

Working Paper Series

Department of Business Studies

No. 18, 2008

Danske virksomheders budgetpraksis:
Udbredelse og anvendelse

By

Niels Sandalgaard and Per Nikolaj Bukh

Danske virksomheders budgetpraksis:

Udbredelse og anvendelse

Niels Sandalgaard
(PhD-stipendiat)
Aalborg University
Department of Business Studies
Fibigerstræde 4
DK-9220 Aalborg Ø
E-mail: nis@business.aau.dk

Per Nikolaj Bukh
(Professor)
Aalborg University
E-mail: pnb@pnbukh.com

Abstract:

Traditionelt er budgettet set som det centrale økonomistyringsredskab, men der har i litteraturen såvel som blandt mange praktikere været kritik både af den nytte man har af budgettet og af de ressourcer, der er forbundet med dets udarbejdelse. Samtidig er mange virksomheder begyndt at bruge nye teknikker; både som supplement til budgettet og for at løse andre økonomistyringsopgaver. Dette paper sammenfatter de deskriptive resultater vedrørende brugen af budgetlægning og andre økonomistyringsteknikker fra en spørgeskemaundersøgelse gennemført ved årsskiftet 2007/08. Spørgeskemaet er udsendt til en stikprøve på ca. halvdelen af alle danske virksomheder med over 200 medarbejdere og ca. 40 % har besvaret det. Virksomhedernes holdning til budgetter er generelt positiv og kun 6 % angiver, at de har afskaffet det traditionelle årsbudget, mens 11 % overvejer det. Budgettet anvendes bredt til økonomistyringens forskellige opgaver med en svag overvægt på ressourcedisponering og kommunikation af mål. Herudover viser undersøgelsen, at en stor del af virksomhederne er i gang med at justere budgetpraksis og supplere budgettet med andre økonomistyringsværktøjer f.eks. Balanced Scorecard.

Key words: Spørgeskemaundersøgelse, økonomistyringsteknikker, budgetpraksis, Beyond Budgeting

ISBN 9788791646232

Acknowledgements:

Dette paper beskriver centrale deskriptive data fra en spørgeskemaundersøgelse færdiggjort i foråret 2008. Publikationer vedrørende analyser af data vil, når de foreligger, kunne fås ved henvendelse til forfatterne. Vi takker alle respondenter for deres velvillighed ved besvarelsen af det spørgeskema, der ligger til grund for dette paper. Desuden tak til Carsten Rohde for kommentarer til en tidligere version

1 Indledning

Budgetteringen har været kritiseret

Budgettet er et centralt element i næsten alle virksomheders økonomistyring, men på trods af dette har der ofte været udtrykt utilfredshed med den måde, budgetteringen foregår på i praksis (f.eks. Hansen *et al.* 2003; Hoper & Fraser 2003; Myers 2001; Neely *et al.* 2001). Der har eksempelvis været rejst kritik i relation til det kortsigtede fokus på regnskabsåret, budgettets snævre fokus på finansielle elementer samt uhensigtsmæssigheder i forbindelse med bonusaflønnning baseret på budgetter. Ligeledes har det omfattende ressourceforbrug, der ofte er forbundet med budgettering, været et væsentligt element i kritikken, idet der mere fundamentalt har været stillet spørgsmålstejn ved, om de ressourcer, der bruges til budgetlægningen, står mål med udbyttet, og om andre måder at styre på kan give bedre resultater. Denne kritik har vi diskuteret mere detaljeret i anden sammenhæng (Bukh 2005; Sandalgaard & Bukh 2008).

Mange nye teknikker

Samtidig har der også i litteraturen været foreslået mange nye økonomistyringsteknikker; og danske virksomheder har også taget mange af disse til sig. Nogle gange er der tale om teknikker, der supplerer budgetlægningen, nogle gange teknikker der især adresserer andre økonomistyringsopgaver, mens det andre gange er teknikker, som måske kan ændre behovet for at arbejde med budgetter på den "traditionelle" måde. Men oftest vil de virksomheder, der arbejder på at ændre budgetlægningsprocessen tage en række forskellige velkendte og nye teknikker i brug for at udvikle en ny økonomistyringspraksis i virksomheden.

Resultater fra en undersøgelse

Dette paper sammenfatter de deskriptive resultater vedrørende brugen af budgetlægning og andre økonomistyringsteknikker fra en spørgeskemaundersøgelse gennemført ved årsskiftet 2007/08. Spørgeskemaet er udsendt til en stikprøve på ca. halvdelen af alle danske virksomheder med over 200 medarbejdere, og ca. 40 % af disse har besvaret det. Formålet med dette paper er ikke at analysere sammenhænge og dokumentere forklaringer på resultaterne; ligesom vi heller ikke diskuterer resultaternes normative implikationer og konsekvenser i forhold til den forskningsbaserede økonomistyringslitteratur. Dette vil blive gjort senere i en separat publikation. Formålet i nærværende paper er altså udelukkende at kommunikere de foreløbige deskriptive resultater af undersøgelsen.

Budgettet lever

Undersøgelsen viser overordnet set, at det traditionelle årlige budget lever og har det godt. 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), mens 11 % overvejer det; hvoraf knap halvdelen angiver, at det sandsynligvis bliver ved overvejelserne. Til gengæld viser undersøgelsen, at en stor del af virksomhederne er i gang med at justere budgetpraksis eller supplere budgettet med andre økonomistyringsværktøjer f.eks. Balanced Scorecard.

I de følgende afsnit vil vi i afsnit 2 først kortfattet beskrive undersøgelsesmetoden. Herefter viser vi i afsnit 3 respondenternes holdning til nogle af de kritikpunkter mod budgettet, der har været præsenteret i litteraturen, og i afsnit 4 præsenterer vi data for, hvilke økonomistyringsopgaver budgetteringen løser. I afsnit 5 viser vi, i hvilket omfang virksomhederne har afskaffet budgettet eller overvejer det. I afsnit 6 vises det, hvilken udbredelse en række andre teknikker og aspekter af økonomistyringen har, og endelig afsluttes artiklen i afsnit 7 med nogle perspektiverende kommentarer.

2 Metoden

Undersøgelsen er foretaget ved hjælp af et 5 sideres spørgeskema, indeholdende 12 overordnede spørgsmål hver med en række underspørgsmål. Spørgeskemaet blev udsendt pr. brev (med frankeret svarkuvert) i december 2007 med en opfølgingsrunde i starten af 2008, hvor de virksomheder der ikke svarede i første runde, fik en ny mulighed for at svare. Udover de 4 spørgsmål, der danner grundlag for denne artikel blev respondenterne spurgt om branche, størrelse og respondentens stilling (3 spørgsmål), samt om forhold vedrørende intern afhængighed og omverdensusikkerhed (5 spørgsmål). Disse data er ikke anvendt i denne artikel.

