

SNF-rapport nr. 11/10

Budsjettrevolusjonen lar vente på seg

*Norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå
ikke klare for budsjettløs styring*

av

**Magnus Sørum Eriksrud
Mikael B. McKeown**

SNF-prosjekt nr. 7980
Beyond Budgeting – Research Program

Prosjektet er finansiert av Statoil ASA

SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS
BERGEN, AUGUST 2010

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale
med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo.
Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale
og i strid med åndsverkloven er straffbart
og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 978-82-491-0711-7 Trykt versjon
ISBN 978-82-491-0712-4 Elektronisk versjon
ISSN 0803-4036

Sammendrag

Målet for denne utredningen har vært å utrede potensialet for Beyond Budgeting i Norge. For å si noe om potensialet for at Beyond Budgeting skal spre seg i Norge, har vi kartlagt nåværende utbredelse av budsjetter og andre økonomiske styringsverktøy i norske bedrifter samt holdningene til budsjetter.

Funnene våre for utbredelse av styringsverktøy er på linje med studier fra Finland, Canada og USA, samt en tidligere masterutredning fra NHH. Budsjett er det viktigste og mest brukte styringsverktøyet i Norge i dag. Verktøy som balansert målstyring, rullende prognoser og benchmarking brukes også i ganske stor grad. Et mindretall på 19 prosent har ingen budsjetter, er i ferd med å fjerne budsjettene eller overveier å slutte med budsjetter.

Budsjetter har møtt massiv kritikk de siste årene, og Beyond Budgeting-fenomenet har vokst fram i kjølvannet av denne kritikken. Vi finner også støtte for at norske bedrifter i noen grad er enige med budsjettkritikerne. Det er særlig store, lite lønnsomme, lite innovative bedrifter med defensiv strategi som er kritiske til budsjett. Yngre respondenter er også betydelig mer kritiske enn eldre.

Norske bedrifter kan sies å ha en pragmatisk "Ole Brum"-tilnærming til budsjetter. Budsjettene brukes til det de er gode til, men kombineres med og utfylles av mange andre verktøy for å unngå potensielle fallgruber. Det er store bedrifter og bedrifter som er del av et konsern som bruker flest andre styringsverktøy. De fleste bedriftene tilpasser og forandrer budsjettene sine underveis i budsjettperioden. Slik har de tilpasset seg mye av kritikken som rettes mot budsjettet som styringsverktøy.

Sett under ett virker de fleste bedriftene tilfredse med sine budsjettbaserte styringssystemer. Altså er etterspørselen etter nye styringssystemer uten budsjett, slik som Beyond Budgeting, beskeden. Siden det i dag ikke finnes formelle tilbydere av slike systemer, konkluderer vi at det ikke vil forekomme noen særskilt spredning av Beyond Budgeting i Norge i overskuelig framtid. Det kan ikke utelukkes at enkelte bedrifter vil kaste ut budsjettene og klare seg med andre styringsverktøy, men de fleste bedriftene i Norge vil likevel nøye seg med å gjøre gradvise forbedringer i budsjetteringsprosessene sine.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige skriftlige arbeidet på det 5-årige masterstudiet ved Norges Handelshøyskole (NHH) og er skrevet innen fagområdet økonomisk styring. Oppgaven er skrevet på oppdrag fra Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF), med økonomisk støtte fra Statoil.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder, professor Trond Bjørnenak, for konstruktive tilbakemeldinger, gode diskusjoner og nyttige innspill. Videre vil vi takke alle respondentene som stilte opp og svarte på vår undersøkelse om norske bedrifters bruk av budsjett og andre styringsverktøy. Uten deres bidrag hadde kartleggingen av norsk næringsliv og deres holdninger til budsjetter vanskelig latt seg gjennomføre.

En takk går også til Førsteamanuensis ved NHH, Daniel Johanson, stipendiat Nina Haraldsen og de andre studentene som har vært tilknyttet forskningsprogrammet Beyond Budgeting vårsemesteret 2010. Til slutt takkes Marit Johansen for godt samarbeid og koordinering ved utarbeidelse av spørreundersøkelse.

Bergen, 28. mai 2010

Magnus Sørum Eriksrud

Mikael Brendan McKeown

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG

FORORD

INNHOLDSFORTEGNELSE

FIGURLISTE

TABELLISTE

1.1	BAKGRUNN FOR UTREDNINGEN	1
1.2	AVGRENSNING	3
1.3	VIDERE OPPGAVESTRUKTUR.....	4
2.	LITTERATURGJENNOMGANG.....	5
2.1	BUDSJETTET	5
2.2	KRITIKK AV BUDSJETT.....	5
2.2.1	<i>Overdrevet tids- og kostnadsbruk.....</i>	<i>6</i>
2.2.2	<i>Uppresis beskrivelse av omgivelsene</i>	<i>7</i>
2.2.3	<i>Manglende forankring i strategi.....</i>	<i>8</i>
2.2.4	<i>Organisatoriske problemer</i>	<i>9</i>
2.3	FORBEDRING AV BUDSJETTER	10
2.4	BEYOND BUDGETING	11
2.4.1	<i>Prosessrelaterte prinsipper</i>	<i>12</i>
2.4.2	<i>Prinsipper for desentralisert ledelse</i>	<i>13</i>
2.5	ALTERNATIVE VERKTØY TIL BUDSJETTET	14
2.5.1	<i>Balansert målstyring</i>	<i>14</i>
2.5.2	<i>Benchmarking</i>	<i>15</i>
2.5.3	<i>Rullende prognoser</i>	<i>16</i>

2.6	HVORDAN OG HVORFOR STYRINGSVERKTØY SPRES.....	17
3.	UTVIKLING AV FORSKNINGSMODELL	19
3.1	NYERE STUDIER AV BUDSJETTPRAKSIS.....	19
3.2	SITUASJONSAKTORER	21
3.3	FORSKNINGSMODELL	21
3.3.1	<i>Situasjonsfaktorer</i>	<i>22</i>
3.3.2	<i>Faktorer som driver adopsjon.....</i>	<i>24</i>
3.3.3	<i>Utforskende faktorer</i>	<i>25</i>
4.	METODE	29
4.1	VALG AV METODE	29
4.2	STUDIEOBJEKT	30
4.2.1	<i>Valg av respondenter</i>	<i>31</i>
4.3	FORSKNINGSDSIGN.....	31
4.4	DATAINNSAMLING	32
4.4.1	<i>Primær- vs. sekundærdata.....</i>	<i>32</i>
4.4.2	<i>Kvalitativ vs. kvantitativ metode</i>	<i>33</i>
4.4.3	<i>Spørreundersøkelse</i>	<i>33</i>
4.5	ANALYSE AV DATAMATERIALET	35
4.5.1	<i>Pålitelighet (reliabilitet).....</i>	<i>35</i>
4.5.2	<i>Gyldighet (intern validitet).....</i>	<i>35</i>
4.5.3	<i>Generaliserbarhet (ekstern validitet).....</i>	<i>36</i>
4.6	STATISTISKE TESTER	38
5.	ANALYSE	41
5.1	BESKRIVENDE STATISTIKK	42
5.1.1	<i>Budsjettplaner</i>	<i>42</i>

5.1.2	<i>Bruk og egnethet av budsjetter til ulike aktiviteter</i>	43
5.1.3	<i>Bruk og nytte av innovative styringsverktøy</i>	45
5.1.4	<i>Budsjettkritikk</i>	47
5.1.5	<i>Beyond Budgeting</i>	50
5.2	HYPOTSETESTER OG ANDRE STATISTISKE TESTER	52
5.2.1	<i>Situasjonsfaktorer</i>	53
5.2.2	<i>Faktorer som driver adopsjon</i>	54
5.2.3	<i>Utforskende faktorer</i>	55
5.2.4	<i>Multifaktoranalyse</i>	57
5.3	DRØFTING AV RESULTATER.....	61
5.4	VALIDITETSDISKUSJON.....	63
6.	AVSLUTNING	66
6.1	KONKLUSJON	66
6.2	FØRSLAG TIL VIDERE FORSKNING	66
7.	LITTERATURLISTE	69
	<i>Bøker</i>	69
	<i>Artikler</i>	70
	<i>Utredninger</i>	71
	<i>Nettsider</i>	71
8.	VEDLEGG	73
8.1	SPØRRESKJEMA MED RESULTATER	73
8.2	KORRELASJONSMATRISER SAMMENSLÅTTE VARIABLER	91

Figurliste

Figur 3.1 Forskningsmodell	28
Figur 5.1 Stillingsoversikt respondenter	41
Figur 5.2 Bransjefordeling	41
Figur 5.3 Antall ansatte	42
Figur 5.4 Framtidige budsjettplaner	43
Figur 5.5 Bruk og egnethet av budsjett	44
Figur 5.6 Bruk og nytte av styringsverktøy.....	46
Figur 5.7 Budsjettkritikk oppsummert	47
Figur 5.8 Hvorfor beholdes budsjettene?	49
Figur 5.9 Gaming	49
Figur 5.10 Oppdatering/endring av budsjett.....	50
Figur 5.11 Informasjonskilder om Beyond Budgeting	51

Tabelliste

Tabell 5.1 Bruk av budsjett	43
Tabell 5.2 Bruk av styringsverktøy	45
Tabell 5.3 Budsjettkritikk.....	48
Tabell 5.4 Statistiske funn oppsummert.....	52
Tabell 5.5 Oppsummering hypoteser og resultater.....	57
Tabell 5.6 Regresjon budsjettkritikk	58
Tabell 5.7 Regresjon innovative verktøy	60

Innledning

1.1 Bakgrunn for utredningen

Budsjettet har spilt en svært sentral rolle i bedrifter i moderne tid. Det brukes til oppgaver som planlegging og kontroll av produksjon og ressursbehov, koordinering på tvers av organisasjoner og evaluering av resultater. Ifølge undersøkelser i Norge (Johansen og Loftesnes, 2008), Finland (Ekholm og Wallin, 2000) samt USA og Canada (Libby og Lindsay, 2009) er budsjetter svært utbredt i den vestlige verden.

Budsjettet har vært utsatt for mye kritikk de siste 20 årene. Jan Wallander, tidligere toppsjef i Svenska Handelsbanken, kaller budsjettet for et unødig onde (Wallander, 1999) og viser til at Handelsbanken presterte mye bedre etter at han fjernet budsjettene der i 1972. Neely et. al. gjorde i 2003 en omfattende litteraturgjennomgang samt 15 bedriftsintervju om budsjetter. De oppfordrer bedrifter til radikalt å reformere hvordan de motiverer sine ansatte, samt ledelses- og planleggingsprosesser. Hope og Fraser (2003a) sitt svar på oppfordringen om reform er å fjerne budsjettet fullstendig, og altså gå *Beyond Budgeting*. De hevder bedrifter vil oppnå bedre resultater ved å bruke andre styringsverktøy som balansert målstyring, rullende prognoser og benchmarking. I Norge har fire av de største selskapene implementert, eller er i ferd med å implementere, *Beyond Budgeting*, nemlig Statoil, Telenor, Sparebank 1-gruppen og Orkla.

Trass i stormløpet mot budsjettering virker de fleste bedrifter mer interessert i å evolusjonere enn å revolusjonere sine budsjetteringsprosesser (Ekholm og Wallin, 2000). De fleste bedrifter i USA og Canada mener fortsatt budsjettene er verdifulle verktøy og de modererer kraftig mange av påstandene *Beyond Budgeting*-forkjemperne har om rigiditet og overdrevet tidsbruk til budsjettering (Libby og Lindsay, 2009). Moløkken og Ytre-Hauge (2009) undersøkte i sin masterutredning holdningene kontrollere i Telenor har til budsjetter. Selv om Telenor er en av de norske bedriftene som har gått bort fra budsjettering, var controllerne ikke spesielt kritiske til budsjettet. På bakgrunn av dette er det interessant å spørre om *Beyond Budgeting*, trass i mye retorisk støtte, kun vil spre seg til et lite utvalg bedrifter, og at resten heller vil fortsette å gjøre mindre forbedringer av sine budsjetteringsprosesser. Formålet med

denne utredningen er å svare på følgende problemstilling: *Vil norske bedrifter adoptere styringsverktøyene og prinsippene som ledsager Beyond Budgeting?* For å svare på denne problemstillingen har vi strukturert arbeidet vårt etter tre forskningsspørsmål:

- 1) Hvor utbredt er budsjettstyring og nye moderne styringsverktøy i Norge?
- 2) Mener norske bedrifter at kritikken rettet mot dagens budsjetteringspraksis er berettiget?
- 3) Hva kjennetegner bedriftene som har valgt å innføre nye moderne styringsverktøy?

Mye av budsjettkritikken retter seg mot selskapene som baserer store deler av styringssystemet sitt på tradisjonelle budsjetter. I virkeligheten viser det seg at bedrifter bruker mange ulike styringsverktøy, som balanced scorecard og rullende prognoser, og bruken av disse kan i mange tilfeller veie opp for de mest alvorlige manglene ved budsjetter. Johansen og Loftesnes (2008) fant at så godt som alle store norske bedrifter brukte budsjett og 70 prosent av dem brukte også balanced scorecard. Dersom norske bedrifter opplever at slike tilleggsverktøy kan veie opp for ulempene ved budsjetter, er det nærliggende å tro at de ikke vil ha et like negativt syn på budsjettene som kritikerne mener de burde hatt. Da er det også mindre sannsynlig at store deler av norsk næringsliv vil avskaffe budsjetter helt. Vi undersøker derfor i hvor stor utstrekning norske virksomheter bruker andre styringsverktøy i tillegg til budsjett.

Budsjettkritikere som Bogsnes (2009) hevder at dersom man implementerer en rekke tilleggsverktøy og beholder budsjettet, vil budsjettet overkjøre tilleggsverktøyene og redusere deres verdi. Dette synet taler for en storstilt utfasing av budsjetter. Hvor innovasjonsvillige norske bedrifter er, hvordan norske bedrifter bruker budsjetter og hvor tilfredse de er med budsjettene sine, har mye å si for hvilke styringsverktøy norsk næringsliv vil sverge til i framtiden.

Som det framgår av forskningsspørsmål 2 ønsker vi å kartlegge norske bedrifters holdninger til budsjett. Det er så vidt vi vet ikke gjennomført noen slik kartlegging i Norge tidligere. Dersom norske bedrifter gjennomgående er kritiske til budsjetter vil det kunne si noe om hvor villige de er til å prøve alternativer til budsjettering.

Av forskningsspørsmål 3 framgår det at vi ønsker å undersøke ulike kjennetegn ved bedriftene i denne studien for å kunne si noe om trenden framover. Finnes det særtrekk som gjør at noen bedrifter er mer kritiske til budsjetter, eller favner budsjettkritikken et bredt utvalg av norske bedrifter? Det vil i denne sammenhengen være interessant å undersøke andre forhold i eller rundt bedrifter for å se om det er andre faktorer som kan påvirke bedrifters valg av styringsverktøy. Et eksempel på en slik faktor er hvor villig en bedrift er til å prøve nye styringsverktøy. Ved å undersøke bedriftenes bruk av slike innovative verktøy, kan vi danne oss et bilde av bedriftenes innovasjonsvillighet.

For å svare på forskningsspørsmålene har vi valgt å bruke en spørreundersøkelse for å gjøre en kvantitativ studie. Undersøkelsen vår retter seg mot nåværende og tidligere studenter ved NHH sitt Executive MBA-program i økonomisk styring. Disse har rimelig god kjennskap til problemstillingene rundt budsjettering og vil i stor grad inneha stillinger i norske foretak hvor de har mye med budsjettering, eller alternativene til budsjettering, å gjøre.

1.2 Avgrensning

Resultatene i denne utredningen er som nevnt basert på en undersøkelse av nåværende og tidligere studenter ved NHH sitt Executive MBA-program i økonomisk styring og deres meninger om og holdninger til budsjettet og andre styringsverktøy.

Utredningen har ikke foretatt noen avgrensning på bedriftsstørrelse og er således representativ for både større og mindre foretak. Også antallet av respondenter i undersøkelsen, samt deres stillingsnivåer som omfatter blant annet administrerende direktører; styreledere; regnskapssjefer og kontrollere, bidrar til representativitet. Respondentene er godt spredd utover i både norsk næringsliv og statsforvaltning. Deres felles bakgrunn med videreutdanning fra NHH gjør derimot sitt til at disse ikke kan anses å utgjøre et fullt ut representativt utvalg av norsk næringsliv. Avslutningsvis begrenser utredningen seg til de resultatene som framkommer av den kvantitative undersøkelsen.

Denne utredningen er ikke avgrenset til å omhandle en spesifikk bransje. Dette er gjort for å forsøke å gjøre en kartlegging på tvers av bransjegranser og for å se om oppfatningen av budsjetter og Beyond Budgeting er forskjellig mellom bransjene. Parallelt med at vi har skrevet denne utredningen, har det også blitt skrevet en bransjespesifikk utredning med

tilsvarende fokus innenfor samme forskningsprogram som omhandler norske sparebanker. Se Marit Johansen (2010) for mer.

1.3 Videre oppgavestruktur

Denne utredningen er inndelt i seks kapitler. Etter det innledende kapitlet følger *kapittel 2* med en litteraturgjennomgang. I *kapittel 3* presenteres nyere studier av budsjettpraksis samt vår forskningsmodell med tilhørende hypoteser og utforskende faktorer. *Kapittel 4* tar for seg den metodiske framgangsmåten benyttet i utredningen. I *kapittel 5* presenteres empirien som følger av undersøkelsen, med påfølgende analyse og drøfting av data. Til slutt konkluderer vi og presenterer forslag til videre forskning i *kapittel 6*.

2. Litteraturgjennomgang

2.1 Budsjettet

"...[B]udgets are to organizations what blood is to the circulatory system"

General Colin L. Powell, senere utenriksminister i USA, gjengitt i Hoff (1997).

Ifølge Hoff og Bjørnenak (2005) er budsjettet det viktigste styringsredskapet i den taktiske virksomhetsstyringen. Det finnes mange versjoner av budsjetter i private foretak. Noen av de viktigste funksjonene til budsjettet er å gi en plan uttrykt i inntekter og kostnader slik at bedriften vet omtrent hvordan lønnsomheten vil utvikle seg. Videre bruker mange bedrifter budsjetter til å planlegge likviditet og investeringer (Bergstrand, 2009). Ifølge Bergstrand (2009) og Hoff og Bjørnenak (2005) er formålene med dette arbeidet:

- Planlegging, oversikt og kontroll
- Utvikling av målsettinger
- Koordinering og promotering av samarbeid mellom ulike avdelinger
- Å være et utgangspunkt for avviksanalyser og oppfølging
- Allokering av ressurser
- Å lette prioriteringer av prosjekter
- Desentralisering ved å gi ledere budsjettansvar
- Motivering av ansatte til å nå organisasjonens målsettinger

2.2 Kritikk av budsjett

Budsjettet som styringsverktøy i private foretak ble utviklet i tiårene etter andre verdenskrig (Bergstrand, 2009). Det var en epoke da organisasjoner hadde et syn på sine ansatte som stemmer godt overens med McGregor sin Teori X fra 1960. Denne teorien påstår at de fleste mennesker er arbeidsskye og må tvinges til å jobbe ved hjelp av ytre press som kjefting, eller ytre motivasjon som akkordlønn. Videre ønsker mennesker flest ikke å ta initiativ eller ansvar, de har små ambisjoner og de foretrekker å bli ledet (McGregor, 1987). Dette synet har vist seg

å kunne forklare en del menneskelig atferd, først og fremst i jobber med repeterende og lite utfordrende arbeidsoppgaver.

McGregor kritiserte allerede på begynnelsen av 1960-tallet bedriftsledere for kun å utnytte deler av det intellektuelle potensialet i sine ansatte. Han formulerte også et menneskesyn som han mente passet bedre i moderne kunnskapsbedrifter. Dette perspektivet kalte han Teori Y. Denne teorien forutsetter at fysisk og mentalt arbeid er like naturlig for mennesket som lek og hvile er. Videre legges det til grunn at det finnes mange andre måter å motivere mennesker på enn gjennom ytre stimuli: mennesker ønsker å lære, de ønsker å utvikle seg og de søker ansvar.

I Teori X passer budsjettet godt som styringsverktøy. Derimot vil de fleste moderne bedrifter hevde at de ansatte er deres viktigste ressurs, og at de således har et Teori Y-perspektiv på sine ansatte. Bogsnes (2009) mener det er et generelt behov for bedre ledelse og tillitt til de ansatte og mindre kontroll av hva disse skal foreta seg. I dette perspektivet passer således budsjettene dårligere inn. Dette er et viktig element i kritikken som budsjettering har møtt de siste tiårene.

Bruk av budsjett i økonomistyringen har som kjent blitt kraftig kritisert i løpet av de siste tiårene. Vi har valgt å basere vår presentasjon av kritikken rettet mot budsjettet på Neely et. al. (2003), som nevner de tolv mest siterte svakhetene ved budsjettet. Disse er hentet fra en uttømmende liste i forhold til ulike formål og er uthevet nedenfor. Verdt å nevne her er at deler av kritikken vil ramme brukerne av budsjett i ulik grad, avhengig av hvilket formål som ønskes oppfylt. Eksempelvis vil "Gaming" kunne være et mindre problem om budsjettet ikke brukes som grunnlag for belønning.

Argumentene er delvis overlappende både når det gjelder tema og innhold. Inspirert av Neely et. al (2003) og Hansen et. al. (2003) velger vi derfor å kategorisere kritikken i fire tematiske deler: overdrevet tids- og kostnadsbruk; upresis beskrivelse av omgivelsene; manglende forankring i strategi; og organisatoriske problemer.

2.2.1 Overdrevet tids- og kostnadsbruk

Budsjettet er tidkrevende å utarbeide. Hope og Fraser (2003a) mener at gjennomsnittlig tid på utarbeidelse av budsjettet er mellom fire og fem måneder og at gevinsten av prosessen er

høyst usikker. Libby og Lindsay (2007) fant i en undersøkelse blant amerikanske bedrifter at det i gjennomsnitt tok 10,3 uker å gjennomføre den totale budsjettprosessen. Uavhengig av tidsbruk hevdes det at *budsjettet gir liten verdi sett i forhold til tiden det tar å utarbeide det*. Budsjettprosessen og budsjettbruk ses i mange organisasjoner på som et årlig rigid ritual (Ekholm og Wallin, 2000).

2.2.2 Uprexis beskrivelse av omgivelsene

Budsjettet utformes og oppdateres for sjelden, vanligvis årlig. Bogsnes (2009) skriver at det på grunn av for lange sykluser, vanligvis 12 måneder, for sjelden og for sent stilles spørsmål ved fornuftig ressursforbruk. Som eksempel nevner han at medarbeidere gjerne stiller spørsmål om en spesifikk kostnadspost er fornuftig først mot slutten av et år. Slike spørsmål skal være for viktige til kun å stilles i slutten av budsjettperioden, de bør stilles hele året igjennom. Budsjettets langsiktige struktur bidrar derimot til å hindre dette.

Budsjettet er basert på ustøttede antagelser og gjetninger. En prognose eller antagelse om fremtiden tar utgangspunkt i historiske forhold. Det er i følge Wallander (1999) to hovedtyper av antagelser. Type 1 medfører at fremtiden blir som fortiden, mens type 2 medfører at fremtiden vil bringe med seg mer "normale" forhold og vende tilbake til slik det var før den nære fortiden. Hva fremtiden faktisk vil bringe med seg er vanskelig eller umulig å vite. Et budsjett er bygget på mange ulike typer prognoser. I hvilken grad et budsjett viser seg å stemme for den kommende perioden, vil dermed være avhengig av hvor nøyaktige de mange ulike prognosene viser seg å være. Hvis prognosene er av type 1, det vil si at morgendagen blir som i dag, er Wallanders argument at man ikke trenger en lang budsjetteringsprosess forut for å fortelle dette til sine ansatte. Det er bare å fortelle dem å fortsette som i dag. Alternativt, hvis prognosene er av type 2, det vil si at man vender tilbake mot mer normale forhold, er argumentet at dette er et magert resultat å presentere for sine ansatte etter en lang budsjetteringsprosess. Uansett hvordan prognosene viser seg å være, hevdes budsjetteringsprosessen å være verdiløs. Framfor å bruke tid og krefter på en verdiløs budsjetteringsprosess, mener Wallander at ledelsen i selskaper heller bør bruke tiden sin på å hjelpe de ansatte med faktiske problemer som de kommer til å møte i sine jobber.

Felles for argumentene er at en bedrifts optimale prestasjon kan svekkes, da budsjettet ikke fullt ut klarer å ta høyde for forhold i bedriftens omgivelser.

2.2.3 Manglende forankring i strategi

Budsjettet innskrenker reaksjonsevnen og er ofte en barriere for endring. Hope og Fraser (1999) mener at budsjettet fremmer rigid planlegging og en inkrementell tankegang. Videreføring av fjorårets budsjett med en viss prosentvis økning kan ses på som en inkrementell tankegang i budsjettutarbeidelsen. En slik tankegang vil kunne medføre at budsjettet bygges opp uten å ta hensyn til overordnede selskapsplaner og strategier. I så måte kan budsjettet virke som en barriere for endring. I tillegg vil gjerne oppfyllelse av budsjettet bli et mål i seg selv, framfor maksimering av en bedrifts strategiske målsettinger.

Budsjettet er sjelden strategisk fokusert. For å kunne se en klar sammenheng mellom hvilken retning en bedrift ønsker å bevege seg i og hva som faktisk skal til i den daglige økonomistyringen for å bevege seg i denne retningen, vil man være avhengig av et strategisk fokus. Flere teoretikere mener budsjettet er ute av stand til å signalisere endringer i konkurranseomgivelsene (for eksempel Hope og Fraser, 2003a). For å ivareta et strategisk fokus er en bedrift avhengig av å oppdatere seg om endringer i markedet, samtidig som man organiserer sine egne interne ressurser og kapabiliteter på en måte som skaper verdi for bedriften.

Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjoner framfor verdiskapning. Ekholm og Wallin (2000) hevder at budsjettet fokuserer for mye på kortsiktige finansielle måltall framfor andre viktige faktorer. Disse andre faktorene kan ses på som KPIer (Key Performance Indicators) som både vil være viktig for aksjonærer og andre interessenter. En uheldig konsekvens av dette kan være at ansatte ensidig fokuserer på de måltallene som deres prestasjoner bestemmes ut i fra, selv om andre faktorer kan være vel så viktig for selskapet totalt sett, men vanskeligere å kvantifisere og måle. Fokus på noen måltall, som å redusere store kostnadsposter, framfor andre verdiskapende faktorer, vil kunne svekke et selskaps økonomiske prestasjon.

Budsjettet oppfordrer til "Gaming" og annen pervers oppførsel. Med gaming menes at det spilles et bevisst spill blant ansatte, enten i utarbeidelsen eller i prosessen med oppnåelse av budsjettet. Libby og Lindsay (2009) finner at i de fleste bedriftene i USA og Canada forekommer en eller flere av følgende former for Gaming:

- Bruke opp tildelte midler før utløpet av en budsjettperiode for å unngå reduserte framtidige bevilgninger og en indirekte ”straff” (Ratchet Effect)
- Utsette nødvendige utgifter for å nå målsettingen i en budsjettperiode
- Forskyve salg for å nå budsjettmål
- Pådra seg store utgifter når en ser at budsjettmålene uansett er utenfor rekkevidde en periode
- Forhandle fram mindre ambisiøse mål enn hva man burde for å lette måloppnåelse og for å sikre bonus

Konsekvensen av denne aktiviteten er fokus på annet enn å etterstrebe arbeidsgiverens strategiske målsettinger.

Felles for argumentene i delkapittel 2.2.3 er at budsjettet fjerner fokus fra strategiske målsettinger.

2.2.4 Organisatoriske problemer

Budsjettet forsterker den vertikale organisasjonskontrollen. Budsjettet passer i utgangspunktet best i sentraliserte framfor mer desentraliserte organisasjoner med for eksempel en matrisestruktur. Dette kan knyttes til påstanden om at budsjettet er ute av stand til å reflektere endringer i selskapers organisasjoner og prosesser (Schmidt, 1992), da ansatte grunnet vertikal kontroll har sitt fokus internt i bedriften. Det hevdes også at *budsjettet ikke reflekterer voksende nettverksstrukturer som organisasjoner tar i bruk*. Mange bedrifter i den vestlige verden har gått i gjennom en forandring fra å være del av et industrisamfunn til dagens kunnskapssamfunn. Med tanke på dette vil budsjettets forsterkede vertikale kontroll være uheldig i forhold til desentralisering og det å sette ut oppgaver.

