

Nulbasebudgettering — en analyse af metodens driftsøkonomiske og organisatoriske egnethed

Af Preben Melander*)

Resumé

Nulbasebudgettering (NBB) er et økonomistyringsværktøj, som i de senere år har vakt betydelig interesse. NBB har været stærkt omdiskuteret blandt såvel virksomhedsledere som ledelsesteoretikere.

*NBB har som alle andre planlægningsværktøjer såvel stærke som svage sider. Det afgørende for den enkelte leder må være at kunne vurdere, om metoden eller dele af den med fordel vil kunne anvendes i den konkrete virksomhedssituation. I denne artikel skal vi kort redegøre for planlægningsværktøjets udformning og derefter søge at vurdere dets egnethed set udfra såvel en driftsøkonomisk som en organisatorisk synsvinkel. Artiklen er et uddrag af en større analyse af implementeringsproblemerne ved nulbasebudgettering. **)*

*) Lektor, cand.merc. Preben Melander, Institut for Regnskabsvæsen, Handelshøjskolen i København.

**) P. Melander (1981) (6)

Nulbasebudgettering — en analyse af metodens driftsøkonomiske og organisatoriske egnethed

Af Preben Melander*)

Resumé

Nulbasebudgettering (NBB) er et økonomistyringsværktøj, som i de senere år har vakt betydelig interesse. NBB har været stærkt omdiskuteret blandt såvel virksomhedsledere som ledelsesteoretikere.

*NBB har som alle andre planlægningsværktøjer såvel stærke som svage sider. Det afgørende for den enkelte leder må være at kunne vurdere, om metoden eller dele af den med fordel vil kunne anvendes i den konkrete virksomhedssituation. I denne artikel skal vi kort redegøre for planlægningsværktøjets udformning og derefter søge at vurdere dets egnethed set udfra såvel en driftsøkonomisk som en organisatorisk synsvinkel. Artiklen er et uddrag af en større analyse af implementeringsproblemerne ved nulbasebudgettering. **)*

*) Lektor, cand.merc. Preben Melander, Institut for Regnskabsvæsen, Handelshøjskolen i København.

**) P. Melander (1981) (6)

1. Problemstilling

Nulbasebudgettering – her forkortet NBB – er et økonomisk planlægningsværktøj, som er udviklet til at skabe en mere rationel ressourceallokering i en organisation. Planlægningsværktøjet, som i dette tilfælde er udsprunget af et praktisk anvendelsesmiljø¹⁾, er udformet som en pragmatisk analyse- og dokumentationsprocedure med henblik på at forbedre beslutningsgrundlaget i den årlige budgettering.

Denne type planlægningsværktøj kan ses som et forsøg på at omsætte og tilpasse den driftøkonomiske beslutningsteori til et praktisk håndtérbart ledelsesværktøj, der kan forbedre den økonomiske beslutningsadfærd hos organisationens ledere. Et sådant værktøj må nødvendigvis være et kompromis mellem de ideelle krav til en økonomisk rationel beslutningsmodel og de organisatoriske og informationsmæssige hensyn, som i praksis må tages for at få en sådan model til at fungere.

Når vi her skal forsøge at vurdere dette planlægningsværktøjs anvendelighed, må det derfor forlanges, at der principielt tages udgangspunkt i de samme anvendelsesmæssige vurderingskriterier, som oprindeligt har ligget til grund for systemets udvikling. Debatten omkring NBB bærer i vidt omfang præg af, at bedømmerne har anvendt vidt forskellige og ofte ret ensidige kriterier.

Målet med denne artikel er at vurdere NBB's egnethed som økonomisk planlægningsværktøj på organisationens præmisser. Nogle af de spørgsmål, man her med rette kunne stille, er bl.a.:

- Kan NBB gennem sin beslutningsprocedure skabe en mere *rationel ressourceallokering* i virksomheden?
- Kan NBB sikre den nødvendige *koordination* mellem mål og ressourceanvendelse på forskellige ledelsesniveauer og mellem sideordnede funktioner?
- Kan NBB medvirke til at initiere og stimulere den nødvendige *interaktion* mellem deltagerne i virksomhedens ledergrupper?
- Kan NBB bidrage til at skabe øget *beslutningsengagement og jobmotivation* hos de involverede beslutningstagere?

Artiklen vil i sin analyse bl.a. gøre brug af en række virksomhedscases, hvor NBB er søgt anvendt. Endvidere benyttes en række systembeskrivelser og un-

1) Metoden blev indført i 1970 i Texas Instruments Inc. af virksomhedens budgetchef Peter A. Pyhrr (8).

dersøgelser, som findes gengivet i den internationale regnskabsliteratur. Endnu er erfaringerne med metoden i danske virksomheder kun begrænsede og slet ikke dokumenteret.²⁾

2. Systemets tekniske udformning

2.1. Idégrundlag

NBB kan systemmæssigt karakteriseres som en økonomisk kalkule, som har til formål på *totalplan* at fordele en virksomheds ressourcer mellem de enkelte aktiviteter ud fra en cost-benefit-tankegang. Systemets driftsøkonomiske modelgrundlag er således ikke nyt.

Metodens planlægningsteknik er heller ikke ny. Man tager udgangspunkt i en opdeling af virksomheden i aktivitetsområder (beslutningsenheder), og derefter går man i gang med at sætte mål for og konsekvensbeskrive de enkelte delaktiviteter (beslutningsblokke) med udgangspunkt i handlingsplanerne. På dette punkt er metoden nært beslægtet med programbudgetteringsmetoderne (PPBS, formålsbudgettering, præstationsbudgettering etc.).

Det særegne ved metoden er dens pragmatiske *dokumentations- og rangordningsteknik* kombineret med en ret håndfast og resultatorienteret ledelsesfilosofi.

For hver *beslutningsenhed* (funktion, afdeling, projektgruppe, bevillingskonto etc.) udpeges en budgetansvarlig, som har til opgave at dokumentere *alle beslutningsblokke* (arbejdsopgaver, projekter etc.) indenfor enheden. Dette gælder såvel de gamle veltjente og tilvante aktiviteter som de nye uprøvede og projekterede aktiviteter. Alle beslutningsblokke skal konsekvensbeskrives, hvad angår såvel resultater, handlingsplaner som den ressourcemæssige indsats.

Man tager udgangspunkt i »nulbasen«, d.v.s. aktivitetsniveau lig 0. De delaktiviteter, der på kort sigt udgør enhedens eksistensminimum, og som lægger beslag på de absolut minimale ressourcer, slås sammen til den såkaldte »tærskelblok«. Denne mindste aktivitet kan om nødvendigt også skæres bort, men i så fald ophører hele beslutningsenheden med at eksistere, d.v.s. at man går helt tilbage til »nulbasen«. Udover »tærskelblokken« beskrives en eller flere separate beslutningsblokke.

