

# MASTEROPPGAVE

Emnekode:BE 304

Navn på kandidat: Kristoffer Folladal

---

«Hvilken måte blir Beyond Budgeting presentert på av norske akademikere»

---

Dato: 18.05.2016

Totalt antall sider: 66

## Abstract

This thesis is going to study how Beyond Budgeting is presented by Norwegian academics. I will discuss the papers written about Beyond Budgeting by Norwegian scholars and write my own mini literature review about articles regarding Beyond Budgeting.

The methodology is highly theoretical, and I will give a presentation on Beyond Budgeting, its tools, traditional budgets, the importance of a great management control system and theory about institutions. The theories are selected so I can discuss Beyond Budgeting as good as possible.

The study show that there are many articles about Beyond Budgeting in Norwegian literature. However, the scholars spend a lot of time getting started studying Beyond Budgeting compared to foreign scholars. When they do get started, however the articles are very complex, so there is no learning curve needed for Norwegian scholars. The study also show a tight bond between professional magazines and Norwegian scholars and it seems like most of the articles are definitely in favour of Beyond Budgeting compared to traditional budgets. The school-system has also done its job promoting Beyond Budgeting to their students, and these three actors have done their job in transferring management knowledge to their readers.

Keywords: Beyond Budgeting, theoretical study, transferring knowledge, perception and Norway

## Forord

Denne masteroppgaven er gjennomført som en del av masterstudiet ved Handelshøyskolen Bodø, og utgjør 30 poeng i Økonomistyring.

Det å studere historien om Beyond Budgeting her i Norge har vært en spennende, interessant, lærerik og krevende opplevelse. Oppgaven ble veldig teoretisk, men det ble en opplevelse jeg aldri vil glemme.

Oppgaven er teoretisk rettet med fokus på hvordan Beyond Budgeting har blitt forsket på i Norge.

Til slutt vil jeg takke min veileder Elena Dybtsyna for all hjelpen på masteroppgaven, og kursansvarlig Anatoli Bourmistrov

1. Innledning.....	1
1.1 Introduksjon .....	1
1.2 Forskningsspørsmål.....	1
2. Teori .....	3
2.1 Viktigheten av god økonomistyringspraksis .....	3
2.1.1 Andre perspektiver på forbedret økonomistyringssystemer.....	4
2.2 Tradisjonell budsjettering.....	6
2.2.1 Kritikk av budsjetter.....	7
2.3 Ulike typer styringsverktøy under Beyond Budgeting.....	10
2.3.1 Balansert målstyring.....	10
2.3.2 Dynamisk ressursallokering .....	12
2.3.3 Rullerende prognoser .....	12
2.4 Introduksjon av Beyond Budgeting.....	13
2.4.1 Implementering av Beyond Budgeting .....	15
2.4.2 Beyond Budgeting entry scan .....	16
2.4.3 Beyond Budgeting and agile organizations.....	17
2.4.4 Kritikk av Beyond Budgeting .....	18
2.5 Institusjonell teori.....	19
2.5.1 Hvorfor forandrer institutter seg?.....	21
3. Forskningsmetode .....	23
3.1 Forbreddelser.....	24
3.1.1 Problemstilling og forskningsspørsmål.....	24
3.1.2 Litteraturgjennomgang .....	25
3.1.3 Forskningsdesign og hva som ønskes å oppnå .....	25
3.2 Datainnsamling.....	27
3.3 Studiens reliabilitet og validitet.....	28
4. Empiri.....	30
4.1 Presentering av resultatene.....	30
4.1.1 Konferanser .....	30
4.1.2 Sosiale medier .....	31
4.1.3 Forskningsrapporter innen Beyond Budgeting .....	32
4.1.4 Analyse av skolesystemets bidrag.....	35
4.1.5 Profesjonelle magasiner om Beyond Budgeting .....	35
4.2 Bidrag fra norsk forskning innen Beyond Budgeting .....	38
4.2.1 Periode 1999-2005 .....	38
4.2.2 Periode 2006-2009 .....	41
4.2.3 Periode 2010-2012 .....	43
4.2.4 Periode 2012-2014 .....	44

4.2.5 Periode 2015-2016 .....	46
5. Analyse.....	48
5.1 På hvilken måte blir Beyond Budgeting videreformidlet i Norge .....	48
5.2 Hvilken informasjon finnes om Beyond budgeting som er drevet av norsk forskning, og hvordan har den utviklet seg over tid? .....	49
5.3 Forslag til videre studier.....	50
6. Konklusjon .....	51
Litteraturliste .....	53
Vedlegg 1 .....	59

## **1. Innledning**

I denne delen av oppgaven vil jeg presentere oppgaven, begrunne hvorfor temaet er verdt å studere og presentere problemstillingen til oppgaven.

### ***1.1 Introduksjon***

Beyond Budgeting er et fagfelt som har skaffet seg mye oppmerksomhet i Norge på grunn av filosofien, holdninger til mennesker og kritikk av budsjetter. Tradisjonell budsjettering har blitt kraftig kritisert i flere år for å være for rigid og ikke takle endrede omgivelser i næringslivet (Hope and Frasier, 2001; Wallander, 1999; Bognes, 2009). På grunn av budsjettene mangler, og ønske om forbedringer ble Beyond Budgeting introdusert.

Beyond Budgeting har blitt mye diskutert i Norge, siden denne økonomistyringsmodellen passer godt til vår kultur (Hammer, 2010; Hope og Frasier 2001). Selv om Beyond Budgeting har blitt et økonomistyringssystem som det har blitt forsket mye på, har ikke bedriftene helt tatt steget med å implementere Beyond Budgeting. På grunn av at Beyond Budgeting er et relativt nytt økonomistyringssystem, ønsker jeg å studere hvordan omtalen av Beyond Budgeting har vært av norske akademikere. I denne masteroppgaven vil jeg dermed løse følgende problemstilling:

«Hvilken måte blir Beyond Budgeting presentert på av norske akademikere»

### ***1.2 Forskningsspørsmål***

Forskningsspørsmålet til en studie skal være tett knyttet opp mot problemstillingen. For å løse problemstillingen har jeg stilt følgende spørsmål:

Forskningsspørsmål 1: Hvordan blir Beyond Budgeting viderefremmet i Norge?

På dette forskningsspørsmålet vil jeg fokusere på hva som blir skrevet om Beyond Budgeting i profesjonelle magasiner og i forskningsrapporter fra Norge. Jeg vil se spesielt på hvilke emner som fanger norsk interesse og hva profesjonelle magasiner skriver om Beyond Budgeting, siden disse to partene er viktige drivere i forståelse av ny ledelseskunnskap (Sahlin-Andersson og Engwall, 2002).

Forskningsspørsmål 2: Hvilken informasjon finnes om Beyond budgeting som er drevet av norsk forskning, og hvordan har den utviklet seg over tid?

Dette forskningsspørsmålet vil bli besvart som en litteraturgjennomgang med spesielt fokus på forskningsartikler som er viktige. I tillegg vil det bli komplementert med masteroppgaver som har spesielt fokus, som for eksempel har blitt sponset av Statoil. Hovedårsaken til at jeg valgte et slikt forskningsspørsmål er at det passer veldig godt inn mot problemstillingen og spørsmålet vil bli svart på som en liten litteraturgjennomgang.

### ***1.3 Motivasjon bak forskningsrapporten***

Motivasjonen bak oppgaven er å gi et innblikk i hvordan Beyond Budgeting har blitt omtalt. Profesjonelle magasiner og forskningsrapporter har mulighet til å gi oss en tanke, ide eller mening om et aktuelt tema. Hvordan et tema omtales har mye å si for vår persepsjon over konseptet (Mazza og Alvarez, 2000). I tillegg fristet det også å skrive om Beyond Budgeting på grunn av tankegangen systemet har, og det er også mulighet for komparative analyser med land som ikke er like begeistret for Beyond Budgeting i fremtiden. I tillegg vil jeg se hvordan forståelsen av systemet endrer seg over tid.

### ***1.4 Disposisjon for resten av oppgaven***

Oppgaven vil begynne med et teorigapittel der viktigheten av god økonomistyringspraksis, tradisjonell budsjettering, ulike styringsverktøy under Beyond Budgeting, introduksjon av Beyond Budgeting og institusjonell teori skal drøftes. Valg av teori har blitt foretatt for å besvare problemløsningen på en best mulig måte. Kapittel tre er forskningsmetode, som skal

forklare prosessen for hvordan problemstillingen skal løses. Neste kapittelet blir empiri der presentasjon av resultatene blir foretatt i tillegg til å presentere de viktigste forskningsartiklene. Til slutt blir det analyse og konklusjon av resultatene.

## **2. Teori**

Teoridelen i en forskningsstudie skal gi en oversikt over hva som er forsket på tidligere, fokusere på temaer som er relevant for forskningsområdet og teoridelen skal være en pågående prosess (Easterby-Smith, Thorpe og Jackson, 2012;102). Behandler man teoridelen som en pågående prosess vil dette gi forskeren et bedre inntrykk av hvilken verdi forskningsstudien har, og hvordan studien kan hjelpe fremtidige forskere (Easterby-Smith et.al, 2012:102-103). Teoridelen skal også vise at forskeren behersker fagfeltet, avgrense forskningsproblemet, støtte sine funn med teori som allerede eksisterer og identifisere forskning som er på lignende forskningsområde (Randolph, 2009;1-3).

Valg av teori skal være nært knyttet opp mot problemstillingen. Derfor har jeg valgt å begynne med hva økonomistyringssystemer er, og illustrere kompleksiteten og viktigheten av et velfungerende økonomistyringssystem. Deretter vil det bli en kort introduksjon av tradisjonell budsjettering og kritikk av budsjetter. Kritikk av budsjetter vil bli lagt mer vekt på, siden Beyond Budgeting er et resultat av budsjettkritikken og oppgavene budsjettet ikke løser tilfredsstillende (Bognes, 2009:1). Hvilke styringsverktøy Beyond Budgeting bruker har det blitt forsket mye på og disse blir ofte nevnt i sammenheng med Beyond Budgeting, og disse vil bli tatt med på grunn av at de viser hvordan økonomistyringssystemet fungerer uten budsjetter. Videre vil jeg forske på hva som er skrevet tidligere om Beyond Budgeting, siden det vil gi et godt bilde på hva som trenger spesiell oppmerksomhet. Til slutt vil jeg se på hva som er skrevet om institusjonell teori, siden institusjonell teori forklarer hvorfor individer eller organisasjoner forandrer seg (Dacin, Goodstein og Scott, 2002:45).

### ***2.1 Viktigheten av god økonomistyringspraksis***

Studier viser at økonomistyringssystemer kan fungere som konkurransefortrinn, gjennom designet og bruken av økonomistyringssystemet (Simons, 1992;131-132).



Økonomistyringssystemer blir brukt ulikt av ledere, men Simons (1992) har kartlagt en prosess som analyserer hvordan økonomistyringssystemer blir brukt. Fire konsepter ble brukt til å utvikle modellen, som illustrer hvordan økonomistyringssystemer blir brukt forskjellig, som igjen påvirker forholdet mellom organisasjonens strategi og økonomistyringssystemet. (Simons, 1992;135-138):

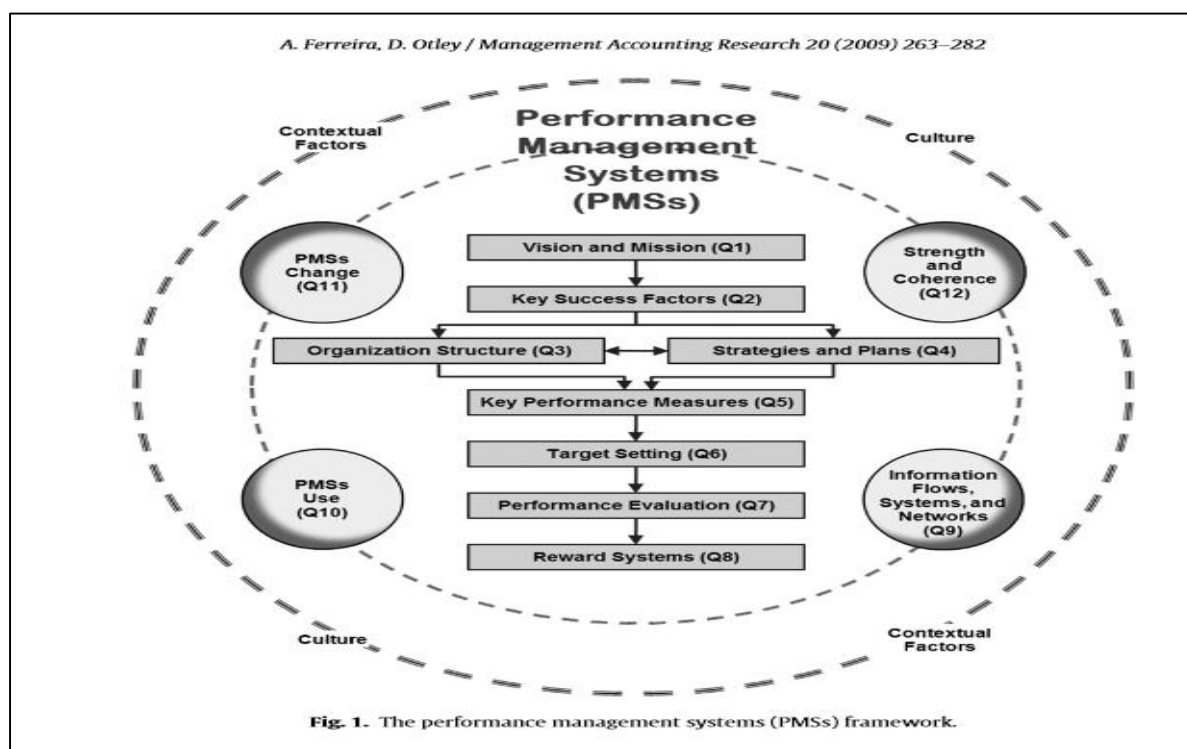
- Limited attention to managers.
- Strategic uncertainties.
- Interactive management control.
- Organization learning.

Kort oppsummert så har ikke ledere tid til å overvåke alle aktivitetene i bedriften, og hva som brukes tid på. Hvordan lederne delegerer oppgaver til de ansatte har viktige implikasjoner for økonomistyring (Simons, 1992;135-137). På grunn av begrenset tid overvåker ledere de viktigste faktorene til bedriften. Dette fører til at det kan settes av mer tid på strategiske usikkerheter for å sikre at målene bedriften har satt blir nådd (Simons, 1992;135-137). Denne modellen skiller seg ut fra eksisterende tankegang når det gjelder tradisjonelle analyser mellom formelle systemer og kritiske suksessfaktorer. Modellen linker økonomistyringssystemer med konkurransefortrinn (Simons, 1992;140-141).

*“The research underscores the importance of the dynamic relationship between formal process and strategy: Competitive strategic positioning, management control and the process of strategy-making play one upon the other as the firm evolves and adapts over time (Simons, 1992;140)”.*

### **2.1.1 Andre perspektiver på forbedret økonomistyringssystemer**

Andre forskere har til dels sagt seg enige med kritikerne mot budsjetter. Kritikken her gikk ut på at dagens økonomistyringssystemer er for rigide og restriktive (Ferreira og Otley, 2009;264). På grunn av restriksjonene av budsjettet utviklet de rammeverket som heter performance management systems (Ferreira og Otley, 2009;267-276).

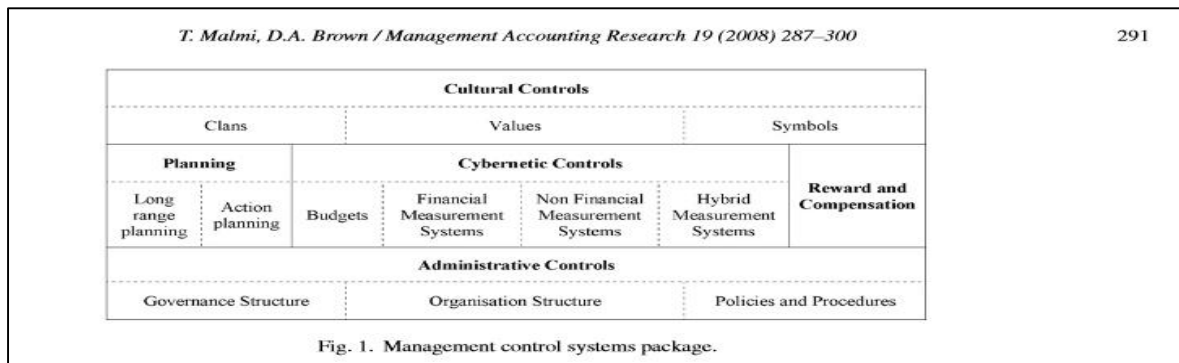


Figur 1. Alternativ måte å løse budsjettproblemene (Otley og Ferreira, 2009).