Budsjettet underbygger barrierer mellom avdelinger framfor å oppfordre til kunnskapsdeling. En avdelings prestasjon evalueres gjerne absolutt i forhold til budsjett. I virksomheter med flere avdelinger kan også avdelingens prestasjoner i forhold til deres respektive budsjetter sammenlignes. Ved en slik relativ evaluering av prestasjoner mellom avdelinger, bør man være klar over faren ved at avdelingene slutter å samarbeide for å heve egen prestasjon i forhold til den konkurrerende avdeling (Horngren et. al., 2009). Framfor samarbeid og deling av beste praksis, kan det hele oppfattes som en konkurranse.

Budsjettet gjør at folk føler seg lite verdsatt. Ansatte vil kunne miste både ansvarsfølelse til det de driver med og tillit til ledelsen ved å få et budsjett ”tredd ned over hodet” (såkalt top-down implementering).

Otley (1987) skriver at budsjetter kun kan skape motivasjon for ansatte hvis målene som settes aksepteres som de ansattes egne mål. Ideelt sett bør budsjettet representere et utfordrende mål som man kun kan nå om man yter god innsats. Dette medfører at et motiverende budsjettmål kommer i konflikt med et planleggingsmål som bør være så presist og realistisk som mulig. I tillegg er det her viktig å nevne at budsjett ofte også brukes i prestasjonsevaluering. I mange sammenhenger vil prestasjoner evalueres direkte opp mot et forhåndsdefinert budsjettmål. Dette gir ansatte insentiver til å forhandle seg til lite ambisiøse budsjettmål. Jo lavere dette målet settes, jo lettere vil det bli å nå. Hvis det legges inn en systematisk nedadgående skjevhet (bias) for lettere å kunne nå sitt budsjettmål, vil motivasjonen til å yte til beste for selskapet svekkes. Dette gjelder i ennå større grad etter at budsjettmålet for en periode er nådd. En svakhet ved budsjettet som det bør tas hensyn til er dermed at det kan knyttes til tre ulike måltall (nøyaktig planlegging/styring, optimistisk motivasjon og skeivt nedadgående prestasjonsevaluering) med delvis motstridende formål.

Felles for disse argumentene er at budsjettet vil kunne skape ulike problemer på grunn av en sentralisert kontrollstruktur.

2.3 Forbedring av budsjetter

Horngren et. al. (2009) har i sin lærebok *Cost Accounting* et eget kapittel om budsjettering. Her påpeker de hvor nyttige og viktige budsjetter er for bedrifter, men de tar samtidig hensyn til mye av budsjettkritikken rettet av blant annet Hope og Fraser. Blant annet anbefaler de at bedrifter ikke låser seg fast til et vedtatt budsjett, men også sammenligner seg med andre selskaper når de skal evaluere resultater, altså benchmarking. De anbefaler også å bruke rullende budsjetter eller prognoser for at planene ikke skal utdateres mot slutten av året. I tillegg påpeker Horngren et. al. (2009) at man ikke må glemme det menneskelige aspektet ved budsjettering. Hvis ikke kan man risikere uærlig kommunikasjon mellom ulike nivåer i organisasjonen og gaming. De viser til at helse- og farmasiselskapet Johnson & Johnson unngår uærlige budsjetter ved å bygge oppslutning om sentrale verdier, som samarbeid og

gjensidig forståelse mellom ulike deler av organisasjonen som følge av intern promotering. I stedet for å bytte ut budsjettene med andre styringsverktøy slik som budsjettkritikerne foreslår, anbefaler Horngren et. al. (2009) at man legger ytterligere kontrollmekanismer oppå budsjettet for å unngå de uheldige bivirkningene som budsjettkritikerne påpeker. Bruk av benchmarking skal erstatte internt framforhandlede målsettinger, rullende prognoser skal gi bedre planlegging basert på mer presise estimer og balanced scorecard skal gi et bedre strategisk fokus. Disse tre styringsverktøy presenteres grundigere i delkapittel 2.5.

Videre finnes det mange mer radikale måter å budsjettere på som kan løse enkelte av problemene knyttet til tradisjonell budsjettering. Eksempler på slike budsjetteringsmetoder er Aktivitetsbasert budsjettering (ABB) og nullbasebudsjettering. Aktivitetsbasert budsjettering tar utgangspunkt i aktivitetene en bedrift utfører for å produsere varer og tjenester, og ikke de ulike avdelingene i en bedrift som budsjetter vanligvis gjør. Dette gjør ifølge Hansen et. al. (2003) at man får bedre oversikt over verdiskapningen. Videre kan man justere flere faktorer og dermed lettere tilpasse seg usikre markedsforhold enn hva man kan med et tradisjonelt budsjett.

Nullbasebudsjettering, eller Zero-Based budgeting, går ut på at ingen aktiviteter i en organisasjon er selvsagte og har automatisk krav på å bli videreført neste år (Welsch et. al., 1988). Ved å budsjettere på denne måten kan man opprettholde en forbindelse til bedriftens strategi ved at postene i budsjettet alltid blir evaluert en gang i året i en prosess hvor irrelevante aktiviteter elimineres.

Hansen et. al. (2003) tar for seg to utviklinger av budsjettet med opprinnelse i næringslivspraksis: én hvor budsjettet forbedres og én hvor det forkastes. Å forbedre budsjettet og/eller supplere det med andre styringsverktøy kan ses på som en mindre radikal eller *inkrementell prosess* der styringsverktøyene stadig forbedres. Å fjerne budsjettene er en radikal prosess.

2.4 Beyond Budgeting

Begrepet Beyond Budgeting har sitt opphav fra de to britene Jeremy Hope og Robin Fraser. De har bakgrunn fra det private næringsliv, ikke akademia. De har skrevet flere artikler og en bok om Beyond Budgeting, samtidig som de er grunnleggerne av the Beyond Budgeting

Roundtable (BBRT). BBRT ble dannet i 1997 da Hope og Fraser ønsket å studere bedrifter som hadde gått bort fra tradisjonell budsjettstyring og praksisen knyttet til dette. I 1998 samlet de en rekke selskaper som ønsket å lære mer om denne formen for bedriftsstyring. Senere har flere selskaper sluttet seg til organisasjonen og disse selskapene finansierer Hope og Frasers forskning mot tilgang til erfaringer og annen informasjon som BBRT nå besitter (bbrt.org).

Det finnes ingen snever definisjon av temaet Beyond Budgeting, men det kan ses på som et konsept som blant annet omfatter ulike styringsinstrumenter, som balansert målstyring og rullende prognoser, og desentralisering av organisasjonen for å bedre den økonomiske styringen. BBRT beskriver Beyond Budgeting som:

“[R]ethinking how we manage organizations in a post-industrial world where innovative management models represent the only sustainable competitive advantage” (bbrt.org).

Selv om Beyond Budgeting som konsept ble utviklet i 1997 er det som nevnt basert på en studie av selskaper som gikk bort fra tradisjonell budsjettstyring. Et av disse, og kanskje det mest kjente, er Svenska Handelsbanken, med daværende toppsjef Jan Wallander. Da Wallander tok over sjefstolen i 1970, slet Handelsbanken med lønnsømheter. Wallander besluttet å fjerne budsjettet for å forbedre bankens resultater (Wallander, 1999). Programmet i Handelsbanken startet i 1972. Siden den gang har banken befestet sin posisjon som Sveriges største og har alltid vært blant de mest lønnsomme svenske bankene. I tråd med hva som ble gjort i Handelsbanken, skal altså budsjettet, i følge Hope og Frasers tankegang, fjernes fullstendig for så å erstattes med andre styringsverktøy.

I arbeidet med utviklingen av Beyond Budgeting som modell som erstatning for budsjettet, avdekket Hope og Fraser ulike utfordringer og erfaringer i bedriftene de undersøkte. På bakgrunn av dette utviklet de et sett av prinsipper, seks knyttet til desentralisert ledelse og seks tilknyttet tilpassede prosesser til denne formen for ledelse (Hope og Fraser, 2003a). Disse prinsippene skal legge grunnlaget for utvikling av en optimal Beyond Budgeting-organisasjon.

2.4.1 Prosessrelaterte prinsipper

- Sett ambisiøse mål for å oppnå relativ forbedring
- Evaluer og belønn på bakgrunn av kontrakter basert på relative forbedringer

- Gjør planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess
- Gjør ressurser tilgjengelig etter behov
- Koordiner aktiviteter på tvers av selskapet i forhold til kundenes behov
- Baser kontroll på effektiv ledelse og en rekke relative prestasjonsindikatorer

Som nevnt i delkapittel 2.2.4 er målkonflikt mellom planlegging, motivering og prestasjonsevaluering en fare ved bruk av budsjett. De to første prinsippene anbefaler å skille motivering og evaluering i to separerte måltall. Et måltall bør settes høyt og ambisiøst for at de ansatte til enhver tid skal ha noe å strekke seg etter. Evaluering og tilhørende belønning bør gjøres relativt opp mot beste oppnåelige praksis. Dette beskrives nærmere i delkapittel 2.5.2 om benchmarking. Videre skal planlegging gjøres til en inkluderende og kontinuerlig prosess. Slik vil man kunne unngå det årlige, rigide ritualet, som budsjettprosessen kan bli sett på som, som nevnt tidligere. Spørsmål om ressursbruk er, som beskrevet i delkapittel 2.2.2, for viktige til kun å stilles i slutten av en periode. Ved å gjøre ressurser tilgjengelig etter behov, vil man unngå problemet med ressursallokering basert på usikre antagelser og gjetninger, som Wallander (1999) beskriver. I tillegg vil problemet med gaming, som årlig ressursallokering kan medføre, unngås.

Kundenes behov bør som kjent alltid stå i fokus, og ofte er det førstelinjen som står nærmest kunden og har best oversikt over dens behov. Ved å koordinere aktiviteter på tvers av et selskap, vil man bedre kunne møte kundenes behov. En slik koordinering vil også kunne inkludere analyser av kundenes lønnsomhet, som eksempelvis vil kunne redusere bruk av ressurser på ulønnsomme kunder. Framfor å kontrollere resultat opp mot et på forhånd fastlagt budsjett bør man utvikle og måle relevante KPIer. Benchmarking, som beskrives i delkapittel 2.5.2, kan være en god måte å kontrollere på.

2.4.2 Prinsipper for desentralisert ledelse

- Sørg for et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser
- Skap et klima for høye prestasjoner basert på relativ suksess
- Gi ansatte frihet til å ta lokale beslutninger som er konsistente med styringsprinsippene og organisasjonens mål
- Gi ansvaret for verdiskapende beslutninger til team i frontlinjen
- Gjør ansatte ansvarlig for kunderesultater

- Støtt åpne og etiske informasjonssystemer som sørger for ”én sannhet” gjennom hele organisasjonen

Disse seks ledelsesprinsippene handler alle om delegering og fordeling av oppgaver, beslutninger og ansvar nedover i en organisasjon. Fokus skal flyttes fra å diktere og dirigere til å støtte og veilede forretningsenhetene. Et styringsrammeverk skal dreie seg om prinsipper og klare overordnede grenser framfor fokus på detaljer. Høye prestasjoner skal sikres ved hele tiden å måle seg mot beste oppnåelige praksis. Avgjørelser skal kunne tas lokalt og gjerne i leddet nærmest kunden, som beskrevet under de prosessrelaterte prinsippene, så lenge overordnede selskapsprinsipper overholdes. Ansvar for beslutningene må også overføres til frontlinjen, for å sikre ansvarsfølelse for bedriften i det beslutninger tas. Ved å holde størrelsen på team som fatter avgjørelser på et minimum kan ansvarsfølelse sikres. Til slutt vil åpne informasjonssystemer som sikrer tilgang til relevant informasjon i hele organisasjonen sikre kvaliteten på beslutningene som fattes nedover i organisasjonen, og samtidig øke ledernes tiltro til at gode beslutninger fattes.

Ved å kombinere de prosessrelaterte prinsippene med prinsippene for desentralisert ledelse, kan bedrifter oppnå store gevinster. Hope og Fraser (2003a) advarer derimot mot å begynne implementeringen i gal ende. De prosessrelaterte prinsippene bør innføres først, for å legge et godt grunnlag for å skape en desentralisert organisasjon.

2.5 Alternative verktøy til budsjettet

I dette delkapittelet vil vi presentere nærmere økonomiske styringsverktøy som brukes som en del av Beyond Budgeting. Vi konsentrerer oss om de tre verktøyene vi anser som de viktigste: balansert målstyring, benchmarking og rullende prognoser.

2.5.1 Balansert målstyring

Utgangspunktet for balansert målstyring, som ble presentert av Kaplan og Norton i 1992, var antagelsen om at et ensidig fokus på finansielle måltall i økonomistyringen ikke er heldig for en bedrifts langsiktige lønnsomhet (Kaplan og Norton, 2001). Balansert målstyring supplementerer bakoverskuende finansielle måltall med andre prestasjonsindikatorer, hovedsakelig ikke-finansielle måltall, for bedre å kunne måle prestasjoner og verdiskapning

(Ax og Bjørnenak, 2007) og dermed forbedre langsiktig lønnsomhet gjennom å fokusere på framtiden (Kaplan og Norton, 2001).

Kaplan og Nortons rammeverk for vurdering av strategi inkluderer fire perspektiver; et finansielt perspektiv, et kundeperspektiv, et internt prosessperspektiv og et lærings- og vekstperspektiv. Innen hvert perspektiv skal man formulere såkalte kritiske suksessfaktorer som samlet skal bringe bedriften nærmere sine mål. Det finansielle perspektivet skal reflektere strategier for vekst, lønnsomhet og risiko sett fra aksjonærenes perspektiv. Kundeperspektivet skal reflektere strategier for verdiskapning og differensiering fra kundens perspektiv. Strategiske prioriteringer for ulike interne prosesser som skal tilfredsstille både aksjonærer og kunder, reflekteres i det interne prosessperspektivet. Til sist skal et lærings- og vekstperspektiv reflektere prioriteringer som tilrettelegger for framtidig endring, innovasjon og vekst. Ved å se disse fire perspektivene i sammenheng, kan bedriftsledere få et godt overblikk over flere viktige elementer på en bedrifts konkurranseagenda.

Balansert målstyring har blitt veldig populært i de fleste deler av næringslivet. Det er en sentral del av Beyond Budgeting-tankegangen, men det brukes også i stor utstrekning i bedrifter med tradisjonell budsjettstyring. Brukt riktig i kombinasjon med budsjettet, kan balansert målstyring avverge noen av de negative konsekvensene som følger av budsjetteringsprosessen. På den andre siden kan det også føre til konflikt mellom målene i målkortet og budsjettet (Bogsnes, 2009).

2.5.2 Benchmarking

Benchmarking, eller bruk av faste referansepunkt, brukes til å evaluere en bedrifts prestasjoner og til å iverksette tiltak for prosessforbedringer. Dette medfører å måle og veie egne prestasjoner opp mot beste oppnåelige praksis, enten eksternt i markedet eller internt i bedriften. En fordel med benchmarking er at den relative sammenligningen medfører at eventuelle ulemper eller fordeler fra ikke-kontrollerbare faktorer rammer alle aktører likt (Horngren et. al., 2009). Slik kan man isolere effekten av en leders eller en avdelings handlinger fra faktorer som påvirker hele markedet, og man vil da ha et riktigere grunnlag for evaluering og bonusberegning. Ved å sammenholde resultatene i flere lignende selskaper kan man estimere hvor mye av resultatet som skyldes god eller dårlig ledelse og hvor mye som skyldes flaks eller uflaks. Fordeler med benchmarking er at man har et objektivt, eksternt

generert mål å strekke seg etter og at man blir vurdert på bakgrunn av de faktorene man kan kontrollere selv. Om man så finner fram til forskjeller mellom egen bedrift og konkurrenter, er utfordringen å avdekke årsakene til disse forskjellene for så igjen eventuelt gjøre noe med disse årsakene (Horngren et. al., 2009). På den andre siden bør det nevnes at det ofte vil være vanskelig å finne fram til et slikt mål og hva man skal måle. Det kan være en utfordring for mange bedrifter å finne relevante målestokker blant konkurrenter. Det er en sentral problemstilling som må takles for at benchmarkingen skal føre til ønsket motivasjon og forbedring.

Som nevnt i 2.2 Kritikk av budsjett, er et sentralt element i kritikken av budsjettet at man evalueres i forhold til et forhåndsbestemt mål. Det vil gjerne ikke være godt nok å nå et mål om ti prosent avkastning, om samtidig gjennomsnittlig avkastning i bransjen er 20 prosent. Hope og Fraser argumenterer for at man ikke har noen insentiv til å overgå målene i budsjettet. Overoppfyller man kravene ett år, risikerer man som nevnt å bli belønnet med strengere krav neste år. Mange forsøker å forhandle seg til lite ambisiøse mål i budsjetteringsprosessen for å være sikker på å ikke mislykkes individuelt. Summen av alle de lite ambisiøse målene kan imidlertid gjøre at bedriften mislykkes kollektivt. Beyond Budgeting-forkjemperne Hope og Fraser (2003a) hevder at man ved å sammenligne seg med konkurrenter kan unngå denne årlige prestasjonsfellen.

2.5.3 Rullende prognoser

En rullende prognose er ikke et budsjett. Det er en prognose for utviklingen i kun de viktigste variablene i budsjettet og disse oppdateres ved faste intervaller. Variablene kan blant annet være en resultatprognose for hver enhet, en tabell som viser fordelingen av kostnader og inntekter, samt en investeringsprognose. I tillegg vil hver avdeling gjerne lage noen kommentarer om utviklingen i markedet, kostnadsutvikling og margintrender. Da en rullende prognose er mye mindre rik på detaljer i forhold til et budsjett, tar utarbeidelsen av den også kortere tid å gjennomføre. Arbeidet har i følge Bergstrand (2009) i enkelte bedrifter vært gjort ferdig på så kort tid som en uke.

Bergstrand (2009) skriver videre at det ikke er noen bestemt måte å organisere prognoser på, men at den mest vanlige måten er å utforme en ny prognose hvert kvartal. Med dette menes å oppdatere prognosene for de tre kommende kvartalene samt å utarbeide en ny for et fjerde

kvartal. På denne måten vil man alltid ha oversikt for ett år framover i tid. Prognosene bygges opp fra bunnen. Avdelingsledere mottar prognoser fra sine ansatte, det er ingen tid til forhandlinger eller endringer på tallene, så avsenderne må derfor ta ansvar for sin del av prognosene. Et slikt system forutsetter stor tillit mellom prognosemakerne på ulike nivåer og at disse kan avklare eventuelle uenigheter i god tid før den formelle prognoseprosessen.

De viktigste fordelene med en rullende prognose er at tempoet i planleggingsprosessen økes og at evnen til å tilpasse seg endringer i omgivelsene øker. Da prognosene som nevnt gjerne oppdateres hvert kvartal, er det å forvente at prognosen for førstkommende kvartal vil stemme overens med hva som faktisk kommer til å skje. Det kan derimot hende at den totale planleggingsbyrden i et selskap øker med rullende prognoser. Dette fordi prognosene ofte kommer i tillegg til den ordinære budsjettprosessen på høsten.

2.6 Hvordan og hvorfor styringsverktøy spres

Hvordan og hvorfor styringsverktøy spres er interessant for å kunne si noe om hvilke styringsverktøy som vil tas i bruk i framtiden. Diffusjon eller utspreddning handler om hvordan og hvorfor innovasjoner generelt adopteres av ulike brukere. Ax og Bjørnenak (2007) beskriver to hovedperspektiver for hvorfor styringsverktøy spres: et tradisjonelt etterspørselsperspektiv og et tilbudsperspektiv. De to perspektivene er ikke gjensidig utelukkende, men virker gjerne inn på hverandre.

Etterspørselsperspektivet tar utgangspunkt i adoptøren og dens behov, og omhandler således rasjonelle valg. Underliggende behov ligger til grunn for valgene bedrifter tar om hvilke verktøy som skal benyttes i et styringssystem. Slike underliggende behov kan knyttes til situasjonsfaktorer i vår forskningsmodell som presenteres i delkapittel 3.3. Etterspørselsperspektivet har i følge Ax og Bjørnenak (2007) begrenset empirisk støtte, blant annet grunnet vanskeligheter med å fange opp alle relevante faktorer som ligger til grunn for valgene som tas.

Tilbudsperspektivet inntar et motsatt utgangspunkt: det er ikke hva som etterspørres, men hva som tilbys av ulike tilbydere som har noe å si for spredningen. Dette perspektivet deles inn i to underliggende prinsipper: et ”mote”-prinsipp og et marked- og infrastrukturprinsipp. Moteprinsippet omhandler at det som kan ses på som trendsettere i næringslivet, som

konsulentbyråer og akademiske institusjoner, har en egeninteresse i at styringsverktøy spres i næringslivet. Dette kan nemlig medføre oppmerksomhet, status og legitimitet for trendsetterne (Ax og Bjørnenak, 2007). Marked- og infrastrukturperspektivet dreier seg om at innovasjoner kan hindres å nå potensielle adoptører grunnet fysisk avstand mellom tilbyder og den som etterspør (Ax og Bjørnenak, 2007).

I tillegg til rasjonelle valg og moteprinsippet, kan det tenkes at også ”tvang” eller pålegg fra en sterk organisasjon (for eksempel et morselskap) vil kunne ha noe å si for hvilke styringsverktøy som en bedrift tar i bruk (”forced selection”, se Abrahamson, 1991). Vi har i vår teorimodell valgt å inkludere medlem av konsern som en drivende faktor som vil kunne ha noe å si for nettopp dette.

3. Utvikling av forskningsmodell

3.1 Nyere studier av budsjettpraksis

Budsjettkritikere har fått mye oppmerksomhet i de senere årene, men nyere studier tyder på at de ivrigste budsjettmotstanderne overdriver både med hensyn til tidsbruk, fleksibilitet og oppfatninger blant brukere av budsjett. Vi har i vår utredning valgt å bygge videre på disse studiene for å se om funnene er representative også for Norge.

De fleste bedrifter i den vestlige verden bruker budsjetter for planlegging og kontrollformål. Ekholm og Wallin (2000) fant at 85,7% av finske bedrifter bruker budsjetter og planlegger å fortsette med det. Ekholm og Wallin (2000) undersøkte også holdninger til budsjett. De finner signifikant forskjellige holdninger til budsjettering mellom bedrifter som bruker budsjett (konservative) og bedrifter som ikke bruker budsjett eller vurderer å fase ut bruken av budsjett (radikale). De radikale bedriftene var signifikant mer enig i budsjettkritikken enn de konservative bedriftene. En forklaring kan være at bedrifter som nylig har kastet ut budsjettene har argumentene for og imot fra interne budsjettdiskusjoner friskt i minne. En annen forklaring kan være at det finnes grunnleggende forskjeller mellom de såkalte radikale og konservative bedriftene. Det var i undersøkelsen ingen tradisjonelle finske industribedrifter som ikke brukte budsjetter. De såkalte radikale finske bedriftene var grossister og selskaper som produserte mat, elektrisitet og gass. Ekholm og Wallin presenterte ingen forsøk på å forklare noen sammenheng mellom egenskaper ved bedriftene og holdningene til budsjettering.

Libby og Lindsay (2009) gjorde en lignende studie hvor de kartla bruk av og holdninger til budsjett blant 558 ansatte i høyere stillinger (CFOer, kontrollere og lignende) i canadiske og amerikanske bedrifter. De fant at de fleste bedrifter i Canada og USA fortsatt bruker budsjetter (henholdsvis 77% og 80%). Libby og Lindsay fant også at de fleste av respondentene i studien mente at budsjettering var verdiskapende virksomhet. Ifølge studien bruker medianbedriften i Canada seks uker på å sammenstille budsjettet. I USA var mediantiden 10 uker. Nord-amerikanske ledere bruker mellom tre og fire uker årlig på budsjettarbeid. Det tilsvarer 6-8% av arbeidstiden deres. Nord-amerikanske ledere er altså

ikke enige med budsjettkritikerne i at budsjetter er destruktive for virksomhetene deres eller at det stjeler veldig mye av tiden deres.

Budsjettkritikere som Hope og Fraser (2003a), Wallander (1999) og Bogsnes (2009) hevder budsjettene hindrer desentralisering av myndighet og virker demotiverende på ansatte. Ekholm og Wallin (2000) finner derimot at de bedriftene som fortsatt bruker budsjetter er minst like opptatt av å planlegge, kontrollere og evaluere, implementere strategier, motivere og myndiggjøre sine ansatte som de bedriftene som ikke bruker budsjetter. Riktignok undersøkte de ikke ansatte på lavere nivåer i organisasjonen sine oppfattelser av disse faktorene, men funnene deres kan tyde på at bedriftene ikke opplever budsjettene som noe hinder for planlegging, kontrollering, implementering av strategier, motivering og myndiggjøring av sine ansatte.

Som et forsvar av budsjettering viser Hansen et. al. (2003) til Simons (1987) sin casestudie av Johnson & Johnson. Selskapet har oppnådd stor suksess i uforutsigbare omgivelser selv om det legger stor vekt på budsjett. Budsjettstyringen suppleres med blant annet subjektive evalueringer, et fond for uforutsette hendelser, en kultur for informasjonsdeling og en desentralisert organisasjonsstruktur (Hansen et. al., 2003, Libby og Lindsay, 2009). Libby og Lindsay (2009) viser til at Johnson & Johnson oppnår suksess ved å bruke mange av de samme styringsverktøyene som Svenska Handelsbanken. Det tyder på at det ikke er fraværet av budsjettet som gir suksess, men hvilke verktøy man tar i bruk i stedet, eller i tillegg.

Libby og Lindsay (2009) bekrefter Hope og Fraser (2003a) sin antagelse om at forretningsverdenen i dag er uforutsigbar og følgelig at faste budsjetter ikke er et effektivt styringsverktøy i en verden preget av stadige endringer. Derimot viser Libby og Lindsay også til at bedriftene i deres studie ikke bruker sine budsjetter kategorisk, men tilpasser disse dersom det oppstår uforutsette hendelser. Videre hadde også et flertall av respondentene systemer for ressursallokering utenom budsjetteringsperioden dersom det skulle være nødvendig. Kartleggingen deres bestrider dermed det bildet som mange av budsjettkritikerne presenterer.

Påstanden om den låste prestasjonskontrakten blir også avvist av Libby og Lindsay (2009). De finner kun et lite mindretall av bedriftene i sin studie som utelukkende baserer sine evalueringer av ledere på avvik i forhold til budsjettet. De aller fleste bedriftene bruker kun

budsjettet som et utgangspunkt som justeres i henhold til ukontrollerbare omstendigheter, reviderte målsettinger eller subjektive vurderinger av overordnede. En mulig svakhet ved denne delkonklusjonen til Libby og Lindsay er at respondentene ble gitt fem alternativer på spørsmålet om den låste prestasjonskontrakten, hvorav kun ett alternativ ble tolket som låst og de fire andre som fleksible.

Hoff (2004) trekker fram at planleggingen og refleksjonen som følger egen budsjetteringsprosess fører mye positivt med seg. Prosessen tvinger ledelse og medarbeidere til å løfte blikket mot framtidige utfordringer, reflektere over nåværende kurs og hvilke endringer som må iverksettes for å nå strategiske mål.

3.2 Situasjonsfaktorer

Avhengighetsteori, eller contingency theory, dreier seg om at et optimalt handlingsvalg ikke er gitt, men er avhengig av interne eller eksterne omstendigheter, det vil si situasjonsbestemt (Reid og Smith, 2000). Dette vil kunne gjelde både i organisering av foretak, styring av bedrifter eller i beslutningstaking. Chenhall (2003) skriver at effektiviteten i bedrifters kontrollsystemer har vært forsøkt forklart gjennom følgende seks faktorer: omgivelser, teknologi, størrelse, organisasjonsstruktur, strategi og nasjonalkultur. Alle respondenter i vårt tilfelle jobber i norske foretak. Nasjonalkultur er dermed en faktor som ikke er relevant i denne sammenhengen. I tillegg har vi utelatt teknologifaktoren. Dette fordi vi foretar en undersøkelse uavhengig av bransjer og teknologi vil dermed være vanskelig å utforske gjennom et spørreskjema.

De resterende fire faktorene har vi benyttet som situasjonsfaktorer i vår forskningsmodell. Disse, og innholdet i den enkelte faktor samt hvilken rolle de spiller for norske bedrifters holdninger til budsjetter, er beskrevet i delkapittel 3.3.1 Situasjonsfaktorer.