2) I en spørgeskemaundersøgelse foretaget i 1980 (7) blandt de 200 største danske virksomheder var der blandt de 75 svargivere kun 3 virksomheder, som anvendte NBB i større udstrækning. Over 50% af virksomhederne angav, at de ikke kendte metoden.

Alle beslutningsblokkene bliver derefter vurderet under ét og rangordnes efter ét eller flere egnedetskriterier (lønsomhed, likviditet, strategisk betydning etc.). De blokke, der ikke kan retfærdiggøre ressourceanvendelsen, og/eller som ligger udover de bevilgede disponible ressourcer, falder derefter automatisk bort. Dette sker uden hensyn til, om der er tale om gamle eller nye aktiviteter.

2.2. Planlægningsproceduren

NBB anviser en konkret planlægningsprocedure, bestående af 4 faser:

1. Opdeling, afgrænsning og analyse af beslutningsenheder.
2. Opdeling, afgrænsning og udformning af beslutningsblokke.
3. Rangordning af beslutningsblokke.
4. Udarbejdelse af detailbudgetter.

Denne planlægningsprocedure gennemføres som en periodisk tilbagevendende – normalt årlig – rutine. Til NBB er også knyttet en obligatorisk kontrolfase, men i litteraturen er indholdet heraf ikke nærmere præciseret.

Til de 4 planlægningsfaser skal knyttes følgende bemærkninger:

ad 1. Beslutningsenheder

Ved opdelingen i beslutningsenheder stilles krav om, at disse har en passende størrelse, og at de hver for sig kan henføres til en bestemt ansvarlig person i organisationen. Med »passende størrelse« menes, at de hverken må være for store og uoverskuelige eller må være for små og uinteressante. Det er endvidere vigtigt, at de består af nogenlunde ensartede aktiviteter, således at analysearbejdet er til at overkomme.

Inden man opstiller beslutningsblokkene, foretages en række analyser af beslutningsenheden. Resultaterne heraf skal dokumenteres og indgår i den efterfølgende vurdering og rangordning. Disse analyser består bl.a. i en opstilling af operationelle mål, en beskrivelse af enhedens opgaver og ressourcer, samt en problematisering af enhedens styringsproblemer (ydre og indre problemer, begrænsninger, nøgletal for effektivitet, økonomisk udvikling etc.).

ad 2. Beslutningsblokke

Ved afgrænsningen af de enkelte beslutningsblokke skal der især lægges vægt på, at der er tale om selvstændige delaktiviteter, der kan beskrives og besluttes hver for sig. En beslutningsblok må således være en serviceopgave, et projekt eller lignende, som virksomheden kan igangsætte/bevare eller opgive/ nedlægge, uden at dette principielt får konsekvenser for andre blokke. F. eks. kan valget af en minidatamat ikke være én beslutningsblok, medens det tilhørende program er en anden blok. De to »blokke« hænger jo funktionelt tæt sammen og kan derfor ikke vurderes hver for sig. Derimod behøver de opstillede blokke ikke nødvendigvis at udelukke hinanden (enten-eller-aktiviteter). Nogle blokke kan supplere andre mere grundlæggende aktiviteter (både-og-aktiviteter). I dette tilfælde er det dog vigtigt, at grundaktiviteten og de supplerende aktiviteter er udformet som selvstændige moduler, således at de senere kan kombineres til nye alternativer (f.eks. a eller a+b eller a+c eller a+b+c).

Et særligt problem knytter sig til afgrænsningen af tærskelblokken, som de lokale ledere naturligvis ser en interesse i at få gjort så stor som mulig. For at undgå endeløse diskussioner om tærskelblokkens størrelse, fastsættes den undertiden arbitrært som en %-del af det hidtidige aktivitetsniveau, f. eks. 60%.

ad 3. Rangordningen

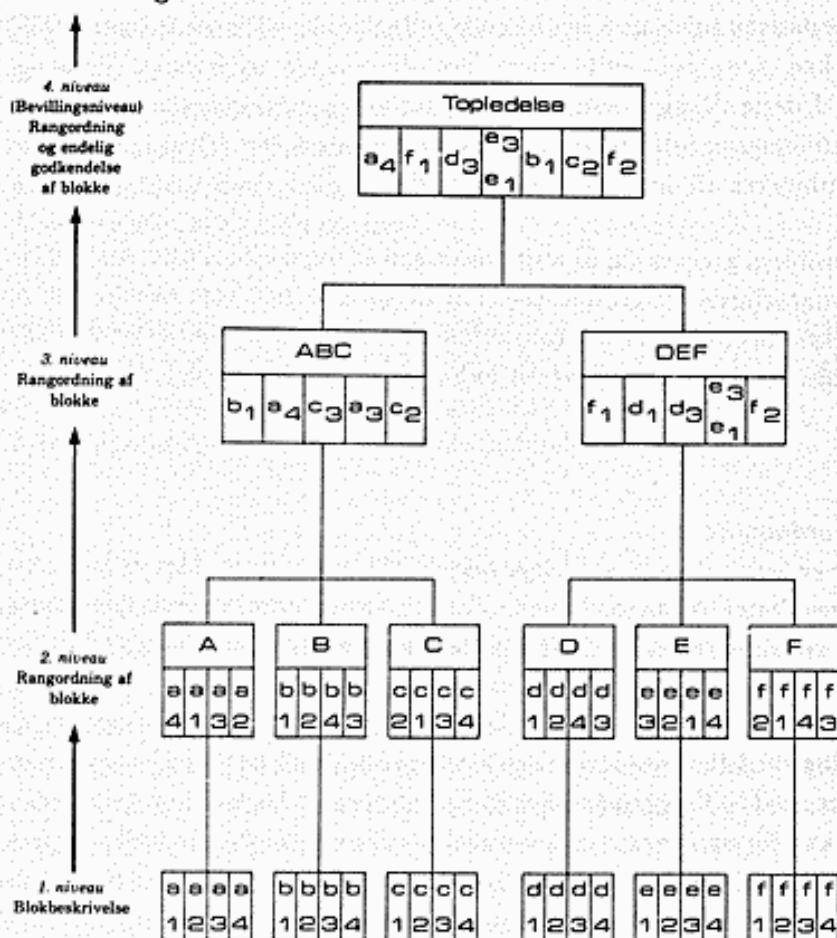
Denne fase er kun i ringere grad lagt fast i NBB-litteraturen. Her er især vist, hvorledes resultatet af rangordningen skal dokumenteres, medens selve rangordningsmetoden enten er underforstået eller forskellig fra forfatter til forfatter.

De anviste metoder går lige fra enkel sortering på ét lønsamhedskriterium via pointtildeling med flertalsafstemning i ledergruppen til komplekse matematiske metoder med indbyggede subjektive præferencer. Uanset hvorledes rangordningen kan formaliseres, må den foretages af en ledergruppe ud fra en strategisk vurdering af såvel den enkelte beslutningsblok som af beslutningsblokkomplekset som helhed. Det vil næppe være muligt – og sikkert heller ikke ønskeligt – at indsnævre og formalisere denne ledelsesproces til en simpel kalkule.