Repræsentativ spørgeskemaundersøgelse

Spørgeskemaet blev udsendt til en tilfældigt udvalgt stikprøve blandt virksomheder i Greens med mere end 200 ansatte, hvilket gav en samlet population på ca. 1.200 virksomheder. Heraf blev der taget en tilfældigt udvalgt stikprøve på 50 %, svarende til i alt 608 virksomheder. Det udsendte spørgeskema blev stilet til økonomidirektøren/-chefen, og der blev foretaget én opfølgingsrunde overfor de virksomheder, der ikke svarede i første omgang.

I alt blev der returneret 247 brugbare besvarelser, hvilket giver en svarprocent på 40,6 %. Da ikke alle respondenter har besvaret alle spørgsmål, kan svarprocenten variere en smule fra spørgsmål til spørgsmål. Sammenlignet med spørgeskemabaserede undersøgelser publiceret i de førende internationale tidsskrifter i perioden 1992-2001 (jf. Van der Stede *et al.* 2007), er den realiserede svarprocent en smule under, hvad der i disse undersøgelser blev realiseret (48 % svar i gennemsnit)¹; men Baruch (1999) finder i en gennemgang af organisationstidsskrifter dels at svarprocenter udviser en faldende tendens i senere studier og dels, at studier der involverer højt placerede ledere har en væsentlig lavere svarprocent. Set i dette lys finder vi den realiserede svarprocent tilfredsstillende. Vi har endvidere testet for non-response bias, og disse test giver ikke anledning til forbehold.

Muligheder for fejlfortolkninger

Når resultaterne fortolkes skal man dog være opmærksom på, at spørgeskemametoden indebærer en risiko dels for misforståelser af de stillede spørgsmål, men også for forskellig fortolkning af de stillede spørgsmål. Når der eksempelvis spørges til, hvorvidt virksomheden har implementeret Activity Based Budgeting eller Zero Based Budgeting, så vil der være en risiko for, at respondenterne opfatter noget forskelligt ved disse begreber. Denne problemstilling kunne imødegås ved i stedet at spørge ind til forskellige forhold, som indikerer om begreberne er til stede eller ej (Bisbe *et al.* 2007); men for at undgå et alt for omfattende spørgeskema blev dette fravalgt².

Afspejler det virksomhedens svar?

Endvidere skal resultaterne fortolkes under hensyntagen til, at det er virksomhedens økonomiansvarlige, der er blevet spurgt. Hvad angår udsagn om anvendelsen af økonomistyringsteknikker må de økonomiansvarlige forventes at have den mest omfattende viden. Hvad angår spørgsmål vedrørende budgetlægningens formål afspejler svarene, hvorledes økonomiafdelingen vægter de forskellige formål i forhold til hinanden, hvilket givetvis vil kunne afvige fra, hvilke ledelsesopgaver budgetterne løser i de forskellige dele af virksomheden. Endelig er de generelle spørgsmål vedrørende holdningen til budgettering i særdeleshed også udtryk for økonomiafdelingens synspunkter, som kan afvige fra de synspunkter, der er fremherskende i andre afdelinger.³

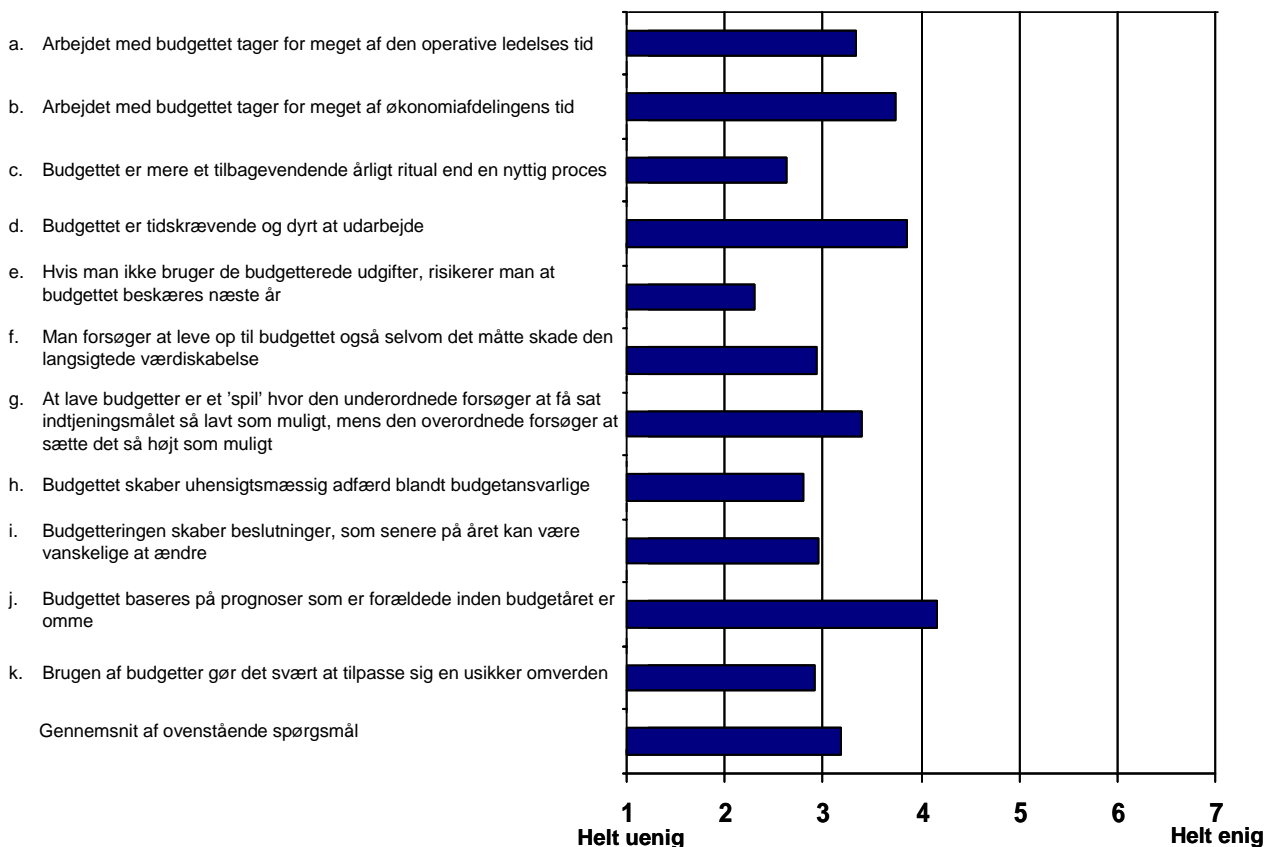
3 Kritikken af den traditionelle budgetlægning

Hvor tilfreds er du med budgettet?

Udgangspunktet for spørgeskemaundersøgelsen har været at undersøge, hvorvidt denne kritiske holdning er en realitet i danske virksomheder; og i forlængelse heraf undersøge, hvorledes forskellige elementer i økonomistyringen supplerer eller komplementerer budgetlægningen. Der blev derfor for 11 udsagn om budgettet spurgt om følgende: ”I hvilken udstrækning er du enig i følgende kritiske udsagn vedr. traditionelle årlige budgetter?” med mulige svar fordelt på en 7-punkts Likert-skala.