3.3 Forskningsmodell

Etter en analyse av tilgjengelig teori har vi formulert et sett hypoteser for å svare på problemstillingen vår om potensialet for videre spredning av Beyond Budgeting i Norge. For at norske bedrifter skal adoptere Beyond Budgeting er det naturlig at de må være misfornøyde

med budsjettene eller de andre verktøyene de bruker i dag, og de må være villige til å prøve nye styringsverktøy. En sentral del av studien vår er derfor å kartlegge holdningene norske bedrifter har til budsjetter. Disse holdningene ønsker vi å se opp mot andre karakteristika ved norske bedrifter for å undersøke om forskjellige bedrifter har ulike holdninger til budsjettering. Dersom norske bedrifter har ulikt syn på budsjettering vil det sette oss i stand til å si noe om hvilke typer bedrifter som mest sannsynlig vil gå Beyond Budgeting. Andre faktorer som vi undersøker er blant annet hvordan norske bedrifter bruker budsjetter og faktorer som påvirker viljen til å prøve nye styringsverktøy. Ved å se på fellestrekk ved bedrifter som har implementert Beyond Budgeting, i større eller mindre grad, kan vi danne oss et grunnlag for å si noe om potensialet for spredning av Beyond Budgeting i Norge.

I vår studie har vi valgt å klassifisere variablene vi undersøker som situasjonsfaktorer, faktorer som driver adopsjon og utforskende faktorer. Chenhall (2003) skriver at kontekst påvirker valget av økonomiske styringssystemer og er relatert med situasjonsfaktorene. De drivende faktorene omfatter mer bedriftsspesifikke faktorer som kan ha innflytelse på bedrifters handlinger. Både situasjonsfaktorene og de drivende faktorene vil påvirke bedrifters valg av styringssystem i en bestemt retning. Til slutt har vi valgt å se på noen utforskende faktorer. Dette er faktorer vi forutser vil ha betydning for valg av styringssystem, men økonomisk teori er tvetydig i forklaringen av hvordan de påvirker valget av styringssystem.

3.3.1 Situasjonsfaktorer

Bedrifter i skiftende omgivelser vil være utsatt for større svingninger i blant annet etterspørselen etter varer og tjenester og vil dermed raskere kunne ende opp med utdaterte budsjetter. I tillegg vil det i skiftende omgivelser kunne være et større behov for å fokusere på ikke-finansielle måltall. Et slikt perspektiv er i overensstemmelse med empirien. Chenhall (2003) presenterer en oversikt over studier tilknyttet situasjonsfaktorer og økonomiske kontrollsystemer fra de siste to tiårene. Når det gjelder usikkerhet i omgivelsene mener han at det er konsistens i forskningen om at usikkerhet assosieres med et behov for åpne styringssystemer med et eksternt og ikke-finansielt fokus. Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H_1):

H_1 : Bedrifter i relativt usikre omgivelser vil være mer kritiske til budsjettet

Forskning på situasjonsfaktorer sier at visse typer av kontrollsystemer passer bedre med bestemte valg av strategier. Mer "konservative" strategier, som forsvar av valgt posisjon og kostnadslederskap, er mer assosiert med kostnadskontroll, spesifikke operasjonelle målsettinger og budsjetter (Chenhall, 2003). Naranjo-Gil et. al. (2009) hevder at forskningen på dette området ikke er entydig, men sier seg enig i at det generelt er slik at bedrifter med komplekse og proaktive strategier krever mer avanserte styringssystemer. Slike bedrifter benevnes som "aggressive" organisasjoner (prospector organizations). Man kan tenke seg at bedrifter med et differensieringsfokus i større grad vil være avhengig av ikke-finansielle måltall for blant annet å fange opp endrede kundepreferanser. Av denne grunn vil slike bedrifter være mindre tilfreds med og mer kritisk til budsjettstyring. Kostnadsledere vil i større grad enn bedrifter med et differensieringsfokus være avhengig av en detaljert kostnadsstyring og vil av denne grunn være mer avhengig av budsjettet. Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H_2):

H_2 : Bedrifter med en differensieringsstrategi vil være mer kritiske til budsjettet

Valg av organisasjonsstruktur er tett knyttet til både usikkerhet i omgivelsene, teknologi og strategi. I usikre omgivelser er det hevdet at en organisk organisasjonsstruktur er best egnet (Chenhall, 2003). Et uklart hierarki og en desentralisert beslutningsstruktur er sentrale deler av en organisk organisasjonsstruktur, som Burns og Stalker beskrev i 1961 (Jacobsen og Thorsvik, 2007). Chenhall (2003) hevder videre at organiske organisasjonsstrukturer er knyttet til oppfatninger om at framtidsrettede kontrollsystemer er mer nyttige. Med dette perspektivet lagt til grunn kan det tenkes at bedrifter med desentraliserte organisasjonsstrukturer er mer kritiske til budsjettet, på bakgrunn av deres tro på framtidsrettede kontrollsystemer. Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H_3):

H_3 : Relativt desentraliserte bedrifter vil være mer kritiske til budsjettet

Intuitivt kan man tenke seg at små bedrifter er mindre avhengige av budsjetter enn store bedrifter. Det er begrenset hvor komplisert et budsjett kan bli i en liten bedrift med få ansatte, og hvor store krav en slik bedrift vil stille til budsjettet. I mindre bedrifter vil man gjerne ha bedre oversikt og være såpass fleksible at man kan unngå de verste budsjettfellene (for eksempel låste prestasjonskontrakter, tilpasning av produksjon ved en plutselig etterspørselsnedgang etc.). I større organisasjoner vil det både være behov for og krav til

større mengder informasjon. Når denne informasjonen når et visst omfang vil det stilles krav til verktøy som effektivt kan behandle denne. Chenhall (2003: 149) skriver at store organisasjoner oftere enn små bruker både budsjetter og ”sofistikerte kontroll[systemer]”. Derfor er det nærliggende å tenke seg at store bedrifter som er mer avhengige av budsjetter, også er mer vare for problemene disse fører med seg.

Denne påstanden kan imidlertid være vanskelig å teste. Store bedrifter består av mange ikke-homogene enheter med ulike ønsker og behov. Derfor vil de ofte også ha ulik holdning til styringsverktøy, og dette igjen vil kunne medføre at det ofte vil være store forskjeller i hvilke verktøy som faktisk brukes i de ulike avdelingene i et stort selskap. Derfor mener vi det er mer fornuftig å undersøke hva som kjennetegner de forskjellige forretningsenhetene enn å se på hele konsern. Følgelig måler vi størrelse ved å spørre hvor mange ansatte det er i en bedrift, og ikke i hele konsernet. Uansett har vi endt opp med følgende hypotese (H₄):

H₄: Relativt store bedrifter vil være mer kritiske til budsjettet

3.3.2 Faktorer som driver adopsjon

Bedrifters historisk bakgrunn og valg av strategi er noen av faktorene med betydning for en bedrifts valg av styringsverktøy. En bedrifts styre vil ofte avgjøre hvilke styringsverktøy det skal styres etter, mens økonomidirektøren gjerne vil være den som ønsker å prøve ut og derfor anbefaler et styringsverktøy til godkjenning i bedriftsstyret (Naranjo-Gil et. al., 2009). Med tanke på dette vil toppledelsens bakgrunn generelt, og økonomidirektørens bakgrunn spesielt, kunne ha noe å si for innføring av nye, mer moderne styringsverktøy. Dette omhandles i de drivende faktorene.

Det er sannsynlig at eldre ledere vil ha mer erfaring med tradisjonelle styringssystemer som budsjett, relativt til yngre ledere. I tillegg vil eldre mennesker generelt være mindre fleksible og åpne for endringer, og i stedet foretrekke sikkerhet og videreføring av dagens praksis (Naranjo-Gil et. al., 2009). Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H₅):

H₅: Bedrifter med relativt unge personer i sentrale posisjoner vil være mer kritiske til budsjettet

Etter lengre tid i samme organisasjon vil man ha utviklet både posisjon, arbeidsrutiner og sosiale nettverk som man nødvendig vil endre på (Naranjo-Gil et. al., 2009). Ved å endre på systemer som man har opprettholdt over lengre tid, vil man kunne få en følelse av at endringen kritiserer det man tidligere har forholdt seg til. På denne måten vil motstand mot endring være naturlig. Jo lenger tid man har hatt en posisjon eller vært i en organisasjon, jo sterkere vil denne motstanden mot endring kunne være. I og med at Beyond Budgeting er forholdsvis nytt kan man anta at respondenter med lenger fartstid har lang erfaring med budsjett og vil vegre seg for slutte med budsjettering. Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H_6):

H₆: Bedrifter hvor sentrale personer har mindre ansiennitet vil være mer kritiske til budsjettet

I vurderingen av utdannelsesnivå refererer Naranjo-Gil et. al. (2009) til Upper Echelon-litteratur, som kan beskrives som litteratur om øvre organisasjonsnivå. Poenget er at utdannelsesbakgrunn vil ha innvirkning på beslutningstaking hos ledere. Jo lenger økonomisk utdanning en leder har, jo mer sannsynlig vil det være at den innehar kunnskap om både tradisjonelle og mer moderne styringsverktøy. I vår studie vil alle respondentene ha liknende utdanningsbakgrunn i og med at de alle tar eller har tatt Executive MBA i økonomisk styring på NHH. På dette kurset har de også blitt kjent med prinsippene bak Beyond Budgeting og kritikken rettet mot budsjettet. I denne studien finner vi det derfor mer relevant å undersøke hvilke andre informasjonskilder som bidrar til å spre ideene om budsjettkritikk. Vi ser for oss at respondentene som har relativt god kjennskap til prinsippene bak Beyond Budgeting, vil være mer kritiske til budsjettet. Vi har dermed endt opp med følgende hypotese (H_7):

H₇: Bedrifter med relativt god kjennskap til Beyond Budgeting vil være mer kritiske til budsjettet

3.3.3 Utforskende faktorer

Som nevnt tidligere valgte Jan Wallander i Svenska Handelsbanken å fjerne budsjettet for å forbedre den svake økonomiske situasjonen banken befant seg i. Tilsvarende situasjon var også tilfelle for Fokus Bank som kuttet budsjettbruk i 1997 (Hope og Fraser, 2003a). Slike tilfeller vitner om at det ofte er i pressede situasjoner når man er nødt til å foreta seg noe at noe faktisk skjer. Man er ofte først villig til å endre på ting når de ikke fungerer. Bedrifter

som leverer dårlige økonomiske resultater vil ønske å endre på situasjonen og disse vil derfor med større sannsynlighet være villige til å ta risiko og innføre innovasjoner (Naranjo-Gil et. al., 2009).

Det alternative synspunktet til det ovennevnte er at de minst lønnsomme bedriftene i det daglige arbeidet vil ha mer enn nok med å sørge for at bedriften går rundt og at morgendagen blir bedre enn gårsdagen. Bedrifter som sliter med lønnsomheten vil gjerne ha andre umiddelbare behov enn endring av styringssystemet og innføring av innovative verktøy. Budsjettet vil kunne fungere godt i en slik situasjon, ved at man hele tiden søker å forbedre prestasjoner i forhold til hva som er oppnådd tidligere.

Lønnsomme bedrifter kan i tillegg ta seg råd til å beskjeftige folk med oppgaver som ikke har noe med den direkte daglige driften å gjøre. Disse vil kunne komme opp med nye ideer for langsiktige prosjekter, som endring av styringssystem. Romslige økonomiske rammer tillater å investere i prosjekter med potensiell lang payback-tid. Statoil og Sparebank 1-gruppen er eksempler på lønnsomme norske bedrifter som har eller er i ferd med å innføre Beyond Budgeting.

Dette perspektivet har, i likhet med det motstridende perspektivet om at bedrifter med store problemer (som lav lønnsomhet) blir mer innovative, samlet mye støtte opp igjennom årene. Mone et. al. (1998), presenterer argumenter fra forskning med utgangspunkt i begge perspektiver. Et hovedargument som støtter at lønnsomme bedrifter er mer endringsvillige, er at organisasjoner i krise blir mindre utadvendt og heller konsentrerer seg om interne problemer og forbedring av eksisterende prosedyrer. Vi har dermed endt opp med følgende utforskende faktor (U_1):

U_1 : Er det de mest eller minst lønnsomme bedriftene som er mest kritiske til budsjettet?

Er det slik at det er budsjettet i seg selv som er gjenstand for kritikken som er rettet mot det, eller er det måten det brukes på som er avgjørende? Som nevnt i teorien skriver Horngren et. al. (2009) at budsjettet gjerne kan suppleres med for eksempel benchmarking ved resultat- og prestasjonsevaluering. På denne måten kan man unngå problemet og møte kritikken mot at ansatte forhandler fram lite ambisiøse budsjettmål.

Er ansatte i de bedriftene som supplerer budsjettet med nye, moderne styringsverktøy mindre kritiske til budsjettet, eller er det budsjettet i seg selv som er opphavet til kritikken? Alternativt, er ansatte i bedrifter som har innført nye, moderne styringsverktøy så fornøyd med disse at de mener budsjettet er overflødig og dermed i større grad er kritiske til budsjettet? På bakgrunn av dette har vi endt opp med følgende utforskende faktor (U₂):

U₂: Har villigheten til å ta i bruk nye, moderne styringsverktøy noe å si for hvilke bedrifter som er mest kritiske til budsjettet?

Som nevnt under 2.1 Budsjettet, er budsjettets hovedformål planlegging, oversikt, koordinering og kontroll. Johansen og Loftesnes (2008) finner i sin undersøkelse av bruken av styringsverktøy i Norges største virksomheter at desto mer budsjettet brukes til koordinering, desto lavere er opplevd kvalitet av styringssystemet. Budsjettets koordineringsmekanismer er dermed negativt korrelert med opplevd kvalitet, mens det for planlegging og kontroll ikke ble funnet noen sterk samvariasjon med opplevd kvalitet. Er det slik at bedrifter som legger stor vekt på budsjetter er mer kritiske til budsjetter enn bedrifter som legger liten vekt på budsjetter, eller er det slik at noen bedrifter bruker budsjetter i mindre grad fordi de er kritiske til budsjetter? Dette spørsmålet leder til følgende utforskende faktor (U₃):

U₃: Har bruken av budsjettet noe å si for hvilke bedrifter som er mest kritiske til budsjettet?

Om en bedrift er del av et større konsern eller allianse kan dette påvirke valget av styringssystem. Budsjettkritikken retter seg i stor grad mot større og ofte uoversiktlige foretak. Det kan tyde på at større bedrifter er mer kritiske til tradisjonell budsjettering, og det er disse som mest trolig vil forsøke å tilpasse budsjetteringsprosessen. Dersom disse store bedriftene også har datterselskaper, kan det tenkes at datterselskapene blir påvirket av morselskapets holdninger til budsjettering og styringsverktøy. Dette kan føre til at selv små og oversiktlige bedrifter vil kunne være mer kritiske til budsjettering hvis de er del av et konsern enn hvis de er uavhengige.

Skandinavia har utviklet seg til en høyborg for budsjettkritikk og Beyond Budgeting, mens tankene er mindre utbredt ellers i verden. Eksempelvis kan norske datterselskap eid av internasjonale selskap derfor tenkes å få føringer for hvilke styringsverktøy de får bruke fra utlandet. I slike situasjoner vil datterselskapene kunne komme til å bruke færre nye moderne

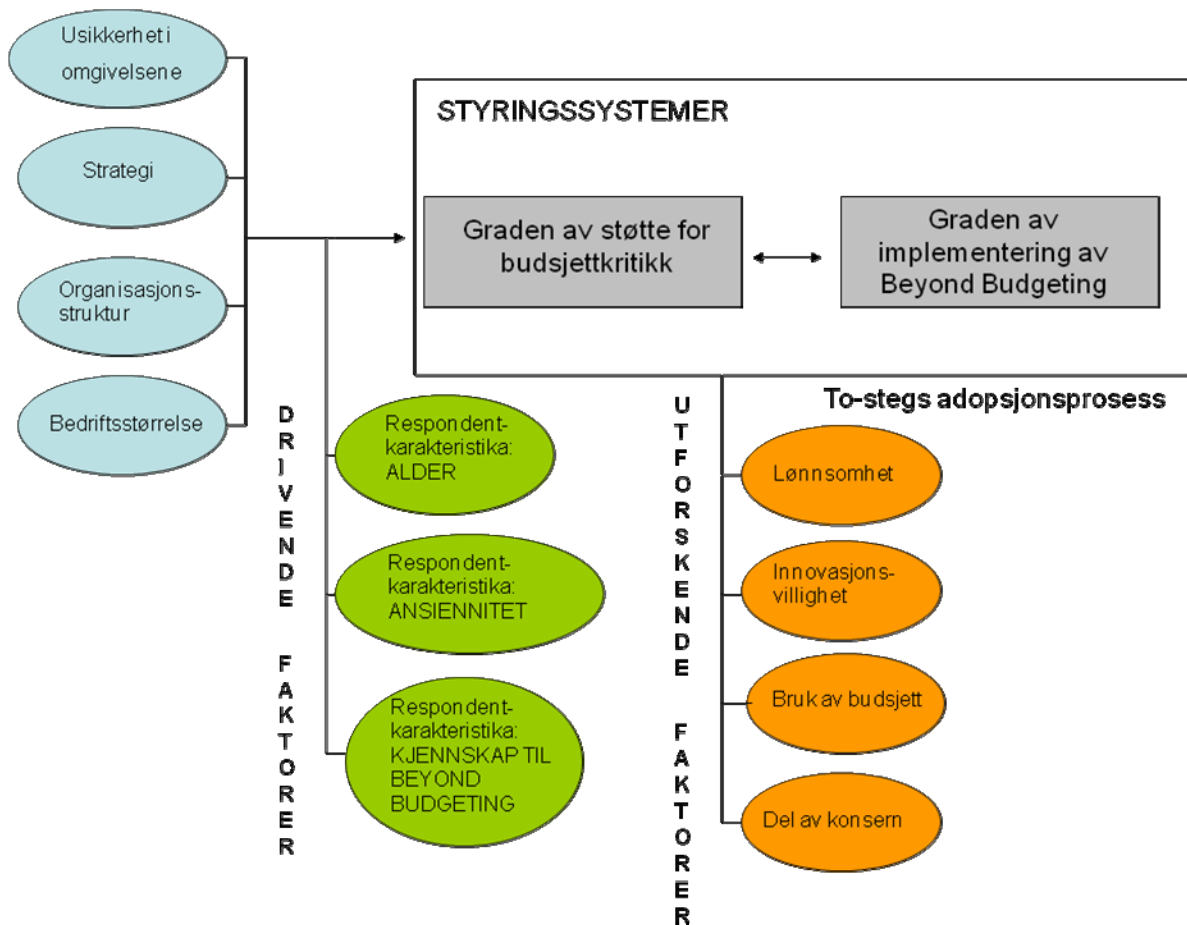
verktøy enn de ville ha gjort uten å ha et morselskap utenfor Skandinavia. Slik kan det å være del av et konsern også føre til mer utstrakt bruk av tradisjonell budsjettering. Dette innebærer at det å være medlem av konsern både vil kunne føre til mindre og mer bruk av Beyond Budgeting. Vi ønsker derfor å utforske denne faktoren nærmere og har endt opp med følgende utforskende faktor (U₄):

U₄: Er bedrifter som er del av et konsern mer eller mindre kritiske til budsjettet?

Vår forskningsmodell kan illustreres slik:

Figur 3.1 Forskningsmodell

SITUASJONSFAKTORER



4. Metode

4.1 Valg av metode

I dette kapitlet vil vi presentere metoden som ligger til grunn for vår oppgave. Vi vil presentere vårt studieobjekt, forskningsdesign samt metoder for datainnsamling, analyse og statistiske tester av våre data.

Med metode mener vi framgangsmåten for informasjonsinnhenting med tilhørende analyse av denne (Johannesen et. al., 2005). Metoden er valgt for best mulig å kunne svare på vår hovedproblemstilling. Som nevnt i innledningen har vi valgt følgende overordnede problemstilling for vår utredning:

Vil norske bedrifter adoptere styringsverktøyene og prinsippene som ledsager Beyond Budgeting?

For å få en ryddig framstilling av de viktigste faktorene som vil kunne spille inn og således påvirke svaret på problemstillingen, har vi valgt å bryte denne ned i følgende tre forskningsspørsmål:

- 1) Hvor utbredt er budsjettstyring og nye moderne styringsverktøy i Norge?
- 2) Mener norske bedrifter at kritikken rettet mot dagens budsjetteringspraksis er berettiget?
- 3) Hva kjennetegner bedriftene som har valgt å innføre nye moderne styringsverktøy?

Videre har vi valgt å bryte forskningsspørsmålene ytterligere ned i hypoteser for så å kunne teste disse hypotesene direkte på våre respondenter. Med hypoteser menes antakelser om ikke urimelige sammenhenger mellom fenomener som etterprøves empirisk (Johannesen et. al., 2005). Disse antakelsene bygger på relevant økonomisk teori. Hypotesene er knyttet til situasjonsfaktorene og faktorene som driver adopsjon i vår forskningsmodell, presentert i delkapittel 3.3. På noen områder er teori og empiri tydelig nok til at vi kan utarbeide konkrete hypoteser, mens dette på andre områder ikke vil kunne forsvarliggjøres da temaene ikke er tilstrekkelig utforsket til å kunne foreta de nødvendige antagelsene. Av denne grunn har vi

supplert vår teoretiske modell med noen utforskende faktorer. Vi tror disse utforskende faktorene skal påvirke de avhengige variablene våre, men vi har ikke grunnlag for å predikere hvordan.

4.2 Studieobjekt

Det er som nevnt i innledningen fire større selskaper i Norge som har eller er i ferd med å implementere Beyond Budgeting i deres styringssystemer. Statoil var den norske pioneren med deres prosjekt "Ambition to Action" og har blitt fulgt av Telenor med prosjektet "Going Dynamic" og SpareBank 1-Gruppens prosjekt "Dynamisk Styring". I tillegg meldte Orkla seg i desember 2009 inn i Beyond Budgeting Roundtable og skal vurdere å videreutvikle sitt styringssystem på samme måte. Det er skrevet mye om Statoil og deres implementering av Beyond Budgeting (se for eksempel Ervik og Rønning, 2008, Haaland og Ytreland, 2009, Myrmell, 2009). Felles for disse studiene er at de alle benytter en kvalitativ metode. Moløkken og Ytre-Hauge skrev i 2009 en oppgave om Telenors Going Dynamic-prosess hvor de brukte både en kvalitativ og kvantitativ metode.

Ved å bygge videre på Moløkken og Ytre-Hauges bedriftsspesifikke kartlegging samt internasjonal forskning om generell kartlegging av holdninger til budsjetter (Ekholm og Wallin, 2000 og Libby og Lindsay, 2009), ønsker vi å gjøre en generell kartlegging av holdningen til budsjetter i Norge og samtidig utrede potensialet for spredning av mer moderne styringsverktøy i norsk næringsliv.

Vi har valgt et bredt fokus for vår utredning og anser i utgangspunktet alle norske bedrifter av en viss størrelse som interessante å utforske. For å skaffe til veie data som gjør oss i stand til å trekke slutninger for et bredt utvalg av norske bedrifter, velger vi å benytte en kvantitativ metode og foreta en spørreundersøkelse. Siden utredningen vår tar utgangspunkt i budsjettet og kritikken som er rettet mot dette, finner vi det naturlig å rette undersøkelsen vår mot kontrollere, økonomisjefer og andre ledere med befatning med økonomisk planleggings- og kontrolleringsarbeid.

4.2.1 Valg av respondenter

Som utgangspunkt for undersøkelsen vår vil vi bruke NHH sin database over tidligere og nåværende studenter ved Executive MBA-programmet i økonomisk styring. Dette valget er gjort med tanke på lettere å nå respondenter med ønsket bakgrunn, det vil si de med erfaring fra bruk av budsjett eller andre økonomiske styringsverktøy. Derfor kan det hevdes at vi har foretatt en strategisk utvelging av respondenter (Johannesen et. al., 2005). Da videreutdannelsen ved NHH er relativt dyr¹ samt at studieavgiften ofte blir betalt av arbeidsgiver, betyr det at et flertall av kandidatene blir satset på i sine bedrifter. Fordi programmet handler om økonomisk styring er det rimelig å anta at mange av respondentene i databasen innehar ledende økonomistillinger i dag. I tillegg til at vi treffer et utvalg av mennesker med relevant kompetanse, forventer vi en høy svarrate på undersøkelsen, da respondentene allerede har en tilknytning til både NHH og vår veileder.

Vi har ikke lagt noen andre begrensninger på respondentene i utvalget da vi ønsker oss et best mulig bilde av tverrsnittet av norske bedrifter. Vårt utvalg av respondenter kan ikke anses som et fullstendig representativt utvalg av selskaper fra norsk næringsliv, da det hovedsakelig vil være bedrifter med en viss størrelse og lønnsomhet som tar seg råd til og som ser nytten av å videreutdanne sine ansatte ved et Executive MBA-program. Likevel mener vi at vi vil kunne få et godt innblikk i økonomistyringens tilstand i Norge ved å benytte oss av dette utvalget.

4.3 Forskningsdesign

Med forskningsdesign menes hvordan en undersøkelse organiseres og gjennomføres med den hensikt å kunne besvare forskningsspørsmålet på en best mulig måte (Johannesen et. al., 2005). For å besvare våre tre forskningsspørsmål på en best mulig måte har vi brukt både en deduktiv og en induktiv tilnærming. En deduktiv tilnærming kan beskrives som en avledning fra det generelle til det mer konkrete, dvs. at man tester konkrete hypoteser avledet fra eksisterende teori ved hjelp av empiri. En induktiv tilnærming innebærer et motsatt perspektiv, hvor slutninger trekkes fra det spesielle til det mer allmenne, dvs. at teorier avledes fra empiri (Johannesen et. al., 2005).

¹ 270.000 kroner for hele det toårige programmet i 2010 (nhh.no)

Forskningsspørsmål 1 (Hvor utbredt er budsjettstyring og nye moderne styringsverktøy i Norge?) vil besvares med en induktiv metode. Svarene på dette spørsmålet vil hjelpe oss med å kartlegge bruken av ulike styringsverktøy i Norge. Dette kan sees på som deskriptiv eller beskrivende statistikk.

For å svare på forskningsspørsmål 2 (Mener norske bedrifter at kritikken rettet mot dagens budsjetteringspraksis er berettiget?) og 3 (Hva kjennetegner bedriftene som har valgt å innføre nye moderne styringsverktøy?) vil vi benytte den deduktive tilnærmingen. Våre hypoteser tilknyttet disse to spørsmålene er avledet fra eksisterende teori innenfor de aktuelle temaene. Den generelle teorien vil gjennom hypotesene bli testet for å kunne avdekke om det finnes støtte for disse teoriene blant respondentene i vårt utvalg. Vi vet at enkelte norske bedrifter er kritiske til bruken av budsjett. Mens svarene på forskningsspørsmål 2 vil hjelpe oss med å kartlegge holdningene til budsjettet generelt blant norske bedrifter, vil svarene på forskningsspørsmål 3 kunne avdekke faktorer som påvirker spredningen av nye styringsverktøy. Her vil vi undersøke korrelasjoner mellom holdningen til budsjett og for eksempel strategivalg, bransje, lønnsomhet eller finansdirektørens bakgrunn.

I valg av forskningsdesign har vi valgt å benytte oss av en spørreundersøkelse, det vil si en kvantitativ metode. Dette valget ble naturlig da vår gruppe av respondenter var relativt stor. Vi har brukt en internettbasert spørreundersøkelse for lett å kunne nå mange respondenter over hele landet. En slik undersøkelse generer raskt mye data fra et relativt stort utvalg av respondenter med relativt lav innsats både fra de som gjennomfører og svarer på undersøkelsen.

4.4 Datainnsamling

4.4.1 Primær- vs. sekundærdata

Primærdata er data som samles inn for et spesifikt forskningsarbeid. Innsamlingen av primærdata kan være et omfattende arbeid, men fordelen er at man får akkurat de data man trenger til forskningen. Sekundærdata er data fra undersøkelser som allerede er gjennomført for et annet formål. Denne datatypen er som oftest mye billigere og krever mindre innsats for å få tak i. På den andre siden er ikke sekundærdata skreddersydd for ens forskning, og den

dekker ikke nødvendigvis alle de områdene man ønsker å undersøke (Saunders et. al., 2009). De fleste forskningsprosjekt fordrer en kombinasjon av primære og sekundære data. Sekundære data kan utfylle, eller brukes for å kontrollere, primærdata. Vi har funnet interessante sekundære data i tidligere studier, og har brukt disse som teoretisk grunnlag og som sammenligningsgrunnlag for resultatene fra våre egne primærdata.

4.4.2 Kvalitativ vs. kvantitativ metode

Kvalitative undersøkelser gir mulighet for stor informasjonsdybde og er svært fleksibel. Slike undersøkelser brukes for å få en dybdeforståelse for parametre som sammenhenger, holdninger eller handlinger. Fordi denne datainnsamlingen er såpass grundig, tillater metoden kun et begrenset antall respondenter. Kvalitative metoder brukes også til å utdype forståelsen eller til å understøtte resultater fra en kvantitativ undersøkelse (Johannessen et. al., 2005).

