

MASTEROPPGAVE

Emnekode: BE304E

Navn på kandidater: Guro Ringkilen,
Kristoffer Nilssen Austad

Budsjettet – et nødvendig onde?

En studie av spredningen av Beyond Budgeting i
Norge

Dato: 22.05.2018

Totalt antall sider: 133

Abstract

The traditional budget, as it is presented in parts of the literature, is a target for a substantial amount of criticism. It's criticised for being an outdated tool, backward focused and too time-consuming, to name a few. Beyond Budgeting was presented as an option for the traditional budget and launched as a solution to much of the established criticism and problems. But, Beyond Budgeting has not reached the level of diffusion that you could expect, considering the perks presented in the literature. Therefore, we sought out to explore and explain why the diffusion of Beyond Budgeting has been somewhat limited.

To answer that, we defined a couple of supplementary questions; how is the budget used today? and what features of Beyond Budgeting is present in Norwegian firms? Our results indicate that the ideas behind Beyond Budgeting are well received by our respondents. The budget is, and still will be, one of the most used tools in management accounting and most seek to improve it instead of replacing it. Lack of knowledge appears to be the most profound reason for the lack of diffusion for the innovation that is Beyond Budgeting, with less than half of the respondents having knowledge of it. Most respondents also think that the critique of traditional budgeting is exaggerated and that traditional budgeting works. The respondents seem to perceive Beyond Budgeting as a supplement to traditional budgeting, instead of being a replacement.

Forord

Denne oppgaven er gjennomført i forbindelse med masterstudium i økonomi og ledelse, med spesialisering innenfor økonomistyring, ved Handelshøyskolen i Bodø. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng og er studiets avsluttende oppgave.

Beyond Budgeting ble presentert tidlig i studiet ved Handelshøyskolen i Bodø, og etter hvert som vi har beveget oss mer i retning av vår spesialisering har temaet fått ytterligere oppmerksomhet i undervisningen. Vi ønsket derfor å se på hva som er årsakene til at spredningen av Beyond Budgeting kan sies å være såpass begrenset. Arbeidet med denne oppgaven har vært både utfordrende og lærerikt. Vi har tilegnet mye ny kunnskap både innenfor teori rundt Beyond Budgeting, styringssystemer og hva som påvirker spredningen av innovasjoner, og ikke minst hvordan holdningen til Beyond Budgeting og tradisjonell budsjettering er blant norske selskaper i dag.

Oppgaven er en primært kvantitativ oppgave, rettet mot norske bedrifter. Vi har også valgt å gjennomføre et par intervjuer for å supplere våre kvantitative funn. En stor takk rettes til våre respondenter, som har svart på vårt spørreskjema, og til respondentene som stilte til intervju.

Avslutningsvis vil vi takke vår veileder Katarina Kaarbøe og profileringsansvarlig Anatoli Bourmistrov for gode råd gjennom hele prosessen. Vi vil også takke Berner Larsen for gode innspill og råd i forbindelse med den statistiske analysen.

Bodø, 21. Mai, 2018

Guro Ringkilen

Kristoffer Nilssen Austad

Sammendrag

Det tradisjonelle budsjettet slik det presenteres i mye av litteraturen er gjenstand for mye kritikk. Budsjettet kritiseres for å være utdatert, lite framtidsrettet og for ressurskrevende, for å nevne noen av kritikkene. Med bakgrunn i deler av denne kritikken ble Beyond Budgeting lansert som et alternativ til det tradisjonelle budsjettet, og ble presentert som en løsning på mange av problemene som presenteres i litteraturen. Beyond Budgeting har imidlertid ikke oppnådd den spredningen man kanskje burde forvente, sett ut fra kritikken som foreligger av det tradisjonelle budsjettet. Med dette i bakhodet ønsket vi å undersøke hva som er årsakene til denne begrensede spredningen, med utgangspunkt i teori om spredning av innovasjoner og institusjonell isomorfisme. Vi endte derfor opp med følgende problemstilling:

Beyond Budgeting blir av mange presentert som et bedre alternativ enn tradisjonell budsjettering, likevel viser undersøkelser at majoriteten fortsatt bruker det tradisjonelle budsjettet, hva er grunnene til dette?

Vi har også valgt å se på hvordan budsjettet brukes i dag, og hvilke kjennetegn av Beyond Budgeting vi finner igjen hos norske bedrifter. Oppgaven bygger på en kvantitativ undersøkelse, med supplement fra to kvalitative intervjuer. De kvantitative dataene ble samlet inn gjennom et elektronisk spørreskjema sendt til 4994 mottakere. Av disse fullførte 316 spørreskjemaet, og danner grunnlaget for primærdataen i undersøkelsen.