Som figur 1 viser så er denne modellen linket tett opp mot strategi, aktiviteter som skaper verdi, realistiske mål og belønning etter faktisk prestasjon (Ferreira og Otley, 2009;267-276). Den adresseres også mye av kritikken av budsjetter, og skaper et godt rammeverk for bedriftene til å nå sine strategiske mål. Denne modellen er også bygget på tidligere forskning av Otley, hvor han argumentert for at bedriftene bør stille seg fem spørsmål for å forstå bedriften bedre og for å bedre måloppnåelsen (Otley, 1999;365-366). Spørsmålene som ble stilt her er hva som er nøkkeloppgavene til organisasjonen som er sentral for deres suksess i fremtiden, hvilke strategier og planer har selskapet adoptert for å nå disse målene, hvor stor måloppnåelse trengs i de to første spørsmålene, hvor rettferdig er belønningssystemet og hvordan fungerer informasjonsflyten i selskapet (Otley, 1999;365-366). Etter å ha studert performance management systems så er det klare fellestrekk mellom Beyond Budgeting prinsippene og PMS.

En annen måte å bedre økonomistyringen til en bedrift er å studere økonomistyringssystemene (MCS) som en pakke. Grunnen til å studere MCS som en pakke er

at de ikke opererer isolert. Er ikke aktivitetene i bedriften koblet sammen vil analysene føre til feilaktige konklusjoner (Malmi og Brown, 2008;287-288). Malmi og Brown nevner fem typer for kontroll som vil hjelpe bedriftene i å forstå økonomistyringssystemene som en pakke. Disse er planning control, cybernetic control, reward and compensation control, administrative control og cultural control (Malmi og Brown, 2008;291-295).



Figur 2. Detaljert oversikt over MCS som en pakke (Malmi og Brown, 2008),

Som figur 2 viser så gir den et detaljert innblikk i hvor komplekse økonomistyringssystemer er, og den vil også finne forbedringspotensialer hos bedriftene. Planning control skal sette mål for organisasjonen og påvirke innsats og motivasjon, kommunisere hva som forventes av de ansatte og kontrollere aktiviteten for de ansatte. Cybernetic control skal fungere som et informasjonsverktøy for ledelsen for å kontrollere uønsket avvik i resultater, eller ikke finansielle mål. Økonomistyringssystemer skal også belønne og motivere de ansatte ut i fra deres prestasjoner og dekke de administrative oppgavene. Kulturell kontroll skal påvirke verdiene, de sosiale normene og atferden til organisasjonen (Malmi og Brown, 2008; 291-295). Denne modellen er relevant på grunn av at et økonomistyringssystem skal dekke mange oppgaver for en bedrift, og viser at det er mye som kan forskes på når det gjelder Beyond Budgeting.

## 2.2 Tradisjonell budsjettering

Tradisjonell budsjettering skal gi en tallmessig oversikt over bedriftens handlingsplan i den aktuelle perioden og skal være en integrert plan over virksomhetens strategi (Horngren, 2012;

206-208). Tradisjonell budsjettering skal også brukes som resultatmåling der resultatet sammenlignes med forhånds estimerte budsjettall. Budsjett skal også gi topplederne nyttig informasjon, slik at fremtidige resultater kan forbedres (Horngren, 2012; 207-208). Budsjetter kan ha forskjellig varighet, der kortsiktige budsjetter skal være basert på operative planer og langsiktige budsjetter skal være basert på strategisk planlegging (Horngren, 2012; 206). Bedriftens strategi og målsetninger skal gjøres kjent innad i organisasjonen og for bedriftens interessenter gjennom budsjettene. Budsjetter skal også motivere ansatte slik at bedriftens mål nås (Horngren, 2012; 207-208).

### ***2.2.1 Kritikk av budsjetter***

Budsjetter har blitt kritisert av mange ledere i verden, men fremdeles er det den mest vanlige formen for økonomistyring. En studie som forsket på om ledere hadde planer om å forlate budsjetter, viste at 85,7 prosent av 163 bedrifter ikke hadde planer om å forlate budsjettet (Ekholm og Walin, 2000:527). Videre forteller lederne av disse bedriftene at budsjettet blir mest brukt til å planlegge det kommende året, og at budsjettet blir brukt til kontroll, overvåking og vurdering av den finansielle situasjonen bedriften står ovenfor. Implementering av strategi og motivere arbeidstakere kom dårligst ut i denne undersøkelsen, om bruk av budsjetter (Ekholm og Walin, 2000:530).

Videre i undersøkelsen ønsket Ekholm og Walin (2000) å forske på ledernes kritikk mot budsjetter. Resultatet på undersøkelsen oppsummerer det meste av kritikken av budsjetter, og de største bekymringene går ut på at budsjetter er basert på inkrementell tenking, usikre prognoser og at næringslivet forandrer seg raskt (Ekholm og Walin, 2000:530-533).

*Table 3 Mean ratings and Mann–Whitney significance levels (p-values) for critical statements concerning the annual budget*

<i>Critical statements concerning the annual budget</i>	<i>Mean ratings</i>		<i>Mann–Whitney p-values</i>
	<i>Conservative companies</i>	<i>Radical companies</i>	
a. It brings rigidity into the organization	3.04 (n = 143)	3.83 (n = 23)	0.001***
b. It is too time-consuming	3.09 (n = 143)	4.48 (n = 23)	0.000***
c. It is based on uncertain forecasts	3.27 (n = 143)	3.91 (n = 23)	0.007***
d. It is often based on the calendar year which is not necessarily the best time period	3.17 (n = 143)	4.05 (n = 22)	0.002***
e. It causes thinking in terms of appropriations	2.38 (n = 143)	4.00 (n = 23)	0.000***
f. It is too often based on incremental thinking	3.23 (n = 143)	4.04 (n = 23)	0.002***
g. It is the accounting departments' toy	2.18 (n = 143)	2.86 (n = 23)	0.010***
h. It is a yearly ritual	2.63 (n = 143)	3.96 (n = 23)	0.000***
i. It is too hierarchic	2.86 (n = 143)	3.61 (n = 23)	0.002***
j. It is incapable of signalling changes in the competitive environment	3.61 (n = 141)	4.22 (n = 23)	0.002***

\*\*\* Indicates significance at the 0.01 level.

Figur 3. Ledernes kritikk mot budsjetter (Ekholm and Walin, 2000).

Hope og Fraser går så langt at budsjettet bør fjernes. Grunnen til dette er at budsjetter er kostbart og veldig tidskrevende. I tillegg mener de at budsjetter er lite tilpasningsdyktige i et næringsliv som forandrer seg raskt og at budsjettet er rigid (Hope og Fraser, 2003:3-17).

Wallander (1999) mener at budsjetter er et unødvendig onde. Han trekker spesielt frem at prognosesene fort kan bli utdaterte, siden tallene er basert på forventet pris, lønn, etterspørsel, rentenivå og kostnader. En endring på noen av disse variablene vil ha konsekvenser på måloppnåelse ved bruk av budsjetter (Wallander, 1999:405-421).

I tillegg har bedrifter med budsjetter større risiko for å ikke benytte seg av muligheter i markedet, siden de ikke har satt av nok ressurser til å fange disse mulighetene (Wallander, 1999:405-421). Dette gjelder også i motsatt tilfelle, viss bedriften befinner seg i en krise. Wallander satte store spørsmålstegn tidlig om budsjetter er et effektivt nok styringsverktøy i et næringsliv som forandrer seg raskt. Budsjetter er også som oftest styrt ut i fra markedssituasjonen i dag, og dette kalte han *same weather tomorrow as today* (Wallander, 1999:405-421).

I tillegg til ulempene med budsjett som er nevnt ovenfor nevner Bogsnes også andre konsekvenser av budsjett som er følgende (Bogsnes, 2009:8):

- Trust issues
- Cost management issues
- Target setting and evaluation issues
- Bonus issues
- Rhythm issues
- Quality issues
- Efficiency issues

Denne listen tar for seg mange av poengene som er nevnt tidligere i oppgaven, men den fokuserer også på hvordan budsjetter påvirker arbeidshverdagen til arbeidstakerne. Trust er viktig for organisasjoner og arbeidstakere, men budsjett fungerer også som kontroll av arbeidstakerne. Dette er et paradoks i den vestlige verden der utdanningsnivået og kompetansen er høy, at det brukes så mye tid på kontroll (Bogsnes, 2009:8-14). I tillegg er bonuser som regel basert på måloppnåelse i forhold til budsjett, og det er mange variabler som kan forandre måloppnåelsen i forhold til budsjettet. Bonuser har sammen med overvåking og kontroll påvirkningskraft på motivasjon, og bruk av budsjetter kan gi uønsket effekt (Bogsnes, 2009:28-41).

Bunce bygger videre på kritikken av budsjetter, og understreker at kommando og kontroll modellen er under press. Maktforholdet mellom kjøpere og selgere har forandret seg mye de siste årene, og livssyklusen til produktene, strategiene og forretningsmodellene har blitt kraftig redusert (Bunce, 2012; 2). På grunn av globaliseringen konkurrer de fleste bedriftene på differensiering, og kundene er villige til å betale en merverdi for varer eller tjenester som oppfyller behovene deres. De fleste bedriftene konkurrerer ikke på pris, siden det ofte er aktører som utkonkurrerer deg på grunn billig arbeidskraft. Dette har igjen ført til at organisasjonene fokuserer kraftig på R&D (Bunce, 2012; 3).

Bunce (2012) påpeker også at arbeidstakere i «facebookgenerasjonen» ikke responderer samme som forrige generasjoner på ordrer, og dette passer dårlig inn i den desentraliserte styringsmodellen. Til slutt påpeker Bunce at atferden til diverse toppledere har skapt finanskriser, og at den gamle styringsmodellen må ta noe av skylden for dette (Bunce, 2012;3). I tillegg gir han følgende grunner til at den gamle styringsmodellen ikke lenger fungerer:

- For mye fokus på aksjonærverdi.
- Aggressive mål og incentiver fører til dårlig atferd.
- Regulering og risikovurdering er ikke god eller effektiv nok.
- Central Control er kostbart og vanskelig å håndtere.
- Tillitsproblemet.
- Ansatte i organisasjonen er ikke engasjert eller styrket.

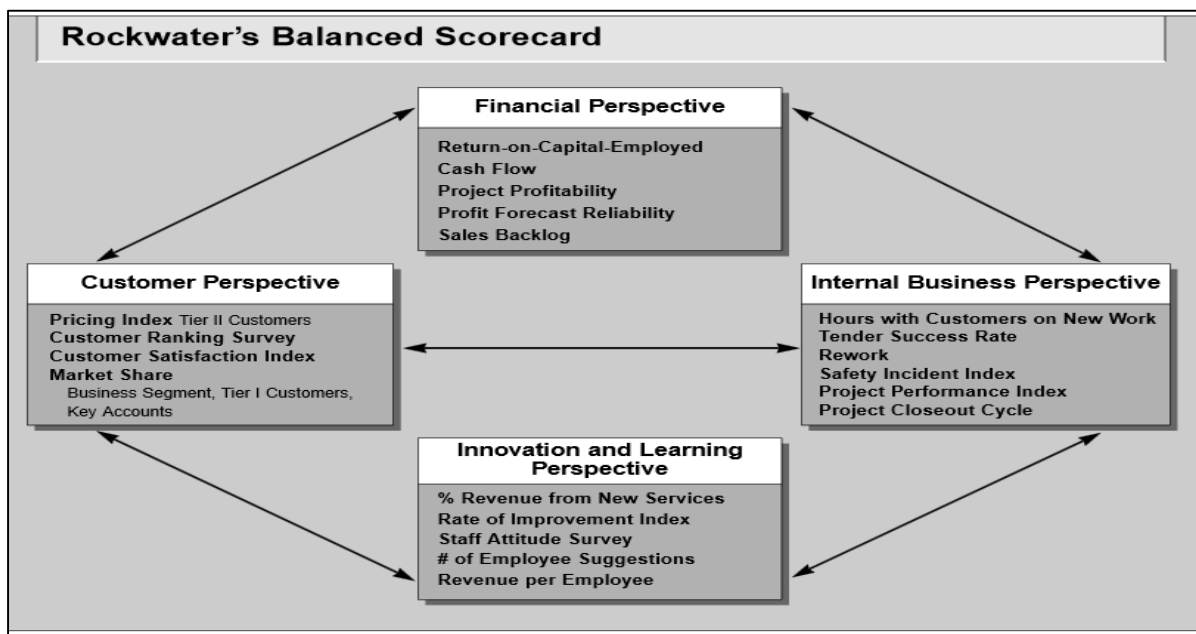
### ***2.3 Ulike typer styringsverktøy under Beyond Budgeting***

Beyond Budgeting erstatter budsjetter med flere ulike styringsverktøy for å dekke hva budsjettet gjør, men de nye styringsverktøyene dekker også andre oppgaver (Bogsnes, 2009;72). I dette delkapittelet vil jeg gi en kort presentasjon av balansert målstyring, dynamic resource allocation og rullerende prognoser. Disse vil bli presentert på grunn av at det er gjort mye forskning på hvordan disse styringsverktøyene og Beyond Budgeting fungerer sammen. Styringsverktøyene Beyond Budgeting bruker skal også fungere som et økonomistyringssystem, og forklare hvordan de som er skeptiske til budsjett har løst problemene med budsjetter.

#### ***2.3.1 Balansert målstyring***

Balansert målstyring skal gi lederne et bilde på bedriftens strategiske oppgaver gjennom å måle måloppnåelsen på critical performance indicators (Kaplan og Norton, 1998;134). Balansert målstyring skal kartlegge hvilke suksessfaktorer som er viktige i forhold til bedriftens strategi, og linke bedriftens finansielle mål opp mot operasjonelle mål (Kaplan og Norton, 1995;71-72). I tillegg skal det gi en oversikt over hvordan resultater blir oppnådd med

et internt og eksternt fokus. Balansert målstyring skal også oversette visjonen til selskapet, og linke oppgaver til avdelinger og enkeltpersoner. Hovedgrunnen til dette er at toppledelsen forstår strategien til selskapet best, men den må kommuniseres og forstås av andre aktører i bedriften for at målene i bedriften skal nås (Kaplan og Norton, 1996;37-45). Strategi har hovedfokus i stedet for kontroll og derfor passer dette styringsverktøyet for bedrifter med Beyond Budgeting, og den fungerer godt sammen med de andre styringsverktøyene. Nedenfor vil det bli presentert et forenklet Balanced Scorecard.



Figur 4. Rockwater's balanserte målkort (Kaplan og Norton, 1998;134).

Som denne figuren viser så gir målkortet en god oversikt over aktivitetene bedriftene står ovenfor. Bedriftene som bruker balansert målstyring må være forsiktige over hva de måler og hvilket resultat de ønsker. Målkortet kan være basert på antakelser som ikke stemmer (Kaplan og Norton, 1998;144). Derfor foreslår Kaplan og Norton åtte steg i oppbyggingen av balansert målkort. Det første steget går ut på å planlegge, i steg to blir ledelsen intervjuet om hva som er bedriftens strategiske mål og hvordan de skal bli oppnådd og i steg tre blir det balanserte målkortet bygd opp som et førsteutkast. Etter steg tre i prosessen blir det foretatt nye intervjuer og etter det blir det utarbeidet et andre og tredjeutkast. Etter denne prosessen blir det balanserte målkortet implementert og det nye styringsverktøyet blir vurdert



kontinuerlig. Dette skyldes at det balanserte målkortet er en pågående prosess (Kapplan og Norton, 1998;138-139).

### ***2.3.2 Dynamisk ressursallokering***

Et annet viktig begrep angående Beyond Budgeting er dynamisk ressursallokering, siden ressursene ikke lengre gis ut på grunnlag av budsjettet. Dynamisk ressursallokering har derfor blitt et av de viktigste forskningsområdene innen Beyond Budgeting og derfor må det beskrives i en slik oppgave. Ressursene her blir allokert etter behov, situasjonen bedriften står ovenfor og hvordan næringslivet utvikler seg. Denne tankemåten forandrer også dynamikken i selskapet, der de ansatte har en mer fleksibel hverdag og har mer autoritet og eierskap til valg som skal tas, dersom avgjørelsen faller innen retningslinjene til selskapet og de rullerende prognosene (Bogsnes, 2009; 140-142).

Proessen ved allokering av ressurser uten budsjetter har forandret seg på to måter. Ressursene allokeres ved bruk av kvalitative og kvantitative kriterier, og at prosjektene/investeringer vurderes ut i fra bedriftens situasjon per dags dato og ikke da budsjettet ble lagt frem (Østergren og Stensaker, 2011;164). Østergren og Stensaker (2011) påpeker at det er to fordeler ved dynamisk ressursallokering, og den ene er at bedriften gjennom hele året jakter etter profitable prosjekter dersom de har kapitalen og de rullerende prognosene støtter det. Bedriftene er ikke lengre styrt av budsjetter som kan være utdatert på grunn av endrede forutsetninger. Den andre fordel som blir beskrevet er at ressursene utdeles til de beste prosjektene i hele bedriften, i stedet for at ressursene er delt inn i avdelinger.