Kvantitative undersøkelsesmetoder kan generere store mengder data til relativ lav kostnad. Ulempen er at om man skal spørre mange respondenter så vil det være for arbeidskrevende å tilpasse undersøkelsen. Det er for eksempel ikke mulig å skreddersy spørsmålene til forskjellige respondenter eller å stille oppfølgingsspørsmål dersom respondenten kommer med interessante tilleggsopplysninger. Et av de viktigste fortrinnene til kvantitative metoder er at de gjør det mulig å teste hypoteser og antagelser basert på teori eller kvalitative undersøkelser (Johannessen et. al., 2005). Da dette, i tillegg til et ønske om å nå et større antall respondenter, var utgangspunktet for vår utredning, har vi valgt å benytte oss av en kvantitativ metode.

4.4.3 Spørreundersøkelse

For å svare på problemstillingen vår var vi interesserte i å avdekke holdninger og meninger om budsjetter, samt å kartlegge gjeldende praksis, fordi dette ville sette oss i stand til å identifisere og beskrive variasjon i ulike fenomen. Saunders et. al. (2009) anbefaler å bruke spørreundersøkelser til slike studier. De definerer spørreundersøkelser som alle former for datainnsamling hvor flere personer blir bedt om å svare på de samme spørsmålene i en fastsatt rekkefølge. Spørreundersøkelser brukes vanligvis til deskriptiv eller utforskende forskning. Vi har som nevnt brukt et internettbasert spørreskjema for å nå mange respondenter over hele landet.

Vi har bygget skjemaet vårt med påstander og spørsmål som vi ba respondentene ta stilling til og indikere enighet eller uenighet langs en skala. Vi har studert hvilke skalaer andre, lignende studier har brukt slik at resultatene våre lettest mulig kan sammenlignes med disse, noe som er i tråd med anbefalinger i litteraturen (for eksempel Saunders et. al., 2009). Vi har også adoptert noen spørsmål fra studier på engelsk. Disse er forsøkt oversatt til norsk med minst mulig tap av meningsinnhold. Spørsmålene i undersøkelsen er inkludert i vedlegg 1.

I spørreundersøkelsen har vi brukt en Likert-skala med verdier fra 1-5. Tallverdiene 1 og 5 ble også merket med begrepene helt uenig og helt enig eller i ingen grad og i svært stor grad. En fare ved spørreundersøkelser er at respondenter forsøker å bli fort ferdig og derfor krysser av for alternativ til venstre på skalaen ettersom vi leser fra venstre mot høyre. I tillegg har vi gitt dem som spørsmålet ikke passer for en mulighet til å krysse av for dette. Et eksempel på dette er lønnsomhet relativt til konkurrenter, noe som kan være mindre relevant å svare på for blant annet statlige ansatte.

Undersøkelsen ble sendt ut til respondentene per e-post med en personlig lenke til den nettbaserte undersøkelsen. Slik minimerte vi risikoen for at andre enn de ønskede respondentene deltok i studien vår. Etter to uker sendte vi en puring på e-post til de som ennå ikke hadde deltatt i undersøkelsen. Her ble budskapet fra den første e-posten gjentatt. Vi sendte en siste puring noen uker etter den andre puringen.

Spørreskjemaet var et selvadministrert skjema, det vil si at respondentene selv fylte ut skjemaet uten assistanse. Ved hjelp av såkalte "routing"-spørsmål, ble spørsmålene tilpasset til respondentene underveis avhengig av hvordan de svarte. Skjemaet vårt besto av 31 spørsmål og det tok ikke lenger enn 10 til 15 minutter å fylle ut. De viktigste spørsmålene formulerte vi på to ulike måter for å kontrollere om holdningene til viktige tema var konsistente. Vi brukte i hovedsak strukturerte eller lukkede spørsmål, det vil si spørsmål med oppgitte svaralternativer, både fordi dette krever mindre av respondentene og fordi det gjør det lettere å sammenligne svarene i etterkant (Johannesen et. al., 2005). Slike spørsmål er således de mest formålstjenlige i en kvantitativ undersøkelse.

For å utforme spørsmålene til spørreskjemaet tok vi utgangspunkt i både teori, tidligere undersøkelser, vår teoretiske modell med situasjonsfaktorer-, drivende- og utforskende faktorer samt hypotesene vi utviklet. Deretter bestemte vi oss for hvilke variabler vi måtte ha

kunnskap om, med ønsket grad av detaljnivå, for å kunne svare på både forskningsspørsmålene og hypotesene. Spørsmålene ble utviklet i en trinnvis prosess hvor de stadig ble revidert og endret ettersom det ble klart hva våre respondenter ville være i stand til å svare på og hva vi selv sterkest ønsket å finne ut av. Dette er i tråd med kravene til datainnsamling som Saunders et. al. (2009) presenterer. I spørsmålsutviklingen tok vi også hensyn til behovet for et lavt totalt antall spørsmål for å maksimere responsraten og unngå at respondentene gikk lei og krysset vilkårlig, noe som ville ha påvirket påliteligheten i våre svar. Vår spørreundersøkelse ble forøvrig utformet i tråd med retningslinjene fra Johannessen et. al. (2005) og Saunders et. al. (2009).

4.5 Analyse av datamaterialet

4.5.1 Pålitelighet (reliabilitet)

For at data skal være pålitelige må de være rimelig konsistente over tid, de må komme fra respondenter som tilhører populasjonen som undersøkes og disse respondentene må være uavhengige. Svarene bør også være etterprøvbare for andre, for å kunne sammenlignes med andre resultater ved senere anledninger (Saunders et. al., 2009). Vår målrettede undersøkelse med en personlig lenke til den nettbaserte undersøkelsen som ble sendt ut på e-post, gjorde at vi kunne være rimelig sikre på at respondentene kom fra ønsket populasjon. Dette styrket således undersøkelsens pålitelighet. For ytterligere å sikre påliteligheten i svarene stilte vi noen få kontrollspørsmål om de mest sentrale temaene. Noe som lett kan svekke reliabiliteten til en undersøkelse, er at spørsmål diskuteres mellom respondentene og den enkelte respondents svar blir påvirket av andres meninger. I vår undersøkelse er denne faren liten, da det kun er noen få tilfeller hvor det er hentet flere respondenter fra samme selskap. Likevel vil respondentene fortsatt kunne diskutere spørsmålene og påstander med kollegaer før de avgir sine svar. Dette vil på samme måte kunne påvirke påliteligheten, men er vanskelig å forhindre.

4.5.2 Gyldighet (intern validitet)

I tillegg til å være pålitelig, må en spørreundersøkelse også være gyldig. En pålitelig og gyldig (reliabel og valid) spørreundersøkelse betinger at respondenten forstår spørsmålene slik som

forskeren mener denne skal forstås, og at forskeren forstår svaret slik som respondenten mener svaret skal forstås (Saunders et. al., 2009). Dette er en større utfordring ved utsendelse av en spørreundersøkelse enn for eksempel ved gjennomføring av et intervju. Vi var nøye med å utforme spørsmålene våre slik at de skulle være lett forståelig og samtidig svare på forskningsspørsmålene våre. Dette er viktig for å nå målet om indre validitet. Vår respondentgruppe besto som nevnt av nåværende og tidligere NHH Executive MBA-studenter i økonomisk styring. Disse var kjent med temaene det ble spurt om i undersøkelsen, noe som kan ha bidratt til å forhindre misforståelser. Dette øker den indre validiteten.

Før undersøkelsen ble sendt ut til de aktuelle respondentene gjennomførte vi en prestudie eller pretest. I tillegg til å diskutere innholdet i undersøkelsen med vår veileder, ble den i tråd med Johannesen et. al. (2005) også sendt ut til en liten gruppe på fire personer bestående av medlemmer av respondentgruppen. Da kun to av disse svarte, supplerte vi med tre familiemedlemmer som også testet undersøkelsen og kom med kommentarer. Dette gav oss en god mulighet til å presisere spørsmål som ble oppfattet uklart, rette på feil som hadde sneket seg med i undersøkelsen, samt å få et eksternt og nytt blikk på undersøkelsen av øyne som ikke hadde jobbet med undersøkelsen over lenger tid. Da tilbakemeldingene vi fikk var konstruktive, er det naturlig å tro at pretesten bidro til å forbedre den indre validiteten ved vår undersøkelse.

4.5.3 Generaliserbarhet (ekstern validitet)

For at funnene våre skal være generaliserbare til alle større, norske bedrifter, må utvalget være representativt og stort nok (Johannessen, 2005). Vårt utvalg av respondenter var hentet fra en rekke ulike større norske bedrifter. Sett i forhold til for eksempel Moløkken og Ytre-Hauges (2009) utredning som fokuserte på controllerne i Telenor, vil vårt utvalg kunne sies å være mer representativt for bedrifter i norsk næringsliv. Det samme vil kunne hevdes i forhold til Johansen og Loftesnes sin utredning fra 2008 som utelukkende fokuserte på bedrifter med over 300 ansatte og én milliard kroner i omsetning.

Utvalget av respondenter som vi fikk svar fra besto av blant annet administrerende direktører, økonomisjefer, kontrollere, mellomledere og prosjektledere. Selv om beslutningsmakt kan hevdes å stort sett befinne seg i toppen av norske virksomheter, vil vårt brede utvalg av

respondenter hentet fra ulike nivåer i bedriftene være en styrke for kartleggingen av holdninger til budsjetter og andre verktøy i norsk næringsliv.

Vår undersøkelse ble sendt ut til et utvalg bestående av 216 personer. Av disse svarte 139. Av disse igjen var det 109 personer som svarte at de hadde befatning med budsjett og/eller andre styringssystemer og således kan sies å inngå i det ønskede utvalget. Ved å trekke fra de 30 (139 – 109) respondentene som var ukvalifiserte til å svare, endte vi opp med følgende responsrate (Saunders et. al., 2009: 220), eller hva Grønmo (2004: 183) kaller svarprosent:

$$109 / (216 - 30) = 58,6 \text{ prosent}$$

Hvis vi i tillegg trekker fra de tolv respondentene som vi ikke klarte å nå (grunnet blant annet fødselspermisjon og endrede e-postadresser) endte vi opp med følgende *aktive* responsrate (Saunders et. al., 2009: 220):

$$109 / (216 - 30 - 12) = 62,6 \text{ prosent}$$

Dette kan ses på som tilfredsstillende for en undersøkelse av vår type (Saunders et. al., 2009 og Grønmo, 2004). Vår responsrate er fullt på høyde med hva som er oppnådd i liknende undersøkelser. Naranjo-Gil et. al. (2009) oppnådde en svarrespons på 53,7 prosent i deres undersøkelse av styringssystemer i den spanske sykehussektoren. Ekholm og Wallin (2000) oppnådde en respons på 25,8 prosent i deres undersøkelse av finske bedrifter. Libby og Lindsay oppnådde en respons på deres massive utsendelse av undersøkelser om nordamerikansk budsjetteringspraksis på 1,5 prosent (2007) og 13,6 prosent (2009) i henholdsvis USA og Canada. På NHH oppnådde Johansen og Loftesnes (2008) en respons på 66,4 prosent i deres utredning om økonomiledelsens opplevde kvalitet av styringssystemet i norske bedrifter, mens Moløkken og Ytre-Hauge (2009) oppnådde en respons på 48 prosent i deres utredning om budsjett og alternative verktøys verdiskapning blant kontrollere i Telenor.

20 av totalt 32 spørsmål i undersøkelsen vår (spørsmålene som ikke er merket med en stjerne, se vedlegg 1) var frivillige for respondentene å svare på. Samtlige av disse spørsmålene har tett opptil 109 svar, det vil si at nær alle i det ønskede utvalget svarte på samtlige spørsmål. Det er ingen av spørsmålene som skiller seg ut med en klart lavere svarrate. Dette vil således kunne bidra til styrking av undersøkelsens eksterne validitet.

4.6 Statistiske tester

Datotypene vi arbeidet med var hovedsaklig ordinale. Disse dataene kan rangeres, men de er ikke parametriske. (En som er helt enig kan eksempelvis ikke sies å være 50 prosent mer enig enn en som er noe enig.) I rapporteringen av resultatene våre har vi hovedsakelig brukt gjennomsnittverdier. Gjennomsnittsdata blir etter vår mening mest nyansert fordi vi da kan rapportere mer nøyaktig med desimaltall. Siden vi har et stort utvalg, og skalaen vår kun går fra 1-5, vil ikke bruk av gjennomsnittverdier bli særlig påvirket av ekstreme observasjoner. I tillegg har vi for en del variabler valgt å rapportere funnene med hvor store andeler som svarer 4 og 5 (noe enig og helt enig/i stor grad og i svært stor grad) og hvor mange som svarer 1 (helt uenig/i ingen grad). På denne måten fanger vi bedre opp spredningen i svarene enn om vi kun bruker gjennomsnittverdier. Denne rapporteringen er skjev i og med at vi ignorerer de som svarer 2 og 3. Dette gjør vi fordi vi er mest interessert i oppslutningen om de mer ekstreme verdiene. Det kan for eksempel være hvor mange som bruker ulike verktøy i større grad og hvor mange som er enige i ulike kritikker av budsjetter. I vedlegget har vi inkludert svarene på alle spørsmålene med gjennomsnittverdier, medianer og standardavvik.

Studien vår er todelt; en kartleggingsdel og en del hvor vi søker å avdekke statistiske sammenhenger. Derfor bruker vi statistiske verktøy på to hovedmåter. Den første delen av analysen går ut på å presentere funnene våre deskriptivt. Til det bruker vi ulike diagrammer som kakediagram og søylediagram, samt tabeller som viser hvordan respondentene grupperer seg. I den andre delen av studien bruker vi statistiske tester og korrelasjoner for å kartlegge sammenhenger mellom ulike variabler i datasettet vårt. Her har vi brukt Pearson-korrelasjoner, OLS-regresjoner og Mann-Whitney-tester. I tillegg benyttes Anova-tester og Kruskal-Wallis-tester for å se om grupper er like. For å gjøre disse analysene har vi brukt Excel og Minitab.

En analyse av korrelasjoner søker å beskrive sammenhengen mellom to variabler gjennom ett enkelt statistisk mål (Grønmo, 2004). Ved å se på samvariasjon kan vi avgjøre spørsmål som: ”er respondenter i lønnsomme bedrifter mer kritiske til budsjett enn respondenter i mindre lønnsomme bedrifter?”. Korrelasjonskoeffisienter kan teoretisk sett gå fra 1 (perfekt korrelasjon) til -1 (perfekt negativ korrelasjon). Ifølge Saunders et. al. (2009) er $<0,3$ svak korrelasjon og $>0,7$ meget sterk korrelasjon. I tillegg til å se på to variabler om gangen, har vi

gjort regresjonsanalyser for å undersøke hvor mye av variasjonen i en variabel som kan forklares av variasjonen i flere andre variabler. Hvor mye av variasjonen som kan forklares, altså forklaringsgraden, kalles R^2 . R^2 kan anta verdier mellom 0 og 1. En R^2 lik 1 betyr perfekt korrelasjon mellom variablene, mens R^2 lik 0,5 betyr at regresjonsmodellen forutser 50 prosent av variasjonen. Justert R^2 tar omsyn til antall uavhengige variabler i regresjonsmodellen, og foretrekkes av noen forskere fordi den hindrer overestimering av forklaringsgraden som kan oppstå når antall variabler i modellen blir stort i forhold til antall observasjoner (Saunders et. al., 2009, Keller, 2006).

I tillegg til korrelasjonskoeffisientene, har vi rapportert p-verdiene til korrelasjonene. P-verdi er et mål på statistisk signifikans. Vanligvis anses p-verdier lavere enn 5 prosent for å være signifikante, men i noen tilfeller brukes også 10 prosent. Korrelasjoner som ikke er signifikante på 10 prosents nivå har vi ikke lagt vekt på i analysen vår. Korrelasjoner med p-verdier mellom 5 og 10 prosent har vi drøftet, men vi har vært forsiktige med å tillegge disse særlig vekt. Dette gjelder for både Pearson-korrelasjonene og regresjonsmodellene.

Dataene vi har samlet inn gjennom spørreundersøkelsen vår er stort sett ordinale. Teoretisk sett er det problematisk å bruke parametriske statistiske verktøy for å analysere sammenhenger mellom variablene våre (Keller, 2006). Dette er likevel ganske vanlig i praksis (Libby og Lindsay, 2009 og Naranjo-Gil et. al., 2009). Vi har derfor også valgt å bruke parametriske tester.

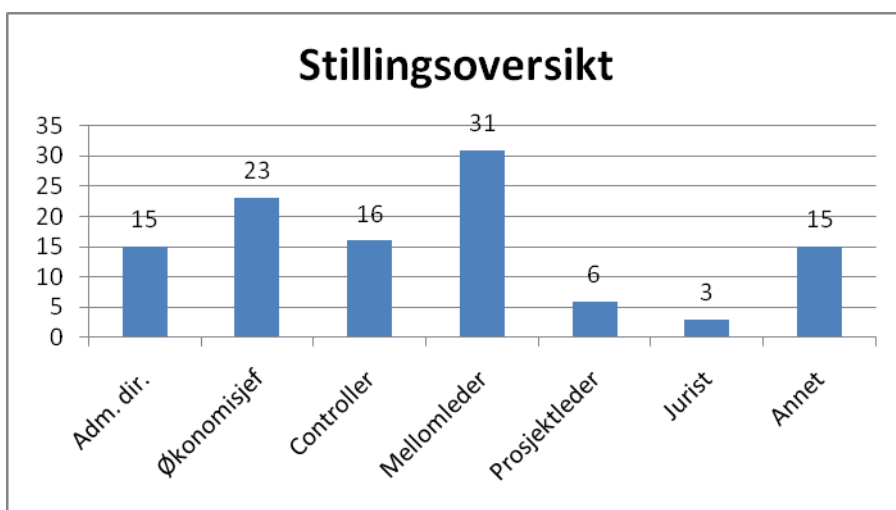
Mann-Whitney-tester brukes i følge Keller (2006) til å beregne om gjennomsnittene til to uavhengige utvalg med ordinale eller intervalldata er forskjellige. Vi har brukt Mann-Whitney-tester for å støtte opp under de parametriske Pearson-korrelasjonene. Vi har undersøkt om de som scorer høyt (4-5/over median) og de som scorer lavt (1-3/under median) på et spørsmål, svarer ulikt på andre spørsmål. For eksempel er det interessant for vår studie å vite om respondenter i bedrifter som ikke har budsjetter, eller planlegger å kutte ut budsjetter, har ulike holdninger til budsjetter enn respondentene i bedrifter som fortsatt bruker budsjetter. Vi har funnet det mest hensiktsmessig å bruke Mann-Whitney-tester for to grupper framfor tester som Kruskal-Wallis og Anova for flere grupper. Enkelte av variablene, som alder og ansiennitet, består av veldig mange kategorier. Andre variabler, som bruk av innovative verktøy, er gjennomsnittsscoren av flere spørsmål og lar seg dermed ikke enkelt gruppere.

Ved å dele utvalgene i kun to grupper og bruke Mann-Whitney har vi hatt muligheten til å være konsekvente og gjøre samme analyse for alle de ulike variablene.

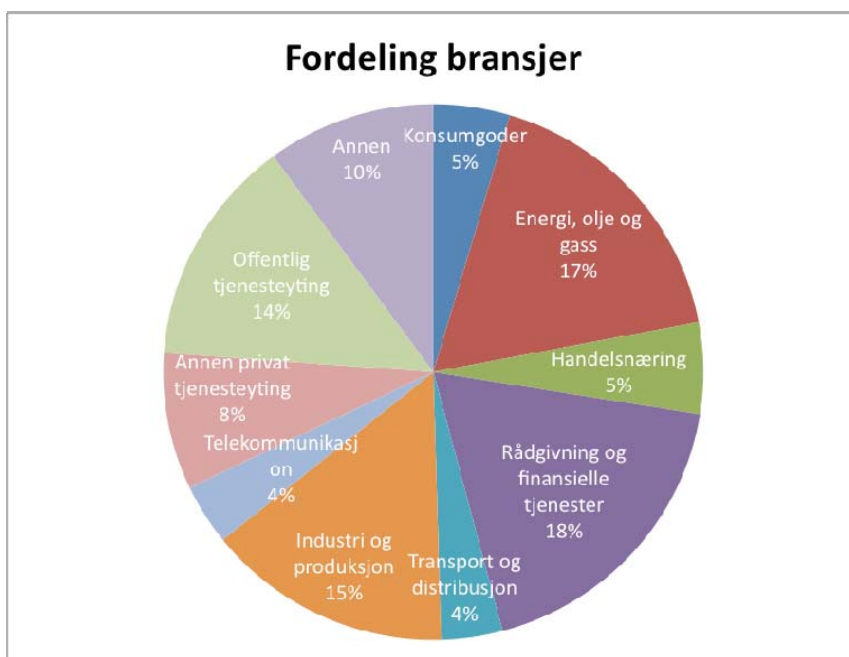
5. Analyse

Spørreundersøkelsen vår fikk god respons. Respondentene fordelte seg jevnt på mange ulike bransjer, stillinger og bedrifter av ulik størrelse. Vi mener derfor at vi har et relevant utvalg å studere og at konklusjonene vi trekker vil være gyldige for mange norske bedrifter. Kruskal-Wallis- og Anova-tester (se tabell 5.4) viser at bedriftene i ulike bransjer ikke er signifikant forskjellige med tanke på holdningene til budsjetter eller bruk av innovative styringsverktøy.

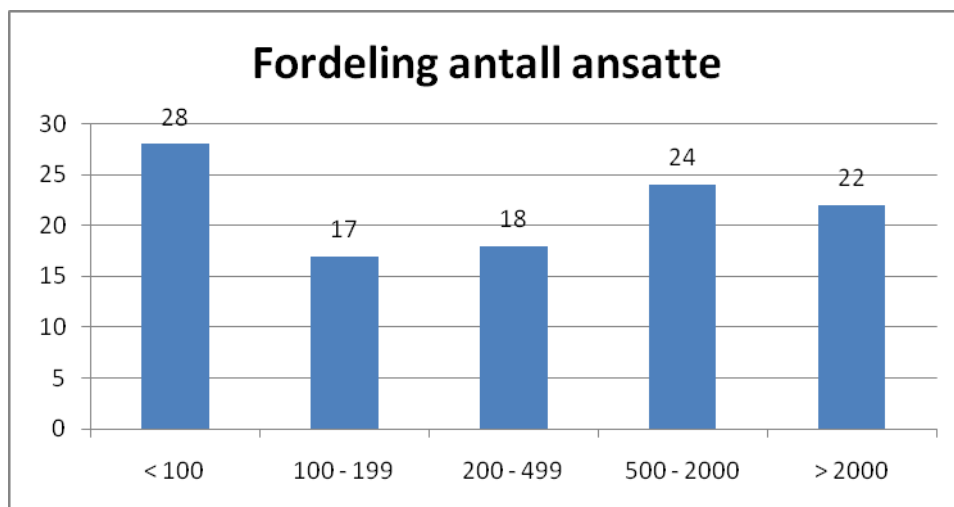
Figur 5.1 Stillingsoversikt respondenter



Figur 5.2 Bransjefordeling



Figur 5.3 Antall ansatte



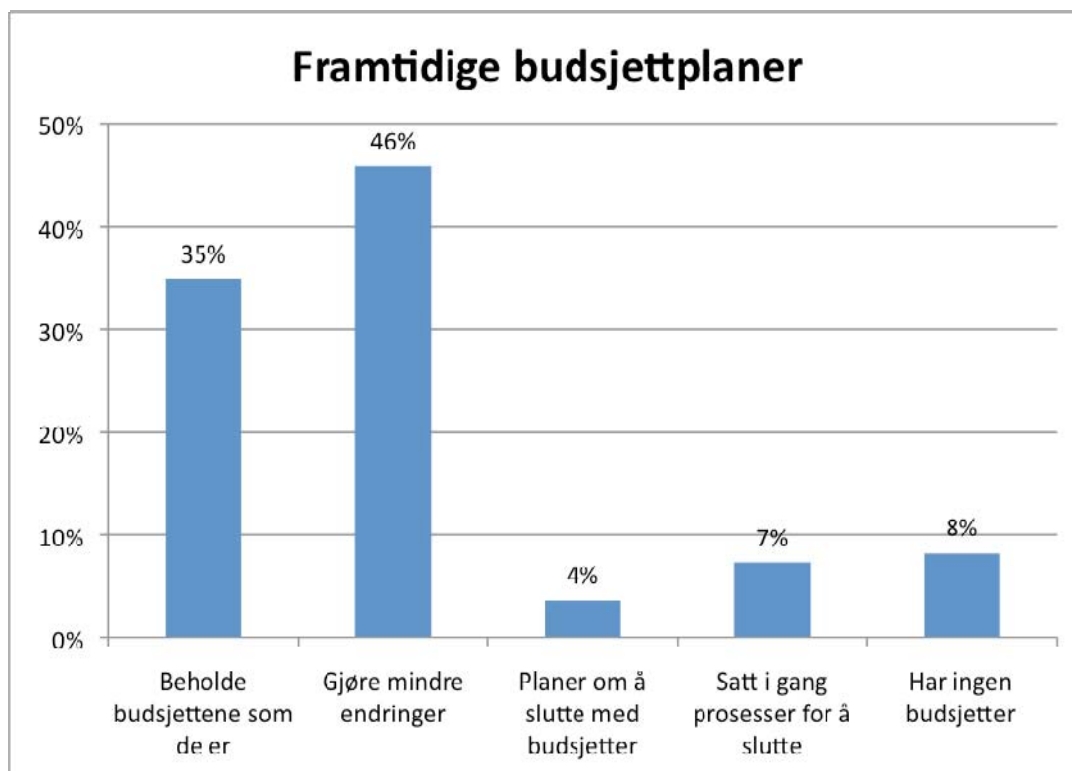
5.1 Beskrivende statistikk

5.1.1 Budsjettplaner

På spørsmål om hvilke budsjettplaner bedriftene hadde (se fullstendig spørreskjema i vedlegg 1), svarte til sammen 81 prosent av respondentene at de planla å beholde budsjettene som de var, eller gjøre mindre endringer. Til sammen 19 prosent vurderte å slutte med budsjetter, var i ferd med å kutte ut budsjetter eller hadde allerede sluttet med budsjetter. Dette er nært opp mot Ekholm og Wallin (2000) sine funn som viste at i Finland var tilsvarende andeler henholdsvis 86 og 14 prosent. Det er viktig å påpeke at våre svar stammer fra enkeltpersoner, og at det for noen bedrifter vil være flere respondenter fra samme bedrift. Vi kan derfor ikke konkludere med eksakte andeler av norske bedrifter som bruker budsjetter eller andre styringsverktøy. Samtidig er det slik at det først og fremst er i de største bedriftene, som Telenor og Hydro, at vi har mer enn én respondent. Vi mener det er forsvarlig at de største bedriftene får flere stemmer enn de minste ettersom de store bedriftene utgjør en såpass stor del av norsk næringsliv. De aggregerte svarene vil ikke bli mer forstyrret enn at de fortsatt gir et representativt bilde av praksis i norske bedrifter.

Oppsummert kan vi si at de fleste norske bedrifter fortsatt bruker budsjetter i sin økonomiske styring, men et mindretall på snaut en femtedel overveier å kutte, eller har allerede kuttet ut, budsjettene.