De 11 udsagn var udvalgt med udgangspunkt i en spørgeskemaundersøgelse gennemført af Ekholm og Wallin (2000), samt af kritikken mod budgetlægning rejst af blandt andre Neely *et al.* (2001), Hansen *et al.* (2004) og Jensen (2001). Specielt har denne undersøgelses udgangspunkt været at vurdere, om den kritik mod budgetlægningen, der findes i Beyond Budgeting-litteraturen (Hope & Fraser 2003, p. 4-15), hvor det især fremhæves, (1) at budgettering er for besværligt og ressourcekrævende, (2) at dysfunktionel og uetisk budgetadfærd har udviklet sig til et uacceptabelt niveau samt (3) at budgettet ikke er anvendeligt i et dynamisk og konkurrencepræget forretningsmiljø. Derfor blev spørgsmålene udvalgt således, at spørgsmål a-d, e-h samt i-k dækkede de tre nævnte kritikområder.

Som det fremgår af figur 1 er respondenterne mere uenige end enige i den fremførte kritik, og vi ser således en generel tilfredshed med budgettet trods den fremførte kritik. Det er naturligvis gennemsnitstal på tværs af undersøgelsen, som vi præsenterer; og disse kan som udgangspunkt dække over flere bagvedliggende forhold og en vis spredning i svarene, ligesom svarene skal analyseres i sammenhæng med, hvilke økonomistyringsteknikker, der i øvrigt benyttes i virksomhederne mv.



Figur 1: Holdningen til budgetter.

Det er tidskrævende og besværligt

Det fremgår dog af figur 1, at de kritikpunkter der er størst enighed omkring er, at budgettet er tidskrævende samt at det er baseret på prognoser, der hurtigt forældes. Dette vil i mange virksomheder være noget man kan genkende, og det kan måske ved første blik undre, at der ikke er flere, der erklærer sig enige i dette udsagn, da budgettet jo netop er baseret på prognoser og forventninger. Men på den anden side kan det også afspejle, at respondenterne er ansvarlige for budgetprocessens tilrettelæggelse og dermed er velvidende om, at en række modstridende hensyn skal håndteres, hvorfor de uhensigtsmæssigheder, som de enkelte spørgsmål indikerer vurderes i forhold til, hvad der er reelt muligt at opnå. Derfor er den relative vægtning af de enkelte udsagn givetvis mere relevante end den absolutte placering på skalaen.

Men det ser ud til at fungere

Endelig hæfter vi os også ved, at det udsagn som færrest erklærer sig enige i er, at hvis man ikke afholder de budgetterede udgifter, så beskæres budgettet næste år. Varianter af denne problematik indgår ofte i den anekdotebaserede kritik på baggrund af eksempler på dysfunktionel budgetadfærd.

Men dette opfattes altså ikke som et væsentligt problem af de adspurgte økonomifolk (eller også har de ikke opdaget, at det finder sted).

4 Budgettets rolle

Den taktiske planlægning

Overordnet set har budgetlægningen med sit fokus på den årlige planlægnings- og opfølgingscyklus en central rolle, som økonomiafdelingens vigtigste værktøj til at løse de såkaldte taktiske styringsopgaver. Udgangspunkter er her Anthony's (1965) klassiske skelnen mellem de strategiske ('strategic planning'), taktiske ('management control') og driftmæssige ('operations control') ledelsesprocesser, som i den danske (f.eks. Melander 2001, Andersen & Rohde 2007, p. 20) såvel som i den udenlandske litteratur (f.eks. Anthony & Govindarajan 2006, Horngren *et al.* 2008; Simons 1995) stadig er en af de væsentligste begrebsrammer for at forstå økonomistyringens rolle.

Strategiske og operationelle styring

Ganske vidst betoner den senere litteratur, at styringssystemer ikke kun er baseret på regnskabsdata (Merchant & Otley 2007; Simons 1995) og litteraturen om strategisk økonomistyring (f.eks. Tomkins & Carr 1996; Shank & Govindarajan 1989, 1992) fremhæver økonomistyringens rolle ved udviklingen og ikke blot implementeringen af virksomhedens strategi. Ligeledes har en række af de nyere trends i form af blandt andet Lean Accounting (Maskell & Baggaley 2004; Maskell *et al.* 2007) samt de krav moderne produktionsprocesser stiller til den operationelle styring (jf. Hansen & Mouritsen 2007) betydet, at billedet af økonomistyring som en fjernbetjeningsfunktion, der styrer organisationen ved rapporter og tal, der sendes frem og tilbage er under ændring, således at økonomistyring i ligeså høj grad har en rolle i driftmæssige eller operationelle styring. Men der er typisk tale om, at det er nye anvendelser af økonomistyringsinformation, nye kalkulationsmodeller og andre principper for omkostningsmodellering, der bringes i forslag; idet budgetlægningen i de fleste virksomheder består nogenlunde uforandret i sin kerne. Eller rettere sagt: *Måske* er uforandret, idet budgetkritikken, som diskuteret ovenfor, netop vedrører om budgettets opgaver og bestanddele er under forandring eller burde være under forandring for fortsat at kunne løse de relevante økonomistyringsopgaver.