I systemets praktiske tillempninger er det vist, hvorledes rangordningen kan ske i flere niveauer, svarende til organisationens ledelsesniveauer.

En sådan budgetteringsprocedure er vist i figur 1. Metoden praktiseres således, at der for hvert niveau fastsættes en »falde-bort-grænse«. Denne grænse indsnævres, jo længere op i hierarkiet, man når. Når man tilsidst når til bevilgningsniveauet, er falde-bort-grænsen bestemt af den totale bevilling eller likviditet, som virksomheden råder over eller snarere har råd til at satse på periodens aktivitet. Det fremgår af figur 1, at rangordningen kan ændres på vejen op gennem hierarkiet.

Procesretning



Figur 1. Skematisk gengivelse af decentral blokbeskrivelse og successiv rangordning i flere niveauer.

Bemærk at rangordningskriterierne skifter fra niveau til niveau.

ad 4. Detailbudgetter

I denne fase må de nu rangordnede blokke med deres partielle plan- og budgetdata gennemarbejdes og omformes til et færdigt budget, opgjort i hele resourceenheder, værdiansat til forventede anskaffelsespriser og fordelt på de enkelte bevillingskonti. Denne fase volder normalt ikke større problemer.

2.3. Dokumentationsteknikken

Den i systemet anvendte dokumentationsteknik er kendetegnet ved, at den er relativt omfattende og formaliseret. Det er også typisk, at den tager udgangspunkt i resultatsiden, og at den har basis i de fysiske handlingsplaner.

I NBB findes en *dokumentationsstandard* for beskrivelse af hhv. beslutningenheder, beslutningsblokke og rangordnede blokke. Vi skal her nøjes med kort at omtale dokumentationen af beslutningsblokkene.

Selv om de anvendte skemaer kan have varierende udformning og omfang, er det stort set altid de samme oplysninger, der går igen. Som eksempel er i figur 2 vist en typisk formular til beskrivelse af en beslutningsblok.

Blokbeskrivelse	Budgetperiode	Udvalgt af	Dato	Blade																										
	Budgetåret	XX	10/10 80	412-52	1																									
<p>Blotetegnet med 10 000</p> <p>Likviditetsbudgettering og likviditetskontrol for hele virksomheden.</p> <p>Formål</p> <p>Fremkaffe information til brug for direktionens styring af likviditeten med det formål at forebygge mangel/overflod på likvide midler</p> <p>Forventede resultater indtægter, besparelser</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Reducere likvide beholdninger til +/- 20% af likviditetsmargin 2. Reducere sæsonsvingninger med 10% <p>Aktivitet/beskrivelse handling/plan, arbejdsopgaver osv.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Udarbejdelse af foreløbige likviditetsprognoser for næste 3 år 2. Sammenstilling af kvartalsopdelt likviditetsbudget for budgetåret til brug for direktionens budgetgodkendelse 3. Opstilling af alternative budgetter i tilfælde af likviditetsmangel 4. Udarbejdelse af månedlig betalingsoversigt, baseret på sælger- og produktionsplaner. 5. Udarbejdelse af kvartalsvise likviditetsrapporter til direktionen 6. Udarbejdelse af specielle analyser af virksomhedens likviditetsmønstre med henblik på ændringer i forretningspolitikken. 																														
<p>Ren om resource ramkalkuler, resourcetryk, indvirkning</p> <p>Der kræves månedligt 200 medarbejdertimer (fuldtidstils) samt 2 udb-timer. Dog spidsbelastning omkring 8.10, i hver kvartal/årsind</p> <p>Det tabellensige fordeling af resultater og ressourcer</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>i 1000 kr.</th> <th>år</th> <th>1981</th> <th>1982</th> <th>1983</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Resultatopgjørelse</td> <td></td> <td>1000</td> <td>1000</td> <td>1000</td> </tr> <tr> <td>Gældsforbrug (berøgnst)</td> <td></td> <td>- 240</td> <td>- 32</td> <td>- 290</td> </tr> <tr> <td>Indtækt (berøgnst)</td> <td></td> <td>- 30</td> <td>- 245</td> <td>- 34</td> </tr> <tr> <td>Resultat</td> <td></td> <td>+ 730</td> <td>+ 803</td> <td>+ 876</td> </tr> </tbody> </table> <p>Andre forhold ved at gennemføre aktiviteten</p> <p>Det finansielle beredskab øges og risikoen for likviditetsproblemer begrænses</p> <p>Andre omgør ved at gennemføre aktiviteten</p> <p>ingen</p> <p>Andre bemærkninger, der kan eller bliver givet senere resultater</p> <p>Opgaven kunne udføres af regnskabsafdelingens øvrige personale, men dette ville medføre risiko for fejl og forsinkelser, idet arbejdet må udføres, når der er ledig tid</p> <p>Forventede konsekvenser, hvis aktiviteten forlader eller udføres</p> <p>Det ville være umuligt for direktionen at få likviditetsrapporter i en overskuelig form. Indgrebene ville blive mere tilfældige og først finde sted, når problemerne er opstået.</p> <p>Beskrivning af resultat, bemærkninger, supplerende dokumentation, registrering, godkendelse</p> <p>Opgaven er nødvendig i den foreliggende situation (ikon, linje)</p>						i 1000 kr.	år	1981	1982	1983	Resultatopgjørelse		1000	1000	1000	Gældsforbrug (berøgnst)		- 240	- 32	- 290	Indtækt (berøgnst)		- 30	- 245	- 34	Resultat		+ 730	+ 803	+ 876
i 1000 kr.	år	1981	1982	1983																										
Resultatopgjørelse		1000	1000	1000																										
Gældsforbrug (berøgnst)		- 240	- 32	- 290																										
Indtækt (berøgnst)		- 30	- 245	- 34																										
Resultat		+ 730	+ 803	+ 876																										
2																														

Figur 2. Eksempel på formular til brug for beskrivelse af en beslutningsblok.

Følgende elementære information skal oplyses for hver beslutningsblok:

- a. *Formål* og sammenhæng til overordnede mål.
- b. Forventede *konkrete resultater* på kort og længere sigt (indtægter, benefits),
- c. *Handlingsplaner* for de aktiviteter, som foreslås gennemført (art, omfang, tider).
- d. Forventede ressourcemæssige konsekvenser på kort og længere sigt af at gennemføre aktiviteterne (ressourcetræk, ressourcanskaffelser, indirekte omkostninger, andre bivirkninger).
- e. *Andre løsninger*, som helt eller delvist vil kunne give samme resultater med begrundelse for, hvorfor disse løsninger ikke er foreslået.
- f. Forventede *alternative konsekvenser*, hvis aktiviteten bortfalder eller udskydes.

Vi ser, at der først og fremmest stilles krav om en række præcise kvantitative oplysninger. Men samtidigt ser systemet ikke bort fra at dokumentere de mere kvalitative egenskaber (benefits, ulemper, bivirkninger etc.), som der så ofte ses bort fra i andre formaliserede planlægningssystemer.