Figur 5.4 Framtidige budsjettplaner



5.1.2 Bruk og egnethet av budsjetter til ulike aktiviteter

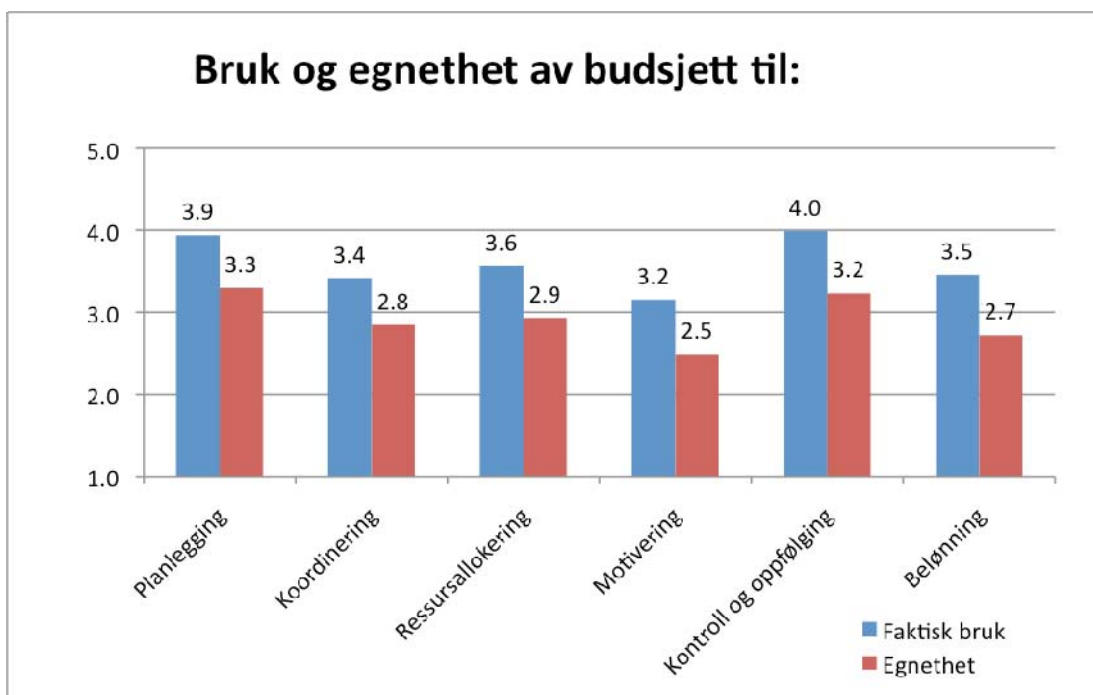
Tabell 5.1 Bruk av budsjett

I hvor stor grad brukes budsjettet til følgende aktiviteter? (n=100)	Andel som svarer 4 eller 5	
	I ingen grad	I ingen grad
Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	74.0%	4.0%
Planlegging	71.0%	2.0%
Ressursallokering	52.5%	7.1%
Koordinering	48.0%	8.0%
Belønning	36.4%	28.3%
Motivering	30.0%	14.0%

Hele 74 prosent av respondentene våre svarer at de bruker budsjett i stor, eller relativt stor grad (4 og 5 på Likertskalaen fra 1-5) til kontroll, oppfølging og evalueringsformål. Tilsvarende tall for planlegging er 71 prosent. Budsjettene brukes også til koordinering og ressursallokering, men i mindre grad. Aller minst brukes det til motivering og belønningsformål. Så mange som 28,3 prosent bruker ikke budsjettet til belønningsformål overhodet.

Vi spurte også respondentene hvor egnet budsjettet var å bruke til de ulike aktivitetene. I figur 5.5 under har vi sammenlignet i hvor stor grad budsjettet brukes til de ulike formålene og hvor nyttig budsjettet oppleves å være til formålene. Av grafen ser vi at egnethet ser ut til å følge bruken av budsjett tett, men at aktivitetenes egnethet konsekvent scorer noe lavere. Dette er interessant da man kanskje kunne forvente at respondentene føler et behov for å rettferdiggjøre egen praksis ved å svare at budsjettet brukes grunnet høy egnethet. Det gjør de altså ikke. Bruk av budsjettet til de ulike aktivitetene forsvarer i følge respondentene ikke fullt ut sin utbredelse i forhold til hvor egnet de er.

Figur 5.5 Bruk og egnethet av budsjett



5.1.3 Bruk og nytte av innovative styringsverktøy

Tabell 5.2 Bruk av styringsverktøy

I hvilken grad bruker din bedrift følgende verktøy? (n= 109)		
	Andel som svarer 4 eller 5	Andel ikke-brukere
Budsjetter	75.2%	3.7%
Ikke-finansielle måltall	45.0%	12.8%
Rullende prognoser	36.1%	22.2%
Benchmarking	32.2%	9.2%
Balansert målstyring	26.6%	33.0%
Kundelønnsomhetsanalyser	17.4%	41.3%
Total Quality Management	15.6%	46.8%
Economic Value Added	14.0%	66.4%
Beyond Budgeting	8.3%	72.2%
Activity Based Costing/Management	7.5%	57.9%
Target Costing	6.5%	69.4%
Activity Based Budgeting	2.8%	67.3%

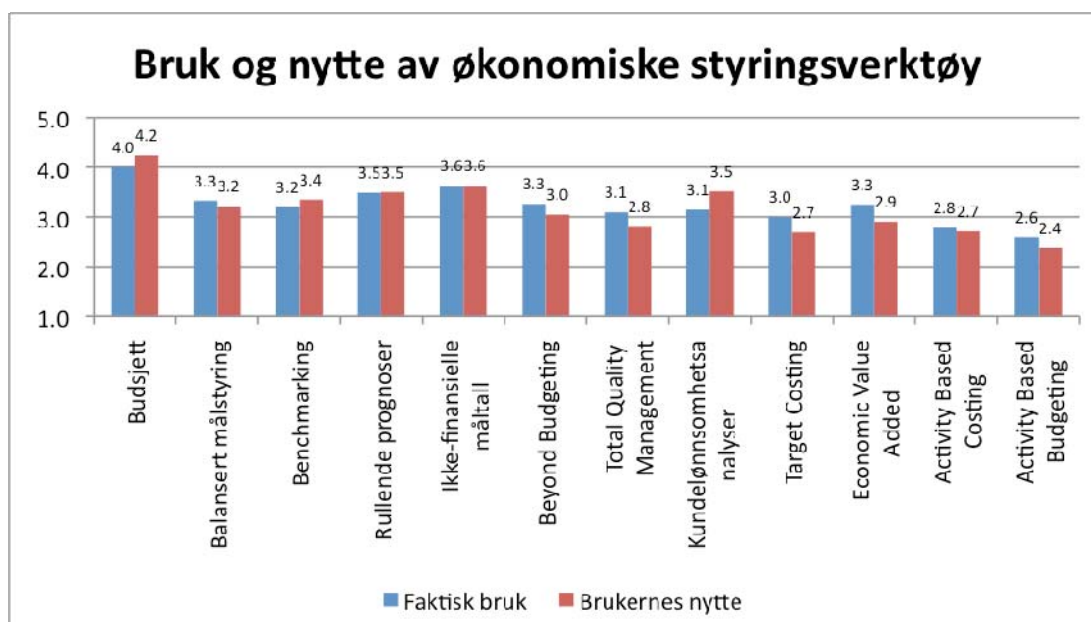
Budsjetter er i særklasse det mest brukte verktøyet i vår studie. Tre fjerdedeler av respondentene svarer deres bedrift bruker budsjettet i ganske stor, eller i stor grad. Kun 3,7 prosent bruker ikke budsjetter i det hele tatt. Balansert målstyring, benchmarking, rullende prognoser og ikke-finansielle måltall er også ganske utbredt. Det er likevel overraskende at det er flere som ikke bruker balansert målstyring overhodet enn det er som bruker verktøyet i stor eller svært stor grad. Rundt 90 prosent bruker benchmarking og ikke-finansielle måltall i en eller annen grad, men kun henholdsvis 32,2 prosent og 45 prosent bruker dem mye.

Resten av listen med verktøy er betraktelig mindre utbredt. Verken Activity Based Budgeting, Activity Based Costing eller Target Costing brukes i stor eller svært stor grad av mer enn 8,3 prosent. Flertallet bruker ikke disse verktøyene i det hele tatt. Total Quality Management, kundelønnsomhetsanalyser og Economic Value Added brukes i noe større grad.

I figur 5.6 har vi sammenlignet hvor mye brukerne bruker de ulike verktøyene med opplevd nytte. Dette for å kunne vise et mest mulig realistisk bilde av respondentenes faktiske bruk i forhold til nytten de opplever av de ulike innovative styringsverktøyene. Ved siden av budsjett, er det ikke-finansielle måltall, rullende prognoser, benchmarking og balansert målstyring som brukes mest. Dette er interessant fordi det ofte er disse verktøyene som brukes som erstatning for budsjetter i Beyond Budgeting. Siden budsjettet er det verktøyet som

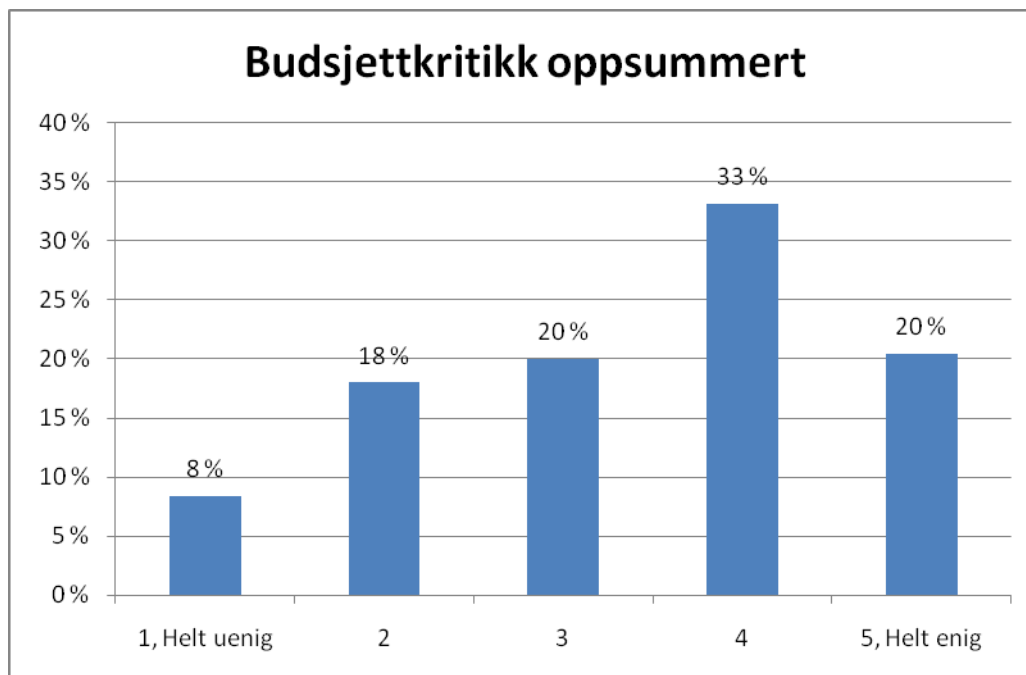
brukes i størst grad av våre respondenter (4,0), tyder dette på at mange norske bedrifter bruker balansert målstyring, benchmarking, rullende prognoser og ikke-finansielle måltall i tillegg til budsjett. Nyttien av disse verktøyene ser også ut til å være tilfredsstillende, men er lavere enn nyttien av budsjettet (4,2). Bruken og den tilhørende nyttien av benchmarking og rullende prognoser er for øvrig i tråd med Beyond Budgetings prosessprinsipper om henholdsvis å sette ambisiøse mål, evaluere og belønne på bakgrunn av relative forbedringer, og at planlegging gjøres til en kontinuerlig og inkluderende prosess.

Figur 5.6 Bruk og nytte av styringsverktøy



5.1.4 Budsjettkritikk

Figur 5.7 Budsjettkritikk oppsummert



Størstedelen av undersøkelsen vår brukte vi til å undersøke holdninger til budsjettet. Figur 5.7 viser hvordan respondentene våre i sum stiller seg til budsjettkritikkspørsmålene våre (spørsmål 17-25 i vedlegg 1). Vi ser at et flertall på 53 prosent er noe enig eller helt enig i kritikken mot budsjettet. Bare 26 prosent er helt uenig eller noe uenig. Ankepunktene som får størst oppslutning er at budsjetter blir for raskt utdaterte, de bygger på usikre antagelser om fremtiden, de signaliserer dårlig endringer i omgivelsene og de vrir fokus fra strategiske målsettinger mot budsjettmålsettinger. Kritikkområdene som opplevdes som minst problematiske var at budsjetter er for dårlig knyttet opp mot strategi og at de fokuserer på kostnadsreduksjon framfor verdiskapning.

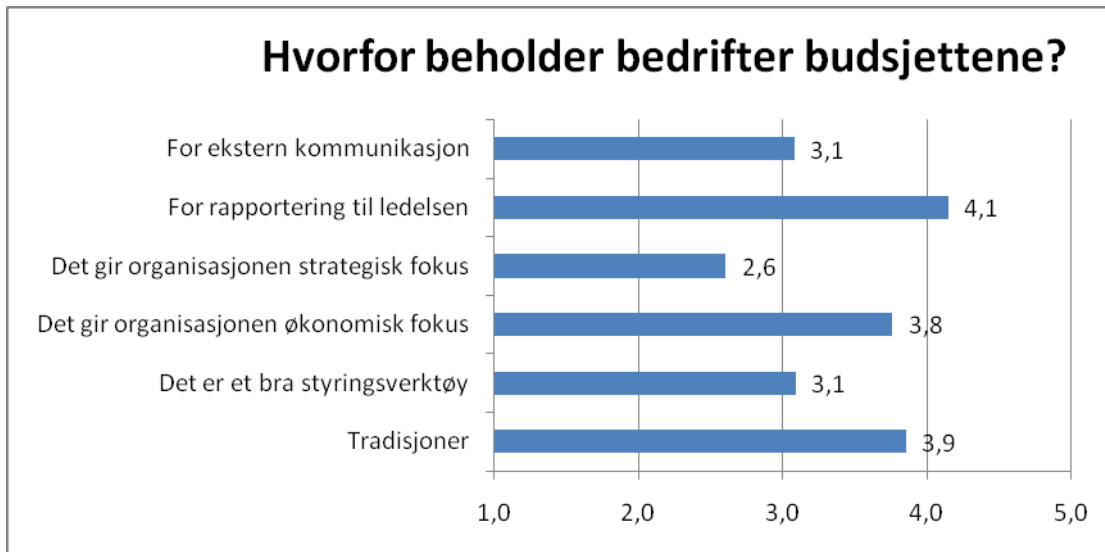
Tabell 5.3 Budsjettkritikk

Budsjettkritikk		
	Andel som svarer 4 eller 5	Helt uenig
Antagelsene blir for raskt utdatert	66,1%	1,8%
Bygger på usikre antagelser	65,2%	3,7%
Signaliserer dårlig endringer	61,2%	7,4%
Budsjettmål framfor strategiske	60,1%	11,1%
Baserer seg på fjorårets tall	58,4%	9,3%
For stor tidsbruk	57,5%	10,2%
Fokus på oppnåelse av egne budsjettmål	56,5%	5,5%
"Gaming"	54,7%	5,5%
Vanskelige å endre når godkjent	54,1%	10,3%
Overdrevet fokus på finansielle måltall	44,1%	10,1%
"Formaliserte rutiner" fremfor kreativ tenkning	42,3%	5,5%
Budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning	40,0%	8,3%
Kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	34,9%	8,3%
Dårlig knyttet opp mot strategi	34,5%	13,1%

Med tanke på at respondentene gjennom sin videreutdanning har lært om og er bevisst svakhetene ved budsjettet, er det å forvente at respondentene vil være mer kritiske til budsjettet enn næringslivet forøvrig. Disse resultatene tyder på at mange i norske bedrifter er enige i mye av budsjettkritikken. Av de 14 spørsmålene i tabell 5.3, er det bare fem hvor færre enn halvparten av respondentene ikke er noe eller helt enige i kritikken. Det er også verdt å påpeke at veldig få svarer at de er helt uenige i kritikken. Dette kan bety at det er få sterke forsvarere av budsjett i norsk næringsliv. Svarene på budsjettkritikk-spørsmålene kan også være lavere enn hva de skulle vært fordi de er påvirket av venstrejustering. Alle spørsmålene hadde alternativer fra 1 til 5, hvor 1 var helt uenig og 5 helt enig. Helt uenig-alternativet sto konsekvent til venstre i spørreskjemaet, og vi kan derfor ikke utelukke at respondenter har krysset til venstre i skjemaet for å bli fortere ferdig.

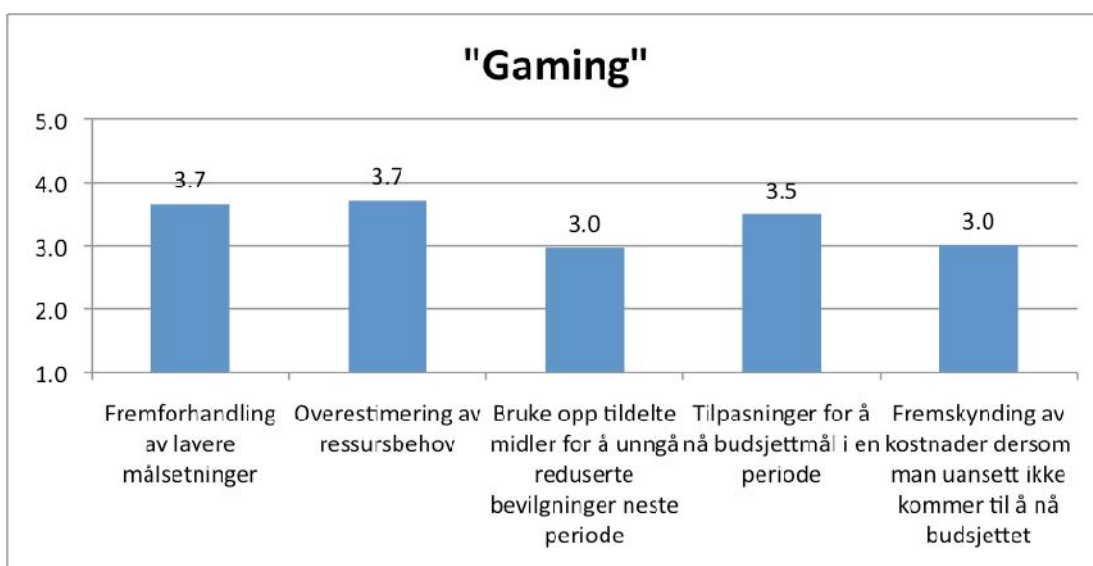
De viktigste årsakene til å beholde budsjetter ser ut til være tradisjoner og for rapportering til ledelsen. I tillegg framholdes at det gir organisasjonen et økonomisk fokus som en grunn til å holde fast på budsjett.

Figur 5.8 Hvorfor beholdes budsjettene?



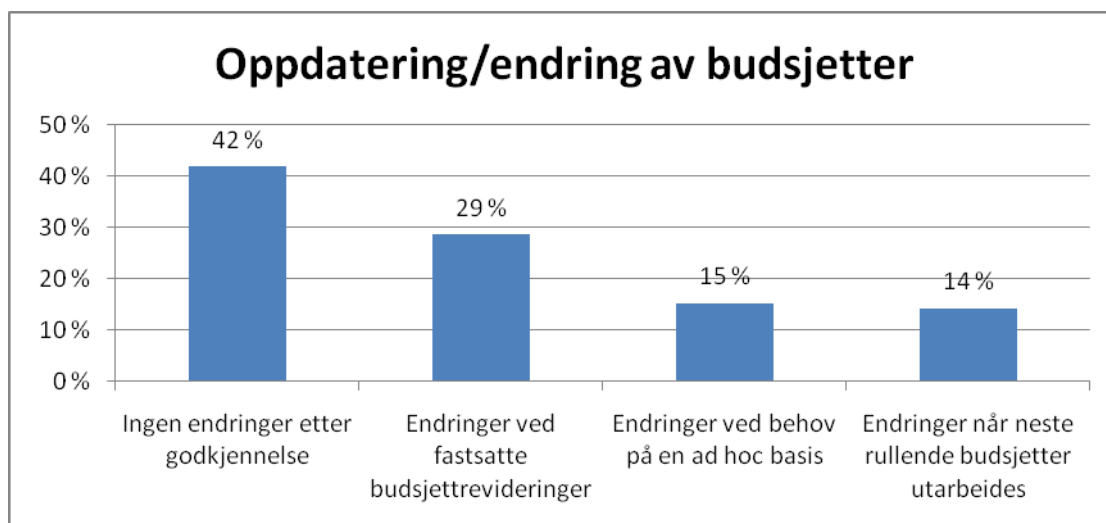
Vi har undersøkt fenomenet gaming nærmere. Fra tabell 5.3 ser vi at drøyt halvparten av respondentene våre er noe eller helt enige i at gaming forekommer i deres virksomhet. De mest utbredte formene for gaming er framforhandling av lavere budsjettmål enn hva som er oppnåelig (3,7) og overestimering av ressursbehov (3,7). Det forekommer også en del tilpasninger for å nå budsjetterte mål i en bestemt budsjettperiode (3,5). Sett under ett synes derimot ikke respondentene våre at gaming er det verste ved budsjettene. De bekrefter likevel budsjettkritikernes påstander om at det forekommer en del spill hvor målene er gitt av budsjettet og ikke hva som er optimalt for bedriften.

Figur 5.9 Gaming



58,2 prosent av norske bedrifter endrer på budsjettene sine underveis i budsjettperioden. Det betyr at norske bedrifter er noe mer fleksible når det kommer til budsjettoppdateringer enn det canadiske (56%) og amerikanske (48,8%) bedrifter er (Libby og Lindsay, 2009). Disse resultatene samsvarer dårlig med kritikken rettet mot budsjettet om at det er vanskelig å endre når det først er godkjent.

Figur 5.10 Oppdatering/ending av budsjett



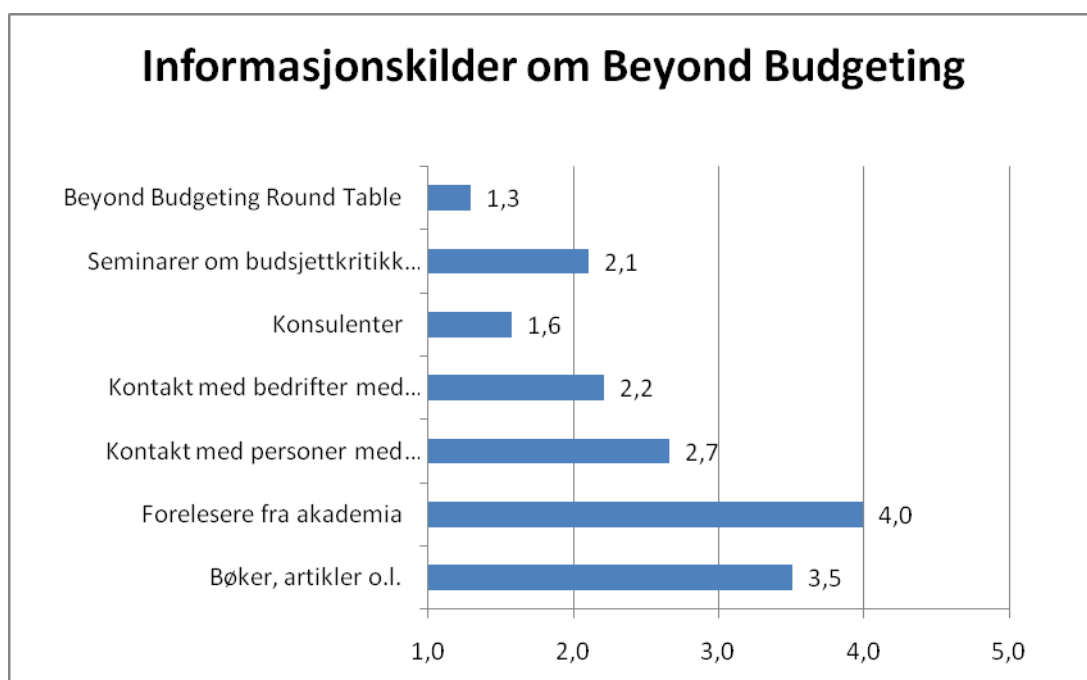
Også andelen som rapporterer at de har gode prosesser for å innvilge midler utenom budsjettet ligger nært opp til det Libby og Lindsay (2009) fant i Canada. I Canada svarte 64,2 prosent at de var noe enige, enige eller helt enige i at deres bedrift hadde gode såkalte fast-track-prosesser. Vi finner at 63,6 prosent av våre respondenter er noe enige eller helt enige i at deres bedrift har gode fast-track-prosesser. Det at det finnes nokså gode muligheter for å endre på budsjetter og for å få innvilget midler utenom budsjettet understreker at det finnes en god del fleksibilitet i tildelingen av midler i norske bedrifter. Dette tyder på at budsjettkritikerne svartmaler situasjonen når de hevder budsjettering er det samme som at banken bare er åpen noen uker i oktober. Et flertall av bedriftene svarer i alle fall at de har tilgang på ekstra midler dersom det skulle oppstå behov som ikke er dekket i budsjettet. Dette er i tråd med Beyond Budgetings prosessprinsipp om at ressurser må gjøres tilgjengelig etter behov.

5.1.5 Beyond Budgeting

Majoriteten av respondentene mente de hadde en rimelig god forståelse for hva Beyond Budgeting er. 45 prosent svarte de kjente Beyond Budgeting i stor eller i svært stor grad,

mens bare 14,7 prosent ikke kjente til det i det hele tatt. Dette er som ventet ettersom det har vært pensum på Executive MBA i økonomisk styring. De viktigste informasjonskildene til kunnskapen om Beyond Budgeting er derfor ikke overraskende forelesere fra academia. Den nest viktigste informasjonskilden var bøker, artikler og lignende. Det er interessant å merke seg at de færreste har noe informasjon fra konsulenter eller the Beyond Budgeting Roundtable.

Figur 5.11 Informasjonskilder om Beyond Budgeting



5.2 Hypotesetester og andre statistiske tester

Tabell 5.4 Statistiske funn oppsummert

Statistiske funn oppsummert					
	Pearson korrelasjon	P-verdi		Mann-Whitney p-verdi	
Situasjonsfaktorer					
Struktur	-0.135	0.162		0.586	
Strategi	-0.160	0.097	*	0.057	*
Usikkerhet	0.062	0.522		0.416	
Størrelse	0.212	0.027	**	0.031	**
Drivende faktorer					
Ansiennitet	0.022	0.824		0.386	
Alder	-0.210	0.028	**	0.007	***
Kjennskap	0.222	0.020	**	0.007	***
Utforskende faktorer					
Konsern	-0.124	0.200		0.302	
Lønnsomhet	-0.144	0.165		0.640	
Innovative verktøy	-0.176	0.067	*	0.221	
Grad av budsjettering	0.010	0.914		0.580	
Budsjettplaner	0.176	0.067	*	0.002	***
<i>Innovative verktøy vs:</i>					
Budsjettplaner	0.180	0.060	*	0.081	*
Størrelse	0.302	0.001	***	0.006	***
Konserndeltakelse	0.404	0.000	***	0.000	***
Bransje vs:					
	Kruskal Wallis	p-verdi		Anova p-verdi	
Budsjettkritikk		0.891		0.139	
Innovative verktøy		0.088	*	0.142	
Budsjettplaner		0,852			
Budsjettplaner vs:					
Størrelse		0,363			
Alder		0,240			

* signifikant på 10%, ** på 5% og *** på 1%

Hoveddelen av analysen vår går som nevnt ut på å sammenligne ulike variabler med en respondents holdning til budsjetter. For å komme fram til en variabel som beskrev en respondents holdning til budsjetter beregnet vi gjennomsnittsverdien for spørsmålene 17-25². En høy score tyder på en kritisk holdning til budsjetter. Denne variabelen har vi kalt Budsjettkritikk. Det er denne variabelen vi har sammenlignet med dersom ikke annet er oppgitt i tabell 5.4 over.

5.2.1 Situasjonsfaktorer

Vårt datasett satte oss også i stand til å teste hypotesene vi formulerte i delkapittel 3.3. Vi har testet hvordan situasjonsfaktorene struktur, strategi, usikkerhet og størrelse påvirker holdningene til budsjett. Hypotesene vi formulerte predikerte at desentraliserte bedrifter, bedrifter med en differensieringsstrategi, bedrifter i usikre omgivelser og større bedrifter er mer kritiske til budsjett.

Vi finner at størrelse er positivt korrelert med kritiske holdninger til budsjettet (Pearson korrelasjonskoeffisient 0,212, p-verdi 2,7%). Det er i tråd med hypotesen vår. Når det gjelder strategi derimot, må vi forkaste hypotesen vår om at de bedriftene med størst grad av en såkalt prospector-strategi er mer kritiske til budsjettet. Det viser seg at det er bedriftene som i størst grad har en defender-strategi som er mest kritiske til budsjett, men den statistiske styrken til denne konklusjonen er nokså svak (koeffisient -0,160, p-verdi 9,7%). Vi må også forkaste hypotesen vår om at de bedriftene med mest desentralisert organisasjon er de som er mest kritiske til budsjettet. Våre data tyder tvert imot på at det er de med mest sentralisert organisasjon som er mest kritiske til budsjettet, men korrelasjonen er ikke statistisk signifikant. Variabelen usikkerhet viste seg ikke å ha noen statistisk signifikant sammenheng med holdningene til budsjett. Dette kan muligens skyldes at vi ikke har klart å måle usikkerhet presist i studien vår ettersom denne variabelen er basert på subjektive oppfattelser hos individuelle respondenter.