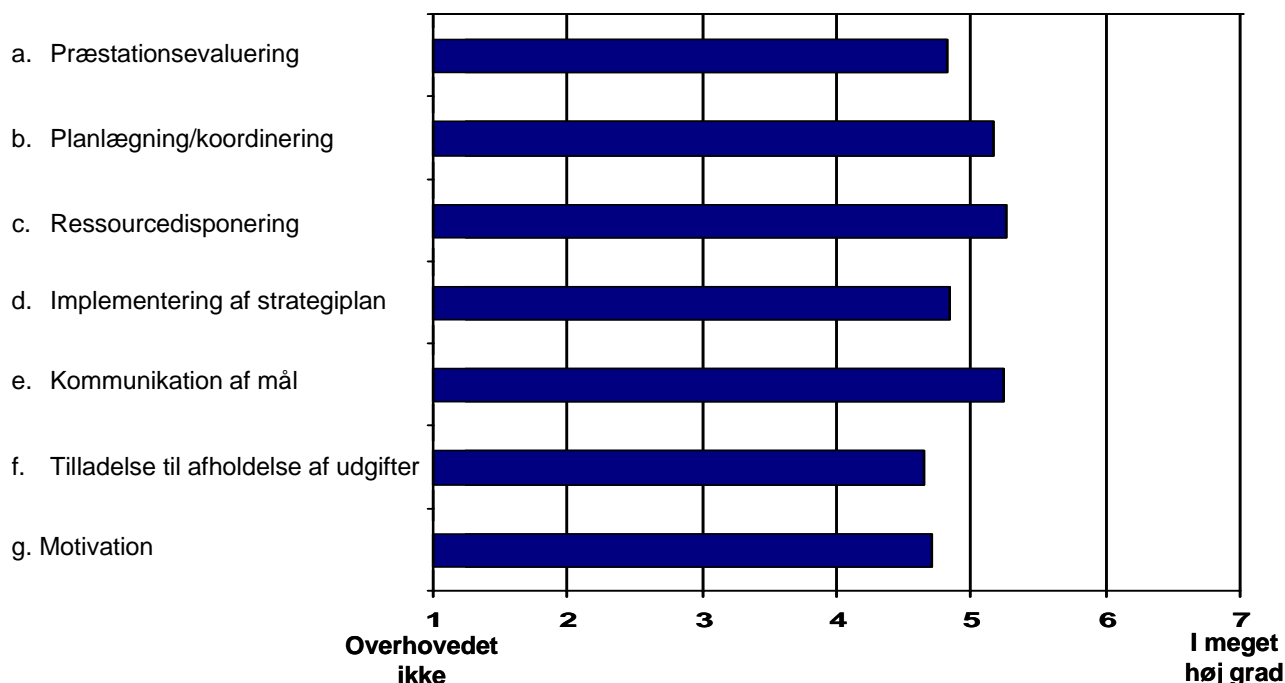
Budgetlægningens opgaver

Både den udenlandske (Atkinson *et al.* 2007; Anthony & Govindarajan 2006; Horngren *et al.* 2008) og den danske (Andersen & Rohde 2007; Melander 2001; Schack 2006) lærebogslitteratur nævner

en række forskellige formål for budgetlægningen. Ligeledes har forskellige udenlandske forskningsbaserede undersøgelser (f.eks. Hansen & Van der Stede 2004; Ekholm & Wallin 2000) af budgetteringens anvendelse, formål og afhængighed af forskellige kontekstfaktorer opdelt budgettering i forskellige formål; og den praktikerorienterede litteratur (Barrett & Fraser 1977; Hope & Fraser 1997, 2003) har diskuteret budgetlægningens formål.

Operationaliseringen i denne undersøgelse

Disse forskellige lister er ikke identiske, og der anvendes forskellig terminologi, men de dækker alligevel grundlæggende over nogenlunde de samme opgaver.⁴ Vi valgte med udgangspunkt i den nævnte litteratur at spørge til de 7 formål med budgettering, der er angivet i figur 2, således at respondenterne på en 7-punkt Likert-skala blev bedt om at angive ”i hvor høj grad budgettet anvendes til nedenstående formål i jeres virksomhed”. Vi opfatter de 7 oplyste anvendelser af budgetlægning som sideordnede formål eller indikationer på brugen af budgetlægning, således at anvendelsen til de angivne formål er manifestationer af at budgettet anvendes. Det betyder dels, at der forventes at være en indbyrdes afhængighed (korrelation) mellem virksomhedernes scoring af formålene og dels, at budgetlægningen i den enkelte virksomhed i forskelligt omfang kan anvendes til de angivne formål.



Figur 2: Formålet med budgetter

Planlægning vs. opfølgning

Beyond Budgeting-kritikken (Hope & Fraser 2003; jf. Bukh 2005) samt de Corporate Governance-orienterede forfattere (f.eks. Jensen 2001, 2003) har især fokuseret på den grundlæggende konflikt mellem at anvende budgetlægningen som et planlægningsværktøj og samtidig som grundlag for præstationsevaluering og eventuelt bonusaflydning. Den samme fundamentale modsætning mellem at bruge budgetter på den ene side til planlægning og på den anden side til styring (Churchill 1984) og præstationsevaluering (Barrett & Fraser 1977) har også tidligere været diskuteret i litteraturen; og der har ligeledes været argumenteret for, at der kan være væsentlige modsætninger mellem at anvende budgetter til at planlægge hhv. præstationsevaluere og til at motivere (Barrett & Fraser 1977).

Dette underbygger, at der kan forventes en vis variation virksomhederne imellem. Desuden kan det forventes, at anvendelse af budgetlægning til de forskellige formål vil være relateret til, hvilke økonomistyringsmodeller, der i øvrigt anvendes i de enkelte virksomheder. Med udgangspunkt i litteraturen er det desuden vores forventning, at der vil være forskel på, i hvilket omfang virksomhederne anvender budgetlægningen til planlægning (spørgsmål b, c, og d) og til styring (spørgsmål a, e, f og g), idet vi opfatter motivation som et styringsformål (jf. Sandalgaard & Bukh 2008).

Måske er der forskelle mellem virksomhederne?

Som det ses af figur 2 er der ikke nogen af de angivne formål, der i væsentlig grad skiller sig ud i form af en højere anvendelsesgrad end andre, når vi ser på gennemsnitstallene. De tre formål, der vægtes højest er planlægning/koordinering, ressourcedisponering samt kommunikation af mål, mens tilladelse til afholdelse af udgifter samt motivationsformålet vægtes relativt set lavest. Hvis vi tager udgangspunkt i, at budgettet er et meget centralt element i enhver virksomheds økonomistyring vil det ikke være underligt, hvis det i den enkelte virksomhed bruges i høj/meget høj grad til ét eller flere formål; men med udgangspunkt i et designperspektiv (jf. Bukh 2008) kan det ikke forventes, at budgettet lige godt løser alle økonomistyringens opgaver.

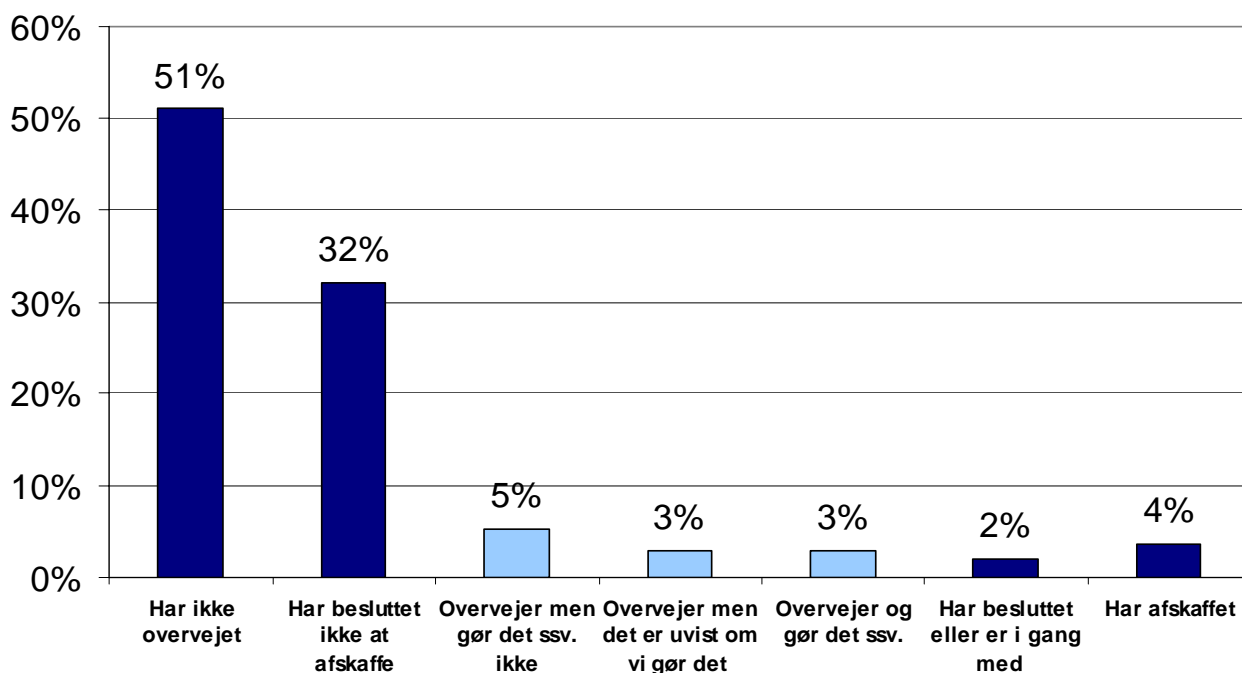
5 Er budgettet på vej ud af de danske virksomheder?