3. NBB og traditionel budgetteringspraksis

Når vi skal søge at vurdere NBB's anvendelsesmuligheder, er det vel rimeligt at starte med at vurdere metoden med baggrund i den traditionelle omkostningsbudgettering og de mangler, som er knyttet hertil. Det var jo oplevelsen af disse mangler, som gav anledning til systemets udvikling.

Budgetteringspraksis omkring kapacitetsomkostninger (faste omkostninger) er karakteriseret ved, at budgetteringen ofte er marginal og beløbscentreret og stort set alene er baseret på historiske erfaringstal. De aktiviteter, der er formålet med ressourceanvendelsen, er kun sjældent kvantificeret f. eks. hvad angår art og mængde af de præstationer, der skal udføres. Det samme gælder de mål og behov, som de udførte præstationer skal tilgodese.

En undersøgelse af budgetteringspraksis blandt de 200 største danske virksomheder³⁾ viste, at mindre end 10% foretog en egentlig prioritering af aktiviteter. Over 50% foretog ikke aktivitetsopgørelse overhovedet. Af de, som fore-

3) Se P. Melander (1981). (7)

tog aktivitetsvurderinger, var over 70% alene rettet mod aktivitetsudvidelserne. Over 25% anvendte alene summarisk omkostningsbudgettering med procentuelle stigninger og nedskæringer. Men over 60% af virksomhederne agtede at øge styringsindsatsen fremover.

NBB kan således siges at gå ind på et område, hvor behovet for ændringer synes stort, og hvor ligeledes behovet for øget indsats opleves markant.

Sammenlignet med traditionel budgetteringspraksis tilbyder NBB en række fordele, som især knytter sig til indholdet af de enkelte faser af budgetlægningen.

I figur 3 er vist en sammenligning mellem NBB og normal budgetteringspraksis. NBB's systemmæssige fordele behøver ikke nærmere uddybning.

normal budgetteringspraksis	nulbasebudgettering
1. Man tager udgangspunkt i <i>sidste års tal</i> og ledelsens krav om besparelser.	1. Man tager udgangspunkt i <i>enhedernes mål og problemer</i> .
2. Man starter med at detailplanlægge de <i>marginale</i> – især nye – aktiviteter for at skaffe sig den <i>bedst mulige argumentation</i> for at opnå øgede ressourcefordelinger/undgå besparelser.	2. Man beskriver alle <i>aktiviteter</i> – gamle som nye – med henblik på at skabe <i>et ensartet prioriteringsgrundlag</i> ved en rationel ressourcefordeling.
3. Topledelsen må argumentere for de <i>nødvendige nedskæringer</i> .	3. De lokale ledere må først føre <i>bevis</i> for aktiviteternes lønsomhed, før de godkendes på budgettet.
4. Nedskæringer må foretages <i>generelt</i> ud fra de samlede bevillingsønsker og uden totalvurdering af de resultatmæssige konsekvenser.	4. Aktiviteterne prioriteres ud fra en <i>cost-benefit-vurdering</i> og gennemføres kun i det omfang, der er ressourcer til rådighed.
5. Den manglende aktivitetsbeskrivelse giver kun mulighed for en <i>summarisk bevillingskontrol</i> .	5. De udarbejdede blokbeskrivelser giver et godt udgangspunkt for en <i>kontrol af budgetforudsætningerne</i> .

Figur 3. En sammenligning mellem NBB og normal budgetteringspraksis.

4. NBB og kravene til en økonomisk rationel beslutningsmodel

4.0. Generelt

Den foretagne sammenligning mellem NBB og traditionel budgetteringspraksis fremhævede en række »stærke sider« ved NBB. Selv om mange budgetpragmatikere gennem tiden har anvendt denne argumentationsmetode, er den dog ikke tilstrækkelig til at føre bevis for NBB's metodeeffektivitet. Vi vil i det følgende foretage en vurdering af NBB med baggrund i en række »ideelle« styringsmodeller.

Vi vil først vurdere, i hvilken grad NBB sikrer en rationel beslutningsprocedure.

Til en rationel økonomisk beslutningsmodel til resourceallokering på organisationsniveau må bl.a. stilles følgende krav:

- a. at der etableres klarhed over de *organisationsmål og beslutningskriterier*, som skal lægges til grund for søgning og konsekvensvurdering.
- b. at der skabes overblik over de relevante handlingsalternativer gennem en organiseret *søgeproces*, der hverken er begrænset i tid eller rum.
- c. at alle *handlingsalternativer* beskrives og prioriteres under ét udfra det samme sæt af beslutningskriterier.
- d. at beskrivelsen omfatter *alle konsekvenser* på kort som på længere sigt.

En bedømmelse af NBB's egnethed som rationel økonomisk beslutningsmodel kan ske udfra en vurdering af 1) selve NBB-systemets formelle egenskaber, 2) NBB's reelle anvendelsesmæssige egenskaber.

4.1. Systemets formelle egenskaber

Da NBB som nævnt ovenfor er udformet som et kompromis mellem en rationel beslutningsmodel og en række praktiske organisatoriske og informatoriske begrænsninger, kan systemet formelt set ikke forventes at leve op til de ovenfor nævnte ideelle rationalitetskrav. Til de enkelte krav skal bl.a. bemærkes følgende:

ad. a. klarhed i måldannelse

NBB er i sig selv baseret på en lokal og ret ukoordineret planlægnings- og dokumentationsproces, der ikke eksplicit er organiseret med henblik på en afkla-

ring og nedbrydning af organisationens mål. Ganske vist sker der en opdeling af organisationen i beslutningsenheder, men denne opdeling sker primært ud fra hensynet til at organisere og forenkle selve dokumentationsarbejdet. Det påpeges da også hyppigt i NBB-litteraturen, at NBB ikke kan stå alene, men må udbygges med en forudgående strategisk planlægningsproces. Denne skal netop have til formål at afklare organisationens ydre udviklings- og tilpasningsproblemer og formulere og bevidstgøre målene for såvel helheden som de enkelte enheder.

ad b. organiseret søgeproces

Den lokale enheds- og blokbeskrivelse må betegnes som en meget *partiel søgeproces*, der er begrænset af den bestående organisationsstruktur, og i høj grad er bundet op i den givne lokale aktivitets- og kapacitetsstruktur. Det er derfor betydningsfuldt, at NBB i sin praktiske udformning udbygges og suppleres af et sæt af innovative og kreative søgeprocesser. Denne udbygning vil måske også medvirke til at ændre systemets præg af en årligt tilbagevendende »selvangivelsesformular«.