Store bedrifter vil ofte være mindre oversiktlige enn små, og det gjør at disse må styres i større grad etter faste regler og med ulike styringsverktøy. I en liten bedrift derimot kan ledelsen ofte ha oversikt og detaljkunnskap nok til å evaluere resultatene subjektivt. Ansatte i

² For spørsmål 22 om gaming brukte vi gjennomsnittet av alle delspørsmålene fordi vi vurderte disse som mindre viktige og ikke ville tillegge dem for stor vekt

store bedrifter blir kanskje oftere gjort klar over svakheter med et rigid og sentralt styringsverktøy enn ansatte i små bedrifter. Det kan forklare hvorfor de er mer kritiske enn respondenter som jobber i mindre, og formodentlig mer fleksible, bedrifter.

Når strategi og budsjettkritikk er negativt korrelert, betyr det at bedrifter med defender-strategier er mer kritiske til budsjettet enn de med prospector-strategier. Vi finner ingen signifikante forskjeller i hvordan prospectorer og defendere bruker budsjetter, så det kan ikke forklare de ulike holdningene. Dette kan tyde på at kostnadsledere, som forsvarer eksisterende posisjon, er mest sårbare for svakhetene ved budsjettet, muligens fordi disse bedriftene er mer avhengig av presis informasjon og klar planlegging.

5.2.2 Faktorer som driver adopsjon

De drivende faktorene vi har undersøkt er ansiennitet, alder og kjennskap til Beyond Budgeting. Når det gjelder kjennskap gikk vår hypotese ut på at de med god kjennskap til Beyond Budgeting er mer kritiske til budsjett. Angående alder og ansiennitet dreide hypotesene seg om at henholdsvis unge personer og personer med lav ansiennitet er mer kritiske til budsjett. Kjennskap til Beyond Budgeting og kritikken rettet mot budsjettet er som ventet positivt korrelert (koeffisient 0,222, p-verdi 2%) og i tråd med vår hypotese. Også for alder finner vi støtte for hypotesen vår; de yngste respondentene er signifikant mer kritiske til budsjettet enn de eldre (koeffisient -0,210, p-verdi 2,8%). For ansiennitet finner vi ingen signifikant sammenheng med budsjettkritikk.

Som ventet finner vi at kjennskap til Beyond Budgeting og budsjettkritikk gir seg utslag i økt skepsis til budsjetter blant respondentene. Desto bedre kunnskap om svakheter og alternativer, desto sterkere blir holdningene påvirket. En mulig forklaring på at yngre respondenter er mer kritiske, kan være at de har tatt Executive MBA på NHH mer nylig enn de eldre respondentene og at Beyond Budgeting og budsjettkritikk har fått mer oppmerksomhet i utdanningen de siste årene. Denne forklaringen svekkes imidlertid av at aldersfordelingen er veldig jevn blant respondentene våre. Det er 28 respondenter i alderen 31-35 år, 26 i alderen 36-40 år og 28 i alderen 41-45 år. Våre respondenter fullførte sin videreutdanning på NHH i årene 2004-2010. Dette tyder på at alderssammensetningen på kursene er rimelig variert. Derfor er det trolig at respondenters alder påvirker holdningene til budsjett mer enn hvilket år respondentene tok sin videreutdanning ved NHH. At yngre respondenter har færre år bak seg i

arbeidslivet enn eldre respondenter og av denne grunn ikke er like ”innkjørt” i systemene i foretakene hvor de jobber, kan være en mulig årsak til at de er mer kritiske til budsjett.

5.2.3 Utforskende faktorer

Vi har også undersøkt en del faktorer som vi forutså hadde en sammenheng med budsjettkritikk, men hvor vi ikke fant noen teoretisk støtte til å forutse hvordan sammenhengen var. Disse faktorene er medlemskap i konsern, lønnsomhet, bruk av innovative styringsverktøy og bruk av budsjett. I tillegg har vi undersøkt om det finnes noen sammenheng mellom implementeringen av innovative styringsverktøy og andre variabler i datasettet vårt.

Respondenter i bedrifter som har sluttet med budsjetter; er i ferd med å slutte eller vurderer å slutte med budsjetter (radikale bedrifter), er signifikant mer kritiske til budsjettene enn andre bedrifter (konservative) (Mann-Whitney p-verdi 0,2 %). De har også betydelig bedre kjennskap til Beyond Budgeting og budsjettkritikken. Dette er ikke overraskende med tanke på at ansatte i bedrifter som ikke har budsjett eller som er på vei bort fra budsjettbruk, trolig har vært med på diskusjoner og informasjonskampanjer om hvorfor deres bedrift bør og skal slutte å budsjettere. Dette er også i tråd med Ekholm og Wallin (2000) sine funn. Vi finner ikke at radikale bedrifter i større grad tilhører spesielle bransjer (Kruskal-Wallis p-verdi 0,852), har en spesiell størrelse (Kruskal-Wallis p-verdi 0,363) eller har en annen alderssammensetning (Kruskal-Wallis p-verdi 0,240).

Dersom det faktisk er slik at det ikke er særlig annet enn holdningene til budsjett som er annerledes for de radikale i forhold til de konservative bedriftene, kan vi indusere noe om årsakssammenhengen mellom holdning til budsjetter og budsjettpraksis. Våre data tyder på at ansattes holdninger til budsjetter i stor grad bestemmes av deres egen bedrifts budsjettpraksis. Dette igjen indikerer at det ikke er sterke negative holdninger til budsjettet på grasrotnivå som tvinger bedriftene til å finne bedre styringsverktøy. Trolig er Beyond Budgeting et fenomen som blir implementert fordi ledelsen tror på det. Årsaken til at ansattes holdninger til budsjetter i budsjettløse bedrifter er så kritiske kan være kommunikasjon av både fordelene med budsjettløs styring og ulempene med budsjetter. Vår studie gir ikke grunnlag for å konkludere slik, men denne tankegangen er på linje med den Naranjo-Gil et. al. (2009) legger til grunn for sin studie.

Vi finner også en viss sammenheng mellom hva respondentene synes om budsjettet og i hvor stor grad bedriften de jobber i bruker innovative styringsverktøy³. De som brukte mange innovative styringsverktøy var mindre kritiske til budsjettet (korrelasjonskoeffisient $-0,176$, p-verdi 6,7%). En grunn til at bedrifter som bruker mange innovative verktøy ikke er så kritiske til budsjetter, kan være at de andre verktøyene veier opp for eventuelle uheldige virkninger budsjettet har. Vi kan også tenke oss at bedrifter som har mange verktøy til rådighet, vil bruke verktøyene til det de er best til. Slik kan de unngå mange uheldige bieffekter som for eksempel budsjettet kan medføre.

Sammenhengen mellom lønnsomhet og budsjettkritikk viste seg å være negativ. De minst lønnsomme bedriftene er i snitt mer kritiske til budsjettet enn resten av bedriftene, men forskjellen er ikke signifikant. For konsernmedlemskap og i hvor stor grad budsjettet brukes til ulike aktiviteter, finner vi heller ingen statistisk signifikant sammenheng med budsjettkritikk.

I tillegg til å undersøke de utforskende faktorene våre, har vi undersøkt om det finnes noen sammenheng mellom implementeringen av innovative styringsverktøy og framtidige budsjettplaner, størrelse og konserndeltakelse. Vi finner en positiv korrelasjon mellom bruken av innovative verktøy og det å ha mer radikale budsjettplaner/eventuelt ingen budsjetter (koeffisient $0,180$, p-verdi 6%). Dette støtter opp om intuisjonen om at bedrifter som slutter med budsjetter i større grad må stole på andre styringsverktøy. Det kan også tenkes andre forklaringer; de som er villige til å prøve mange andre verktøy, kan også være villige til å prøve Beyond Budgeting. En annen mulig forklaring er at de som prøver mange alternative verktøy finner ut at andre verktøy er budsjettet overlegent, og derfor velger å bytte ut budsjettene.

Korrelasjonene vi fant for både antall ansatte (koeffisient $0,302$, p-verdi 0,0%) og konsernmedlemskap (koeffisient $0,404$, p-verdi 1,1%) er positive og sterke. De største bedriftene bruker altså flere innovative styringsverktøy. Det samme gjelder i enda større grad for bedrifter som er underlagt et konsern. Det er ikke uventet at det er de største bedriftene som har størst behov for og nytte av flere styringsverktøy. Trolig henger dette sammen med

³ Variabelen "Innovative verktøy" er beregnet ved å bruke snittet for alle styringsverktøyene i spørsmål 15 med unntak av budsjett

omfang og kompleksitet på virksomheten og det at store enheter er mindre oversiktlige. Sammenhengen mellom bruk av innovative verktøy og medlemskap i et konsern er den sterkeste vi finner i hele analysen vår. Dette tyder på at bedrifter i et konsern ofte får pålegg om bruk av styringsverktøy fra morselskapet. Ved å ha samme styringsverktøy i hele konsernet kan konsernledelsen lettere holde oversikt og sammenligne resultater fra ulike datterselskap. Ettersom konsernene ofte er større enn de fleste uavhengige bedriftene og vi har funnet en positiv korrelasjon mellom bedriftsstørrelse og bruk av innovative verktøy, ville vi vente at konsern også bruker mange innovative styringsverktøy. En annen mulig forklaring på den store samvariasjonen mellom kontakt med konsernledelsen og bruk av innovative styringsverktøy, kan være at det å bli tvunget til å bruke samme styringsverktøy som resten av konsernet kan oppleves som en form for tett kontakt med konsernledelsen.

Tabell 5.5 Oppsummering hypoteser og resultater

	Hypotese	Utfall
Situasjonsfaktorer:		
H ₁	Usikkerhet i omgivelsene Bedrifter i relativt usikre omgivelser vil være mer kritiske til budsjettet	Forkastet
H ₂	Strategi Bedrifter med en differensieringsstrategi vil være mer kritiske til budsjettet	Forkastet
H ₃	Organisasjonsstruktur Relativt desentraliserte bedrifter vil være mer kritiske til budsjettet	Forkastet
H ₄	Bedriftsstørrelse Relativt store bedrifter vil være mer kritiske til budsjettet	Beholdt
Drivende faktorer:		
H ₅	Alder Bedrifter med relativt unge personer i sentrale posisjoner vil være mer kritiske til budsjettet	Beholdt
H ₆	Ansiennitet Bedrifter hvor sentrale personer har mindre ansiennitet vil være mer kritiske til budsjettet	Forkastet
H ₇	Kjennskap Bedrifter med relativt god kjennskap til Beyond Budgeting vil være mer kritiske til budsjettet	Beholdt
Utforskende faktorer:		
u ₁	Lønnsomhet Er det de mest eller minst lønnsomme bedriftene som er mest kritiske til budsjettet?	Ikke signifikant
u ₂	Innovasjonsvillighet Har villigheten til å ta i bruk nye, moderne styringsverktøy noe å si for hvilke bedrifter som er mest kritiske til budsjettet?	Ja, de med få verktøy i bruk
u ₃	Budsjettbruk Har bruken av budsjettet noe å si for hvilke bedrifter som er mest kritiske til budsjettet?	Ikke signifikant
u ₄	Konsern Er bedrifter som er innlemmet i et konsern mer eller mindre kritiske til budsjettet?	Ikke signifikant

5.2.4 Multifaktoranalyse

Under følger en OLS-regresjonsanalyse med budsjettkritikk som den avhengige variabelen og lønnsomhet, alder, strategi og en dummy som antar verdien 1 for respondenter i bedrifter med radikale budsjettplaner som de uavhengige. Vi har forsøkt å lage flere modeller, men dette er

den regresjonsmodellen med best forklaringsgrad og mest signifikante variabler vi kan lage for variabelen ”Budsjettkritikk” med datasettet vårt.

Tabell 5.6 Regresjon budsjettkritikk

Variabel	Koeffisient	P-verdi
Budsjettkritikk = 5,43 + 0,124 Størrelse - 0,155 Lønnsomhet - 0,121 Strategi - 0,0259 Alder + 0,628 Budsjettplaner_dummy - 0,313 Innovative verktøy		
Størrelse	0,12378	0,046
Lønnsomhet	-0,15502	0,096
Strategi	-0,12084	0,057
Alder	-0,02591	0,043
Budsjettplaner_dummy	0,6278	0,002
Innovative verktøy	-0,3134	0,026
$R^2 = 26,1\%$	R^2 (justert) = 21,0%	
F-verdi = 5,12	P-verdi = 0,000	

Fra tabell 5.6 ser vi at bedriftens størrelse, lønnsomhet, strategi, respondentens alder, om en bedrift har radikale budsjettpplaner og i hvor stor grad bedriften bruker mange innovative verktøy har selvstendig påvirkning på holdningene til budsjett. Sammen kan disse seks variablene forklare 21,0 prosent (R^2 -justert) av variasjonen i holdningene respondentene våre har til budsjett. Denne forklaringsgraden er på linje med Naranjo-Gil et. al. (2009) sine PLS-regresjoner. Forutsetningene for regresjonen er langt på vei oppfylt. Variablene har samme fortegn som da vi testet dem én og én i kapittel 5.2, så modellens prediksjoner virker troverdige. Regresjonen er signifikant med F-verdi lik 5,12. Vi finner heller ingen tegn på heteroskedastisitet eller autokorrelasjon. Svakheten ved modellen er at variablene ”Budsjettkritikk”, ”Størrelse”, ”Lønnsomhet”, ”Strategi” og ”Innovative verktøy” er ordinale. Selv om modellen ikke innfrir alle forutsetninger for OLS-regresjoner, velger vi å bruke den til å påpeke tendenser og antyde sammenhenger.

Større bedrifter er mer kritiske til budsjett enn mindre bedrifter. Dette underbygger funnene våre fra delkapittel 5.2.1 og bekrefter nok en gang hypotesen vår om at større bedrifter er mer kritiske til budsjett. For lønnsomhet er alle som har krysset av for ”ikke relevant” fjernet. Vi ser at de som er mer lønnsomme er mindre kritiske til budsjett. Dette er samme tendensen som

vi ser i tabell 5.4 og kan tyde på at mindre lønnsomme bedrifter får oppleve flere av de negative sidene ved budsjettene. En forklaring kan være at få bedrifter budsjetterer med å tape mye penger, og da kan det være demotiverende ikke å nå budsjettmål om man så går med underskudd. Det må imidlertid påpekes at variabelen "Lønnsomhet" er basert på selvrapporing. Vi finner det noe mistenkelig at et stort flertall av våre respondenter arbeider i bedrifter som er mer lønnsomme enn sine konkurrenter. Når koeffisienten i tillegg kun er signifikant på 10 prosents nivå, kan vi ikke gå lenger enn å antyde at mindre lønnsomme bedrifter er mer kritiske til budsjetter.

I delkapittel 5.2.2 viste vi at variabelen "Alder" var omvendt korrelert med kritisk holdning til budsjett. De yngre respondentene er signifikant mer kritiske til budsjettet enn de eldre. Dette resultatet finner vi igjen i regresjonsmodellen vår, og regresjonen støtter dermed opp om den opprinnelige konklusjonen fra delkapittel 5.2.2 om drivende faktorer. Regresjonsmodellen vår bekrefter også resultatet vi fant for variabelen "Strategi" i delkapittel 5.2.1 om situasjonsfaktorer. Det er fremdeles de mest sentraliserte bedriftene som er mest kritiske til budsjett.

Variabelen "Budsjettplaner_dummy" var som ventet positivt korrelert med den avhengige variabelen "Budsjettkritikk". De bedriftene som planlegger å kutte budsjetter, er i prosess med å kutte budsjetter eller som ikke har budsjetter, er betydelig mer kritiske til budsjetter enn de som beholder budsjettene mer eller mindre uendret. Dette funnet sammenfaller også med funnet i delkapittel 5.2.3, og styrker dermed konklusjonen vår der. "Innovative verktøy" er negativt korrelert med "Budsjettkritikk". Det bekrefter funnene våre i delkapittel 5.2.3. I utgangspunktet kunne en tenke seg at de som var mest kritiske til budsjetter ville være mest ivrig til å bruke andre verktøy. Våre funn tyder derimot på at de som bruker mange andre verktøy, ikke opplever så mange av de negative konsekvensene budsjetter kan medføre. Når andre styringsverktøy brukes mye, får ikke budsjettet like mye oppmerksomhet og det oppleves ikke like mye som det irritasjonsmomentet det kunne ha blitt.

Vi har også gjort en regresjon for å se hva som påvirker valget av innovative styringsverktøy, og dermed svare på forskningsspørsmål 3. Vi har gjort flere regresjonsanalyser, men modellen i tabell 5.7 er den med flest signifikante variabler og høyest forklaringsgrad vi kan lage med

datasettet vårt. Forutsetningene for modellen synes også her å være noenlunde oppfylt. Ankepunktet er nok en gang ordinale data; i denne modellen er alle variablene ordinale.

Tabell 5.7 Regresjon innovative verktøy

Variabel	Koeffisient	P-verdi
Konsern	0,09280	0,000
Størrelse	0,12062	0,002
Budsjettkritikk	-0,14178	0,028
$\text{Innovative verktøy} = 1,92 + 0,0928 \text{ Konsern} + 0,121 \text{ Størrelse} - 0,142 \text{ Budsjettkritikk}$		
$R^2 = 25,3\%$	$R^2 \text{ (justert)} = 23,2\%$	
F-verdi = 11,85	P-verdi = 0,000	

Ut i fra tabell 5.7 over ser vi at både det å ha tett kontakt med et konsern, det å ha mange ansatte og det å være kritisk til budsjett har en uavhengig positiv påvirkning på bruken av innovative verktøy. Modellen predikerer 23,2 prosent (R^2 -justert) av variasjonen i bruken av innovative verktøy. Som for regresjonen for "Budsjettkritikk" bekrefter denne regresjonsmodellen i stor grad funnene fra delkapittel 5.2.3. Forskjellen er at variabelen "Budsjettplaner" viser seg å ikke lenger være signifikant. At budsjettplaner ikke lenger har noen signifikant sammenheng med bruken av innovative verktøy er noe overraskende med tanke på at den var det da vi sammenlignet variablene én og én. "Budsjettplaner" viser seg å være positivt korrelert både med variablene "Konsern", "Størrelse" og "Budsjettkritikk". Dette kan forklare hvorfor "Budsjettplaner" ikke har en selvstendig påvirkning på bruken av innovative verktøy, og svekker konklusjonen i 5.2.3 noe. Samtidig er hovedtendensen uforandret. I tabell 5.4 ser vi at "Størrelse" og "Konsern" har en sterkere samvariasjon med "Innovative verktøy" enn hva "Budsjettplaner" har. Korrelasjonene er også mer signifikante. Det er altså grad av kontakt en bedrift har med et konsern og størrelsen, her målt ved antall ansatte, som i størst grad påvirker i hvor stor utstrekning en bedrift tar i bruk innovative verktøy. At "Budsjettkritikk" samvarierer med "Innovative verktøy" så vi i regresjonen hvor "Budsjettkritikk" var avhengig variabel, og dette er således som ventet. Det er vanskelig å se for seg at bedrifter som er mindre kritiske til budsjetter skulle ønske å supplere budsjettet sitt med andre styringsverktøy. Det er nok mer sannsynlig at det er redusert fokus på budsjett som gjør at folk overser de negative sidene ved budsjettet.

5.3 Drøfting av resultater

Formålet med denne oppgaven har vært å undersøke budsjettpraksis i Norge og å si noe om potensialet for videre spredning av Beyond Budgeting i Norge. Våre funn om utbredelse og bruk ser ut til være på linje med Ekholm og Wallin (2000) sin finske studie og Libby og Lindsay (2009) sin canadisk-amerikanske studie. Budsjetter er sentrale og viktige styringsverktøy i norsk næringsliv. 81 prosent av våre respondenter sier deres bedrifter fortsatt vil bruke budsjetter. De brukes først og fremst til planlegging og kontroll, oppfølging og evalueringsformål. Undersøkelsen vår viser at budsjettene til norske bedrifter er lite rigide. For de fleste er det rimelig greit å få midler til prosjekter som ikke er inkludert i budsjettet, og flertallet av bedriftene endrer eller oppdaterer budsjettene i løpet av året. I tillegg finner vi at de viktigste årsakene til å beholde budsjetter er for å gi organisasjonen et økonomisk fokus, for rapportering til ledelsen og på grunn av tradisjoner. Ingen av disse forklaringene vitner om at budsjettene er en sentral del av den daglige økonomiske styringen av norske bedrifter. Nesten alle ansatte må tenke økonomi i den intense budsjetteringsprosessen på høsten, men budsjettene brukes ikke til detaljstyring av virksomheten resten av året. Til det finnes det en rekke andre verktøy, som balansert målstyring og rullende prognoser. Disse verktøyene er utviklet for bedre å løse mange av arbeidsoppgavene budsjettet tradisjonelt har vært benyttet til. Respondentene våre svarer at budsjett er et sentralt verktøy, men det at budsjettene suppleres av andre verktøy er et klart tegn på at budsjett ikke er et fullkomment styringsverktøy. Vår studie har ikke avdekket noen særskilte grunner til hvorfor budsjettene er uunnværlige i moderne bedrifter. Viktige oppgaver som budsjettet tradisjonelt har hatt, har blitt overlatt til andre styringsverktøy, og det er ikke vanskelig å se for seg at de oppgavene budsjettet løser i dag også kan overlates til ytterligere andre styringsverktøy. Dette tilsier at det finnes en etterspørsel etter alternativer og supplementer til budsjett i norske bedrifter. Når det gjelder spredning av økonomiske styringsverktøy, kan dette relateres til det såkalte etterspørselsperspektivet.

Vi har undersøkt holdningene tidligere studenter ved NHH sitt executive MBA-program innen økonomisk styring har til budsjetter. Over halvparten er kritiske til budsjetter. De fremstår likevel ikke fullt så kritiske som budsjettkritikere som Hope og Fraser, Bogsnes og Wallander mener de bør være. Norske bedrifter ser ut til å ha et pragmatisk syn på budsjetter. De komplementerer også budsjettene sine med andre styringsverktøy. De aller fleste av våre

respondenter rapporterer at deres bedrifter bruker rullende prognoser, balansert målstyring, benchmarking og ikke-finansielle måltall. Disse styringsverktøyene utgjør ofte en sentral del av pakken som Beyond Budgeting-bedrifter bruker. Dersom norske bedrifter allerede bruker mange av de samme styringsverktøyene som brukes i Beyond Budgeting, er det betimelig å spørre hvor mye mer de kan forbedre seg ved å ta steget helt ut og slutte med budsjetter. Forutsatt at budsjettet ikke har en så dominerende rolle at det overstyrer alle andre styringsverktøy, taler dette imot storstilt spredning av Beyond Budgeting i Norge. 81 prosent av respondentene svarer da også at de ikke har noen planer om å slutte med budsjett.

På den andre siden kan man jo framholde at siden mange norske bedrifter allerede har implementert mange av styringsverktøyene og prinsippene for Beyond Budgeting vil det være ekstra lett for norske bedrifter å slutte med budsjetter. Dersom budsjetter virkelig er overflødige fordi alle rollene budsjettet spiller kan gjøres bedre av andre verktøy, ser vi ingen grunn til at norske bedrifter skal tviholde på budsjettene lenger. Det å beholde budsjettene, men å implementere en rekke andre verktøy for å gjøre flesteparten av de samme oppgavene, virker som kontraproduktivt dobbeltarbeid. Dette taler for at norske bedrifter i framtiden vil legge mindre vekt på budsjetter, og flere vil kanskje slutte helt med budsjetter.

I delkapittel 2.6 presenterte vi to hovedsyn på spredning av økonomiske styringsverktøy; etterspørselsperspektivet og tilbudsperspektivet. Våre funn tyder på at det kun er en beskjeden etterspørsel etter verktøy som Beyond Budgeting. Flertallet av respondentene våre både bruker budsjett og mener det er et nyttig verktøy. Dette kan selvfølgelig endre seg dersom det skulle vise seg at bedrifter som ikke bruker budsjetter er mer suksessrike enn tilsvarende bedrifter som bruker budsjetter. Dersom vi ser på tilbydere av Beyond Budgeting, som konsulenter og the Beyond Budgeting Roundtable, er disse veldig lite kjent blant våre respondenter. Det vil si at det mangler betydningsfulle pådrivere på tilbudssiden. Dette igjen taler for at Beyond Budgeting ikke vil spre seg noe særlig før tilbudet av alternativer til budsjett blir sterkere enn i dag.

Vi finner at det er lite som skiller bedriftene som ikke bruker budsjetter eller som er i ferd med å kutte ut budsjettbruken, og de som bruker budsjett. Respondentene i bedrifter som ikke har budsjetter, eller som er i ferd med å fjerne dem, er likevel signifikant mer kritiske til budsjett. Dette tyder på at kritiske holdninger til budsjett kommer etter at budsjettene er

fjernet og/eller man har blitt utsatt for Beyond Budgeting-retorikken. Ut i fra dette kan vi se for oss at Beyond Budgeting er et verktøy som implementeres gjennom påtrykk fra ledelsen, ikke fordi ansatte lenger ned i organisasjonene er utilfredse med budsjettene. Naranjo Gil et. al. (2009) undersøker CFOers bakgrunn nettopp fordi de mener personer i disse stillingene yter stor påvirkning på valg av styringsverktøy. Ledelsens sentrale rolle i dette spørsmålet understrekes ytterligere av at respondentene mener deres bedrifter, ved siden av tradisjoner og for å gi organisasjonen et økonomisk fokus, beholder budsjettene i stor grad for rapportering til ledelsen.

Vi finner også at det er store bedrifter og bedrifter som er del av et konsern som i størst grad bruker innovative styringsverktøy. Dette tyder på at bruk av innovative styringsverktøy følger som en naturlig konsekvens av hvor stor, kompleks og uoversiktlig en organisasjon er. Altså vil vi vente at det vil være de største bedriftene som vil ha størst nytte av Beyond Budgeting.

Vi finner også at yngre respondenter er signifikant mer kritiske til budsjett enn eldre. Dermed er det sannsynlig at bedrifter med relativt unge ledere vil lede an i en eventuell spredning av Beyond Budgeting i Norge.

5.4 Validitetsdiskusjon

Som nevnt i metodekapittelet må et utvalg av respondenter være representativt for at resultatene av en undersøkelse skal være eksternt gyldige. Hvis så er tilfelle kan man bruke de funn og resultater man finner til å generalisere ut over gruppen av respondenter som undersøkelsen er utført på. Vår gruppe av respondenter representerer et bredt utvalg av norsk næringsliv, men har samtidig felles bakgrunn fra deres videreutdanning i økonomisk styring fra NHH, som nevnt tidligere. Dette gjør at gruppen av respondenter utgjør en homogen gruppe: ikke når det gjelder bransje, men når det gjelder bakgrunn.

Den felles bakgrunnen gjør vår gruppe av respondenter forskjellig fra norsk næringsliv for øvrig. Dette betyr at vår undersøkelse i utgangspunktet ikke er ekstern gyldig og den gir dermed ikke grunnlag for å si noe om norsk næringsliv på generell basis. Vi har gjennomført en spørreundersøkelse om bruk av og holdninger til budsjett og andre innovative styringsverktøy. Som respondenter har vi brukt en gruppe som man kan forvente er bevisst

kritikken som er rettet mot budsjettet, samt er oppmerksom på alternative verktøy til budsjettet. Dette betyr at vi sitter på resultater fra en gruppe av respondenter som man vil kunne forvente er, eksempelvis, noe mer kritiske til budsjett i forhold til et fullstendig representativt utvalg. Dette vil igjen være naturlig siden våre respondenter som nevnt i sin videreutdanning har hatt kritikken rettet mot budsjett som del av sitt pensum. Når det gjelder nettopp budsjettkritikk (spørsmål 17-25 i spørreundersøkelsen, se vedlegg 1 og delkapittel 5.1.4), vil vi si at respondentene jevnt over er noe kritiske til budsjettet. Med tanke på argumentasjonen ovenfor om at våre respondenter kan forventes å være mer kritiske til budsjettet enn næringslivet for øvrig, vil det dermed være grunnlag for å generalisere med at norsk næringsliv generelt ikke er veldig kritiske til budsjettet og bruken av dette.

Det kan være verdt å nevne at vi finner det problematisk at deler av vår analyse forutsetter at våre respondenters holdninger er perfekt representative for holdningene i bedriftene de jobber i. Vi har spurt enkeltpersoner om deres syn på budsjetter og andre styringsverktøy, og da er det begrenset hvor sterkt vi kan konkludere på vegne av bedriftene de jobber i. Dette svekker følgelig validiteten i undersøkelsen vår.