Kritikere af det traditionelle årsbudget har foreslået, at man i yderste konsekvens afskaffer det traditionelle årlige budget og indfører ”Beyond Budgeting modellen” (f.eks. Hope & Fraser 2003). Respondenterne blev derfor specifikt spurgt, hvorvidt de havde afskaffet det traditionelle årsbudget, overvejede at afskaffe det etc. Besvarelserne skal tages med et vist forbehold, idet der altid er en

risiko for, at respondenterne opfatter noget andet ved begrebet ”traditionelle årsbudget” end vi gør. Besvarelsen skal derfor i højere grad tages som udtryk for, hvorvidt respondenterne har adopteret ideen om at gå radikalt til værks i forbindelse med deres budgetprocedure, frem for om respondenterne reelt har afskaffet budgettet.

Der er faktisk nogle få virksomheder, der angiver at have afskaffet budgettet

Som det ses i figur 3 har knap 6 % angivet, at de har afskaffet det traditionelle årsbudget, er i gang med at afskaffe det eller har besluttet at afskaffe det. Yderligere 11 % overvejer det, men heraf har 5 % angivet, at det sandsynligvis bliver ved overvejelserne. De resterende 83 % har enten slet ikke overvejet at afskaffe det traditionelle årsbudget eller har truffet beslutning om ikke at gøre det. Det traditionelle årlige budget ser derfor ud til at bestå i en stor del af de danske virksomheder, hvilket er i overensstemmelse med den overvejende positive holdning til budgetter, der fremgik af figur 1.



Figur 3: Status på det traditionelle årsbudget

Selvom 6 % er et forholdsvist lille antal, så er det alligevel ganske bemærkelsesværdigt. Hvad indebærer det i praksis at have afskaffet budgettet? Hvordan løser man så økonomistyringens opgaver? Er økonomistyringen som ledelsesredskab på vej til at blive mindre aktuelt i disse virksomheder eller er der 'bare' tale om at andre økonomistyringsmodeller træder i stedet. Disse spørgsmål er vanskelige at afdække alene ved et spørgeskema og kræver, at de konkrete

virksomheder kontaktes for yderligere oplysninger. Vi kontaktede derfor efterfølgende fem virksomheder telefonisk og spurgte nærmere til, hvorledes de havde "afskaffet" budgettet. På baggrund af disse besvarelser samt på baggrund af vores erfaringer fra andre virksomheder, som har arbejdet med at afskaffe det traditionelle årsbudget, tegner der sig tre hovedtendenser for, hvad virksomheder gør, når de erstatter det traditionelle årsbudget. Det er primært et spørgsmål om, hvilke teknikker virksomhederne i stedet lægger større vægt på. Det drejer sig om:

1. Benchmarking og rullende forecasts
2. Rullende budgetter
3. Indekser og targets (i kombination med forecasts)

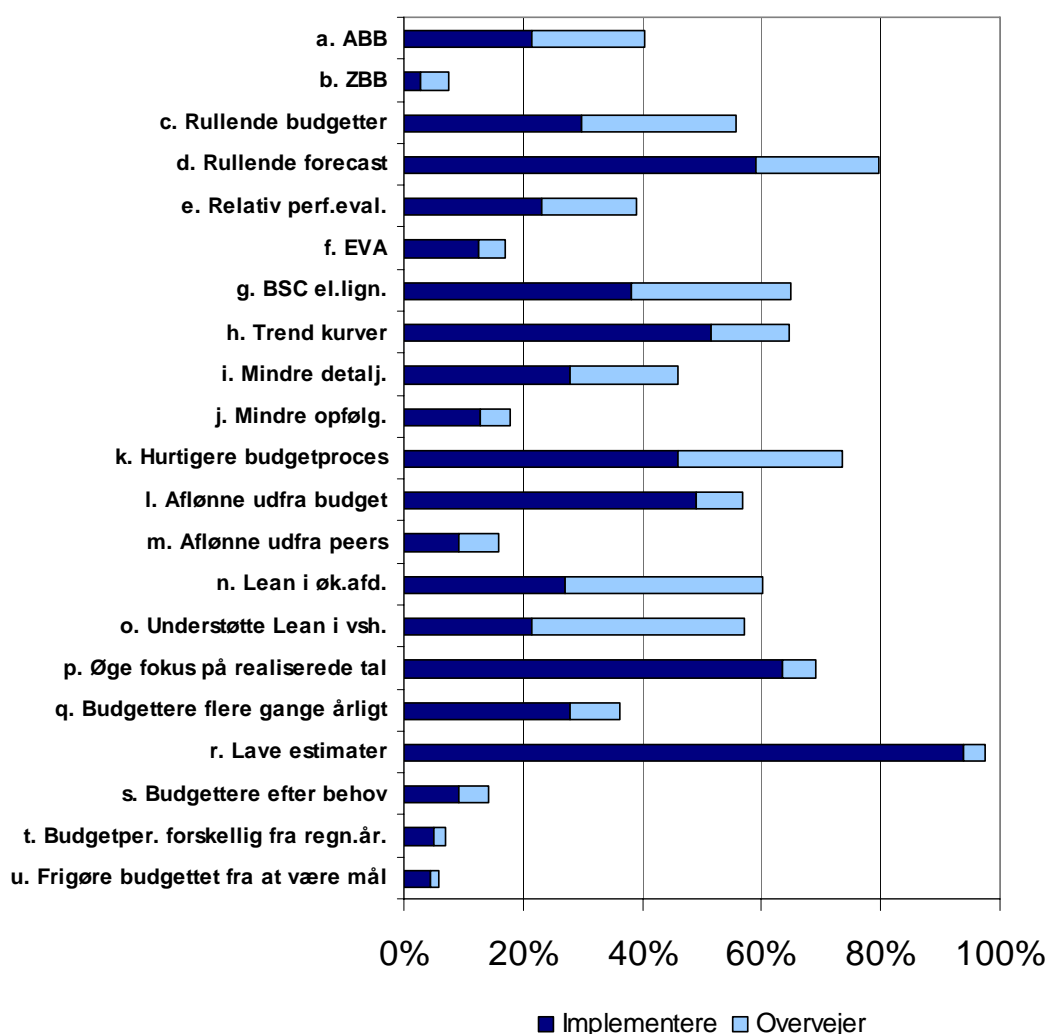
Brugen af *benchmarking og rullende forecast* i stedet for budgetter er det, der ligger tættest op ad Beyond Budgeting modellen (jf. Hope & Fraser 2003), og disse virksomheder vil typisk være karakteriseret ved en struktur, der gør intern benchmarking mulig f.eks. en filialstruktur, hvor de enkelte (bank)filialer kan benchmarke. Se f.eks. Overgaard & Borau (2008) vedrørende Danske Banks styring af filialer.

