det traditionelle budget bør opfylde, og ligeså vigtigt hvad det ikke bør opfylde. Hvis man tager udgangspunkt i traditionel budgettering og Beyond Budgeting, er det interessant at analysere de delværktøjer og elementer som søger at løse samme typer af opgaver og dermed søger indtage samme rolle i budgettet. Derudover vil det være interessant at undersøge, hvilken af de to metoders værktøjer, der løser opgaven mest fyldestgørende og om disse i realiteten skaber værdi for virksomheden. Nogle mener at budgettering er et ”unnecessary evil” (Wallander, 1999) og andre mener at budgettet er et uundværligt værktøj i enhver virksomheds økonomistyring. Sandheden ligger måske et sted midt imellem og afhænger selvfølgelig af branche, virksomhedstype, struktur og virksomhedskultur m.m. Langt de fleste danske virksomheder benytter sig af den traditionelle budgetteringsmetode (Sandalgaard og Bukh, 2009), og kun et få antal virksomheder bevæger sig ud i nyere metoder, så som Beyond Budgeting.² Dette kan der være mange forskellige forklaringer på. En af dem kunne være, at det kræver store omstillinger i virksomheden at ændre budgetprocessen radikalt. Desuden, kan man også stille spørgsmålstegn ved om Beyond Budgeting ikke bare er gammel vin på nye flasker? (Bukh, 2005). Det interessante er egentlig ikke om den ene metode er signifikant bedre end den anden, men snarere om hvilke af de enkelte delelementer i hver metode løser økonomistyringens og budgettets rolle bedst og mest hensigtsmæssigt i virksomheden. Den ene metode udelukker jo ikke den anden, idet man med god mening kunne forestille sig at en virksomhed kunne benytte sig af et udvalg af de mest egnede elementer af de forskellige budgetteringsmetoder.

Denne kandidatafhandling søger at behandle budgettets problemstillinger og sammenholde de to metoder, traditionel budgettering og Beyond Budgeting. Det er derfor især vigtigt at danne et godt fundament for diskussionen, ved så klart som muligt at definere disse to metoder. Det er frem for alt, væsentligt i forbindelse med diskussionen af de forskellige budgetmetoder, idet der eksisterer forskellige fortolkninger, idéer og holdninger om hvad budgettet er og hvad det ikke er, samt hvilke roller og formål budgettet skal opfylde. Afhandlingen tager derfor udgangspunkt i indenlandske og udenlandske teoretikeres viden, bøger og artikler indenfor

² ”Danske virksomheders budgetpraksis: udbredelse og anvendelse”, Sandalgaard og Bukh, 2009, s. 2. Artiklen beskriver bl.a. at virksomhedernes holdning til traditionelle årlige budgetter fortrinsvis er positiv.

”Virksomhedernes holdning til budgetter er generelt positiv og kun 6% angiver, at de har afskaffet det traditionelle årsbudget (eller er i gang med at afskaffe det eller har besluttet at afskaffe det)”

området, samt cases og interviews med to ledende personer i henholdsvis en servicevirksomhed og produktionsvirksomhed som har lang erfaring med budgettering. Dette leder videre til problemformuleringen, som søger at danne grundlag for et område af økonomistyringens problemstillinger, som alt andet lige, må antages være utrolig aktuelt i størstedelen af nutidens virksomheder, nemlig budgetprocessen.

Problemformulering

”Beyond Budgeting er en ny metode indenfor økonomistyring, som er et alternativ til traditionel budgettering. Med udgangspunkt i traditionel budgetterings delelementer, er spørgsmålet så hvorvidt Beyond Budgetings delelementer udfordrer og erstatter budgettets opgaver på en mere effektiv og værdiskabende måde?”

Afgrænsning

For at kunne behandle opgavens problemstillinger bedst muligt, har vi valgt afgrænse afhandlingen og dermed fokusere på udvalgte emner i økonomistyringen, nærmere bestemt budgetteringen.

Kandidatafhandlingen tager udgangspunkt i private virksomheders økonomistyringsmæssige problemstillinger, i forhold til budgetprocessen. Mere konkret, vil vi søge at belyse budgetteringsmæssige problemstillinger i større virksomheder, med en vis kompleksitet i budgetprocessen. Med kompleksitet menes der virksomheder med flere afdelinger og ledelses-lag, som dermed er med til at vanskeliggøre økonomistyringen og budgetprocessen. Der vil i afhandlingen blive inddraget cases og litteratur som tager udgangspunkt i virksomheders brug af budgetter, for at kunne diskutere og belyse afhandlingens problematikker. Afhandlingen tager udgangspunkt i aktivitetsbudgettering, dermed kommer vi ikke direkte til at diskutere og behandle likviditetsbudgettering samt kapacitetsbudgettering. Et ofte diskuteret element i budgetprocessen er valg af teknologisk understøttelse, dette har vi valgt at afgrænse os fra, da dette har mindre relevans for afhandlingen og dennes konklusioner.

Uden at konkludere at budgettets rolle er vidt forskellig på tværs af landegrænser, afgrænser vi derudover opgaven til at omhandle budgettering i nordiske virksomheder. Vi vil ikke behandle kulturforskelle, der eventuelt kan have en indvirkning på budgetprocessen.

Opgavens overordnede fokus er at undersøge kvaliteten af budgetprocessen, med udgangspunkt i traditionel budgettering samt Beyond Budgeting. I forhold til Beyond Budgeting, vil vi behandle den europæiske CAM-I retning og derfor udelade nærmere diskussion af ABB (den amerikanske CAM-I retning), hvilket er nærmere beskrevet længere hen i kandidatafhandlingen. De to budgetteringsmetoder vil blive sammenholdt, der hvor det er teoretisk muligt, idet de to modeller på mange punkter har relativt forskellige indgangsvinkler til budgettet. For at kunne konkretisere problemstillingerne, har vi valgt at inddrage to case-virksomheder som opfylder ovenstående beskrevne virksomhedstype. Vi søger ikke at løse konkrete problemstillinger i case-virksomhederne. I stedet vil teorien blive belyst, redegjort og diskuteret med case-virksomhedernes problemstillinger og erfaringer som referenceramme. Med udgangspunkt i case-virksomhederne vil vi belyse et udvalg af disses budgetmæssige problemstillinger og erfaringer samt diskutere disse i forhold til de to budgetmodeller.

Metode

Formålet med dette afsnit er at klargøre for vores metodiske tilgang til hvordan vi vil løse og besvare opgavens problemformulering. Der eksisterer mange forskellige metoder til at løse problemstillinger, nedenfor er vores valg af metode beskrevet nærmere.

Vi har i denne opgave valgt den deduktive fremgangsmåde, til bedst at kunne besvare opgavens problemformulering. Den deduktive fremgangsmåde træder i kraft således at det i opgaven er teorien, der leder frem til empirien. For at besvare problemformuleringen, tager vi udgangspunkt i to overordnede teorier, traditionel budgettering og Beyond Budgeting. Disse vil vi sammenligne hvor dette er muligt, for at endvidere kunne analysere de væsentligste forskelle, samt vurdere hvordan de forskellige metoder komplimenterer hinanden i praksis. Dette gøres ud fra interviews med henholdsvis produktionsvirksomheden RMIG, der benytter sig af traditionel budgettering samt servicevirksomheden Svenska Handelsbanken der anvender sig af Beyond Budgeting. Ydermere er der brugt sekundære data i form af litteratur samt artikler indenfor områderne, til baggrund for sammenligningsgrundlaget, dermed vil vi bruge såvel primære data som sekundære data.

Idet afhandlingen i overvejende grad vil blive opbygget omkring to teorier, hvor data og informationer indsamles og behandles gennem relevant litteratur, søges der så vidt mulig at inddrage primære data til bedst muligt besvarelse af problemformuleringen, så som interviews. Afhandlingen bygger således på sekundær allerede eksisterende empiri og teori, som vil blive brugt til at rationalisere sig frem til et fælles teoretisk grundlag for den videre analyse samt primære data i form af interviews. På det analyserende og vurderende niveau inddrages ny empiri i samspil med det teoretiske grundlag, til at eksemplificere og underbygge besvarelsen af problemstillingen.

Vurdering af data og øvrige kilder

Vi har vurderet at det ikke er tilstrækkelig at benytte sig af kun den ene form af dataindsamling for at i sidste ende opnå både validitet³ og reliabilitet⁴. Ved indsamling af de primære data af kvalitativ karakter har vi gjort vores kontaktpersoner bekendt med opgavens formål og mulighed for fortrolighed. På den måde sikrer vi en højere grad af tillid og valide data. Derudover har vi valgt den deduktive fremgangsmåde for at strukturere opgaven via teori og således organisere empirien.

Ved indsamling af de primære data som det strukturerede interview, med Lene Hall fra RMIG samt vores interview med Sven Grevelius fra Svenska handelsbanken, stiller vi os kritisk overfor de opnåede resultater, idet kvalitative undersøgelser i høj grad kan være påvirket af informanternes personlige forhold til det undersøgte. Dvs. at vi har været afhængige af subjektive vurderinger og derfor har forsøgt at indsamle så mange forskellige vinkler på de givne spørgsmål som muligt. Vi vurderer ikke, at der er tilstrækkelig sandsynlighed for, at de indsamlede data fra informanterne i RMIG samt Svenska Handelsbanken ikke er pålidelige. Vi har i forbindelse med begge interviews følt, at informanterne søger at svare så fyldestgørende som muligt på spørgsmålene. Generelt vurderes det, at de informationer vi har indsamlet har en høj værdi af gyldighed, pålidelighed og relevans for løsning af problemformuleringen. Desuden forholder vi os kritiske til de indsamlede sekundære data. Vi har derfor benyttet os af forskellige kilder, hvis vi har været usikre på kildernes pålidelighed.

Afhandlingens teoretiske grundlag, består som sagt af to hovedområder, som der forsøges at danne et sammenligneligt analysegrundlag ud fra. Dette kan imidlertid være en smule forvirrende, idet begreberne og metoderne, bruges i flæng og kan defineres ud fra mange synsvinkler. Der kan derfor argumenteres for at litteraturen omkring traditionel budgettering er en smule tvetydig, idet der eksisterer mange teoretikere med forskellige vurderinger omkring metoden. Efter at have gennemgået litteraturen har vi valgt at holde os til de fælles

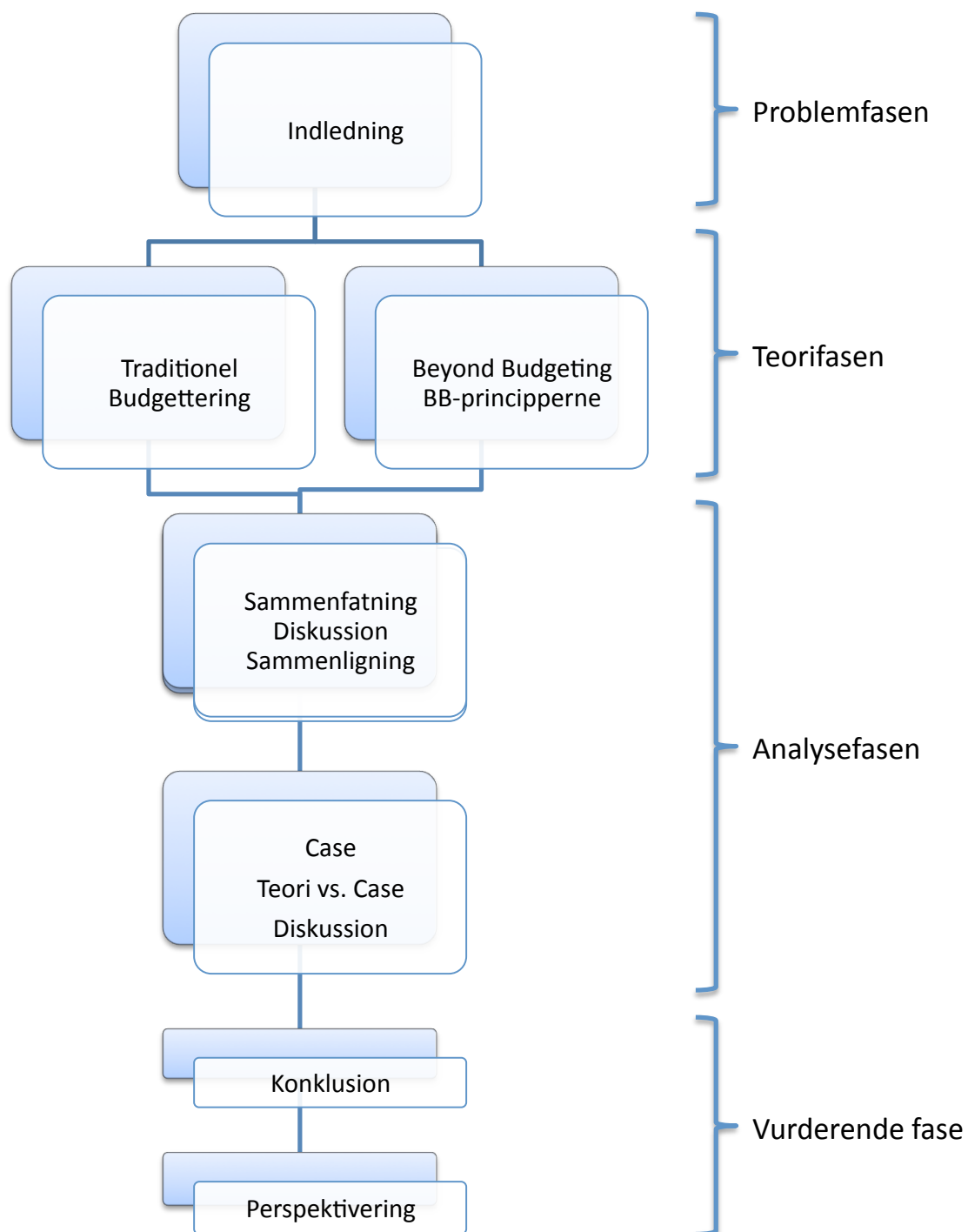
³ Ved validitet menes relevansen og gyldigheden (Andersen, 2002, p.119)

⁴ Reliabiliteten dækker over pålideligheden af de indsamlede data, altså over hvor sikkert og præcist vil måler det, vi faktisk måler (Andersen, 2002, p.120)

definitioner der er underbygget af flest teoretikere og som sammen skaber et fornuftigt udgangspunkt og fundament for metoderne. Dernæst må der erkendes, at vægten mellem kritisk og ukritisk litteratur til belysning af Beyond Budgeting er relativt ubalanceret. Baggrunden for dette, er at metoden er relativ ny og ikke videre udbredt, hvilket betyder at der eksisterer begrænset grundlag for undersøgelser og erfaringer. Det er derfor naturligt at evt. kritik eller skepsis er begrænset og derfor ikke kommet til udtryk i litteraturen endnu. Dette prøves dog at vægtes op med vores egne vurderinger ud fra analysen samt ud fra beskrivelserne af både traditionel budgettering, samt Beyond Budgeting.

Struktur

Nedenfor er selve strukturmodellen kortlagt grafisk, med optegning af hvordan emnerne struktureres og operationaliseres i kapitlerne. Afhandlingens struktur skulle gerne afspejle, at hvert kapitel giver læseren viden og forudsætninger for, at næste kapitel giver mening. Til højre for selve hovedstrukturen, ses de forskellige faser i afhandlingen. Dvs. problemfasen, teorifasen, analysefasen samt den vurderende fase. Problemfasen har til formål at beskrive identificeringen af problemformuleringen samt til begrundelse af valget herfor. I næste fase af afhandlingen, beskrives selve teorifasen i de to metoder grundigt, dvs. teorien bag traditionel budgettering samt Beyond Budgeting. Dette gøres for at opnå en forståelse for hvad de forskellige teorier indebærer, idet selve analysen er opbygget omkring disse og for i sidste ende at have mulighed for at besvare opgavens problemformulering. Næste niveau er analysefasen, hvor gennemgået teori bliver analyseret og sat op imod anden relevant empiri. Den endelige del er den konkluderende samt vurderende fase, der har til formål at vurdere de forskellige metoders anvendelse, ud fra tidligere gennemgået analyse. Dette er primært grundet i analysefasen. I den vurderende fase er afhandlingens konklusion til at finde, hvor der opsummeres og tages stilling til den opstillede problemformulering.

Kandidatafhandlingens struktur:*Kilde: Egen tilvirkning*

Budgettet

Kritikere af det traditionelle budget argumenterer for at de traditionelle årlige budgetter helt forkastes og erstattes med Beyond Budgeting (Bl.a. Hope & Fraser, 2003). Ideen er at erstatte det traditionelle budget med ”nye” værktøjer som er mere dynamiske og effektive i virksomhedens økonomistyring. Disse værktøjer er delelementer af det der kaldes for Beyond Budgeting. Blandt andet på baggrund af dette, må det antages at begge metoder søger at løse nogle af de samme væsentlige opgaver i økonomistyringen. Vi vil derfor i dette afsnit opstille nogle generelle formål og funktioner som må forventes at begge metoder søger at løse i økonomistyringen, for på den måde at belyse hvad hensigten med et budget er. Selvom virksomheder er forskellige, må der eksistere nogle grundlæggende formål og opgaver som et budgetsytem skal bidrage med i økonomistyringen. Dette kan ske ved hjælp af traditionel budgettering, Beyond Budgeting, en blanding af disse metoder, eller en helt tredje metode. Det væsentlige må være at der anvendes et budgetsytem som lige præcis opfylder de behov som virksomheden har i forbindelse med økonomistyringen. Udover at virksomheder er forskellige rent typemæssigt, eksisterer der ligeledes en forskel på hvorledes organisationens medarbejdere løser problemer i virksomheden. Der må derfor være forskellig behov i forhold til styring, kontrol og planlægning alt afhængig af virksomhedstype, organisation, strategi osv. Men basalt set må det antages at en budgetmetode skal løse nogle helt grundlæggende formål.

Helt grundlæggende har virksomheden brug for at få styret sin økonomi, og med dette som udgangspunkt udspringer organisationens handlinger og dermed også økonomistyringen i virksomhedens opstillede strategi. I vindmøllevirksomheden Vestas formulerede CEO Ditlev Engel i 2005 en ny langsigtet strategiplan for koncernen som indeholdte tre konkrete mål i prioriteret rækkefølge (Strategic plan of action 2005 - 2008):

1. EBIT-margin på 10-12 procent.
2. Arbejdskapital på maksimalt 20 procent af omsætningen
3. Markedsandel på 35 procent (målt på leveret MW)

Med dette som udgangspunkt igangsatte man blandt andet initiativer som skulle nedbringe kapacitetsomkostninger, samt foretage en række aktiviteter som skulle øge effektiviteten i Vestas. Det primære fokus var altså at øge profitabiliteten samtidig med at virksomheden fortsat skulle vokse. For at kunne realisere en sådan strategiplan må der derfor eksistere et behov for en metode til at opnå de opstillede mål, gennem en eller anden form for planlægning og implementering, oftest udtrykt ved hjælp af en budgetmodel. Udgangspunktet er strategien hvorefter der er behov for at foretage en form for planlægning på kort og lang sigt. Dvs. der skal opstilles nogle handlingsplaner hvor virksomhedens mål og fokus er udtrykt i. I Vestas tilfælde, kunne dette f.eks. være handlingsplaner for nedbringelse af omkostninger eller planlægning af fremtidige investeringer. Derudover eksisterer der et behov for at styre og koordinere handlinger på tværs af virksomheden således at virksomhedens afdelinger og medarbejdere løber i samme retning og fokuserer på de opstillede mål. I forhold til at effektivisere eksisterer der et behov for at styre, kontrollere og overvåge virksomhedens omkostninger og indtægter, samt allokere resurser derhen hvor disse udnyttes mest optimalt, i forhold til at kunne opnå de opstillede mål. Man er således nødsaget til at til- og fravælge projekter og investeringer for dermed at kunne optimere virksomheden ud fra de resurser der er tilgængelige i virksomheden. Derudover er en væsentlig del af implementeringen af strategiplanen at vurdere generelle markedsforhold fremadrettet, for på den måde at kunne foretage konsekvensberegninger for de handlinger man planlægger at foretage. I denne konsekvensberegning eksisterer der et risikoelement som virksomheden ligeledes har en interesse i at minimere og kontrollere mest muligt. Ansvar for strategien og implementeringen ligger overordnet hos ledelsen som så uddelegerer ansvar ud i organisationen. Derfor må der udover planlægningen eksistere et behov for noget kontrol, hvor der følges mål og delmål som evt. opstilles i samarbejde med de ansvarlige i organisationen. Som et led i implementeringen af strategien vil der ligeledes være et behov for at kommunikere denne ud i organisationen med det formål at organisationen forstår hvilken retning som ledelsen ønsker at føre virksomheden i. Ydermere vil der på en eller anden måde eksistere et behov for at kunne motivere og påvirke organisationen således at man får det optimale ud af organisationen, evt. ved hjælp af performanceafklønning.

En budgetmodel må således med udgangspunkt i strategien, antages at skulle opfylde følgende overordnede formål og opgaver:

- Planlægning/koordinering
- Kontrol
- Ressourceallokering
- Motivationsskabelse
- Risikovurdering
- Kommunikation
- Implementering af strategi
- Præstationsevaluering

Disse listede formål og opgaver er elementer som indgår i teoretikernes fortolkninger og beskrivelser af budgettets opgaver og formål (Bl.a. Worre; Bukh; Rachlin; Horngren; Anthony & Govindarajan).

Slutteligt kan det diskuteres om en budget-model skal være udgangspunkt for performanceaflønnning, eller om den skal adskilles fra den operationelle planlægning, men da det er et gennemgående element i teoretikernes beskrivelse af budgettets opgave har vi derfor valgt at inkludere dette formål, mere herom senere i afhandlingen.

Vender vi tilbage til Vestas-eksemplet har virksomheden (oktober 2009) opnået to ud af tre mål idet markedsandelen i 2009 er opgjort til 19,8 procent dvs. 15,2 procentpoint fra målet på 35 procent (Business.dk, d. 2. Oktober 2009, Anders Rostgaard). Om dette så skyldes dårlig styring eller generelle markedsmæssige udfordringer er uvist, men der må alt andet lige eksistere et styringsmæssigt behov for at kunne planlægge, kontrollere, koordinere i forbindelse med opnåelse af Vestas strategiske mål. Valget af styringsmodel må i og for sig være underordnet hvis der blot anvendes den rette kombination af værktøjer til at udføre de overordnede planer. I denne afhandling vil vi søge at definere og analysere to af disse værktøjer – traditionel budgettering og Beyond Budgeting.

Traditionel budgettering

Som beskrevet i forrige afsnit eksisterer der nogle grundlæggende behov i virksomheden for at kunne planlægge, styre og påvirke økonomien i en virksomhed fremadrettet. Langt de fleste virksomheder anvender traditionel budgettering til at løse disse opgaver (Sandalgaard og Bukh, 2008). I dette afsnit ser vi nærmere hvad traditionel budgettering er, samt hvilke opgaver og formål dette søger at løse. Vi vil gennemgå ideer og sammenhænge bag budgettet og derudover beskrive budgettets elementer og styringsniveauer.

Opgaver og formål

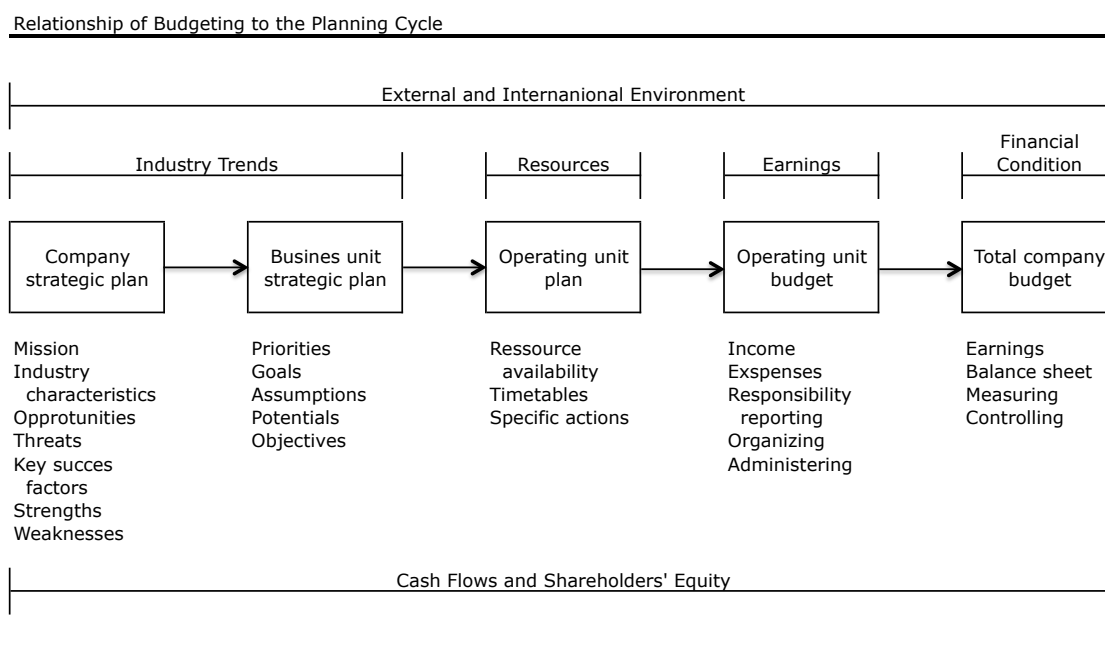
Budgettet er i litteraturen defineret forskelligt af mange teoretikere, men som udgangspunkt eksisterer der grundlæggende enighed om hovedpunkterne i budgettets rolle og dertilhørende formål og opgaver. Gennem tiden er budgettet blevet redefineret, udviklet og fortolket og bøjet til de formål og opgaver som man har ønsket at budgettet har skullet opfylde. Ifølge en af de første beskrivelser af budgettet (1825; jf. De Cazaux 1965) består formålet med et budget i at kunne forudse behovene i det kommende år og sammenholde disse behov med de resurser som er til rådighed. De Cazaux (1825; jf. De Cazaux 1965) definerer et budget som en opstilling i tabelform omfattende både mængder og priser i som opgøres ud fra et lager samt et forbrug i en bestemt tidsperiode. Går man endnu længere tilbage i historien beskrives, hvorledes oldtidens Ægypten anvendte elementer i budgettet til styring af leverancer, investeringer og forbrug af korn. Budgetteringen som vi kender den i dag blev først rigtigt udviklet i 1920'erne hvor virksomheder som General Motors og DuPont udviklede drifts- og investeringsbudgetter for at planlægge og styre virksomhedens forretningsenheder. Dette blev gjort gennem en central styret planlægning hvor ansvar blev decentraliseret sammen med koordinering og styring af den daglige drift (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2007)

Ser man på nutidens teoretikers anskuelser i litteraturen beskrives to primære opgaver som budgettet søger at løse, planlægning og kontrol. Blandt teoretikerne tillægges de enkelte elementer forskellig vægt. Anthony & Govindarajan vægter eksempelvis især vægt på kontrol og planlægning.

"Budgets are an important tool for effective short-term planning and control in organisations. An operating budget usually covers one year and states the revenue and expenses planned for that year." (Anthony & Govindarajan, 2006).

Det pointeres samtidig at budgettet udarbejdes et år frem i tiden, men som et alternativ kan budgettet også udarbejdes med rullende perioder f.eks. opdelt i kvartaler, hvor der tilføjes et nyt kvartal ved det første kvartals slutning (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2005). Som kontrolværktøj er ideen at budgettet skal sørge for at holde organisationen fast på de budgetterede mål (Anthony & Govindarajan, 2006). Målene i budgettet opstilles ud fra strategien, dvs. at budgettet er en del af implementeringen af de strategiske planer (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2005; Rachlin, 1999; Bukh, 2005; Madsen, 1970) "A budget is a quantitative expression of proposed plan of action by management for a future time period and is an aid to the coordination and implementation of the plan." (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2005). Der hersker altså bred enighed blandt teoretikerne om at budgettet skal linkes tæt sammen med strategien. Som styringsværktøj skal budgettet drive virksomheden i den ønskede retning ved at planlægge og opstille mål for organisationen, således at denne agerer i overensstemmelse med de strategiske mål og delmål.

Figur 1: Budgetrelationer



Kilde: Handbook of budgeting, Rachlin, p. 5 - Exhibit 1.1.

Budgettet skal altså være en direkte forlængelse af virksomhedens strategiske planer, på kort og lang sigt, se figur 1 (Rachlin, 1999). Det operationelle budget skal således reflektere de overordnede strategiske planer. Dvs. at virksomhedens overordnede strategi dikterer de enkelte afdelingers strategi, som så skal implementeres gennem kortsigtede handlingsplaner, hvor der udarbejdes budgetter over indtægter og udgifter. Måden hvorpå budgettet påvirkes af eksterne faktorer er gennem virksomhedens strategiske planer. Når disse ændres, eksempelvis som følge af ændringer i markedet, ændres budgetforudsætningerne ligeledes, hvilket resulterer i at mål, antagelser og prioriteter må revurderes.

Det er ideen at virksomhedens strategi udtrykkes i kvantitative værdier i budgettet. Enhver budgetafvigelse vil være en direkte afvigelse fra planen for den kommende periode og dermed også strategien. Ansvar for disse afvigelser vil til dels ligge decentralt i organisationen, i form af budgetansvarlige og med ledelsen som hovedansvarlig overfor bestyrelsen. Ansvar for dele af virksomhedens strategi bliver således til dels lagt ud hos de budgetansvarlige som har til opgave at styre og handle i forhold til periodens fastlagte budgetter. Budgettet har derfor også en funktion som motivationsfaktor samt et kommunikationsinstrument hvor ledelsen søger at implementere strategien ned gennem organisationen (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2005). Selve budgettet kan både udtrykkes i finansielle og ikke finansielle mål (Horngren, Bhimani, Datar & Foster, 2005), dvs. at man kan budgettere i ikke-finansielle mål, som eksempelvis sygefravær.

Arbejder man med en stor koncernstruktur med en overordnet strategi skal denne udtrykkes i et masterbudget hvorefter delbudgetter udarbejdes, f.eks. på divisionsniveau (Horngren, Bhimani, Datar og Foster, 1999). Når det samlede budget er udarbejdet skal dette godkendes af bestyrelsen (Anthony & Govindarajan, 2006).

Yderligere beskrives det i litteraturen at budgettet skal anvendes til at koordinere og allokere resurser. Budgettet skal således være medvirkende til at organisationen arbejder i samme retning og at resurser allokeres ud fra hvad der skaber maksimal værdi for den samlede virksomhed (Rachlin, 1999; Anthony & Govindarajan, 2006; Bukh, 2005). Derudover skal budgetansvarlige lære af afvigelser der sker i budgettet, således at der korrigeres og sættes ind de rigtige steder i forhold til virksomhedens strategi, samt forbedre efterfølgende budgetprocesser.

Det vil sige at et budgets funktion er at give ledelsen et præcist tidsmæssigt værktøj som kan belyse og forudsige fremtiden, samt danne grundlag for allokering af resurser i virksomheden. Derudover skal budgettet samtidig anvendes som et kontrollerende værktøj hvor ledelsen kan få advarsler om afvigelser i budgettet og dermed den overordnede plan eller strategi. Tanken er at man vha. af decentralisering af ansvar og uddelegering af opgaver, effektivt kan implementere strategien ved hjælp af budgettet ”Ved budgettering vil vi forstå et periodisk valg af handlingsprogram, ledsaget af en økonomisk konsekvensprognose” (Worre, 1997 p. 43). Det traditionelle budget skal således ses som et styrings- og planlægningsværktøj som løser dele af økonomistyringens opgaver med strategien som udgangspunkt.

Det traditionelle budgets opgaver og formål omfatter følgende:

- Planlægning/ressourceallokering – udtrykt i handlingsplaner og statiske mål
- Kontrol – afvigelser i forhold til budgettal
- Implementering af strategi – udtrykt i tal
- Koordination – overordnet strategi udtrykt i budgetterede mål
- Risikovurdering – kortlægning af risici
- Kommunikation – overordnede målsætninger
- Basis for performance evaluering – motivationsfaktor

Mht. performance evaluation skriver Anthony & Govindarajan eksplicit at budgettet er ”an excellent starting point for performance appraisal.” Typisk vil ansvaret blive lagt ud til individuelle profit centre hvor budgetansvarlige vil blive evalueret i forhold til indtjeningsbudgettet.

Det traditionelle budget kan på baggrund af ovenstående opsummeres til at være et værktøj til fremadrettet at styre og planlægning af en organisations indtægter, omkostninger og produktion. For at understøtte dette, anvendes en budgetkontrol til at følge op på opstillede mål og delmål som budgetansvarlige holdes op på. Budgettet udarbejdes med strategien som udgangspunkt og udtrykkes i handlingsplaner, udarbejdet i et samarbejde mellem ledelsen og budgetansvarlige hvorefter det endelige budget godkendes af bestyrelsen. Budgettet udarbejdes som en periodevis styring, typisk for et år ad gangen og udtrykkes i kvantitative mængder.

Det traditionelle budget som ledelsesværktøj

I mange virksomheder opleves budgettet som et nødvendigt onde, en regnskabsmæssig prognose eller et bud på det fremtidige økonomiske resultat. Af erfaring ved alle at det som udgangspunkt er utrolig kompliceret at spå om fremtiden selv inden for økonomistyring! Så hvorfor overhovedet budgettere hvis man alligevel ikke kan forudsige og opstille fremtidige økonomiske resultater præcist? Hvis et budget blot dækker over en nysgerrighed ville det være lettere og mere nøjagtigt at vente til at prognoseperioden var overstået. Der hvor budgettet kommer til sin ret er der hvor budgettet faktisk giver virksomheden en fordel frem for ikke at budgettere. Således er det ikke så vigtigt at budgettet rammer helt præcist, men nærmere at afvigelser og baggrunden herfor, giver en værdifuld information om hvilken retning virksomheden er på vej i (Bukh, 2005). Derudover har budgettet også en række andre formål ud over det rent styringsmæssige. Budgettet bliver bl.a. anvendt af eksterne interessenter som f.eks. aktionærer, långivere og samarbejdspartnere, som har en interesse i at få information om virksomhedens fremtidige økonomiske forhold og forventninger. Internt er de primære interessenter bestyrelsen, ledelsen og medarbejderne som af forskellige grunde har et behov for at få et billede af den forventede fremtid. Således anvendes budgettet i forbindelse med ledelse, kontrol, koordinering og planlægning samt som motivation af virksomhedens medarbejdere. Dette underbygges af Zakken Worre som beskriver budgettet som værende både "... lederskab og regnskab" (Worre, 1997).

Grundlæggende er udgangspunktet for traditionel budgettering helt overordnet at kunne styre køb, produktion og salg i virksomheden. I den forbindelse står virksomheden med en kæde af handlinger som skal koordineres, således at man opnår det optimale resultat ud fra de resurser som er til rådighed i virksomheden. Formålet med at forsøge at vurdere og planlægge fremtiden grunder bl.a. i ideen om at adskille beslutningstidspunktet og handlingstidspunktet, og dermed opnå en større effektivitet (Worre, 1997).

I forbindelse af udarbejdelsen af budgettet er det ikke kun driften og planlægningen i virksomheden, der spiller en rolle. Det traditionelle budget udarbejdes også, med det henblik på at involvere budgettets interessenter. Herunder er det primært bestyrelse, ledelse og långivere der har en interesse i virksomhedens budget. Overordnet set er det bestyrelsen der godkender budgettet, før det endelig vedtages i virksomheden. Derfor stiller bestyrelsen det krav til budgettet, at dette skal stemme overens med virksomhedens langsigtede strategi og

mål, samt samtidigt være realistisk ud fra markedets generelle betingelser. Er dette ikke tilfældet, må man enten revurdere budgettet eller strategien, og som oftest vil det være det førstnævnte som ændres. Eksempelvis, kunne man forestille sig at en virksomhed bliver nød til at revurdere sin langsigtede strategi i forbindelse med finanskrisen, på grund af radikalt ændrede markedsforhold. I en sådan situation vil det for nogle virksomheder være umuligt at fastholde de strategiske planer og de tilhørende budgetter hvilket vi vil vende tilbage til senere i afhandlingen.