ad c. total optimering

Opdelingen i beslutningsenheder og den sekventielle beslutningsprocedure i flere niveauer opfylder langt fra kravet om en total optimering ud fra de samme beslutningskriterier. Tildelingen af lokale »falde-bort-grænser«, der må ske uden kendskab til de lokalt udarbejdede beslutningsblokke, kan nemt føre til lokal frasortering af blokke, der senere viser sig at være mere attraktive end andre enheders blokke, der går videre og endog til sidst vedtages på bevillingsniveau. I den praktiske udformning kan dette problem afhjælpes noget ved, at de marginale blokke lige under falde-bort-grænsen underkastes en ekstra vurdering på næste niveau, medens de »sikre« højt prioriterede blokke blot går videre til næste niveau uden yderligere vurdering.

ad d. samlet konsekvensvurdering

Den anvendte formaliserede dokumentationsform lægger i særlig grad op til at beskrive de kortsigtede kvantitative og sikre konsekvenser af de enkelte aktiviteter, medens de mere langsigtede, kvalitative konsekvenser – herunder subjektive usikkerhedsvurderinger – nemt vil få mindre vægt i dokumentationen. Dertil kommer, at aktiviteterne beskrives hver for sig, uden mulighed for

at beskrive samspillet mellem de endeligt godkendte aktiviteter. Da proceduren ikke levner mulighed for supplerende vurderinger og interaktion mellem ledelsesniveauerne, vil væsentlig information på denne måde kunne gå tabt.

4. 2. Systemets egenskaber i en anvendelsessituation

En bedømmelse af NBB-systemets rationalitet i en anvendelsessituation skal alene påpege nogle af de typiske muligheder for omgåelse af systemet. Omgåelsesmulighederne er legio, svarende til indsatsen af kreativitet og fantasi på dette område.

ad a. klarhed i måldannelse

NBB's enheds- og blokdokumentation vil naturligvis afspejle de i organisationen latente målkonflikter, som kan opstå mellem ledelsesniveauer eller afdelinger. NBB må i denne sammenhæng nærmest opfattes som et forum for politisk argumentation som led i det interne »ressourceslagsmål«.

Det må derfor antages, at dokumentationen i højere grad vil afspejle de lokale lederes personlige ambitioner og politiske overvejelser end de mål, som mere eller mindre eksplicit er fastlagt som organisationens officielle økonomiske mål. Dette problem gælder naturligvis ikke kun NBB, men opstår i ethvert formaliseret ressourcestyringssystem på virksomhedsniveau, der indhenter lokale budgetforslag.

ad b. organiseret søgeproces

Opdelingen i enheder og blokke er i sig selv en så arbejds- og tidskrævende proces, at den ofte vil være vanskelig at ændre ved efterfølgende budgetprocedurer. Denne utilsigtede »institutionalisering« af systemet vil i høj grad indskrænke deltagernes påvirkningsmuligheder og gøre det vanskeligt at tilpasse ressourcestyringen til f. eks. ændringer i virksomhedens omgivelser.

Dertil kommer, at der ofte er en tendens til at overfortolke opdelingen i enheder og blokke, således at der skabes unødvendige informatoriske barrierer. F. eks. vil det netop i den strategiske planlægning være nødvendigt at gå på tværs af etablerede tilvante strukturer, politikker og procedurer. Dette kan opleves som værende i modstrid med NBB, som på denne måde utilsigtet kan komme til at hæmme andre sideløbende søgeprocesser i organisationen.

ad c. og d. total optimering og samlet konsekvensvurdering

NBB's rationalitet er naturligvis ikke bedre end kvaliteten af de oplysninger og de vurderinger, som stilles til rådighed for beslutningstagerne, og som rent faktisk anvendes af disse under prioriteringen. Det må her ikke glemmes, at man rent faktisk beder de lokale ledere om énsidigt at afgive information, som senere kan benyttes mod dem til at nedlægge hele eller dele af deres jobområde. Det siger sig selv, at informationen ikke kan forventes at være objektiv og dækkende alle alternativer og konsekvenser.

Som typiske omgængelsesmetoder kan bl.a. nævnes:

- indfletning af de kritiske aktiviteter blandt de bedste aktiviteter, således at de undgår særvurdering og mulig frasortering.
- placering af de politisk mest attraktive aktiviteter som de marginale aktiviteter, således at enhedens bevillinger derved pustes op.
- opsplnitning af kædeaktiviteter i gode og dårlige aktiviteter, hvor de på kort sigt gode aktiviteter benyttes til at få kæden startet op, og hvor de dårlige aktiviteter så tilføjes senere på et tidspunkt, hvor det er politisk umuligt at afvise dem.

Det skal til sidst bemærkes, at en række af de nævnte anvendelsesbegrænsninger naturligvis må ses som resultat af deltagernes ofte negative holdninger til selve NBB-systemet. Disse holdninger vil i et vist omfang kunne påvirkes gennem den måde, hvorpå systemet implementeres i organisationen.

5. NBB og koordinationsbehovet i forskellige organisationer

NBB's egnethed som økonomisk styresystem i en konkret organisation må bl.a. afhænge af, i hvilken grad NBB's informationsbehandlingsprocedurer kan opfylde virksomhedens koordinationsbehov såvel udadtil som indadtil.

Med udgangspunkt i en situationsbestemt organisationsopfattelse⁴⁾ vil en række faktorer i virksomhedens omgivelser og opgavestruktur bestemme behovet for koordinations- og informationsbehandling. Dette behov kan så igen opfyldes dels gennem organisationens udformning, dels gennem informations- og kommunikationssystemernes opbygning.

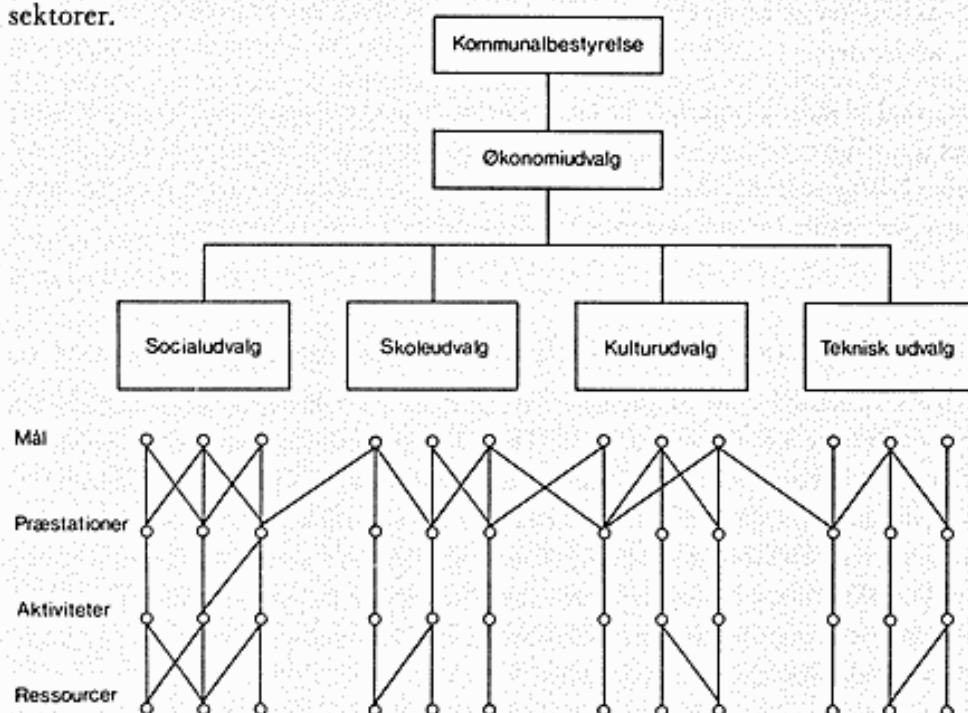
4) Også benævnt «the contingency approach», jfr. f. eks. Galbraith (3).