### ***2.3.3 Rullerende prognoser***

En annen type styringsverktøy er rolling financial forecast, som oppdateres hvert kvartal med fem kvartals tidshorisont (Bogsnes, 2009;72). Grunnen til at forecast er et populært analyseverktøy er at markedet endrer seg raskt, og en negativ rapportering av for eksempel inntekter vil ha negativ påvirkning av aksjeprisen og verdien på selskapet (Montgomery,

2002;42). Grunnen til at rolling financial forecast er å foretrekke fremfor vanlig forecast er at årlige budsjetter ikke gir et presist nok bilde av organisasjonen og hvilken retning bedriften befinner seg i (Montgomery, 2002;42). Bedriftene kan implementere beste praksis innen rolling forecasting som ifølge Montgomery (2002) er:

- Have a clear strategic financial planning mind-set
- Be performed at a more summarized level of detail
- Be modelled with operating metrics and parameters instead of general updates of previous forecast figures
- Closely integrate with the operating budget

Fordelene med rullerende prognoser er at bedriftene kontinuerlig planlegger gjennom hele året, mindre detaljert innhold, enklere oppdatering, fokus på fremtiden og rett timing i forhold til den situasjonen bedriften befinner seg i. Den rullerende prognosen skal også rejustere og vurdere eksisterende budsjett i forhold til den situasjonen de befinner seg i dag (Tiina Henttu-Aho & Janne Järvinen, 2013;766-768). Styringsverktøyet fungerer også godt i samsvar med balansert målstyring, siden begge er sentrale for planleggingsprosessen. Bogsnes (2009) påpeker at bedriftene må vurdere hvilke handlinger som bør tas, slik at bedriften skal nå sine strategiske mål og dette gjøres i form av å kartlegge konsekvenser av handlingene til bedriften gjennom rullerende prognoser.

Som dette delkapittelet har vist så dekker styringsverktøyene til Beyond Budgeting hovedoppgavene et økonomistyringssystem skal ha. Sammenligner man de med hva Malmi og Brown skriver om økonomistyringssystemer som en pakke, så dekker disse styringsverktøyene dette på en god måte viss implementeringen gjøres riktig.

#### ***2.4 Introduksjon av Beyond Budgeting***

Beyond Budgeting er ikke noe som kan forklares med enkle ord. Det er en tankegang som er basert på prinsipper, og som må tilpasses for den aktuelle organisasjonen (Bognes, 2009:56).

Overgangen til Beyond Budgeting må adressere ledelsen og prosessene innad i bedriften, som begge har seks trinn hver og disse vil bli presentert nedenfor.

Customers	Focus everyone on improving customer outcome.
Organization	Organize as a network of lean, accountable teams, not around centralized functions
Responsibility	Enable everyone to act and think like a leader, not merely follow the plan.
Autonomy	Give teams the freedom and capability to act: do not micromanage them.
Values	Govern through a few clear values, goals, and boundaries, not detailed rules and budgets.
Transparency	Promote open information for self-management; do not restrict it hierarchically
Goals	Set relative goals for continuous improvement; do not negotiate fixed performance contracts
Rewards	Reward shared success based on relative performance
Planning	Make planning a continuous and inclusive process
Controls	Base controls on relative indicators and trends
Resources	Make resources available as needed
Coordination	Coordinate interactions dynamically

*Tabell 1. Prinsippene til Beyond Budgeting (Bogsnes, 2009: 55-56)*

Som denne tabellen viser så adresserer Beyond Budgeting mye av kritikken som ble presentert under kritikk av budsjetter. En annen fordel med Beyond Budgeting prinsippene er at de kan gi et nytt inntrykk på budsjettprosessen, planleggingsprosessen og organisasjonsstrukturen til bedriftene (de Waal, 2005;66-67). Fraser og de Waal (2001) har også forsket på lønnsomheten av å innføre prinsippene, og den viste at lønnsomheten økte for hvert prinsipp som ble implementert (de Waal, 2005;66-67).

Overgangen fra budsjett til Beyond Budgeting kan by på utfordringer, på grunn av at forskere enda ikke er sikre på hvordan Beyond Budgeting påvirker bedriftenes måloppnåelse. I tillegg kan bedriftene feile i implementeringsprosessen, siden det er risiko i å endre et økonomistyringssystem som er godt kjent til Beyond Budgeting der det befinner seg mer usikkerhet. Budsjettet blir av Bourmistrov og Kaarbø omtalt som en komfortsone for bedrifter, og dette kan skape problemer for organisasjoner som befinner seg i et turbulent næringsliv (Bourmistrov og Kaarbø, 2013;198). Argumenter for Beyond Budgeting er at ledelsen bør basere forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker på tillitt, åpenhet og indre motivasjon. I tillegg kan komfortsonen med budsjetter hindre organisasjonell læring, og informasjonsflyten/informasjonskvaliteten mellom andre aktører i næringslivet bli svekket (Bourmistrov og Kaarbø, 2013;198-199).

#### ***2.4.1 Implementering av Beyond Budgeting***

Det finnes lite relevant teori om implementering av Beyond Budgeting, siden det er relativt nytt og det vi vet om Beyond Budgeting baserer seg på Case-studier. Bogsnes (2009) har dokumentert implementeringen av Beyond Budgeting til Borealis og Statoil. Wallander (1999) har beskrevet tankegangen til Handelsbanken, men ikke en oversikt over hvordan de gjorde det.

På Borealis-Caset ble det først stilt spørsmål om hvorfor de ønsket å forlate budsjetter, og de identifiserte svakhetene med budsjetter og hvordan det hadde påvirket prestasjonene til bedriften (Bogsnes, 2009;68-69). Etter den første fasen innså de at bedriften kunne oppnå det budsjettet gjør på en bedre måte. De nye metodene dekket de samme behovene, men gjorde det bedre. Budsjettet ble dermed byttet ut med rolling financial forecast, balanced scorecard, activity accounting/product costing og investment management. Dette ga Borealis en bedret forståelse av kostnadene, de ble mindre rigide og de ble bedre rustet for endringer i næringslivet (Bogsnes, 2009;73-88). Lærdommen Borealis tok fra implementering av Beyond Budgeting er at de skulle ha kommunisert visjonen til selskapet på en bedre måte og HR skulle vært inkludert i prosessen tidligere. I tillegg kunne de satt høyere mål og de strategiske målene skulle fått mer fokus (Bogsnes, 2009;88-89). Statoil-caset bygde på arbeidet Borealis gjorde, men hele organisasjonen ble inkludert i prosessen. I tillegg hadde de klarere

retningslinjer, med ambition to action som slagord der Statoil ønsket at bedriften tok muligheter når de var tilgjengelig og at de skulle gjennomføre de planlagte endringsprosessene (Bogsnes, 2009;97-187).

En annen Case-Study forsket på implementering i et utenlandsk selskap med to avdelinger. Forskningen gikk ut på hva selskapene fokuserte på under implementering av Beyond Budgeting, og hva som kunne vært gjort annerledes under implementeringen. Følgende faktorer ble fokusert på av Oilco's avdelinger (Østergren og Stensaker, 2011;165-170).

- From cost focus to value creation
- Centralized power, decentralized action
- From controlling costs to controlling action
- From reactive to proactive planning
- From detail to the big number
- From set a priori allocation to dynamic allocation of resources

Etter tiltakene ble iverksatt trengte divisjonene tre nye retningslinjer. Mål bør være basert på strategien til selskapet og være basert på ambisjoner. Fokuset skulle tas bort fra detaljene og basere seg på det store bildet, og det skulle fokuseres på muligheter og fleksibilitet (Østergren og Stensaker, 2011;171). Dette førte til mer horisontal interaksjon mellom sub-managers og mindre vertikal interaksjon mellom division-manager og sub-manager. I tillegg fikk kontrolleren en mer strategisk posisjon i selskapet og maktdelingen i selskapet endret seg. Ledelsen fikk mer makt siden de setter målene for selskapet, mens divisjonsledere og andre ansatte lengre nede i hierarkiet fikk økt makt til å nå de strategiske målene (Østergren og Stensaker, 2011;174-176).

#### **2.4.2 Beyond Budgeting entry scan**

Før bedrifter bestemmer seg for å implementere Beyond Budgeting bør det kartlegges en rekke faktorer. Det første som bør kartlegges er om de ansatte ser behovet for å endre økonomistyringssystem, og deretter bør det estimeres hvor tidskrevende omleggingen blir (de

Waal, 2005;58). Videre nevner de Wall tre spørsmål organisasjonene bør stille seg før de implementerer Beyond Budgeting (de Waal, 2005;58):

- Does the organisation currently have problems with the process and if so, is it prepared to adapt and change this process?
- To what extent does the organisation currently work according to the Beyond Budgeting principles?
- What are preconditions for successfully implementing Beyond Budgeting in the organisation?

Før man eventuelt implementerer Beyond Budgeting må det først indentifiseres et problem med dagens situasjon, siden nytten av et nytt økonomistyringssystem reduseres om det ikke finnes behov for det i organisasjonen (de Waal, 2005;59). Har organisasjonen nytte av endret økonomistyringssystem bør den aktuelle organisasjonen analysere organisasjonsstrukturen opp mot de tolv prinsippene. Hovedgrunnen til at Beyond Budgeting entry scan hører til i en slik oppgave er at implementering av Beyond Budgeting har hatt stort fokus hos forskere i Norge. For å få en bedret forståelse for økonomistyringssystemet må det dokumenteres hvilke organisasjoner Beyond Budgeting passer for.

### ***2.4.3 Beyond Budgeting and agile organizations***

Under delkapittelet budsjettkritikk ble det påpekt at budsjetter alene er for rigide i det endrede næringslivet. De suksessfulle selskapene klarer likevel å skape en Agile-culture, og smidige organisasjoner (agile-organizations) er sterkt utbredt i Skandinavia og resten av verden (Sahota, Bogsnes, Nyfjord, Hesselberg, and Drugovic, 2014; 4). Studien deres påpeker at Beyond Budgeting og Agile-enterprises har mange likhetstrekk og er veldig sammenlignbare:

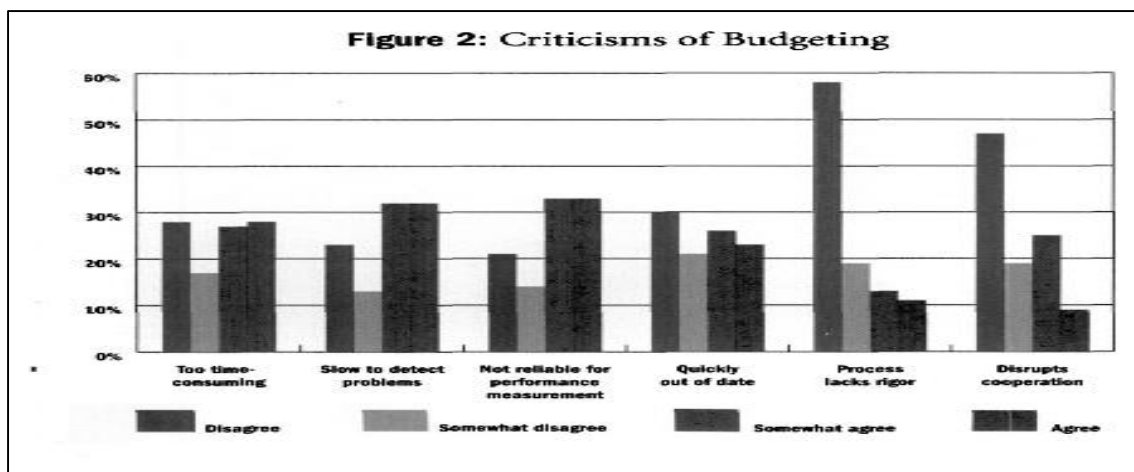
- They promote similar organizational values.
- They focus on complementary aspects of organizations
- They promote decision making based on empirical results, not by following a predefined plan.

Beyond Budgeting deler også mange av samme verdiene Agile-Enterprises har. Begge organisasjonsmodellene drives av verdier, de ansatte jobber sammen for suksess, kundeorientert, åpenhet i organisasjonen, adaptive når det gjelder usikkerhet, organisasjonslæring gjennom adopsjon av nye tiltak i stedet for transformasjon (Sahota et. al, 2014; 4). Hovedforskjellen mellom Beyond Budgeting og Agile-Enterprises er at de har forskjellig fokus. Beyond Budgeting er et styringssystem med hele organisasjonen som hovedfokus, og ikke bare teams med fokus på ansatte (Sahota et. al, 2014; 4-5). Denne artikkelen påpeker dermed at Beyond Budgeting er relevant for selskaper som kan karakteriseres som agile-culture, ved å bytte fokus.

#### ***2.4.4 Kritikk av Beyond Budgeting***

Så langt i oppgaven har jeg skrevet de antatte positive sidene med Beyond Budgeting. Antagelsene bak kritikken av budsjetter virker logiske, og fordelene med Beyond Budgeting eller innføring av prinsippene virker fornuftige. Likevel bruker de fleste lederne tradisjonelle styringsverktøy. Grunnen til dette er at selv om kritikken mot budsjetter er valide, så er de ikke universale (Libby og Lindsay, 2007;47-51). I tillegg så er Beyond Budgeting et relativt nytt fagfelt sammenlignet med budsjetter, og mange av funnene er basert på case-studier. I tillegg baserer det seg også på en noen antakelser de fleste lederne ikke er enige i, og dette er nok en av årsakene til at Beyond Budgeting bølgen ikke helt har tatt av.

Lindsay og Libby (2007) viser også en oversikt over hvor enige/uenige ledere er angående kritikken av budsjetter og funnene vil bli presentert nedenfor.



Figur 5. Kritikken av budsjetter (Lindsay og Libby, 2007:48).

Som dette histogrammet viser så er lederne enige på noen av punktene, men på noen av punktene er de også sterkt uenige. I tillegg er lederne også uenige om at budsjetter ikke skaper verdi for organisasjoner (Lindsay og Libby, 2007;51). Konklusjonen på denne artikkelen var at ledere ønsker bedre budsjetter og ikke et nytt økonomistyringssystem (Lindsay og Libby, 2007;51).

Forskeren Rickards kritiserer også Beyond Budgeting med at det ikke tilbyr noe nytt, og at organisasjoner som potensielt kan bruke Beyond Budgeting er for lavt (Rickards, 2006;70-71). I tillegg finnes det lite empirisk bevis på at premissene og antakelsene gir ønsket effekt, og at styring uten budsjett er risikofylt og nytt for mange toppledere. I tillegg vil bedrifter uten budsjett ha lite å vise til for sine interessenter, som for eksempel investorer og aksjonærer (Rickards, 2006;71). Videre påpeker han at BSC ikke er problemfritt og blir som regel brukt av store selskaper. Risikoen ved å implementere Beyond Budgeting beskrives også som høy, siden økonomistyringssystemet må skreddersys bedriften på grunn av at det ikke finnes en universal formel. Cost-Benefit forholdet beskrives derfor som ikke veldig lovende, og i tillegg frykten det skaper innad i organisasjonen (Rickards, 2006;71).

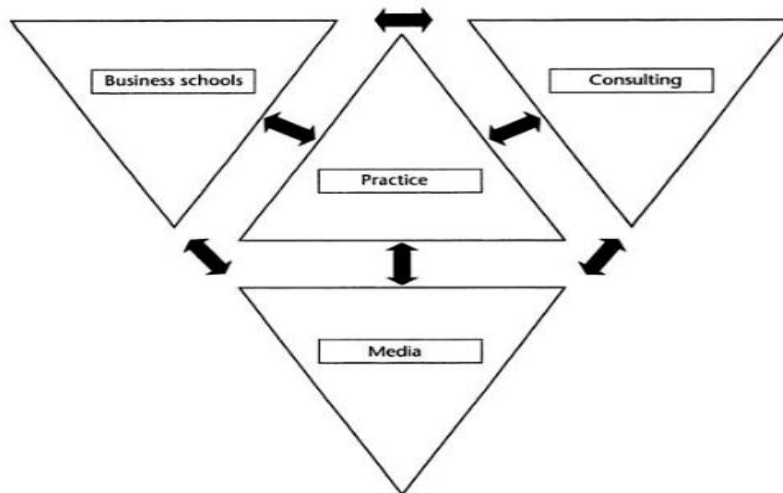
## 2.5 Institusjonell teori



Institusjonell teori er den mest dominerende teorien for å forstå organisasjoner (Greenwood, Oliver, Suddaby og Sahlin-Andersson, 2008;2). Institusjonell teori er en tankemåte som skal forklare hvordan formelle organisasjoner struktureres og hvordan organisasjonene struktur utvikles gjennom en sosial prosess (Dillard, Rigsby og Goodman, 2004;508). Institusjonell teori blir brukt på mange lignende forskningsartikler som denne på grunn av dens vide anvendbarhet. Institusjonalisering er prosessen for hvordan en praksis blir etablert som en norm og institusjonell teori kan brukes til å studere organisasjonene, siden alle typer organisasjoner er institusjonelt organisert (Dillard, 2004;508). Institusjonelle teoretikere mener at vi lever i en sosialt oppbygd verden, der betydning og regler er skapt av mennesker. Institusjonene må dermed opptre etter samfunnets regler, verdier, normer og antagelser. Institusjonell teori sier også at innovasjon kommer fra personer eller organisasjoner som med andre metoder skaper en mer effektiv organisasjon. Deretter kan det bli adoptert av lignende organisasjoner og til slutt bli standard praksis (Dillard, 2004;515).