Formålet med de *rullende budgetter* er at fastholde budgettet som styringsredskab, men gøre det mere dynamisk f.eks. i forhold til omverdensusikkerheden. Metoden kritiseres ofte for at være for arbejdskrævende, men anvendelsen af forskellige IT baserede økonomistyringspakker giver nye muligheder for denne metode. Selvom et rullende budget i sagens natur er frigjort fra at følge årsregnskabsperioden, ses også mellemformer, hvor de rullende budgetter kombineres med årlige mål (der følger regnskabsåret).

Brugen af *indekser og targets* går ud på at skære detaljeringsgraden ned, så der i stedet for detaljerede budgetter blot opereres med nogle få overordnede mål for det kommende år f.eks. for omsætningen, kapacitetsomkostninger og indtjening. Dette mål kan f.eks. udtrykkes i form af et indekstal, hvor det foregående år fungerer som indeks 100, og formålet med metoden er at undgå tidskrævende budgetprocedurer og få fokus væk fra detaljerede afvigelsesforklaringer. Der bliver typisk argumenteret for, at detaljeringsgraden i budgettet alligevel være af begrænset værdi i en hurtigt skiftende omverden, da budgetforudsætningerne hele tiden ændrer sig. I praksis har det imidlertid vist sig, at der i forbindelse med fastlæggelsen af et target/indeks er et behov for at specificere dette, hvorved der kan opstå budgetlignende undersystemer i organisationen.

6 Hvilke teknikker bruges i økonomistyringen?

Selvom virksomhederne ikke vil afskaffe det traditionelle årsbudget, skal dette ikke tages som udtryk for, at der ikke sker ændringer og forbedringer i virksomhedernes budgettering og økonomistyring generelt. Respondenterne blev derfor også spurgt, hvorvidt de har foretaget en række tiltag, der enten vedrører budgettering direkte eller som er komplementære eller alternative modeller i forhold til budgettet. Den mørke del (venstre side) af søjlen i figur 4 angiver de virksomheder, der har foretaget det pågældende tiltag eller er i gang med at indføre det; mens den lyse del af søjlen (højre side) angiver de virksomheder, der overvejer at foretage det.



Figur 4: Udbredelse af forskellige teknikker.

Eksplorative spørgsmål

De teknikker, angivet i figur 4, som vi har spurgt til er bl.a. udvalgt med udgangspunkt i Neely *et al.* (2003), der nævner en række metoder og teknikker, der kan hjælpe til at forbedre budget- og

planlægningsprocessen, samt med udgangspunkt i den model for Beyond Budgeting, der gennemgås i Hope & Fraser (2003). Nogle af spørgsmålene (f.eks. spørgsmål a, b, f, g og n) vedrører principielt indførelsen af forholdsvist velafgrænsede teknikker, mens andre spørgsmål i højere grad afspejler tendenser i økonomistyringens formål (f.eks. spørgsmål i, j, k, l, og p). Formålene med disse spørgsmål er eksplorativt at afdække, hvilken sammenhæng der er med budgetlægningens formål og eventuelt helt at opgive budgetlægningen (jf. figur 3) og anvendelsen af andre teknikker eller ændringer i økonomistyringens opgaver. Vi vil ikke her systematisk kommentere alle spørgsmålene, men blot fremdrage et par interessante aspekter af svarene.

Activity Based Budgeting er (måske) meget udbredt

Et af de spørgsmål i figur 4, hvor svarene overrasker os er, at 21 % angiver at have implementeret Activity Based Budgeting (ABB), mens næsten ligeså mange overvejer det. Da ABB (jf. Kaplan & Cooper 1998, kapitel 15; Kaplan & Anderson 2007; Bukh 2006, p. 360-362) kræver en forholdsvis avanceret Activity Based Costing-model for at kunne fungere, således som det er tilsigtet i litteraturen, stiller vi os skeptiske overfor om 20 % af virksomhederne vil have en sådan model. En mulig forklaring kan være, at en del respondenter måske svarer med udgangspunkt i, at de i et eller andet omfang anvender ABC⁵ f.eks. til at fastlægge interne afregningspriser til brug i budgetlægning og opfølgning, eller med udgangspunkt i, at budgetlægningen er forankret i aktivitetsbudgettet jf. den danske økonomistyringstradition (se f.eks. Andersen & Rohde 2007).

Blandt andre interessante – men måske knap så overraskende – svar er, at næsten 40 % angiver at have suppleret budgettet med ikke-finansielle målinger i form af Balanced Scorecard eller lignende, hvilket nogenlunde er på niveau med udenlandske undersøgelser (f.eks. Chenhall 2005; Speckbacher *et al.* 2003). Til sammenligning rapporterer Rigby & Bilodeau (2007) med udgangspunkt i en global undersøgelse blandt topledere i store virksomheder, at 66 % anvender balanced scorecard.

Tilsvarende skal andelen af virksomheder, der angiver at anvende rullende budgetter (jf. Lynn & Madison 2004), fortolkes varsomt. Knap 30% angiver således at anvende rullende budgetter, men det er kun 5 % af alle de adspurgte virksomheder, der angiver at have en budgetperiode, der er forskellig fra regnskabsåret, hvilket jo principielt burde være tilfældet, hvis man bruger rullende budgetter i sin reneste form. Der er derfor nok snarere tale om, at en del af de virksomheder der angiver at have rullende budgetter, har suppleret et årligt budget med rullende forecast eller lignende.

Desuden er der en forholdsvis stor udbredelse og interesse for de elementer af økonomistyringsmodellen, som forbindes med virksomheder, der bekender sig til Beyond Budgeting. Det gælder ud over Activity-Based Budgeting og Balanced Scorecard også trendkurver, rullende forecast, relativ præstationsevaluering etc. Men det skal bemærkes, at brugen af disse teknikker ikke i sig selv kan tages som udtryk for at virksomhederne har indført dem som reaktion på kritikken af budgetlægningen eller med inspiration fra Beyond Budgeting-fortalerne. Dels er der måske snarere tale om, at Beyond Budgeting udtrykker en allerede etableret praksisdreven tendens til at anvende økonomistyring mere nuanceret og dels er der isoleret set ikke noget nyt i at anvende rullende budgetter, idet det ofte (f.eks. Churchill 1984; Barrett & Fraser 1977) har været foreslået som et element i løsningen af den iboende konflikt mellem præstationsevaluering- og planlægningsformålet.