NBB er baseret på en traditionel statisk organisationsopfattelse, hvor koordinationsmidlerne hovedsagelig består af et autoritetshierarki og et vertikalt planlægningssystem.

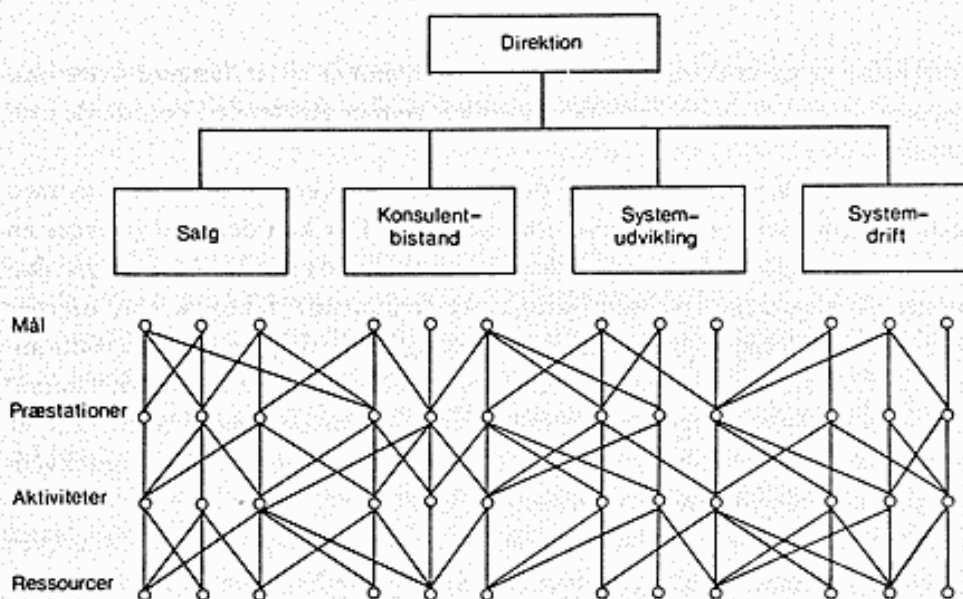
NBB er derimod ikke indrettet på at etablere horisontal koordination i organisationer. Dette måtte forudsætte, at systemet i sin blokopdeling og rangordning kunne involvere flere sideordnede indbyrdes tæt afhængige funktioner/afdelinger. Men dette ville medføre et radikalt brud med systemets fundamentale princip omkring opdeling i beslutningsenheder og -blokke og lokal budgetopbygning.

Konklusionen heraf må være, at NBB må forventes at være særligt velegnet i organisationer, hvor opgaveusikkerheden er relativt ringe og/eller hvor afhængigheden mellem de enkelte beslutningsenheder er begrænset.

Som typisk eksempel kan nævnes en bykommune, jfr. figur 4, hvor de enkelte beslutningsenheder har relativt stor autonomi, og hvor omgivelsernes servicekrav kan prognosticeres med relativt stor sikkerhed. Der er derfor ikke tætte relationer mellem mål, præstationer, aktiviteter og ressourcetræk i de enkelte sektorer.



Figur 4. Budgetorganisationen i en kommune med relativt få tværorganisatoriske relationer mellem mål, præstationer, aktiviteter og ressourcer.



Figur 5. Den funktionelle organisation i et edb-servicebureau med et kompliceret samspil mellem de enkelte funktioners mål, præstationer, aktiviteter, og ressourcer.

I modsætning hertil kan anføres et større edb-servicebureau, (jfr. figur 5), hvor den markedsmæssige og teknologiske ændringshastighed er stor, og hvor serviceydelserne produceres som resultat af et tæt samspil mellem en række specialiserede og komplekst forbundne servicefunktioner.

I den sidstnævnte virksomhed bør man dog ikke udelukke anvendelsen af nulbase-tankegangen som beslutningsmodel, men beslutningsprocedurens forløb må tilpasses organisationens særlige behov for horisontal projektkoordination ligefra initiering via gennemførelse til afvikling. NBB kan derfor i dette tilfælde ikke stå alene. Endvidere må proceduren modificeres betydeligt og kan ikke bygges op omkring basisorganisationens hierarki.

6. NBBs krav til brugernes styringsroller, samt mulighederne for skabelse af interaktion og beslutningsengagement

Det er et vigtigt krav til et budgetsystem, at det kan medvirke til at skabe interaktion og beslutningsengagement. En forudsætning for, at disse krav opfyldes og systemet kommer organisationen tilgode er, at systemet kan forstås og

accepteres af de enkelte systembrugere og kommer til at fungere i overensstemmelse med de behov, normer og roller, som er gældende i det lokale brugermiljø.⁵⁾

NBB er som alle andre normative budgetmodeller ikke i sit ydre forsynet med faciliteter, der lever op til denne forudsætning. Der kan derimod påpeges en række systemegenskaber, som kan virke fremmende eller hæmmende på skabelsen af interaktion og motivation. Af fremmende faktorer kan nævnes NBB's lokale budgetopbygning og aktivering af de daglige ressourcadministratorer. Af hæmmende faktorer kan nævnes bindingerne til autoritetshierarkiet, procedurernes formalisme og dokumentationens omfang. Vor analyse er baseret på undersøgelser af de typiske sociale og ledelsesmæssige konsekvenser, som er forbundet med indførelsen af NBB.

Et typisk forløb af et traditionelt »teknikcentreret« NBB-projekt kan beskrives som følger. I første omgang oplever de lokale ledere NBB som et udefra pålagt meget arbejdskrævende ledelseskontrollsystem, som har til formål at begrænse deres autonomi og centralisere beslutningerne. Den store planlægnings- og dokumentationsindsats skaber forventninger til ledelsens interaktion og feedback samt eventuelle belønninger f. eks. i form af øgede ressourcetildelinger. Den øverste ledelse, der modtager den omfattende dokumentation, stilles overfor at skulle tage stilling til et væld af »gode« forslag, der ikke kan være indenfor budgettet, og som kan være svære at vurdere såvel enkeltvis som i sammenhæng. Ledelsen vil være afventende og måske overlade det til sin stab at analysere materialet. Hermed er allerede skabt et sæt af ledelsesproblemer. I anden omgang oplever de lokale ledere et begrænset udbytte af et tungt og uoverskueligt system. Hverken ledelsen eller stabsfunktionerne er i den situation forberedt på at gå ind i og følge op på den igangsatte analyse- og interaktionsproces. De lokale ledere får ikke svar på deres oplæg. Dokumentation ophobes og bliver inaktuel. De lokale ledere mister tilliden til såvel systemets som ledelsens administrative egenskaber. Modstanden mod systemet øges etc., etc.