Ledelsen, som er hovedansvarlig for budgettet og den tilhørende budgetproces, har ansvar for at opnå de opsatte strategiske mål og delmål, samt opgaven at få organisationen på bedst mulig vis til at indfri disse mål, blandt andet ved at præstere i overensstemmelse med budgettet. Hvis vi ser på långivernes interesse i budgettet baseres dette på deres engagementer i virksomheden. Her er interessen ikke så meget på forretningen men nærmere på forventningerne til fremtiden, dvs. fremtidig indtjening og likviditet. Således vil man i forbindelse med långivning eller ændret finansiell situation i virksomheden, vurdere virksomhedens budgetter og eventuel stille krav i form af covenance-bestemmelser m.m. Foruden de eksterne interessenters rolle er et andet vigtigt element i den traditionelle budgettering, kontrol. I forbindelse med det traditionelle budget, foretages der en periodisk budgetkontrol som har til formål at stille de lagte planer eller budgetter over for de faktiske hændelser, hvorefter afvigelser analyseres og kommunikeres. Afvigelser vurderes både med henblik på at foretage korrigerende handlinger, motivere og evaluere de budgetansvarlige, samt identificere snyd og uregelmæssigheder. En del af øvelsen består i at ændre processer eller aktiviteter på baggrund af kontrollen hvis det er nødvendigt, således at den efterfølgende periode forbedres i forhold til den forrige. Derudover eksisterer kontrollen også, i forbindelse med motivation og styringen af organisationen. I det traditionelle budget søger man at udforme en slags drejebog for virksomhedens drift, hvor opgaver og mål planlægges og forsøges udført efter et fastlagt forløb. Som sådan er afvigelser ikke direkte noget negativt, men de eventuelle afvigelser skal vurderes ud fra en samlet helhed i budgetperioden. Det er vigtigt at understrege at det ikke er et succeskriterium i sig selv at budgettet holder. Det der er vigtigt, er at analysere positive og negative afvigelser med henblik på at forholde sig til hvorfor disse afvigelser opstår og stille spørgsmålstejn ved om afvigelserne er et udtryk for bedre eller dårligere performance. F.eks. kan man forestille sig en situation hvor man har overskredet et budget på omkostningssiden men at man ved budgetoverskridelsen har opnået

en bedre performance på toplineen og som tilsammen bidrager til en marginalt bedre performance.

Ansvar for afvigelserne i budgettet ligger hos de budgetansvarlige. Hele baggrunden for kontrollen, er at holde de budgetansvarlige op på retningslinjerne for budgettet og dets mål. Således tildeles ansvaret med henblik på både at motivere, kontrollere og styre medarbejdernes handlinger uden konstant overvågning. Det er meningen at den budgetansvarlige i et vist omfang selv skal foretage korrigerende handlinger, eller vidererapportere budgetafvigelser for at opnå de budgetterede mål.

Udover styring, motivation og ansvarsdeling har kontrollen også til formål at fange eventuelt snyd i organisationen. Selvom samarbejdet mellem ledelsen og medarbejdere som oftest er bygget på tillid, kan der alligevel altid være behov for en proces der sikrer at snyd ikke forekommer, da dette kan have alvorlige konsekvenser for virksomheden og i værste fald kan blive virksomhedens undergang.

En anden væsentlig del af budgetteringsprocessen er planlægning og koordinering. Planlægningen i en virksomhed tager udgangspunkt i virksomhedens kapacitet. Et af hovedformålene med traditionel budgettering er at tilrettelægge virksomhedens resurser ud fra de interne og eksterne faktorer som virksomheden befinder sig i, herunder kapacitet, likviditet, udbud og efterspørgsel m.m. Således er traditionel budgettering ikke et simpelt forecast (Anthony og Govindarajan, 2008), hvor man vurderer fremtiden ud fra en antagelse om at man ikke påvirker noget direkte. I stedet er formålet i traditionel budgettering at vurdere fremtiden aktivt, det vil sige forecaste og vurdere hvorledes fremtiden kan påvirkes ud fra virksomhedens interne og eksterne forhold. I traditionel budgettering skal virksomheden altså vurdere den kommende budgetperiode ud fra de kritiske faktorer som påregnes at spille en rolle både på omkostnings og indtægtssiden. Virksomheden skal altså i vist omfang kende til f.eks. udvikling i råvarepriser, lønudvikling og efterspørgsel for at kunne udarbejde et budget samt planlægge periodens aktivitet i form af indkøb, produktion, salg, markedsføring osv.

Når virksomheden har vurderet den kommende periodes aktivitet er næste skridt at vurdere kapaciteten i virksomheden. Her skal man vurdere hvorledes man udnytter kapaciteten optimalt, og om denne skal tilpasses i det omfang det er muligt. Dette afhænger selvfølgelig af reversibiliteten på kapacitetsomkostningerne samt om at der er tale om ændringer i kapaciteten påregnes at være vedvarende både på kort og lang sigt. I budgetprocessen vil der

altså opstå komplekse situationer hvor man i budgetplanlægningen skal få alle ender til at mødes. For at man overhovedet kan gennemføre strategien, må virksomheden udover kapaciteten også estimere om der eksisterer et likviditetsmæssigt grundlag for at gennemføre budgetperioden. Derfor opstilles der sideløbende med driftsbudgettet, et likviditetsbudget. Det komplicerede ved budgetprocessen er netop at få aktivitet, kapacitet, likviditet og strategi til at hænge sammen, både på kort, samt lang sigt. Vil man have store vækstrater indkalkuleret i budgettet, må man tage hensyn til dette i likviditetsbudgettet. Budgetterer man med større lønsomhed kan det være man skal justere forretningsmodellen for at opnå strategiske mål idet i princippet vil være bindeleddet mellem strategien og budgettet. Det traditionelle budget bruges altså til at implementere strategien med den forretningsmodel virksomheden har.

Visse virksomheder anvender budgettet som grundlag for performanceaflønning. Dette er blandt andet noget som diskuteres, og ligeledes er et af de væsentligste kritikpunkter af det traditionelle budget. Blandt teoretikere hersker der forskellige meninger om denne form for aflønning bør anvendes i forbindelse med budgetprocessen, pga. de ofte modsatrettede effekter dette kan medføre. Problemstillingen går på at der eksisterer en interessekonflikt mellem ledelsen, som alt andet lige vil holde budgetansvarlige op på høje budgetter, og budgetansvarlige der aflønnes efter disse, som derfor søger at opnå lave mål for budgetterne. De fleste teoretikere er dog enige om at hvis performanceaflønning baseres på budgettet, skal dette gøres med varsomhed og omtanke. Mere om dette senere i afhandlingen. Uanset om man vælger at anvende performanceaflønning i budgettet som motivationsfaktor eller ej, er det traditionelle budget ofte en del i styringen af virksomhedens menneskelige resurser på performance-siden (Anthony og Govindarajan, 2008).

Som beskrevet ovenfor er der en række elementer i en budgetproces som skal hænge sammen for at skabe en fornuftig og værdiskabende økonomistyring. Det er derfor en udfordring for mange virksomheder at tilrettelægge en fornuftig budgetproces. I det følgende afsnit vil vi belyse hvorledes budgetprocessen kan være opbygget samt hvad virksomheden skal tage stilling til når en traditionel budgetmodel skal opstilles.

Budgetprocessen

Som beskrevet skal det traditionelle budget grundlæggende udarbejdes med henblik på at kontrollere og vurdere virksomhedens fremtid. Virksomheden skal planlægge den fremtidige aktivitet og handlinger, koordinere kapacitet samt sørge for at der er likviditet nok til at udføre de fremtidige planer. Derudover har det traditionelle budget til opgave at, motivere og ensrette organisationen samt linke den daglige drift til den overordnede strategi. Slutteligt skal budgettet fungere som dokumentation for virksomhedens interesser. Men hvorledes gøres dette og hvilke valg står virksomheden overfor i en budgetproces? Dette findes der forskellige bud på i litteraturen, en af disse er beskrevet af Andersen og Rohde i bogen ”Virksomhedens Økonomistyring”.

Ifølge Andersen og Rohde kan man overordnet inddele budgetprocessen i fire faser (Andersen & Rohde, 2007, p.79).

Fase 1: Budgetteringens passive fase

Fase 2: Budgetteringens aktive fase

Fase 3: Budgetkontrol

Fase 4: Budgetrevision og budgettilføjelser

Budgetteringens passive fase

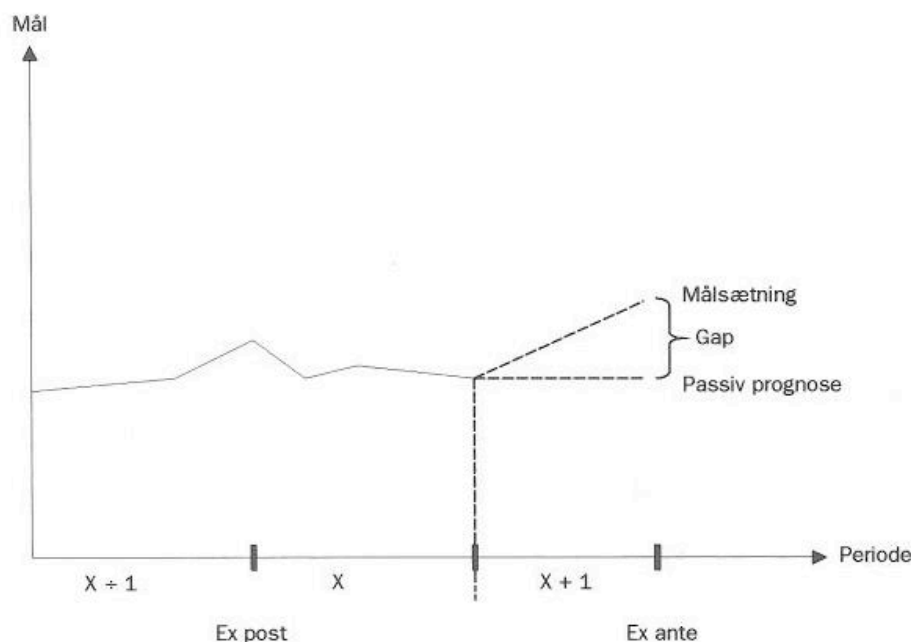
Det traditionelle budgets første fase består i at udarbejde et simpelt forecast, dvs. en prognose for budgetperioden hvor man beskriver de forventede økonomiske konsekvenser under antagelse af, at der ikke foretages korrigerende handlinger. I denne fase dannes rammerne for det fremtidige budget. Virksomheden vurderer ud fra historik og forecaster bl.a. ud fra dette, de fremtidige forventede resultater. Typisk vil dette være at estimere omsætning, dækningsbidrag, kapacitetsudnyttelse, markedsandele, vækstrater osv., hvorefter virksomheden vurderer lønsomhedsmønstret og udviklingsretningen og sammenholder dette med de strategiske planer og forretningsmodellen. Valget af specifikationsgrad afhænger af

virksomhedens behov, ønsker og datagrundlag i økonomistyringen, man kan således vælge at analysere f.eks. på varegruppeniveau, kundesegmentniveau eller markedsniveau m.m.

Budgettets aktive fase

Den passive prognose er udgangspunktet for budgetteringens aktive fase. Her korrigerer man for ændringer i eksterne faktorer og beslutningstagerne tager stilling til hvorledes den fremtidige budgetperiode kan påvirkes. Dvs. at ledelsen vurderer den økonomiske situation ud fra den passive fase og opstiller målsætninger samt iværksætter tiltag. Dette sker i samarbejde mellem økonomifunktionen, salgsfunktionen og eventuelt med støtte fra produktion og indkøb, samt med andre interessenter som kunne tænkes at bidrage til budgetprocessen. Herefter er opgaven at kommunikere målet ud i organisationen og inddrage medarbejderne. Her handler det om at udarbejde en handlingsplan som gør at hullet mellem den passive prognose og målsætningen lukkes.

Figur 2: Budgetprognose



Kilde: Andersen & Rohde, 2007, p. 82

Idéen er at skabe en form for uddelegering hvor de budgetansvarlige kan agere ud fra ledelsens målsætninger. Det som er kompliceret i den aktive fase, er at udarbejde et budget

som understøtter virksomhedens strategiske mål, organisatoriske struktur og i det hele taget interne og eksterne forhold som gør sig gældende. Afslutningsvis godkendes budgettet af direktionen samt bestyrelsen. Det er i sidste ende ledelsens og bestyrelsens opgave at sikre at budgettet hænger sammen. Når budgettet er godkendt vil man som udgangspunkt ikke ændre i dette, med mindre der sker radikale ændringer i forudsætningerne for budgettet (Worre, 1997, p. 83).

Budgetkontrol

Når budgettet er udarbejdet og godkendt, er næste fase at følge op på de fastsatte mål og delmål. Dette gøres gennem en budgetkontrol, hvor ledelsen og budgetansvarlig gennemgår resultaterne løbende og afslutningsvist med henblik på, at foretage korrigerende handlinger og forbedringer som både kan have effekt i den indeværende samt i den efterfølgende regnskabsperiode. I budgetkontrollen vil afvigelser blive analyseret med henblik på at identificere hvilke konsekvenser disse kan have for de økonomiske resultater i virksomheden.

Budgetrevision og budgettilføjelser

Fjerde fase skal virksomheden vurdere om budgettet holder vand. Dvs. står virksomheden i en situation hvor forholdene har ændret sig signifikant, således at budgettet i realiteten mister sin værdi kan man være nødsaget til at lave tilføjelser eller foretage ændringer i budgettet. Som nævnt tidligere, kan en budgetrevision resultere i at budgettet forkastes og virksomheden er i så fald er nød til at foretage en ny budgetproces (Andersen & Rohde, 2007, p. 82).

Typisk vil den traditionelle budgetteringsmetode oftest være centralt styret, mens selve budgetteringen kan foregå bottom-up eller top-down⁵. Implementeringen foregår vha. af involvering af ledende medarbejdere i virksomheden. Dette princip anvendes ofte idet budgettets rammer dikteres ud fra strategien som styres fra toppen i form af ledelse og bestyrelse.

⁵ Basico Consulting A/S, Budgetundersøgelse 2005 viste en stort set ligelig fordeling mellem top-down og bottom-up tilgang til budgettet – se bilag 1.

De fleste virksomheder ville typisk foretage en budgetperiode der følger et kalenderår (Bukh, 2005). I visse tilfælde kan det være mere fordelagtigt at køre anderledes budgetperioder, især i virksomheder hvis drift og forretning er sæsonpræget. I princippet er der i traditionel budgettering ikke noget i vejen for at anvende sig af rullende budgettering, hvor man f.eks. opdeler budgettet i fire kvartaler og løbende tilføjer et nyt kvartal, således at man på et hvert tidspunkt på året har en budgetperiode på fire kvartaler (Worre, 1997, p. 83).

Typisk vil man i det traditionelle budget opstille statiske mål som er fastlagt for perioden. Disse mål kan være udtrykt i f.eks. budgetterede mængder dvs. styk, beløbsværdier eller i princippet hvilke som helst tal der udtrykker en økonomisk konsekvens.

Et af kritikpunkterne for traditionel budgettering er at budgetprocessen i nogle tilfælde kan gå hen og tage form af en slags forhandling mellem de budgetansvarlige og budgetplanlæggerne. Dette er på trods af at budgetprocessen ofte primært er centralt styret, top-down. Rent teknisk eksisterer der mange muligheder for at styre budgetprocessen. Alt fra eksempelvis Excel til avancerede økonomisystemer som SAS og Cognos. Basic Consulting's budgetundersøgelse viser at 56% af virksomhederne anvender Excel som teknologiunderstøttelse af budget og planlægningsprocessen. 19% benyttede sig af ERP systemer. (Se bilag 1 - Trend indenfor budget og planlægningsprocessen, Basic Consulting A/S, budgetundersøgelse 2005).

Valg af budgetmetode

Udover selve faserne i budgetprocessen, er en vigtig del af en virksomheds budgetproces at vælge en budgetmetode som understøtter økonomistyringen bedst muligt ud fra de forhold der gør sig gældende for virksomheden. For at illustrere dette har vi i dette afsnit valgt at anvende Andersen og Rohde's beskrivelse af fire grundlæggende metoder som kan bruges i et budget-design. (Andersen & Rohde, 2007, p. 85):

- Direkte budgettering
- Modifieret direkte budgettering
- Indirekte budgettering ud fra salgsmål, opgjort i kapacitetstræksenheder
- Indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb

Valget af metode, afhænger bl.a. af virksomhedstype samt hvilket setup og fokus der er i virksomhedens drift. Valget afhænger ligeledes af i hvor høj grad der eksisterer direkte koblinger mellem indtægter og udgifter, samt behovet for at koble disse indtægter og udgifter.

Direkte budgettering

Denne metode er kendetegnet ved at have en stor specifikationsgrad og styringsdybde. Udgangspunktet for metoden er omsætningen og sammensætningen af denne. Kostpriser og mængder budgetteres ud fra varesalget, disse udgør de variable omkostninger. Metoden er afhængig af at der tages hensyn til hvordan produktion og indkøb håndteres, dvs. at omkostninger som kan variere i forbindelse med varekøb og produktion indkalkuleres. Dette kan f.eks. være mængderabatter eller varierende produktionsomkostninger som afhænger af batches.

Denne budgetteringsmetode svarer til måden et driftsregnskab er sammensat, hvor man opbygger budgettet ud fra fakturaer, arbejdssedler, produktionsrapporter, lagerlister m.m. Endvidere kan man alt afhængig af styringsbehov og datagrundlag prognosticere ud fra varenummer eller vareart pr. kundesegment. For at kunne opnå en sådan detaljeringsgrad er det nødvendigt at virksomheden kender sit marked og efterspørgslen hos sine kunder, således at virksomheden relativt præcist ved hvad der skal budgetteres, og hvad der kan forventes i den kommende budgetperiode. Når salget er estimeret og prognosticeret vil man påbegynde at planlægge produktion, indkøb efter budgettet. Når produktion og indkøb er planlagt, foretager man derefter budgettering af afledte omkostninger, eksempelvis produktionsserier og størrelser dvs. lønomkostninger pr. proces, spild per produktionsserie m.m. som påvirker periodens resultat (Andersen & Rohde, 2007, p. 97).

Modificeret direkte budgettering

I virksomheder hvor det ikke er muligt at foretage direkte budgettering på f.eks. varenumre eller varegrupper, vil man anvende metoden modificeret direkte budgettering. Dette kan skyldes at det ikke er muligt pga. et stort antal varenumre, eller at det simpelthen ikke giver mening at foretage en direkte budgettering fordi virksomheden først producerer varen når ordren indkommer eller hvis der er tale om specialproducerede varer. For at kunne håndtere dette problem vil man med hjælp af modificeret direkte budgettering opgøre eller budgettere mængderne pr. salgsgruppe gennem fælles mængde enheder. Et eksempel kunne være at en virksomhed som sælger en lang række forskellige varer, opdeler varerne i salgsgrupper som f.eks. træ, papir, og plastik varer. I forhold til direkte budgettering foretages der en mere aggregeret prognose. Kriteriet for at bruge modificeret direkte budgettering er at der eksisterer en direkte kobling mellem salget, vareforbruget og kapacitetstrækket i produktionen. Eksisterer denne kobling ikke eller kun delvist, er det ikke muligt at anvende modificeret direkte budgettering som metode (Andersen & Rohde, 2007, p. 104).

Indirekte budgettering ud fra salgsmål, opgjort i kapacitetstræksenheder

I tilfælde af at det ikke er muligt at foretage direkte budgettering eller modificeret direkte budgettering, kan man benytte indirekte budgettering. Et eksempel på en sådan type virksomhed, kan være en servicevirksomhed, som udbyder en række services, men hvor ydelsen specificeres til den enkelte kunde. Her vil man eksempelvis have en kapacitet i form af et antal timer som så kan prognosticeres ud på salgsgrupper i stil med modificeret direkte budgettering. Det der adskiller direkte og indirekte budgettering er at der ikke eksisterer den samme direkte kobling mellem salget og kapacitetstrækket, forud for budgetperioden (Andersen & Rohde, 2007, p. 108). Man kan derfor ikke på samme måde budgettere den fremtidige periodes aktiviteter, da disse i princippet er ukendte. Et eksempel kunne være en konsulentvirksomhed der har en kapacitet på x antal konsulenter. Disse timer kan sælges i forbindelse med forskellige projekter til forskellige priser. Ved budgetårets start vil man således kende sin kapacitet men ikke hvilke specifikke serviceydelser man sælger. Kapacitetstrækket vil derfor først kunne måles når kontrakterne vedrørende projekterne er på plads.

Indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb

I tilfælde af at det ikke er muligt at foretage direkte budgettering eller modificeret direkte budgettering, kan man benytte indirekte budgettering, hvor man udelukkende budgetterer på beløb og volumen med en dertilhørende dækningsgrad. Dvs. man vurderer og fastsætter dækningsgraden på ens produkter eller salgsgrupper, ud fra interne og eksterne data korrigeret for forhold som man forventer har indvirkning i budgetperioden. Metoden kan f.eks. anvendes af handelsvirksomheder som har et bredt og dybt sortiment af varer i forskellige mængdeenheder. Det er en metode man anvender hvis det er den eneste brugbare løsning eller at man simpelthen ikke har behov for en mere dybdegående styring. Forskellen mellem indirekte budgettering ud fra kapacitetstræksenheder og indirekte budgettering ud fra salgsmål i beløb, er at man i den sidstnævnte metode, ikke budgetterer med udgangspunkt i kapacitetstrækket for salget (Andersen & Rohde, 2007, p. 112).

Kritik af det traditionelle budget

Den traditionelle budgetteringsmetode er langt den mest anvendte budgetmetode i dansk erhvervsliv (Sandalgaard og Bukh 2008), dette er på trods af at metoden gennem de senere år har været genstand for kritik fra flere fronter. Det er netop på baggrund af budgettets påståede svagheder og mangler, at der er opstået en række alternativer som søger at erstatte hele eller dele af budgettet. Kritikken af den traditionelle budgetteringsmetode har især gået på at det traditionelle budget er for statisk, gammeldags og kompliceret at håndtere. Derudover mener kritikerne at det er et problem når budgettet anvendes til finansiel planlægning og præstationsevaluering samtidig (e.g. Bukh 2005; Hope & Fraser 2003; Bogsnes 2009), hvilket vi blandt andet vil komme ind på senere i afhandlingen.

Kritikken af det traditionelle budget kommer fra forskellige sider, herunder fra medlemmerne af BBRT, Jeromy Hope & Fraser og Bogsnes som er store fortalere for at forkaste det traditionelle budget og erstatte dette med Beyond Budgeting. Derudover beskriver Neely specifikt 12 kritikpunkter (se bilag 2) af det traditionelle budget (Neely, 2001). Blandt de danske teoretikere beskriver Per Nikolaj Bukh og Sandalgaard deres holdninger til

kritikpunkterne af det traditionelle budget. Overordnet mener de at der stadig er behov for et traditionelt budget, men samtidig at visse elementer i Beyond Budgeting kunne bidrage til en forbedret budgetproces i virksomheden (Bukh, 2005). Der er relativ stor forskel på kritikken, på den ene side er der Hope & Fraser og Bognes der kritiserer budgettet på stort set alle fronter og på den modsatte side Neely, Bukh og Sandalgaard, der er mere moderate i deres kritik af budgettet. Hvis vi tager udgangspunkt i Bukh mener han at ” Budgettet er virksomhedens centrale informationssystem og koordinationsmekanisme” (Bukh, 2005). Han anfører derudover at ”selvom den traditionelle budgetlægning absolut ikke er uproblematisk, kan vi under normale omstændigheder ikke afskaffe den helt.” (Bukh, 2005). Således vurderer han at budgettet på trods af svagheder og mangler, ikke kan undværes i virksomhedens økonomistyring.

Et af de primære kritikpunkter går på at det traditionelle budget, pga. af en hurtigt skiftende omverden, relativt hurtigt forældes hvilket reducerer budgettets værdi. Budgettets typisk et-årige fokus gør at budgettet bliver opdateret for langsomt, i forhold til ændringer i omverdenen (Neely, 2001). Dvs. når budgettet tages i brug, er antagelserne de bygger på, typisk forældet, hvilket reducerer budgettets værdi og validitet (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003; Bukh, 2005). Et andet kritikpunkt som en del af kritikerne er enige om, er at budgettets typiske et-årige fokus skaber konflikt mellem operationelle og strategiske beslutninger. Problemstillingen opstår når der sker betydelige hændelser, der leder til at virksomheden ikke kan forfølge de iværksatte planer. Et meget godt eksempel er den aktuelle finanskrisen, hvor flere virksomheder har måttet opleve at det er nødvendigt at tilpasse sin forretning på kort sigt, for dermed at kunne komme helskindet igennem en periode med kraftig nedgang. Dette på trods af den langsigtede strategi tilsiger andre planer. Kritikpunktet gør sig dermed gældende når der sker markante ændringer i virksomhedens omverden. Derfor er budgettets et-årige fokus, ifølge kritikerne, et ringe værktøj til at agere optimalt i forhold til den eksisterende uforudsigelighed. Kritikken består i at man eksempelvis ved brug af kalenderåret som budget, derved altid vil have svære ved at forudsige hændelser i slutningen af budgetåret i forhold til starten. November og december vil eksempelvis være langt sværere at planlægge end januar og februar, som vil ligge tæt op ad budgettets udarbejdelse. Herved går kritikken på at værdien af budgettet forringes i takt med at budgetperioden skrider frem (Bognes 2001; Bukh 2005). Derudover mener kritikerne at den, typisk årlige planlægning af salg, indtægter, investeringer og ikke mindst target setting er en af baggrundene for at budgetprocessen kan tage form af en slags spil, hvor budgetansvarlige i organisationen og ledelsen

budgetforhandler. Problematikken opstår fordi budgettet søger at løse tre modsatrettede formål (Se Figur 3). For det første ønsker man i forbindelse med strategien at opsætte ambitiøse målsætninger. For det andet ønsker man i forbindelse med planlægningen, præcise forecast/vurderinger af fremtiden. Derudover ønsker budgetansvarlige i organisationen konservative mål (især hvis de performanceaflønes efter budgettet).

Figur 3: Traditionel Budgetterings modsatrettede formål



Kilde: Egen tilvirkning

Dette er med til at skabe modsatrettede interesser mellem ledelsen og organisationen. Derfor er dette et dilemma som kritikerne ofte finder problematisk i traditionel budgettering idet dette kan være årsag til at budgetprocessen bliver yderligere kompliceret og tidskrævende (Bognes 2001). Foruden de modsatrettede interesser i organisationen mener kritikerne at man ved at udarbejde statiske budgetter derved øger risikoen for suboptimering blandt budgetansvarlige. Dette kan f.eks. foregå ved at udskyde afholdelse af omkostninger eller investeringer til den efterfølgende budgetperiode, ”sandbagging”, for derved at opnå periodens budgetmål (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003; Bogsnes, 2009). Der er således to primære problemstillinger når budgettet har flere forskellige fokusområder og formål.

I forhold til target setting mener kritikerne at absolutte mål for eksempelvis markedsandele eller indtjening hæmmer virksomheden til ikke at performe bedre end det opsatte mål (Hofstede, 1967). Kritikken går på at organisationen ikke bliver motiveret hvis målet er urealistisk, dvs. hvis man tidligt i budgetperioden finder ud af at det budgetterede mål er urealistisk, vil motivationen for at nå målet falde signifikant. Omvendt vil budgetansvarlige ikke være motiveret til at performe bedre end det budgetterede mål hvis dette allerede er opnået. Denne kritik forstærkes yderligere når budgetmål linkes til performanceaflønnings.

Netop dette kritikpunkt omkring performanceaflønning bundet op mod budgetmål, anfører kritikerne at det er et problem når virksomheden anvender budgettet til finansiell planlægning og præstationsevaluering samtidig (e.g. Bukh 2005; Hope & Fraser 2003; Bogsnes 2009). Herved opstår det som Hope & Fraser kalder "fixed performance contracts" hvor budgetansvarliges bonus bliver bundet op på statiske mål. Endvidere går kritikken på at dette blandt andet øger fokus på budgetmål i stedet for værdiskabende aktiviteter som f.eks. kundepleje. Kritikerne mener ligeledes at performencemål bundet op på budgetmål kan skabe irrationel adfærd og være årsag til at der snydes og svindles for eksempelvis i forbindelse med at opnå budgetmål som udløser bonus. Netop snyd og svindel samt kontrol med hvordan organisationen agerer og anvender sine resurser, er baggrunden for kontrolelementet i traditionel budgettering.

Som anført ovenfor er kontrol et væsentligt element i det traditionelle budget, derudover er det netop budgetkontrollen som er genstand for væsentlig kritik. For det første mener kritikerne at budgetkontrollen bidrager til en højere grad hierarkisk kontrolstruktur hvor beslutninger er centralt styret, hvilket kvæler selvstændige initiativer. Derudover mener kritikerne at budgetkontrollen fokuserer på kostreduktion i stedet for værdiskabelse. Derfor vil en sådan budgetkontrol forhindre eller vanskeliggøre at strategiske mål opnås. (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003, Bognes 2009, Hope & Fraser 2003, Neely 2001 e.g. kritikpunkt 6). Derudover argumenteres der for at en vertikal hierarkisk kontrolstruktur, hvor ansvar decentraliseres til et antal udvalgte budgetansvarlige, umuliggør en moderne (flad) organisationsstruktur hvor medarbejdere i højere grad kan agere selvstændigt (Hope og Fraser 2003; Neely 2001 kritikpunkt 7).

Selve budgetprocessen kritiseres for at være for lang og tidkrævende i forhold til udbyttet. Flere budgetundersøgelser viser at virksomheder bruger relativt store resurser på udarbejdelse, vedtagelse, kontrol og opfølgning af budgettet.⁶ Der er derfor relativt store omkostninger forbundet med budgetprocessen. I gennemsnit anvendte virksomhederne i Basico Consulting's budgetundersøgelse i gennemsnit 12 fuldtidsresurser svarende til ca. 6 millioner kr., i forbindelse med en budgetproces. Dette beløb svarer i budgetundersøgelsen til at der i gennemsnit blev anvendt 0,4 % af omsætningen på budgetprocessen. Selvom det antages at budgetundersøgelsen kan være behæftet med en vis usikkerhed kan man betragte

⁶ Basico Consulting, Budgetundersøgelse 2005; Fire ud af ti virksomheder arbejder med budgettet og planlægningen i mere end 25% af året. Den gennemsnitlige proces tager 10 uger, og kun hver tiende bliver færdig på tre uger eller mindre.

disse tal som en indikator for ressourceforbruget i virksomhederne. Lignende budgetundersøgelser, bl.a. foretaget af BBRT indikerer ligeledes at et relativt stort ressourceforbrug i forbindelse med budgetprocessen. Derudover mener kritikerne at budgettets typisk et-årige fokus skaber konflikt mellem operationelle og strategiske beslutninger, hvor eksempelvis den årlige planlægning og timing er salg, indtægter og investeringer kan tage form af en slags spil, hvor budgetansvarlige superoptimerer, f.eks. ved at udskyde afholdelse af omkostninger eller investeringer til den efterfølgende budgetperiode for at nå fastsatte budgetmål.

Opsummering

Efter gennemgang af litteraturen og teoretikernes betragtninger omkring budgettets rolle, formål og ideer kan vi konstatere at budgettet som udgangspunkt har to hovedformål: planlægning og kontrol. På baggrund af ovenstående kan man først og fremmest konkludere at der er enighed om at budgettet skal være sammenhængende med virksomhedens strategi. Budgettet udtrykkes i planer og mål som opfølges af en budgetkontrol. Ligeledes kan det konkluderes at budgettet er et planlægningsværktøj til brug i økonomistyringen hvor der søges at styre ex ante. Der hersker bred enighed om at ressourceallokering og kommunikation er en fast del af traditionel budgettering. Der hvor teoretikerne har forskellig fokus er blandt andet i deres syn på om budgettet skal udarbejdes udelukkende på kort sigt eller om der skal indgå et langsigtet element i budgetteringen. I og med at der er enighed om at budgettet skal linkes til strategien må der i budgettet på en eller anden vis, være nød til at indgå en vis form for langsigtet planlægning. Om dette så skal tage udgangspunkt i et kort-sigtet og et langsigtet budget eller om budgettet blot skal afspejle strategien på kort sigt kan så diskuteres. Det er ideen at budgettet skal styres vha. en vis grad af decentralisering hvor ansvar for mål og delmål til dels ligges ud til budgetansvarlige i organisationen. Disse mål og delmål vil efterfølgende blive fulgt op af en budgetkontrol som har til hensigt at identificere og analysere afvigelser til budgettet. Ovenstående teoretikere ligger op til at budgetteringen opererer med faste perioder, men som bl.a. Bukh beskriver, er der ikke noget der udelukker at budgettet kan være rullende eller at budgettet kan suppleres med andre værktøjer som kan forbedre økonomistyringen og virksomhedens performance.

I forhold til motivation er der til en vis grad enighed om at budgettet skal indeholde en hvis form for "commitment" hvor budgetansvarlige holdes op på aftalte mål mellem ledelsen og managers. Om dette så skal ske som kontrol og/eller i form af performance-evaluering i forhold budget må afhænge af hvad der passer til organisationen, ledelsesstilen og behovet. Der er forskellige meninger omkring præstationsevaluering baseret på budgetmål, dog er der bred enighed om at hvis dette skal sammenblandes, skal det gøres med omtanke.

I forhold til det traditionelle budget generelt er det værd at nævne at teoretikerne, på trods af svagheder i budgettet, er tilhængere af den traditionelle budgetteringsmetode. Teoretikerne anser budgettet som værende kompliceret, men dog ikke umulig opgave i økonomistyringen. Det handler således om at den enkelte virksomhed formår at planlægge, udvælge og prioritere budgettets formål, og så vidt mulig tilrettelægge budgetprocessen på en fornuftig måde således at budgettet bliver et værdiskabende instrument i virksomheden. Som Bukh skriver: "Ofte er det forbavsende simple elementer der skal til for at nå bedre resultater." (Bukh, 2005, p. 4).

Ser vi på kritikken af det traditionelle budget kan dette opsummeres til primært at omhandle to hovedproblemstillinger. For det første kritiseres budgettet for at være for statisk, gammeldags og kompliceret at håndtere. Kritikerne vurderer derfor at der er behov for en mere dynamisk budgetmetode der kan håndtere de potentielle ændringer i omverdenen som en virksomhed oftest står over for. For det andet er det et problem når budgettet anvendes til finansiell planlægning og præstationsevaluering samtidig. Kritikken af det traditionelle budget varierer dog, nogle er mere moderate i deres kritik og mener at det traditionelle budget stadig er nødvendigt (eg. Bukh & Sandalgaard). Andre vurderer at det traditionelle budget helt skal forkastes og erstattes med nyere dynamiske metode som f.eks. Beyond Budgeting (Hope & Fraser). I relation til problemstillingen omkring budgettets forskelligartede anvendelse, mener kritikerne at budgettets ofte modsatrettede formål med hensyn til at kunne håndtere strategi, planlægning og motivationsskabelser er problematisk. Dette dilemma leder til at budgetprocessen bliver besværlig og tidskrævende. Derudover mener kritikerne at risici for suboptimering og sandbagging er betydelig i det traditionelle budget. Løsningen er ifølge kritikerne at gå væk fra statiske mål, også kaldet "fixed performance contracts", hvilket ifølge disse, kan være en kilde til irrationel adfærd i organisation. Sidst, men ikke mindst kritiseres det traditionelle budget for at i ringe grad skabe balance mellem ressourceforbrug og den reelle værdi forbruget skaber (Hope and Fraser, 2003).

Beyond Budgeting

Netop på baggrund af kritikken af det traditionelle budget og det evt. behov for mere dynamiske metoder til planlægning og budgettering, er Beyond Budgeting principperne opstået. Denne metode søger at løse virksomhedens økonomistyringsmæssige behov på en mere effektiv og dynamisk måde. Vi vil i det efterfølgende afsnit præsentere dette alternativ til traditionel budgettering.

Oprindelse

Ifølge Hope & Fraser er Beyond Budgeting et mere tilpassende og decentraliserende alternativ til den traditionelle budgetteringsmetode (Hope & Fraser, 2003). Metoden blev konkretiseret og til en vis grad systematiseret i 1998 af organisationen BBRT (Beyond Budgeting Round Table), som en respons på utilfredsheden og til dels frustrationen med det traditionelle budget. Robin Fraser og Jeremy Hope er blandt grundlæggerne bag BBRT og har derfor været med til at definere samt forme metoden helt fra begyndelsen. Hope & Fraser er bl.a. forfattere til bogen ”Beyond Budgeting 2003” som har bidraget med kritik af traditionel budgettering. I dag sidder Hope & Fraser i bestyrelsen for BBRT, og organisationen har i dag over 60 virksomheder, fra hele verden, der er tilsluttet og finansierer forskningen omkring Beyond Budgeting. I begyndelsen identificerede og undersøgte BBRT budgetløse virksomheder og rapporterede herefter løsningsforslag til medlemsvirksomhederne gennem cases og præsentationer. Svenska Handelsbanken er, blandt de virksomheder der har været en stor inspirationskilde til udformningen af Beyond Budgeting som budgetteringsmetode. Svenska Handelsbanken startede allerede i 70’erne med en nytænkende form for ledelsestankegang.⁷

Som respons til kritikpunkterne i det traditionelle budget er der opstået to retninger inden for Beyond Budgeting, begge med udgangspunkt i CAM-I; en i USA og en i Europa. Den amerikanske tilgang til løsningen af ovennævnte problemstillinger tager udgangspunkt i Activity-Based Budgeting (ABB) hvor man søger at forbedre budgettet ved at budgettere ud fra en aktivitets-baseret model, inspireret af Activity-Based Costing (ABC). Den europæiske

⁷ http://www.12manage.com/methods_fraser_beyond_budgeting.html

CAM-I gruppe foreslår en mere radikal to-dels løsning til kritikken, hvor det for det første anbefales at man enten ændrer traditionel budget-baseret performance evaluering eller at man helt eliminerer budgetprocessen. Andet step er at fortage en radikal decentralisering i organisationen, således at medarbejdere i alle ender af organisationen får en langt større handlefrihed (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003). Forskellen mellem de to retninger består i at ABB er mere planlægningsorienteret hvor BB-gruppen fokuserer mere på performance evaluering. De to retninger har det til fælles at de anser det traditionelle budget for at være forældet i forhold til at kunne håndtere nutidens hastige udvikling og usikre forhold. Som nævnt i afgrænsningen vil vi behandle den europæiske CAM-I retning og derfor udelade nærmere diskussion af ABB (den amerikanske CAM-I retning).