Det første undersøkelsen vår viser er at våre respondenter er generelt uenige i mye av kritikken av tradisjonell budsjettering, med unntak av påstandene som omhandler tid- og ressursbruk, og at budsjettet raskt blir utdatert. Resultatene våre tyder imidlertid på at ideene bak Beyond Budgeting er godt tatt imot av våre respondenter. Resultatene våre viser at budsjettet er og blir et av de mest sentrale verktøyene for majoriteten av våre respondenter, og at de fleste ønsker å forbedre budsjettet fremfor å erstatte det. Budsjettet oppleves som et bedre verktøy desto flere verktøy som benyttes sammen med det, og desto flere ansatte bedriftene har. Uvitenhet fremstår som den mest sentrale årsaken til den begrensede spredningen, da under halvparten av utvalget hadde kjennskap til Beyond Budgeting. Videre ser vi at de fleste mener kritikken er overdrevet, og at det er lite behov for å erstatte budsjettet. Respondentene virker å se på Beyond Budgeting som et supplement til budsjettering, fremfor en erstatning.

Innholdsfortegnelse

Abstract	i
Forord	ii
Sammendrag	iii
Figurliste.....	vii
1 Innledning.....	vii
1.1 Bakgrunn og motivasjon	2
1.2 Forsknings spørsmål.....	2
1.3 Formål, aktualisering og forventede resultater	2
1.4 Teori og delspørsmål	4
2 Teoretisk rammeverk.....	6
2.1 Innledning og presentasjon av modell.....	6
2.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering	6
2.3 Alternative verktøy.....	8
2.3.1 Rullerende prognoser/budsjetter / Rolling forecasts	8
2.3.2 Balansert målstyring / Balanced Scorecard (BSC).....	9
2.3.3 Activity Based Costing (ABC), Activity Based Budgeting (ABB)	9
2.3.4 Benchmarking og kundelønnsomhetsanalyse	10
2.4 Beyond Budgeting.....	11
2.4.1 Prinsippene innenfor Beyond Budgeting	11
2.5 Tidligere forskning	14
2.5.1 “Non-budgeting”	14
2.5.2 “Better budgeting”.....	19
2.5.3 Oppsummering av delkapittelet	21
2.6 Spredning av innovasjoner	22
2.6.1 Innovasjonen Beyond Budgeting	22
2.6.2. Kommunikasjonskanaler	24

2.6.3. Tid	25
2.6.4 Sosiale systemer	27
2.7 Hvordan kan vi forklare spredningen? - Institusjonell isomorfisme	27
2.8 Oppsummering	30
3 Diskusjon av teorien.....	32
4 Metode.....	34
4.1 Design.....	34
4.2 Datainnsamling.....	35
4.2.1 Spørreskjema	35
4.3 Utvalg	36
4.3.1 Kvantitativ undersøkelse	36
4.3.2 Kvalitativ undersøkelse	36
4.4 Forskningsetiske problemstillinger	36
4.5 Kvalitet i oppgaven	37
4.5.1 Validitet	37
4.5.2 Reliabilitet	37
4.6 Analyse av datamaterialet	38
4.6.1 Multivariat regresjonsanalyse	38
4.6.2 Binomisk generalisert lineær modell.....	41
5 Empiri.....	43
5.1 Respondentinformasjon.....	43
5.1.1 Utvalg i den kvantitative undersøkelsen	43
5.2 Respondenter – kvalitativ undersøkelse	45
5.3 Budsjettets verdi	46
5.4 Status for bruk av budsjett.....	47
5.4.1 Kvalitative data	47
5.5 Bruk av alternative verktøy	48