Forskning om institusjoner har pågått siden Selznick's (1948,1949,1957) empiriske analyse av organisasjonene og de institusjonelle omgivelsene. Funnene påpekte hvordan organisasjonene påvirker hverandre gjennom universale regler, kontrakter og autoritet (Thornton og Ocasio, 2008;99-100). Senere funn påpekte hvordan kultur påvirket institusjoner. I 1977 påpekte Zucker (1977) fra et mikroperspektiv hvordan vi tar institusjoner for gitt, og rollen av kulturell standhaftighet ble brukt som et mål for hvordan institutter forandrer seg (Thornton og Ocasio, 2008;100). Senere ble det påpekt av DiMaggio og Powell hvordan rasjonalitet ikke påvirker organisasjonenes struktur, og det ble påpekt at legitimitet fremfor effektivitet er en forklaring på organisasjonenes suksess og overlevelse (Thornton og Ocasio, 2008;100).

Sahlin-Andersson og Engwall identifiserte tre viktige kilder for kjennskap om ledelse, og disse vil bli diskutert på grunn av at Beyond Budgeting er en rimelig ny ledelsesverktøy og hvordan den kommuniseres og blir forstått er viktige påvirkningsfaktorer for hvordan Beyond Budgeting blir kjent. Disse tre vil bli illustrert nedenfor.



Figur 6. Interaction between management knowledge carriers (Sahlin-Andersson and Engwall, 2002:15)

Hver part spiller en viktig rolle for at informasjon om ny ledelseskunnskaper skal bli kjent, vekke interesse og bli forstått, men i noen tilfeller kan en part være mer passiv. Når det gjelder Beyond Budgeting så har konsulentene vært mer passiv, som det blir diskutert nærmere om i empirikapitlet og dette har ført til Beyond Budgeting ikke blir implementert og adaptert i flere organisasjoner (Ax og Bjørneark, 2014;10-15). Konsulentene klarer ikke å selge hva Beyond Budgeting er for at selve økonomistyringssystemet er så abstrakt. Om flere nye aktører bruker ledelsesteknikkene som Beyond Budgeting tilbyr, kan populariteten spres raskt.

*“When a management technique becomes fashionable in a collectivity, it will tend to diffuse rapidly and extensively across organizations in this collectivity (Abrahamson, 1996;270)”.*

Videre vil det bli fokusert på hvorfor institusjoner forandrer seg, siden Beyond Budgeting er langt fra standard økonomistyringssystem for organisasjoner, men det er en ny tenkemåte og har fått noen organisasjoner til å bruke samme metode.

### **2.5.1 Hvorfor forandrer institutter seg?**

Instituttuell isomorfisme skal forklare prosessen hvorfor institutter adopterer samme forretningspraksis og struktur over tid (Carpenter og Feroz, 2001;570). Dette henger sammen med eksternt press fra andre institutter og individer innad i organisasjonen. Konsekvensene av dette er at organisasjonene ser mer like ut, uten at det nødvendigvis forbedre dem (Carpenter og Feroz, 2001;570). For å skaffe seg en bedre oversikt over hvorfor institutter forandrer seg må man analysere følgene.

- Normative isomorphism
- Mimetic isomorphism
- Coercive isomorphism: resource dependency theory

Normative isomorphism skal forklare presset organisasjoner har fra eksterne aktører om å forandre seg. Dette er også tett knyttet opp mot innovasjoner og kulturell teori (Carpenter og Feroz, 2001;570-571). Mimetic isomorphism er press internt om å etterligne konkurrenters struktur og forretningspraksis. Her etterligner organisasjonen konkurrenter de kan sammenligne seg med, i håp om bedret effektivitet (Carpenter og Feroz, 2001;571). Coercive isomorphism forklarer hvordan organisasjonenes atferd kan bli forstått gjennom å analysere forretningsmiljøet organisasjonen står ovenfor (Carpenter og Feroz, 2001;571-572). Gjennom denne analysen kan man finne ut hvor mye organisasjoner må streve etter å få tak i ressurser, og hvordan dette forandrer organisasjonen (Carpenter og Feroz, 2001;571-572).

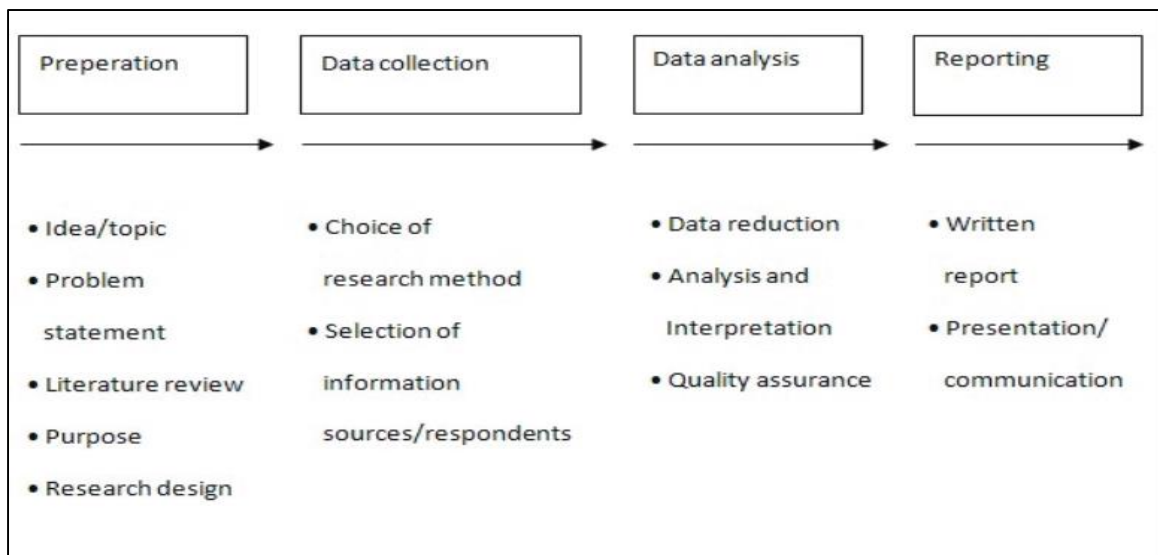
En annen studie fokuserer mer på identifiserte tre andre kilder for instituttens forandring. Oliver (1992) identifiserte tre kilder for forandring av praksis og normer, og disse er funksjonell, politisk og sosial press for forandring (Dacin, Goodstein og Scott, 2002;45-46). Funksjonell press kommer viss organisasjonene ikke bruker ressursene effektivt nok, i et næringsliv med tøff konkurranse og knappe ressurser (Dacin, Goodstein og Scott, 2002;46). Politisk press kan stamme fra blant annet lovendringer, varierende rentenivå, makroøkonomiske endringer som fører til annen valutakurs og endring i skattepolitikk. Det sosiale presset kan komme av at interessentene forventer at organisasjonene utvikler seg i samme retning som samfunnet (Dacin, Goodstein og Scott, 2002;46-47). Det Norske samfunnet har blant annet blitt mer flerkulturelt og globalisert, og dette fører til at

organisasjonene må endre seg i takt med samfunnet. Global oppvarming er et annet eksempel der organisasjonene må endre seg på grunn av politisk press og sosialt press.

### 3. Forskningsmetode

Dette kapitlet skal gi en detaljert oversikt over hva som skal studeres, og hvordan problemstillingen skal løses, hvilke metoder som brukes og forskningsrapportens forskningsdesign. Meningen med forskning er at forskningsrapporten skal finne svar på spørsmål innen et forskningsfelt gjennom ulike forskningsmetoder (Kothari, 2004;2). Forskningsrapporter skal finne svar innen et forskningsfelt på sannheter som ikke er oppdaget enda. Min studie vil være en deskriptiv forskningsstudie, som skal forklare på en presis måte kjennetegn av et individ, gruppe eller situasjon (Kothari, 2004;2).

Problemstillingen vil løses ved å bruke Johannessen, Kristoffersen og Tufte (2004) sin anbefaling av forskningsprosessen. Denne består av forberedelser, data-innsamling, data-analyse og rapportering (Johannessen, Kristoffersen og Tufte, 2004;39).



Figur 7. Forskningsprosessen (Johannessen et al. 2004:39)

Metodekapittelet skal gi en grundig oversikt for hvordan forskeren løste sin problemstilling, og denne prosessen vil bli forklart steg for steg i dette kapitlet. I tillegg vil det bli gjort en vurdering på studiens validitet og reliabilitet, som skal måle etterprøvbareheten og om studien har svart på det den i utgangspunktet skulle forske (Kothari, 2004;73).

### ***3.1 Forberedelser***

Beyond Budgeting er en økonomistyringsmodell som har fått mye oppmerksomhet i Skandinavia på grunn av de innovative ideene, og budsjettens svake sider. Flere store aktører i norsk næringsliv har tatt tiltak for et mer dynamisk økonomistyringssystem, men har ikke implementert det fullt ut og adaptasjonsprosessen har gått langsomt. Interessen for Beyond Budgeting er størst her i Skandinavia, og dette dannet bakgrunnen for problemstillingen. «Hvilken måte blir Beyond Budgeting presentert på av norske akademikere?»

#### ***3.1.1 Problemstilling og forskningsspørsmål***

Hvordan problemstillingen blir formulert driver prosessen til en studie, og hvordan forskningsprosessen foregår blir karakterisert etter hvordan forskeren utvikler forskningsspørsmålet (Johannesen et al. 2004). For å løse problemstillingen må studien, etablere forskningsspørsmål som skal spisse oppgaven og vil drive hva forskningsrapporten ønsker å løse. På grunnlag av dette har jeg valgt følgende spørsmål for å svare på problemstillingen min.

Forskningsspørsmål 1: Hvordan blir Beyond Budgeting viderefremmet i Norge?

Som teorikapittelet har vist så finnes det veldig mye forskning innen Beyond Budgeting, og norsk forskning har vært en av driverne til dette forskningsfeltet. I kritikken av Beyond Budgeting ble det beskrevet at det finnes lite håndfast teori om Beyond Budgeting, og ledere delte meningen om budsjettkritikk kun til en viss grad. Det forskningsrapporten vil finne ut av er hvilke aktører som er involvert i forskningen av Beyond Budgeting, hvilke metoder som

brukes, hvor ofte Beyond Budgeting blir omtalt og utviklingen over tid og hva som er hovedfokuset i forskningen av Beyond Budgeting i Norge.

Forskningsspørsmål 2: Hvilken informasjon finnes om Beyond budgeting som er drevet av norsk forskning, og hvordan har den utviklet seg over tid?

Dette forskningsspørsmålet vil fungere som en litteraturgjennomgang av norsk forskning innen Beyond Budgeting. Den vil illustrere hva som er funnet gjennom norsk forskning og i hvilken tid informasjon ble funnet. Hovedgrunnene til at dette bør studeres er at Beyond Budgeting er en framtidrettet, og norske forskere har vært en av de fremste bidragsyterne til hva som er funnet ut innen Beyond Budgeting. Det vil også illustrere for hvordan forskningen av et nytt økonomistyringssystem utvikler seg over tid.

### ***3.1.2 Litteraturgjennomgang***

Som forrige delkapittel illustrerte er litteraturgjennomgang en veldig sentral del av oppgaven, og litteraturgjennomgangen skal poengtere hva som allerede er kjent innen forskningsfeltet, kritikk av eksisterende litteratur, er noe lignende gjort før, hvor hører studien til i eksisterende forskning og hvorfor det er verdt å forske på det aktuelle temaet (Easterby-Smith et al. 2012;103). Denne forskningsstudien vil gi et detaljert bilde på hva som er funnet ut gjennom norsk forskning av Beyond Budgeting, og dette vil bli analysert gjennom diskusjonskapitlet der det vil bli trekket frem mangler og svakheter ved norsk forskning av Beyond Budgeting.

### ***3.1.3 Forskningsdesign og hva som ønskes å oppnås***

Hvilket filosofisk standpunkt forskeren har på problemstillingen vil påvirke hvordan problemstillingen blir svart på og løst (Easterby-Smith, Thorpe and Jackson, 2012;16-34). Det finnes to forskjellige typer filosofiske utgangspunkter og disse to er epistemologi og ontologi. Ontologi skal forklare hvilke filosofiske forutsetninger forskeren har brukt gjennom studien (Easterby-Smith, et al. 2012;18). Ontologi kan deles inn i fire forskjellige filosofiske

tankeganger, som er realism, internal realism, relativism og nominalism (Easterby-Smith, Thorpe and Jackson, 2012;19). Den filosofiske tankegangen som passer best i en slik forskningsrapport er internal realism, siden jeg skal dokumentere noe som allerede er skrevet, men hva som er verdt å ta med avhenger av forskeren som foretar studiet. Når det gjelder epistemologi passer social constructionism best for denne problemstillingen og forskningsspørsmålene som er valgt. Under social constructionism skal forskeren være en del av hva som skal bli observert, være en av hoved driverne bak vitenskap, være en bidragsyter til forståelsen av situasjonen, skaffe data rundt ideene til det man studerer gjennom teoretisk abstraksjon, vise kompleksiteten rundt situasjonene og velge data for spesifikke grunner (Easterby-Smith, 2012;24). Grunnen til at social constructionism passer best for en slik studie er at den viser hele spekteret av forskningen innen Beyond Budgeting, med spesielt fokus på spesielle forskningsartikler som har vært viktig bidragsytere for forståelsen av Beyond Budgeting under forskningsspørsmål to. I tillegg kommer den til å bli teorirettet, på grunn av problemstillingen og hva jeg ønsker denne forskningsrapporten skal bidra med. Valg av filosofisk utgangspunkt har også innvirkning på hvilke metoder som bør bli brukt, og dette vil bli diskutert senere i kapitlet.

Forskningsdesignet på en studie skal vise hvordan forskeren har samlet inn data (Easterby-Smith et al. 2012:37-73). Forskeren kan velge mellom kvalitativ forskningsmetode og kvantitativ forskningsmetode. I Beyond Budgeting er kvalitative forskningsrapporter det mest normale, på grunn av at det finnes ingen håndfast teori om Beyond Budgeting. Dette ble slått fast på kritikken av Beyond Budgeting. Derfor er kvalitative forskningsrapporter mest normalt innen Beyond Budgeting siden kvalitative undersøkelser ønsker å forske på noe nytt, og bidra med oppdagelser innen fagfeltet. Kvalitative undersøkelser er også med på å forske atferden på forskningsobjektene, og oppdage hvordan og hvorfor ting blir som de blir (Easterby-Smith et al. 2012:37-73). Kvantitative undersøkelser skal teste eksisterende teori gjennom spørreundersøkelser av mange respondenter. I kvantitative undersøkelser ønsker forskeren å teste ut hypoteser, men Beyond Budgeting er ikke på det steget enda, siden økonomistyringssystemet er så abstrakt som det ble påpekt i kapittel 2.4.

I denne forskningsrapporten vil jeg fokusere på en litteraturgjennomgang av Beyond Budgeting og vil svare på forskningsspørsmål 1 gjennom analyse og illustrere forskningen av

Beyond Budgeting gjennom sektordiagram og tabeller for å illustrere hvilken omtale Beyond Budgeting har i Norge. For å svare på begge forskningsspørsmålene benyttes det arkivert forskning metoden som skal dokumentere hva som allerede er kjent innen fagfeltet (Easterby-Smith et al. 2012;50). En slik forskningsstudie er enda ikke blitt gjort innen Beyond Budgeting i Norge, og dette var en av hovedgrunnene til at jeg valgte en slik problemstilling.

En annen motivasjon til en slik studie er at det dokumenterer forskningen av et nytt økonomistyringssystem og hvordan forskningen utvikler seg over tid. Teorikapittelet viste hvordan skolesystemet påvirker institusjonaliseringen, og det var nettopp skolesystemet som vekket min interesse for fagfeltet og dannet motivasjonen bak denne oppgaven.

### 3.2 Datainnsamling

Forskningsspørsmål 1 vil bli gjennomført som en sekundæranalyse av norsk litteratur angående Beyond Budgeting. For å løse problemstillingen må jeg søke informasjon fra kilder med Beyond Budgeting informasjon. De tre vanligste kildene for å innhente informasjon om management kunnskap er konsulenter eller brukerne av Beyond Budgeting, forskere om media (Sahlin-Andersson og Engwall, 2002;17). Nedenfor vil det gis en figur som understreker dette.