Opgaver og formål

Formålet med Beyond Budgeting handler om at få organisationen til at tænke anderledes, forstået på den måde at man forsøger at udnytte organisationens viden og anvende dette som en måde at agere hensigtsmæssig i forhold til hvad der sker i virksomhedens omverden. Metoden søger at differentiere sig ud fra teorien omkring udnyttelsen virksomhedens fulde potentiale. Metoden fokuserer på at frigøre resurser fra de bureaukratiske, og som kritikerne af traditionel budgettering definerer som kvælende og kontrollerende systemer, som de mener eksisterer i stort omfang. Idéen er at få medarbejderne til at tænke, reflektere, dele, lære og forbedre sig selv, således at man udnytter virksomhedens resurser optimalt. Derudover handler Beyond Budgeting om at bedre kunne håndtere forandringer virksomheden står overfor.⁸

Beyond Budgeting metoden handler om at frigøre ledelsen fra hele en top-down styring og i stedet anvende virksomhedens kompetencer, samt tilgodese kundernes behov og hele tiden forblive konkurrencedygtig igennem decentralisering. Argumentet for at decentralisere er at virksomheden bedre udnytter de intellektuelle aktiver, som i mange tilfælde tæller for 80-90% af aktionærernes værdi. Dvs. at medarbejderne i mange virksomheder opfattes som en af de mest værdifulde aktiver.⁹ I modsætning til traditionel budgettering er alle medarbejdere i princippet involverede i Beyond Budgeting. Idéen er at skabe en fælles ansvarsfølelse og mål,

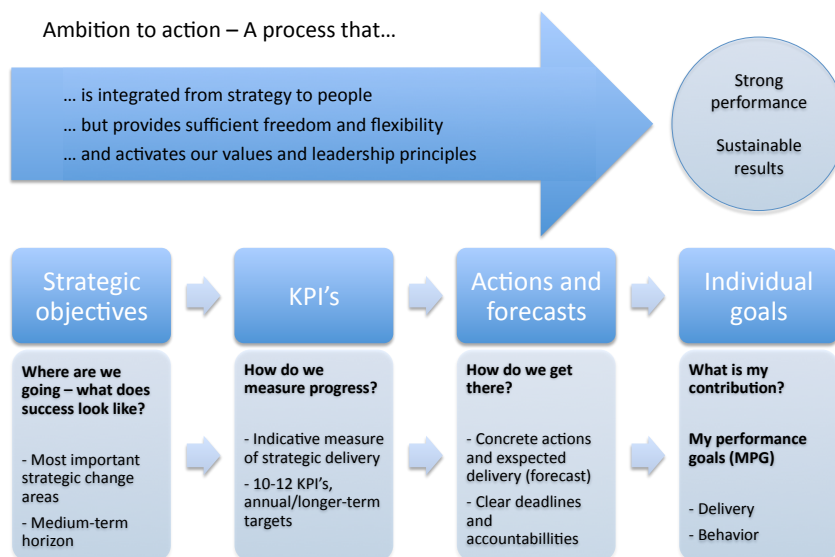
⁸ <http://www.bbrt.org>

⁹ <http://www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf>

hvor organisationen går i samme retning. Budgetprincippet bygger på et centralt informationssystem, hvor virksomheden skaber mest mulig transparens omkring resultater og mål på tværs af organisationen. Hovedansvaret for ”budgettet” ligger fortsat hos ledelsen som har til opgave at styre processen og overvåge enhederne i virksomheden. I modsætning til traditionel budgettering ændres ledelsesrollen til at fungere som en sparringspartner og medspiller, i stedet til at drive virksomheden til de strategiske målsætninger vha. kontrol.

Beyond Budgeting kan beskrives ud fra denne model:

Figur 4: Beyond Budgeting Proces



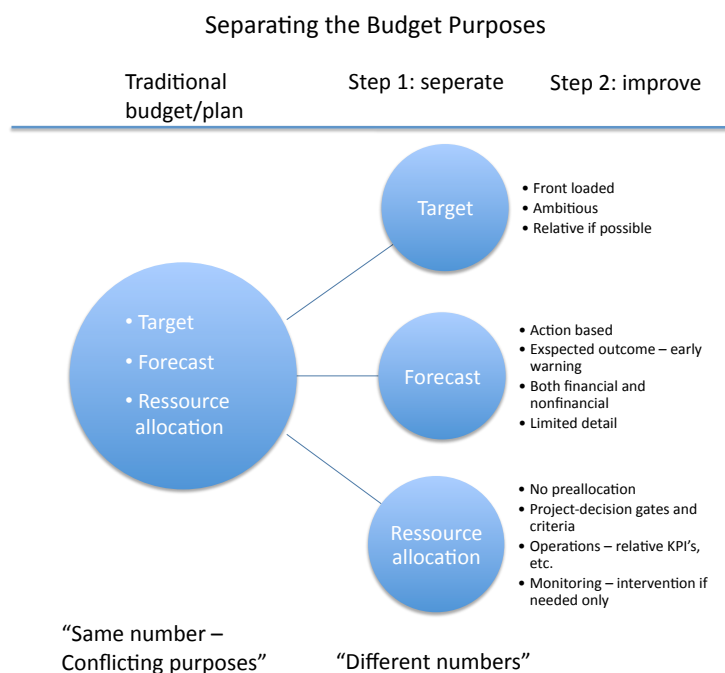
Kilde: "Implementing Beyond Budgeting", Bogsnes, 2008, p. 120

Udgangspunktet for Beyond Budgeting metoden er at integrere strategi og medarbejdere i organisationen, samt skabe overordnede rammer hvor der er tilstrækkelig frihed og fleksibilitet til at tage selvstændige beslutninger ud fra virksomhedens værdisæt og ledelsesprincipper. Meningen er at skabe en vedvarende stærk performance og stabile resultater. Hele Beyond Budgeting metoden, tager ligesom traditionel budgettering, udgangspunkt i virksomhedens strategiske mål. I Beyond Budgeting fokuserer man på ændringer i strategien, med henblik på at synliggøre disse, helt ned til de nederste lag i organisationen. De strategiske mål skal i Beyond Budgeting beskrive hvad der stræbes efter

på mellemlang sigt. Måden dette gøres på er igennem KPI'er, som afspejler og måler i hvilken grad de strategiske målsætninger opfyldes. Man vil i metoden typisk opstille 10-12 KPI'er samt målsætninger for disse. Målsætninger bliver derefter udtrykt i handlingsplaner for hvad virksomheden ønsker at opnå med specifikke deadlines og fordeling af ansvar. Med udgangspunkt i de opstillede KPI'er er idéen at teams og managers skal definere og konkretisere hvorledes de kan bidrage til opnåelse af målsætninger, der er i virksomheden og hvordan de vil handle i forhold til at opnå disse mål. I forbindelse med KPI'er og opnåelse af målsætninger anbefaler man i Beyond Budgeting anvendelse af Balanced Scorecard, således at den overordnede strategi er udgangspunktet for alle enheders handlinger og beslutninger.

En af forskellene mellem traditionel budgettering og Beyond Budgeting består i at adskille nogle af de forskellige opgaver og formål som man vil løse i økonomistyringen, illustreret herunder:

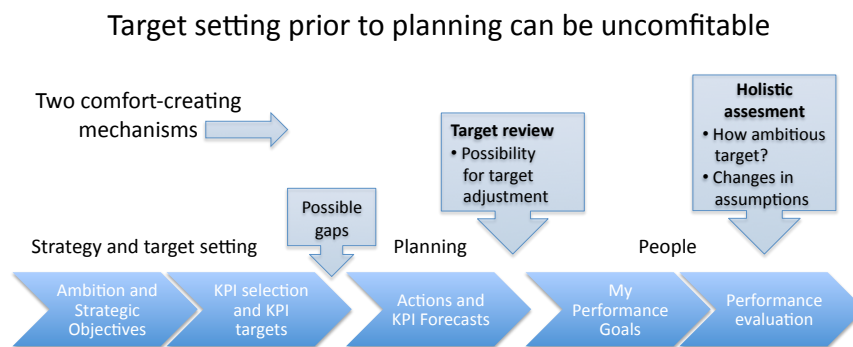
Figur 5: Adskillelse af budgettets formål



Kilde: "Implementing Beyond Budgeting", Bogsnes, 2008, s.117

For at opnå en mere fokuseret budgetproces, adskiller man i Beyond Budgeting, opstilling af mål, forecasts og ressourceallokering. Dette gør man ved at definere virksomhedens relative mål udtrykt i KPI'er, dvs. value drivers og opsætte targets. I en separat proces udarbejder virksomheden forecasts ud fra hvad der forventes at ske på markedet. Dvs. at man ikke medregner korrigerende handlinger som man ofte gør i traditionel budgettering. Målet med at forecaste er at identificere fremtidige forhindringer tidligt nok til at netop kunne foretage korrigerende handlinger. Der forecastes både på finansielle, samt ikke finansielle KPI'er. Selve forecasting er kompliceret i sig selv og kræver stor viden om alle eksterne forhold, for at kunne foretage en brugbar vurdering af fremtiden. I Beyond Budgeting, laver man ikke nogen pre-allokering af resurser, som man gør i traditionel budgettering. I stedet foretager man i Beyond Budgeting det man kalder en dynamisk ressourceallokering, hvor enhederne løbende kan søge midler. Kriteriet for at få adgang til resurser er at man kan retfærdiggøre ressourceforbruget i forhold til at understøtte strategien, gennem KPI'er vha. konkrete handlingsplaner. Formålet med at foretage en dynamisk ressourceallokering er at sikre at virksomhedens resurser bliver brugt optimalt, i forhold til den værdi ressourceforbruget skal skabe. Idéen er at søge væk fra at tænke "har vi et budget til dette?" til at få medarbejderne til at spørge sig selv "er dette det rigtige at bruge resurserne på?". Dvs. at enhederne skal overveje hvordan de resurser de bruger, bedst understøtter de strategiske mål udformet i KPI'erne og udtrykt i de forskellige handlingsplaner. Dette betyder ikke at der ikke er et loft for ressourceforbruget, idet enheder og managers godt kan få et nej til at bruge resurserne, selvom de har en positiv case de gerne vil realisere. Tanken er at enhederne på tvinges til at prioritere ressourceforbruget ud fra hvad der bidrager mest til at opnå opsatte mål. Derudover vil man undgå at medarbejderne skal planlægge ressourceforbruget i lang tid før resurserne rent faktisk skal bruges, som f.eks. kan være tilfældet ved en årlig ressourceallokering. Dette svarer, ifølge Beyond Budgeting fortalerne, til at man går fra at kunne gå i banken en gang om året, til at i stedet kunne gøre dette løbende.

Selve budgetprocessen er en kontinuerlig proces som foretages løbende uafhængig af f.eks. kalenderår. Man opstiller virksomhedens relevante valuedrivers i form KPI'er før planlægningen for til sidst at opsætte endelige mål.

Figur 6: Beyond Budgeting procesbeskrivelse

Kilde: Bognes, 2009, p. 132

Ved at opstille KPI'erne, før virksomheden foretager planlægningen, opnår man at fokus ligger på hvorledes man realiserer de bedst mulige KPI'er, i stedet for at foretage en planlægning for at derefter opstille selve målepunkterne. I processen kan der opstå gaps, hvor målsætningerne ikke stemmer overens med forecasts, hvis f.eks. målsætninger er højere end forecasts. Idet der er tale om en proces skal disse gaps lukkes før deadlines og afleveringer nærmer sig hinanden. Hullerne mellem planlægning og mål, er ikke negativt i sig selv, idet disse gaps opstår på baggrund af to faktorer. På den ene side ser virksomheden på hvad der er realistisk at opnå, og på den anden side sætter virksomheden høje mål som man ønsker at opnå. På den måde, kan virksomheden identificere de steder i forecastet, hvor målene f.eks. er for konservative eller for optimistisk vurderet. For at lukke hullerne, laver man det der kaldes et "target review", hvor virksomheden justerer målene, i forhold til hvad der er realistisk at opnå. Når hullerne er lukket, kan enhederne foretage konkrete handlingsplaner og processen kan afsluttes. Dette er en kontinuerlig proces, hvor der løbende tages stilling til hvor virksomheden står samt hvilken retning man bevæger sig mod.

Formålet og grundidéerne bag Beyond Budgeting bygger på et ønske om at kunne skabe en mere dynamisk styring af virksomheden, hvor resurserne udnyttes maksimalt og fokuseret. For at udnytte virksomhedens fulde potentiale benytter man sig i modellen af en høj grad af decentralisering med henblik på at frigøre resurser fra ledelsen og tildele ansvar hos medarbejderne. Hermed søger man at drage fordel af de enkelte medarbejders viden og erfaringer. Fordelen med at decentralisere ligger i at medarbejderne opnår et større commitment, samtidig med at man ved at lægge beslutninger ud til disse, kan reagere hurtigere på ændringer i markedet. For at fremme performance anvendes benchmarking både

internt og eksternt, som en motivationsfaktor og som en katalysator for medarbejdere at udnytte sit fulde potentiale. Bl.a. for at understøtte dette arbejdes der med en høj grad af transparens, hvor performance synliggøres i organisationen gennem opstilling af KPI'er. Selvom der arbejdes med dynamiske mål sættes der targets som ledelse og medarbejdere målrettet forfølger vha. handlingsplaner. Ressourceallokeringen foregår løbende med henblik på at tvinge enhederne til at prioritere deres projekter og ressourceforbrug. Hele processen og grundlaget for modellen tager udgangspunkt i virksomhedens strategi og værdisæt.

Beyond Budgeting Metoden

Grundprincipperne i Beyond Budgeting metoden er opdelt i to sæt, med hver 6 underprincipper. Tanken bag metodens grundprincipper er at skabe nogle grundlæggende rammer som understøtter de processer, tiltag og værktøjer som man i metoden anbefaler at benytte. Det første sæt af principper er Key management principles, som har til formål at få ledere til at skabe en mere udfordrende og åben organisation, hvor medarbejdere kan yde sit bedste ud fra deres egen viden og beslutninger. Målet er at få ledelsen til at i højere grad agere sparringspartners og inspirationskilder til managers. Det andet sæt af principper kaldes Key leadership principles, og er seks principper som skal være med til at skabe en mere decentraliseret organisation, samt opstille rammer for hvordan ledelsen skal agere i forhold til at understøtte decentraliseringen og Beyond Budgeting strukturerne. Disse rammer vil blive beskrevet i efterfølgende afsnit.

Key management principles

Det første princip tager udgangspunkt i at understøtte ledelsen med adaptive processer. De seks underliggende punkter er:

1. Sæt fleksible mål sigtet mod relative forbedringer
2. Baser evalueringer og forbedringer på relative forbedringskontrakter med efterrationalisering

3. Gøre handlingsplanlægning til en kontinuerlig og inddragende proces
4. Gør resurser tilgængelige efter behov
5. Koordiner tværgående aktiviteter i virksomheden, ud fra efterspørgslen på markedet
6. Baser kontrol på effektiv ledelse, samt en række relative performanceindikatorer ¹⁰

Princip 1: Sæt strækbare mål sigtet mod relative forbedringer

Første princip er udarbejdet ud fra antagelsen, at mange virksomheder udarbejder deres budgetter, ud fra årligt forhandlede interne mål. I Beyond Budgeting søger man at sætte strækbare mål med grundlag i adaptive processer. Disse mål sættes relativt i forhold til interne og eksterne benchmarks. Målene opstilles med henblik på relative forbedringer og kan danne ramme for performanceevaluering og belønning. Ved ikke at arbejde med specifikke mål som kan virke som et loft for performance, sætter virksomheden ingen grænser for hvad der forventes eller hvad der er muligt at opnå (Hope & Fraser, 2003).

I Beyond Budgeting fokuseres der på mål uden direkte forbindelse til performanceaflønnning. Metoden lægger op til at virksomheden skal forlade de statiske mål, for i stedet at spørge deres driftsenheder hvordan de kan gøre det bedst muligt. På den måde er det op til selve enheden i virksomheden at sætte mål, baseret på enhedens højeste aspirationer. Selvom der sættes et mål som virksomheden målrettet går efter, bliver dette mål ikke set som noget man evaluerer performance ud fra. I Beyond Budgeting litteraturen gives der eksempler på hvordan dette kan lade sig gøre. Eksempelvis lykkedes det for den franske pakke virksomhed Carnaud metal Box i 1980-erne og det franske computer selskab Groupe Bull i 1990-erne (Hope & Fraser, 2003). Disse virksomheders succes bygger begge tilfælde, ifølge Hope & Fraser på idéen om at separere målsætninger fra performance evaluering og belønning. Enhederne satte deres egne mål og virksomhederne evaluerede og belønnede ved, at se på flere forskellige faktorer, så som hvordan de præsterede sammenlignet med året før, samt hvordan de præsterede i forhold til konkurrenterne både internt såvel som eksternt. Formålet med virksomhedernes strategi var at managers blev sat til at bruge deres egen dømmekraft, viden samt vurdering af risiko (Hope & Fraser, 2003).

Foruden at give managers mulighed for at vurdere risici og benytte sig af deres viden, er det ydermere vigtigt at sætte de relative mål i forhold til eksterne benchmarks. Når mål, og

¹⁰ <http://www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf>

benchmarks er fastsat evaluerer man performance kontinuerligt på baggrund af fremskridt der er gjort i forhold til disse mål og benchmarks. Disse benchmarks vil ofte være baseret på best practice i markedet indenfor samme industri eller direkte konkurrenter. Driftsenhederne får så derefter en given tidsperiode til at forbedre målene som man styrer efter. Tidsperioden er ikke given, men vurderes fra case til case. Mange virksomheder sætter eksempelvis et mål om at ligge i top 25% indenfor sin industri. Typiske KPI'er inkluderer "return on equity" og "cost-to-income ratio".

Et andet punkt der lægges vægt på i dette princip er at målene der benchmarkes skal være sammenlignelige, i forhold til interne enheder som sammenlignes. Enhederne skal konstant gå efter at forbedre præstationsevnen i forhold til interne ligestillede. Ideelt set skal de, være baseret på KPI'er, idet det argumenteres for at dette fremmer konkurrencen og skaber succes blandt enhederne i gruppen. I Svenska Handelsbanken sætter enhederne selv deres egne forbedrings mål, baseret på hvad de vurderer behøves for at forbedre deres position i forhold til konkurrerende enheder. For at et sådant system kan anvendes er det vigtigt at regnskabssystemet underbygger dette, således at man med sikkerhed kan sammenligne enhederne. Udgangspunktet for sammenlignelige enheder kunne f.eks. være baseret på regioner, lande, brancher, servicecentre eller kunder, produkter og services. Idéen er at skabe præstationstabeller på hvert niveau der hænger sammen med hele virksomhedens strategi. Selvom enhederne måske ikke er direkte sammenlignelige, er tanken at der i stort set altid eksisterer fælles målinger, baseret på f.eks. effektivitet, kvalitet og sikkerhed. Konkurrencen der opstår på baggrund af enhedernes placeringer på tabellerne som skal være en af faktorerne til kontinuerlige forbedringer, hvor enhederne udfordrer hinanden i at gøre det bedst. Benchmarkingen skal både anvendes i op og nedgangsperioder, hvor man eksempelvis i nedgangstider lader enhederne konkurrere om hvem der taber mindst og vice versa (Hope & Fraser, 2003).

Princip 2: Baser evalueringer og forbedringer på relative forbedringskontrakter med efterrationalisering

En af de måder hvorpå Beyond Budgeting prøver at adskille sig fra traditionel budgettering, er ved at arbejde med dynamiske mål i modsætning til at indgå bindende aftaler for mål med udvalgte budgetansvarlige.

Det væsentlige i princip 2, er at basere belønning af den relative succes i forhold til performance blandt operationelle enheder. Dette går ud på at man belønner enhederne ud fra deres performance, i stedet for at belønne enkelte individer. Dette kan gøres ud fra relativ succes, målt på driftsenheder eller grupper. Idéen er at man på denne måde opnår, at det er de rigtige medarbejdere eller driftsenheder der belønnes, ved gode resultater der stemmer overens med virksomhedens strategi.

Det anbefales under dette princip at performance evalueres af en vurderingsgruppe, ud fra relative målinger, og hvor der er plads til efterrationalisering. Vurderingsgruppen vurderer om enheden har præsteret optimalt, ud fra de profit muligheder der har eksisteret. Lederne af enhederne kan således fokusere på at forbedre sig ud fra et udvalg af KPI'er de bliver målt på, i stedet for at fokusere på fast opstillede mål, som er tilfældet ved traditionel budgettering (Hope & Fraser, 2003)

Princip 3: Gøre handlingsplaner til en kontinuerlig og inddragende proces

Regnskabsåret/kalenderåret anvendes ofte som periode for at aflægge årsrapport til investorer. Ifølge Beyond Budgeting litteraturen er dette dog ikke altid den optimale periode at styre virksomheden efter. Der argumenteres at man ved anvendelse af faste årlige regnskabsperioder har en tendens til at lægge presset i slutningen af hver periode, hvilket kan lede til irrationel adfærd som modstrider virksomhedens overordnede strategi. I stedet forsøger man i Beyond Budgeting fokusere og reagere på forandringer og værdiskabelse for aktionærer og kunder løbende. Derfor fokuseres det i dette princip på inddrage medarbejdere og skabe grænser, værdier, anvisninger og guidelines som disse kan arbejde kontinuerligt med. På denne måde forsøger man at involvere alle i strategien og lægge ansvar og beslutninger ud der hvor kunderne befinder sig.

En kontinuerlig inddragende proces skal give mulighed for at kunne opfange om alle driftsenheder handler og performer efter virksomhedens overordnede strategi. Dette kan måles fra de fastsatte KPI'er, som gerne skulle stemme overens med virksomhedens strategi. KPI'erne giver ledelsen mulighed for at måle enhedernes løbende performance. I tilfælde hvor KPI'er afviger markant fra de fastsatte mål, har man enten mulighed for at ændre i handlingsplanerne eller ændre KPI'erne man går efter (Hope & Fraser, 2003). Essensen er at man kontinuerligt arbejder med mål og handlingsplaner for virksomhedens enheder.

Princip 4: Gøre resurser tilgængelige efter behov

I Beyond Budgeting lægges der vægt på at der løbende skal allokeres resurser, hvor der er størst behov og værdi for dette. Dette princip er defineret som modtræk for den årlige ressourceallokering som anvendes i visse virksomheder, der arbejder med det traditionelle budget. Idet man i Beyond Budgeting ønsker en høj grad af decentralisering, er det i den forbindelse vigtigt at resurser gøres tilgængelig der hvor beslutningerne skal tages. Når performance-ansvaret således bliver rykket ned på et operationelt niveau, er det også vigtigt at managers får adgang til resurser så som teknologi og medarbejdere. Disse resurser kan blive anbragt gennem flere forskellige mekanismer. Dette kunne f.eks. være ved at have et internt marked for operationelle resurser, fremme hurtige godkendelser for store projekter og overlade ansvars og beslutningsautoritet for mindre projekter (Hope & Fraser, 2003).

Princip 5: Koordinere tværgående aktioner i virksomheden, ud fra efterspørgslen på markedet

For de fleste virksomheder, er det det overordnede budget der definerer de finansielle forpligtelser. Når man leder uden budgetter, bliver managers nød til at koordinere disse forpligtelser i forhold til markedets efterspørgsel.

Selvom den faste kapacitet ikke bliver fuldt udnyttet, giver det et udbytte, fordi der bliver mindre spild med færre nedskrivninger og flere tilfredse kunder, således at deres behov bliver opfyldt, mere præcist. Dette bevirker at man kan lave en mere kundetilpasset forretning, hvor flere forretningsenheder arbejder sammen som en konsulentenhed, for bedst at imødekomme kundernes behov og det konkurrence prægede marked. Det hele hænger sammen i en værdikæde, da de medarbejdere der har direkte kontakt med markedet bliver ”kunder” til de tidligere trin i værdikæden, samt leverandører til kunderne. Det er derfor vigtigt at informationer til kunderentabiliteten bliver tilgængelig for front line medarbejderne så at de kan træffe de rigtige beslutninger, eftersom de automatisk er blevet beslutningstagere i forhold til kundeefterspørgslen. Hver en proces skal have en fast pris, som i sidste ende bliver tillagt kundeforbruget når en aktivitet finder sted. Man styrer derved den kortsigtede kapacitet i real-time uden at budgetter sætter grænser for ressource forbruget (Hope & Fraser, 2003).

Princip 6: Baser kontrol på effektiv ledelse samt en række relative præstationsindikatorer

I det traditionelle budget er kontrollen oftest centralt styret i modsætning til Beyond Budgeting hvor man anvender multilevel kontrol. Den centrale kontrol eksisterer ifølge kritikerne især i forbindelse med statiske performance kontrakter. Multilevel kontrol betyder at man kender til hvad der sker, men man blander sig ikke, med mindre det er absolut nødvendigt. Dette betyder at man i et multifacet kontrol system skal kunne styres effektivt centralt, samt støtte lokale beslutningstagere. Den nødvendige information for at operere med multilevel kontrol kunne for eksempel inkludere en lang række forskellige KPI'er, oversigter og ratings for enheder samt forecasts. Kontrollerne bliver derved styrket og troværdige da de bliver lavet på flere niveauer, hvor alle der har et interesse i resultaterne, ser de samme informationer blot på forskellige aggregerede niveauer.

Det er vigtigt at forretningsenhederne, managers og ledere, der alle må tage beslutninger arbejder under virksomhedens samlede værdier og grundsætninger, så ubalance ikke opstår. Det er derudover vigtigt at der eksisterer kontrolsystemer, som benytter sig af effektiv ledelse, trend analyser, up-to-date finansielle informationer, KPI'er og ved undtagelser – management. Der bruges endvidere rullende forecasts som kan hjælpe med at give et hurtig overblik over fremtidig performance, hvilket kan hjælpe ledere med at styre aktionærernes forventninger, samt hjælpe økonomifunktionen med at konsolidere, styre udgifter og hjælpe operationelle managere i beslutningstagningen. KPI'erne er et vigtigt målings- og overvågnings instrument, fordi de ifølge Beyond Budgeting erstatter budgetkontrolrollen ved at forsikre når alt går vel og advare når det er ved at gå galt, så at virksomheden kan nå at reagere. Det er vigtigt at disse KPI'er er hensigtsmæssige, i forhold til det relevante niveau og at der ikke er for mange. KPI'erne skal kunne sige noget om hvad der sker nu og hvad der kommer til at ske kan ske i fremtiden (Hope & Fraser, 2003).

Key leadership principles

Det andet princip er den radikale decentraliserings proces, hvor de seks underliggende punkter er:

1. Opbygge et sammenhold med klare mål, værdier og grænser
2. Skabe et højt præsterende klima, baseret på relativ succes
3. Give folk mere frihed til at træffe mere lokale beslutninger, som er vedholdende med ledelsesprincipperne og organisationens mål
4. Forlægge ansvar videre til dem der agerer i frontlinien af teamene, til at kunne tage værdiskabende beslutninger
5. Gør medarbejdere ansvarlige for kunders resultater
6. Støtte transparente og åbne informations systemer ¹¹

Princip 1: Opbygge et sammenhold med klare mål, værdier og grænser

Ifølge Beyond Budgeting litteraturen er traditionel budgettering en barriere for effektivitet. Metoden begrænser beslutningstagerne til specifikke planer og budgetter, og metoden tager for givet at tillid ikke er til stede. For at kunne fjerne disse barrierer er det meningen at ledere skal skabe klare principper og grænser og forbinde de enkelte i organisationen med de samme mål og delte værdier, samt adoptere en ledelsesstil hvor der lægges vægt på læring og støtte. Det er især vigtigt med klare guidelines og roller i organisationer, hvor en høj grad af bemyndigelse eksisterer i forskellige niveauer af organisationen. De klare interne principper skal endvidere danne et skjold mod irrationel adfærd, da der ikke er en direkte sammenhæng mellem fastlagte mål og belønningen heraf. (Hope & Fraser, 2003).

¹¹ <http://www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf>

Princip 2: Skabe et højt præsterende klima, baseret på relativ succes

Der argumenteres i Beyond Budgeting litteraturen for at de fleste ledere er fokuserede på at opnå præcise tal, enten ved årsskiftet eller kvartalsskiftet, som resultat af fastlagte performance kontrakter og incitamenter. Denne fiksering kan, ifølge kritikere af traditionel budgettering, lede til hæmmende og forstyrrende adfærd på alle niveauer. At lede uden disse statiske mål, kan være med til at skabe et stærkt og konstant niveau af performance. Med denne type management har man brug for ledelse der støtter vinderperformance, udfordrer modstand og balancerer konkurrence og samarbejde. Balancen mellem konkurrence og samarbejde kan fungere ved at interne milepæles pres skaber motivation, mens profitdeling og kundeejerskab opfordrer til vidensdeling. Man bliver derved også i stand til at fastholde og rekruttere talentfulde medarbejder, som typisk søger udfordringer og ansvar (Hope & Fraser, 2003).

Princip 3: Give folk mere frihed til at træffe mere lokale beslutninger, som er vedholdende med ledelsesprincipperne og organisationens mål

Den traditionelle budgetterings centrale planlægning og budgetteringsproces antager at managers har kapaciteten til at forudsige og kontrollere fremtidige resultater. Strategiske planer og budgetter guider og kontrollerer detaljerede mål. I følge Beyond Budgeting litteraturen har budgetmetoden vist at selvom alle forretningssenheder har brug for en strategisk styring, har de ikke brug for detaljerede planer, foruden de planer der selv udarbejdes af enheden i forhold til at planlægge enhedens egen kurs. For at have mulighed for at implementere en ansvarskultur, i stedet for en afhængighedskultur, bør lederne udfordre antagelser og risici, involvere alle i strategien, samt give forretningssenhederne ansvar til at tage deres egne beslutninger. Man lader altså managerne stå til ansvar for at levere konkurrencedygtige resultater sammenlignet med interne og eksterne benchmarks, ved at uddelegere autoritet og bemyndigelser. Dette gør det nemmere for enhederne at kunne nå deres egne målsætninger (Hope & Fraser, 2003).

Princip 4: Forlægge ansvar videre til dem der agerer i frontlinjen af teamene, til at kunne tage værdi skabende beslutninger

I mange industrier har man set en tendens til at forretningsenheder bliver større og større, da de prøver at omkostningsminimere ved hjælp af stordriftsfordele. Det har ledt til lukning af mange mindre forretningsenheder. Dette er logisk, hvis virksomheden kun fokuserer på at omkostningsminimere, på bekostning af andre faktorer så som f.eks. hvordan man skaber værdi og hvordan kunder skal serviceres. I Beyond Budgeting, opfordrer man i stedet til at skabe mindre forretningsenheder, således at lederne kan skabe en mere dynamisk virksomhed med iværksætterånd. Dette kræver at ledere skaber flere mindre forretningsenheder, hvor flere yngre managers får mulighederne til at skabe kundeværdi. Det er meningen at interne markeds kræfter skal skabe et miljø, hvor mindre enheder kontinuerligt tilpasser sig det skiftende miljø for at skabe værdi.

Det er dog ikke størrelsen af enheden der er det vigtigste i Beyond Budgeting. Det der skal fokuseres på er at den enkelte i organisationen bærer personligt ansvar for hans eller hendes handlinger og beslutninger i enheden. At ændre en organisation mod Beyond Budgeting tankegangen, er en kæmpe kulturel udfordring, det kræver ikke de helt store omstruktureringer i organisationen hvis den allerede er opdelt i forretningsenheder, men sammenhængen og informationsflowet mellem forskellige niveauer og på tværs af virksomheden kan være en udfordring. Effekten af de færre niveauer af management kontrol skulle gerne føre til at man udnytter de mere strategiske og værdiskabende muligheder end tidligere (Hope & Fraser, 2003).

Princip 5: Gør medarbejder ansvarlige for kundesultater

Når en virksomhed skal operere med høj hastighed og lave omkostninger er det vigtigt at organisationen kan lokalisere og kombinere viden på tværs af organisation, for at skabe kundetilpassede løsninger. Konceptet af det interne netværk i organisationen er baseret på stærke forhold inden og udenfor virksomheden, som bunder i et godt samarbejde mellem de involverede parter. Denne struktur kan bruges af virksomheder der ledes uden hjælp af budgetter. For at bevæge sig over mod Beyond Budgeting metoden, bør ledere gøre det muligt

for enhederne at opfylde kundernes behov og opfordre enheder til at dele viden på tværs af virksomheden (Hope & Fraser, 2003).

Princip 6: Støtte transparente og åbne informationssystemer

I kritikerne af traditionel budgettering er der utallige ledere som leder med den overbevisning om at information kun skal nå dem der har autoritet til at se den. Disse ledere mener der eksisterer for stor en risiko ved at have helt åbne og transparente informationssystemer. Man tror at den værdifulde information på en eller anden måde, vil nå konkurrenterne. Udfordringen for ledere i adaptive og decentraliserede organisationer er at stole på menneskerne med information og acceptere at den reelle kontrol udvikler sig fra at deltage og reagere hurtigere end konkurrenterne, i stedet for at slavisk følge et budget eller plan. Til forskel fra traditionel budgettering styres der ex-post i Beyond Budgeting, forstået på den måde at man i princippet stræber efter at performe bedre end historikken eller bedre end dem eller det man benchmarker sig op mod. Man går således ikke ind og planlægger aktivt ind i fremtiden i samme grad som traditionel budgettering, med henblik på at foretage korrigerende handlinger (se Figur 2).

Kritik af Beyond Budgeting

Som beskrevet tidligere er Beyond Budgeting opstået som svar på kritikken af traditionel budgettering og der sættes dermed stort fokus på de dårligste cases fra traditionel budgettering. I Beyond Budgeting litteraturen anvendes der best practice eksempler, som bliver målt op mod "worst-practice" eksempler fra traditionel budgettering. Herved fremstår Beyond Budgeting som et kvalificeret svar til kritikken af traditionel budgettering. Derudover er der få virksomheder der rent faktisk har implementeret Beyond Budgeting fuldt ud (Bukh, 2005).¹² Selve implementeringen er omfattende og kræver store transformationer i organisationen og kan oftest ikke udarbejdes 100%, før opstart (Bogsnes, 2009, p.89).

Ved anvendelse af gruppevis præstationsaflønning, kan der opstå problemer i forhold til free riding, hvor der opstår muligheder for at enkelte medarbejdere i princippet kan underperforme, og samtidig blive belønnet, hvis enheden samlet set klarer sig godt (Bukh, 2008, p. 22). En anden problemstilling er brugen af stretched goals, hvor forskning har påvist at motivationen reduceres når der ikke er specifikke mål for medarbejderen at tage stilling til (Bukh, 2009, p.18). Ydermere kræves det at de performancemål som medarbejderne evalueres efter, udarbejdes og defineres ens i de enheder der benchmarkes op mod hinanden. Da en virksomhed ofte opererer på forskellige markeder, under forskellige forhold og forskellige usikkerheder, kan det i den forbindelse være problematisk at sammenligne disse KPI'er. Endvidere kan man argumentere for at man oftest ikke har tilstrækkelig information fra eksterne enheder som man ønsker at benchmarke sig op i mod, idet de færreste virksomheder ønsker at levere specifikke nøgletal til konkurrenter. Ved intern benchmarking risikerer virksomheden ligeledes at afdelinger stjæler kunder fra andre afdelinger i stedet for eksternt, idet det kan forbedre deres indtjening, samtidig med at en anden afdelings indtjening forværres (Bukh, 2008, p.19). Et andet kritikpunkt opstår når der aflønnes og benchmarkes ud fra KPI'er. Herved vil det i princippet være muligt at opnå høje bonuser, selvom virksomheden laver utilfredsstillende resultater (Bukh, 2008, p.18). Benytter virksomheden sig af relativ præstationsaflønning, kan man risikere at beslutningstagerne arbejder sig hen mod brancher, hvor man nemmere kan udkonkurrere konkurrenter, uanset om dette er

¹² Eksempelvis har Borealis, som anvendes som case-eksempel, endnu ikke implementeret Beyond Budgeting fuldt ud (Bogsnes, 2009, s.88)

optimalt for virksomheden, samlet set (Bukh, 2008, p.19). Ydermere kan man stille spørgsmålstejn ved om den høje grad af tilgængelig information kan have en negativ indflydelse på virksomhedens konkurrencefordele, idet følsom information vil kunne udnyttes af konkurrenterne. Endvidere vil et setup af informationssystem for hele organisationen være krævende både i forhold til implementering, opsætning og vedligeholdelse af data. Derudover kræves det at der eksisterer fælles standarder og definitioner for udarbejdelsen og rapporteringen af KPI'erne som der styres efter. En anden udfordring med Beyond Budgeting er, for det første, at finde de rigtige typer medarbejdere der kan fungere udfra Beyond Budgeting principperne. Der stilles store krav til at medarbejderen er i stand til at agere og træffe beslutninger på tværs af organisationen som er værdiskabende for organisationen samlet set. Beyond Budgeting litteraturen lægger op til at det er metoden der er midlet til at opnå succes i virksomheden. Faktisk ved vi ikke om Beyond Budgeting giver bedre resultater, idet der ikke eksisterer undersøgelser der underbygger at Beyond Budgeting er årsagen til bedre performance end i en tilsvarende virksomhed, der benytter sig af en anden budgetmetode.