5.5 Påstander	49
5.5.1 Kvalitative data	52
5.6 Budsjettet som kontrollredskap	54
5.7 Forutsigbarhet.....	55
5.8 Beyond Budgeting.....	56
5.8.1 Hvorfor ikke Beyond Budgeting?	57
6 Analyse og diskusjon	58
6.1 Hvordan brukes budsjettet?	58
6.2 Er budsjettet verdiskapende?.....	58
6.3 Budsjettkritikken	60
6.4 Budsjettet som målsetning	61
6.5 Budsjett som styring og kontrollverktøy, hvor viktig er det?	63
6.6 Fordeling av ressurser og insentivsystemer.....	64
6.8 Hva påvirker budsjettets oppfattede verdi?	65
6.9 Oppsummering av delkapittel	70
6.10 Spredningen av innovasjonen Beyond Budgeting	71
6.11 Hvem har kjennskap til innovasjonen Beyond Budgeting?	79
7 Konklusjon	86
7.1 Budsjettering og Beyond Budgeting blant norske bedrifter.....	86
7.2 Beyond Budgeting, feilet innovasjon og gode ideer	88
8.0 Kilder.....	91
Vedlegg 1 – Spørreskjema	I
Vedlegg 2 – Empiriske data	VII
Vedlegg 3 – Regresjon 1	XXIII
Vedlegg 4 – Regresjon 2	XXVII

Figurliste

i - Modell (Hope & Fraser, 1997)	11
ii - Teoretisk modell	30
iii - Oppsummering av teori (tabell).....	31
iv - Respondentinformasjon 1	43
v - Respondentinformasjon 2	44
vi - Budsjettets verdi	46
vii - Status for bruk av budsjett	47
viii - Bruk av alternative verktøy (N=263).....	48
ix - Bruk av alternative verktøy (N=316).....	48
x – Prestasjon, strategi, budsjettering	49
xi - Ressursallokering og insentiver, målsetting og evaluering, styring og kontroll.....	50
xii - Budsjetteringsprosessen, manipulering	51
xiii - Budsjettet som kontrollredskap	54
xiv - Forutsigbarhet	55
xv - Kjennskap til Beyond Budgeting	56
xvi - Kjennskap til Beyond Budgeting (tabell)	56
xvii - Hvorfor ikke Beyond Budgeting?.....	57
xviii - Regresjon 1/Hva påvirker budsjettets oppfattede verdi?	67
xix - Residualer regresjon 1	68
xx - Histogram regresjon 1	68
xxi - VIF verdier regresjon 1	68
xxii - Regresjon 2/Hvem har kjennskap til innovasjonen Beyond Budgeting?	81
xxiii - ROC kurve regresjon 2	82
xxiv - Konkluderende modell.....	89

1 Innledning

Flere undersøkelser viser at det tradisjonelle budsjettet fortsatt er et av de viktigste verktøyene for majoriteten av organisasjoner (Ekholm & Walin, 2000; Libby & Lindsay 2010; O'Grady & Akroyd. 2016) . Dette på tross av en utbredt kritikk av det tradisjonelle budsjettet som verktøy (Hansen et al., 2003; Bosnes, 2016; Wallander, 1999; Neely et al., 2001). I denne oppgaven ønsker vi å belyse hvordan budsjettet brukes, i lys av den utbredte kritikken, og om funnene i tidligere forskning også gjelder for organisasjoner i Norge. Tidligere undersøkelser om budsjett og utbredelse av Beyond Budgeting i land i Norden er snart 20 år gammel (Ekholm & Walin, 2000) og nyere forskning på området stammer andre områder enn Norden (Libby & Lindsay, 2010; Onaitis & Shastri, 2012). Norge som område for undersøkelse er meget interessant da kulturen i skandinaviske land er mer lik det kulturelle grunnlaget som Beyond Budgeting bygger på (Hammer, 2010). Det eksisterer forskning på organisasjoner som har implementert Beyond Budgeting i bedriften fra de nordiske områdene (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013; Østergren & Stensaker, 2011), men denne forskningen fokuserer på hvordan Beyond Budgeting fungerer i disse organisasjonene, ikke hvorfor spredningen av innovasjonen er begrenset.

Tradisjonell budsjettering blir kritisert for å være tid- og energikrevende (Bogsnes, 2016). Vi vil også se på alternativene til det tradisjonelle budsjettet, og forsøke å belyse hvorfor disse ikke er mer utbredt enn det er i dag. I denne delen av oppgaven vil vi fokusere på Beyond Budgeting, da det presenteres som et alternativ til budsjettering, og ikke som et supplement til budsjettet som f.eks rullerende prognoser og Balanced Scorecard.

Frow et al. (2010) skriver at markedet i dag kjennetegnes av høy volatilitet, hyperkonkurrans og store endringer, og Bogsnes (2009, s. 7) skriver følgende i sin bok:

“The more uncertainty and turbulence and the more urgent need there is to break with the past and go for radical change, the stronger the fear of letting go and leaving what is perceived as a safe and calm harbor in stormy weather, namely those familiar and well-tested management practices, including the good old budget.”