Activity	Key Variable	Academia	Consultants	Media
Collection	Control	High	Low	Medium
Processing	Interaction	Medium	High	Low
Distribution	Audience size	Medium	Low	High

Figur 8. Carriers of management knowledge (Sahlin-Andersson og Engwall, 2002;17)

Figuren her kan også brukes innen forskning av Beyond Budgeting. Det finnes mange forskningsrapporter fra akademikere, og dette vil derfor bli min fremste kilde når jeg søker kunnskap om Beyond Budgeting. Det vil i tillegg bli analysert hva media skriver om Beyond Budgeting, på grunn av at distribusjonen er så høy. Grafen viser at media er en viktig bidragsyter for kunnskap om management, selv om det som blir lagt ut ikke er på nivå med



akademiske titler. Konsulenter eller brukere vil bli byttet ut med hva skolesystemet produserer av informasjon angående Beyond Budgeting. I delkapittelet om institusjonell teori ble det lagt vekt på at skolesystemet er med på institusjonaliseringen og det har vært stor interesse rundt fagfeltet Beyond Budgeting.

Forskningsspørsmål nummer 1 vil bli svart gjennom analyser av norsk data angående Beyond Budgeting. Analysen vil bestå av hvordan norske forskere, praktikanter, media, konferanser, rapporter, masteroppgaver og universiteter omtaler Beyond Budgeting. I tillegg vil jeg gi en oversikt i hvordan Beyond Budgeting blir håndtert på sosiale medier, siden det fantes blogginnlegg og twitteraktivitet innen Beyond Budgeting. Dette vil bli presentert på en oversiktlig måte for å gi innblikk i hvordan Beyond Budgeting har fungert over tid, interessen for Beyond Budgeting og hva som blir mest fokusert på av norske forfattere/forskere. Jeg vil derimot påpeke at media, forskningsrapporter og skolesystemet vil få hovedfokus på grunn av at det passer best for min problemstilling.

Forskningsspørsmål to som er en litteraturgjennomgang av Beyond Budgeting vil først og fremst ha fokus på forskningsrapporter og innlegg fra fagfolk på grunn av at kvaliteten på disse er høyere enn det media skriver og det som kommer gjennom skolesystemet. Analysen derimot vil trekke fra elementer som blir skrevet fra de forskjellige informasjonskanalene, og gi eksempler på hvordan de henger sammen.

For å presentere funnene på forskningsspørsmål to vil jeg dele opp hva som er funnet gjennom fem perioder, slik at progresjonen på forskningen av Beyond Budgeting blir presentert på en god måte. Forskningsspørsmålene og funnene vil danne grunnlaget for diskusjonen som kommer i kapittel seks. Diskusjonen vil også trekke inn elementer fra teorien, siden teorien skal hjelpe forskeren på å svare på sitt forskningsspørsmål.

### ***3.3 Studiens reliabilitet og validitet***

Studiens reliabilitet og validitet skal forklare om studien måler det den i utgangspunktet skulle gjøre og at elementene i studien har blitt gjort riktig (Kothari, 2004;73). Denne oppgaven skal

analysere oppdagelser som allerede er gjort, og ikke finne nytt innhold gjennom intervjuer eller spørreundersøkelser. Dette betyr at mange av elementene som kan svekke studiens reliabilitet og validitet ikke finnes i denne oppgaven, men det vil bli satt ekstra fokus på validitet når det gjelder validitet i innhold. Validitet i innhold setter fokus på om studien benytter riktig innhold, og denne testes som regel ut i fokusgrupper (Kothari, 2004;74). I denne oppgaven vil det bli gjort prioriteringer for hva som bør settes ekstra vekt på og derfor bør det legges spesielt vekt på innhold i validitet.

Test av reliabilitet er også en viktig oppgave for å bevise at studien er gjort på en god og hensiktsmessig måte. Denne testen skal fokusere på at elementer i oppgaven gjøres riktig, og er tett knyttet til studiens validitet (Kothari, 2004;75). Reliabiliteten på denne studien vil bli bevist gjennom vedlegg der, jeg vil liste opp hvilke artikler som er studert og studien kan etterprøves.

## **4. Empiri**

Dette kapitlet skal presentere hvordan Beyond Budgeting omtales i Norge, og de empiriske dataene vil bli presentert her. Dataene baserer seg på forskningsartikler innen Beyond Budgeting i Norge, og sekundærdataen vil bli presentert i dette kapitlet. Resultatene vil vise at det er stor interesse rundt Beyond Budgeting hos norske forskere og skolesystemet i Norge, og dette vil bli illustrert i dette kapitlet.

### ***4.1 Presentering av resultatene***

Under dette kapitlet skal omtalen av Beyond Budgeting illustreres. Jeg har valgt å presentere hvor ofte det forskes på Beyond Budgeting i Norge, hvilke metoder som er brukt og hvem som er involvert, hva hovedfokuset på Beyond Budgeting er hos norske forskere og hvordan Beyond Budgeting omtales. Hovedgrunnene til at jeg ønsket å studere disse variablene er at dette vil gi et godt innblikk for hvordan Beyond Budgeting blir presentert på av omgivelsene, og dette vil også påvirke den videre interessen for økonomistyringssystemet. Før jeg begynner med presenteringen av resultatene vil jeg først gi et kort presentasjon av viktigheten av konferanser og hvordan Beyond Budgeting blir presentert på i sosial media.

#### ***4.1.1 Konferanser***

Ved nye management-ideer er det mange aktører som er med på prosessen for utvikle ideene slik at de blir allment kjent og brukt av flere individer og organisasjoner. Nedenfor vil det gis et bilde for hvem som er med på prosessen og er med på å kommunisere de nye management-ideene.



Figur 9 The management fashion arena (Madsen og Slåtten, 2013;3)

Som denne figuren er det mange aktører som er med på å spre nye økonomistyringsideer, og dette skjer også under konferanser i Norge. Etter noen raske søk på nettet er det klart at Bjarte Bogsnes er veldig involvert i diverse konferanser og holder foredrag både i Norge og i utlandet. En av fordelene med konferanser og foredrag er at det skaper tett dialog mellom profesjonelle eller gurer i fagfeltet med næringsdrivende eller forskere som ønsker mer informasjon om fagfeltet. Konferanser er også med på å forme en holdning til et konsept eller ide, og konferanser er dermed viktig for at aktører i næringslivet skal få kjennskap til ideene de ønsker skal bli mer brukt (Madsen og Slåtten, 2013;3-10). Grunnen til at konferanser ikke blir studert nærmere i denne studien er at det ikke blir dokumentert hva som blir sagt, hva som er hovedfokus og hvordan Beyond Budgeting blir presentert viss man ikke selv var på konferansen.

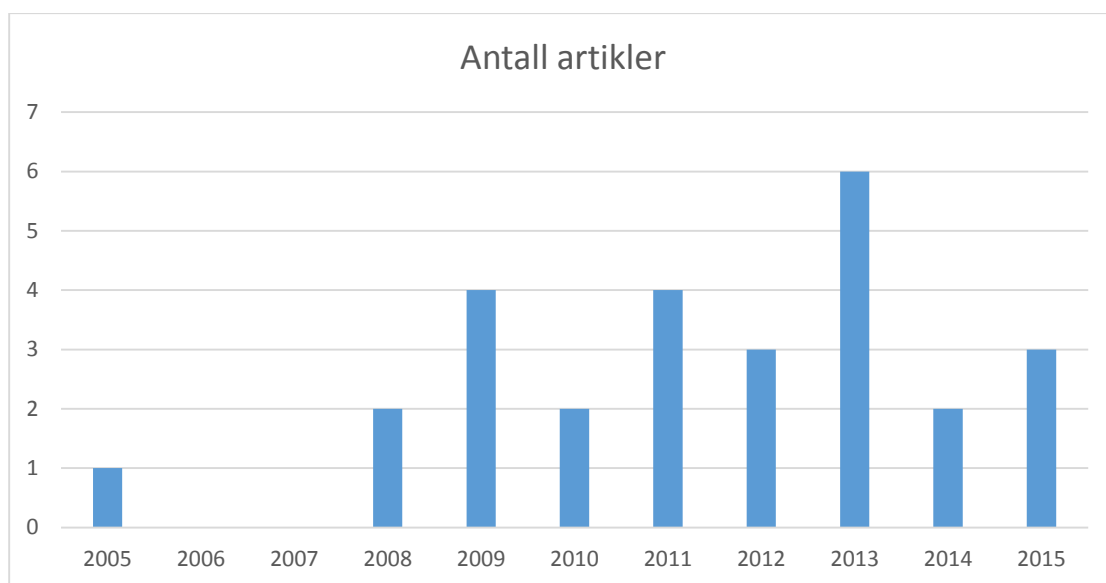
#### 4.1.2 Sosiale medier

Selv om det er gjort lite forsknings mellom linken på sosiale medier og økonomistyringssystemer, så er det verdt å nevne at Beyond Budgeting har fått en god del omtale i sosiale medier også. Sosiale medier er med på å øke forståelsen for mennesker som er interessert i fagfeltet og nykommere som ønsker å forandre sin bedrift eller arbeidsplass. I tillegg fungerer sosiale medier som en arena for diskusjon, debatt og læring innen fagfeltet og det er noen selskaper som til og med deler sine erfaringer gjennom sosiale medier. Bjarte Bogsnes har også holdt foredrag som er blitt lagt ut på youtube. Beyond Budgeting fremstår dermed som veldig fremtidsrettet i hvordan de omtaler sine egne ideer og tankemåter. På twitter kan man også følge aktører som er sentrale innen Beyond Budgeting, der de deler sitt

budskap om Beyond Budgeting. I forrige avsnitt ble det skrevet om konferanser der hvor og når konferansen holder sted blir delt på sosiale medier.

#### **4.1.3 Forskningsrapporter innen Beyond Budgeting**

Dette delkapittelet vil gi et detaljert bilde på forskningen av Beyond Budgeting i Norge. Det vil bli illustrert hva som er den dominerende metoden, interessen over tid og hva som fanger mest interesse hos norske forskere. Jeg har valgt å ekskludere forskning der Beyond Budgeting ikke har nok fokus til å bidra med noe nytt i forskningen av Beyond Budgeting. Hvilke artikler som ble forsket på settes på som vedlegg 1. Det er også verdt å nevne at noen av forskningsrapportene er sponset fra forskjellige forskningsinstitutter og Statoil. Nedenfor vil interessen over tid bli illustrert med et stolpediagram.

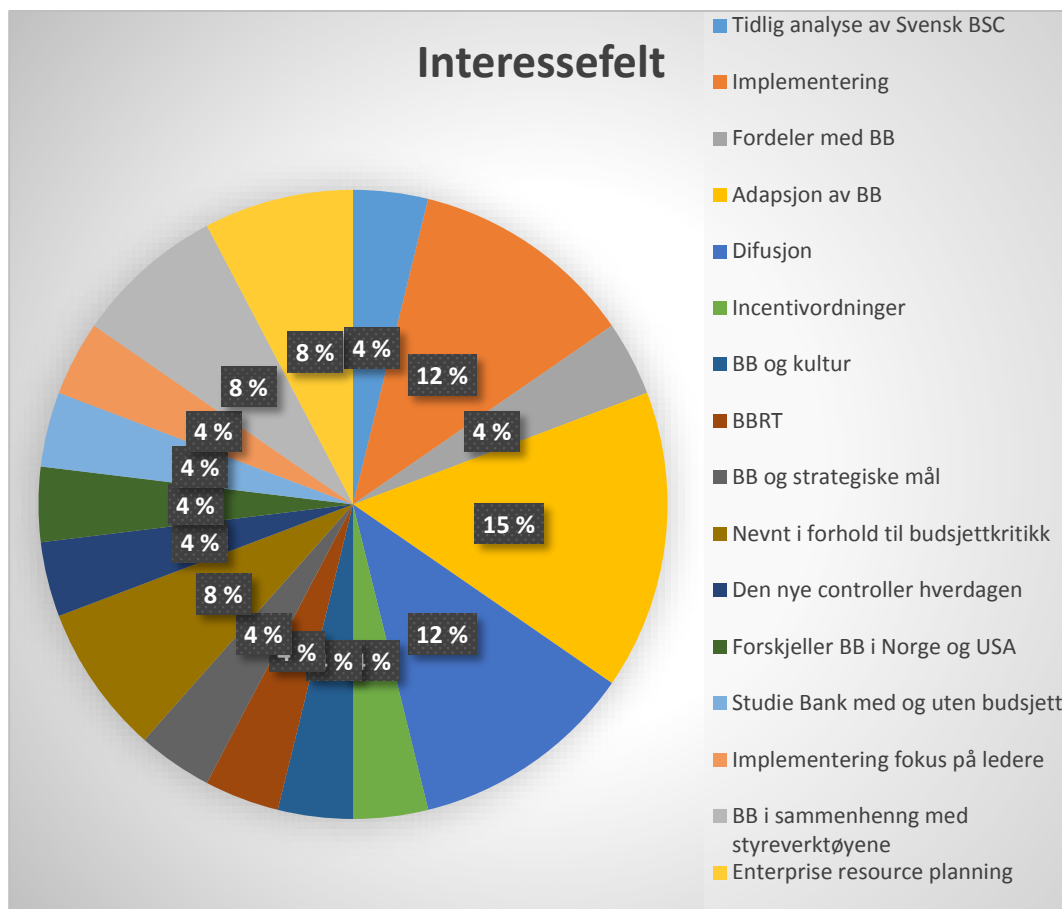


Figur 10: Antall forskningsartikler som har blitt publisert i Norge om Beyond Budgeting

Som denne figuren viser så varierer antall forskningsartikler mye fra år til år. Det er også verdt å poengtere at kritikken mot budsjetter har vart en stund, og det har blitt skrevet om budsjettløse organisasjoner på tidligere tidspunkt (Ax og Bjørnemark, 2005;7-15). Merkenavnet Beyond Budgeting var ganske svakt, og Beyond Budgeting har ikke tatt helt av hos bedriftene heller. En mulig årsak til dette er ideen ikke kan bli solgt like enkelt som for eksempel BSC,

på grunn av at ideen er så abstrakt, nytenkende og vanskelig for å implementere (Ax og Bjørnark, 2014;10-15).

Det neste jeg vil illustrere er hvilke forskningsfelt innen Beyond Budgeting norske forskere studerer. Grunnen til at dette bør analyseres er at det gir et innblikk for hva norske forskere interesserer seg for angående Beyond Budgeting. I tillegg viser dette sektordiagrammet hva norske forskere ønsker å finne ut om Beyond Budgeting, og hvor det er mangelfull informasjon om det nye økonomistyringssystemet. Dette vil bli illustrert nedenfor:



Figur 11: Interessefelt rundt Beyond Budgeting. Utvalget baserer seg på 26 artikler.

Som dette sektordiagrammet illustrerer så er det et veldig bredt fokus på Beyond Budgeting. Dette henger mest sannsynlig sammen med at Beyond Budgeting er et nytt og bredt fagfelt. Både ideene bak ideologien og forutsetningene den baserer seg på er verdt å studere. I tillegg har man også de tolv Beyond Budgeting prinsippene som kan studeres. De to viktigste bidragene i norsk forskning for forståelsen av Beyond Budgeting er Bjarte Bogsnes

implementing Beyond Budgeting – unlocking the performance potential på grunn av rollen den har spilt i skolesystemet og managing in dynamic business environment: between control and autonomy. Disse vil derfor få en spesiell oppmerksomhet, men implementing Beyond Budgeting ble beskrevet detaljert i teorikapitlet, så den får ikke like mye oppmerksomhet som managing in dynamic business environment: between control and autonomy i neste delkapittel.

Hvilke metoder som brukes i norsk forskning vil forklare hvordan informasjonen ble hentet, og hva de norske forskerne ønsket å bidra med når det gjelder informasjon om Beyond Budgeting. Nedenfor vil det bli presentert hvilke metoder som ble brukt:

Metode	Antall
Litteraturgjennomgang pluss delta på konferanser	1
Basert på egne erfaringer	3
Litteraturgjennomgang	4
Archival research (BB i forbindelse med et annet tema).	1
Case-studier	5
Multiple case-studies	2
Kvalitativ	4
Ekstern analyse	1
Kvalitativ og kvantitativ	2
Komparativ	2
Kvantitativ	1
Case-studie (BB nevnt i forbindelse med et annet tema)	1

Tabell 2: Metode i norsk forskning av Beyond Budgeting

Som denne tabellen viser så er forskningen svært variert, men det foretrekkes kvalitative metoder siden de er mer utforskende. En av hovedgrunnene til at case-studier er så populære under forskning vi har begrenset kunnskap på skriver Yin som følgende.

*“The essence of a case study, the central tendency among all types of case study, is that it tries to illuminate a decision or a set of decisions: why they were taken, how they were implemented, and with what result”* (Yin, 2014;15).