Opsummering

Som beskrevet tidligere, budgetteres der i Beyond Budgeting metoden ud fra KPI'er og ikke nominelle værdier som i traditionel budgettering. KPI'erne der styres efter i Beyond Budgeting, bliver sammensat ud fra hver forretningsenhed og baseret på hvad man søger at opnå. Der vil således være KPI'er på flere niveauer, fra division til produkt niveau. Til forskel fra traditionel budgettering "budgetteres" der løbende med rullende perioder, hvor man løbende opdaterer KPI'er og ratings. Divisionerne bliver løbende benchmarket mod sammenlignelige enheder og markedet der hvor det er muligt. Man foretager løbende ændringer i takt med at virksomheden og de interne og eksterne forhold ændrer sig i virksomheden. For at kunne benytte sig af Beyond Budgeting, skal ledere gøre informationer hurtigt tilgængelige og sørge for transparens. Der skal altså være relevant information tilgængelig til de rigtige personer på det rigtige tidspunkt. Derved har alle mulighed for at træffe hurtige og velinformerede beslutninger i et åbent miljø, hvor alle drives af den samme overordnede strategi (Hope & Fraser, 2003).

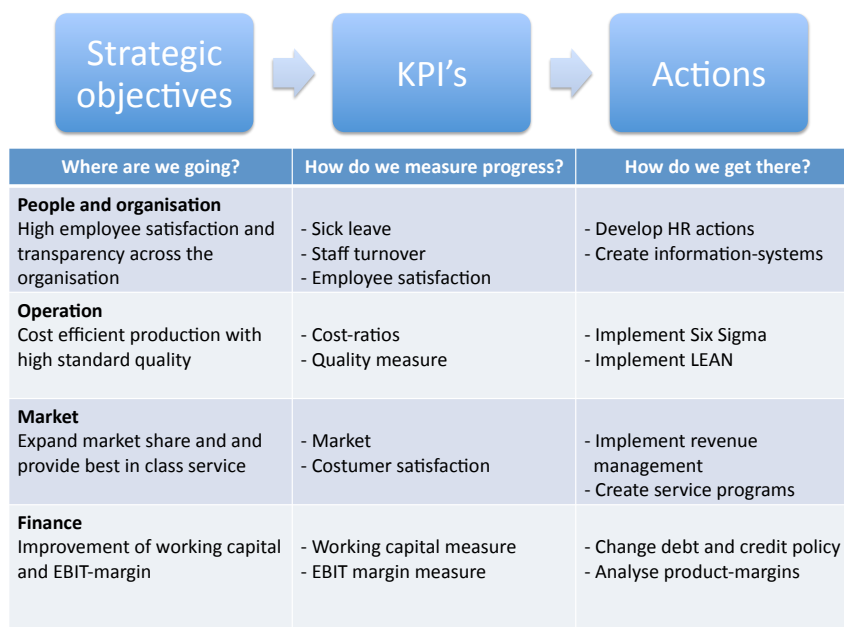
Det er vigtigt at forstå hvordan de to set af principper støtter op og er afhængige af hinanden i en holistisk model. Dvs. ledelsen skal ændre rolle fra at være styrende og kontrollerende til i højere grad være inspirationskilde og sparringspartner for management. For at muliggøre dette skal managers mulighed og værktøjer til at agere efter nye ledelsesprincipper. Måden virksomheden sætter deres management processer op på, bliver nød til at støtte og fremme måden virksomheden vil have at ledelsen skal opføre sig på (Bogsnes, 2009).

Den ”psykologiske” tilgang til Beyond Budgeting metoden tager ikke for givet at ledelsen ved bedst. Det antages ligeledes ikke at organisationen er ligesom en maskine med en fører i kontrol. Metoden lægger op til at hele organisationen fungerer som et adapterende system, hvor høj præstation netop kommer fra at kombinere og koordinere alle dele på tværs af organisationen. I Beyond Budgeting antages det at det ikke er de individuelle dele, men netop hele systemet der bestemmer præstationen. Metoden tager for givet at organisationer, på en naturlig måde, har muligheden for at selv-organisere og selv-regulere.¹³

Som beskrevet i ovenstående afsnit er Beyond Budgeting ikke en decideret management model, men i stedet nogle fastlagte principper som underbygges af et udvalg af værktøjer. Værktøjerne der anbefales i Beyond Budgeting litteraturen eksisterer allerede og der er derfor ikke noget nyt eller banebrydende i Beyond Budgeting. Forskellen er at sammensætningen af værktøjerne lægger op til en anden måde at styre virksomheden på. Beyond Budgeting handler om at lave guidelines for organisationen, hvilket indebærer en løsere styring og kontrol af aktiviteterne i virksomheden. Ved at udtrykke forventningerne i KPI'er, søger man at træffe beslutninger baseret på værdiskabelse. Man søger herved at opdele organisationen som en portefølje af aktiver, produktionsenheder, administration, salg m.m. hvorefter der tildeles resurser på basis af den forventede værdiskabelse. Ser man på f.eks. økonomifunktionen som et aktiv i porteføljen, vurderer man herved afdelingen ud fra eksempelvis omkostninger i forhold til omsætning eller omkostninger i forhold til antal fakturaer, eller andre kombinationer. Formålet er at skabe værdi, ved at sætte fokus på effektiviteten, i dette tilfælde, costcenteret og dermed nedbringe omkostninger. Ved vurdering af de enkelte enheder ser man på de strategiske målsætninger for hver enkelt enhed og dernæst hvorledes disse strategiske målsætninger måles. Derefter udarbejder man handlingsplaner som skal føre til opnåelse af de strategiske målsætninger (se figur 7). Dette gøres for hver enkelt enhed.

¹³ <http://www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf>

Figur 7: Udførelse af enheders strategiske målsætninger



Kilde: Egen tilvirkning inspireret af Bogsnes, 2009

Idéen med at opstille afdelingerne (porteføljen), er at synliggøre afdelingernes performance og skabe et præstationsorienteret klima i organisationen, hvor man handler på baggrund af modellen vist i overstående figur. Ved at anvende benchmarking sikrer man at målsætningen er i kontinuerlig forbedring set i forhold til sammenlignelige enheder. Idéen er at skabe et højt performance niveau, samt skabe troværdighed ved at holde en åben kommunikation og dialog omkring resultater og mål. Performance rankings bliver udarbejdet med henblik på at belyse enheders relative succes, som hermed skal motivere og drive og evaluere medarbejdernes indsats. Man søger at fremme selvstændige initiativer, hvor det er meningen at beslutningstagerne skal tage kalkuleret risici og handle som om de var aktionærer i virksomheden.

Et andet værktøj som anbefales i Beyond Budgeting litteraturen, er brugen af Balance Scorecard (Bogsnes, 2009, s.154). Værktøjet benyttes, blandt andet, til at linke den kortsigtede og langsigtede strategi, finansielle og ikke finansielle faktorer. Herved kommunikerer man visionerne og sammenhængende ud til beslutningstagerne ved at opstille

sammenhængende mellem årsag og virkning. Man anvender sig af de opstillede KPI'er, som skal være udtryk for performance drivers. Selve implementeringen af Balanced Scorecard, afhænger af organisationens størrelse. Man kan derved have flere scorecards i virksomheden med den premis at enhederne kan relatere til det "nærmeste" scorecard der arbejdes efter dvs. at man ikke laver et scorecard for hver enhed, men man grupperer enhederne og tilknytter dem de enkelte scorecards. Det vigtige er at man opbygger de enkelte scorecards, efter organisationens overordnede scorecard (Bogsnes, 2009, s.163). Formålet med at benytte sig af Balanced Scorecard er at synliggøre sammenhængende på tværs af virksomheden, således at medarbejderne har forståelse for hvordan de kan skabe værdi for virksomheden samlet set. Ved at kontinuerlig opdatere KPI'erne sikrer man sig at der løbende skabes dialog mellem managers og ledere og at der er kontinuerlig fokus på performance og strategiske muligheder. Medarbejderne har, på den måde, mulighed for at reagere på ændringer i markedet hurtig samt komme med nye idéer og initiativer der kan forbedre virksomhedens performance. Man inddrager herved alle virksomhedens medarbejdere i den læring og udviklingsproces man lægger op til at virksomheden skal gå igennem.

Ved at skabe høj transparens og anvende åbne informationssystemer, er idéen at skabe nogle rammer, hvor alle har adgang til den relevante information som skal bruges i forbindelse med beslutningstagning. Dette adskiller sig fra traditionel budgettering, da der i denne metode kun er udvalgte informationer der deles med hele organisationen. Det er vigtigt at danne et fælles grundlag for de beslutninger der bliver taget og sørge for at der skabes fælles standarder for hvordan initiativer og handlinger i virksomheden kan sammenholdes. Virksomheden skal i Beyond Budgeting fokusere på at alt kommer frem i lyset, både dårlige og gode nyheder, således at alle i organisationen kan forholde sig til disse, med henblik på at forbedre virksomhedens performance. Dette sker ved at decentralisere og bemyndige flere medarbejdere til at handle.

Analyse

Analysen tager udgangspunkt i afhandlingens teoretiske afsnit hvor vi søgte at definere og redegøre for de to budgetteringsmetoder, Beyond Budgeting og traditionel budgettering. Med udgangspunkt i de to budgetteringsmetoder vil vi indlede en analyse, hvor vi søger at sammenligne disse to modeller med henblik på at identificere de indbyrdes styrker og svagheder. Som vi redegjorde for tidligere, afhænger valg af budgetmetode af en lang række faktorer som f.eks. virksomhedstype, industri, detaljegrad m.m. Det vil på denne baggrund derfor være svært at drage entydige konklusioner, der kan gøre sig gældende for alle virksomheder. I et vist omfang forsøger vi at imødegå dette, ved at inddrage case-virksomhederne RMIG og Svenska Handelsbanken og ud fra disse virksomheders konkrete problemstillinger drage nogle konklusioner der gælder lige præcis for deres problemstillinger. Det må antages at disse konklusioner, i et vist omfang, kan overdrages til andre lignende virksomheder og problemstillinger. Yderligere skal det understreges at det er svært at drage entydige konklusioner i forhold til Beyond Budgeting, idet der er begrænset antal virksomheder der faktisk har implementeret Beyond Budgeting og dokumenteret dette i litteraturen.

Budgettets grundlæggende formål og funktioner

Som beskrevet tidligere er Beyond Budgeting opstået som et svar på kritikken af den traditionelle måde at budgettere på. Denne kritik kan man diskutere i hvor høj grad er berettiget når man definerer hvilke formål og opgaver et budget skal opfylde. Som sådan vurderer vi at virksomheder der har problemer med budgetprocessen, glemmer at "designe" deres budgetmodel efter virksomhedens økonomistyringsmæssige behov. Det er klart at traditionel budgettering eller Beyond Budgeting i sin rene form, sjældent er den optimale løsning for alle virksomheder. Derfor vurderer vi også, i mange tilfælde, at kritikken af traditionel budgettering virker overdrevet. Løsningen som Beyond Budgeting litteraturen lægger op til, med at helt forkaste budgettet og implementere Beyond Budgeting metoderne kan virke drastisk. Helt overordnet bør virksomhederne evt. kigge på deres nuværende budgetproces og justere denne til virksomhedens økonomistyringsmæssige behov. Derudover, kan virksomheden overveje om forudsætningerne for deres budget er fyldestgørende og om

disse evt. kan ændres. For hvad er egentlig lettest, at foretage ændringer i en afprøvet og teoretisk anerkendt metode, eller implementere en helt ny og relativt udokumenteret metode som bygger på en bestemt type af virksomheder? Dermed ikke sagt, at man helt skal forkaste Beyond Budgeting som budgetteringsmetode. Umiddelbart, er mange af tankerne og værktøjerne bag Beyond Budgeting fornuftige og anvendelige i virksomhedens økonomistyring. Derfor mener vi at denne analyse er meget relevant, for at undersøge hvor den optimale løsning befinder sig.

Økonomistyrings design

Ifølge Per Nikolaj Bukh, eksisterer der tre grundlæggende udgangspunkter som virksomheden bør have med i deres overvejelser, når økonomistyringen skal designes. For det første bør god økonomistyring være simpel. Med dette menes, at økonomistyringen som udgangspunkt skal designes og struktureres ud fra den viden som virksomheden har om sin forretning. Med dette udgangspunkt er det vigtigt at vælge værktøjer som fungerer og er anvendelige i virksomheden. Løsningen eller valget kan være at man prioriterer og skærer fra i de allerede eksisterende værktøjer, men henblik på at fokusere og forbedre enkelte værktøjer og gøre sig af med dem der ikke tilføjer værdi for virksomheden. Ofte er det små ændringer der skal til, men forarbejdet med grundige analyser af budgetprocessen er det der er tidskrævende. Derfor bør man overveje om de tidskrævende indsatser, såsom omfattende dataindsamling er værdiskabende nok i forhold til ressourceforbruget (Bukh, 2005).

For det andet anbefaler Per Nikolaj Bukh, at virksomheden skal kende sin egen økonomistyring. Dette kan virke banalt, men hvis de involverede i budgettet har svært ved at finde hoved og hale i teknikker og dataindsamling m.m., vil dette medføre en kompliceret og ofte tidskrævende budgetproces. Netop når de budgetansvarlige ikke har overblik over budgetmodellen, opstår der problemer når man f.eks. skal udvikle denne i forhold til ændrede interne og eksterne forhold. Denne opgave må, alt andet lige, antages at være langt mindre kompliceret hvis, man får det første, har en simpel budgetmodel og derudover at de budgetinvolverede forstår budgetmodellen. Når organisationen og de budgetinvolverede ikke forstår budgetmodellen, siger det sig selv at der eksisterer en vis sandsynlighed for at mange vil finde den årlige budgetproces for overflødig og mindre værdiskabende (Bukh, 2005).

Det tredje Per Nikolaj Bukh pointerer, er at virksomheden skal forstå de designvalg som de står overfor. Med dette menes, at når virksomheden skal løse eller forbedre økonomistyringsmæssige opgaver, er det ikke nok at vælge et værktøj som lyder til at kunne løse opgaven. I stedet er det et krav at beslutningstagerne forstår det værktøj til bunds samt evt. påvirkninger dette værktøj har på andre dele i økonomistyringen. Udgangspunktet er at de forskellige værktøjer skal komplementere og understøtte hinanden, for at samlet set virke værdiskabende. Det kræves så, derfor både indsigt og erfaring at implementere og udvikle en budgetmodel. Man kan således overveje, om det i så fald ikke er mere besværligt for virksomheden at implementere en helt ny budgetmodel som f.eks. Beyond Budgeting, i forhold til at få kontrol over den eksisterende budgetmodel. Ifølge Per Nikolaj Bukh, er det ikke altid den gældende budgetmetode som er hovedproblemet. I stedet er det de valg der foretages, i form af budgetprocedurer som f.eks. involvering af medarbejdere og ledere, bonussystemer, disponeringssystemer, tidsmæssige forløb, koordinering mellem delbudgetter osv. der ikke hænger sammen (Bukh, 2005).¹⁴

Styringsmodel : Centralisering vs. Decentralisering

Beyond Budgeting anbefaler at foretage en radikal decentralisering i organisationen, således at hver enkelt medarbejder i højere grad kan agere selvstændigt, uden at skulle "låses" fast på budgettet. Medarbejderne skal altså agere selvstændigt ud fra nogle overordnede mål for virksomheden. Selvom disse mål til dels er fastsat efter et nogle udvalgte KPI'er vil det i princippet være nødvendigt at den enkelte medarbejder kan se den samlede effekt af de handlinger der foretages for at opnå bestemte mål. Dvs. at beslutninger i højere grad bygger på medarbejdernes subjektive vurderinger.

Som anført tidligere er en af principperne i Beyond Budgeting at uddelegere beslutningerne til medarbejderne. Som udgangspunkt bygger den traditionelle budgetmodel på en central styring, hvor medarbejderne skal agere efter mål fastlagt i samarbejde med ledelsen. I de fleste moderne virksomheder søger man at uddelegere beslutninger mest muligt af bl.a. effektivitetsmæssige grunde. Derfor virker det da også intuitivt korrekt at gøre dette i forbindelse med økonomistyringen, men for at dette skal kunne lade sig gøre må det være en

forudsætning at organisationen kan håndtere dette. Dvs. at hvis man mener at beslutningstagerne er kvalificeret til at tage beslutninger autonomt og samtidig er i stand til at vurdere de samlede økonomiske, såvel som strategiske konsekvenser af deres handlinger, må Beyond Budgeting være den rigtige styringsmodel for virksomheden. Er dette ikke tilfældet er det svært at se at en sådan styringsmodel vil være succesfuld i en virksomheds økonomistyring. Vil man decentralisere beslutningerne i en sådan grad som Beyond Budgeting lægger op til, må ledelsen derudover være sikker på at beslutningstagerne er i stand til dette. Set i lyset af at nutidens virksomheder i dag er mere komplekse end nogensinde, vurderer vi at man med rette kan stille spørgsmålstejn ved om de enkelte medarbejdere i organisationen er i stand til at overskue hvorledes deres handlinger for det første er i tråd med virksomhedens strategi, og for det andet om hvorledes deres handlinger skaber mest værdi for virksomheden. En høj grad af decentralisering stiller derfor store krav til beslutningstagernes evner til at overskue de samlede konsekvenser af deres handlinger. Derudover stilles der store krav til kommunikationen i virksomheden, ikke mindst fra ledelsens side som har det endelige ansvar for at organisationen går i samme retning og agerer i overensstemmelse med virksomhedens strategi. Når en virksomhed skal beslutte om der skal decentraliseres eller centraliseres, må man overveje hvilke konsekvenser valget vil medføre. Tager man beslutningen om at decentralisere, må man være opmærksom på risikoen for at en afdeling optimerer ud fra et isoleret fokus på denne enheds performance, i stedet for virksomheden som helhed. I relation til budgettet kunne dette være at en afdeling optimerer uden hensyntagen til at andre afdelingers budgetter ikke kan overholdes, enten pga. af konkurrencemæssige forhold eller fordi beslutningstagerne ikke formår at tage beslutninger som er værdiskabende for hele virksomheden.

Har man en organisation som er centralt styret, ville det give mening at vælge en budgetteringsmetode der ligeledes er centralt styret. Skal en centralt styret virksomhed anvende sig af Beyond Budgeting, bliver denne nød til at decentralisere en stor del af de beslutninger som før blev foretaget top-down. I forlængelse med dette kan det derfor stilles spørgsmålstejn ved om det giver mening at det er budgetmetoden, som skal diktere om virksomheden skal være centralt eller decentralt styret. Vi vurderer at det bør være forretningsmodellen, organisationskulturen, virksomhedens struktur og ledelseskompetencen der bør være udgangspunkt for valg af budgetmodel og ikke omvendt. Derfor giver det heller ikke mening når Beyond Budgeting fortalerne anbefaler at virksomhederne helt forkaster det

traditionelle budget for i stedet at benytte Beyond Budgeting uden at overveje om virksomheden er gearet til det.

I relation til spørgsmålet om graden af decentralisering, kommer man ikke uden om at overveje behovet for kontrol. Kontrol er en væsentlig del af budgetprocessen og styringen i virksomheden. Spørgsmålet er om man skal kontrolleres mere eller mindre i forhold til valget af budgetprincip og grad af decentralisereing.

Kontrol

En vigtigt element i det traditionelle budgetmetode er kontrol. Kontrollen i virksomheden har som tidligere anført flere funktioner. Fra et ledelsesmæssigt perspektiv anvendes kontrolfunktionen til opfølgning på handlingsplaner og målsætninger som ledelsen har udstukket. Budgetkontrollen har derudover til hensigt at fungere som et værktøj hvor ledelsen kan sikre sig at virksomheden er på rette kurs i forhold til strategien. Er dette ikke tilfældet, er det ledelsens opgave at foretage en revision af handlingsplanerne og efterfølgende sørge for at der rettes op der hvor behovet forekommer. Overordnet set fungerer kontrollen som et værktøj til at håndtere usikkerhed, samt i forbindelse med risikostyring. Kontrolfunktion skal udføres for at identificere evt. uregelmæssigheder eller direkte svindel i virksomheden. Kontrollen fungerer dermed som et sikkerhedsnet for organisationen, idet uregelmæssigheder og snyd kan have fatale konsekvenser for virksomheden. Kontrol i en virksomhed eksisterer i to primære former, kontrol til identifikation af snyd og andre uregelmæssigheder og kontrol af løbende performance.

I det traditionelle budget er kontrol af løbende performance i form af opnåelse af budgetmål, en væsentlig del af budgetprocessen. Afvigelser analyseres og der følges op af korrektioner og forklaringer med henblik på at forbedre efterfølgende performance. I Beyond Budgeting vil der, alt andet lige, være mindre kontrol med hvad der foregår i enhederne. I stedet sker kontrollen gennem måling af overordnede KPI'er, som skal afspejle virksomhedens performance. Argumentet for dette er at man i en moderne virksomhed ligger vægt på det at stole på medarbejderne, derfor argumenteres der for at ledelsen giver slip på dele af denne kontrol og uddelegerer ansvar til enhederne som i en eller anden form er selvkontrollerende. Spørgsmålet er så om man som ledelse er tryk ved at enhederne styrer driften selv så længe der leveres i forhold til KPI-targets? Dette må for det første afhænge af sammensætningen af

KPI'er, dvs. om fejl eller uregelmæssigheder vil blive synliggjort og dermed give ledelsen information af evt. uregelmæssigheder. Her snakker vi styring såvel som regulering svindel og snyd. Blandt praktikere og i litteraturen udtrykkes det at mange virksomheder foretrækker at kunne forholde sig til budgettal og afvigelser, for på den måde at kunne identificere de direkte årsager til ændringer i virksomhedens performance. Ud fra et styringsmæssigt grundlag giver dette mening, idet man ved at følge op på præcise budgetmål, herved gør at man har mulighed for at følge en direkte plan som er udarbejdet for en periode. Man kan så diskutere om udbyttet, af at konstatere og analysere budgettal som er realiserede, giver en styringsmæssig fordel, idet man jo ikke har mulighed for at ændre disse mål bagudrettet. Men baggrunden for at lave en bagudrettet kontrol er jo at man kan foretage ændringer på baggrund af historiske data, som ofte er det en rimelig indikator for hvad der skal ske i fremtiden, forstået på den måde at man ved at analysere eksempelvis kostpriser bagudrettet, herved lettere og mere præcist kan estimere fremtidige omkostninger. Det er klart at der vil være forskel på værdien af historisk data som indikator til fremtiden, men alt andet lige, er dette ofte det bedste bud.

Skal man følge Beyond Budgeting metoden og lade det være op til enhederne selv at beslutte hvilke omkostninger der afholdes i forbindelse med driften må dette kræve at enhederne er ansvarlige og agerer ud fra hvad der er godt for virksomheden samlet set og ikke for medarbejderne selv eller for afdelingen. Dette er måske realistisk, men ud fra et styringsmæssigt synspunkt virker det, alt andet lige, sværere at have kontrol over hvilken retning enheden går og om hvordan dette sker.

På trods af at medarbejdernes rolle har ændret sig over tid må der, alt andet lige, stadig være behov for kontrol. I Beyond Budgeting metoden kan dette selvfølgelig ske gennem intern revision samt andre kontrolforanstaltninger, men, alt andet lige, må man som ledelse hurtigere kunne reagere på uregelmæssigheder når du har mere detaljerede budgetter.

Mål

Som tidligere beskrevet er en af de primære kritikpunkter af traditionel budgettering at budgettet, via denne metode, ikke opfylder kravene til en dynamisk virksomhed idet budgettets mål er fastlagte efter årsbudgetter. Dette gør at virksomheden ikke er i stand til at reagere hurtig nok på ændringer i markeder og konkurrenceforhold. Dette søger Beyond

Budgeting til gengæld at løse, ved at opstille dynamiske mål i form af KPI'er der benchmarkes op mod tilsvarende enheder i organisationen, samt i markedet. Set i lyset af den finansielle krise, kan man stille spørgsmålstegn ved om kritikken omkring de statiske mål i det traditionelle budget måske kan have sin berettigelse. Omvendt kan man også stille spørgsmålstegn ved om Beyond Budgeting overhoved kan løse opgaven bedre i en situation hvor en virksomheds eksterne forhold ændrer sig så drastisk som har været tilfældet den seneste tid.¹⁵

Et andet væsentlig kritikpunkt i traditionel budgettering er statiske mål der opnås tidligt i budgetprocessen ofte, ifølge kritikerne, vil begrænse motivationen for at performe bedre end målet. Derfor er det også et problem i budgetplanlægningen når disse mål skal fastsættes. Som beskrevet tidligere vil det være i ledelsen interesse at der bliver sat ambitiøse mål, for at skabe mest mulig værdi, hvorimod budgetansvarlige og involverede stræber efter lave fastsatte mål (Barrett & Fraser, 1977). Dette er især et dilemma når budgetansvarlige aflønnes i henhold til at opnå fastsatte budgetmål. Beyond Budgetings svar på denne problemstilling er styring efter de før nævnte KPI'er. Hvor man i traditionel budgettering har en udfordring med at målene er for statiske, er det i Beyond Budgeting en udfordring at udarbejde KPI'er som 100% hænger sammen med virksomhedens overordnede strategi og forretningsmodel.

I budgetteringen er der en række modsatrettede hensyn som virksomheden er nød til at tage højde for under budgetplanlægningen. En af disse hensyn er afvejningen mellem virksomhedens langsigtede målsætninger og kortsigtede ønsker om resultater for kommende budgetår. Planer for vækst skal indkalkuleres i et investeringsbudget og dertilhørende driftsomkostninger skal indkalkuleres i indtjeningsbudgettet. Alt andet lige, vil virksomheden være nødsaget til at prioritere disse investeringer idet der, for det første, er begrænset med investeringsmidler og, for det andet, er man nød til at holde et vist niveau for afkastkravene for disse investeringer. Med dette udgangspunkt, vil man i budgetteringen, således, blive tvunget til at prioritere og placere investeringer på de markeder eller afdelinger, hvor indtjeningsmæssigt, både på kort og lang sigt, er mest fordelagtigt (Bukh, 2005). Budgettet konkretiserer virksomhedens strategiske planer ved at til og fravælge indsatsområder.

¹⁵ Finanskrisen startede omkring 2008 og betød bl.a. at interbankmarkedet kollapsede, ved et såkaldt "credit crunch". Dette påvirkede ligeledes likviditetssikring og udlån til virksomheder.

Hvis man ser på tilpasningen af virksomhedens resurser i forhold til fremtidens forventninger eksisterer der to faldgruber. Hvis det operationelle budget er for optimistisk vil virksomheden underudnytte sine resurser, og omvendt hvis virksomheden er for pessimistiske vil virksomheden måske gå glip af omsætning, idet resurserne bliver tilpasset forventningerne for fremtiden (Barrett & Fraser, 1977). Det handler således om at finde en balance mellem ressourcetilpasningen og forventningerne til fremtiden. I denne forbindelse er det samtidig vigtig at vurdere fleksibiliteten eller variabiliteten af ens ressourcegrundlag, således at man agerer i forhold til ændringer i markedet.

Der kan opstå en problematisk situation, når de budgetansvarlige allerede tidligt i budgetperioden har konstateret at de enten ikke vil nå de fastlagte mål eller allerede har nået dem. For at løse denne problemstilling foreslår Barrett & Fraser at anvende rolling forecasts med kortere perioder, således at det hele tiden fastsættes nye mål og justeres alt afhængig af den økonomiske udvikling. Idéen er at kontinuerligt motivere medarbejderne til at yde sit bedste, og begrænse perioderne hvor der superoptimeres (Barret & Fraser, 1977)

Performanceaflønnning

En af de mest omdiskuterede kritikpunkter af det traditionelle budget, er som beskrevet tidligere sammenblandingen af finansiell planlægning og performanceaflønnning, samt diskussionen at anvende statiske mål i forbindelse af opnåelse af bonus. Kritikken og diskussionen bunder i uenigheder omkring, hvorledes man udnytter sine menneskelige resurser bedst muligt i forhold til de resultater man ønsker at skabe i virksomheden. I traditionel budgettering opstiller man mål for hvad der forventes at nå. I Beyond Budgeting gør man i princippet det samme, men med den forskel at man søger at fremme yderligere performance.

En anden problemstilling opstår når budgettet styres periodevis. Dermed kan afdelinger have en tendens til at optimere ud fra hvad der kan opnås indenfor budgetperioden. Eksempelvis kunne dette være at slække på aktiviteten når budgetmål opnås, for i sidste ende nedtone forventningerne til næste års budget. Selvom dette er et væsentligt kritikpunkt af traditionel budgettering, løses det i praksis ved at opstille ”stretched goals”, dvs. at performance over

target bliver belønnet. Målet har derfor til opgave at udtrykke hvad der minimum forventes fra medarbejderen, ud fra nogle givne antagelser udtrykt i budgetmål. Herefter vil det være opstilling af yderligere performancemål (stretched goals), der skal virke som en gulerod for medarbejderne.

Et af hovedkritikpunkterne af det traditionelle budget er som nævnt tidligere, at der kan opstå modsatrettede incitamenten når præstationsevaluering anvendes i direkte forbindelse med finansiell planlægning. Kombineres disse to ting, vil dette bidrage til en mere kompliceret og længevarende budgetproces hvor fokus flyttes fra værdiskabelse. Derudover vil de modsatrettede faktorer, alt andet lige, føre til lavere målsætninger (Bukh, 2005). Hovedformålet med budgettet er at være et planlægningsværktøj og ikke et værktøj til performance aflønning. Denne opgave bør løses af andre metoder, uafhængigt af budgettet, f.eks. Balanced Scorecard.

Tredje kritikpunkt omhandler det som Hope og Fraser (2003) kalder ”fixed performance contracts”, dvs. at når budgetansvarlige eksempelvis har opnået et givent mål, eksisterer der ikke yderligere incitament for at performe bedre end målet, og omvendt kan mål som ikke opnås føre til snyd og manipulation for at begrænse eller udjævne afvigelsen. En måde at omgås disse problemstillinger er at indføre forskellige performanceforbedrende tiltag som f.eks. at indføre ikke-finansielle performancemål, langsigtede performancemål og/eller alternative performance mål i form af subjektive vurderinger, uden at gå væk fra det traditionelle budget.

Der hvor Beyond Budgeting kan have en berettigelse er i virksomheder hvor organisationen er gearet til at kunne agere efter Beyond Budgeting tankegangen. Dvs. i en organisation hvor medarbejdere er parate og i stand til at arbejde under større frihedsgrader end ”normalt” og tage selvstændige beslutninger som bidrager til virksomhedens strategiske mål og planer.

I Beyond Budgeting lægges der op til en så høj grad af decentralisering som muligt, således at ledelsen slipper for at tunge restriktive processer som eksempelvis godkendelse af budgetter, og investeringer. I stedet er ideen at skal det være op til divisionerne at håndtere og godkende investeringer samt selvstændigt sørge for at strategiske mål opnås. Selvom fordelene kan være at de enkelte divisioner opnår større ansvarsfølelse og dermed en bedre motivation. Men man kan forestille sig at dette i praksis nok vil være kompliceret at gennemføre. Selvom investeringer skal leve op til et givet afkastkrav, eksisterer der i forbindelse med investeringsanalyser ofte usikkerhed omkring det økonomiske potentiale af investeringen.

Derudover vil der være investeringer der har en størrelse som vil påvirke virksomhedens soliditet signifikant, og som derfor må påregnes at skulle koordineres med andre store investeringer, således at investeringen underbygges af et likviditetsmæssigt fundament. Selvom argumentet om at det er divisionerne der har størst viden om konkrete investeringer, må det alligevel vurderes at det stadig er den overordnede ledelse som har bedst overblik til at træffe de større investeringsbeslutninger.

Benchmarking

Benchmarking indgår som et væsentligt element i Beyond Budgeting metoden. Som anført tidligere er idéen at benchmarke virksomhedens enheder op mod hinanden samt mod konkurrenter og markedet generelt, for på den måde bedre at kunne vurdere virksomhedens enhedernes performance. Dette lyder umiddelbart som en tiltalende løsning, men som empiriske undersøgelser har vist, er det tvivlsomt om dette er muligt i praksis (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). De fleste virksomheder har ikke sammenlignelig data som kan danne grundlag for relativ performancemåling på tværs af organisationen. Dette kan f.eks. skyldes at virksomheden befinder sig i en stærkt konkurrencepræget industri under konstant forandring (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Hvis man antager at dette er tilfældet er det vel netop her at benchmarking især vil være et nyttigt og værdifuldt redskab. Ser man på benchmarking mellem konkurrenter løber man ind i samme problemstilling, for hvilke virksomheder der befinder sig i et stærkt konkurrencepræget miljø har egentlig lyst til at bidrage med information til konkurrenter.

Benchmarking anvendes til systematisk, at sammenligne enheder på forskellige parametre som f.eks. KPI'er, omkostninger, indtjeningsgrader osv. For at benchmarking skal kunne anvendes er udgangspunktet at det der sammenlignes (benchmarks) er ensartet og kan stilles direkte op mod hinanden. Formålet med benchmarking i Beyond Budgeting er netop at sammenligne divisioner, som på forskellig vis søger at opnå et defineret mål udtrykt i KPI'er. Dvs. at målet skal være ens i de enheder der benchmarkes, samtidig med at metoden hvorpå enheden søger at opnå målet skal være forskellig (Bukh, 2007). På denne baggrund, opstår et dilemma hvor der kræves at, det der sammenlignes er forskelligt samtidig med at forskellen ikke må være for stor. Når benchmarking skal anvendes som styringsinstrument skal der opstilles klart definerede KPI'er, samtidig med at metoder til måling og rapportering skal

fastlægges. Først når de grundlæggende elementer i benchmarkingen er på plads, kan man anvende værktøjet til at sammenligne enheder internt og eksternt.

Som nævnt tidligere er virksomheder mere komplekse end nogensinde, derfor kan man argumentere for at det at benchmarke er sværere end nogensinde. Selvom man bryder virksomheder op i enheder som måske umiddelbart er sammenlignelige kan der opstå forskelligheder som har indflydelse på det der benchmarkes, og som derved kan tænkes at begrænse muligheder for benchmarking. Eksempelvis kunne man forestille sig at en virksomhed ønsker at benchmarke ti forskellige enheder som producerer den samme vare eller serviceydelse, men på forskellige geografiske markeder hvor markedsforholdene er vidt forskellige. Herved vil enheder som opererer under de ringeste markedsvilkår underperforme i forhold til enheder som opererer under de bedste markedsvilkår. Man kan så argumentere for at man ikke bør have enheder på markeder med svære markedsvilkår, men dette kan der jo være andre årsager til at man har. Dette kunne eksempelvis være at der var udsigt til fremtidige vækstmuligheder eller forventninger til forbedrede markedsvilkår. Intern benchmarking kræver således at der eksister et fælles grundlag, hvis ikke vil værktøjet ikke fungere hensigtsmæssig, dvs. at skabe internt konkurrence med henblik på at forbedre performance.

For at kunne benchmarke skal virksomheden således have et antal sammenlignelige enheder som opererer ud fra samme markedsvilkår og som arbejder ud fra samme mål. En af de virksomheder som ifølge litteraturen har succes med Beyond Budgeting og benchmarking er Svenska Handelsbanken (Bogsnes 2009; Hope & Fraser 2005). Her har man succesfuldt anvendt benchmarking mellem bankens enheder, hvilket jo i princippet giver god mening idet man her har en vis størrelse og et antal direkte sammenlignelige enheder som kan benchmarkes. Spørgsmålet er hvor mange virksomheder som Handelsbanken, der kan opfylde kravene som benchmarking stiller. Som vi ser det er det minoriteten som opfylder disse krav idet mange større virksomheder opererer med få sammenlignelige enheder som oftest er fordelt på mange lande.