Af det nævnte forløb kan man udlede, at NBB faktisk forudsætter et ledelsesmiljø med en åben og analytisk etableret ledelse med nære relationer til liniefunktionerne og med velfungerende lokale lederteams, som er vant til problemløsning og informationsanvendelse.

5) En oversigt over budgetteringens adfærdsmæssige aspekter er givet i P. Melander (1978)(5). Endvidere er implementeringsproblemerne omkring NBB behandlet mere dybgående hos P. Melander (1981)(6).

Udover det nævnte generelle implementeringsproblem skal til slut kort omtales 3 mere specifikke, men typiske implementeringscases:

a. En for stor delegering og detaillering set i forhold til de lokale lederes problemoplevelse og påvirkningsmuligheder.

I en større velorganiseret handelsvirksomhed ønskede den nyetablerede ledelse at iværksætte en tiltrængt strukturomlægning af de interne servicefunktioner i henholdsvis distribution og administration. De pågældende afdelinger var ledet af professionelle folk, der succesivt havde gennemført den nødvendige rationalisering af metoder og forretningsgange. NBB viste sig at have en meget ringe effekt som strukturrationaliseringsværktøj af bl.a. følgende grunde:

- Afdelingslederne var gode driftsplanlæggere, men kunne ikke overskue virksomhedens overordnede strategiske og strukturelle problemer.
- Afdelingslederne foretog i NBB en detaljeret beskrivelse af de allerede rationaliserede forretningsgange, hvilket ikke skabte ny viden om strukturproblemerne, hverken for ledelsen eller for dem selv.
- Den ny ledelse var ikke stærk nok til at gå ind og skabe den nødvendige strukturdebat som forudsætning for den lokale anvendelse af NBB.

Man skulle i denne situation ikke have involveret de lokale afdelingsledere i NBB, men alene have benyttet metoden på de strategiske og taktiske ledelsesniveauer. Afdelingslederne burde i første omgang alene have bidraget med data til de alternative konsekvensberegninger.

b. Uoverensstemmelse mellem NBB's systemegenskaber og den etablerede ledelsesform.

I en salgsorienteret og ekspanderende entreprenørvirksomhed, der var organiseret efter profitcenter-princippet, ønskede ledelsen at anvende NBB som projektstyringsmetode bl.a. med henblik på at gøre de tekniske funktioner mere omkostningsbevidste. Systemet blev hurtigt opgivet, da det viste sig kun i ringe grad at afspejle den etablerede ledelsesfilosofi og det tilvante styringsrollemønster, som i øvrigt ingen ønskede at ændre på. Situationen var følgende:

- Det var en snæver højt placeret og lukket leder-/stabsgruppe, der sad på markedskontakten og den afgørende projektprioriteringsviden.
- Projektinitieringer fandt sted ad hoc ofte på basis af komplekse kvalitative vurderinger i leder-/stabsgruppen.
- De projekterende funktionsledere bestod af overvejende »professionelle« teknikere med ringe interesse for økonomiske og administrative problemer. Økonomiledelsen var for svag til at tackle dette problem.
- De projekterende funktionslederes væsentligste styringsopgaver var at sikre tidsplaners overholdelse samt sikre en rimelig projektafvikling. NBB kunne ikke løse denne opgave.

Anvendelsen af NBB kunne måske have været relevant på højeste niveau, men da uden detaljeret opdeling helt ned på de enkelte projekter, men alene opsplittet på produktgrupper (= forretningsideer).

c. Et system af »tomme« beslutninger.

I en stor velkonsolideret institutionspræget og stagnerende industrikoncern ønskede økonomiledelsen forsøgsvis at benytte NBB til at øge budgetarbejdets effektivitet. Dette gjaldt ikke mindst styringen af de interne servicefunktioner. Det tog cirka et halvt år at forberede systemet, der blev indført uden større ressourceindsats i form af brugerdeltagelse og brugeruddannelse. Systemet fik i første omgang kun ringe effekt af bl.a. følgende grunde:

- Den årlige blokdokumentation blev for at udjævne den administrative belastning udført som en sideordnet og mekanisk blanketudfyldning, som ingen tog særlig alvorligt, men som var beordret af økonomiledelsen.
- Den hidtidige budgetprocedure med budgetforslag og bevillingsbudget skulle fortsætte som hidtil (NBB kun forsøg!).
- Blokdokumentationen var omfattende, teknisk præget og kun i ringe grad problembeskrivende.
- Den øverste koncernledelse havde vanskeligt ved at overskue de lokalt udarbejdede beslutningsgrundlag og anvendte derfor ikke dokumentationen til noget.

NBB burde først have været gennemført efter koncernledelsens fulde opbakning og efter en mere grundig forberedelse af de lokale ledere. Muligvis var NBB et for stort spring i den administrative udvikling.

7. Konklusion

NBB må betragtes som en planlægnings- og budgetteringsprocedure, der på et teknisk og analytisk plan giver visse muligheder for at skabe forbedringer i virksomhedens ressourcestyring.