Hver casestudie som blir foretatt vil være et bidrag til forståelsen av Beyond Budgeting. Kapittel 4.2 vil vise at det finnes ulike måter å adaptere Beyond Budgeting og hvordan økonomistyringssystemet brukes varierer fra bedrift til bedrift. I tillegg har nasjoner også forskjellig tolkning på Beyond Budgeting som kapittel 4.2 vil vise.

Hvem som er involvert i forskningen bestemmes også av forskningsmetoden. I flere av studiene har forskeren en passiv rolle, og det er kun den personen som er involvert i forskningsrapporten. I casebasert forskning er flere aktører involvert i forskningen, siden forskeren søker kunnskap om et problem, hendelse eller en spesiell situasjon.

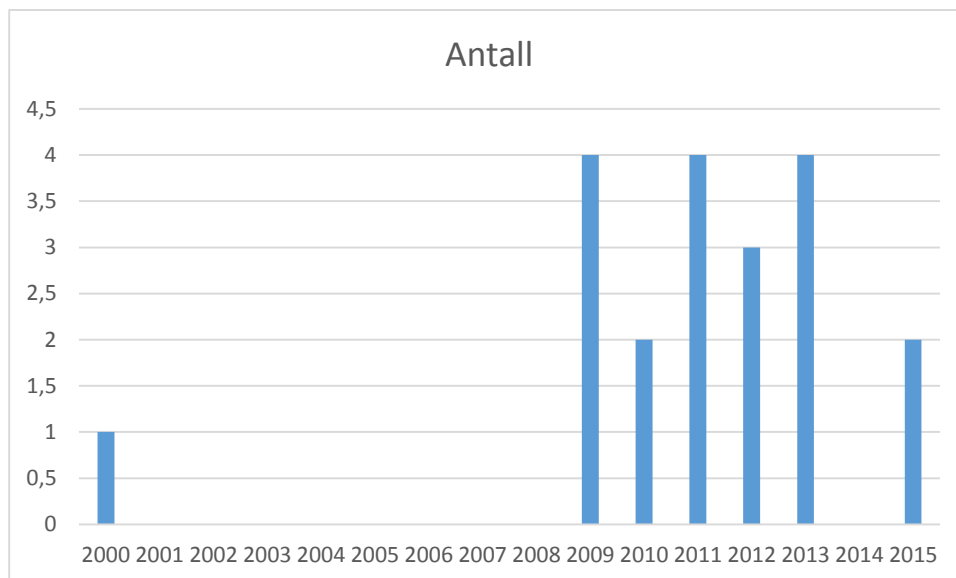
#### ***4.1.4 Analyse av skolesystemets bidrag***

Som kapitlet om institusjonell teori viste så har skolesystemet en viktig rolle når det gjelder videreføring av ledelseskunnskaper. I skolesystemet har det stor interesse på grunn av at det er en sentral del av pensum på siviløkonomlinjen. På bibsys sine databaser alene ble det funnet 41 masteroppgaver om Beyond Budgeting, og gir et godt bilde for hvor stor interessen er for studenter. Viktige faktorer for interessen er fagfeltet, pensum og lærere på grunn av måten Beyond Budgeting blir presentert på. I tillegg er det også gjesteforelesere med innblikk for hvordan det fungerer i praksis.

#### ***4.1.5 Profesjonelle magasiner om Beyond Budgeting***



Det norske miljøet når det gjelder profesjonelle magasiner er litt begrenset, på grunn av at Norge er et relativt lite land i internasjonal målestokk og derfor er det begrenset med antall lesere for magasinene. Dette er positivt når det gjelder interessen for Beyond Budgeting, siden profesjonelle magasiner er med på å legitimere ulike ledelsesteorier raskere enn det forskerne kan. Legitimering er veldig viktig institusjoner, og profesjonelle magasiner når et større publikum enn forskningsrapporter som oftest sirkulerer blant forskerne (Mazza og Alvarez, 2000;51-57). I dette delkapittelet skal jeg illustrere hvor hyppig profesjonelle magasiner skriver om Beyond Budgeting, og en liten oppsummering for hva som blir skrevet. Artiklene er hentet fra nettstedene idunn og magma.



Figur 12: Antall publiserte verk som handler om Beyond Budgeting

Som denne rapporten viser så er det stor interesse rundt Beyond Budgeting fra profesjonelle magasiner. Magma var veldig tidlig ute med et intervju med et intervju allerede i 2000, og fokusbank direktøren ga følgende svar på hvorfor de hadde fjernet budsjettene.

*«Et budsjettmål er som regel et resultat av forhandlinger i organisasjonen. Viktigere enn å måle seg mot et slikt budsjettall er det å måle seg mot andres resultater og prestasjoner. Dessuten er vi mennesker, og noen av oss liker å sette lave mål og rapportere positive avvik.*

*Andre går hardt ut med ambisiøse mål. Dermed er det ikke alltid rett person som kommer på «pallen» når vi måler mot budsjett», Svendsen (Elsrud, S. 2000).*

Det ble også påpekt at det var litt motstand internt i bedriften, og budsjettene ble byttet ut til fordel for bedre målsetting, prognoser og benchmarking. Bjørneark, som også har skrevet noen av forskningsartiklene gir også en oversikt for hvordan Beyond Budgeting har utviklet seg over tid og hovedmomentene i debatten. Figuren han laget hovedforskjellene mellom relevance lost, Beyond Budgeting 1 som ble drevet av Jan Wallander og Beyond Budgeting 2 slik vi kjenner den igjen i dag. Den illustrerer også hvordan Controller rollen har utviklet seg over tid, der Controller-rollen var mye mer passivt under Beyond Budgeting 1 sammenlignet med Beyond Budgeting 2 (Bjørneark, 2010).

I tillegg har Magma gitt ut en del av artikkelen som viste at banker med budsjett har bedre kostnadsstyring og måloppnåelse enn banker som bruker tradisjonelle budsjett. Den viste i tillegg en misnøye eller likegyldighet til funksjonene til budsjettet (Bjørneark, 2013).

Selv om at jeg ikke har skrevet så mye om Magmas bidrag, vil jeg poengtere at magasinet gjør en god jobb med å markedsføre og informere om Beyond Budgeting. Magasinet viser at de er tett oppdatert på næringslivet, de nye ledelsesteknikkene og har et tett samarbeid med forskningsmiljøet.

Det tette samarbeidet mellom utgivere av forskningsrapporter og profesjonelle magasiner illustreres godt ved å søke på idunn.no også. Den første artikkelen angående Beyond Budgeting er et sammendrag av Bjarte Bogsnes implementing Beyond Budgeting. Profesjonelle magasiner rapporterer også at Controller-rollen har endret seg mye de siste årene og spesielt bedrifter med Beyond Budgeting. Den moderne kontrolleren skal være frihetskjemper, analytisk og fungere som rådgiver, adaptiv innen ledelse, fjerne ikke-verdiskapende sløsing, måle riktig og de rett tingene og være endringsleder i sin bedrift (Berg, T. 2015). En annen studie viste at Controlleren i Telenor brukte mer tid på dynamisk styring, og at lederne med tradisjonelle budsjetter mente at for mye av tiden deres ble brukt på ikke verdiskapende aktiviteter (Tjørve, C. og Bekkelund, E. 2012).

Flere artikler nevner Beyond Budgeting og det ser ut til å være stor enighet om at Beyond Budgeting er overlegen i forhold til budsjetter. Forskningsartiklene viser ikke til noe veldig mye nytt, men gir en god oppdatering på hva som skjer innen Beyond Budgeting og er derfor en god bidragsyter for å utdanne personer som ikke er kjent med økonomistyringssystemet.

#### ***4.2 Bidrag fra norsk forskning innen Beyond Budgeting***

Under dette delkapittelet vil det bli gjort en presentasjon for hva norsk forskning har bidratt med i forståelsen av Beyond Budgeting. For å presentere dette på en best mulig måte vil jeg dele inn bidraget fra norsk forskning i fem ulike perioder. Dette gjøres på grunn av at progresjonen vises best ved en slik presentasjon, og som presentasjonen viser så blir Beyond Budgeting omtalt i større grad utover perioden.

##### ***4.2.1 Periode 1999-2005***

Grunnen til at denne perioden blir presentert først er at det fantes veldig lite forskning rundt temaet i denne perioden. Derfor har jeg valgt å benytte utenlandsk litteratur i denne fasen, siden disse forskningsrapportene har vært sentrale for utviklingen og interessen rundt Beyond Budgeting. Til slutt vil jeg presentere den første norske forskningsrapporten rundt temaet Beyond Budgeting.

Wallander har vært en av de første som adapterte Beyond Budgeting ideene i praksis, der han i 1999 skrev om sine erfaringer med Beyond Budgeting. Rapporten er veldig kritiske til budsjetter og et av hovedbudskapene er at budsjetter hindrer verdiskapning i bedriften. Hovedmotivasjonen til å fjerne til handelsbanken var at budsjetter baserer seg på historiske tall, som kan bli irrelevante i et endrende næringsliv og dette fikk store konsekvenser for mange bedrifter på 90-tallet (Wallander, 1990;407-410). I tillegg ville han få det beste ut av sine ansatte, og dette mente han budsjetter ikke klarte å oppnå:

*«In either case there is no reason to disturb the people in the organization with filling*

*out all forms that you need to make the budget. The best you can do as a manager is not to disturb them but to help them to solve the problems they will meet in the course of their normal job (Wallander, 1999;411)».*

Handelsbanken løste sine utfordringer med rullerende prognoser, balansert målstyring, endret målsetting og la ansatte fokusere på dagens situasjon og fremtiden i stedet for en utdatert informasjon fra fortiden (Wallander, 1999;411-417). Selv om Beyond Budgeting ikke blir nevnt i artikkelen, så er det ved denne rapporten mange av ideene for konseptet kommer fra. Artikkelen er tett knyttet opp til budsjettkritikken som ble presentert i teorikapittelet.

For å få en bedret forståelse for hva Beyond Budgeting var i dette tidsrommet må man analysere dokumentasjonen fra Hope og Frasier som het Beyond Budgeting spørsmål og svar. I 2001 var det fortsatt veldig lite forskning innen fagfeltet, og funnene ble funnet av å analysere bedrifter som bruker Beyond Budgeting og hvilke resultater de oppnådde i forhold til konkurrentene (Hope og Frasier, 2001;4-9). Hope og Frasier (2001) presenterte Beyond Budgeting som et økonomistyringssystem som fikk det beste ut av de ansatte slik at de oppnådde sitt potensial og øke verdiskapningen til sin organisasjon og kunder. Studien gir et mer detaljert bilde på hovedproblemene ved budsjetter enn Wallander sin drøfting. Hovedproblemene ifølge Hope og Frasier (2001) var at faste finansielle mål ikke maksimerer inntjeningspotensialet, finansielle incentiver ikke øker motivasjonen til de ansatte, årlige planer maksimerer ikke markedsmulighetene, sentral ressursallokering maksimerer ikke effektivitet, sentral koordinering gir ikke sammenheng i organisasjonen og finansielle rapporter ved bruk av budsjett gir ikke relevant informasjon til å ta strategiavgjørelser.

I tillegg ble det dokumentert de skjulte kostnadene ved budsjetteringen, og det ble dokumentert at bedrifter i gjennomsnitt bruker 4,5 måneder å utvikle en finansiell plan for det kommende året og 21 dager med prognoser (Hope og Frasier, 2001;7). Handelsbanken ble også brukt som et eksempel for hvordan bedrifter med Beyond Budgeting utkonkurrerer andre banker i bransjen, der det ble vist at Handelsbanken hadde 16 % mindre kostnader i forhold til inntekt enn nordiske konkurrenter og 18,9 % mindre enn Amerikanske banker (Hope og Frasier, 2001;7-8).

Resten av spørsmålene og svarene introduserer Beyond Budgeting prinsippene og hva økonomistyringssystemet kan tilby i forhold til budsjetter. Denne presentasjonen har dannet mye av grunnlaget for forskningen av Beyond Budgeting, siden det hadde blitt gjort svært få studier angående Beyond Budgeting, og derfor vil saklisten bli presentert som vedlegg. I tillegg forklarer de hvorfor Beyond Budgeting har et sterkt fotfeste i Skandinavia:

*“We can only speculate, but there are four reasons why Scandinavian organizations adapt readily to a more market-responsive and devolved style of management. First, it’s a closely-knit business community where imaginative ideas travel quickly. Secondly, Scandinavia has a high proportion of global companies relative to its size, and thus they have plenty of experience of uncertainty. Thirdly, financial budgeting conflicts with the notion of intellectual capital – an idea that also had its genesis in Scandinavia. And fourthly, Scandinavian companies are fortunate in having a predominance of well-educated people with the self-confidence to accept the high-levels of responsibility demanded by the new mode (Hope og Frasier, 2001;19) “.*

Som sitatet viser spiller kultur en stor rolle når det gjelder Beyond Budgeting, på grunn av at økonomistyringssystemet er menneskeorientert og inkluderende for hele organisasjonen. Det at økonomistyringssystemet passer godt med norsk kultur er en av hovedårsakene til at den har fått så sterkt fotfeste i norsk forskning.

Den første dokumenterte forskningsartikkelen som er relatert til Beyond Budgeting i Norge ble skrevet av Bjørneark i 2005. I denne forskningsrapporten ville han forklare den svenske balanserte målstyringsmodellen. Selv om Beyond Budgeting kun blir nevnt en gang i forskningsartikkelen så er hovedfokuset balansert målstyring og non-budget management blir nevnt i denne sammenhengen. Forskningsrapporten viser at det er stor interesse for balansert målstyring og at det ble skrevet det fantes 13 forskningsartikler innen non-budget management i svenske databaser (Ax og Bjørneark, 2005;15). I tillegg ble det holdt konferanser der 15 av 22 diskuterte non-budget management (Ax og Bjørneark, 2005;8). Forskningsartikkelen illustrer også interessen for balansert målstyring og hvordan det markedsføres av konsulenter.

Som dette delkapittelet har vist så er det tydelig at Beyond Budgeting har satt sine spor etter å ha studert Hope og Frasier sin spørsmål og svar rapport. Merkenavnet Beyond Budgeting har vist seg å være ganske svakt i Skandinavia etter å ha studert Ax og Bjørnærk sin rapport, siden non budget-management inneholder en viktig del av Beyond Budgeting konseptet. Det er tydelig at det er studert på det fagfeltet ut i fra hvor mange artikler som er skrevet, men Beyond Budgeting blir ikke nevnt i norsk sammenheng i like stor grad som i Sverige.

#### ***4.2.2 Periode 2006-2009***

I dette tidsrommet fanget Beyond Budgeting norske forskeres interesse innen fagfeltet i større grad enn forrige tidsperiode som ble forklart. Det bidraget kom fra Bjarte Bogsnes i 2009 med boken «implementing Beyond Budgeting – Unlocking the performance potential», som har blitt en del av pensum på siviløkonomlinjen på norske universiteter. Hvordan det har påvirket interessen på masterstudenter ble illustrert i delkapittel 4.1.4. Det er også den mest siterte artikkelen om Beyond Budgeting og noe av det som ble skrevet ble drøftet i teorikapittelet om Beyond Budgeting. Boken viser hvordan de utviklet systemet over tid og hvordan økonomistyringssystemet forandret seg over tid. I tillegg ble det også blitt satt et kritisk blikk på implementasjonen i Borealis. I etterkant ble det slått fast at bedriften ble for fokusert på KPIer, visjonen burde blitt kommunisert på en bedre måte, HR burde vært involvert tidligere og økonomistyringssystemet ble for planlagt (Bogsnes, 2009;88-90). Ved Statoil-caset ble hele organisasjonen inkludert, der Statoil laget en Ambition to action manual som det ble nevnt i teorikapittelet. I tillegg produserte han en kort oversikt over hva Beyond Budgeting er for noe og hvilke prinsipper økonomistyringssystemet styrer etter i artikkelen Beyond Budgeting in a lean and agile world.

En annen artikkel forsket på hvorfor Beyond Budgeting ikke ble adoptert hos flere selskaper. Hovedbudskapet i denne artikkelen var at det er vanskelig å differensiere Beyond Budgeting med andre management accounting innovations (MAI). Dette blir forklart på følgende måte:

*“Even though these MAI attract a lot of attention in practice, including seminars (e.g. Beyond Budgeting Roundtable, BBR) and books, they only seem to have a limited impact on the conventional wisdom represented in textbooks (Ax og Bjørneark, 2008;15)”.*

Videre blir det også påpekt at Beyond Budgeting erstatter budsjetter med nye verktøy og at det er veldig komplisert og sammensatt system å adoptere.