Mye av kritikken rundt budsjettet, fokuserer på at budsjettet ikke er tilpasset et turbulent marked (Hansen et al., 2003), men det er ikke gitt at markedene i dag er mer turbulente enn tidligere. Det er færre selskap som er yngre enn fem år i dag, enn for ti år siden, noe som tyder på at selskapene er mindre utsatte for konkurs. Arbeidstakere i privat sektor beholder jobbene sine 4,1 år lengre i dag enn på midten av 90-tallet og administrerende direktør er 2 år lengre i samme

jobb i 2014 enn i 2007 (The Economist, 2015). Dette er noen av tegnene på at markedet ikke er mer volatil og turbulent enn tidligere, og at det derfor kun er ledernes oppfatning at markedet er mer volatil.

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Vår motivasjon for å skrive denne oppgaven stammer fra undervisning i spesialisering økonomistyring, der Beyond Budgeting har vært viet mye oppmerksomhet i undervisningen og gjennom foredrag av Bjarte Bogsnes. Som nevnt tidligere, er det mye litteratur som kritiserer budsjettet, og dette gjorde at vi ønsket å undersøke hvorfor budsjettet fortsatt er så utbredt som det er i dag. Vi vil derfor se på hvordan budsjettet brukes i dag, og om dette stemmer overens med kritikken som foreligger.

Beyond Budgeting blir av flere fremstilt som en reddende engel for selskaper som bruker mye tid og energi på budsjettering, derfor ønsker vi også å undersøke hva som er årsaken til at Beyond Budgeting ikke er mer utbredt. Jan Wallander (1999) skriver: “My conclusion so far is thus, that the best you can do is to heave your budgeting department and all their forms overboard” (s. 411). Wallander skriver at det er viktig å ha et mål for de ansatte og styre etter, og dette hentes tradisjonelt sett fra budsjettet. Wallander (1999) mener at du ikke trenger kompliserte systemer for å skape et mål for bedriften, det eneste som trengs er sunn fornuft. Med slike synspunkter mener vi det er meget relevant å undersøke hvorfor budsjettet består.

1.2 Forskningsspørsmål

“Beyond Budgeting blir av mange presentert som et bedre alternativ enn tradisjonell budsjettering, likevel viser undersøkelser at majoriteten fortsatt bruker det tradisjonelle budsjettet, hva er grunnene til dette?”

1.3 Formål, aktualisering og forventede resultater

“Despite the fact that many years have passed since the pioneering introduction of BB in Svenska Handelsbanken in the 70s (Wallander, 1999), we still know very little about how BB concepts function in practice and especially how replacement of the annual budget with other information tools has improved the abilities of decision makers in facing increasing environmental uncertainty” (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013)

Formålet med oppgaven er å undersøke hvorfor tradisjonell budsjettering velges fremfor alternativer som Beyond Budgeting. For å gjøre dette ønsker vi å fokusere på hvordan kritikk

som foreligger av budsjettet, og hvordan Beyond Budgeting skal løse disse problemene som tas opp i litteraturen. Vi vil også undersøke hvorvidt markedet stiller seg bak kritikken av budsjettet som verktøy, eller om denne kritikken er overgeneralisert slik Libby og Lindsay (2010) legger frem. Vi mener dette er en aktuell oppgave, da det eksisterer lite forskning på dette feltet. Det eksisterer mye litteratur på hvorfor selskap burde se til løsninger som Beyond Budgeting, men vi har ikke funnet litteratur om Beyond Budgeting som tar for seg svakhetene ved konseptet. Vår oppfatning etter gjennomgang av mye litteratur på feltet er at kritikken av budsjettet bygger på antagelser om at det brukes unødvendig mye tid på utarbeidelsen, at de finansielle målene som settes gjennom budsjettet er organisasjonens kanskje viktigste styringsverktøy, og at markedene i dag er mer volatile og turbulente enn tidligere. Vi ønsker derfor å undersøke om disse antagelsene stemmer, og dersom disse ikke er like fremtredende som det litteraturen legger frem, er det da behov for å fjerne budsjettet og innføre nye verktøy eller konsept?