Endelig vil vi nævne, at det er af særskilt interesse at se på de teknikker, som en stor del af virksomhederne overvejer, idet dette indikerer, at området opfattes som vigtigt eller at det er teknikker, som i de kommende år vil kunne forventes at få en større betydning. Ud over Balanced Scorecard, hvor andelen af overvejere er bemærkelsesværdig stor, så drejer det sig om forskellige aspekter af procesoptimering. For det første arbejder en meget stor del af virksomhederne med at gøre budgetprocessen hurtigere; og for det andet er aspekter af Lean det område, hvor der ser ud til at være størst voksende interesse.

Lean Accounting er overraskende centralt

Der er hele 27 % af virksomhederne, der angiver at have indført Lean på økonomiafdelingen processer og endnu flere overvejer. Vi er også her lidt usikre på, om tallene kan tolkes derhen, at virksomhederne virkelig har anvendt Lean-teknikker eller 'bare' har effektiviseret processerne. På samme måde angiver 22 %, at de i et eller andet omfang har tilpasset økonomistyringen, så den understøtter Lean andre steder i virksomheden. Det finder vi plausibelt, idet økonomistyringen må forventes at skulle tilpasses produktionsstrukturen. Men det er et kompliceret felt, og vi kan ikke med det angivne spørgsmål fortolke resultatet, således at de teknikker og ideer, der hører til feltet Lean Accounting (Maskell & Baggaley 2004; Maskell *et al.* 2007) er anvendte.

Svarene skal fortolkes med forsigtighed

Det er meget forskellige ting, der spørges til – og der er da også som forventet en meget stor forskel i svarene, og på grund af forskelligartetheden er det vigtigt at fortolke de enkelte spørgsmål separat. Specielt er det vigtigt at være opmærksom på, at selvom vi i undersøgelsen har fokus på budgetlægning, skal teknikkerne i figur 4 ikke generelt opfattes som budgetlægningsteknikker, men

blot som teknikker, der kan have en rolle i relation til opbygningen af en virksomheds budgetlægningsmodel. Eksempelvis er Economic Value Added (EVA) et finansielt nøgletal og altså isoleret set udtryk for en kalkulationsmodel frem for en styringsmodel (jf. Bukh 2008), men EVA-beregninger kan anvendes i fastlæggelsen af målsætninger i budgetlægningen, således at EVA kan opfattes som en komplementær teknik i forhold til andre teknikker anvendt i budgetlægningen.

7 Afsluttende kommentarer

Det danske aktivitetsbudget

I den danske økonomistyringstradition, hvor modellerne ofte har taget udgangspunkt i dækningsbidragsopstillinger og analyser af omkostningers reversibilitet og variabilitet, har det altid været grundtanken, at budgettet skulle forankres i aktivitetsbudgettet. Rigtigt anvendt kan mange af de nye teknikker have naturlig plads i en 'traditionel' dansk økonomistyringsmodel. Eksempelvis kan en ABC-model naturligt være grundlaget for en dækningsbidragsopstilling med flere bidragsniveauer, således som det anvendes i flere danske virksomheder; og estimer, trendkurver mv. har også en naturlig plads i budgetlægningens første fase.

Da de første danske modeller for omkostningsregnskaber blev udviklet i 1950'erne og senere blev udviklet til budgetlægningsmodeller frem mod 1980, var det avancerede modeller, der pressede den tilgængelige regnekraft til det yderste. Modellerne var designede til at håndtere den virkelighed virksomhederne var stillet overfor på daværende tidspunkt, i form af kompleksitet, omverdensusikkerhed o. lign. Men der er siden sket meget på systemsiden, og nye modeller for integration af økonomistyring og strategi er blevet udviklet til at håndtere de udfordringer virksomhederne står overfor i dag med hensyn til bl.a. kompleksitet og omverdensusikkerhed. Derfor er det ikke underligt, at der også er interesse for de nye modeller.

Økonomistyringsmodeller skal ikke ses som opfindelsen af en ny medicin med egenskaber, der aldrig er set før. Derfor skal vi ikke fokusere på, hvor forskellighederne er i modellerne – men snarere på, hvor sammenhængene og synergien er. Hvor er de ens? Det er nemlig kernen til at integrere de nye modeller i den del af ledelsesprocesserne, som allerede fungerer.

Som det fremgår af vores undersøgelse af danske virksomheders budgetpraksis, er der ikke noget der tyder på, at danske virksomheder i stor stil er i gang med at afskaffe det traditionelle årsbudget. Derimod arbejdes der med at justere budgettet f.eks. ved i budgetteringen i højere grad at tage højde for de udførte aktiviteter (Activity Based Budgeting), men også ved at gøre budgetteringen

hurtigere og mere fleksibel. Endvidere suppleres budgettet med andre økonomistyringsværktøjer f.eks. med forecast/estimer eller med ikke finansielle målinger (f.eks. Balanced Scorecard).

Litteratur

- Andersen, M. & C. Rohde. (2007). *Virksomhedens Økonomistyring*. 3. udgave, København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems: framework for analysis*. Boston: Graduate School of Business, Harvard University.
- Anthony, R.N. & V. Govindarajan. (2006). *Management Control Systems*, 12. udg. McGraw-Hill.
- Atkinson, A., R. S. Kaplan, E. A. Matsumura & S. Mark Young. (2007). *Management Accounting*, 5th edition. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Barrett, M.E. & L.B. Fraser. (1977). Conflicting Roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, Vol. 55, No. 4, pp. 137-146.
- Baruch, Y. (1999). Response rates in academic studies: a comparative analysis. *Human Relations*, Vol. 52, No. 4, pp. 421-438.
- Bescos, P.L., E. Chauvin & M. Gosselin. (2002). Activity-based costing and activity-based management: comparison of practices in Canada and in France. *Compatibilité, Contrôle et audi*. Vol. 8, pp. 229-244.
- Bisbe, J., J.-M. Batista-Foguet & R. Chenhall. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risk of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 32, No. 7-8, pp. 789-820.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 3-17.
- Bukh, P.N. (2005). Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 21, No. 2, pp. 121-141.
- Bukh, P.N. (2006). De nye ABC-teknikker: En analyse af Time-Driven ABC. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 21, No. 4, pp. 335-385
- Bukh, P.N. (2008). Design af økonomistyring: Balanced scorecard som budgetmodel. Bringes i *Økonomistyring & Informatik*.
- Churchill, N.C. (1984). Budget choice: planning vs. control. *Harvard Business Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 150-157.
- Chenhall, R.S. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 395-422.
- Cohen, S.,E. Kaimenaki & G. Venieris. (2005). ABC: Adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, pp. 981-2000.