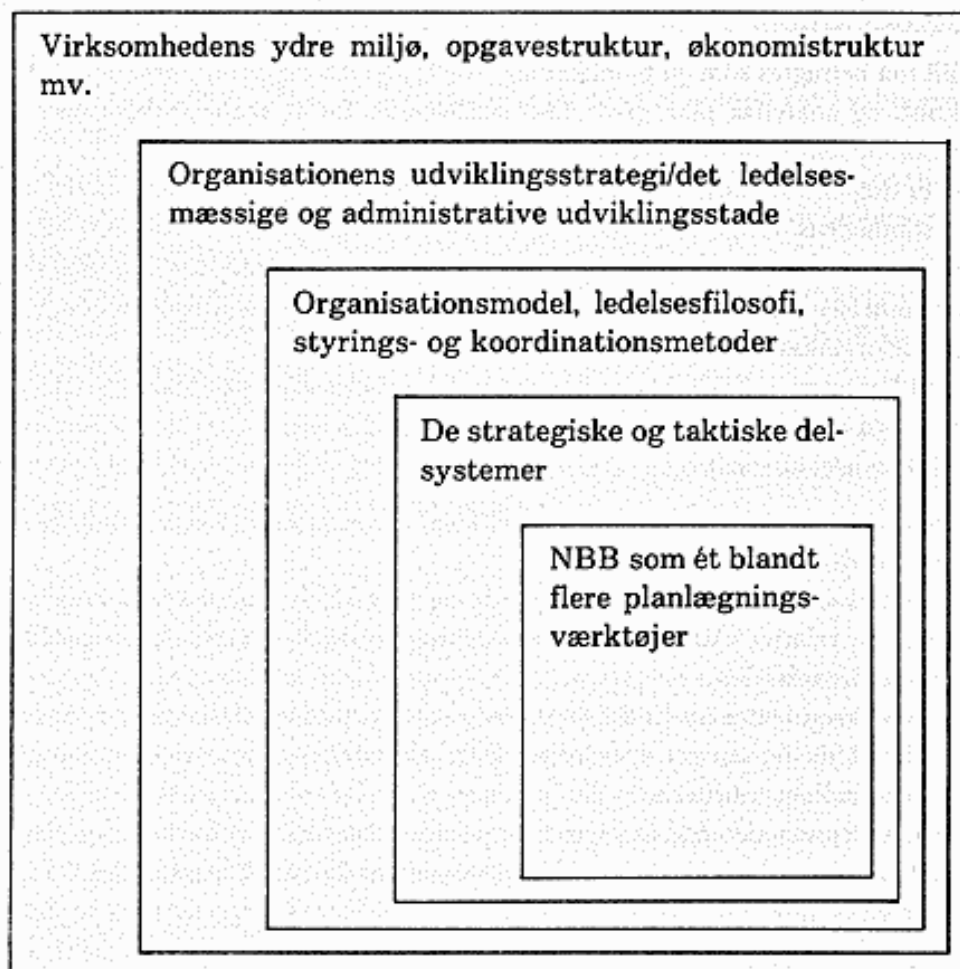
Det er dog en væsentlig betingelse, at proceduren implementeres som en del af virksomhedens øvrige strategiske og taktiske styringssystemer. NBB kan således ikke stå alene som styringssystem, især på grund af metodens begrænsede måldannelses- og søgeprocesser og de proceduremæssige bindinger til den bestående organisations-, opgave- og kapacitetsstruktur.

Dertil kommer, at NBB ikke er lige anvendelig under alle organisations- og ledelsesformer.

NBB kan især anvendes:

- når virksomheden har en opgavestruktur, der er præget af en vis stabilitet og forudsigelighed.
- når virksomheden har en overskuelig og hierarkisk organisationsstruktur med en relativt klar kompetancefordeling, typisk f. eks. en »ægte« profitcenterorganisation.
- når virksomheden anvender en opgave- og funktionsspecialisering, der kun stiller krav om en ret overordnet mål-, aktivitets- og ressourcestyring på tværs mellem enhederne.
- når virksomheden har etableret normer for anvendelse af formelle administrative procedurer og systemer (=det administrative udviklingsstade=).
- når virksomhedens ledere i en udpræget grad identificerer sig med og deltagere i organisationens måldannelse og de deraf affødte processer (=det ledelsesmæssige udviklingsstade=).

Disse systemmæssige sammenhænge er vist i figur 6, der indplacerer NBB som et hjælpværktøj som led i et større »ledelsessystem«. Det er væsentligt at påpege, at NBB ikke indgår som en fast obligatorisk del af systemet, men blot som en mulig løsning, som må vurderes på baggrund af virksomhedens ydre arbejdsbetingelser, udviklingsstrategi, organisations- og ledelsesmodel og styringssystemer, alt sammen under stadig udvikling.



Figur 6: NBB som et hjælpевærktøj, indplaceret som en del af virksomhedens ledelsesmæssige referenceramme.

Hvorvidt NBB kan skabe interaktion og motivation blandt de involverede beslutningstagere afhænger bl.a. af den »ledelsesfilosofi« og det lederrollemønster, som er etableret forud for og omkring NBB-systemet.

NBB forudsætter ikke blot deltagelse fra de lokale ledere, men kræver desuden en betydelig systemindsats. NBB stiller ikke kun krav om analytisk indsats fra den øverste ledelse, men stiller også krav om betydelig interaktion og indleven i de lokale styringsproblemer for at skabe en ledelsesmæssig baggrund for systemets procedurer.

Man kan derfor vanskeligt sige noget generelt, om NBB i sig selv skaber interaktion og motivation. Dette afhænger således helt og holdent af det miljø, hvori NBB-systemet udvikles og implementeres, samt den måde, hvorpå dette gøres.

NBB kan især forventes at give resultater:

- når virksomheden har en veldreven og kompetent økonomisk/administrativ ledelsesfunktion.
- når virksomhedens ledelse har gjort sig klart, hvem der skal anvende NBB og i hvilke styringsroller.
- når ledelsen har tilstrækkelige »ressourcer« (tid, viden, erfaring, kontakt, indflydelse etc.) til at sætte ind på systemindkøring, eksperimenter, uddannelse, interaktion, feed-back etc.

Set i denne større sammenhæng kan NBB næppe siges at være et ressourcestyringssystem, som er nemt og billigt at implementere, således som »how-to-do«-litteraturen undertiden antyder det.

Først og fremmest må NBB angribes som et delsystem i virksomhedens strategiske og taktiske styresystemer. Dernæst må systemerne tilpasses organisationens opbygning og den anvendte ledelsesfilosofi, herunder det etablerede styringsrollemønstre.

Endelig er NBB forbundet med en række implementeringsmæssige problemer, som naturligvis ikke skal løses separat for NBB-systemet, men skal angribes ud fra en samlet vurdering af virksomhedens ledelsesmæssige og administrative udviklingsstrategi og udviklingsstade. Alt i alt skal disse foranstaltninger tilgodese virksomhedens udvikling, tilpasning og drift set i forhold til dens ydre miljø og opgavestruktur m.v.

8. Litteratur

1. Burton V. Dean: *Methods in Zero-base Budgeting. Annales de sciences économiques appliquées, Vol. 34. 1978. No 4.*
2. Thomas S. Dudick: *Zero-Base Budgeting in Industry. Management Accounting, Vol. 55. 1977, No 11.*
3. Jay R. Galbraith: *Designing Complex Organizations. N.Y. 1973.*
4. Thomas P. Lauth: *Zero-base Budgeting in Georgia State Government: Myth and reality. Public Administration Review, Vol. 38. 1978, No 5.*
5. Preben Melander: *Budgetteringssystemets tilpasning til organisationens behov. Samfundslitteratur 1978.*
6. Preben Melander: *Nulbasebudgettering – muligheder og begrænsninger. Samfundslitteratur 1981.*
7. Preben Melander: *Survey over budgetteringspraksis i 80 større danske virksomheder. Handelshøjskolen i København 1981.*
8. Peter A. Pyhrr: *Zero-Base Budgeting. John Wiley & Sons. N.Y. 1973.*
9. J. R. Small & V. Mansfield: *Zero Base Budgeting – Theory and Practice. The Accountant's Magazine, Vol. LXXXII 1978, No 863.*
10. William Watkins, Jr.: *Evaluating Zero-based Budgeting. Managerial Planning, Vol. 27. 1978, No 2.*