Beyond Budgeting ble introdusert av Jeremy Hope og Robin Fraser på slutten av 90-tallet (Hope & Fraser, 1997), og har senere blitt adoptert av flere selskaper, eksempelvis Statoil og Borealis (Bogsnes, 2016). Utviklingen kan derimot sies å ha stagnert, eller aldri nådd "take-off" der diffusjonsraten øker kraftig. Ifølge en undersøkelse gjort av Eckholm og Wallin (2000), i Finland, er det kun 14,3 % av de spurte selskapene som har planer om eller har kvittet seg med budsjettet. Kun 6 % av de spurte har kvittet seg med budsjettet i sin helhet, mens 52,8% av de utvalget blant de 500 største selskapene hadde implementert Balanced Scorecard i driften. Dette mener vi skaper et interessant grunnlag for å undersøke hvorfor Beyond Budgeting ikke får fotfeste blant majoriteten av selskapene i Norge. Skyldes dette at kritikken av budsjettet er overdrevet og overgeneralisert, slik som Libby & Lindsay (2010) konkluderer med i sin undersøkelse av selskap i Nord-Amerika? Av det vi kan se har det ikke vært forsket på en lignende problemstilling i Norge tidligere, og vi mener det vil være av interesse for organisasjoner som Beyond Budgeting Round Table med en undersøkelse som kan belyse hvordan selskap i Norge stiller seg til kritikken av budsjettet, og hvordan budsjettet anvendes i norske selskaper.

1.4 Teori og delspørsmål

I oppgaven vil vi se på litteratur som tar for seg kritikk av det tradisjonelle budsjettet, da dette er sentrale faktorer for hvorfor organisasjoner skal velge å se etter alternative styringsmekanismer. Vi mener derfor det er naturlig å fokusere mye på kritikken av budsjettet, som en sentral del av undersøkelsen. Videre vil vi se på hvordan Beyond Budgeting presenteres i litteraturen, og hvordan det kan implementeres i bedrifter. Beyond Budgeting er til dels konseptuelt, og prinsipper er derfor viktige når graden av implementering skal vurderes. Vi vil derfor fokusere mye på prinsippene innenfor Beyond Budgeting og undersøke i hvor stor grad utvalget stiller seg bak flere av prinsippene i litteraturen. For å skaffe et grunnlag for sammenligning vil vi se på tidligere undersøkelser som er gjort i bedrifter som har implementert ideer fra Beyond Budgeting.

Robin og Fraser (2001) skriver: “And the momentum is gathering pace. Ericsson, Diageo, and British cider maker Bulmers are among the latest companies to see the light”, med henvisning til selskaper som har adoptert Beyond Budgeting som innovasjon, så hvorfor har spredningen stagnert?

For å kunne besvare vår problemstilling har vi valgt å se på Rogers (2003) teori om spredningen av innovasjoner, og hvilke faktorer som er sentrale for at en innovasjon skal oppnå stor spredning. Rogers presenterer en fem stegs prosess for adoptering og implementering av innovasjoner, og denne vil vi også benytte i vår oppgave. Vi har også valgt å fokusere på teori som omhandler institusjonell isomorfisme, slik det er presentert av DiMaggio og Powell (1983). Teorien til DiMaggio og Powell forklarer hvordan institusjonalisering skjer gjennom tre forskjellige press; normativt, tvunget og mimetisk. Vi vil forklare den begrensede spredningen ved bruk av Rogers teori om spredning av innovasjoner og gjennom DiMaggio og Powells teori om institusjonalisering. Under utarbeidelsen av problemstillingen dukket det opp to viktige spørsmål, som vi også ønsker å besvare ved hjelp av vår undersøkelse, disse er presentert under.

Hvordan brukes budsjettet idag?

For å kunne teste vår problemstilling er det viktig å belyse hvordan budsjettet brukes som verktøy i dag. Er bruken av budsjettet som styringsverktøy like utbredt som tidligere, og i hvor stor grad anvendes budsjettet som et kontrollverktøy? Kritikken som går igjen er at budsjettet er for tid- og ressurskrevende, blir for raskt utdatert og er utdatert som kontroll og måleverktøy. Dette er bare litt av kritikken som presenteres, og vil vi se nærmere på denne i kapittel 2. Vi ønsker å undersøke om denne oppfatningen er en som deles av bedriftene i vår undersøkelse.

Som et ledd i denne delen av undersøkelsen vil vi trekke inn den eksisterende forskningen vi har funnet på feltet, som tar for seg hvordan budsjettet brukes og hvordan inntrykk industriene har av budsjettet som verktøy. Vi vil hovedsakelig fokusere på to undersøkelser, en fra Finland (2000) og en fra Nord-Amerika (2010), og disse kommer vi tilbake til i teorikapitlet. Vi ønsker å se om våre funn stemmer overens med funnene i tidligere forskning.