- Ekholm, B.-G. & J. Wallin. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.
- Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- Hansen, A. & J. Mouritsen. (2007). Management Accounting and Operations Management: Understanding the Challenge from Integrated Manufacturing. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- 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; pp. 95-116.
- Hansen, S.C. & W.A. van der Stede. (2004). Multiple Facets of Budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 415-439.
- Hansen, S. C. & R. Torok. (2003). *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*. Bedford, TX: CAM-I.
- Horngren, C. T., A. Bhimani, S. M. Datar, & G. Foster. (2008). *Management and Cost Accounting*. 4. udgave, Prentice Hall.
- Hope, J. & R. Fraser. (1997). Beyond Budgeting – Breaking through the barrier to the third wave. *Management Accounting*, December, pp. 20-23.
- Hope, J. & R. Fraser. (2003). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Innes, J. & F. Mitchell. (1995). A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 137-153.
- Jensen, M.C. (2001). Corporate budgeting is broken let's fix it. *Harvard Business Review*. November, pp. 94-101.
- Jensen, M.C. (2003). Paying People to Lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*. Vol 9; No. 3, pp. 379-406.
- Kaplan, R.S. & S. Anderson. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and more powerful path to higher profit*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. & D. Cooper. (1998). *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kiani, R. & M. Sangeladiji. (2003). An empirical study about the use of the ABC/ABM model by some of the Fortune 500 largest industrial corporations in the USA. *Journal of American Academy of Business*, Vol. 3, pp. 174-182.

- Lynn, M.P. & R.L. Madison. (2004). A closer look at rolling budgets. *Management Accounting Quarterly*, Vol. 6, No. 1, pp. 60-64.
- Maskell, B. & B. Baggaley. (2004). *Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise*. New York: Productivity Press.
- Maskell, B, B. Baggaley, N. Katko & D. (2007). *The Lean Business Management System: Lean Accounting Principles and Practice Toolkit*. Cherry Hill: BMA Inc.
- Melander, P. (2001). *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform – En introduktion*. 9. udgave. Handelshøjskolens Forlag.
- Merchant, K. & D. Otley. (2007). A review of the literature on control and accountability. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- Myers, R. 2001. Budgets on a Roll. (2001). *Journal of Accountancy*, Vol. 192, No. 6, pp. 41-46.
- Neely, A., M. Bourne & C. Adams. (2003). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring business excellence*, Vol. 7, No. 3, pp. 22-28.
- Neely, A.; M.R. Sutcliff & H.R. Heyns. (2001). Driving value thorough strategic planning and budgeting. Research Report, Cranfield University, School of Management.
- Nielsen, J.F., P.N. Bukh & N.P. Mols. (2000). Barriers to customer-oriented control in financial services. *International Journal of Service Industry Management* Vol. 11, No. 3, pp. 269-286.
- Overgaard, J. B. & K. E. Borau (2008). Økonomistyring i Danske Bank. I Økonomistyring, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.
- Rigby, D. & B. Bilodeau. (2007). Bain's global 2007 management tools and trend survey. *Strategy & Leadership*, Vol. 35, No. 5, pp. 9-16.
- Sandalgaard, N. & P. N. Bukh. (2008). Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, No. 5, pp. 507-536.
- Schack, B. (2006). *Anvendt økonomistyring: Opgaver, løsninger, teori*. København: Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Shank, J.K. & V. Govindarajan. (1989). *Strategic Cost Analysis*. Homewood, Ill: Richard D. Irwin.
- Shank, J.K. & V. Govindarajan. (1992). The strategic cost management: The value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, pp.179-197.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Speckbacher, G., J. Bischof & T. Pfeiffer. (2003). A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecard in German-Speaking countries. *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 361-387.

Tomkins, C. & C. Carr. (1996). Reflections on the papers in this issue and a comment on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, pp. 271-280.

Van der Stede, W.; S.M Young & C.X. Chen. (2007). Doing management accounting survey research. I *Handbook of Management Accounting Research*, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.

Om forfatterne

Cand.oecon. Niels Sandalgaard (nis@business.aau.dk) er ph.d.-stipendiat ved Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet, hvor han forsker i anvendelsen af nye budgetlægnings- og økonomistyringsmodeller. Han har tidligere været ansat i VKR-Gruppen bl.a. som økonom og direktionsassistent.

Per Nikolaj Bukh (www.pnbukh.com) er professor ved Aalborg Universitet. Han er bl.a. redaktør af ledeshåndbogen *Økonomistyring* samt forfatter til en række artikler og bøger om ledelse og økonomistyring. Per Nikolaj Bukh har desuden rådgivet en stor mængde virksomheder om udvikling og design af ABC-modeller, balanced scorecard og strategikort.

¹ I en oversigtsartikel gennemgik Van der Stede *et al.* (2007) 44 surveybaserede artikler publiceret i perioden 1982-1991 samt 86 artikler publiceret i perioden 1992-2001 i de 8 mest anerkendte internationale regnskabs- og Økonomistyringstidsskrifter. Den gennemsnitlige svarprocent var 67 % hhv. 48%.

² Teknikkerne i tabel 4 skal opfattes som konstruerede begreber ('constructs'), hvis tilstedeværelse eller fravær mere præcist kunne have været studeret ved at referer til observerbare manifestationer af forskellige ikke-observerbare dimensioner af begreberne. Som eksemplificeret af Bisbe *et al.* (2007) kunne én af dimensionerne i anvendelsen af Activity Based Costing have været anvendelsen af 'cost drivere', således at der kunne specificeres indikatorer, der operationaliserer denne dimension som f.eks. "multiple overhead rates, overhead allocation based on activities and not volume, discretionary activities and ressource usage path" (Bisbe *et al.* 2007, p. 791),

³ I en undersøgelse af vigtighed hhv. succes med forskellige økonomistyringsopgaver i danske finansielle virksomheder fandt Nielsen *et al.* (2000), at der ganske vidst var forskelle mellem økonomidirektører og filialdirektørers holdninger, men at disse forskelle ikke var markante.

⁴ Se specielt Hansen & Van der Stede (2004) for en diskussion af forskellene i litteraturen, hvad angår budgetlægningens formål samt Sandalgaard & Bukh (2008) for en sammenligning af budgetlægningens formål i den amerikanske lærebogslitteratur.

⁵ Der er gennemført en mængde undersøgelser af udbredelsen af ABC i forskellige lande (se Gosselin 2007). De fleste studier (f.eks. Bescos *et al.* 2002; Bjørnenak 1997; Innes & Mitchell 1995; Kianni & Sangeladji 2003; Cohen *et al.* 2005) finder at 20-40 % af virksomhederne anvender eller overvejer at anvende ABC. Det er som anført af Goseelin (2007) bemærkelsesværdigt at denne udbredelse øjensynligt ikke har ændret sig den sidste halve snes år.