I 2009 ble det dokumentert hvordan Statoil implementerte Beyond Budgeting, og i 2009 ble det dokumentert for hvordan incentivsystemene til Statoil fungerte uten budsjetter. Funnene viser at mellomlederne har en nøkkelrolle når det gjelder incentiver og Beyond Budgeting. Hovedgrunnen til dette er at mellomlederne setter sin egne mål og har deltatt i implementering av Beyond Budgeting, og mellomlederne må derfor sette mål som kan oppnås, måles, er ambisiøse og relevante. Mellomledere i Beyond Budgeting må ha eierskap til systemet og verdiene den skal representere (Haraldsen, 2009;67-68). Studien viser også at det oppstår noen nye problemer når det gjelder belønning når det gjelder Beyond Budgeting:

*«Many feel it extremely hard to set relevant behavioural goals, to measure these, give constructive feedback and evaluate and score the performance. Second of all, when using both the Balanced Scorecard approach with targets on five different perspectives, behavioural targets and measures on values, the total number of measures addressed to each individual manager is an issue (Haraldsen, 2009;68)”.*

Belønningssystem er et fagfelt det har blitt forsket mye på så derfor er en slik studie med på å forklare hvordan Beyond Budgeting fungerer som en pakke. I tillegg ble det satt et varseltegn på at mellomledere hadde for mange mål som skulle vurderes og evalueres ved det nye incentivsystemet og dette kunne gi utslag på motivasjonen til de ansatte (Haraldsen; 2009,68).

I denne perioden ble det også satt fokus på diffusjon av Beyond Budgeting. Forskingen viste tegn på at Russiske organisasjoner og et universitet brukte regnskapsmetoder i en mer Beyond Budgeting retning (Timoshenko og Adhikari, 2009;495-510; Timoshenko og Adhikari, 2009;176-186). I forrige delkapittel ble det beskrevet at kultur kan ha et utslag på om organisasjonen er klar for implementering av Beyond Budgeting, og disse

forskningsrapportene viser at flere land er villige til å forandre prosessene i sin organisasjon i en mer Beyond Budgeting retning.

#### **4.2.3 Periode 2010-2012**

Østergren og Stensaker utførte i 2011 en multiple case study av tre utenlandske bedrifters adaptasjon av Beyond Budgeting for å bedre forståelsen for hvordan organisasjoner implementer Beyond Budgeting. Forskningsrapporten viser hvordan organisasjonens ledelse og ansatte må endre holdning og tenkemåte. Rapporten viser spesielt tre måter Beyond Budgeting endrer organisasjonen på.

- Bedriftens mål blir mer strategisk og ambisiøse. De strategiske målene ble tidligere begrenset av budsjettet. Med Beyond Budgeting ble det mer akseptert å sette ambisiøse mål, og fokusere på verdiskapning fremfor kostnadskontroll.
- Større fokus på det store bildet. Tidligere slet bedriftene noe med budsjettspill og dette ble skjedd ikke med Beyond Budgeting siden belønningene blir gitt til hele gruppen og ikke avdelinger.
- Økt fokus på muligheter og fleksibilitet på grunn av mer dynamisk ressursallokering (Østergren og Stensaker, 2011;76-77).

I tillegg ble det kommunikasjonsmønsteret endret på fire måter innad i bedriften. Kontrolleren fikk mer makt på grunn av den nye dynamikken i selskapet, makten har flyttet seg oppover, det førte til mindre vertikal integrering og motsatt tilfellet for horisontal integrering (Østergren og Stensaker, 2011;77). Funnene viste hvordan implementeringen og hvordan organisasjonen endret, og er derfor viktig for å få en bedre forståelse av Beyond Budgeting.

Som kapittel 4.1.3 viser så ble det gjort en god del forskning i denne perioden også og Statoil finansierte mange av dem. Perioden her var preget mer av forskning rundt mange av verktøyene i Beyond Budgeting, men lite om faktisk Beyond Budgeting.



#### **4.2.4 Periode 2012-2014**

Under denne perioden ble det utført mer forskning enn tidligere. Spesielt Kaarbøe, Gooderham og Nørreklit kom med gode bidrag innen norsk forskning av Beyond Budgeting i boken «Managing in dynamic business environment: Between control and autonomy». Disse bidragene vil det bli satt fokus på i dette delkapittelet.

I 2013 ble det foretatt en analyse av hvordan Beyond Budgeting fungerer i Norge og USA. På denne har forskerne analysert hvordan Beyond Budgeting fungerer og hvordan økonomistyringssystemet blir implementert på i forskjellige organisasjoner. Meningen bak forskningen var å illustrere hvordan økonomistyringssystemer blir adaptert og forstått i ulike økonomiske, politiske, lover og sosial kontekst (Johanson, 2013;87). De fem hovedpunktene for hva som var annerledes ble vurdert som følgende.

- Approaches to BB idea.
- Assumption about human nature.
- Views on autonomy versus control.
- Functional perspective
- Stakeholder focus (Johanson, 2013;87).

Forskjellene som blir vist her kan tyde på at de kulturelle forskjellene gjør at Beyond Budgeting blir implementert og forstått på forskjellige måter. Det blir beskrevet at i USA er det større autoritære forskjeller, mens i Norge er det flatere struktur. Det blir også påpekt at USA har større fokus på aksjeverdi, og kommunikasjonen med aksjonærer kan bli problematisk som det ble beskrevet i kapittelet om kritikk av Beyond Budgeting. Arbeidsmiljølovene i USA gjør det også vanskeligere, siden det ikke er like stor gjensidig avhengighet mellom bedrift og arbeidstaker som i Norge og dette kan føre til tillitsproblem (Johanson, 2013;84-87).

I samme bok ble det også gjort en studie på måloppnåelsen av banker med og uten budsjetter. 81 banker var med på undersøkelsen og ni av disse bankene hadde fjernet budsjettet.

Resultatene baserte seg på finansielle tall som kostnad målt mot inntekt og nøkkeltall som RoE (Johanson, 2013;51-69). Dette er en av få studier som illustrer faktisk resultatoppnåelse mellom organisasjoner som bruker budsjetter og Beyond Budgeting og nøkkeltallene ble studert over tid. Forskningen viste at bankene som brukte mest tid på budsjetter og var mest avhengige av dem tjente minst. Introduksjon av metoder som benchmarking og kundelønnsomhet førte også til bedre inntjening (Johanson, 2013;56-59).

I denne tidsperioden ble det også skrevet en oppdatering av Bjarte Bogsnes visjon om hvordan Statoil skulle fungere. Hovedbudskapet var at det ikke skulle komme noen årlige ambition to action. Ambition to action skulle endres når det ble følt at det trengtes, eller om situasjonen skulle tilsi at det trengtes endring. Event-driven forandring skal ikke bli drevet av kalenderen og dissen hendelsene kan skje internt eller eksternt. Forandringer i organisasjonen skal tas opp med overordnende viss endringene er store og informere overordnede viss forandringen er av liten karakter. Avdelinger som blir påvirket av forandringene skal også informeres og diskuteres med (Bogsnes, 2013;27). Dette er også et godt eksempel på hvordan kunnskapen om Beyond Budgeting utvikler seg over tid, for i dette tilfellet har Statoil forbedret på sitt eget system og viser at 80:20 regelen som ble omtalt i 2009 fungerer i praksis og at det er inkrementell forbedring. I tillegg blir det presentert en oversikt i hvordan lederens rolle endres under Beyond Budgeting. Bogsnes trekker frem at lederne har mer autonomi og fleksibilitet og større ansvar for avdelingens resultat, autonomien må brukes i stedet for å delegere oppover og la teamet håndtere og ikke gi opp når tilliten blir brutt, men reager kraftig på de som gjør det (Bogsnes, 2013;31).

I denne tidsperioden ble det også forsket på eksisterende antagelser angående Beyond Budgeting. Et av hovedargumentene for å implementere Beyond Budgeting er at det passer godt for endrede omgivelser, og dette ble testet ut gjennom en kvantitativ undersøkelse angående ledelse under et dynamisk forretningsmiljø. Resultatene indikerer på ulike former for usikkerhet påvirker bruken av budsjetter. Usikkerhet fører til at budsjetter blir mindre brukt til å måle resultat, mens budsjetter blir mer brukt når konkurransen er sterk på grunn av ønske om å planlegge bedre. Konklusjonen viste også at bedrifter bør søke andre verktøy enn budsjett for å måle resultater i dynamiske forretningsmiljø. Det ble foreslått at bedriftene bør måle relativ resultatoppnåelse (Sandalgaard, 2013;59-67). Forskningsartikkelen støtter dermed

mange av antakelsene Beyond Budgeting baserer seg på, og er dermed et godt tilskudd i forståelsen av Beyond Budgeting. I tillegg så er det et svar på kritikken av Beyond Budgeting fra Rickards (2006) om at Beyond Budgeting er en ideologi med for mange antagelser.

Som denne analysen har vist så finnes det mye litteratur om implementering av Beyond Budgeting. I denne tidsperioden ble det også satt fokus på om lederne var klar for et nytt økonomistyringssystem. Forskningsartikkelen var kvalitativ og intervjuet 30 personer i ledende posisjoner. Forskningsartikkelen viste at Beyond Budgeting systemet ble ulikt brukt av de tre organisasjonene, på grunn av deres måte på å gi mening med systemet. Videre forklarer artikkelen at Beyond Budgeting fører til at ledere konstant stiller spørsmål til sine egne avgjørelser, og at lederne var klar for å styre sin bedrift i den ønskede retningen (Kaarbøe, K., Stensaker, I., & Malmi, T. 2013;102-110). Det blir også dokumentert at ledere som er enig og forstår kritikken av budsjetter har bedre evne til å adoptere økonomistyringssystemet. Forskningsartikkelen påpeker også at denne kvalitative multiple case-studien bidrar med å forstå og diskutere Beyond Budgeting praksis. Det blir også påpekt og dokumentert at tolkningen av Beyond Budgeting avhenger av hvordan bedriftene gir mening til systemet (Kaarbøe et al. 2013;108-110). Denne artikkelen gir et godt bidrag til litteraturen om Beyond Budgeting. I teorikapittelet ble det skrevet hva som kreves av organisasjonen for å implementere Beyond Budgeting, mens denne tar og fokuserer mer på lederne.

#### ***4.2.5 Periode 2015-2016***

I denne tidsperioden har det blitt dokumentert svært lite forskning om Beyond Budgeting. Som delkapittel 4.1.4 viste så har derimot interessen fra studenter økt kraftig og dette kan skyldes at det er så mye forskningspotensialet innen Beyond Budgeting og at Beyond Budgeting er så stor del av masteropplegget på siviløkonomilinen. I denne perioden er det derfor studenter og skolesystemet som har stått for forskningen på Beyond Budgeting. Profesjonelle magasiner har også publisert litt i løpet av perioden, noe som er unormalt i Norge med tanke på forskningen av Beyond Budgeting.

Implementering av Beyond Budgeting for et selskap som bruker helt motstridene økonomistyringssystem ble forsket på av Heinzelmann i en kvalitativ. Oilco er et oljeselskap som styrte med enterprise resource planning systemer som er en helt annen ideologi enn Beyond Budgeting. Som kapittel to viste så er Beyond Budgeting et økonomistyringssystem med fleksibilitet og desentralisering. Enterprise resource planning systemer drar organisasjonene mot integrasjon, standardisering og sentralisering av regnskapsinformasjon (Heinzelmann, 2015;28). Motivasjonen for endringen av økonomistyringssystem var at Oilco var bekymret for at det eksisterende ERP-systemet ikke kunne takle endrende omgivelser i næringslivet på en effektiv måte (Heinzelmann, 2015;44-45). Implementeringen ble ikke vellykket for Oilco på grunn av at ERP-systemet ikke var kompatibelt med Beyond Budgeting verktøyene. I tillegg var logikken bak økonomistyringssystemene for ulike for å bruke begge systemene:

*“The SAP ERP system is chiefly concerned with data quality through integration, standardization, and centralization, as opposed to the Beyond Budgeting model building on flexible adaptation, as well as decentralized and team-based decision-making and control (Heinzelmann, 2015;44-45)”.*

Heinzelmann påpeker også at hvilket økonomistyringssystem som passer organisasjonen best avhenger av hvordan regnskap behandles på av organisasjonen. Oilco ønsket å implementere Beyond Budgeting på grunn av at ERP-systemet hadde klar likhet med mange av Beyond Budgeting-prinsippene, men de var veldig ulike når det gjaldt regnskap (Heinzelmann, 2015;45).

## 5. Analyse

Empiridelen skal gi grunnlag til å besvare problemstillingen som ble satt, og dette gjøres ved spisse inn oppgaven gjennom forskningsspørsmål. Forskningsspørsmålene har blitt studert ved å studere hva som er skrevet om Beyond Budgeting i Norge og hvordan driverne av forståelsen av ledelseskunnskap har omtalt Beyond Budgeting i Norge.

### *5.1 På hvilken måte blir Beyond Budgeting videreformidlet i Norge*

For å svare på dette forskningsspørsmålet har jeg valgt å se hva driverne av forståelsen av ledelseskunnskap sier om temaet. Som kapittel 4.1 viste så blir Beyond Budgeting videreformidlet gjennom konferanser, sosiale medier, forskningsrapporter, skolesystemet og profesjonelle magasiner. De tre sistnevnte er veldig sentralt forståelsen av ledelseskunnskap og har spilt en stor rolle for interessen angående Beyond Budgeting i Norge. Analysen viste at profesjonelle magasiner var kjapt ute med å omtale Beyond Budgeting, og norske forskere var kjapt ute med å introdusere hva Beyond Budgeting var. Noen norske selskaper var villige til å prøve det nye økonomistyringssystemet, og dannet grunnlaget for at Beyond Budgeting kunne stå sterkt i Norge. Beyond Budgeting blir som regel omtalt fra et positivt standpunkt i Norge, men studier viser at konsulentene har vært for passive til at Beyond Budgeting skal øke i sin popularitet (Ax og Bjørnark, 2014;10-15).

Beyond Budgeting har blitt videreformidlet gjennom mange forskjellige kanaler og forskningsmetoder som skal gi et godt blikk på omfanget som kan studeres innen Beyond Budgeting, og det som sies om Beyond Budgeting er mest sannsynlig positivt. Denne analysen satte ikke prøver på holdningene fra artikkelforfatteren, på grunn av at det meste som blir skrevet om Beyond Budgeting er sett fra et utforskende og positivt syn. I tillegg viste presenteringene av resultatene at mange forskjellige felt innen Beyond Budgeting blir omtalt, noe som gir et godt innblikk for hva som skiller Beyond Budgeting fra andre økonomistyringssystemer. Det er også verdt å nevne at mye av litteraturen innen Beyond Budgeting presenterer mye av budsjettkritikken, siden det var derfor økonomistyringssystemet ble utviklet. I kritikk mot Beyond Budgeting ble det nevnt av Libby (2007) at ikke alle ledere er enige i kritikken av budsjetter. Dette kan føre til at Beyond

Budgeting selger et budskap enkelte personer ikke er villig til å lytte til, samtidig så er budsjetter noe de fleste har et forhold til.

På profesjonelle magasiner blir budsjetter svært kritisert slik de også blir i forskningsartiklene, og dette kan nok også skyldes at profesjonelle magasiner samarbeider tett med norske forskere. Beyond Budgeting blir alltid nevnt for å være overlegent i forhold til budsjetter. Artikkelen om agile organisasjoner nevner også at Beyond Budgeting deler mange av synspunktene til den metoden. Norske Beyond Budgeting forfattere prøver ofte å sette Beyond Budgeting i et godt lys og i tillegg repeterer budskapet når det gjelder budsjettkritikk. Så langt er det ingen som leker eller oppfører seg som djevelens advokat.

## ***5.2 Hvilken informasjon finnes om Beyond budgeting som er drevet av norsk forskning, og hvordan har den utviklet seg over tid?***

I kapittel 4.2 har jeg dokumentert det meste av informasjonen som er funnet innen Beyond Budgeting i Norge, og noen av artiklene ble beskrevet i teorikapittelet. Som analysen viste så var norske forskere relativt sent i gang med å studere Beyond Budgeting, og dette på tross av at Hope og Frasier laget Beyond Budgeting dokumentet i 2001 og at Borealis startet med å kaste budsjetter. Implementing Beyond Budgeting skrevet av Bjarte Bogsnes har også mest sannsynlig hatt en stor rolle for at økonomistyringssystemet har fått så mye oppmerksomhet, siden denne boken forklarte steg for steg Statoils måte å implementere Beyond Budgeting. Fra null diskusjon angående temaet ble det et forskfelt som begeistret mange.

Kompleksiteten på forskningen økte veldig fort etter 2008, og det kan være flere årsaker til dette. For det første så hadde utenlandsk forskning kommet noe lengre enn den norske og norske forskere kunne bygge på eksisterende kunnskap, for det andre så var det muligens større etterspørsel etter bedre økonomisystemer på grunn av at det trengtes et økonomistyringssystem som var fleksibelt på grunn av endrende næringsliv. For det tredje så hadde norske forskere bedre grunnlag til å forske på Beyond Budgeting på grunn av at det fantes blant annet mer caser og organisasjoner fra næringslivet med Beyond Budgeting. Det at Beyond Budgeting bruker populære styringsverktøy har nok også påvirket interessen for

forskningsfeltet, og at det er så mange elementer som enda ikke er utforsket når det gjelder Beyond Budgeting. I delkapittelet økonomistyring som en pakke ble det illustrert hvor komplekse økonomistyringssystemer skal være, og mange elementer må derfor studeres når et nytt økonomistyringssystem blir brukt.