Som en anden mulighed lægger Beyond Budgeting principperne op til at man bechmarker virksomheden med markedet, f.eks. i forhold til konkurrenter. Ser man på muligheden for ekstern benchmarking stilles der samme krav som ovenfor sammenlignelighed osv. Udfordringen i benchmarking med f.eks. konkurrenter er at du ikke har det samme informationsniveau som du har i intern benchmarking. Der opstår herved let usikkerheder

omkring grundlaget for benchmarking, hvilket er hele udgangspunktet og succeskriteriet for overhoved at kunne anvende værktøjet. En mulighed er selvfølgelig at man benchmarker ud fra udviklingen af nogle offentlig tilgængelige nøgletal eller KPI'er, men da virksomhedens konkurrenter ofte vil have en interesse i at holde kortene tæt til kroppen kan der også her opstå problemer mht. grundlaget for benchmarking. Man kunne eksempelvis forestille sig at en virksomhed ville underdrive sine udmeldinger for at skjule hvordan udviklingen går for virksomheden, eller på anden måde vildlede konkurrenter. Derfor må det være et krav for at kunne benchmarke sig eksternt, at der eksisterer en slags effektiv markedsmekanisme hvor man kan være nogenlunde sikker at det der benchmarkes bygger på et validt grundlag. Idet mange virksomheder til en vis grad er specialiseret i en eller anden form, kan det være svært at finde et grundlag for at benchmarke, idet det i så fald vil bygge på et begrænset antal virksomheder. En anden problemstilling i benchmarking er at man sandsynligvis vil støde på konflikter hvor enheder føler at det der benchmarkes skal korrigeres for undtagelser og forskelle, for at enhederne i sidste ende kan finde sammenligningen retfærdig.

Hele benchmarking problematikken relaterer sig ligeledes til graden af transparens. Med andre ord er spørgsmålet hvor meget transparens man vil er villig til at have i virksomheden.

Transparens

En af konsekvenserne ved at implementere Beyond Budgeting er at virksomheden er tvunget til at skabe en høj grad af transparens omkring virksomhedens finansielle situation. I traditionel budgettering vil det udover ledelsen, som oftest være et begrænset antal budgetansvarlige der har fuldt overblik over virksomhedens finansielle situation. Dilemmaet med transparens i større organisationer er valget mellem fuld information til medarbejdere, der kan have negative konsekvenser i form af læk til markedet og omverdenen. Omvendt kan en evt. fordel være at organisationen i højere grad forstår virksomhedens DNA. Her adskiller de to modeller sig signifikant fra hinanden, og er derfor en væsentlig overvejelse når virksomheden står overfor valget af budgetmodel. Den anden problemstilling i forhold til transparens i Beyond Budgeting er at, virksomheden kan risikere at medarbejderne mister fokus fra den opgave de er ansat til at udføre, idet man kan forestille sig at medarbejderen begynder at bruge uforholdsmæssig meget tid på at analysere information, hvor medarbejderen i stedet burde fokusere på de daglige opgaver. Herved er det en risiko for at

ledelses og driftsmæssige opgaver flyder sammen. For det tredje, kan der eksistere en risiko for at den interne konkurrence medvirker til at der skabes en dårlig form for konkurrence mellem enhederne, der det, alt andet lige, kan betale sig at f.eks. stjæle kunder fra hinanden, idet enhederne kan have en interesse i at det går dårligere for de grupper de relativt set bliver benchmarket op imod. Ud fra ovenstående må de enkelte virksomheder vurdere om udbyttet ved at indføre en så høj grad af transparens, står mål med de negative konsekvenser det indebærer.

Fleksibilitet

I en moderne dynamisk virksomhed, er det et væsentlig succeskriterium at virksomheden er i stand til at udvikle sig i takt med ændringer i omverdenen. Dette bliver ikke mindre aktuelt, set i lyset af den nuværende finanskrise. Her er fleksibilitet ikke mindst i budgetprocessen en primær faktor for mange virksomheder, for at kunne overleve i markedet. Anvender en konjunkturfølsom virksomhed f.eks. en traditionel budgetteringsmetode med årsbudgetter for 2009, vil disse med høj sandsynlighed være værdiløse, måske allerede ved afslutningen af budgetplanlægningen. For at anvende årlige budgetter er det nødvendigt at der eksisterer en høj grad af stabilitet i forudsætningerne som budgettet bygger på, således at budgettet bevarer sin validitet i budgetperioden. Hvis ikke må man forsøge at bygge på grundlag af færre, men mere stabile forudsætninger eller forkorte budgetperioden, således at man på den måde begrænser usikkerheden. Derudover må virksomheden sikre at der bliver udarbejdet stærke forecasts/modeller, som kan lægges til grund for projektet (Hansen, Otley, Van der Stede, 2003). Som svar på denne problemstilling, benytter man sig i Beyond Budgeting af, bl.a., rolling forecasts og benchmarking

Der er således en væsentlig forskel mellem graderne af fleksibilitet i de to modeller. Denne forskel vil selvfølgelig være større eller mindre afhængig hvordan virksomheden designer sin budgetproces. Med dette menes at det som sådan ikke er noget i vejen for at indføre tiltag i traditionel budgettering der ville gøre metoden mere dynamisk. Her tænkes der, bl.a., på udarbejdelse af rolling forecasts og sideløbende styring ud fra KPI'er, som et supplement til de absolutte budgettal. Med hensyn til fleksibiliteten i forbindelse med styringen af medarbejdere, vil man med hjælp af et Balanced Scorecard opnå et lignende værktøj som informationsdelingen i Beyond Budgeting.

Budgetproces og Ressourceforbrug

En af kritikpunkterne af det traditionelle budget, er at det er ressourcekrævende ved udarbejdelse samt ved opfølgning og kontrol. I Beyond Budgeting, kan man stille spørgsmålstejn ved om det egentlig ikke er ligeså ressourcekrævende, idet man herved ligeledes må bruge mange resurser på opdatering og vedligeholdelse af data samt overvågning af enhederne og rapportering af information.

Sammenligner man de to budgetmodeller i forhold til ressourceforbrug og tidsforbrug i forbindelse med budgetaktiviteter vil kritikerne af det traditionelle budget, mene at dette er mindst i Beyond Budgeting. I denne metode er det primært tids og ressourceforbrug ved implementeringen af modellen, som er en væsentlig faktor. Derudover, skal virksomheden der anvender denne metode bruge resurser på at opdatere, udvikle og kommunikere ændringer af KPI'erne der styres efter, ud i organisationen. Herved er budgetprocessen et andet væsentligt punkt, hvor de to budgetmetoder afviger fra hinanden. Man kan diskutere om de forskellige ressourceforbrug, i sidste ende, vil modsvare hinanden eller om kritikerne af de traditionelle budget kan retfærdiggøre deres påstand at Beyond Budgeting modellen kræver et langt lavere ressourceforbrug, i forhold til traditionel budgettering.

Et væsentligt kritikpunkt af traditionel budgettering er ressource og tids forbruget som anvendes i forbindelse med budgetprocessen. Der argumenteres for at der er ringe sammenhænge med den værdi budgetter prøver at skabe og ressourceforbruget. Udover selve budgetprocessen, hvor der går meget tid til planlægning og budgetforhandlinger, bruges der derudover mange resurser på budgetopfølgning og kontrol. I Beyond Budgeting, er spørgsmålet så om ressourceforbruget ved den langvarige implementering¹⁶ og den løbende vedligeholdelse og udvikling er mindre krævende end i traditionel budgettering. Dertil er det også interessant at undersøge om anvendelsen af de 2 forskellige metoder afviger signifikant tids og ressourcemæssigt fra hinanden.

En af de problematikker som nævnes i forbindelse med budgetprocessen er de modsatrettede interesser (Hope & Fraser, 2003; Bukh, 2005) som kan opstå når det efterfølgende års budget skal udarbejdes. Problematikken opstår når afdelinger og divisioner skal levere budgetoplæg til ledelsen og ledelsen skal fremsætte masterbudgettet for disse. På baggrund af de modstridende interesser kan budgetprocessen tage form af forhandlinger, hvor afdelingerne og divisionernes budgetoplæg er overdrevne på omkostningssiden og for tilbageholdne med hensyn til omsætningen. Kilden til dette er at afdelingerne og divisionerne, alt andet lige, forventer at ledelsen vil gennemtvinge de evt. nødvendige beskæringer i budgetoplægget ud fra deres eget masterbudget (Bukh, 2005). En anden grund til at afdelingerne og divisionerne,

¹⁶ Note 1 : ex med handelsbanken der ikke er færdige med deres implementering endnu - bogsnes

er mere tilbageholdende i deres budgetoplæg er at disse er tættere på markedet og kunderne end ledelsen og derfor hurtigere kan registrere ændringer i markedet og efterspørgslen.¹⁷

En anden problematik er at budgettets indtægter og udgifter typisk estimeres ud fra regnskabsår. Derfor kan der være en tendens til at udgifter enten skydes til næste budgetår eller afholdes i det indeværende budgetår afhængig af budgettets fastsatte mål for udgifter. Har man eksempelvis haft færre udgifter end budgetteret, vil afdelinger og divisioner forsøge at afholde næste års udgifter i indeværende budgetår, for på den måde at få løft i næste budgetår. Det samme gør sig gældende på indtægtssiden, hvor der f.eks. kan afgives rabatter for at få afsat noget mere før årsskiftet for at kunne opnå omsætningsbudgettet. Et andet kritikpunkt som gør sig gældende med hensyn til den traditionelle budgetproces er problematikken omkring ændrede forhold som budgetantagelserne bygger på. Problemet er at budgettet i mange tilfælde allerede efter godkendelse, ikke afspejler de økonomiske forhold som gør sig gældende i det disse sandsynligvis har ændret sig som følge af den økonomiske udvikling og konstante ændringer i markedet. Problematikken ligger i, at disse ændrede forudsætninger, kan have en negativ påvirkning af budgettets værdi. Set i lyset af finanskrisen, vil dette problem, alt andet lige, ikke blive mindre.

Implementering

Som nævnt tidligere ligger Beyond Budgeting op til en radikal ændring i hvordan virksomheden skal håndtere sin økonomistyring både på kort og lang sigt. Organisationens DNA skal ændres eller justeres således at virksomheden kan agere ud fra Beyond Budgeting principperne. Dvs. at indarbejdede rutiner og processer skal ændres, samtidig med at virksomhedens medarbejdere skal vænne sig til øget ansvar og anderledes krav til hvorledes deres opgave skal udføres. I Beyond Budgeting metoden er det ikke nok udelukkende at kunne optimere ud fra medarbejderens eller afdelingens eget afgrænsede område, i stedet skal denne kunne optimere i forhold til virksomhedens samlede mål. Spørgsmålet er så om det er realistisk at antage at samtlige medarbejdere i organisationen kan bære dette ansvar og

¹⁷ RMIG : I RMIG's budgetplanlægning for 2008 lå ledelsens og divisionernes budgetoplæg urealistisk langt fra hinanden. Dette fandt man senere hen ud af, bundede i divisionernes viden omkring krisens tiltagende styrke, hvor efterspørgslen begyndte at aftage. Ledelsen havde tydeligvis ikke opfanget dette og indregnet det i deres budgetoplæg for 2008.

overskue de samlede økonomiske konsekvenser af deres handlinger. I en servicevirksomhed må svaret være måske, i en produktionsvirksomhed må det, alt andet lige, være mere kompliceret. Faktum er at en implementering af Beyond Budgeting er en langvarig proces på flere år.¹⁸

Planlægning

Udover styringselementet i budgetprocessen er planlægning en væsentlig del af budgettet. Planlægningen skal tilsikre at virksomheden bevæger sig i den rigtige retning i forhold til omverdenen og de strategiske mål.

Som tidligere nævnt, opstår der en konflikt når man planlægger og evaluerer medarbejdere baseret på samme mål. For at imødegå problemet med planlægning og evaluering af virksomhedens medarbejdere efter faste mål, foreslår Barrett & Fraser muligheden for at lave to forskellige budgetter – et for planlægning, samt et for motivation. Det er måde til adskille de to ting, men umiddelbart vil vi mene at der stadig er en tendens til at medarbejderne optimerer ud fra egen nytte og sætter målene konservativt, da man på sin vis er nød til at være en sammenhæng af hvad man forventer at opnå rent planlægningsmæssigt og hvad man forventer kan lade sig gøre med hensyn til bonus.

Planlægningen må antages at være særlig vigtig i virksomheder med en høj andel af faste omkostninger, og hvor der er usikkerhed omkring størrelsen og sammensætningen af salget. Her tænkes især på produktionsvirksomheder som i mange tilfælde kræver længere omstillingstid ved skift i markedet.

¹⁸ Virksomhederne som eksemplificeres i Beyond Budgeting litteraturen gennemgår eller har gennemgået en langvarig implementeringsproces over flere år. Her henvises til Statoil, Handelsbanken og Borealis (Bogsnes, 2009; Hope & Fraser, 2003).

Budgetmetoderne under finanskrise

Set i lyset af den aktuelle finanskrise, er det interessant at se på hvordan virksomhedernes budgetmodeller er gearede til at håndtere de dramatiske ændringer i både interne, som eksterne forhold. I virksomheder hvor man anvender de traditionelle budget med en årlig budgetperiode, vil virksomheden uden tvivl opleve at deres budgetter, på mange punkter, vil miste deres værdi på både finansierings og afsætningssiden. Mere konkret, betyder dette at budgetmål, samt investeringsplaner vil være vanskelige/umuligt at gennemføre i sådan et radikalt paradigmeskift. På omkostningssiden, kan man argumentere for at budgettet stadig kan anvendes i økonomistyringen, med mindre de ændrede forhold tilsiger at virksomheden også her må justere planerne eller ændre budgetmålene. Der er, uden tvivl, en del virksomheder som er nød til at udarbejde nye budgetter i en sådan situation og da man under finanskrisens begyndelse har svært ved at vurdere krisens omfang og betydning, vil et nyt udarbejdet budget ligeledes være behæftet med en stor usikkerhed. Derfor kan man stille spørgsmålet – hvad er så en den optimale budgetmodell i den give situation, finanskrisen har medbragt? Er gentagende udarbejdelse af nye budgetter løsningen? Er Beyond Budgeting løsningen? Eller er det noget helt andet virksomheden skal gøre for at kunne manøvrere sikrest muligt ud af krisen. Afhængig af krisens omfang, må virksomheden vurdere om de overhoved skal udarbejde nye budgetter eller om de i stedet skal fokusere på meget kortsigtede planer, som en slags kortsigtet damage control. Det afhænger af hvilken situation og type af virksomhed vi har at gøre med. De faktorer der spiller en væsentlig rolle, er f.eks. om der er mulighed for at skære organisationen til, om virksomheden har kapital nok i ryggen for at fortsætte forretningen, samt incitament og forudsætninger til at drive virksomheden videre igennem krisen. Der hvor man kan antage at budgettet stadig har en rimelig validitet, vil være på omkostningssiden i de virksomheder som, alt andet lige, vil have relativt svært ved at nedbringe omkostninger på grund af begrænset reversibilitet. Det kan f.eks. være produktionsvirksomheder, hvor den overvejende del af omkostningerne er maskiner, specialiseret produktionsudstyr samt know-how. På salgssiden er der ingen tvivl om at man på en eller anden måde bliver nød til at lave en form for budgetrevision, men der det, alt andet lige, ikke kræver de store omstruktureringer, er det heller ikke der hovedproblemstillingen for virksomheden ligger. Med hensyn til at lave stærke og realistiske budgetter, er det vigtigste parameter at kende de eksterne forhold og kunne forudse tendenser i markedet. Denne øvelse, bliver yderligere kompliceret, idet beslutningstagere i det traditionelle budget ofte sidder langt

fra kunder, leverandører og konkurrenter. Her er det primært front-line medarbejdere der har den bedste følelse omkring hvordan dette udvikler sig. Derfor er det i en hver budgetproces vigtigt at ledelsen og beslutningstagerne benytter sig af den viden som front-line medarbejderne besidder om markedet, i henhold til at få indikationer om ændringer, der har budgetmæssig relevans. Dette kan kompliceres yderligere når de forskellige medarbejdere i organisationen har modsatrettede interesser, i forhold til opstillingen af budgettet. Under en krise vil fokus blive flyttet fra de strategiske langsigtede planer, til mere kortsigtede handlingsplaner, der ikke nødvendigvis er i tråd med den overordnede strategi, i det virksomheden kan være i en helt anden situation hvor fokus er at manøvrere gennem krisen mest hensigtsmæssigt. Derefter kan virksomheden igen genoptage og forfølge de overordnede, langsigtede strategier, der er grundlaget for virksomheden og den retning som den bevæger sig i mod. eksempelvis kan man forestille sig et normalt budgetår, der ville fokusere på udvidelse af markedsandele og strategiske investeringer i produktionsanlæg. Når en finansiell krise indtræder og virksomheden bliver sat under pres på f.eks. finansierings og afsætningssiden, kan man forestille sig at fokus vil ændre sig til at få nedbragt arbejdskapitalen, samt blot at forsvare deres nuværende position på markedet. Derudover vil der være stort fokus på omkostningssiden, hvilket bekræftes hvis man tager et hurtigt kig på virksomhedernes arbejde med budgetlægning i den nuværende finanskrisen.¹⁹ En af løsningerne til at håndtere budgetlægningen under turbulente perioder består i at udarbejde forskellige budgetscenarier. Det indebærer at virksomheden udarbejder worst case, best case og most likely case budgetter med henblik på at kunne reagere med hensigtsmæssigt ud fra alle tre scenarier hver især.²⁰ En af de ting virksomheden kunne overveje når de budgetterer i turbulente perioder, er at udarbejde budgetter med kortere perioder f.eks. kvartalsvis. Man kunne udarbejde et årligt targetbudget og et dertilhørende og mere konkrete kvartalsbudgetter, hvor man således kan reagere på ændringer i markedet. Derudover kan virksomheden overveje hvor detaljeret man vil lave budgetterne, eksempelvis kunne det være at virksomheden burde fokusere mere på kapacitetsudnyttelsen som effektiviteten i driften. Derudover iværksætte initiativer som kan frembringe virksomheden i en fordelagtig situation når markedet stabiliseres og opsvinget indtræder.

¹⁹ Ved gennemgang af forskellige artikler vedrørende virksomhedernes budgetlægning under finanskrisen, beskrives virksomheders vanskeligheder under budgetlægningen. Fælles er at det er problemer med at kunne forudse de fremtidige markedsvilkår og dermed planlægningen for de efterfølgende budgetter. Eksempelvis Børsen 7 og 9 Oktober 2009.

²⁰ Børsen, 7 okt. 2009, "Vigtigt at have i en plan B og C"

Ser man på Beyond Budgeting i forhold til finanskrisen, kan man sige at modellen er mere fleksibel, idet man kontinuerligt justerer i målene på mellemlang sigt. Dvs. i situationer hvor markedsvilkårene ændrer sig signifikant og virksomheden ændrer sin strategi, muliggør modellen at man korrigerer ved hjælp af nye KPI'er, der udtrykker den nye retning som ændringen på markedet kræver. Anvendelsen af rolling forecasts gør at virksomheden relativt hurtig, som en naturlig del af processen, får indarbejdet markedsændringerne i styringen af virksomheden. Selvom Beyond budgeting er en mere fleksibel metode, end traditionel budgettering, kræver metoden ligeledes at man ændrer KPI'erne og får dem kommunikeret ud til hele organisationen i krisetider. Dette må antages være en ligeså krævende opgave som evt. ændringer af det traditionelle budget i forhold til en markant markedsændring. Hvor traditionel budgettering låser sig fast ved nogle mål, er fordelene ved Beyond Budgeting at man laver et paradigmeskift, hvor der er fokus på et nyt sæt KPI'er, der løbende skal korrigeres og derfor er der ikke brug for de store ændringer, idet man måler resultaterne relativt både internt såvel som eksternt. Siden Beyond Budgeting er en relativt ny budgetteringsmetode, kan det, alt andet lige, være svært at konkludere hvordan metoden fungerer i svære krisetider. På den måde kan man sige at traditionel budgettering er en mere etableret budgetteringsmetode at benytte sig af, selvom der er krisetider. I forhold til de dynamiske mål der gælder i Beyond Budgeting, er der en risiko for at de virksomheder der benytter sig af budgetteringsmodellen, kommer til at udbetale bonus til medarbejdere, selvom om virksomheden ud fra nogle afkastmæssige krav performer dårligt. Dette kan diskuteres om det egentlig gavner virksomheden på både kort og lang sigt, idet det umiddelbart er uhensigtsmæssig ud fra ledelsens og det økonomiske perspektiv. Omvendt kan man argumentere for at belønning af organisationens medarbejdere, for at klare sig bedre end konkurrenterne relativt set, kan være en slags investering i de fremtidige fordele dette skaber. Med andre ord handler det om at komme bedst muligt ud af den finansielle krise.

Med hensyn til målene i Beyond Budgeting, giver det dog stadig mening at ændre KPI'erne idet de gamle KPI'er ikke vil give den samme mening i den nye kontekst. I forhold til Beyond Budgeting, er det muligt at reagere hurtigere end traditionel budgettering til ændringerne i markedet. Netop i en krisetid er det ledelsen som skal guide og gå i front for at få virksomheden helskindet ud af krisen, derfor kan man diskutere hvor hensigtsmæssigt det er at have uddelegeret så meget ansvar på mange forskellige niveauer i virksomheden, idet det, alt andet lige, må være ledelsen der har de bedste forudsætninger samt incitament at klare sig igennem krisen. Dette gør sig især gældende, når der skal foretages nedskæringer i

organisationen. I en sådan situation vil afdelinger gå langt for at retfærdiggøre deres ressourceforbrug, både i form af medarbejdere og generelle omkostninger. Konsekvensen af at indføre en flad organisationsstruktur med et højt informationsniveau, kan være at det skaber forkert fokus, idet det kan tænkes at nogle medarbejdere koncentrerer sig om koncernledelsens beslutninger i stedet for at fokusere på de konkrete opgaver de er ansat til at udføre. En yderligere udfordring er de ofte massive omstruktureringer som opstår som konsekvens af virksomheders agerende i krisetider, dette vil uden tvivl påvirke budgetprocessen og komplicere denne, idet man ikke kan køre budgetprocessen ligesom de foregående år. I stedet vil omstruktureringerne føre til at budgetprocessen må redesignes i en eller anden form.

Gode og dårlige omkostninger

En af de ting der er i fokus under finanskrisen er som sagt omkostninger generelt, samt finansieringssiden af virksomheden. Derfor er det en del af budgetprocessen at vurdere hvor virksomhedens resurser bliver brugt mest optimalt, idet finansieringsmulighederne er begrænset og kapitalberedskabet ofte er under pres. Dette har, blandt andet, ført til at ingrediensvirksomheden Chr. Hansen har ændret budget og planlægningsprocessen således at man i højere grad har fokuseret på fordelingen af resurserne ud fra hvor der ligger de største vækstperspektiver (Børsen, 4 nov. 2009). Dette betyder at der satses primært på de mest lovende investeringer og mindst på usikre projekter med begrænsede vækstmuligheder.

For at skabe den mest gunstige reaktion ud fra virksomhedens resurser, er det afgørende at man identificerer gode og dårlige omkostninger. Med gode omkostninger menes omkostninger som marginalt set bidrager positivt til indtjeningen, og dårlige omkostninger vil være overflødige omkostninger som i bund og grund ikke tilfører virksomheden nogen værdi, men måske eksisterer fordi det tidligere har ikke været fokus på disse. Man kan med andre ord sige at krisen er øjenåbnere, hvor virksomheden har en mulighed for at rense ud og skære til. For at kunne gøre dette, mener vi at det må være essentielt med et værktøj som helt konkret forholder sig til hvorledes omkostningsstrukturen ser ud i virksomheden. På dette punkt er det umiddelbart traditionel budgettering der giver mest mening, idet man her sætter absolutte tal på hvad det f.eks. koster at drive virksomheden. I forhold til at vurdere de gode omkostninger, er det ligeledes vigtigt at virksomheden kan vurdere i hvor høj grad de

marginalt set kan bidrage til indtjeningen i virksomheden. Dette gør sig især gældende, hvis virksomheden har begrænset med resurser og der derfor er nødsaget til at til og fravælge områder hvor resurser anvendes.

Opsummering

I dette afsnit så vi nærmere på hvorledes Beyond Budgeting henholdsvis traditionel budgettering løste budgettets enkelte opgaver. Som udgangspunkt bør virksomheden designe sit budgetsystem ud fra de behov der eksisterer i økonomistyringen. Nøglen til en succesfyldt budgetproces er at kunne håndtere de enkelte elementer i budgetprocessen, relativt enkelt og effektivt. Derfor bør virksomheden udarbejde en så simpel budgetmodel som muligt, ud fra de givne behov der eksisterer. Efter vores opfattelse er det ikke budgetmetoden der skal styre hvorledes virksomheden er organiseret, men nærmere omvendt. Beslutninger omkring f.eks. decentralisering afhænger af om virksomheden og medarbejderne er gearet til at håndtere dette. Traditionel budgettering er kritiseret for at være for statisk. Vi vurderer dog at der stadig eksisterer et behov for faste mål som virksomheden kan forholde sig til. Vi anerkender at der eksisterer et vist behov for fleksibilitet, specielt i perioder med turbulens, dette kan dog også løses i traditionel budgettering f.eks. ved hjælp af rolling forecasts eller udarbejdelse af forskellige budgetsценарier. Styring og kontrol anser vi stadig for at være et væsentlig element i budgetprocessen, her vurderer vi at traditionel budgettering løser denne opgave mest hensigtsmæssigt, idet det f.eks. kan være svært at uddelegere store investeringsbeslutninger, som Beyond Budgeting metoden til dels lægger op til. I forhold til sammenblandningen af finansiell planlægning og performanceafmåling er vi enige i kritikken om at dette i princippet helt bør adskilles. Derudover vurderer vi at benchmarking er svært at lykkes med i praksis, idet det er et få antal virksomheder der kan opfylde kravene til en succesfuld benchmarking. styrken i traditionel budgettering ligger i planlægning og kontrol, men fordelene med Beyond Budgeting ligger i metodens fleksibilitet. Afslutningsvis vurderer vi at der fortsat er grundlag for at anvende traditionel budgettering, men nogle af de elementerne i Beyond Budgeting kan fungere som supplement til det traditionelle budget.

Budgetmetoderne i praksis

Som en del af analysen har vi valgt at inddrage to casevirksomheder, RMIG og Svenska Handelsbanken, med henblik på at diskutere de to budgetmetoder, med udgangspunkt i de to casevirksomheders problemstillinger og erfaringer med budgettet. Formålet er at diskutere hvordan de forskellige budgetmetoder og de dertilhørende delværktøjer fungerer på disse virksomheder, og hvad der kan fungere af løsninger for netop disse typer af organisationer. Inddragelsen af RMIG og Svenska Handelsbanken har til formål at bidrage til en mere praktisk diskussion af de to styringsmetoder beskrevet ovenfor. Produktionsvirksomheden RMIG anvender det traditionelle budget og Svenska Handelsbanken har gennem en årrække implementeret Beyond Budgeting.

Case – RMIG

RMIG A/S (herefter RMIG) er verdens største producent og leverandør af perforeret metal.²¹ Moderselskabet RMIG, ejes 100% af Rich. Müller-fonden som har til formål at sikre RMIG's fortsatte drift og udvikling. RMIG har produktion på 13 enheder i 12 europæiske lande som betragtes som virksomhedens hjemmemarkeder. Koncernen har hovedsæde i Danmark og ledes af Adm. Direktør Torben D. Svanholm. Den finansielle del af virksomheden ledes af CFO Lene Hall som vi i forbindelse afhandlingen har interviewet omkring virksomhedens budgetproces. Virksomheden omsatte i 2008 for 113 mio. EUR (ca. 840 mio. kr.) og opnåede en EBIT margin på 4,4% eller 5 mio. EUR (ca. 37 mio. kr.). Årets resultat endte på 2,8 mio. EUR (ca. 21 mio. kr.) (se bilag 4 – virksomhedens ejerstruktur). I Europa har de ca. 20-25% af markedet (se bilag 3).

Mål og visioner

²¹ RMIG producerer metalplader i forskellige dimensioner som typisk overfladebehandles og påføres huller. Disse plader anvendes i en lang række forskellige brancher, eksempelvis i industrien som riste til sortering emner i produktionen, af B&O som gitre til højtalere, eller i byggeri som afskærmning af bygninger.

Virksomhedens overordnede vision er at være det bedste valg for deres kunder, aktionæren (Rich. Müller-Fonden) og de ansatte, samt at være den foretrukne partner i skabelse af værdier ved at levere produkter og service baseret på perforeringsteknologi. Målet er ligeledes at udvikle virksomheden til at være et mere globalt orienteret selskab, ved at identificere og implementere standardiserede processer, -stillinger og -funktioner hvor det er muligt, forudsat at RMIG gruppen har fordel af det. RMIG fokuserer på at virksomhedens ledere arbejder for den samlede koncerns interesser før det lokale selskabs. Det skal være den overordnede strategi for hele selskabet, der skal tages hensyn til ved styring af de lokale afdelinger. For at kunne gennemføre denne vision, fokuseres der fra topledelsens side, på at kommunikere visionen klart ud til medarbejderne i organisationen således at alle involverede kan agere i overensstemmelse med denne vision.

I forhold til RMIG's forretningsproces er formålet at effektivisere divisionerne mest muligt, gennem ensartede processer i alle lande, samt ved involvering af alle medarbejderlag i virksomheden. Det er målet at, selv de laveste niveauer i organisationen skal have ansvar for udvalgte områder. Alle processer skal styres, koordineres og afvejes mod det fastlagte fælles mål, der deles af hele organisationen. Målene gennemgås på en årlig basis, med henblik på at foretage kontinuerlige forbedringer. De overordnede mål skal være en del af den forfølges af den lokale ledelse, og afspejles ud fra relevante nøgletal (KPI'er). Der ligges vægt på at ledelsen er vigtig i denne sammenhæng ud fra mantraet; uden god ledelse bliver der ingen gode resultater. Selve kernen i RMIG's forretningspolitik er kundetilfredshed, og i forlængelse heraf er kvalitetspolitikken meget vigtig for RMIG. Der skal være ensartet kvalitetspolitik ud i hele organisationen, samt fokus på kontinuerlige forbedringer.

Interne strukturer

Performanceafløbning er en vigtig del af RMIG's medarbejderpolitik. Virksomheden kører i 2009 med underskud, hvilket betyder at der ikke udbetales bonus til hverken ledelse eller medarbejdere (se bilag 3). RMIG benytter i stedet andre metoder for at fastholde og motivere sine medarbejdere. For RMIG er det frem for alt vigtigt at den faste løn er sat korrekt, og eventuel bonus skal kun være netop en bonus, hvilket vil sige en gulerod for medarbejderne til at yde sit absolut bedste og belønnes derefter. Performance vurderes ud fra en række faktorer, herunder overholdelse af budgetter. Selvom RMIG's medarbejder performer godt ud fra et markedsmæssigt synspunkt er det uaktuelt at inddrage bonus, når selve virksomheden ikke kører optimalt (se bilag 3). For RMIG er det vigtigt at skabe en tilknytning til sine medarbejdere, der gør at de vil arbejde for virksomheden i både med – og modgang. Det er væsentligt at medarbejderen føler sig som en del af hele virksomheden, samt får tildelt et stort ansvar, således at den enkelte medarbejder har en andel i gruppens resultater. Samarbejde er nøgleordet for RMIG's interne forretningskultur. Når RMIG uddelegerer ansvar til alle organisationens lag, mener de at man samtidig skaber en commitment, der i sidste ende leder til fælles ejerskab. I følge RMIG, medfører dette at man også i krisetider kan holde på sine medarbejdere, selvom de ekstra frynsegoder er skåret fra (se bilag 3). Medarbejdernes rolle er en stor del af RMIG's overordnede strategi og et væsentligt element i virksomhedens drift.

RMIG's budgetmæssige problemstillinger

RMIG's produktion er primært kundespecificerede produkter og er baseret på to væsentlige faktorer; maskintimer og arbejdstimer. Når virksomheden planlægger tænkes der således i timer og ikke styklister. Det komplicerede i RMIG's budgetteringsproces er at estimere mængden af, og prisen på timer de sælger, idet der kan være væsentlige forskelle på hvorledes en perforeringsplade produceres. Prisen for en perforeringsplade afhænger bl.a. af hvilken maskine den produceres på, specifikationskrav, seriestørrelser samt mængden af mandetimer. Selve råvareprisen (metal) er således en sekundær faktor i produktionen. I forbindelse med budgetteringen er det derfor en udfordring at estimere om man sælger dyre timer (højt specificerede produkter) eller billige timer (standardprodukter).

På salgssiden ser RMIG ser på hvem de sælger til samt hvilke markeder de sælger til. Virksomheden kender historisk set fordelingen på hvilke sektorer der sælges til, og da denne fordeling er nogenlunde konstant, er historik derfor en vigtig del af budgetteringen. RMIG har enkelte store kunder samt mange små. RMIG's kunder er i høj grad konjunkturfølsomme hvilket gør at virksomhedens aktivitet følger kundernes. Under den økonomiske nedgang har der dog været en tendens til at de store kunder er faldet mere end de små. Virksomheden producerer primært specificerede produkter hvilket komplicerer planlægningen i virksomheden. Selve produktionen er automatiseret og produceres på specialfremstillede maskiner. Maskiner udgør derfor en væsentlig del af virksomhedens aktiver og er en væsentlig parameter i forbindelse med investeringsstrategien. Som følge af den globale afmatning er omsætningen fra 2008 til 2009 faldet med ca. 40%.

Opsummering

RMIG kan i vist omfang sammenlignes med en typisk international produktionsvirksomhed. Virksomheden anvender primært budgettet til at planlægge og kontrollere driften, samt styre virksomheden i forhold til strategien. Der lægges vægt på decentralisering og uddelegering af ansvar. Muligheden for tilpasning af omkostninger på kort og mellemlang sigt er begrænset idet produktionsapparatet er højt specialiseret. RMIG's budgetproces involverer mange enheder der skal koordineres, styres og planlægges. Derfor er de afhængige af et budgetteringsværktøj som kan håndtere det planlægningsmæssige behov, der eksisterer i forbindelse med at opretholde en effektiv drift. Pga. den kraftige nedgang i salget er omkostningsminimering et væsentligt fokus i virksomheden.

Vi vil i følgende afsnit se nærmere på virksomhedens budgetmæssige problemstillinger i forhold til de to budgetmetoder, med henblik på hvorledes disse metoder kan anvendes i casvirksomhedens økonomistyring.

Styring af forretningsenheder (Benchmarking)

En af virksomhedens fokusområder er at operere med standardiserede processer samt skabe kontinuerlige forbedringer i forbindelse med driften. Under RMIG's nuværende set-up koordinerer man produktionen mellem produktionsenhederne, således at produkterne fremstilles billigst muligt. Ser man på produktionsenhederne i de enkelte lande, er disse på mange punkter ens i forhold til hvad der kan produceres. På omkostningssiden er der væsentlige forskelle på prisen produkterne fremstilles til, f.eks. afhængig af hvilken maskine produkterne fremstilles på. Som tidligere nævnt har RMIG 13 produktionssteder i 12 lande (se bilag 3). Umiddelbart lægger de relativt ens produktionssteder op til benchmarking, men i praksis er det nok en større udfordring, idet der er stor forskel mellem de specialiserede produkter der produceres, samt til hvilken pris der produceres. Derudover er der visse produkter som kun kan produceres på enkelte enheder.

RMIG budgetterer ud fra hvad de regner med at sælge, opdelt i standardplader og specialproducerede plader. Indtjeningsmarginen er forskellig for de to grupper. Standardpladerne bliver lavet i to lande, mens specialproducerede plader bliver lavet på alle produktionssteder. Der forekommer en del intercompany handel i mellem enhederne. Denne type af salg er også en stor del af budgetteringen. Først skal der budgetteres hvad de sælgende enheder forventer at sælge og derefter hvad de forventer at købe af hinanden. Med hensyn til de interne salg anvender RMIG sig af en prismanual, der er klart fastsat efter en produktkalkulation. Når RMIG har lavet hele budgettet for hver enhed, regner de ud hvad en enkelt maskintime koster. Timesatser for maskiner skal dække alle omkostninger. Dvs. hvis der ikke sælges de timer der kalkuleres med, når man ikke den forventede bundlinje. Kriterierne for benchmarking synes at være svære for RMIG at opfylde, idet det der skal sammenlignes er for heterogent, eksempelvis er enhederne, som ovenfor nævnt, relativt forskellige og styret ud fra et koncernmæssig hensyn. Umiddelbart vurderes det, at de interne salg giver en ekstra dimension til selve budgettet, derfor kræver det mere styring og i forbindelse med det er traditionel budgettering en oplagt budgetteringsmetode, for at kunne kontrollere og koordinere produktionen i forhold til hvad der er optimalt for hele gruppen. Dette ville blive en større udfordring i Beyond Budgeting, idet denne budgetteringsmetode ikke indeholder de samme planlægnings og koordineringsværktøj som traditionel budgettering gør.