Både av tabell 5.2 og figur 5.6 som viser bruk og nytte av økonomiske styringsverktøy, ser vi at ikke-finansielle måltall scorer høyere enn balansert målstyring. Dette er som ventet fordi det ikke er mulig å ha et balansert målstyringssystem uten å ha ikke-finansielle måltall (se delkapittel 2.5.1). Det er derimot fullt mulig å benytte seg av ikke-finansielle måltall uten at disse brukes som del av et målkort. At undersøkelsen vår viser at ikke-finansielle måltall er mer utbredt enn balansert målstyring styrker dermed undersøkelsens validitet. Gyldigheten styrkes ytterligere av at vi finner nesten identisk utbredelse av balansert målstyring som Johansen og Loftesnes (2008). De fant at 70 prosent bruker det, vi finner at 67 prosent bruker balansert målstyring.

Den tredje korrelasjonsmatrisen i vedlegg 2 viser sammenhengen mellom ulike økonomiske styringsverktøy, og styrken på denne. Både rullende prognoser og Beyond Budgeting er begge omvendt korrelerte med Budsjettbruk, med koeffisienter på henholdsvis $-0,13$ og $-0,46$. At det er en negativ sammenheng mellom budsjettbruk og disse to verktøyene er som ventet og styrker også undersøkelsens validitet.

Samtlige av variablene i de sammensatte variablene, det vil si de ulike innovative styringsverktøyene i spørsmål 15 og budsjettkritikken i spørsmålene 17-25, er positivt korrelerte (se vedlegg 2). Om noen av de innovative verktøyene eller påstandene om budsjettet hadde skilt seg klart ut fra de andre med negative verdier, ville dette gjort sammenslåingen av disse variablene til én variabel problematisk. Utenom for den sterke, negative korrelasjon mellom budsjettbruk og Beyond Budgeting, er det ingen store, negative korrelasjonskoeffisienter for spørsmål 15 om bruk av ulike styringsverktøy. Spørsmålene 17-25 er alle positivt korrelerte. Dette støtter opp om at det er fornuftig å bruke responsen på disse spørsmålene som sammenslåtte variabler i analysen vår.

Som nevnt i delkapittel 4.6 benytter vi både parametriske og ikke-parametriske statistiske verktøy i analysen av hovedsaklig ordinale data. Av parametriske verktøy er det først og fremst Pearsons korrelasjonskoeffisienter og regresjonsanalyser vi bruker. Vi finner at korrelasjonene stort sett er signifikante når Mann-Whitney testen er signifikant. Dette tyder på at de parametriske verktøyene vi bruker gir pålitelige resultater og støtter således opp under validiteten knyttet til funnene vi har gjort i våre analyser. Fordi vi operer med ordinale data har vi fokusert mest på retningen, ikke så mye på størrelsen på koeffisientene. Slik mener vi å unngå de verste følgene av å bruke parametriske verktøy på ordinale data.

Møløkken og Ytre-Hauge (2009) finner støtte for enkelte kritikkmomenter i deres vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy blant controllerne i Telenor, uten å finne noen generell sterk kritikk av budsjettet. Våre egne resultater knyttet til holdninger til kritikken rettet mot budsjett, samsvarer langt på vei med deres funn. En generell kartlegging på tvers av bransjer som vår egen, er nødvendigvis ikke sammenlignbar med en spesifikk studie av en enkeltbedrift som den Møløkken og Ytre-Hauge har foretatt. Telenor er derimot ikke et hvilket som helst selskap i norsk næringsliv. Det er et av Norges største, har en rekke avdelinger og forskjellige typer ansatte. Dette gjør sammenligningen mellom de to studiene mer naturlig. At resultatene i de to undersøkelsene samsvarer, vil også være med på å styrke validiteten av vår egen undersøkelse.

6. Avslutning

6.1 Konklusjon

Drøyt 80 prosent av norske bedrifter bruker budsjetter og vi finner kun beskjedne tegn på etterspørsel etter alternativer til budsjett. Våre respondenter er rimelig kritiske til budsjett, men dette er som ventet med tanke på at de alle har blitt gjort kjent med kritikken rettet mot budsjettet gjennom videreutdanningen sin på NHH. Det er særlig store, lite lønnsomme, lite innovative bedrifter med defensiv strategi som er kritiske til budsjett. Yngre respondenter er også betydelig mer kritiske enn eldre. Det kan åpne for at neste generasjon ledere vil kaste ut budsjettene. Foreløpig er det derimot ingen tydelige pådrivere på tilbudssiden som kan fremme spredningen av Beyond Budgeting. Vi ser derfor ikke for oss at mange bedrifter vil ”gå” Beyond Budgeting og kaste ut budsjettene i overskuelig framtid.

Videre finner vi at mange av de sentrale verktøyene i Beyond Budgeting allerede er i utstrakt bruk i Norge. Det er store bedrifter og bedrifter som er del av konsern som bruker innovative styringsverktøy i størst grad. Vi finner støtte for at bruken av disse verktøyene kan veie opp for enkelte ulemper ved budsjetter.

At norske bedrifter bruker mange andre styringsverktøy støtter opp om at de er noe kritiske til budsjetter. Samtidig er de pragmatiske i måten de avverger negative konsekvenser ved budsjettstyring. Norske bedrifter sier ”Ja takk, begge deler”; de bruker budsjettene til det de er gode til, og supplerer dem med en rekke andre styringsverktøy for å løse oppgaver budsjettet ikke er så godt egnet for.

6.2 Forslag til videre forskning

I denne oppgaven har fokus vært knyttet til holdningen til kritikken rettet mot styring med budsjett, hva norske bedrifter foretar seg i forhold til denne kritikken og hva som kan påvirke de to nevnte faktorene. Vi har ikke sett på forskjeller i lønnsomhet mellom bedrifter med forskjellige styringssystemer. Som nevnt i delkapittel 1.3 er det, parallelt med at denne oppgaven er skrevet, også skrevet en bransjespesifikk utredning med tilsvarende fokus innenfor samme forskningsprogram (Marit Johansen, 2010). Denne studien sammenligner

norske sparebanker og ser på blant annet lønnsomheten til banker som styrer med og uten budsjett. En slik sammenligning av lønnsomhet mellom bedrifter er veldig interessant også i andre bransjer og på tvers av bransjer. Er bedrifter som har gått Beyond Budgeting og styrer uten budsjett mer lønnsomme enn bedrifter som beholder budsjett som del av styringssystemet? Dersom det viser seg at bedrifter som går Beyond Budgeting har bedre økonomisk styring og er mer lønnsomme, vil det kunne være et større grunnlag for at flere norske bedrifter kaster ut budsjettet og går Beyond Budgeting i framtiden. En utfordring her er derimot måling av lønnsomhet mellom bedrifter og også mellom bransjer.

Som del av en studie som sammenlikner bedrifter med og uten budsjetter i styringssystemer, vil det også kunne være interessant å undersøke de ansattes motivasjon og tilfredshet i den enkelte bedrift. En del av Beyond Budgeting-tankegangen er mindre toppstyrte bedrifter og større grad av delegering av ansvar til de ansatte. Gir et slikt økt ansvar seg utslag i økt motivasjon og tilfredshet i bedrifter som har gått Beyond Budgeting? Et annet interessant spørsmål er om dette også vil kunne virke inn på graden av innovasjon i disse selskapene. Svarene på disse spørsmålene vil være interessante da disse også vil kunne påvirke lønnsomheten bedriftene i mellom. Vår analyse tyder på at de mer lønnsomme bedriftene bruker flere innovative verktøy enn mindre lønnsomme bedrifter. Årsakssammenhengen her er imidlertid uklar. Dersom det viser seg at bedrifter blir mer lønnsomme av å bruke flere innovative styringsverktøy, vil dette kunne føre til økt spredning av disse.

Gjennom vår analyse har vi avdekket at hva vi har kalt radikale bedrifter, det vil si bedrifter som enten har kuttet eller har planer om å kutte bruken av budsjett, er mer kritiske til budsjettet enn konservative bedrifter. Årsakssammenhengen mellom den radikale budsjettpraksisen og de kritiske holdningene er derimot noe usikker. Det at det er lite som skiller bedriftene i utgangspunktet kan tyde på at det er de radikale planene og endringene i seg selv som er bakgrunnen for de kritiske holdningene. Dette er derimot usikkert. Er det heller andre faktorer som skaper grunnlag for de kritiske holdningene og at disse igjen er grunnen til de radikale planene og endringene?

Foreløpig er det få bedrifter i Norge som fullt ut har kastet ut budsjettet fra sine styringssystemer. Tidligere studier (som Johansen og Loftesnes, 2008) har undersøkt opplevd kvalitet i styringssystemet i forhold til grad av bruk av budsjett. Derfor vil det være

interessant å undersøke om bedrifter uten budsjett er mer fornøyd med styringssystemene sine, sett under ett, enn bedrifter som beholder budsjettet. Som vi har funnet i denne studien bruker mange norske bedrifter budsjettet og andre økonomiske styringsverktøy parallelt. Beyond Budgeting-forkjemperen Bjarte Bogsnes (2009) er kritisk til å kombinere budsjett med såkalte Beyond Budgeting-verktøy. Siden så mange norske bedrifter ser ut til å bruke budsjett og andre verktøy om hverandre, vil det være høyst interessant å undersøke konsekvensene av denne praksisen. Dersom det viser seg at det å kombinere budsjett med for eksempel balansert målstyring, rullende prognoser og benchmarking ikke er optimalt, vil det bety at mange norske bedrifter kan høste gevinster ved å slutte med budsjetter.

7. Litteraturliste

Bøker

- Bergstrand, J. (2009): *Accounting for Management Control*. Lund, Sverige, Studentlitteratur.
- Bogsnes, B. (2009): *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. New Jersey, USA, John Wiley & Sons, Inc.
- Grønmo, S. (2004): *Samfunnsvitenskaplige metoder*. Bergen, Fagbokforlaget.
- Hoff, K. G. (2004): *Budsjettering – Taktisk økonomistyring*, 3. utg. Oslo, Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G. (1997): *Budsjettering*. Oslo, Tano Aschehoug.
- Hoff, K. G. & Bjørnenak, T. (2005): *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo, Universitetsforlaget.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003a): *Beyond Budgeting – How managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston Massachusetts, USA, Harvard Business School Press.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. & Ittner, C. (2009): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13. utg. New Jersey, USA, Pearson Educational.
- Jacobsen, D. I. & Thorsvik, J. (2007): *Hvordan organisasjoner fungerer*. 3. utg. Bergen, Fagbokforlaget.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Kristoffersen, L. (2005): *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. 3. utg. Oslo, Abstrakt.
- Kaplan R. S. & Norton D. P. (2001): *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston Massachusetts, Usa, Harvard Business School Press.
- Keller, G. (2006): *Statistics for Management and Economics*. 7. utg. Belmont, California, USA, Thomson Brooks/Cole.
- McGregor, D. (1987): *The Human Side of Enterprise*. Harmondsworth, Middlesex, England, Penguin Books Ltd.
- Otley, D. (1987): *Accounting Control and Organizational Behaviour*. London, England, Heinemann.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009): *Research Methods for Business Students*. 5. utg. Harlow, England, Pearson Educational.
- Welsch, G. A., Hilton, R. W. & Gordon, P. N. (1998): *Budgeting – Profit Planning and Control*. New Jersey, USA, Prentice-Hall Inc.

Artikler

Abrahamson, E. (1991): *Managerial fads and fashion: the diffusion and rejection of innovations*. Academy of Management Review, Vol. 16, No. 3, pp. 586-612.

Ax, C. & Bjørnenak, T. (2007): *Management Accounting Innovations: origins and Diffusion i* (red.) Hopper, T., Northcott, D. & Scapens, R. W.: Issues in Management Accounting. Prentice Hall, Harlow, pp. 357-376.

Chenhall, R. H. (2003): *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp. 127-168.

Ekholm, B.G. & Wallin, J. (2000): *Is the annual budget really dead?* European Accounting Review, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.

Emsley, D. (2005): *Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness*. Management Accounting Research, Vol. 16, No. 2, pp. 157-177.

Grønnevet, G. & Østergren, K. (2008): *Er budsjettstyring god økonomistyring?* Praktisk økonomi og finans, No. 4, pp. 57-63.

Hansen, S. C., Otley, D. T. & Van der Stede, W. A. (2003): *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, pp. 95-116.

Hope, J. & Fraser, R. (1999): *Beyond Budgeting: Building a new management model for the information age*. Management Accounting, Vol. 77, January, pp. 16-21.

Hope, J. & Fraser, R. (2003b): *Who needs budgets?* Harvard Business Review, Vol. 81, No. 2, pp. 108-115.

Libby, T. & Lindsay, R. M. (2007): *Beyond Budgeting or better budgeting?* Strategic Finance, Vol. 89, No. 2, pp. 46-51.

Libby, T. & Lindsay, R. M. (2009): *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*. Management Accounting Resource, doi:10.1016/j.mar.2009.10.003.

Mone, M. A., McKinley, W. & Barker III, V. L. (1998): *Organizational decline and innovation: A contingency framework*. Academy of Management Review, Vol. 23, No 1, pp. 115-132.

Neely, A., Bourne, M. & Adams, C. (2003): *Better budgeting or beyond budgeting?* Measuring Business Excellence, Vol. 7, No. 3, pp. 22-28.

Naranjo-Gil, D., Maas, V. & Hartmann, F. (2009): *How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects*. The European Accounting Review, Vol. 18, No. 4, pp. 667-695.

Reid, G. C. & Smith, J. A. (2000): *The impact of contingencies on management accounting system development*. Management Accounting Research, Vol. 11, No. 4, pp. 427-450.

Schmidt, J. (1992): *Is it time to replace traditional budgeting?* Journal of Accountancy, Vol. 174, No. 4, pp. 103-108.

Wallander, J. (1999): *Budgeting – An Unnecessary Evil*. Scandinavian Journal of Management, No. 15, pp. 405-421.

Utredninger

Ervik, A. L. & Rønning, H. M. (2008): *Implementering av Beyond Budgeting*. Masterutredning, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Haaland, L. H. & Ytreland, G. (2009): *Beyond Budgeting i StatoilHydro*. SNF-rapport nr 02/09, Samfunns- og næringslivsforskning AS, Bergen.

Johansen, M. (2010): *Beyond Budgeting – noe som passer for meg?* (Arbeidstittel mai 2010.) Masterutredning, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Johansen, T. R. & Loftesnes, K. (2008): *Beyond Budgeting: Forbigående mote eller begrunnet kritikk?* Masterutredning, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Moløkken, N. & Ytre-Hauge, I. E. (2009): *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy*. Masterutredning, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Myrmell, M. (2009): *"A Journey Beyond Budgeting" – Påvirker det mellomlederens atferd og beslutninger? : en casestudie i StatoilHydro*. Masterutredning, Norges Handelshøyskole, Bergen.

Nettsider

BBRT, Beyond Budgeting Roundtable - The Origins, hentet 06.02.2010, fra <<http://bbrt.org/BBRT/bbrt.html>>

BBRT, Beyond Budgeting Roundtable - What is Beyond Budgeting, hentet 06.02.2010, fra <<http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bbwhat.html>>

Norges Handelshøyskole, Studieavgift og kostnader, hentet 05.03.2010, fra <<http://www.nhh.no/Default.aspx?ID=10902>>

8. Vedlegg

8.1 Spørreskjema med resultater

Invitasjon til spørreundersøkelse om budsjett

Trond Bjørnenak [mikael.mckeown@stud.nhh.no]

Til:

Kopi:

Kjære nåværende og tidligere MØST'er

På NHH har vi et forskningsprogram som heter Beyond Budgeting. Dette programmet har til nå hovedsakelig konsentrert seg om kvalitative studier av større bedrifter som Statoil og Telenor. Nå ønsker vi å gjøre en kvantitativ kartlegging av norske bedrifters bruk av budsjett og andre styringsverktøy, samt deres holdninger til budsjetter. Derfor håper vi at du deltar på vår undersøkelse og tar deg tid (10-15 min) til å svare på vårt spørreskjema via følgende link så snart som mulig:

<https://web.questback.com/isa/qbv.dll/SQ?q=9L9viYMfIUHfAoCwYxkppCIbzyCXfDk05XQnj0DUma%2FQw%3D%3D>

MERK at undersøkelsen ikke er aktuell for alle som mottar denne mailen. For å kontrollere for dette så er det fint om dere åpner linken og svarer på første spørsmål.

Vi vil gi dere tilgang til et sammendrag av resultatene så snart de er klare. Arbeidet vil bli publisert i en masterutredning dette semesteret og alle som deltar får denne tilsendt elektronisk.

På forhånd tusen takk!

Med vennlig hilsen

Trond Bjørnenak
Professor NHH

PS. Om du har noen kommentarer til spørsmålene eller studien så send meg gjerne en mail: trond.bjornenak@nhh.no eller direkte til studentene på: magnus.eriksrud@stud.nhh.no eller mikael.mckeown@stud.nhh.no

Click here if you do not want to participate:

http://web.questback.com/isa/qb_optout.dll/confirm?oid=3561318-62664320-nsbTUOlc&action=signout

Service provided by: <http://www.QuestBack.com> - "Ask & Act"

Bruk av og holdninger til budsjett og andre styringsverktøy

Formålet med denne undersøkelsen er å kartlegge norske bedrifters bruk av budsjett og andre styringsverktøy, samt norske bedrifters holdninger til budsjetter.

Strukturen på dette skjemaet er som følger:

1. Om din bedrift
2. Budsjettbruk
3. Andre økonomiske styringsverktøy
4. Holdning til budsjett
5. Beyond Budgeting
6. Generelle spørsmål om deg

I tillegg til å kartlegge dagens praksis på budsjetter i norske bedrifter, ønsker vi å undersøke ulike faktorer som kan påvirke holdningene til budsjetter. Til sist ønsker vi å kartlegge kjennskapen til alternativene til budsjettering. Resultatene av denne undersøkelsen skal brukes i en statistisk analyse. Målet med analysen er å finne faktorer som kan forklare hvorfor bedrifter velger ulike styringsverktøy.

Dataene vil kun bli brukt på aggregert nivå. Vi har ikke mulighet til å se svarene til individuelle respondenter.

Vennlig hilsen

Magnus Eriksrud og Mikael McKeown
Masterstudenter ved NHH

(Denne undersøkelsen er ikke aktuell for alle. Temaet for undersøkelsen er bruk av budsjett og andre økonomiske styringsverktøy, samt hvilke holdninger norske bedrifter har til disse. Dersom du ikke har erfaring med budsjetter eller andre økonomiske styringsverktøy i en bedrift, er du ikke i målgruppen for denne studien.)

1) Har du/har du hatt befatning med budsjetter og/eller andre økonomiske styringsverktøy i din jobb?

De første åtte spørsmålene er om generelle trekk ved din bedrift

2) 1.1 Hvor mange ansatte har din bedrift (ikke konsern)? (n=109)

<100	25,7 %
100-199	15,6 %
200-499	16,5 %
500-2000	22,0 %
>2000	20,2 %

3) 1.2 Innen hvilken bransje opererer din bedrift hovedsakelig: * (n=109)

Konsumgoder	4,6 %
Energi, olje og gass	17,4 %
Handelsnæring	5,5 %
Rådgivning og finansielle tjenester	18,3 %
Transport og distribusjon	3,7 %
Industri og produksjon	14,7 %
Media og kommunikasjon	0,0 %
Telekommunikasjon	3,7 %
Annen privat tjenesteyting	8,3 %
Offentlig tjenesteyting	13,8 %
Annen, spesifiser her	10,1 %
Eiendomsforvaltning	
Forsyningsbase for midtnorsk sokkel	
Energi og Telekom	
Oppstart/grunder bedrift - forskningsdrevet innovasjon	
Forskningsbransje	
Bygg og anlegg	
Underholdning	
Biotech	
Informasjonsteknologi	
Idrett, sport	

4) 1.3 Er din bedrift del av et konsern? I så fall, hvor stor grad av kontakt har din bedrift med morselskapet? * (n=109)

1 Har svært lite kontakt	2	3	4	5 Har svært mye kontakt
0,0 %	4,1 %	5,4 %	18,9 %	71,6 %

Gjennomsnitt: 4,58

Median: 5,0

Standardavvik: 0,771

Er ikke del av et konsern (n=35)

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er vesentlig dårligere og 5 er vesentlig bedre

5) 1.4 Hvordan vil du rangere din bedrifts lønnsomhet i forhold til konkurrentene deres? * (n=109)

1 Vesentlig dårligere	2	3	4	5 Vesentlig bedre	Ikke relevant
2,8 %	9,2 %	38,5 %	29,4 %	6,4 %	13,8 %

Gjennomsnitt: 3,32

Median: 3,0

Standardavvik: 0,878

6) 1.5 Om din bedrifts strategi

Se for deg følgende stiliserte situasjon:

Bedrift A tilbyr et stabilt utvalg av varer og tjenester. Utvalget er noe smalere enn konkurrentenes utvalg og kundegruppen utgjør en avgrenset del av befolkningen. Å holde kostnadene nede og å stadig forbedre eksisterende prosesser og produkter er blant de mest sentrale fokusområdene for bedrift A.

Bedrift B gjør stadig forandringer i produktutvalget sitt og tilbyr gjerne et bredere utvalg av varer og tjenester enn konkurrentene. Bedriften reagerer hurtig på signaler om nye markedsbegreper eller andre muligheter, og ønsker å være ledende på utviklingen av nye produkter. Andre selskap følger ofte bedrift B i utviklingen. Bedrift B klarer ikke å opprettholde samme styrke på alle områdene den går inn på.

La 1 representere Bedrift A, og 5 Bedrift B. Vennligst indiker hvor din bedrift passer inn på skalaen under. * (adoptert fra Naranjo-Gil et. al., 2009) (n=109)

1 Bedrift A	2	3	4	5 Bedrift B
22,0 %	25,7 %	17,4 %	25,7 %	9,2 %

Gjennomsnitt: 2,74
 Median: 3,0
 Standardavvik: 1,302

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er svært sentralisert og 5 svært desentralisert.

Med desentralisert mener vi at beslutningsmyndighet i stor grad delegeres utover i organisasjonen. Med sentralisert mener vi at beslutninger i stor grad fattes av ledelsen sentralt

7) 1.6 Hvordan vil du beskrive din bedrifts organisasjonsstruktur? * (n=109)

1 Svært sentralisert	2	3	4	5 Svært desentralisert
13,8 %	29,4 %	19,3 %	31,2 %	6,4 %

Gjennomsnitt: 2,87
 Median: 3,0
 Standardavvik: 1,182

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er svært lett og 5 er tilnærmet umulig

8) 1.7 Hvor lett er det for din bedrift å forutse endringer i følgende forhold det nærmeste året? * (adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=109)

Handlingene til viktige konkurrenter (som f. eks. prising, markeds kampanjer, introduksjon av nye varer og tjenester, etc.)

1 Svært lett	2	3	4	5 Tilnærmet umulig
6,4 %	35,8 %	40,4 %	13,8 %	3,7 %

Gjennomsnitt: 2,72
 Median: 3,0
 Standardavvik: 0,907

Bedriftens omsetning (altså etterspørsel og priser)

1 Svært lett 2 3 4 5 Tilnærmet umulig
 6,4 % 54,1 % 22,9 % 11,9 % 4,6 %
 Gjennomsnitt: 2,54
 Median: 2,0
 Standardavvik: 0,944

Kundepreferanser
 1 Svært lett 2 3 4 5 Tilnærmet umulig
 11,9 % 45,0 % 38,5 % 4,6 % 0,0 %
 Gjennomsnitt: 2,36
 Median: 2,0
 Standardavvik: 0,748

Tekniske framskritt i bransjen som påvirker utformingen av nye produkter
 1 Svært lett 2 3 4 5 Tilnærmet umulig
 14,7 % 45,9 % 27,5 % 11,9 % 0,0 %
 Gjennomsnitt: 2,37
 Median: 2,0
 Standardavvik: 0,874

Tilgangen på viktige innsatsfaktorer
 1 Svært lett 2 3 4 5 Tilnærmet umulig
 6,4 % 50,5 % 30,3 % 12,8 % 0,0 %
 Gjennomsnitt: 2,50
 Median: 2,0
 Standardavvik: 0,797

9) 1.8 Min bedrift har: * (adoptert fra Ekholm og Wallin, 2000) (n=109)

Planer om å beholde budsjettene som de er	34,9 %
Planer om å gjøre mindre endringer eller forbedringer i budsjetteringsprosessen	45,9 %
Planer om å slutte med budsjetter	3,7 %
Satt i gang prosesser for å slutte med budsjetter	7,3 %
Ingen budsjetter	8,3 %

Gjennomsnitt: 2,08
 Median: 2,0
 Standardavvik: 1,190

De følgende fem spørsmålene handler om hvordan din bedrift bruker budsjetter

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er i ingen grad og 5 er i stor grad

10) 2.1 I hvor stor grad brukes budsjetter til følgende aktiviteter? (n=100)

1 I ingen grad	2	3	4	5 I stor grad	
Planlegging	2,0 %	11,0 %	16,0 %	39,0 %	32,0 %
Gjennomsnitt: 3,88					
Median: 4,0					
Standardavvik: 1,042					
Koordinering	8,0 %	20,0 %	24,0 %	38,0 %	10,0 %

SNF-rapport nr. 11/10

Gjennomsnitt: 3,22
Median: 3,0
Standardavvik: 1,119

Ressursallokering (n=99) 7,1 % 16,2 % 24,2 % 38,4 % 14,1 %
Gjennomsnitt: 3,33
Median: 4,0
Standardavvik: 1,167

Motivering 14,0 % 21,0 % 35,0 % 27,0 % 3,0 %
Gjennomsnitt: 2,84
Median: 3,0
Standardavvik: 1,065

Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering
4,0 % 5,0 % 17,0 % 48,0 % 26,0 %
Gjennomsnitt: 3,87
Median: 4,0
Standardavvik: 0,986

Belønning (n=99) 28,3 % 17,2 % 18,2 % 26,3 % 10,1 %
Gjennomsnitt: 2,70
Median: 3,0
Standardavvik: 1,396

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er meget lite egnet og 5 er meget godt egnet

11) 2.2 Hvor egnet er budsjett til følgende formål? (n=100)

	1 Meget lite egnet	2	3	4	5 Meget godt egnet	Brukes ikke	
Planlegging		6,0 %		15,0 %	30,0 % 42,0 %	6,0 %	1,0 %
Gjennomsnitt: 3,24 Median: 3,0 Standardavvik: 1,040							

Koordinering (n=99)	12,1 %		23,2 %	32,3 % 27,3 %	1,0 %	4,0 %
Gjennomsnitt: 2,70 Median: 3,0 Standardavvik: 1,141						

Ressursallokering	14,0 %		20,0 %	27,0 % 29,0 %	4,0 %	6,0 %
Gjennomsnitt: 2,88 Median: 3,0 Standardavvik: 1,129						

Motivering	28,0 %		21,0 %	24,0 % 17,0 %	2,0 %	8,0 %
Gjennomsnitt: 2,39 Median: 2,0 Standardavvik: 1,161						

Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	6,0 %	20,0 %	32,0 %	30,0 %	10,0 %	2,0 %
Gjennomsnitt: 3,18						

Median: 3,0
Standardavvik: 1,063

Belønning	25,0 %	16,0 %	25,0 %	13,0 %	5,0 %	16,0 %
-----------	--------	--------	--------	--------	-------	--------

Gjennomsnitt: 2,49
Median: 3,0
Standardavvik: 1,230

12) 2.3 Hvilken av de følgende metodene beskriver best hvordan dere oppdaterer deres budsjetter i løpet av budsjettperioden? (adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=98)

Etter at budsjettene er godkjent gjøres det ikke noen endringer i dem.	41,8 %
Endringer skjer ved fastsatte budsjettrevideringer.	28,6 %
Budsjetter endres ved behov på en ad hoc basis.	15,3 %
Budsjetter endres når de neste rullende budsjettene utarbeides.	14,3 %

På en skala fra 1-5, hvor 1 er i ingen grad og 5 er i stor grad

13) 2.4 Det finnes gode prosesser for hurtig å kunne innvilge ressurser til strategisk interessante prosjekter som ikke er inkludert i budsjettet (fast track-prosesser). (adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=99)

1 I ingen grad	2	3	4	5 I stor grad
3,0 %	15,2 %	18,2 %	35,4 %	28,3 %

Gjennomsnitt: 3,67
Median: 4,0
Standardavvik: 1,175

På en skala fra 1-5, hvor 1 er i ingen grad og 5 er i stor grad

14) 2.5 I hvor stor grad baseres prestasjonsevaluering på faste forhåndsbestemte budsjettmål? (delvis adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=100)

1 I ingen grad	2	3	4	5 I stor grad
12,0 %	22,0 %	24,0 %	27,0 %	15,0 %

Gjennomsnitt: 3,11
Median: 3,0
Standardavvik: 1,248

De neste to spørsmålene er for å kartlegge utbredelsen av styringsverktøy

15) 3.1 I hvilken grad bruker din bedrift følgende verktøy? (n=109)

Bruker ikke	Bruker i liten grad	Bruker noe	Bruker mye	Bruker i stor grad			
1	2	3	4	5			
Budsjetter			3,7 %	7,3 %	13,8 %	36,7 %	38,5 %

Gjennomsnitt: 3,99

SNF-rapport nr. 11/10

Median: 4,0
Standardavvik: 1,071

Balansert målstyring/balanced scorecard 33,0 % 20,2 % 20,2 % 14,7 % 11,9 %
Gjennomsnitt: 2,52
Median: 2,0
Standardavvik: 1,385

Benchmarking 9,2 % 22,0 % 36,7 % 23,9 % 8,3 %
Gjennomsnitt: 3,00
Median: 3,0
Standardavvik: 1,075

Rullende prognoser (n=108) 22,2 % 17,6 % 24,1 % 22,2 % 13,9 %
Gjennomsnitt: 2,85
Median: 3,0
Standardavvik: 1,374

Ikke-finansielle måltall 12,8 % 8,3 % 33,9 % 29,4 % 15,6 %
Gjennomsnitt: 2,85
Median: 3,0
Standardavvik: 1,374

Beyond Budgeting (n=108) 72,2 % 13,0 % 6,5 % 3,7 % 4,6 %
Gjennomsnitt: 1,54
Median: 1,0
Standardavvik: 1,080

Total Quality Management 46,8 % 21,1 % 16,5 % 11,0 % 4,6 %
Gjennomsnitt: 2,06
Median: 2,0
Standardavvik: 1,218

Kundelønnsomhetsanalyser 41,3 % 13,8 % 27,5 % 12,8 % 4,6 %
Gjennomsnitt: 2,26
Median: 2,0
Standardavvik: 1,244

Target Costing (n=108) 69,4 % 13,0 % 11,1 % 4,6 % 1,9 %
Gjennomsnitt: 1,55
Median: 1,0
Standardavvik: 0,991

Economic Value Added (n=107) 66,4 % 10,3 % 9,3 % 10,3 % 3,7 %
Gjennomsnitt: 1,72
Median: 1,0
Standardavvik: 1,212

Activity Based Costing/Management (n=107) 57,9 % 16,8 % 17,8 % 7,5 % 0,0 %
Gjennomsnitt: 1,72
Median: 1,0
Standardavvik: 1,014

Activity Based Budgeting (n=107) 67,3 % 15,9 % 14,0 % 2,8 % 0,0 %
 Gjennomsnitt: 1,50
 Median: 1,0
 Standardavvik: 0,853

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er ingen nytte og 5 er stor nytte

16) 3.2 Hvor stor nytte har din bedrift av følgende verktøy?