Neste periode var den sterkeste for norsk forskning angående Beyond Budgeting, og mange av temaene som ble forsket på trenger ytterligere forskning for det ble gjort så mye ny forskning. Det at Beyond Budgeting for eksempel skaper problemer i USA på grunn av arbeidskulturen og de bruker systemet på en helt annen måte bør få mer oppmerksomhet i forskningen av Beyond Budgeting. Er det slik i andre land også at kulturen setter stopper for «korrekt» anvendelse av Beyond Budgeting. I følge C. Hammer er Beyond Budgeting ideologien veldig godt tilpasset skandinavisk kultur, og Beyond Budgeting ikke passer for alle land på grunn av dette (Hammer, C. 2010;68-69). I norsk Beyond Budgeting-miljø har det vært stort fokus på implementering av Beyond Budgeting, men erfaringer viser at de Wall sin entry scan bør få litt mer oppmerksomhet.

Om forståelsen angående Beyond Budgeting fortsetter å øke som den har i denne tidsperioden tror jeg flere vil implementere Beyond Budgeting, og dette ble lagt frem i delkapittelet om smidige organisasjoner har mye til felles med Beyond Budgeting-ideologien.

I løpet av noen år har også norske forskere skaffet informasjon om hvordan Beyond Budgeting påvirker organisasjonen i visse caser. Kommunikasjonsmønsteret har blitt forsket på, bonusordninger, om lederen er klar for Beyond Budgeting, hvordan kontrollerens oppgaver blir annerledes er noen av elementene som har blitt forsket på i denne tidsperioden. Denne oppgaven viser hvor mye som kan bli lært om et nytt økonomistyringssystem i et kort tidsrom, men det meste er casebasert så det kan ikke generaliseres.

### ***5.3 Forslag til videre studier***

Etter å ha lest hva de norske forskerne har skrevet om Beyond Budgeting vil jeg anbefale å sammenligne resultater mellom bedrifter med Beyond Budgeting mot nærmeste konkurrenter.

Case-studien som sammenlignet bankenes resultater over fire år fanget oppmerksomheten på grunn av at den presenterte noe håndfast gjennom tall. Mye av Beyond Budgeting litteraturen er veldig situasjonsbasert ved bruk av caser. Selv om at antall bedrifter med Beyond Budgeting fremdeles er relativt lavt, så finnes det bedrifter som har hatt Beyond Budgeting-systemet lenge nok til å være med på en slik undersøkelse.

Selv om det er gjort lignende undersøkelser før så tror jeg at forståelse for hvordan ulike land adapterer Beyond Budgeting ideene og hvordan det passer inn i kulturen til det landet. Forskjellene mellom USA og Norge var betydelige, og derfor bør det gjøres hos flere land. I oppgaven skrev jeg at konsulentene slet med å markedsføre Beyond Budgeting til å bli et mer brukt økonomistyringssystem. Markedsføringen deres blir ikke noe lettere av at forskjellige land har sine egne tolkninger og egne praksiser som strider mot Beyond Budgeting sin filosofi.

## **6. Konklusjon**

Denne oppgaven har hatt som formål å vise hvordan Beyond Budgeting har blitt omtalt i Norge. For å svare på denne problemstillingen har jeg utarbeidet følgende forskningsspørsmål:

Forskningsspørsmål 1: Hvordan blir Beyond Budgeting videreformidlet i Norge?

Forskningsspørsmål 2: Hvilken informasjon finnes om Beyond budgeting som er drevet av norsk forskning, og hvordan har den utviklet seg over tid?

For å besvare disse forskningsspørsmålene måtte jeg studere driverne bak spredning av ledelseskunnskaper. Dette ble identifisert som skolesystemet, profesjonelle magasiner og forskningsrapporter. Profesjonelle magasiner var tidlig ute med å forklare hva Beyond Budgeting er, etter det hadde de en passiv rolle i flere år. Likevel hadde de flere artikler om Beyond Budgeting etter at økonomistyringssystemet vekket interesse, og var mest sannsynlig en viktig bidragsyter for spredningen av Beyond Budgeting.



I skolesystemet ble Beyond Budgeting en viktig del av pensum for masterstudenter, noe som viste seg i antall masteroppgaver som ble skrevet om Beyond Budgeting. I tillegg har forfatteren av pensumet vært gjesteforeleser ved flere universiteter og har vært en guruene til økonomistyringssystemet.

Antall forskningsrapporter startet forsiktig, men interessen økte gradvis mer og mer. Forskningsrapportene ble vurdert til å være godt varierte i innholdet med ulike metoder for å løse sine problemstillinger. Interessen for Beyond Budgeting ble vurdert som høy av alle tre aktørene, men økonomistyringssystemet har likevel relativt få brukere fremdeles.

På forskningsspørsmål to fokuserte jeg mest på forskningsartikler angående Beyond Budgeting. Antall rapporter var beskjedne i starten, men interessen ble større etter at det kom mer litteratur om Beyond Budgeting. Jeg hadde forventet meg mer gradvise funn angående Beyond Budgeting, men forståelsen av økonomistyringssystemet ble økt veldig fort.

Forskningsrapportene ble gradvis mer ambisiøse, og kom med mange funn som hjelper med å øke forståelsen angående Beyond Budgeting. Hovedårsaken til at forskerne gikk rett på avanserte forskningsrapporter tro jeg skyldes at Beyond Budgeting begynte å bli kjent av flere aktører, og boken Implementing Beyond Budgeting ble sluppet. Metodene som ble brukt førte også til at det ble produsert mange forskjellige typer forskningsrapporter, og ikke kun case-baserte forskningsrapporter. I tillegg har det blitt illustrert hva norske forskere fokuserte på når Beyond Budgeting ble introdusert og hvilke metoder som ble brukt. I tillegg har jeg skrevet hvilken informasjon som ble funnet ut når innen Beyond Budgeting.

## Litteraturliste

Abrahamson, E. (1996). "*Management fashion*". *Academy of management review*, 21(1), 254-285.

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005). "*Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden*". *Management Accounting Research*, 16(1), 1-20.

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2008). "*Towards a Dynamic Perspective on Management Accounting Innovations*". In 31st Annual Congress EAA, April 23-25, Rotterdam, The Netherlands.

Bogsnes, B. (2009) "*Implementing beyond budgeting. Unlocking the performance potential*" Hoboken, John Wiley & Sons.

Bogsnes, B. (2013). "*Taking reality seriously-towards a more self-regulating management model in Statoil*". P. Gooderham, K. Kaarbøe, & H. Nørreklit, *Managing in Dynamic Business Environments: Between autonomy and control*, 11-33.

Bourmistrov, A. and Kaarbøe, K. (2013) "*From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "Beyond Budgeting" ideas*". *Management accounting research*, 24 (3), 1996-221

Bjørnenak, T. (2013). "*Management accounting tools in banks: are banks without budgets more profitable*"?. *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 51.

Bunce, Peter. (2012). "*The Leader's dilemma : How to build an empowered and adaptive organization without losing control*". *Beyond Budgeting Roundtable*

Carpenter, V. and Feroz, E. (2001) “*Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*”, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 26, Issues 7–8

Dacin, M. T., Goodstein, J., & Scott, W. R. (2002) “*Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum*”. *The Academy of Management Journal*, 45(1), 43–56

Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). “*The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process*”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.

Easterby-Smith, M., Jackson, P. R., and Thorpe, R., (2012) “*Management Research*”, 4. Edition, SAGE Publications

Ekholm, B. & Wallin, J (2000) “*Is the annual budget really dead?*” *European Accounting Review*, 9:4, 519-539

Ferreira, A. and Otley, D. (2009) “*The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*”. *Management accounting research*, 20: 263-282.

Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R., & Sahlin-Andersson, K. (Eds.). (2008) «*The Sage handbook of organizational institutionalism*». Sage.

Hammer, C. (2010). “*Is beyond budgeting peculiarly Scandinavian, and if so what does it entail for its applicability across the world?: a cultural analysis of beyond budgeting*”.

Heinzelmann, R. (2015). Managing conflicting logics of Beyond Budgeting and Enterprise Resource Planning Systems. *Beta*, 29(01), 27-48.

Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. (2013) “*A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective*”, *European Accounting Review*, 22:4, 765-785,

Hope, Jeremy, and Robin Fraser (2001). "*Beyond Budgeting questions and answers.*" CAM-I, BBRT, Dorset.

Hope, J. and Fraser, R., (2003)” *How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*”, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Horngren, Charles T. (2012). “*Cost accounting: a managerial emphasis*”. Essex: Pearson

Johannessen, A., Kristoffersen, L., and Tufte, R. A., (2004) “Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag”, 2nd edition, Abstrakt forlag as.

Johanson, D. (2013). “*Beyond Budgeting from the American and Norwegian perspectives: the embeddedness of management models in corporate governance systems*”. *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 69-91.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1995). “*Putting the balanced scorecard to work*”. *Performance measurement, management, and appraisal sourcebook*, 66, 17511.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). “*Using the balanced scorecard as a strategic management system*”.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1998)” *Putting the balanced scorecard to work*”. *The Economic Impact of Knowledge*, 315-324.

Kothari, C. R. (2004). “*Research methodology: Methods and techniques*”. New Age International.

Libby T. and Lindsay, R. M., (2003) “*Budgeting-an unnecessary evil*”, *CMA Management*, Vol. 77, No. 1, pp. 30-33,

Madsen, D., & Slåtten, K. (2013). “*The role of the management fashion arena in the cross-national diffusion of management concepts: The case of the balanced scorecard in the scandinavian countries*”. *Administrative Sciences*, 3(3), 110-142.

Malmi, T. and Brown, D. A. (2008) “*Management control systems as a package- opportunities, challenges and research directions*” *Management accounting research*, 19: 287-300

Montgomery, P. (2002) “*Effective rolling forecasts*”. *Strategic finance*, 83(8), 41.

Mazza, C., & Alvarez, J. L. (2000). «*Haute couture and prêt-à-porter: the popular press and the diffusion of management practices*”. *Organization Studies*, 21(3), 567-588.

Otley, D. (1999) “*Performance management: A framework for management control systems research*”. *Management accounting research*, 10: 363-382.

Randolph, J. J. (2009). “*A guide to writing the dissertation literature review*”. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 14(13), 1-13.

Rickards, R. C. (2006). Beyond budgeting: boon or boondoggle. “*Investment Management and Financial Innovations*”, 3(2), 62-76

Sandalgaard, N. (2013). “*Environmental uncertainty and the use of budgets*”. *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 2(3), 34.

Sahota, M., Bogsnes, B., Nyfjord, J., Hesselberg, J., & Drugovic, A. (2014). «*Beyond Budgeting: a Proven Governance System Compatible with Agile Culture*»

Simons, R. (1992) “*The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives*”. (pp. 622-645). Springer US.

Thornton, P. H. & Ocasio, W. (2008) "*Institutional logics*". The Sage handbook of organizational institutionalism, 840, 99-128.

Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2009). "*Exploring Russian central government accounting in its context*". Journal of Accounting & Organizational Change, 5(4), 490-513.

Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2009). "*Implementing public sector accounting reform in Russia: evidence from one university*". Accounting in Emerging Economies, 9, 169.

Tjørve, C., & Bekkelund, E. (2012). «*Controllerens rolle og bruk av styringsverktøy: en studie av hvordan controllerens rolle i organisasjonen og bruk av forskjellige styringsverktøy bidrar til å skape verdi*».

Yin, K. R. (2003) "*Case study research – design and methods*", 5<sup>th</sup> edition, Sage Publications, Inc.

de Wall, A. (2005) "*Is your organization ready for Beyond Budgeting?*" Measuring Business Intelligence, Volume 9 issue 2

Wallander, J. (1999) "*Budgeting - an unnecessary evil*", Scandinavian Journal of Management, Vol. 15, pp. 405-421

Østergren, K. & Stensaker, I. (2011) "*Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice*". European Accounting Review, 20(1), 149-181.

## Internett

Berg, T. (2015). «*Controlleren – en rolle i endring?*» (Internett)

[https://www.idunn.no/pof/2015/02/controlleren\\_-\\_enrolleiendring](https://www.idunn.no/pof/2015/02/controlleren_-_enrolleiendring) (Lest 5.04.2016)

Bjørneark, T. (2000). «*Økonomistyringens tapte relevans*». (Internett)

<https://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2> (Lest 1.04.2016).

Bjørneark, T. (2013). «*Styringssystemer og lønnsomhet*». (Internett)

«<https://www.magma.no/styringssystemer-oglonnsomhet>» (Lest 31.03.2016)

Eldsby, S. (2000). “*Strategi og finans i fokus*”. (Internett) [https://www.magma.no/strategi-og-](https://www.magma.no/strategi-og-finans-i-fokus)

[finans-i-fokus](https://www.magma.no/strategi-og-finans-i-fokus) (Lest 1.04.2016)

## Vedlegg 1

1999-2005

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005). “*Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden*”. *Management Accounting Research*, 16(1), 1-20.

2006-2009

Bogsnes, B. (2009) “*Implementing beyond budgeting. Unlocking the performance potential*” Hoboken, John Wiley & Sons.

Bogsnes, B. (2009). “*Keynote: beyond budgeting in a lean and agile world*”. In *Agile Processes in Software Engineering and Extreme Programming* (pp. 5-7). Springer Berlin Heidelberg.

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2008). *Towards a Dynamic Perspective on Management Accounting Innovations*. In *31st Annual Congress EAA, April 23-25, Rotterdam, The Netherlands*.

Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2009). “*Exploring Russian central government accounting in its context*”. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 490-513.

Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2009). “*Implementing public sector accounting reform in Russia: evidence from one university*”. *Accounting in Emerging Economies*, 9, 169.

Haraldsen, N. B. (2009). “*Performance measurement and incentives: A study on performance management in a changing environment*”.

2010-2012

Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). “*Management control without budgets: a field study of ‘beyond budgeting’ in practice*”. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.

Hammer, C. (2010). “*Is beyond budgeting peculiarly Scandinavian, and if so what does it entail for its applicability across the world?: a cultural analysis of beyond budgeting*”.



Johansen, Marit (2010). "Beyond Budgeting-noe som passer for meg?."

Milova, Y. (2011). "Organizations' receptiveness to management accounting innovations: the Beyond Budgeting case: a study on the basic characteristics of the Beyond Budgeting Roundtable organizations".

Golyagina, A., & Valuckas, D. (2012). "Reviewing literature on rolling forecasts, benchmarking and customer profitability: A management accounting perspective".

Bourmistrov, A. og K.Ø. Kaarbøe (2011). «Tensions in Using Information from Budgets and Balanced Scorecard: A Case Study of a Telecom Company in Distress. Working paper, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap. Bergen: Norges Handelshøyskole».

Tjørve, C., & Bekkelund, E. (2012). «Controllerens rolle og bruk av styringsverktøy: en studie av hvordan controllerens rolle i organisasjonen og bruk av forskjellige styringsverktøy bidrar til å skape verdi».

Andvik, C. E. (2012). «Beyond Budgeting og eierskap: en kvalitativ studie av hvordan et moderne styringssystem skaper eierskap til strategiske mål».

Hansen, S. C. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289-319.

2013-2014

Johanson, D. (2013). "Beyond Budgeting from the American and Norwegian perspectives: the embeddedness of management models in corporate governance systems". *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 69-91.

Bjørnenak, T. (2013). "Management accounting tools in banks: are banks without budgets more profitable"? *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 51.

Sandalgaard, N. (2013). "Environmental uncertainty and the use of budgets". *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, 2(3), 34.

Bogsnes, B. (2013). "Taking reality seriously-towards a more self-regulating management model in Statoil". P. Gooderham, K. Kaarbøe, & H. Nørreklit, *Managing in Dynamic Business Environments: Between autonomy and control*, 11-33.

Kaarbøe, K., Stensaker, I., & Malmi, T. (2013). «*Putting Beyond Budgeting ideas into practice*». *Managing in Dynamic Business Environments-between control and autonomy*, 92-113.

Ton-Nu, V. (2014). “*Rolling forecasts in a Beyond Budgeting environment: a case study on the use of rolling forecasts as a management tool.*”

Bjørnstad, E. H., & Hillveg, J. F. (2013). «*Beyond bonuses: a case study on bonuses and their impact on work motivation from a Beyond Budgeting perspective*”.

Moritsgård, B. L. (2014). “*Understanding the relationship between Enterprise Resource Planning systems and ‘Beyond Budgeting’*”.

2015-2016

Madsen, D. Ø., & Stenheim, T. (2015). «*The Balanced Scorecard: A review of five research areas*”. *American Journal of Management* Vol, 15(2), 25.

Heinzelmann, R. (2015). Managing conflicting logics of Beyond Budgeting and Enterprise Resource Planning Systems. *Beta*, 29(01), 27-48.

Bjørnemark, T. (2015). «*Beyond what? – on diffusion of Beyond Budgeting*”