For at kunne benchmarke produktionsenhederne skal det der benchmarkes, som ovenfor nævnt, kunne sammenlignes. Skulle man benchmarke gruppens enheder ville dette kræve at produkterne der fremstilles og enhederne er relativt ens. Dette mener vi ikke er tilfældet hvorfor der argumenteres for muligheden for benchmarking er begrænset. Skulle man anvende benchmarking kunne dette f.eks. ske ved at benchmarke spildprocenter, produktionstider og standardvarer. Da koordinering af produktion og omkostningsminimering er en vigtig del af forretningen kan man således ikke bare lade enhederne agere uafhængigt og i konkurrence med hinanden.

I forbindelse med produktionsplanlægning, flyttes der ordre fra et land til et andet. Dette kan dog være svært, idet produktionen er styret af forskellige værktøjer og kan derfor foregå på forskellig vis. Det kræver således at enheden har de rette maskiner for at kunne gennemføre ordren. Det kan således kun betale sig at rykke produktionen ved store ordre. Produktionsplanlægning er styret på koncernplan, hvilket er endnu en grund til at benchmarking kan blive besværligt. Dette skyldes at enhederne ikke har nok kontrol/magt til at agere i forhold til deres egen bundlinje. Derudover er RMIG's filosofi at de skal optimere på gruppens vegne ikke på enkelte enheders vegne derfor er Beyond Budgeting heller ikke i denne henseende optimal at implementere. Implementering ville således kræve et radikalt skift i ledelsesfilosofien, hvilket der er svært at se et behov for hos RMIG.

Forecasting og budgetdetaljeringsgrad

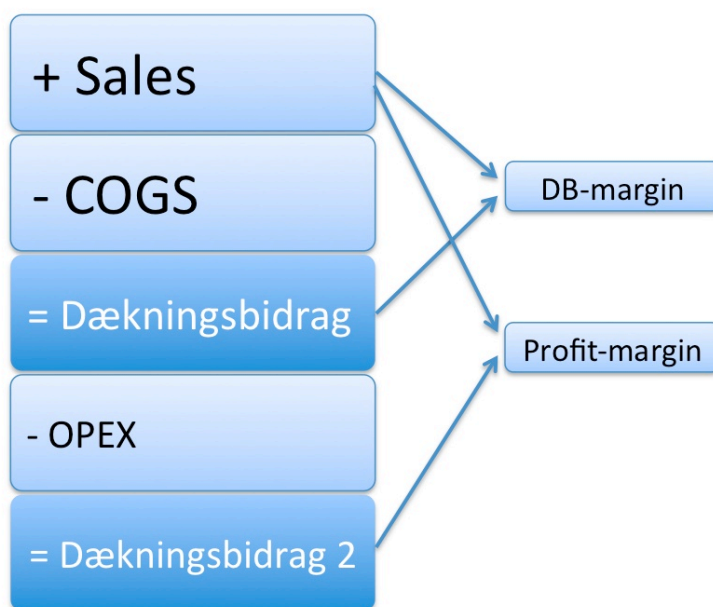
Selvom man i Beyond Budgeting fokuserer meget på at forecaste, er dette en relativt svær opgave, idet RMIG's kunder er relativt forskellige i forhold til størrelse, branche og virksomhedstype. Idet der produceres et miks af standardiserede og specialiserede produkter, er det derfor svært at prognosticere den forventede efterspørgsel. En yderligere udfordring er at størstedelen af RMIG's kunderelationer ofte er kortvarige (se bilag 3), hvilket resulterer i at man ikke har den samme mulighed for at afdække fremtidig efterspørgsel, idet man ikke ved hvem der efterspørger produkterne på markedet. Fokus for budgetteringen er at foretage en planlægning der underbygger den usikkerhed der er i efterspørgslen.

På baggrund at dette mener vi at traditionel budgettering er en brugbar budgetteringsmetode, idet der skal træffes beslutninger, som rækker langt ud i fremtiden. På denne måde forsøger man på bedst mulig vis at tilpasse produktionen ud fra den begrænsede viden man har om

efterspørgslen. På grund af omkostningernes lave grad af variabilitet vil den kortsigtede planlægning, som Beyond Budgeting lægger op til, være mindre værd idet det er begrænset hvor meget man kan ændre på fra måned til måned.

RMIG budgetterer på dækningsbidragsniveau pr. varegruppe og pr. marked. Herunder budgetteres der ud fra en specifikation af hvordan de største kunder forventer at performe samt de resterende kunder som en samlet mængde. Derudover budgetteres hvor meget de enkelte kundesalg bidrager til omkostningerne. RMIG kigger på hvilke kunder de har vundet, samt mistet. Derudover ser de på deres base og hvad de forventer vil ske i fremtiden. 25-50% kunderne ser de ikke igen, på kort sigt. Hvilket er en væsentlig udfordring i budgetprocessen.

Figur 8: RMIG's budgetniveauer



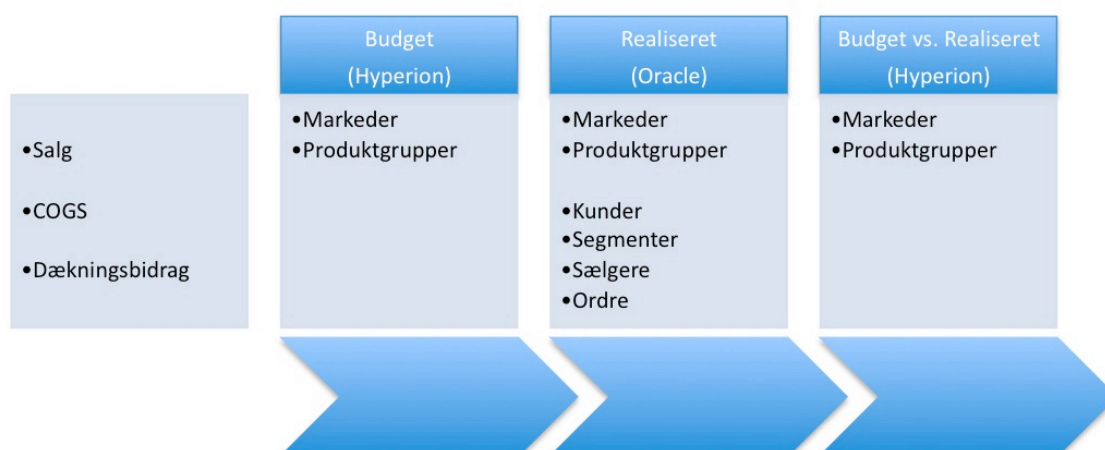
Kilde: Egen tilvirkning baseret på interview - bilag 3

RMIG budgetterer alle omkostninger der er relateret til produktionen (OPEX), og budgetterer derfor på dækningsbidrag 2 niveau samlet set. Der budgetteres således ikke dækningsbidrag 2 pr. kunde, pr. marked eller produktniveau, men således kun på varegrupper. RMIG anvender direkte budgettering med en begrænset detaljeringsgrad i budgettet.

Når RMIG skal forecaste salget er historik ofte en af de få parameter de har at vurdere fremtiden ud fra. I forhold til traditionel budgettering er netop historien et vigtigt element i forhold til at udarbejde troværdige budgetter. Derudover er de fleste af RMIG's investeringer langsigtede og kræver derfor nøje planlægning, samt en del godkendelsesprocesser idet der

eksempelvis ved indkøb af maskiner er tale om væsentlige investeringer. En decentral styring som Beyond Budgeting lægger op til, forekommer derfor urealistisk, idet der i RMIG's produktion er et stort behov for koordinering og styring af enhederne på tværs. Det vil sige at RMIG har brug for at kunne udregne deres margin og budgettere ud fra denne. Virksomhedens faste omkostninger har man relativ stor kontrol over, idet disse omkostninger består af produktionsudstyr, der har langsigtede effekter på budgettet. I forhold til det variable omkostninger kan RMIG relativt præcis forecaste udviklingen i råvarepriser på baggrund af et velfungerende informationssystem, hvor råvarepriser konstant overvåges og vurderes. RMIG's fokus er rettet mod deres kapacitetsudnyttelse samt vareforbruget. Det er således koordineringen af kapacitetudnyttelse og timeforbruget der er den største udfordring i budgettet i forhold til at fastsætte fremtidige priser på produkterne. Det der er vigtig for at kunne estimere i hvilket niveau produkterne skal prisfastsættes, er at kunne opstille en række scenarier hvor forskellige aktivitetsniveauer indgår. Dette kræver at man ser på historik og de erfaringer virksomheden har fra tidligere perioder, samt hvorledes salget kan udvikle sig. Forventer man at gå et dårligt år i møde skal virksomheden kunne estimere hvor break-even niveauerne ligger i forhold til aktiviteterne. Selvom metoden forekommer statisk og kompleks er traditionel budgettering et værktøj der kan afdække behovet for at planlægge, samt koordinere produktionen. I tillæg til dette må der antages at der ikke sker nogen store teknologiske ændringer. Der eksisterer således ikke det samme behov for at kunne reagere hurtigt som der eksempelvis er inden for højteknologiske brancher, hvor time-to-market er en væsentlig faktor, eller hvor kunderne shopper afhængig af pris. Efterspørgslen er desto mere følsom over for konjunkturer samt andre makroøkonomiske forhold, hvilket igen taler for at RMIG gør ret i at benytte sig af traditionel budgettering. Man ser ikke nogen voldsomme ændringer eller ukendte faktorer virksomheden hurtig skal kunne reagere på.

I forbindelse med budgetteringen pr. marked og pr. varegruppe er det en udfordring for RMIG at indregne forskelle i produktionsomkostninger i de forskellige lande. Logistikomkostningerne opvejer dog forskellene i produktionsomkostningerne ved intercompany handel. Bag RMIG's budget ligger der selvfølgelig overvejelser omkring produkt – og kundemiks. Der eksisterer problemer med at de forskellige enheder vælger at lave en ordre selv, selvom det ville være billigere at få lavet den andet sted indenfor koncernen. Dette er især et problem i krisetider fordi de enkelte enheder frygter nedskæringer. En løsning til dette problem, kunne være at lave en allokeringsafdeling der allokere ordre og ser hvor det er billigst at producere den, hvilket virksomheden ligeledes har overvejet.

Figur 9: RMIG's budgetsystemer

Kilde: Egen tilvirkning baseret på interview – bilag 3

Som beskrevet i figur 9 budgetteres der i budgetsystemet Hyperion på markedsniveau og på produktgruppeniveau. I budgetsystemet Oracle registreres realiserede tal hvorefter budget og realiserede tal sammenlignes i Hyperion. RMIG styrer først og fremmest efter sales, dækningsbidrag, dækningsbidrag 2 og EBT. Det virksomheden vurderer mest ud fra er dækningsbidraget, fordi det giver dem en pejling af hvad de får for produktet efter at have trukket råmaterialet fra. Efter at man har regnet standardcost ud inkl. svind, kan virksomheden efterfølgende udregne helt præcist hvad de tjener på produkterne.

I RMIG's nuværende budgetmetode, kan virksomheden i princippet først se hvor meget de har tjent pr. produkt efter varerne er produceret og kapacitetsudnyttelsen gjort op. Værdien i at udarbejde realiserede kost, salg og dækningsbidrag består i at virksomheden har mulighed for at lave korrigerende handlinger i efterfølgende perioder. I princippet kan de ikke gøre så meget ved deres omkostninger, men på salgssiden kan man styre efter en mark-up. Det må antages være positivt at virksomheden får præcis information omkring hvad de har tjent på deres produkter efter disse er produceret. Det ville eventuelt være mere nyttigt at have fokus på value drivers som virksomheden ved er med til at øge indtjeningen. Det vil sige at man måske burde fokusere på et sæt nøgletal som udtrykker dette. Her kunne Beyond Budgeting være brugbart, idet metoden bliver brugt på at analysere faktorer som virksomheden ved er med til at skabe værdi på bundlinjen. Eksempelvis nøgletal på spildprocenter, kapacitetsudnyttelse, optimering af arbejdsgang, sygefravær m.m.

Budgetperiode

RMIG laver budgetter for et år ad gangen. Man har overvejet at indføre rullende budgetter. Efter første kvartal i 2010, laver virksomheden et estimat for resten af året, derudover laves der et estimat efter sommerperioden, og efterfølgende et sidste estimat for resten af året. Målet er at regne helårseffekten ud fra det estimat der er lavet fra start af. RMIG estimerer deres fremadrettede salg ved brug af historiske data og man kigger på hvordan ordreindgangen udvikler sig. Det svære ved at estimere det fremadrettede salg, er at pipeline er så kort, i nogle segmenter kun 1-1,5 mdr.

RMIG bruger budgettet som et planlægningsværktøj og salgssiden er af flere grunde ikke i fokus, idet det ikke er så vigtigt at salgsprognoser rammer præcist. Forklaringen på dette er at salget, i modsætning til omkostningerne, ikke er givet i budgetteringen. Salgsprognoser kan ændre på planlægningen, men ikke direkte på omkostningsniveauet på kort sigt. I stedet for at køre årlig processer kunne man måske godt se idéen i at køre rullende budgetter, for på den måde hele tiden at prøve at agere på forkant med markedsudviklingen. Spørgsmålet er dog om RMIG har brug for den relativt kortsigtede planlægning, idet der ikke er mulighed for at korrigere og tilpasse kapaciteten.

I krisetider bruges budgettet som et styringsværktøj til at vurdere, omstrukturere og i nogle tilfælde skære medarbejdere væk for at få ryddet op og dermed skåret organisationen til. På grund af krisen og de nuværende nedgangstider har virksomheden brug for at vurdere og kontrollere sine omkostninger og derved kan man argumentere for at traditionel budgettering umiddelbart virker som den bedste løsning, idet man her går ned og analyserer og måler på aktiviteter og kapaciteter i virksomheden. I Beyond Budgeting fokuserer virksomheden mere på den fremadrettede tilpasning i forhold til forbedring af de enkelte KPI'er. Virksomheden overvåger i mindre grad omkostningerne, forstået på den måde at man tillader visse stigninger i omkostningerne, så længe de forbedrer KPI'erne virksomheden styrer efter. Det vil sige at når virksomheden ikke har den samme information og analyser af omkostninger til rådighed, må det alt andet lige, være sværere for virksomheden at foretage nedskæringer. Beyond Budgeting fremhæver at virksomheden skal investere de rigtige steder for at generere en indtjening. Men hvis det er at virksomheden har problemer på investeringssiden og har begrænset likviditet og resurser er det svært at se at dette er en god løsning, idet man ofte ikke har midler nok til at iværksætte nye projekter, selvom disse på papiret har en positiv investeringscase. Omvendt gælder det om at have et værktøj hvor virksomheden kan

klarlægge hvor det er muligt at skære i organisationen, på steder der skaber mindst værdi til virksomheden. Traditionel budgettering har en strammere styring af omkostningerne end Beyond Budgeting, derfor er det umiddelbart et bedre budgetteringsredskab for RMIG. Ved traditionel budgettering vil ledelsen alt andet lige have fuld kontrol over hvor resurserne bliver brugt og til hvad de bliver brugt.

Budgetproces

Den største udfordring med RMIG's budgetproces, består i at koordinere de forskellige grupper når disse skal give et bud på det efterfølgende års budget. Indledningsvis udarbejdes der et groft overslag over hvordan enhederne tror at det efterfølgende budgetår kommer til at se ud. Dette sker allerede i juli måned. Når der sidenhen følges op på budgettet har grupperne har lov til at afvige fra de forventede tal, men der skal redegøres for evt. afvigelser. Det kan være svært at få enhederne til at levere tal til tiden og lave korrekt specificerede budgetter. En anden udfordring er også at mange medarbejdere synes at budgetprocessen er langtrækkende og besværlig, derfor prøver RMIG at holde budgettet så simpelt som muligt. RMIG's budgetproces varer ca. to mdr. og kører samtidig med alt det andet arbejde (se bilag 3).

RMIG's intention om at arbejde med et så simpelt budgetsystem som muligt, ligger sig tæt op af Per Nikolaj Bukhs anbefalinger vedrørende opbygning af en virksomheds budgetmodel. Formålet er at designe et budgetsystem, som medarbejderne forstår og der kan anvendes konkret i virksomheden som styringsredskab. Alligevel synes medarbejderne i RMIG at budgetprocessen er besværlig og tidskrævende. Hvis man ser på alternativet i Beyond Budgeting involverer denne metode medarbejderne mere direkte i forhold til traditionel budgettering. Medarbejderne er her med til at skabe rammerne, midlerne og målene der skal føre til tilfredsstillende resultater. Derved er Beyond Budgeting bedre til at udnytte medarbejderes viden og engagement. På denne måde bliver budgetprocessen noget dybere for medarbejderne, end kun indholdene rapportering af tal til budgetansvarlige. I stedet for de forhandlinger der ofte opstår i traditionel budgettering, opstår der er i Beyond Budgeting andre typer af forhandlinger vedrørende valg, mål og definitioner af KPI'er. Dette er noget der ikke bliver diskuteret særlig meget i Beyond Budgeting litteraturen, men må antages være en naturlig del af processen, idet opstilling og definitioner decentraliseres. Selvom Beyond Budgeting lægger op til det, vurderer vi ikke at de tidskrævende budgetforhandlinger som

traditionel budgettering kritiseres for, kan elimineres. Der forhandles blot om nogle forskellige områder i de to forskellige metoder.

Budgetteringens udfordringer

Når RMIG lægger ansvaret for opstilling af budgetmålene ud til enhederne opstår risikoen for sandbagging.²² Det at enhederne relativt frit kan sætte deres budgetter gør at risikoen for sandbagging opstår, hvilket er et væsentligt kritikpunkt der oftest fremhæves ved det traditionelle budget. Omvendt kan man argumentere at denne mulighed også eksisterer i Beyond Budgeting, især hvis man måler enhedernes performance relativt til enhedens historik. Dette skal forstås på den måde at virksomheden i en måned kan lave relativt dårlige KPI-tal, for omvendt at kunne forbedre sin relative performance markant i fremadrettede perioder. Måler man over længere perioder vil sådanne forskelle udlignes, dette er dog ens for begge metoder, hvilket også er argumentet Lene Hall fremfører i forbindelse med at enhederne selv sætter deres budgetter.

RMIG's udfordring med at få leveret budget-tallene til tiden vil formentlig også eksistere i Beyond Budgeting, idet der løbende skal rapporteres tal og KPI'er til det centrale informationssystem. Skulle tallene og KPI'erne blive væsentlig forsinkede, mister virksomheden en del af værdien, idet man ikke kan korrigere i tide, hvis der skulle være behov for det. Hele grundidéen med Beyond Budgeting er netop at man hurtigt og dynamisk kan lede virksomheden på rette spor, i forhold til de ændringer der kunne opstå i en nær fremtid. En yderligere udfordring er at definere KPI'erne ens, således at disse kan sammenlignes og fungere som et troværdigt grundlag. Hele grundidéen om at definere og sammenligne tallene virker umiddelbart som en fin løsning i teorien, men forekommer, alt andet lige, svært at anvende i praksis.

Performance

Som tidligere nævnt er bonus på baggrund af benchmarking af f.eks. konkurrenter en del af Beyond Budgeting principperne. Performes der bedre end eksempelvis konkurrenter vil

²² Sandbagging opstår når der bevidst flyttes omkostninger fra en budgetperiode til en anden for på den måde at henholdsvis forbedre resultatet i en periode, på bekostning af resultatet for en anden periode.

enheder i princippet kunne tildeles bonus, også selvom der ikke leveres positive regnskabsmæssige resultater. I øjeblikket har RMIG efter eget udsagn (se bilag 3) ikke råd til at udbetale bonus, fordi der køres med underskud, også selvom medarbejdere faktisk performer bedre end selve markedet. Der er andre faktorer der spiller en større rolle. Ifølge Lene Hall, har medarbejdere en anden form for tilknytning til virksomheden, idet faktorer som jobmarkedet også spiller ind. Under opgangstider er der stor rift om medarbejdere og der vil derfor være større fokus på medarbejderfastholdelse. I nedgangstider hvor arbejdsløsheden typisk stiger og hvor virksomheder holder igen med ansættelser vender balancen, og virksomhederne står derfor bedre i forhold til at fastholde medarbejderne. RMIG's fokus er at hele koncernen tjener penge. Ifølge Lene Hall er nøglen til en forbedret indtjening baseret på bonussystemer, men andre faktorer. Derudover mener Lene Hall, at alle bonusordninger på en eller anden måde er uretfærdige, men det er nødvendigt at have incitamenter i forhold til det man vil have at medarbejderne skal fokusere på. Den faste løn skal være korrekt fastsat, og bonussen skal fungere som en ekstra gulerod for når medarbejderne topscorer og dermed som et incitament dertil. Således arbejder RMIG med et bonussystem hvor der først udløses bonus når der leveres topresultater og virksomheden leverer positive bundlinjeresultater. En af udfordringerne i forhold til RMIG's bonussystem er forventningsafstemning mellem medarbejdere og ledelse. Her er udfordringen at virksomheden klart skal formulere hvad kriterierne for bonusudbetaling skal bestå af. Selvom bonus ikke er den primære faktor til en forbedret performance pointerer Lene Hall at bonus er vigtigt og at man burde have råd til det, men at det er muligt at kompensere på andre måder, såsom fridage. Som et signal til organisationen har ledelsen i RMIG pga. den nuværende svære situation for virksomheden valgt at afstå fra sin bonus (se bilag 3).²³

Skulle RMIG følge Beyond Budgeting tankegangen, ville medarbejderne sandsynligvis have mulighed for at opnå bonus, selvom virksomheden performer dårligt ud fra et afkastmæssigt synspunkt, men godt i forhold til markedet og konkurrenterne. Rationalet er jo selvfølgelig at når virksomheden klarer sig relativt bedre end konkurrenterne, kommer de også ud af krisen bedre stillet og dette bør udnyttes ved at medarbejderne påvirkes til at arbejde for dette ved hjælp af muligheden for at opnå bonus. Problemet er at det kan være svært at definere hvad

²³ Performanceaflønnningen for ledelsesfunktionen styres af direktøren, for øvrige medarbejdere styres den af ledelsen. I RMIG får ledere ofte 20% af fast løn og de øvrige medarbejdere får 10% af deres faste løn (se bilag 3). Der er mange måder at gøre det på, men i bund og grund er det direktøren der tager den endelige beslutning omkring dette.

der er god performance i en krisetid, også selvom om virksomheden relativt set klarer sig bedre end konkurrenterne på regnskabsmæssige tal. For mange virksomheder bliver likviditet en vigtig faktor. For RMIG er det f.eks. vigtigt at holde sig uafhængig af bankerne, derfor er der stor fokus på at forbedre arbejdskapitalen. Dette fokus er ikke nødvendigvis positivt i forhold til at øge markedsandele eller forbedre marginer, men nødvendig for at overleve eller forblive uafhængige. Derfor er det vigtigt at man anvender en økonomistyringsmæssig metode som sætter fokus på virksomhedens umiddelbare behov. Succeskriteriet hos RMIG består altså ikke direkte i at performe relativt bedre end konkurrenterne, men i stedet at begrænse tab og være uafhængige af banker. For på den måde bibeholde styrken til at konkurrere. Det er derfor svært at se at Beyond Budgeting skulle kunne løse virksomhedens strategiske og økonomistyringsmæssige behov bedre, end ved hjælp af traditionel budgettering. Derudover mener virksomheden at man i nuværende situation ikke har råd til at udbetale bonus. Evt. bonusudbetalinger vil derudover være svært at forsvare i forhold til ejerne (fonden) som ligeledes påvirkes af den nuværende finanskrisen, og højest sandsynlig må erkende at afkastet dette år er begrænset eller negativt. Som Lene Hall nævner bør man se på hvordan medarbejdere og virksomhedens magtbalance er, forstået på den måde at man i krisetider hvor der ofte er lidt større arbejdsløshed eksisterer et større grundlag for medarbejderne bliver i virksomheden, selvom der ikke bliver udbetalt nogen bonusser. Der eksisterer således en større forståelse og accept af at lønniveauet er under pres. Selvom medarbejderne kan se at de performer relativt bedre end konkurrenterne, men regnskabsmæssigt dårligt, vurderer vi at virksomheden kan undgå at øge deres omkostninger ved at fastfryse deres generelle lønudgifter. Skulle man anvende et bonussystem som bygger på niveauer kan medarbejderne i princippet være ligeglade med, i hvilket niveau deres KPI'er ligger, bare de stiger. Derfor mener vi ikke at Beyond Budgeting nødvendigvis er svaret i forhold til at takle de økonomistyringsmæssige udfordringer i en krisetid. Fokus bør ligge på overvågning og kontrol af omkostninger som traditionel budgettering er et udmærket redskab til at håndtere.

Budgetforhandlinger

En eksisterende problematik i RMIG's budgetproces, er budgetforhandlinger som opstår blandt de involverede parter, koncernledelsen og enhederne. Som nævnt tidligere, decentraliseres ansvar til alle lag i virksomheden, dette medfører at disse selv står til ansvar

for deres egne budgetter. Enhederne indrapporterer deres budgetter, hvorefter koncernledelsen gennemgår disse med hver ansvarlig for de forskellige lande. Derefter vurderes kvaliteten af budgettallene, dvs. man ser på om tallene ser rigtige ud, og om tallene er sat realistisk og aggressivt nok. Budgetprocessen sker altså bottom-up. For RMIG er det vigtig at have dokumentationen på plads, når der skal følges op og diskuteres budgettal. Denne proces har fungeret godt og resulteret i meget mere realistiske budgetter end førhen, hvor ledelsen i højere grad prægede budgettallene. Det kan være svært for den koncernledelsen at rykke ved budgetterne, hvis enhederne argumenterer godt for deres tal. Derudover kan det være svært at gennemskue om enhedernes argumenter holder stik, men som følge af RMIG's ledelsesmodel, stoler man som oftest på enhedernes budgetter, fordi man vil skabe en følelse af ejerskab. Derudover går det ud over enhederne selv, hvis budgetterne ikke holder stik, og sker det år efter år vil enhederne have svært ved at argumentere for at ansvaret ligger andre steder end hos dem selv. Ledelsen bruges altså som en slags sparringspartner som går ind og stiller spørgsmål og analyserer for at skabe anvendelige realistiske budgettal. Lene Hall fortæller at der har været tilfælde i virksomheden, før krisen, hvor ledelsen gik ind og rettede ved enhedernes budgetter, fordi de selv ikke så krisen komme. Dvs. at koncernledelsen her gik ind og strammede budgetterne idet de i modsætning til enhederne ikke så krisen komme. Det var en fejltagelse, da det i dette tilfælde, faktisk var enhederne der forudså krisen først. Enhederne er tættere på markedet og disse har derfor oftest den bedste føling med hvilken vej det går.

Det at man i RMIG anvender traditionel budgettering med et bottom-up princip, gør at man får mulighed for at kunne opdage krisetegn forude. Dette underbygger at traditionel budgettering ikke nødvendigvis er dårligt som værktøj til at forudse fremtiden. Det handler derfor om måden man bruger traditionel budgettering på, der skaber kriteriet for succes. Ved hjælp af traditionel budgettering kan man stadig opnå en slags selvstændighed ude i enhederne på trods af en stram kontrol og styring fra toppen. I dette tilfælde, handler det måske derfor ikke så meget om hvilken budgetmetode man bruger, men mere om virksomhedens kultur og kommunikationsplatform for at få organisationen til at fungere på tværs og i forhold til ledelsen og markedet. Det handler altså om at udvikle en økonomistyringsmodel som understøtter ledelsens ideer og tanker og virksomhedens behov. Hvis enhederne kontinuerligt ikke lever op til deres egne fastsatte budgetter, er det i højere grad dem selv der har ansvaret, idet disse selv har relativt stor indflydelse på budgettet. Er budgetterne altid skæve svækkes enhedernes troværdighed ved at sætte for lave tal. Det at lade enhederne være i front i budgetprocessen giver en ledelsesmæssig udfordring. Denne

slipper man lidt for i Beyond Budgeting, det man har et lidt mere objektivt system der ikke omhandler hvor tallene ligger, det skal bare være det bedst mulige resultat ud fra de givne forhold samt relative forbedringer.

Opfølgning og kontrol

Et interessant spørgsmål er hvordan en virksomhed som RMIG kan kontrollere budgetterne, når grupperne har så meget ansvar for sine egne budgetter. Måske er det ikke så meget selve budgettallene der betyder så meget, men mere den commitment følelse man skaber ved at bruge en budgetmetode som RMIG's. Man kan argumentere for at bottom-up princippet skaber et sammenhold i virksomheden, en fælles ejerskabsfilosofi. Rent praktisk bliver der anvendt en del resurser på at følge op og evaluere på budgetterne, som enhederne står til ansvar for. Enhederne kan ikke snyde sig til noget, når opfølgningen er konsekvent og ordentlig. Lene Hall udtaler at: *"Selvfølgelig er det et meget tidskrævende stykke arbejde, men til gengæld går der mindre tid med budgetforhandlingerne, der ellers kan være en ressourcekrævende del af budgetprocessen i mange virksomheder, der benytter sig af traditionel budgettering"* (se bilag 3). Enten kan virksomheden vælge at lægge vægt på forhandlingerne, hvor man virkelig går til bunds med alle tal og delbudgetter eller også kan man, som i dette tilfælde, lægge vægt på opfølgning og kontrol.

Benchmarking

At uddelegere ansvar til enhederne og videre ud til de enkelte budgetansvarlige i virksomheden, ligner meget Beyond Budgetings filosofi omkring en decentraliseret organisation. En stor forskel er dog at i en Beyond Budgeting-styret virksomhed bliver enhederne benchmarket op mod hinanden og målt efter KPI'er. I RMIG har de ikke mål for KPI'er. Virksomheden har forsøgt at anvende benchmarking, men det var svært at lykkes med, idet der eksisterer meget internt salg i organisationen og fælles omkostninger som skal fordeles. Dette kan give problemer, således at der ikke er det samme udgangspunkt og dermed grundlag som afdelingerne bedømmes efter. RMIG vælger at kigge på udviklingen i tallene, i stedet for selve tallene.

Denne problemstilling er nok ikke unik for RMIG, hvilket underbygger at det i praksis er mere kompliceret end som så og foretage direkte benchmarking og performanceevaluering af

en koncerns enheder. Igen skal det pointeres at det er afgørende at der er de samme definitioner, vurderinger og opfattelse af tallene for at disse benchmarks succesfuldt kan gøres gældende blandt medarbejderne. Så snart der opstår det mindste tvivl, vil benchmarking miste sin værdi og blive mere kompliceret. Baggrunden for dette er at tvivlerne vil fokusere mere på hvordan tallene er skabt og hvad de består af end det der rent faktisk er meningen, at der skal styres efter tallene.

Nuværende fokus

Fokus for RMIG lige nu er at generere likvider, så de slipper være afhængige af banker. Deres arbejdskapital ligger normalt på kr. 14-15 mio., hvilket er nedbragt til kr. 6-7 mio. Lagre har RMIG reduceret kraftigt, så fokus er lige nu på at arbejdskapitalen ikke stiger, nu hvor de forventer vækst. Strategiplanerne skifter hele tiden. Ser man dette i relation til Beyond Budgeting har man ved hjælp af denne metode mulighed for hurtigt at skifte fokus ved f.eks. at udskifte KPI'erne således at medarbejderne ved hvad de skal fokusere på. F.eks. kan man i Beyond Budgeting straks opstille KPI'er der udtrykker performance i forhold likviditetsstyringen. Dette må antages at være sværere ved traditionel budgettering, idet man allerede fra årets start i princippet har lagt sig fast på nogle mål, som man følger op på løbende. Derfor skal disse mål revurderes, før man ændrer i budgettet. Dette kan være mere begrænsende og ressourcekrævende ved nye strategier, end hvis virksomheden benyttede sig af Beyond Budgeting. Til gengæld er traditionel budgettering en mere sikker budgetmodel for at opnå de fastsatte mål, idet man i princippet kan planlægge sig ud af problemet ved at igangsætte initiativer og mål i budgettet som afspejler det man vil opnå, eksempelvis lav arbejdskapital. På den måde kan man begrænse virksomhedens omkostninger gennem planlægning og tilrettelæggelse.

Lene Hall, støtter de grundlæggende principper i det traditionelle budget hvor man kan forholde sig til opsatte mål. Hvis budgettet skulle være rullende, skulle det være for at måle op mod sidste års budget. Udover at bruge budgettet til planlægning anvendes budgettet ligeledes til at styre kapitalstrukturen hvilket kan synes svært i Beyond Budgeting. RMIG's budgetmodel bygger på sund fornuft og designes efter ledelsesfilosofien og de økonomistyringsmæssige behov (se bilag 3). Virksomheden forsøger at benchmarke op mod deres konkurrenter, men det kan være svært, idet disse ofte har en anden struktur end den de

selv har. Det giver derfor ikke rigtig nogen mening for RMIG at benchmarke, i det de ikke har fuld information. Dette underbygger kritikken af problemerne ved Benchmarking beskrevet ovenfor, især mellem virksomheder og markedet generelt.

Som udgangspunkt vurderer vi at der ikke er behov for at implementere en ny budgetmetode som Beyond Budgeting. Dette hænger sammen med at de fleste virksomheder designer deres egen budgetmetode ud fra traditionel budgettering og derudover forbedrer de punkter som de synes ville dække deres behov på en bedre måde. Dermed kan man kunne diskutere, baggrundene for at en virksomhed skal benytte sig af en helt ny metode, når det ”eneste” der kræves er en forbedring af den gamle. Måske er dette en af grundene til at Beyond Budgeting faktisk ikke er særlig udbredt endnu. Virksomheder vil ikke investere i de store ændringer og resurser det kræver, når de blot har brug for at ændre ved nogle elementer i deres nuværende budgetteringsmetode.

I relation til dette er det værd at nævne at RMIG fokuserer på at bruge budgettet aktivt, med hensyn til føling og performancemåling i forretningen. Budgettet skal ikke være et værktøj medarbejdere ikke kan lide, derfor bruges der meget tid på budgetopfølgningen. En af måderne hvorpå RMIG forsøger at involvere medarbejderne er ved kontinuerligt at ændre på personlige mål for at budgetterne skal give bedst mulig mening for medarbejderne og virksomheden. Medarbejderne skal nødt til lave noget, der ikke giver nogen mening på lang sigt. Det handler derfor om at motivere dem til at fokusere på de rigtige ting i forhold til virksomhedens strategi. Nogle bliver motiveret af lønnen, nogle bliver af udfordringer, så derfor gælder det om at finde ud af hvad der motiverer hver enkelt medarbejder. Lene Hall pointerer at evnen til at samarbejde er utrolig vigtig for at det skal fungere. I forhold til at løse denne opgave er traditionel budgettering måske lidt svær i forhold til at motivere medarbejdere til at samarbejde mod et fælles mål. Men man kan stille spørgsmålstejn ved om det egentlig er det traditionelle budgets opgave eller om der er andre værktøjer der skal bidrage til dette. I traditionel budgettering bliver enheder og til dels også budgetansvarlig holdt op på nogle mål der muligvis kan skabe en form for konflikt, da hver medarbejder gerne vil forsvare deres egne mål, der måske i sin natur kan skade nogle andre enheder. I Beyond Budgeting bliver performance vurderet på baggrund af en for alle/alle for en, hvilket umiddelbart kan virke som et bedre værktøj til at fremme samarbejde i organisationen. Der hvor traditionel budgettering har sin styrke er som et værktøj hvor man kan definere og konstatere kriterierne for succes og det modsatte, idet man i denne metode har nogle klare tal for hvad der udtrykker dette. Dvs. at det er relativt let at synliggøre præstationer i

organisationen når man opstiller mål og evaluerer resultater. I Beyond Budgeting kan man på sin vis ligeledes opnå dette, det bliver bare lidt mere svævende, idet man på samme måde ikke opsætter faste mål som man kan forholde sig til. I traditionel budgettering har medarbejdere nogle klare succeskriterier de kan forholde sig til, hvor det i Beyond Budgeting er lidt mere løst defineret hvad der egentlig er succes.

Opsummering

I forhold til RMIG's budgetteringsmetode vurderer vi at Beyond Budgeting i ringe grad kan erstatte den nuværende traditionelle budgetteringsmetode. RMIG stryngsmæssige behov består primært i at kunne planlægge og styre henholdsvæs produktionen og omkostningerne. Dette gøres bedst ved hjælp af traditionel budgettering. I forhold til at optimere enhedernes performance vurderer vi at benchmarking er uholdbart i forhold til at påvirke denne udfordring. Der hvor Beyond Budgeting kunne bidrage til budgetprocessen, er i forbindelse med at få medarbejdere til at arbejde sammen på tværs af organisationen. Dette er dog ikke grundlag nok til at skifte fra traditionel budgettering til Beyond Budgeting. RMIG's budgetproces afspejler betydningen af at tilpasse budgetmetoden til de økonomistyringsmæssige behov virksomheden har og der understøtter økonomistyringen på kort og på lang sigt, samt understøtter virksomhedens forretningsmodel.

Case – Svenska Handelsbanken

Svenska Handelsbanken er en af de virksomheder der succesfyldt implementeret Beyond Budgeting. Vi synes derfor det var oplagt at have med som en mindre case, at sætte op imod budgetteringsteorien, samt RMIG-casen. Vores kontakt Sven Grevelius, arbejdede på tidspunktet for implementeringen som CFO i Svenska Handelsbanken og har derfor oplevet de forandringer der skete i organisationen og har selv været med til at implementere dem. I følgende afsnit bliver dette beskrevet og diskuteret nærmere. Afsnittet skal ses som et supplement til forudgående analyse.