	1 Bruker ikke	2 Ingen nytte	3	4	5	6 Stor nytte
Budsjetter (n=108)		6,5 %			0,0 %	15,7 % 30,6 % 31,5 % 15,7 %
Gjennomsnitt: 4,24						
Median: 4,0						
Standardavvik: 1,327						

Balansert målstyring (n=108)	34,3 %			5,6 %		14,8 % 19,4 % 13,9 % 12,0 %
Gjennomsnitt: 3,06						
Median: 3,0						
Standardavvik: 1,819						

Benchmarking (n=107)	9,3 %			2,8 %		19,6 % 27,1 % 25,2 % 15,9 %
Gjennomsnitt: 3,96						
Median: 4,0						
Standardavvik: 1,514						

Rullende prognoser (n=107)	23,4 %			2,8 %		16,8 % 15,9 % 25,2 % 15,9 %
Gjennomsnitt: 3,58						
Median: 4,0						
Standardavvik: 1,824						

Ikke-finansielle måltall (n=107)	14,0 %			1,9 %		9,3 % 27,1 % 29,0 % 18,7 %
Gjennomsnitt: 4,04						
Median: 4,0						
Standardavvik: 1,647						

Beyond Budgeting (n=108)	73,1 %			3,7 %		8,3 % 5,6 % 4,6 % 4,6 %
Gjennomsnitt: 1,77						
Median: 1,0						
Standardavvik: 1,469						

Total Quality Management (n=107)	57,0 %			4,7 %		14,0 % 13,1 % 5,6 % 5,6 %
Gjennomsnitt: 2,18						
Median: 1,0						
Standardavvik: 1,621						

Kundelønnsomhetsanalyser (n=107)	38,3 %			1,9 %		11,2 % 18,7 % 16,8 % 13,1 %
Gjennomsnitt: 3,07						
Median: 3,0						
Standardavvik: 1,919						

Target Costing (n=106)	70,8 %			3,8 %		12,3 % 4,7 % 4,7 % 3,8 %
Gjennomsnitt: 1,75						
Median: 1,0						

Standardavvik: 1,428

Economic Value Added (n=106) 65,1 % 1,9 % 12,3 % 10,4 % 7,5 % 2,8 %
 Gjennomsnitt: 1,96
 Median: 1,0
 Standardavvik: 1,538

Activity Based Costing (n=104) 58,7 % 3,8 % 15,4 % 11,5 % 6,7 % 3,8 %
 Gjennomsnitt: 2,06
 Median: 1,0
 Standardavvik: 1,579

Activity Based Budgeting (n=105) 64,8 % 7,6 % 11,4 % 11,4 % 3,8 % 1,0 %
 Gjennomsnitt: 1,78
 Median: 1,0
 Standardavvik: 1,323

I de følgende ti spørsmålene er vi ute etter din personlige holdning til budsjetter, uavhengig av om din bedrift bruker budsjett eller ikke.

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

17) 4.1 Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter (som å utvikle og revidere budsjetter, budsjettreportering, avviksanalyser, svare på spørsmål i forbindelse med budsjett osv.) (adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=108)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
 10,2 % 20,4 % 12,0 % 26,9 % 30,6 %

Gjennomsnitt: 3,44
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,404

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

18) 4.2 Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om framtiden (adoptert fra Ekholm og Wallin, 2000)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
 3,7 % 14,7 % 16,5 % 40,4 % 24,8 %

Gjennomsnitt: 3,68
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,108

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

19) 4.3 Antagelsene budsjetter bygger på blir for raskt utdatert (adoptert fra Libby og Lindsay, 2009) (n=109)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
 1,8 % 11,9 % 17,4 % 34,9 % 31,2 %

Gjennomsnitt: 3,79
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,093

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

20) 4.4 Budsjetter hindrer rask respons på endringer (hemmer tilpasningsevne og innovasjon) i omgivelsene fordi: (delvis adoptert fra Ekholm og Wallin, 2000)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig

de er for dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene (n=108)

7,4 % 12,0 % 19,4 % 39,8 % 21,3 %

Gjennomsnitt: 3,52
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,209

de er vanskelige å endre når de først er godkjent (n=107)

10,3 % 15,9 % 18,7 % 33,6 % 21,5 %

Gjennomsnitt: 3,52
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,209

de i for stor grad fører til fokus på budsjettoppnåelse framfor å maksimere verdiskapning (n=108)

11,1 % 10,2 % 18,5 % 37,0 % 23,1 %

Gjennomsnitt: 3,34
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,336

de i stor grad baserer seg på fjorårets tall (n=108)

9,3 % 12,0 % 20,4 % 30,6 % 27,8 %

Gjennomsnitt: 3,48
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,296

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

21) 4.5 Budsjetter fører til for stort fokus på oppnåelse av egne budsjettmål, noe som hemmer samarbeid og kunnskapsdeling mellom ulike enheter (n=108)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
 9,3 % 15,7 % 18,5 % 34,3 % 22,2 %

Gjennomsnitt: 3,41
 Median: 4,0
 Standardavvik: 1,287

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

22) 4.6 Budsjetter kan føre til: (delvis adoptert fra Libby og Lindsay, 2009)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
framforhandling av lavere målsettinger enn man tror er oppnåelig for å gjøre det enklere å nå budsjettet etterpå (n=109)

5,5 % 7,3 % 20,2 % 49,5 % 17,4 %

Gjennomsnitt: 3,66
Median: 4,0
Standardavvik: 1,025

overestimering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig tilgang (n=109)

5,5 % 5,5 % 21,1 % 47,7 % 20,2 %

Gjennomsnitt: 3,72
Median: 4,0
Standardavvik: 1,024

at tildelte midler brukes opp før budsjettperioden er over for å unngå reduserte bevilgninger neste periode (n=108)

16,7 % 23,1 % 20,4 % 25,9 % 13,9 %

Gjennomsnitt: 2,94
Median: 3,0
Standardavvik: 1,333

tilpasning av inntekter, kostnader og investeringer for å nå budsjettmål i en periode (n=108)

6,5 % 14,8 % 16,7 % 46,3 % 15,7 %

Gjennomsnitt: 3,47
Median: 4,0
Standardavvik: 1,162

at man framskynder kostnader om man uansett ikke kommer til å nå budsjettet i perioden (n=109)

11,9 % 22,0 % 29,4 % 26,6 % 10,1 %

Gjennomsnitt: 3,01
Median: 3,0
Standardavvik: 1,169

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

23) 4.7 Budsjetter er dårlig knyttet opp mot organisasjonens strategi (n=107)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
13,1 % 26,2 % 26,2 % 25,2 % 9,3 %

Gjennomsnitt: 2,86
Median: 3,0
Standardavvik: 1,238

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

24) 4.8 Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske indikatorer (n=109)

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
10,1 % 26,6 % 19,3 % 30,3 % 13,8 %

Gjennomsnitt: 3,11
Median: 3,0
Standardavvik: 1,229

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

25) 4.9 Budsjetter skaper liten verdi fordi de i for stor grad fokuserer på:

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
kostnadsreduksjon framfor verdiskapning (n=109)
8,3 % 28,4 % 28,4 % 24,8 % 10,1 %

Gjennomsnitt: 3,00
Median: 3,0
Standardavvik: 1,125

budsjettoppnåelse framfor verdiskapning (n=108)
8,3 % 19,4 % 22,2 % 31,5 % 18,5 %

Gjennomsnitt: 3,29
Median: 3,0
Standardavvik: 1,251

”formaliserte rutiner” framfor kreativ tenkning rundt hvordan organisasjonen kan skape verdi (n=109)
5,5 % 21,1 % 21,1 % 35,8 % 16,5 %
% Gjennomsnitt: 3,37
Median: 4,0
Standardavvik: 1,147

Budsjettet som styringsverktøy har blitt mye kritisert de siste tiårene. Kritikerne mener selskaper kan styres bedre om rollene budsjettet spiller i dag overlates til andre styringsverktøy. Likevel viser norske og internasjonale studier at de fleste større bedrifter bruker budsjetter som en del av virksomhetsstyringen sin.

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er helt uenig og 5 er helt enig

26) 4.10 Hva gjør at de fleste bedrifter foretrekker å beholde budsjettene sine?

1 Helt uenig 2 3 4 5 Helt enig
Tradisjoner (n=109) 1,8 % 11,0 % 12,8 % 48,6 % 25,7 %

Gjennomsnitt: 3,85
Median: 4,0
Standardavvik: 0,985

Det er et bra styringsverktøy (n=107) Gjennomsnitt: 3,09 Median: 3,0 Standardavvik: 0,934	3,7 %	14,0 %	49,5 %	29,0 %	3,7 %
Det gir organisasjonen økonomisk fokus (n=109) Gjennomsnitt: 3,76 Median: 4,0 Standardavvik: 0,812	1,8 %	2,8 %	28,4 %	51,4 %	15,6 %
Det gir organisasjonen strategisk fokus (n=108) Gjennomsnitt: 2,61 Median: 3,0 Standardavvik: 0,986	10,2 %	38,0 %	33,3 %	15,7 %	2,8 %
For rapportering til ledelsen (n=108) Gjennomsnitt: 4,15 Median: 4,0 Standardavvik: 0,855	0,0 %	2,8 %	13,0 %	47,2 %	37,0 %
For ekstern kommunikasjon (n=108) Gjennomsnitt: 3,08 Median: 3,0 Standardavvik: 1,235	11,1 %	21,3 %	25,9 %	28,7 %	13,0 %

27) Eventuelle andre kommentarer til hvorfor budsjettstyring er så utbredt

- *Bonusordninger som oppfattes som motiverende*
- *Man har ikke klart å tilpasse styringen av organisasjonen til endringer i rammebetingelsene. Politikere og andre forventer raskere respons og tilpasning av virkemidler. Man får stadig flere oppgaver uten at man diskuterer hva som skal avvikles eller prioriteres ned. Det er svært sjelden at man diskuterer omprioritering av ressurser eller hvordan man kan jobbe mer effektivt.*
- *Dette kan man gjøre i stor grad fordi det mangler strategi og det er uklare mål. Videre mener jeg at det er for mange ressurser, slik at man blir ikke nødt til å gå inn i de tunge diskusjonene om omfordeling av midler og årsverk.*
- *Gammel vane*
- *Brukt med fornuft så er budsjetter hensiktsmessige styringsverktøy. Men det er viktig å supplere med annen informasjon (f eks ikke økonomiske nøkkeltall mv).*
- *Offentlige virksomheter styres av departementenes bevilgningsregnskap/rammer. De siste årene har fokuset på kontantstrømmer økt og dette begrenser handlefriheten. Man kan altså godt tenke seg muligheter for økt fokus på verdiskaping, men dette krever ofte investeringer, noe som er vanskelig når man ikke har tilgang på økt kapital. Låneopptak i private virksomheter er ikke tema. Dette er nok hovedårsaken til budsjettstyringen i offentlig forvaltning.*
- *De fleste svarene her "kommer an på"...*
- *Viktig for å holde kontroll på kostnader / reduserer delegasjon av myndighet*

- *Hele konsernet driver med samme type budsjettering dermed har det en koordinerende effekt mellom divisjoner, land og avdelinger lokalt*
- *Vanetenkning og kultur innen næringslivet*
- *Interessant undersøkelse, men likefullt beheftet med noen svakheter. Min bedrift har de senere år videreutviklet budsjettprosessene betydelig gjennom 1): aggregering, primært rammebudsjettering, men samtidig integrering med strategi og finansiellplaner over 3 år samt prognoser, og supplering med bl.a. BMS. Videre er det slik at vi har relativt stabile rammebetingelser, betydelig grad av sikre inntekter på kort sikt (ett år) og betydelige faste kostnader. Vår bruk av budsjetter må vurderes i en slik kontekst = budsjettene gir bra ressursstyring, økonomisk fokus og kostnadskontroll, men fungerer i et samspill med andre styringsformer og slike vurderinger er det kanskje vanskelig å få fram i undersøkelsen..?*
- *Økonomene som jobber i virksomheten har liten forståelse for nye metoder å styre virksomheten på, de kjører i gamle spor fordi det er veletablert og trygt. Yngre vil ha mer ballast innen rullerende prognoser/budsjett, ABC osv., men kan fort bli "konfirmert" av de eldre. Innovasjon, utvikling og forbedring ("continuous improvement") er nok mer en ryggmargsrefleks hos ingeniørene enn hos økonomene, fordi det er påkrevd hos ingeniørene for i det hele tatt å få virksomheten til å overleve på lang sikt, gjelder kanskje mest i konkurranseutsatt industri.*
- *I noen typer industri eks. olje og gass så ligger det også kontraktuelle forpliktelser i utvinningslisensen som krever at det legges fram budsjetter og at det skal rapporteres mot dette. Dette til tross for at dette nødvendigvis ikke er den beste styringsform og gir tilstrekkelig fleksibilitet verken for Operatør eller Partnere i lisensen.*
- *Krav fra eiere*
- *Krav fra instanser utenfor bedriften (eks: myndigheter)*
- *Lett å følge i forhold til revisjon f eks*
- *Kontroll av underenheter i store konsern. Gir standard rapport til toppen, men tid som brukes i hver enhet kunne blitt benyttet til verdiskaping i bedriften.*
- *Manglende kjennskap til og kunnskap om alternativene*
- *I min type organisasjon er økonomiske rammer konstante, og budsjett er et fordelingsverktøy*
- *Kommunisere forventning*
- *Lite kjennskap til andre styringssystemer. Reaktiv holdning.*
- *I forhold til investeringer og større vedlikeholdsaktiviteter bidrar en budsjettprosess til at man må prioritere. Man er ikke nødt til å operere med et årlig budsjett for alt, eksempelvis innenfor en utviklingsplan på 3 år. Budsjettthorisonen kan variere, og budsjettet kan bygges opp vha input variabler. Det gir bedre fleksibilitet.*
- *Enkelt og akseptert styringsverktøy, ikke minst blant eiere. Alternativene er kanskje ukjente for mange.*

- *For offentlig virksomhet som får finansiering over kapittel og post så kreves det at man kan rapportere tilbake resultat på samme kapittel post. Budsjettprosessen handler i stor grad om å sikre sporbarhet om hvordan ressurser og aktiviteter utnyttes for å skape planlagte resultater med mål og resultatkrav. Dessverre fører ofte budsjettprosess og virksomhetsplanleggingen til at det ikke legges til rette for god oppfølging og hurtig endring av kortsiktig og langsiktig planlegging med fokus på verdiskapning og avvik fra mål eller resultatkrav. Dette reduserer budsjettets rolle til aktiv oppfølging og kommunikasjon for endringer.*

I disse to spørsmålene ønsker vi å kartlegge din kjennskap til Beyond Budgeting.

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er kjenner ikke til og 5 er kjenner svært godt til

28) 5.1 Hvor godt kjenner du til styring uten budsjett (Beyond Budgeting)? (n=109) *

1 Kjenner ikke til	2	3	4	5 Kjenner svært godt til
14,7 %	11,9 %	28,4 %	34,9 %	10,1 %
Gjennomsnitt: 3,14				
Median: 3,0				
Standardavvik: 1,200				

Dersom du ikke kjenner til Beyond Budgeting kan du trykke på Next-knappen

Bruk skalaen 1-5, hvor 1 er i ingen grad og 5 er i svært stor grad

29) 5.2 I hvilken grad har følgende informasjonskilder bidratt til din kjennskap til styring uten budsjett (Beyond Budgeting)? (n=109)

Kjenner ikke til BB	1 I ingen grad	2	3	4	5 I svært stor grad
Bøker, artikler o.l.					
20,2 %		4,6 %		11,0 %	16,5 % 34,9 % 12,8 %
Gjennomsnitt: 3,62					
Median: 4,0					
Standardavvik: 2,013					
Forelesere fra akademia					
16,5 %		4,6 %		3,7 %	9,2 % 36,7 % 29,4 %
Gjennomsnitt: 4,19					
Median: 5,0					
Standardavvik: 2,043					
Kontakt med personer med erfaring fra Beyond Budgeting					
24,8 %		24,8 %		11,0 %	13,8 % 16,5 % 9,2 %
Gjennomsnitt: 2,84					
Median: 3,0					
Standardavvik: 1,902					
Kontakt med bedrifter med erfaring fra Beyond Budgeting					
24,8 %		33,0 %		16,5 %	9,2 % 10,1 % 6,4 %
Gjennomsnitt: 2,50					
Median: 2,0					
Standardavvik: 1,711					

Konsulenter

	28,4 %	48,6 %	11,9 %	4,6 %	5,5 %	0,9 %
--	--------	--------	--------	-------	-------	-------

Gjennomsnitt: 1,95
 Median: 2,0
 Standardavvik: 1,323

Seminarer om budsjettkritikk og/eller Beyond Budgeting

	28,4 %	35,8 %	9,2 %	11,9 %	12,8 %	1,8 %
--	--------	--------	-------	--------	--------	-------

Gjennomsnitt: 2,34
 Median: 2,0
 Standardavvik: 1,638

Beyond Budgeting Roundtable

	30,3 %	58,7 %	6,4 %	0,9 %	2,8 %	0,9 %
--	--------	--------	-------	-------	-------	-------

Gjennomsnitt: 1,73
 Median: 2,0
 Standardavvik: 1,106

Til slutt har vi tre enkle spørsmål om deg.

30) 6.1 Alder (n=109) *

Gjennomsnitt: 40,17
 Median: 40
 Standardavvik: 6,684

31) 6.2 Hvor mange års ansiennitet har du i din bedrift? (rundt opp til nærmeste år) (n=109) *

Gjennomsnitt: 7,85
 Median: 6
 Standardavvik: 6,401

32) 6.3 Hvilket alternativ beskriver best din stilling? (n=109) *

Administrerende direktør	13,8 %
Økonomisjef	21,1 %
Controller	14,7 %
Mellomleder	28,4 %
Prosjektleder	5,5 %
Jurist	2,8 %
Annet, spesifiser her	13,8 %

Konsulent, jobber i rådgivningsfirma

Regnskapssjef

Divisjonsdirektør

Finanssjef

Ansvarlig

Økonomisjef på en større avdeling med budsjett på ca 1 mrd kroner.

Direktør, medlem av ledergruppen
Styreleder
Forretningsutvikling
Innkjøpssjef
Teknisk Direktør
Toppleder
Avd. direktør
Rådgiver innen virksomhetsstyring i ledelsen til virksomheten
Produksjonssjef

8.2 Korrelasjonsmatriser sammenslåtte variabler

Korrelasjonsmatrise spørsmål 10: I hvor stor grad brukes budsjettet til følgende aktiviteter?

	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivering	Kontroll og oppfølging	Belønning
Planlegging	1.00					
Koordinering	0.45	1.00				
Ressursallokering	0.53	0.60	1.00			
Motivering	0.14	0.11	0.18	1.00		
Kontroll og oppfølging	0.29	0.33	0.28	0.41	1.00	
Belønning	-0.02	0.10	-0.04	0.34	0.29	1.00

Korrelasjonsmatrise spørsmål 11: Hvor egnet er budsjett til følgende formål?

	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivering	Kontroll og oppfølging	Belønning
Planlegging	1.00					
Koordinering	0.47	1.00				
Ressursallokering	0.41	0.60	1.00			
Motivering	0.23	0.28	0.22	1.00		
Kontroll og oppfølging	0.24	0.23	0.17	0.45	1.00	
Belønning	0.18	0.16	0.16	0.57	0.43	1.00

Korrelasjonsmatrise spørsmål 15: I hvilken grad bruker din bedrift følgende verktøy?

	Budsjetter	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullende prognoser	Ikke-finansielle måltall	Beyond Budgeting
Budsjetter	1.00					
Balansert målstyring	0.01	1.00				
Benchmarking	-0.08	0.33	1.00			
Rullende prognoser	-0.13	0.05	0.34	1.00		
Ikke-finansielle måltall	0.25	0.34	0.43	0.21	1.00	
Beyond Budgeting	-0.46	0.36	0.31	0.15	0.12	1.00
Total Quality Management	0.04	0.30	0.41	0.20	0.32	0.23
Kunndelønnsomhetsanalyser	-0.13	0.31	0.30	0.26	0.20	0.12
Target Costing	-0.13	-0.02	0.18	0.25	0.12	0.12
Economic Value Added	0.08	0.23	0.18	0.22	0.20	0.15
Activity Based Costing	0.01	0.15	0.24	0.13	0.26	0.07
Activity Based Budgeting	0.17	0.06	0.16	0.12	0.21	0.03
Antall ikke brukere	4	36	10	24	14	78
	TQM	Kunndelønnsomhets-analyser	Target Costing	EVA	ABC	ABB
Total Quality Management	1.00					
Kunndelønnsomhetsanalyser	0.28	1.00				
Target Costing	0.25	0.20	1.00			
Economic Value Added	0.35	0.36	0.21	1.00		
Activity Based Costing	0.29	0.14	0.38	0.42	1.00	
Activity Based Budgeting	0.25	0.03	0.26	0.22	0.56	1.00
Antall ikke brukere	51	45	75	71	62	72

Korrelasjonsmatrise spørsmål 16: Hvor stor nytte har din bedrift av følgende verktøy?

	Budsjetter	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullende prognoser	Ikke-finansielle måltall	Beyond Budgeting
Budsjetter	1.00					
Balansert målstyring	0.09	1.00				
Benchmarking	0.19	0.33	1.00			
Rullende prognoser	0.03	0.23	0.38	1.00		
Ikke-finansielle måltall	0.27	0.44	0.60	0.35	1.00	
Beyond Budgeting	-0.32	0.38	0.22	0.23	0.16	1.00
Total Quality Management	0.01	0.21	0.46	0.42	0.40	0.39
Kunndelønnsomhetsanalyser	-0.07	0.38	0.29	0.32	0.37	0.24
Target Costing	-0.16	0.01	0.23	0.27	0.17	0.31
Economic Value Added	-0.13	0.18	0.26	0.33	0.30	0.24
Activity Based Costing	-0.16	0.14	0.28	0.27	0.32	0.22
Activity Based Budgeting	0.00	0.14	0.19	0.22	0.24	0.28
Antall ikke brukere	7	37	10	25	15	79
	TQM	Kunndelønnsomhets-analyser	Target Costing	EVA	ABC	ABB
Total Quality Management	1.00					
Kunndelønnsomhetsanalyser	0.33	1.00				
Target Costing	0.46	0.27	1.00			
Economic Value Added	0.48	0.46	0.49	1.00		
Activity Based Costing	0.40	0.28	0.52	0.55	1.00	
Activity Based Budgeting	0.43	0.18	0.47	0.41	0.58	1.00
Antall ikke brukere	61	41	75	69	61	68

	Korrelasjonsmatrise spørsmål 17-25 om holdning til budsjetter						
	For stor tidsbruk	Usikre antagelser	Antagelsene utdateres fort	Signaliserer ikke endringer i omgivelsene	Vanskelige å endre		Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning
For stor tidsbruk	1.00						
Usikre antagelser	0.49	1.00					
Antagelsene utdateres fort	0.47	0.78	1.00				
Signaliserer ikke endringer i omgivelsene	0.49	0.41	0.43	1.00			
Vanskelige å endre	0.39	0.32	0.35	0.52	1.00		
Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning	0.53	0.41	0.43	0.64	0.61	1.00	
Basert på fjorårets tall	0.48	0.28	0.32	0.59	0.51		0.70
Egne mål framfor samarbeid	0.57	0.40	0.34	0.46	0.43		0.66
Framforhandling av lave mål	0.33	0.24	0.24	0.41	0.31		0.46
Overestimering av ressursbehov	0.25	0.13	0.10	0.37	0.32		0.41
Bruke opp budsjettmidler	0.39	0.26	0.25	0.43	0.29		0.46
Tilpasning av kostnader og inntekter	0.31	0.27	0.23	0.26	0.25		0.43
Framskynder kostnader en periode	0.31	0.23	0.21	0.34	0.34		0.48
Ikke knyttet opp mot strategi	0.51	0.28	0.24	0.42	0.27		0.42
Fokus på finansielle måltall	0.39	0.38	0.30	0.46	0.37		0.53
Kostnadsreduksjon framfor verdiskapning	0.48	0.35	0.30	0.52	0.37		0.52
Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning	0.51	0.45	0.33	0.60	0.40		0.67
Formaliserte rutiner	0.62	0.53	0.41	0.52	0.39		0.56

	Basert på fjorårets tall	Egne mål framfor samarbeid	Framforhandling av lave mål	Overestimering av ressursbehov	Bruke opp budsjettmidler	Tilpasning av kostnader og inntekter
Basert på fjorårets tall	1.00					
Egne mål framfor samarbeid	0.56	1.00				
Framforhandling av lave mål	0.55	0.50	1.00			
Overestimering av ressursbehov	0.46	0.36	0.43	1.00		
Bruke opp budsjettmidler	0.51	0.45	0.38	0.48	1.00	
Tilpasning av kostnader og inntekter	0.46	0.37	0.44	0.43	0.55	1.00
Framskynder kostnader en periode	0.47	0.35	0.36	0.54	0.63	0.58
Ikke knyttet opp mot strategi	0.37	0.36	0.20	0.38	0.43	0.26
Fokus på finansielle måltall	0.42	0.49	0.38	0.36	0.36	0.25
Kostnadsreduksjon framfor verdiskapning	0.45	0.35	0.37	0.33	0.50	0.29
Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning	0.60	0.55	0.45	0.41	0.49	0.41
Formaliserte rutiner	0.59	0.53	0.42	0.44	0.51	0.43
	Framskynder kostnader en periode	Ikke knyttet opp mot strategi	Fokus på finansielle måltall	Kostnadsreduksjon framfor verdiskapning	Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning	Formaliserte rutiner
Framskynder kostnader en periode	1.00					
Ikke knyttet opp mot strategi	0.31	1.00				
Fokus på finansielle måltall	0.34	0.44	1.00			
Kostnadsreduksjon framfor verdiskapning	0.43	0.53	0.60	1.00		
Budsjettoppnåelse framfor verdiskapning	0.47	0.46	0.62	0.66	1.00	
Formaliserte rutiner	0.43	0.48	0.60	0.65	0.72	1.00