Historie

Svenska Handelsbanken er en af de virksomheder der succesfuldt har implementeret Beyond Budgeting. Banken havde siden 1960'erne vist utilfredsstillende resultater. I den forbindelse havde banken ligeledes haft problemer med kredittilsynet. Jan Wallander blev CEO og fik mandat af bestyrelsen til at ændre styringen af banken. Før dette, havde Wallander været CEO for en mindre regional bank - Sundsvallbanken og arbejdet for et forskningsinstitut tilknyttet erhvervslivet. Han havde en meget klar vision, som tog udgangspunkt i en decentralisering af organisationen i Svenska Handelsbanken. Det vil sige at væsentligt mindske antallet personer på hovedkontoret og regionale kontor, samt uddelegere flere beslutninger til de kontorer der var tæt på kunderne, selve bankkontorerne. Ifølge Sven Grevelius, skete der en række forandringer der ledte til en revolution i bankens måde at arbejde på. Alle forandringer hang sammen og var afhængige af hinanden. Helt konkret startede Jan Wallander en kontinuerlig kommunikation med alle chefer i banken, gennem et månedsbrev. Han udarbejdede et sæt med mål og midler til hvordan disse skulle opnås (Objectives and how to reach them). I det beskrev han meget pædagogisk og klart målene for organisationen. Det bestod, blandt andet i at man skulle opnå en højere ROE (Return On Equity) end konkurrenternes gennemsnit. Dette skulle ske gennem decentralisering, der er essensen for Beyond Budgeting, samt effektivitet. En ny "management model" blev skabt, simpelt men vel overvejet og forankret i organisationen. Man kunne følge virksomhedens udvikling på alle profitcenterniveauer og hele tiden benchmarke profitcentrene op mod hinanden. Der var et antal KPI'er der konstant blev udviklet og analyseret. Ifølge Sven Grevelius, blev der skabt en sund konkurrence mellem forskellige profitcentre på forskellige niveauer i virksomheden (se Bilag 5).

Struktur

Svenska Handelsbanken er en stor bank med mange enheder lokaliseret i samme land med den samme base og i princippet det samme kundemiks fordelt udover hele landet. På baggrund af disse faktorer giver det netop derfor mening at benytte sig af Beyond Budgeting som budgetteringsværktøj i Svenska Handelsbanken. Her har man faktisk mulighed og baggrund for at kunne sammenligne enhederne på tværs af organisationen. Derudover er der

en ensartethed i de produkter de udbyder til kunderne og derfor relativt nemme at måle ud fra bankens fastsatte regler. Netop i en bank har man mulighed for at enhederne kan agere autonomt, idet at enhederne i princippet ikke behøver koordinere særligt meget med hinanden. De er mere eller mindre selvforsynende i alt, der hvor de er lokaliseret. I Svenska Handelsbankens tilfælde er der mange forhold som muliggør Beyond Budgeting principperne, i modsætning til RMIG hvor deres væsentlige faktor er koordinering og planlægning på tværs af organisationen. Foruden virksomhedstypen tilsiger det forhold at den finansielle sektor og servicevirksomheder generelt har en helt anden it-struktur der muliggør og understøtter alternative økonomistyringsmodeller som f.eks. Beyond Budgeting. Derudover skabes konkurrencen uden at der opstår konflikter, idet man geografisk kan opdele ens kunder relativt præcist. Der kan dog være enkelte tilfælde at storskunder strækker sig over flere regioner. Dette kræver blot at der eksisterer en politik hvordan disse skal håndteres og betjenes. Udover dette kan man argumentere for at man i en bank har en større andel af medarbejdere der kan forholde sig til og relatere sig til brugen af KPI'er, end i en produktionsvirksomhed. Dvs. at der eksisterer en anden form for kultur hvorpå virksomheden kan bygge en decentral organisation, hvor medarbejdere agerer relativt uafhængigt. Ser man på RMIG kan man stille spørgsmålstejn ved hvor mange af virksomhedens produktionsmedarbejdere der sætter sig ind i hvordan virksomheden har tænkt sig at budgettere og styre virksomheden ud fra en strategisk tankegang. Derudover kan man sige at det netop er i banksektoren, hvor det er frontline der har viden om kunderne, hvilket er en essentiel faktor i forhold til at kunne risikovurdere samt prisfastsætte produkterne i forhold til kunderne. I forhold til dette har det den fordel at front-line har dialogen med kunderne og kan afdække deres behov direkte og specifikt og dermed hele tiden sørge for at kunderne bliver serviceret optimalt og bliver fodret med virksomhedens ydelser og produkter. Afslutningsvis er performanceaflønnning og i det hele taget benchmarking mere kendt og almindelig anvendt i bank sektoren.

Decentralisering

Efter et at have testet Beyond Budgeting metoden i specifikke dele af landet, valgte man at indføre dette over hele landet, med decentralisering som ledemotiv. Under CEO, blev der skabt otte regionalbanker, hver bestående af 40-80 bankkontorer. Derudover var der små stabsenheder for kreditter, økonomi, personale, IT m.m. på selve hovedkontoret, samt nogle

større forretningsdrivende enheder der beskæftigede sig med internationale handler, aktierelaterede forretninger samt køb og salg af virksomheder.

I Svenska Handelsbanken er der mulighed for at dele virksomheden op i enheder, der kan sammenlignes og decentraliseres. Dvs. at det giver mening at designe en organisation, hvor man skaber konkurrence og skaber enheder der kan måles op ad hinanden. De enheder der ikke giver mening at sammenligne samler virksomheden i en større enhed. Det der må være den store udfordring med at implementere Beyond Budgeting, må alt andet lige, være at skabe den nye kultur og sørge for at få folk med på idéen. Dette er hele essensen af Beyond Budgeting og kræves for at metoden skal have success. Der er tale om en helt anden ledelsesfilosofi der skal til for at skabe en decentraliseret organisation. En problemstilling kan være at mange ledere i en Beyond Budgeting styret virksomhed føler at de mister en del af deres kontrol og indflydelse og derfor har svært ved at vænne sig ved den tanke. Det kan også være en grund til at Beyond Budgeting ikke er blevet så udbredt endnu.

På samme tidspunkt som Beyond Budgeting blev implementeret i Svenska Handelsbanken, blev gevinstandelssystemet Oktogonen skabt. Oktogonen er en fond som blev oprettet i banken, hvor medarbejderne gennem årene opsparede en bonus baseret på bankens samlede resultater. Det gav alle ansatte en ligeså stor andel af Svenska Handelsbankens årlige gevinst, såfremt at vilkårene for afsætning til fonden Oktogonen var opfyldt. Målet var og er at opnå en ROE, der er højere end gennemsnittet for konkurrenterne. Siden Oktogonen blev implementeret er kravene blevet opfyldt alle år, foruden tre. Fonden investerer, blandt andet, i bankens aktier og de ansatte får ikke sin andel udbetal, før et par år før deres pension. På den måde, skaber det et langsigtet engagement for banken (se bilag 5). I forbindelse med alle disse ovennævnte forandringer, droppede Svenska Handelsbanken budgettet som et værktøj til at styre og kontrollere virksomheden. Jan Wallander indførte andre metoder, eksempelvis, målstyring, hurtig opfølgning af resultat, samt tilgængelighed for en stor del af organisationen til relevante tal og gevinstandelssystem. Der blev indført en stærk to vejs kommunikation i virksomheden.

Den største udfordring i forhold til implementeringen af Beyond Budgeting var og er stadigvæk, decentraliseringen. Dvs. at lade beslutningerne blive taget i alle niveauer af organisationen, uden at ledelsen blandede sig uden grund. Disse udfordringer har fyldt mest, selvom det overordnet er et vellykket projekt, helt frem til 2009.

I forhold til Beyond Budgeting har Svenska Handelsbanken som beskrevet også muligheden for at benchmarke sig op i mod sine konkurrenter f.eks. i dette tilfælde, med hensyn til ROE. En anden faktor som kan sikre at benchmarking bliver nemmere at muliggøre er de relativt strenge reguleringer der er med hensyn til banker, i sammenligning med f.eks. produktionsvirksomheder.

Beyond Budgeting metoden har tilsyneladende bevist at den virker som et godt redskab, i dette tilfælde, til at kommunikere strategi ud i virksomheden, hvilket især er vigtigt når medarbejderne skal agere selvstændigt uden ledelsens indblanding. Budgetmetoden her understøtter det der er en væsentlig faktor for sådan en type af virksomhed, nemlig at kunne agere og at kunne måle hurtig og præcist hvor den befinder sig og er på vej hen. Dette giver netop mening idet man i banken har mulighed for at reagere efter markedsudviklingen. Samme mulighed er svær at opnå i en produktionsvirksomhed, der er meget mere statisk.

Implementering

En forudsætning for at Beyond Budgeting kan fungere er at standarderne for eksempelvis KPI'er skal være pålideligt, forståeligt og accepteret af alle brugere i organisationen. Informationssystemet skal være hurtigt og hele tiden up to date, så at afvigelser hurtig opdages, ikke fra budgetter, men i forhold til det forudgående periode eller i forhold til udviklingen i andre sammenlignelige enheder. Alle profitcentre skal måles efter den samme metode, i forhold til de kapitalbehov og omkostninger de genererer. Beslutninger omkring fælles anvendelse og/eller investeringer i f.eks. uddannelse og IT, fremkommer i fælles organer efter en grundig analyse. Det vil sige her anvender Svenska Handelsbanken den centrale styring til at tage beslutninger der gavner på tværs af virksomheden og som kræves for at opretholde og vedligeholde kvaliteten af bankens arbejde. Dette tilsikrer ligeledes at standarder og viden og kompetencer ensrettes indenfor virksomheden, således at det er muligt at anvende et Beyond Budgeting metoden. Netop det at standarderne samt viden målrettes er et vigtigt udgangspunkt for at Beyond Budgeting som budgetteringsmetode overhoved kan fungere og skabe værdi for virksomheden. Man danner dermed det samme udgangspunkt for alle medarbejdere.

Åbenhed og ligefremhed i kommunikationen er vigtigt i forhold til de fælles mål. Medarbejdere er nødsaget til at forstå og acceptere forretningskulturen. Derfor er intern

rekruttering til højere stillinger en regel, dog med undtagelser. Der bliver lagt meget vægt og tid på uddannelse i bankens managementsystem samt på funktionen af KPI'erne. Idéen er at uddanne de medarbejdere man har i at håndtere Beyond Budgeting tankegangen.

Ved at rekruttere internt får virksomheden medarbejdere der kender organisationen og ledelsesprincipperne, hvilket kan være fremmende for at udefrakommende. Medarbejderne opnår viden i virksomheden der hele tiden bliver forbedret, igennem læring og uddannelse i virksomheden. Ved at have et åbent og decentraliseret system lægges der op til at man har medarbejdere der har stærke egenskaber i forhold til beslutningstagning, samt iværksættelse af projekter. Der argumenteres for at medarbejdere i Beyond Budgeting, alt andet lige, er mere åbne for forandringer og der skal kunne fungere i et dynamisk miljø.

Virksomhedskultur

Ifølge Sven Grevelius kan alle typer af virksomheder være velfungerende uden budgetter i deres konventionelle form (se bilag 5). Dermed ikke sagt at alle virksomheder kræver tydelige og operationelle mål. Målene kan dog både være relative og dynamiske. Svenska Handelsbankens måde at arbejde på kræver en kontinuerlig opfølgning på alle eventuelle forandringer, både internt og eksternt, fra alle niveauer i organisationen. Den falske tryghed som det traditionelle budget kan skabe, eksisterer ikke i Beyond Budgeting ifølge Sven Grevelius.

Som udgangspunkt vurderer vi at, i modsætning til Sven Grevelius, at Beyond Budgeting kan fungere for alle typer af virksomheder. Som beskrevet ovenfor har forskellige typer af virksomheder forskellige økonomistyringsmæssige behov der skal dækkes. Det vil sige at i en virksomhed som befinder sig i et ultradynamisk miljø har brug for at kunne reagere hurtig og effektivt, hvorimod andre typer som f.eks. RMIG har et større behov for at kunne foretage planlægning og omkostningsminimere.

I forhold til kreditvurdering ved låntagning i banker, spiller budgettet ofte en vigtig rolle. Det er dog en lille del af hele det samlede beslutningsgrundlag for kreditvurderingen (se bilag 5). En bank har mange andre parametre for at bedømme kreditværdigheden hos en virksomhed f.eks. historik, troværdighed, samtaler med ledelsen om scenarieberegninger og nøgletal, samt soliditet/lividitet. Der er altid en risiko ved at dårligt stillede virksomheder laver urealistiske

budgetter. Det er vigtig at pointere at selvom der ikke eksisterer budgetter, betyder det ikke at man ikke kan diskutere og prognosticere fremtiden. Ifølge Sven Grevelius eksisterer der muligheden for at ”tale” sig frem til en løsning i forhold til kreditvurdering. Problemet er blot at i virksomheder med knap likviditet og lav indtjeningsmargin alt andet lige vil være sværere at rejse finansiering i forhold til en stor velpolstret serviceorganisation. På den måde eksisterer der en forskel og her i forhold til hvilken type virksomhed der er tale om. Derfor er dette også et eksempel på at Beyond Budgeting ikke ville fungere ligeså godt for alle typer af virksomheder.

I Beyond Budgeting er der som bekendt ikke noget budget som bestyrelsen kan godkende. Ifølge Sven Grevelius burde dog bestyrelsens opgaver ligge i nogle mere vægtende spørgsmål end budgettet, fordi budgettet nogle gange er nået at blive uaktuelt, når det endelig er kommet til bestyrelsen for godkendelse. Derimod bør bestyrelsen og ledelsen selvfølgelig diskutere planer, udsigter, kritiske variabler etc. Da Jan Wallander i Svenska Handelsbanken kom med forslaget om at droppe budgetterne, var bestyrelsen meget skeptiske over for dette, de accepterede det dog og har aldrig foreslået at vende tilbage til det siden da.

Opsummering

I Svenska Handelsbanken er Beyond Budgeting blevet implementeret succesfuldt. Baggrunden for dette er bl.a. at man har lykkedes med at skabe en virksomhedskultur, der underbygger Beyond Budgeting principperne. Samtidig er det i denne type af virksomhed muligt at foretage benchmarking og fremme performance gennem transparente informationssystemer. Decentralisering er det mest essentielle i Beyond Budgeting, men er stadig den største udfordring for Svenska Handelsbanken, idet alle lag i virksomheden skal involveres og få ”nye” roller at leve op til. Det faktum at organisationen er afhængig af at kunne tilpasse sig konstant ændrede markedsforhold og reagere på hurtige skift i markedet, gør at Beyond Budgeting her er et brugbart værktøj.

Konklusion

Som diskuteret i kandidatafhandlingen, afhænger valget af budgetmetode af en række forskellige faktorer så som: virksomhedstype, industri, økonomistyringsbehov og ledelseskompetencer. Med udgangspunkt i dette kan vi konkludere at der ikke er én budgetmetode der er rigtig for alle virksomheder. Derudover er det svært at påvise at Beyond Budgeting metoden skulle være et bedre værktøj end traditionel budgettering, idet der kun er få virksomheder der reelt har implementeret budgetmetoden. Yderligere er Beyond Budgeting relativt udokumenteret i litteraturen.

Det konkluderes at budgettes grundlæggende formål og funktioner består i at styre, kontrollere og planlægge i forhold til strategien i virksomheden. Eventuelle problemer i virksomheders budgetproces relaterer sig i højere grad til designet af økonomistyringen end budgetmetoden i sig selv. Derfor konkluderer vi også at traditionel budgettering eller Beyond Budgeting sjældent er den optimale løsning i sin rene form. Økonomistyringens design skal være simpel og struktureres ud fra den viden virksomheden har om sin forretning. Det er vigtigt at virksomheden og de budgetinvolverede kender og forstår budgettet og de dertil hørende kriterier. For at forbedre en budgetproces er løsningen ikke at skifte budgetmetoden ud, men snarere at til og fravælge i de allerede eksisterende værktøjer.

Beyond Budgeting anbefaler en radikal decentralisering, hvor beslutninger bliver flyttet ud til alle lag i virksomheden. Her vurderer vi at det bør være virksomhedens DNA, der bestemmer valget af budgetmetode og dermed valget mellem en decentralisering og centralisering af beslutninger. Det bør ikke være omvendt. For at en drastisk decentralisering kan lade sig gøre, kræver det at ledelsen mentalt og kompetencemæssigt er gearet til dette, samt at beslutningstagerne kan agere ud fra de samlede strategiske mål for virksomheden. Idet de fleste større virksomheder arbejder med komplekse strukturer, vurderes det at dette er svært at gennemføre. En centralt styret virksomhed bør have en centralt styret budgetmodel og omvendt.

I forhold til traditionel budgettering eksisterer der et problem når virksomheder opstiller mål i bestemte tidsperioder, idet der er en langt større usikkerhed i starten af budgetperioden end i slutningen af budgetperioden. I forhold til Beyond Budgeting er der dynamiske mål, der tilpasses løbende. Som udgangspunkt kan vi afvise at der eksisterer problem i forhold til

statiske mål i traditionel budgettering. Statiske mål giver virksomheden et udgangspunkt at forholde sig til, der kan tilpasses løbende. Det traditionelle budget kritiseres for at arbejde med statiske mål som over budgetperioden typisk vil forældes. En løsning til dette kan være at foretage rullende budgettering eller løbende opdatere budgettet. Derfor afviser vi også påstanden om at statiske mål har negativ indvirkning på økonomistyringen.

Et andet vigtig element i økonomistyringen er kontrol. Der eksisterer mere kontrol i traditionel budgettering end i Beyond Budgeting, idet beslutninger uddelegeres til alle lag i virksomheden. Ud fra et styringsmæssigt perspektiv må der antages at være sværere at have kontrol over hvilken retning enhederne går i, hvis beslutningstagendet rykkes ud til de forskellige enheder. Udgangspunktet for hvor meget eller hvor lidt kontrol der skal være i en virksomheden må antages må være meget afhængig af virksomhedskultur og ledelsesfilosofi. På trods af at medarbejdernes rolle har ændret sig over tid må der alt andet lige stadig være behov for kontrol. Virksomheden må alt andet lige hurtigere kunne reagere på uregelmæssigheder når du har mere detaljerede budgetter, som i traditionel budgettering.

Et væsentlig kritikpunkt af traditionel budgettering består i at performanceaflønnning og finansiell planlægning sammenblandes. Det konkluderes at hovedformålet med budgettet er at være et planlægningsværktøj og ikke et værktøj til performance aflønning. Denne opgave bør løses af andre metoder, uafhængigt af budgettet, f.eks. Balanced Scorecard. Et andet kritikpunkt af det traditionelle budget er at statiske mål sætter en barriere for performance, dette vurderer vi dog kan løses ved at implementere ”stretched goals”, hvor performance belønnes trinvis. I Beyond Budgeting belønnes medarbejdernes performance ud fra interne og eksterne benchmarks. I forhold til interne benchmarks vurderer vi at der kan opstå problemer, hvor en enheds forbedrede performance kan ødelægge for en anden enheds performance, især hvis enhederne konkurrerer indenfor det samme marked.

En anden udfordring med at lade performanceevaluering være baseret på benchmarking er sammenligningsgrundlaget. For at benchmarking overhoved kan lade sig gøre, skal der være en række kriterier opfyldt. F.eks. skal der eksistere klare definitioner for hvad der er gældende og det der benchmarkes skal være direkte sammenligneligt. Dette betyder at en organisation skal være i besiddelse af to eller flere direkte sammenlignelige enheder, før en benchmarking model kan implementeres. Udfordringen i ekstern benchmarking med f.eks konkurrenter er også her sammenligningsgrundlaget. Pålideligheden af de data man får fra sin konkurrenter, kan i mange tilfælde være svær at validere. Vi vurderer derfor at benchmarking i praksis er

svær at realisere. Idet benchmarking er en vigtig del af Beyond Budgeting, vurderer vi dermed at det, alt andet lige, må være svært at implementere metoden succesfuldt. Svenska Handelsbanken opfylder kravene til en fungerende benchmarking, idet det netop er en bank med mange sammenlignelige enheder på forskellige geografiske områder. Som vi ser det er det minoriteten som opfylder disse krav, idet mange større virksomheder opererer med få sammenlignelige enheder der som oftest er fordelt på mange lande.

Yderligere for at benchmarking skal kunne lade sig gøre i organisationen, er et andet vigtigt kriterium transparens. Beyond Budgeting metoden anbefaler derfor stor grad af transparens. Som udgangspunkt mener vi at dette kan negative konsekvenser i form af læk til markedet og omverdenen. Omvendt kan det være en fordel, idet organisationen i større grad kan forstå virksomhedens interne strukturer. Dette kan dog også bidrage til at medarbejdere fokuserer på informationer som nødvendigvis ikke understøtter den opgave de er ansat til at udføre. Virksomheden må vurdere om dette er en risiko værd at tage ud fra de økonomistyringsmæssige behov.

Et vigtigt succeskriterium for virksomheden er at kunne omstrukturere og tilpasse sig omverdenen. I Beyond Budgeting benytter man sig af rolling forecasts og benchmarking. I traditionel budgettering kan man ligeledes vælge at benytte sig af rolling forecasts og muligheden for sideløbende styring med KPI'er. Der konkluderes at de to metoder ikke afviger væsentlig fra hinanden. Ser man på behovet for fleksibilitet må det antages at dette bygger på muligheden for at kunne tilpasse forretningen indenfor en vis tidshorisont. I virksomheder med en stor andel faste omkostninger, som f.eks. RMIG, er det ikke et ligeså stort behov for en fleksibel budgetteringsmetode, idet virksomheden på kort sigt har svært ved at tilpasse sine omkostninger. Her er det vigtig at kunne foretage en planlægning, således at driften optimeres og at der omkostningsminimeres. I virksomheder der hurtig kan tilpasse sig, vil der i højere grad være behov for en fleksibel budgetmetode, idet man her har mulighed for at foretage korrektioner i driften.

Traditionel budgettering kritiseres for at have et uforholdsmæssigt stort ressourceforbrug. I forhold til Beyond Budgeting, vurderer vi ikke at dette er en berettiget kritik. Som udgangspunkt er det svært at se at Beyond Budgetings ressourceforbrug er væsentlig lavere, idet der må antages at der anvendes mange resurser på opdatering og vedligeholdelse af data, samt overvågning af enheder og rapportering af KPI'er og anden information. Især tid og ressourceforbruget må antages være stort i implementeringsfasen af Beyond Budgeting, da

virksomheden som oftest skal ændres radikalt. Der hvor der bruges uforholdsmæssigt mange resurser i forhold til værdiskabelse i traditionel budgettering, er under de såkaldte budgetforhandlinger. Vi konkluderer at dette problem kan løses med hjælp af at adskille finansiell planlægning og performanceafklønning, at det traditionelle budget udelukkende fokuserer på planlægning i forhold til strategien.

Ser man på budgettet som styringsværktøj under finanskrisen har mange virksomheder oplevet at de årlige budgetter har mistet deres værdi både på finansierings og afsætningssiden. Vi vurderer dog at det traditionelle budget stadig har sin berettigelse som et styringsværktøj for at kontrollere virksomhedens omkostninger.

Begge metoder bygger på evnen til at forudse tendenser på markedet. Vi vurderer derfor at man i Beyond Budgeting som udgangspunkt ikke har større mulighed for at forudse tendenser i markedet i forhold til traditionel budgettering. Fordelen ved Beyond Budgeting er at man hurtig kan opstille et nyt sæt KPI'er, som udtryk for virksomhedens ændrede fokus. I traditionel budgettering er løsningen at udarbejde forskellige budgetsценарier og benytte sig af kortere budgetperioder. I Beyond Budgeting er der i teorien mulighed for at der udbetales bonus til medarbejdere, selvom virksomheden opnår negative resultater, men stadig performer bedre end eksterne benchmarks. Fra et investeringsmæssigt synspunkt kan man argumentere for at dette er positivt, idet man performer relativt bedre end konkurrenterne og kan dermed komme styrket ud af krisen. Ofte vil det dog være umuligt at realisere, idet mange virksomheder i finanskrisen er presset finansielt og simpelthen ikke har overskuddet til at udbetale bonusser.

Afslutningsvis, konkluderer vi at det ikke er valget af budgetteringsmetode der afgør virksomhedens performance, men i stedet sammensætningen og valgene af værktøjer som understøtter virksomheden og forretningsmodellen. Vi vurderer derfor at det traditionelle budget fortsat har sin berettigelse og Beyond Budgeting i teorien indeholder interessante idéer og metoder, men at det i praksis kan være svært at implementere i mange virksomheder, herunder produktionsvirksomheder. Vi konkluderer derfor at Beyond Budgeting ikke kan erstatte det traditionelle budget. Vi konkluderer derudover at det traditionelle budget kan tilpasses hver virksomheds behov, og det er netop det virksomhederne skal fokusere på. En succesfuld budgettering, er således baseret på sammensætningen af forskellige værktøjer, som kompletterer hinanden samt understøtter virksomhedens økonomistyringsmæssige behov.

Perspektivering

Efter at have arbejdet med kandidatafhandlingen igennem længere tid, vil vi her tage et skridt tilbage og vurdere hvordan opgaven ellers kunne være udformet. Der er mange måder at gøre det på og formålet med dette afsnit er at sætte opgaven i perspektiv i forhold til andre metoder og indgangsvinkler til emnet.

Vi valgte at analysere problemstillingen hovedsagligt ud fra de to budgetteringsmetoder som vi stiller op mod hinanden. Oveni dette inddrager vi eksempler fra praksis for at kunne underbygge vores analytiske rammer og dermed få en dybere analyse. Man kunne i stedet valgt at analysere problemstillingen ud fra en case og underbygge casen med den relevante teori. Dette valgte vi dog fra, idet vi vurderede teorien som et vigtigste element for at kunne besvare problemformuleringen fyldestgørende. Dette kommer også an på hvordan problemformuleringen er defineret og udtrykt. Opgaven ville formentlig set ret anderledes ud, hvis man taget udgangspunkt i en case. Eksempelvis, hvis det havde været ud fra en virksomhed der benytter sig af traditionel budgettering ville konklusionen måske kommet til at blive farvet af casevirksomhedens valg og hvis det havde været Beyond Budgeting, ville der være en risiko for det omvendte. Derfor vurderer vi at måden vi angreb det på, er relativt objektiv, idet vi retter ligeså meget fokus på begge budgetteringsmetoder, samt underbygger det med to eksempler fra praksis, der benytter sig af henholdsvis traditionel budgettering samt Beyond Budgeting. Dette vurderer vi derfor skaber et godt og objektivt sammenlignings og analysegrundlag.

Et alternativ til indgangsvinklen af problemformuleringen, kunne have været et mere teknisk fokus. Dvs. en mere dybdegående gennemgang samt analyse af de forskellige budgetteringsmetoders forskellige tekniker. Det er et område vi berører igennem opgaven, men har været tvunget til at vælge fra på et dybere plan, idet det kunne blive en hel kandidatafhandling i sig selv. Vi har i stedet prøve at sammenligne de gældende overordnede rammer for de forskellige budgetteringsmetoder, inddraget forskellige typer af virksomheder og ud fra det skabt et sammenligningsgrundlag.

En anden interessant måde at angribe problemformuleringen, kunne have været at udarbejde en række hypoteser, hvor man i opgaven ville have som formål at afkræfte eller bekræfte disse. Idet, vores kundskab i forhold til Beyond Budgeting, var begrænset før vi gik i gang

med kandidatafhandlingen, vurderede vi at der ikke var grundlag nok for at stille relevante hypoteser op.

I forhold til metoden, ville det have været oplagt at have interviewet flere lag i de inddragede virksomheder, for at bedst underbygge diskussionen omkring budgetforhandlinger og de forskellige syn på selve budgetprocessen i virksomheden. Dette var noget vi overvejede længe, idet det netop er et stort omdrejningspunkt hos kritikerne af det traditionelle budget. men efter interviewet med Lene Hall – RMIG, valgte vi det dog fra, da vi følte besvarelsene omkring dette var yderst tilfredsstillende.

Som nævnt tidligere, er der mange måder at gribe emnet an på det. Dette er blot en par af dem vi selv overvejede. Der eksisterer mange fremtidige og videre analyser indenfor området, dem vil vi dog lade ligge til næste gang og til andre der deles vores interesse for området. Vi håber dog at både os selv og andre, kan bruge denne opgave som et springbræt til yderligere diskussioner omkring emnet.

Litteraturliste

Artikler:

- Argyris, C. 1953, *Human problems with budgets*, Harvard Business Review, Vol. 31.
- Barrett M.E. and L.B. Fraser, III. 1977, *Conflicting Roles in Budgeting for Operations*, Harvard Business Review
- Bukh, P.N. 2008, *Design af økonomistyring: Balanced scorecard eller budgetlægning?*
- Bukh, P.N. 2007, *Benchmarking: Principper, metoder og udfordringer*. Aalborg Universitet
- Bukh, P.N. 2005, *Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ?* Økonomistyring & Informatik.
- Bukh, P.N. 2005, *Budgettering: Planlæggerens dilemma*, Aarhus Universitetsforlag
- Bukh, P.N. & K.S. Christensen, 2007, *Når controllere benchmarker*, Controlleren
- Bognes, B. 2008, *Five Myths About Beyond Budgeting, 2008*, StatoilHydro
- Bognes, B. 2006, *Beyond Budgeting: En reise mot bedre virksomhetsstyring*, Statoil Norge
- Børsen, 2009, 7 okt, "Vigtigt at have en plan B og C"
- Christensen, P; McElravy & R. Miranda. 2003, *What's Wrong With Budgeting: A Framework for Evaluation and Fixing Public Sector Financial Planning Processes*, Government Finance Review
- Churchill, N.C. 1984, *Budget Choice: Planning Versus Control*, Harvard Business Review
- De Czaux, L. F. G. 1965, *On the budget*, Journal of Accounting Research, Vol. 3, No. 2
- Fisher, J.G; Maines, L.A; Pfeffer, S.A; Sprinkle, G.B. 2002, *Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance*, The Accounting Review, Vol. 77.
- Hansen, S.C.; D.T. Otley & W.A. Van der Stede. 2003, *Practice developments in budgeting: An overview and research perspective*, Journal of Management Accounting

Research, Vol. 15.

- Hope, J. & R. Fraser. 2001, *Beyond Budgeting: Question and Answers*, CAM I, Beyond Budgeting Round Table
- Hope, J. & R. Fraser. 2001, *Figures of Hate*, February 2001 Financial Management
- Hope, J. & R. Fraser. 2003c, *New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model*, California Management Review Vol. 45.
- Howell, R.A. 2004, *Turn Your Budgeting Process Upside Down*, Harvard Business Review.
- Hyde, A.C. 2003, *Beyond Budgeting: A Concept in Two Parts*, The public Manager
- Jensen, M.C. 2003, *Paying People to Lie: The truth about the budgeting process*, European Financial Management. Vol 9; No. 3.
- Jensen, M.C. 2001, *Corporate Budgeting Is Broken—Let's Fix It*, Harvard Business Review, November.
- Libby, T. & R. Lindsay, 2007, *Beyond Budgeting or Better Budgeting?* Strategic Finance
- Rostgaard, A. 2009, *Fra storspiller til miniput*, Busines.dk, 2. oktober 2009
- Sandalgaard, N., 2008, *Prevalence of Beyond Budgeting in Denmark – in a contingency perspective*.
- Sandalgaard, N. & P.N. Bukh. 2009, *Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse*, Økonomistyring, Børsen Forum
- Sandalgaard, N. & P.N. Bukh. 2008, *Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation?*, Økonomistyring & Informatik, Vol. 23.
- Wallander, J. 1999, *Budgeting: An unnecessary evil*

Bøger:

- Andersen, I. 2003, *Den skindbarlige virkelighed: Om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*, Samfundslitteratur 2.udg.
- Anthony, R.N. & V. Govindarajan, 2007, *Management Control Systems*, 12. udg. McGraw-Hill.
- Bogsnes, B. 2009, *Implementing Beyond Budgeting: Unlucking the performance potential*, John Wiley & Sons.

- Hope, J. & R. Fraser. 2003, *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*, Boston: Harvard Business School Press.
- Horngren, Charles T.; Bhimani, Alnoor; Datar, Srikant M. & Foster, George 2008, *Management and Cost Accounting*. 4. udgave, Prentice Hall.
- Rachlin, R. 1999, *Total Business Budgeting: a step-by-step guide with forms*, 2.udg. John Wiley & Sons.
- Rachlin, R. 1998, *Handbook of Budgeting*, 4.udg. John Wiley & Sons.
- Rohde & Andersen, 2007, *Virksomhedens Økonomistyring*, København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2007, 3. udg. John Wiley & Sons.
- Worre, Z. 1997, *Budgettering i chefferspektiv*, 9. Oplag, Civiløkonomernes Forlag

Interviews:

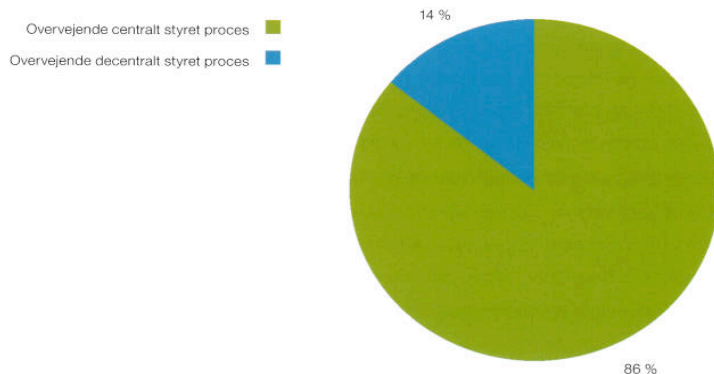
- Interview med Lene Hall – RMIG (Bilag 3)
- Interview med Sven Grevelius – Svenska Handelsbanken (Bilag 5)

Øvrige kilder:

- Vestas, 2005, ”Strategic plan of action 2005 – 2008”
- Basico Consulting A/S, 2005, *Trends inden for budget- og planlægningsprocessen* (Bilag 1)
- http://www.12manage.com/methods_fraser_beyond_budgeting.html
- <http://www.bbrt.org>
- <http://www.balanced-scorecard.de/docs/Beyondbudgeting3.pdf>

Bilag 1 – Basico Consulting A/S budgetundersøgelse 2005

Figur 10. Central/decentral styring

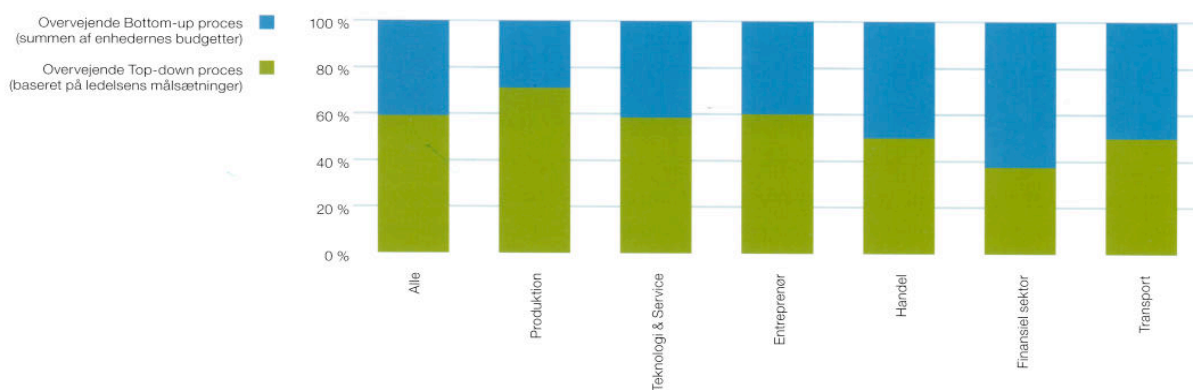


Markant forskel mellem produktionsvirksomheders og finansielle virksomheders valg af proces

Undersøgelsen viser en stort set ligelig fordeling mellem en Top-down og en Bottom-up tilgang til budgetteringen (figur 11). Lidt over halvdelen benytter sig primært af Bottom-up som indgang til budget- og planlægningsprocessen, men der er stor forskel på tilgangsvinklen for virksomhederne i de enkelte brancher.

Den mest markante forskel viser sig mellem produktionsvirksomheder og virksomheder i den finansielle sektor. Af respondenterne fra produktionsvirksomhederne benytter 71 % sig af Bottom-up budgettering, hvor kun 38 % af respondenterne fra den finansielle sektor benytter sig af Bottom-up.

Figur 11. Valg af Bottom-up/Top-down – fordelt på brancher



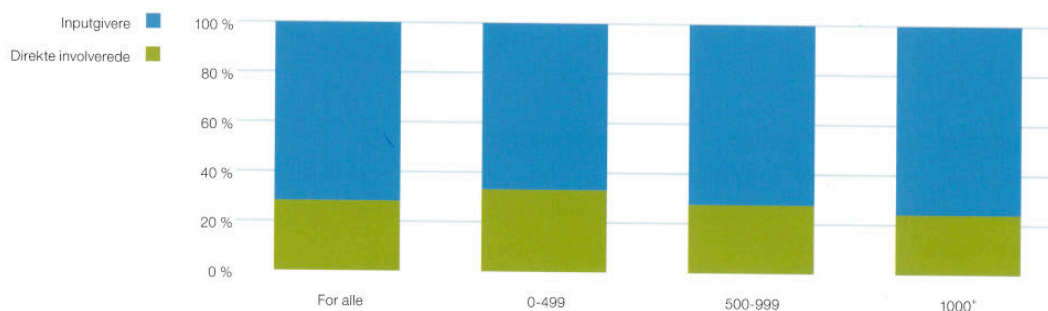
Ressourceforbrug

Stor usikkerhed omkring antal involverede personer

Udover en langstrakt budget- og planlægningsproces er antallet af involverede personer i processen den anden faktor, som bestemmer det samlede ressourceforbrug og dermed de omkostninger, som er forbundet med processen.

Figur 15 viser, at der i gennemsnit indgår næsten 12 fuldtidsmedarbejdere i budgetperioden – heraf godt 2/3 som inputgivere.

Figur 15. Forholdet mellem inputgivere og direkte involverede – efter antal medarbejdere



Basico har fulgt op på besvarelserne og erfarer via interviews med udvalgte respondenter og de generelle kommentarer i besvarelserne, at spørgsmålet omkring antal personer, der er involverede, er behæftet med stor usikkerhed. Flere respondenter har således tilkendegivet, at de generelt er usikre på, hvor mange ressourcer der reelt indgår i budget- og planlægningsprocessen. Flere har blot konstateret, at de ikke ved det. Der er god grund til at tro, at strukturen i disse virksomheders budget- og planlægningsproces gør, at der er flere deltagere end nødvendigt, og at virksomhederne dermed pådrager sig unødige omkostninger.

Endnu sværere er det at sætte pris på de personer, der deltager i processen, men anvendes der en gennemsnitlig totalomkostning på DKK 500.000 pr. år pr. medarbejder, svarer det til, at de deltagende virksomheder skønner at bruge i gennemsnit 0,4 % af den årlige omsætning på budget- og planlægningsprocessen. (Figur 16)

Uagtet at virksomhederne ikke præcist kan opgøre omkostningerne til budgettering, er det tydeligt, at disse relaterer sig til virksomhedernes omsætning. Således er der et klart fald i de relative omkostninger i takt med stigningen i omsætningen.

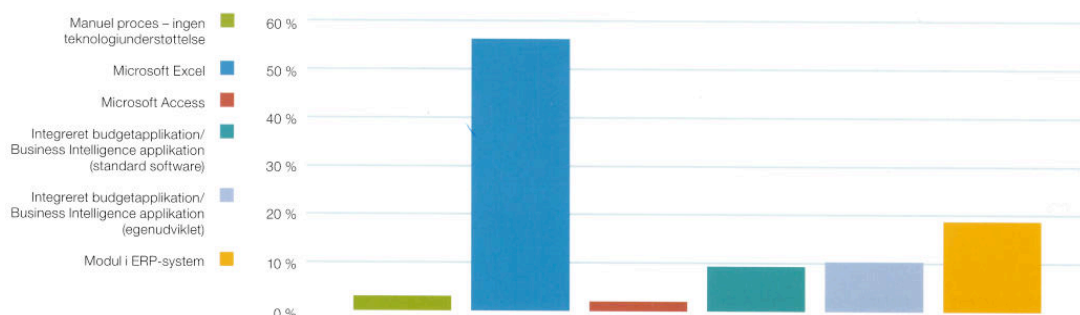
Teknologi – muligheder og begrænsninger

Brug af teknologiunderstøttelse i budget- og planlægningsfasen

De sidste 10 år har budt på et væld af forretningsunderstøttende applikationer inden for Business Intelligence, ERP mv. Budget- og planlægningsprocessen understøttes ligeledes af mange forskellige programpakker fra forskellige udbydere eller af egenudviklede systemer.

Ét program står dog fortsat over dem alle – Microsoft Excel, som ca. 56 % af respondenterne benytter. På andenpladsen kommer – omend kun med godt 19 % – ERP-systemer. (Figur 27)

Figur 27. Teknologiunderstøttelse af budget- og planlægningsprocessen



Valg af IT-understøttelse påvirker muligheden for nemt at gennemregne flere scenarier

En af de vigtige funktioner i det software, der understøtter budget- og planlægningsfasen, er applikationens evne til let at gennemregne forskellige scenarier – uden at skulle ændre i grundmodelleringen.

Som det fremgår af figur 28, kan kun ca. 40 % gennemføre simuleringer på scenarier med deres nuværende applikation. Af kommentarerne fremgår det dog, at de fleste af disse virksomheder er begrænset til at simulere på enkelte variable som priser og valutakurser, mens strategiske scenarier er langt sværere at gennemføre.

Hvis den strategiske værdi af budget- og planlægningsfasen skal øges, kræver det blandt andet, at virksomhedens strategiske alternativer let kan gennemregnes, uden at arbejdet med hvert scenarie bliver lige så omfattende som selve budgetudarbejdelsen.

Bilag 2 – Neely's 12 kritikpunkter

96

Hansen, Otley, and Van der Stede

on more traditional issues like participative budgeting.² Second, the two conflicting developments illustrate that firms face a critical decision regarding budgeting: maintain it, improve it, or abandon it?

Our discussion has two objectives. First, we demonstrate the level of concern with budgeting in practice, suggesting its potential for continued scholarly research. Second, we wish to raise academics' awareness of apparent *disconnects* between budgeting practice and research. We identify areas where prior research may aid the practitioners and, conversely, use the practitioners' insights to suggest areas for research.

In the second section, we review some of the most common criticisms of budgets in practice. The third section describes and analyzes the main thrust of two recent practice-led developments in budgeting. In the fourth section, we place these two practice developments in a research context and suggest research that may be relevant to the practitioners. The fifth section turns the tables by using the practitioner insights to offer new perspectives for research. In the sixth section, we conclude.

PROBLEMS WITH BUDGETING IN PRACTICE

The ubiquitous use of budgetary control is largely due to its ability to weave together all the disparate threads of an organization into a comprehensive plan that serves many different purposes, particularly performance planning and *ex post* evaluation of actual performance *vis-à-vis* the plan. Despite performing this integrative function and laying the basis for performance evaluation, budgetary control has many limitations, such as its long-established and oft-researched susceptibility to induce budget *games* or dysfunctional behaviors (Hofstede 1967; Onsi 1973; Merchant 1985b; Lukka 1988).

A recent report by Neely et al. (2001), drawn primarily from the practitioner literature, lists the 12 most cited weaknesses of budgetary control as:

1. Budgets are time-consuming to put together;
2. Budgets constrain responsiveness and are often a barrier to change;
3. Budgets are rarely strategically focused and often contradictory;
4. Budgets add little value, especially given the time required to prepare them;
5. Budgets concentrate on cost reduction and not value creation;
6. Budgets strengthen vertical command-and-control;
7. Budgets do not reflect the emerging network structures that organizations are adopting;
8. Budgets encourage gaming and perverse behaviors;
9. Budgets are developed and updated too infrequently, usually annually;
10. Budgets are based on unsupported assumptions and guesswork;
11. Budgets reinforce departmental barriers rather than encourage knowledge sharing; and
12. Budgets make people feel undervalued.

² For example, in their review of nearly 2,000 research and professional articles in management accounting in the 1996–2000 period, Selto and Widener (2001) document several areas of “fit” and “misfit” between practice and research. They document that more research than practice exists in the area of participative budgeting and state that “[this] topic appears to be of little current, practical interest, but continues to attract research efforts, perhaps because of the interesting theoretical issues it presents.” Selto and Widener (2001) also document virtually no research on activity-based budgeting (one of the practice-led developments we discuss in this paper) and planning and forecasting, although these areas have grown in practice coverage each year during the 1996–2000 period.

Bilag 3 - Interview med Lene Hall (CFO) fra RMIG

Budgetproces

Hvordan foregår jeres budgetproces?

Situationen nu lige er at vi sælger timer og budgetterer ud fra det – det er svært fordi man ved ikke om de timer man sælger er dyre eller billige. Man aner ikke hvad man skal sælge i forhold til arbejdstid og maskine tid. Det er selvfølgelig begrænsninger hvis man ikke har de rigtige maskiner til rådighed. Maskin- og arbejdstimer er essensen i det vi budgetterer.

Vi kigger på hvem sælger man til og hvilke markeder sælger vi til og dermed vurderer den økonomiske situation på markedet. Vi kigger på kunderne, dvs. hvad kender de til i pipelinen - hvad har kunderne af projekter. Man ved måske hvilke sektorer man sælger til – historien er meget vigtig. Vi har ingen kæmpestore kunder, i stedet har vi enkelte store kunder og mange små. Når hele markedet falder, falder alle kunder, de store kunder er bare faldet mere end de små. Vi har salgskontorer i alle europæiske lande – vi betragter de lande hvor vi har produktion, som hjemmemarkeder. Alle de lande hvor vi ikke er selv repræsenterede, kalder vi eksport.

Vi budgetterer ud fra hvad vi regner med at sælge – opdelt i standardplader og tailor made, det er de 2 primære grupper. Indtjeningsmarginen er forskellig på de to grupper. Standardplader bliver lavet i 2 enheder (lande) af gruppen, mens tailormade bliver lavet på alle produktionssteder. Vi laver Inter Company trade en del indenfor gruppen.

Hvis vi tager udgangspunkt i den danske del af forretningen ser vi på hvad forventer at sælge på det danske marked og derefter eksport. Der er nogle kernekompetencer i Danmark som resulterer i ordre indenfor koncernen. Vi har ca. 75 mio. i ekstern salg og 25 mio. i intern salg, så 100 mio. i alt. Inter Company salg skal planlægges. Først skal vi budgettere hvad de sælgende enheder forventer at sælge og så hvad de forventer at købe af hinanden, så de får clearet det hele. Vi skal også stemme de interne køb og salg af. Med hensyn til internt salg anvender vi os af en prismanual for at bestemme priser, der er klart fastsat efter en produktkalkulation. Vi bruger full cost allokering. Når vi har lavet hele budgettet med hver enhed, udregner vi hvad en maskine time koster. Timesatser for maskiner skal dække alle omkostninger. Hvis vi ikke sælger de timer vi havde regnet med, når vi ikke bundlinjen og det er det der er sket i dag. Vi kan ikke få dækket alle vores omkostninger lige nu. Derudover er det svært at tilpasse det hele (red. Produktionen).

Hvilken detaljeringsgrad arbejder I med i budgettet?

Vi budgetterer på contribution pr varegruppe og pr marked. Ind under dette er der en specifikation af hvordan de største kunder forventer at performe og resten i en klump, samt hvor meget de vil bidrage til omkostningerne. Vi ser på hvilke kunder vi har vundet og hvilke kunder vi har tabt. Derudover ser vi på hvilken base vi har og hvad vi forventer der vil ske i fremtiden. 25-50% af kunderne ser vi ikke igen på kort sigt. Crossprofit kun på realiserede tal, dvs. budgetteres ikke (se figur). Vi budgetterer alle omkostninger der er relateret til produktionen (OPEX), cross profit og margin. Vi budgetter ikke cross profit pr kunde el pr marked, det vi budgetter er kun det totale salg og den samlede crossprofit. Produkter prissættes ud fra hvad vi forventer af cross profit. Vi budgetterer på varegrupper, med ikke ned på produktniveau.

Man må antage at der er forskellige produktionsomkostninger i de forskellige lande, hvordan styrer og koordinerer I produktionen i gruppen?

Logistikomkostninger opvejer forskellene i produktionsomkostningerne ved Inter Company handel. Vi flytter ordrer fra et land til et andet (red. I forbindelse med produktionsplanlægning). Dette er dog svært idet produktionen er styret av tools og kan foregå på forskellig vis. Det kræver således at enheden har det rette værktøj. Det kan kun betale sig at rykke produktionen ved store ordre. Derfor kan det være lidt svært nogen gange. Vi budgetterer ikke på produktniveau, men gennem at kombinere varegrupper med land eller marked fx domestic market - export, domestic – Inter Company. Vi går ikke ned på kunder eller segmenter, vi holder os til de markeder og grupper vi har. Bag budgettet ligger der selvfølgelig overvejelser omkring produkt- og kundemiks. Der eksisterer problemer med at grupperne vælger at lave en ordre selv, selvom det er billigere at få lavet det på andet sted – dette er et problem i krise tider fordi grupperne frygter nedskæringer. Det kunne være en løsning at lave en allokeringsafdeling der allokerer ordre og ser hvor det er billigst at lave det henne.

Hvordan styrer I teknisk budgettet?

Vi arbejder i 3-4 miljøer .Vi budgetterer i Hyperion og I Oracle, hvor vi kører ERP. I hyperion kører vi budgettet pt marked og pr. produktgrupper og i Oracle er genereres de realiserede tal helt ned på marked, produktgrupper, kunder og segment. Derudover laves der

pre og post kalkulationer i dette system. Derefter loades de realiserede oracle tal ind i hyperion, hvor disse tal sammenlignes med budgettallene. På hver eneste cost linje, er der en linje i hyperion som der skal budgetteres ud fra opbygget efter resultatopgørelsen. Vi laver tre estimater i løbet af året.

Hvad styrer I efter?

Vi kigger på sales, contribution, cross profit og EBT. Vi kigger mest på contribution fordi det er en pejling af hvad man får for produktet efter man trukket råmaterialet fra. Efter man regnet standardcost og regnet med svind osv. kan man efterfølgende regne ud helt præcist hvad man tjener på produkterne.

Hvordan styrer I performanceaflønni ng i forhold til budgettet?

Lige nu har vi ikke råd til at betale bonus, når der laves underskud, også selvom medarbejdere performer bedre end selve markedet.

Hvad gør I så for at holde på Jeres folk?

Lige nu er der nogle andre faktorer der spiller en rolle, medarbejderne har en anden form for tilknytning til virksomheden. Det er én verden, når det er vækst og fremgang, og en anden verden når det er finanskris e. Magtbalancen har rykket sig markant – før var der meget pleasing af medarbejderne, men nu er det arbejdsgiveren der har ”magten”.

Hvad er fokus nu, i forhold til budgettet?

Nu har vi fokus på bundlinjen og at hele gruppen tjener penge, altså bundlinje pr afdeling. Hvis grupperne ikke nåede målet, fik de ingen bonus. Det er gruppen vi skal optimere, men ikke kun på et lokalt niveau. Alle bonusordninger er uretfærdige på en eller anden måde. Det er nødvendigt at have incitamenter i forhold til det man vil have at medarbejderne skal fokusere på. Man skal gerne føle at man er tilfreds med sin faste løn, og det andet er bare en ekstra gulerod for når man topscorer og skal dermed fungere som et incitament dertil. Det kan være svært i forhold til forventningsafstemning. Bonus er dog en vigtig del, man borde have råd til bonus, men vi kompenserer det på andre måneder, med fridage og at ledergruppen også afstår fra sin bonus.

Hvem styrer performanceaflønni ngen?

Der er direktøren der bestemmer for ledelsesfunktionen og ledelsen beslutter for sine medarbejdere, hvem der får bonus. Ledere får ofte 20% bonus af fast løn og andre medarbejdere får 10% af deres faste løn. Der er mange måder at gøre det på, men i bund og grund er det Torben (red. Adm. Dir) som beslutter hvordan det skal være. Det er ikke retfærdig og give bonus når man laver underskud, man skal hellere fokusere på den faste løn er korrekt sat.

Hvordan opstilles målene i budgettet?

Vi får budgetinput fra de forskellige enheder i organisationen, man fortæller altså ikke dem hvordan de skal sælge, det gjorde man engang. Det skal ikke være et diktator ship. I stedet spørger vi om input til salget og salgsplanerne i de enkelte enheder. Derefter går vi det igennem med hver salgsansvarlig for de 13 lande. Derefter vurderer vi om det ser rigtig ud, og om er var aggressiv nok dvs. budgetprocessen sker bottom – up. Så har man også dokumentationen på plads når man skal følge op. Dette har resulteret i et meget mere realistisk budget. Grupperne så krisen før ledelsen, dette underbygges af at grupperne kunne mærke krisen før ledelsen. Grupperne lagde forventningerne lavt. Selvom ingen vidste hvad der ville ske, havde bare grupperne en bedre fornemmelse af markedets udvikling, hvilket ledelsen ikke havde set. Derfor fik grupperne pålagt at tilføje noget på toppen (større optimisme i estimer). Men det var ikke særlig smart - bad feeling. Derfor var beslutningen i år at vi ikke ændrede på deres estimer. Vi bruger deres tal råt, for at vi kan hænge dem op på det. Det er også for at skabe ejerskab og en form af commitment følelse. Vi skaber engagement. Det ville være umotiverende hvis ledelsen hele tiden skulle lægge noget på toppen, grupperne kan alligevel ikke snyde os alt for længe, det ville bide dem selv i halen. Det er en proces der tager noget tid, for det gælder om at skabe noget tillid mellem de forskellige parter. Vil vi hellere have at grupperne skal være realistiske frem for optimistiske.

Hvilken budgetperiode arbejder I med?

Vi kigger et år ad gangen. Vi overvejer at lave rullende budgetter. Efter første kvartal i 2010, laver vi et estimat for resten af året, derudover laves der et estimat efter sommerperioden, og efterfølgende laver vi et estimat for resten af året. Vi ville regne helårseffekten ud af det estimat vi lavet fra start af.

Hvordan foregår Jeres budgetforhandlinger?

Forhandlingerne foregår ved at vi får indrapporteret gruppernes budgetter hvorefter vi går dem igennem. Det kan være vanskeligt at rykke ved budgetterne, hvis de argumenterer godt for budgettet. Det er svært at kontrollere om deres argumenter holder stik. Man er nød til at sige ”vi stoler på det I siger, men vi hænger jer op på det”.... Det udligner sig over tid, fordi man hele tiden følger op på grupperne. Vi ville ikke bede dem om at gøre budgetterne mere optimistiske end de selv tror på. Vi vil ikke puste budgettet op, idet vi gerne vil performe og vise troværdighed overfor banken (budgettet bruges som dokumentation for banken). Tingene skal på bordet, man er nød til at tale om det man har. Når man laver underskud, gør det også at man ikke kan sidde og fifle med budgettet, også fordi der netop ikke er nogen bonus involveret. Det er lidt en kamp, men det er vores måde at håndtere det på, fordi man har forskellige syn på situationen. Det skaber et samarbejde, fordi grupperne også føler de har et ansvar - et commitment hvor man binder dem. Fælles ejerskab er min filosofi. Det gælder om at holde fokus på gruppen og gruppemål. Derudover er det også en måde at undgå superoptimering på, men kampen er der stadigvæk.

Hvordan estimerer jeres fremadrettede salg?

Det er smadder svært at lave et budget når man har sådan en kort pipeline (I nogle segmenter 1-1,5 mdr). Vi bruger historiske data og ser hvordan ordreindgangen udvikler sig. Det er en overordnet betragtning om hvordan ordrebogen og indgangen ser ud. Vi tror lige nu at markedet er lidt på vej op.

Hvorfor Bruger I ikke rolling forecasts til at estimere salget mere præcist?

Vi behøver ikke rolling forecasts for at kunne estimere det helt præcist. Det betyder ikke så meget at det er helt præcist i det, det ikke er det afgørende i forhold til budgettet. Budgettet er bare en målepind i forhold til de forskelle vi ser.

Hvorledes anvender I budgettet i krisetider?

Budgettet laves for at styre og vurdere, i dette tilfælde, hvor vi skal skære medarbejdere væk, altså få ryddet op og skåret organisationen til. Vi måler ud fra budgettet, men laver ikke forecasts ud fra budgettet. Vores pipelinestyring for os er vores ordrebog. Hvis den rejser sig – ved vi også at vi skal hente ressourcer ind, sådan er det, i hvert fald, i øjeblikket i den nuværende krise.

Hvad er den største udfordring i Jeres budgetproces?

Den største udfordring med vores budgetproces, er når de forskellige grupper melder forventningerne ud og derefter skal have forrentet dem bedst muligt. Der laves et groft overslag over hvordan vi tror året kommer til at se ud (allerede i juli måned). Grupperne har lov til afvige, men de skal også redegøre hvorfor. Det kan være svært at få grupperne til at levere til tiden og lave korrekt specificeret budgetter. Det er svært at alle hader budgetprocessen. derfor prøver vi at holde det simpelt, så folk ikke bare synes det er besværlig.

Hvor lang er Jeres budgetproces?

Vores budgetproces er på 2 mdr., og den kører samtidig med alt andet arbejde. 1/3 af arbejdstiden i 2 mdr., ca. 3 ugers koncentreret arbejde pr. mand/pr. enhed for 13 personer. Sådan ca.

Har I mål for Jeres KPI'er?

Vi har ikke mål for vores KPI'er, idéen var at lave mål i forbindelse med intern benchmarking. Men det var svært at lykkes med det, fordi der er meget internt salg og fordi det andet, på grund af fordelinger af fælles omkostninger. Vi forsøger at gøre det, men vi kigger mere på udviklingen end det konkrete tal i sig, fordi der er nogle faktorer hvor nogle enheder altid har højere tal. Så det er helt sikkert udviklingen man skal kigge på i forbindelse med KPI'er. Vi har haft nogle enkelte KPI'er vi har målt på, fx lager dage, debitordage og tab på debitorer. Vi vil ikke være afhængige af banken, derfor har vi sat fokus på at få genereret cash. Vores arbejdskapital ligger normalt på 14-15 mio. kr., men nu er vi nede på 6-7 mio. kr. Det kommer formentlig til at stige lidt. Lagre har vi også reduceret kraftigt, så fokus ligger på at arbejdskapitalen ikke stiger nu, hvor væksten stiger. Fra 2008 til 2009 er omsætningen faldet ca. 40%. Strategiplanerne skifter hele tiden.

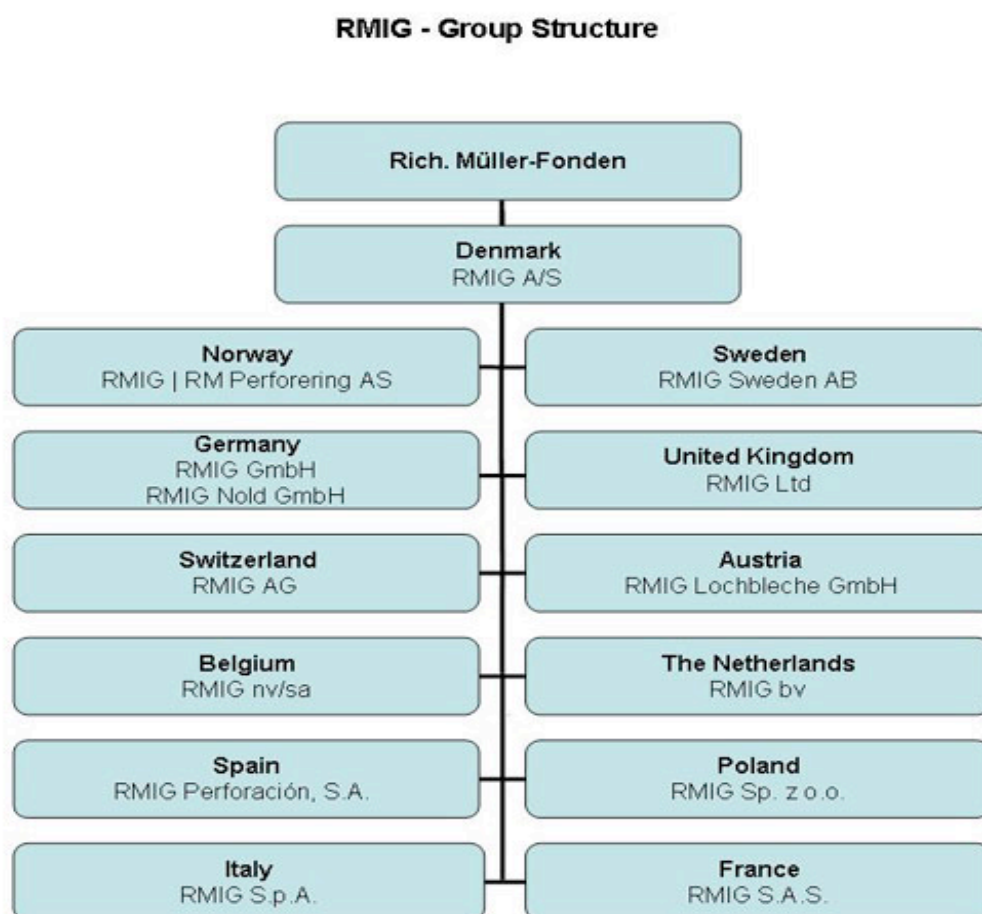
Hvad er din holdning til det traditionelle budget?

Jeg kan godt lide de traditionelle ting i budgettet som man kan ankre op imod og måle op i mod. Hvis det skal være rullende, skulle det være for at måle op mod sidste års budget. Budgettet anvendes for at styre kapitalstruktur. Vi bruger det traditionelle budget og bygger på det (med sundt fornuft). Vi forsøger at benchmarke op mod vores konkurrenter, men disse har bare en anden struktur end den vi har. Vi er den største spiller i Europa og i verden (20-25% af markedet i Europa). Det giver ikke rigtig nogen mening benchmarke, i det vi ikke har

fuld information. Så skulle vi måle os op mod hinanden indbyrdes, men fordi strukturen og forudsætningerne er forskellige, er dette svært.

Hvad er det vigtige i forhold til at opnå høj performance?

Vi fokusere på at bruge budgettet aktivt – med hensyn til føling og performancemåling i forretningen. Det skal ikke være et værktøj som medarbejdere hader, derfor bruger vi meget tid på budgetopfølgningen. Vi ændrer personlige mål hele tiden, for at de skal give mening for medarbejderne og virksomheden. Medarbejderne skal jo ikke lave noget der ikke giver mening. Det handler om at motivere folk til at gøre de rigtige ting. Nogle bliver motiveret af lønnen, nogle bliver af udfordringer, så det gælder at finde ud af hvad der motiverer hvert enkelt medarbejder. Evnen til at samarbejde er super vigtigt synes jeg – det borde belønnes med bonus. Det betyder helt vildt meget for at kunne opnå et godt resultat. Man borde måle på bundlinjen.

Bilag 4 – RMIG's ejerstruktur

Bilag 5 – Interview med Sven Grevelius – Svenska Handelsbanken**Spørgsmål/Frågor**

1. Hur implementerade Handelsbanken Beyond Budgeting?
 - Helt konkret vilka faser hade ni under hela implementeringsprocessen och hur var dessa faser uppbyggda?
 - Vilka verktyg använde ni er av under implementeringen? Tex. Workshops eller IT-system som kan hjälpa med att förbereda organisationen.
 - Vilken var den största utmaningen i implementeringen?
2. Hur hanterar man planering och kontroll?
 - Hur säkerställer man att medarbetarna eller avdelningarna tar svåra/komplicerade beslut som är en fördel för hela organisation, alltså inte bara en enkel avdelning?
 - Hur styr man verksamheten till de mest lönsamma investeringarna när man inte har en budget?
 - Vilka krav ställer BB till organisationen (medarbetarna)?
3. Vilka kriterier ska en verksamhet uppfylla för att kunna använda sig av BB?
 - Är det lika användbart i en produktionsverksamhet, som i en serviceverksamhet?
4. Utöver att vara ett ekonomistyrningsverktyg används traditionell budgettering också med hänsyn till kreditvärdering hos långivare och andra intressenter. Utöver det används det också av bestyrelsen. Hur hanteras detta i BB?
5. Beskriv och definiera kort de viktigaste punkterna, enligt dig, i Beyond Budgeting.
 - Hur skulle du definiera Beyond Budgeting?

Svar fra Sven Grevelius – Svenska Handelsbanken:

Allmänt: Som Du säkert vet har Jan Wallander (VD-CEO under cirka 12 år och sedan styrelseordförande-president i Svenska Handelsbanken-SHB under cirka 10 år) skrivit några böcker där han utförligt beskriver och reflekterar över ledarskapsfrågor generellt och särskilt mycket om budgetering. Han tycker att budgetering kan skada ett företag och är mycket tveksam till eventuell nytta med budgetering.

SHB var sedan ett av huvudcasen i BBRT(Beyond Budgeting Round Table). BBRT är underlag för boken "Beyond Budgeting" av Jeremy Hope och Robin Fraser som jag antar Du läst.

Min bakgrund är att jag är civilekonom från Lund 1972. Började på Handelsbanken 1984 som chef för Interna Revisionsavdelningen och sedan blev CFO 1992. Som CFO slutade jag 2001 och jobbade som Senior Advisor 1,5 år till min pensionering 2002. Jag var då ute en del och föreläste etc om SHB:s managementmodell i USA, England, Sverige, Tyskland, Österrike, Finland och Norge.

Så till Dina frågor:

1. Då SHB övergav allt vad budgetering heter skedde samtidigt en mängd saker. Banken hade sedan senare halvan av 1960-talet visat sämre och sämre lönsamhet. Man hade också problem med Finansinspektionen (Tillsynsmyndigheten=Kredit tillsynet kanske på dansk). Jan Wallander (JW) utsågs till CEO och fick av Styrelsen mandat att förändra Banken. JW hade varit CEO för en mindre regional bank (Sundsvallsbanken) under knappt tio år före det han blev CEO i SHB. Innan dess hade han varit verksam som forskare och chef för ett till näringslivet knutet forskningsinstitut. Han hade en bestämd vision, nämligen att decentralisera beslutsfattandet i Banken. Dvs att minska mycket väsentligt på antalet personer på Huvudkontor och Regionala kontor och ge ökad beslutsmyndighet till dem inom Banken som var nära Kunden dvs Bank-kontoren. Samtidigt med genomförandet av decentraliseringen skedde en mängd förändringar som gör att man kan tala om en revolution i Bankens sätt att arbeta. Alla förändringar

hängde naturligtvis samman och var naturligtvis i större eller mindre grad beroende av varandra. Ett antal av viktiga nyheter/förändringar var:

- A. JW påbörjade en kontinuerlig och återkommande kommunikation med alla chefer i banken (cirka 7-800 personer) genom månadsbrev. JW författade också ett häfte till alla chefer i Banken som hette Mål och Medel (på engelska ungefär Objectives and how to reach them) Han beskrev där mycket tydligt och pedagogiskt målet för Bankens verksamhet (högre ROE (räntabilitet) än genomsnittet av konkurrenterna). Detta bl a genom decentralisering och hög kostnadeffektivitet.
- B. Ett nytt managementsystem skapades, enkelt men mycket väl genomtänkt och väl förankrat i organisationen. Man kunde följa verksamhetens utveckling på alla profitcenternivåer och hela tiden jämföra sig mot övriga profitcenters i Banken (internal benchmarking) I managementsystemet fanns också ett antal KPI:s (Key-Performance-Indicators) som hela tiden utvecklades och analyserades. En konstruktiv och sund tävlan mellan profitcenters på olika nivåer skapades.
- C. Efter att under knappt ett år ha testat en ny organisationsmodell i en del av Sverige infördes över hela landet en ny organisation med decentralisering av beslutfattandet som ledmotiv. Under CEO skapades åtta regionbanker var och en bestående av 40-80 bankkontor. Därutöver små stabsenheter för krediter, ekonomi, personal, it, mm vid huvudkontoret samt några större affärsdrivande enheter vid Huvudkontoret som sysslade med Utlandsaffärer, Aktierelaterade affärer, Förmögenhetsförvaltning samt köp/förvärv av företag.
- D. Samtidigt skapades vinstandelssystemet Oktogonen som gav alla i personalen en lika stor andel av SHB:s årsvinst förutsatt att villkoren för en avsättning till Stiftelsen Oktogonen var uppfyllda. Villkoret var och är att Bankens mål, dvs att uppnå en ROE som överstiger genomsnittet av konkurrenterna är uppfyllt. Sedan Vinstandelssystemet skapades har avsättning till Stiftelsen Oktogonen skett alla år utom tre. Stiftelsen investerar bl a i SHB-aktier och man får ej ut sin vinstandel förrän tidigast några år före pensioneringen. Härigenom skapas också en långsiktighet och ett engagemang för Banken hos personalen. De som varit med sedan 1973 lyfter idag cirka 7 miljoner SEK då de går i pension
- E. I samband med alla dessa förändringar slopades också budgeten som ett verktyg för att styra och kontrollera verksamheten. Observera dock att JW

samtidigt införde en mängd andra mer "självspelande" metoder som t ex målstyrning, snabb uppföljning av resultat/utfall samt tillgänglighet för en stor del av organisationen till dessa siffror, vinstandelssystem samt en förhållandevis aktiv tvåvägskommunikation med organisationen.

- F. Som framgått av ovanstående kan man inte se isolerat på att Banken övergav budgets. Det betyder att all den uppmärksamhet, utbildningsinsats och informationsspridning som ovanstående gav upphov till ska ses som en implementering av post-budgetsystemet. (Jag tror att man alltför ofta ser budgets och budgetarbete som fristående aktivitet och ej som en del i något mycket större nämligen Ledningen, Styrningen och Kontrollen av företaget)
- G. Den största utmaningen under mycket lång tid var att hålla fast vid decentraliseringstanken, dvs låta beslut fattas på så låg nivå som möjligt och se till att de centrala staberna ej interfererade i onödan. Dessa implementeringsutmaningar har trots det mycket lyckade utfallet varit förhanden nästan fram till nu, 2009.

2 Managementsystemet (bl.a. redovisningssystemet) måste vara "pålitligt" (reliable) och vara förstått och accepterat av alla. Redovisningssystemet måste också vara snabbt och ständigt a jour så att man snabbt upptäcker avvikelser, inte från budget men från föregående år eller från hur utvecklingen ser ut för andra jämförbara enheter.

Alla profitcenters måste mätas på likartat sätt bl a med hänsyn till det kapitalbehov och den kapitalkostnad de ger upphov till.

Beslut om användning och/eller investering i gemensamma resurser t ex it eller utbildning växer fram i tillsatta gemensamma organ efter en inträngande analys.

Öppenhet och rakhet(straight forward) i kommunikation är viktigt för att skapa tydlighet och fokusering mot det gemensamma målet som varit och är: högre ROE än genomsnittet av konkurrenterna.

Medarbetarna måste förstå företagskulturen och även acceptera den. Därför är intern rekrytering till högre poster regel (ibland med undantag t ex är jag ett

undantag)

Mycket tid läggs på utbildning i Bankens Managementsystem inklusive KPI:s funktion.

- 3 Jag tror att alla typer av verksamhet kan fungera väl utan budgets i dess konventionella form. Därmed inte sagt att alla verksamheter kräver tydliga och operationella mål. Målen kan dock vara även relativa och rörliga t ex bättre än genomsnittet etc. Även vissa planer kan behövas men de behöver ej vara detaljrika och ej tvunget alltid i siffror och de kan anpassas ej alltid till kalenderår.

SHB:s sätt att arbeta kräver en ständig vaksamhet på alla förändringar (internt och externt) från alla nivåer inom företaget. Den falska trygghet som en accepterad budget kan skapa finns inte.

- 4 Visst kan en bank (även SHB) vilja ha en budget från en låntagare. Det är dock endast en liten och ej särskilt väsentlig del av ett beslutsunderlag för att bevilja en kredit. En bank har många andra parametrar för att bedöma kreditvärdigheten hos ett företag. (t ex historik, företagsledningens trovärdighet, samtal med företagsledningen om olika scenarios, soliditet/likviditet, marknad, skvaller på stan etc) Det är mycket vanligt att dåliga företag gör ”vackra” men orealistiska budgets. Observera att frånvaro av budget ej betyder att man inte kan ”diskutera” och ”prognosticera” framtiden. Beträffande styrelsen så kan ju styrelsen känna att dess ”makt” minskar då den ej ”godkänner” eller ”beslutar” om budgeten. Styrelsens makt måste dock baseras på tyngre vägande frågor än en budget som ju ibland hunnit bli inaktuell då styrelsen beslutar. Däremot kan och bör självklart Styrelsen med VD och företagsledningen diskutera planer, utsikter, kritiska variabler, sannolika utfall etc. (I SHB var styrelsen mycket tveksam till att slopa budgets då JW föreslog detta. Man accepterade dock och sedan dess har ingen velat föreslå en återgång till budgets.)

5 Beyond Budgeting förutsätter:

a/ Företagskultur, starkt management, decentralisering

b/ Klara, lättförståeliga och operativa mål

c/ God tvåvägskommunikation inom företaget

d/ Pålitliga och vältimade management/rapportsystem med KPI:s och
öppen redovisning med jämförelser/benchmarking internt/externt.

e/ Anpassning till nya förutsättningar genom nya KPI:s , ny benchmarkingmodell,
organisatoriska anpassningar etc