Hvilke kjennetegn av Beyond Budgeting finner vi igjen blant norske bedrifter?

Beyond Budgeting består som nevnt ovenfor av prinsipper. Dette betyr at Beyond Budgeting som innovasjon er meget konseptuell, og ikke har et klart rammeverk som bedriftene kan følge når innovasjonen skal implementeres i driften. Derfor ønsker vi å se hvilke prinsipper og ideer som har fått feste blant norske bedrifter. Det er flere eksempler på bedrifter som har implementert ideer fra Beyond Budgeting i driften, men som fortsatt bruker budsjetter aktivt. Et annet interessant aspekt ved denne delen av undersøkelsen er hvor mange som benytter seg av ideer i Beyond Budgeting uten å identifisere seg som en bruker av Beyond Budgeting. Er ideene bak innovasjonen mer kjent enn innovasjonen selv? Dette er spørsmål vi mener det vil være gunstig å undersøke for å kunne utvikle innovasjonen videre.

2 Teoretisk rammeverk

2.1 Innledning og presentasjon av modell

Vi vil i dette kapittelet ta for oss ulike teorier som kan være med å belyse vår problemstilling. Vi vil bruke etablert økonomisk teori og sosial teori. Teoriene vi har valgt å fokusere på er “*Diffusion of innovations*” og institusjonsteori. Disse modellene kan bidra til å forklare hva som hindrer en innovasjon i å oppnå høy spredning, og hva som forårsaker at en innovasjon ikke blir institusjonalisert.

I tillegg til å undersøke hvorfor Beyond Budgeting ikke er adoptert (adoptert: “full use of an innovation as the best course of action available” (Rogers, 2003, s. 177)) i større grad enn dagens situasjon, vil vi selv vurdere de deltakende selskaperes systemer for budsjettering og planlegging, og vurdere i hvor stor grad de benytter seg av prinsippene i Beyond Budgeting satt opp mot tradisjonell budsjettering. Det kan forekomme at næringene benytter seg av prinsippene til Beyond Budgeting, uten å kjenne til eller at de vil anerkjenne at de benytter seg av Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 1997). Vi har derfor inkludert teori om Beyond Budgeting i vårt teoretiske rammeverk, da det vil være sentralt for å kunne vurdere hvor langt respondentene er på vei i en eventuell implementeringsprosess. Vi mener også at kritikk av det tradisjonelle budsjettet er relevant, da vi forventer å finne data som støtter denne kritikken gjennom vår undersøkelse. Kritikken vil også være meget relevant om respondentene ikke støtter seg til kritikken som foreligger av budsjettet, da dette bryter med et av kjernegrunnlagene for å implementere Beyond Budgeting.

Vi har bygd opp det teoretiske rammeverket på følgende måte; vi innleder med kritikk av budsjettet, teori om Beyond Budgeting, og prinsippene innenfor Beyond Budgeting. Videre vil vi se på tidligere gjennomført forskning på bedrifter som har implementert ideer fra Beyond Budgeting, og bedrifter som har gått bort fra bruken av budsjetter. Deretter fokuserer vi på Beyond Budgeting som en innovasjon, før vi vil se hvordan diffusjonsteori og institusjonsteori kan forklare en begrenset spredning av Beyond Budgeting. Vi oppsummerer dette kapittelet ved å presentere en modell og en teori basert på litteraturen i teorikapittelet, som vil være sentral videre i undersøkelsen.

2.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering

En sentral del av mye litteratur om Beyond Budgeting, er kritikken av det tradisjonelle budsjettet (Hope & Fraser, 1997, 1999, 2001; Bogsnes, 2016). En mulig forklaring på den lave

spredningen av Beyond Budgeting kan være at disse faktorene ikke er like kritiske som litteraturen legger frem. Vi vil derfor se på kritikken av budsjettet, og undersøke hvorvidt disse punktene dukker opp i vår undersøkelse.

Det tradisjonelle budsjettet har mange kritikere, og mye litteratur tar for seg problemer knyttet til tradisjonell budsjettering (Jensen, 2003; Wallander, 1999; Hansen et al., 2003, Neely et al., 2001). Wallander (1999) kaller det tradisjonelle budsjettet for unødvendig onde, mens Jensen (2001) mener budsjettet fungerer som et insentiv som belønner de ansatte for å lyve. Vi kommer tilbake til påstanden fra Jensen senere i delkapittelet. Neely et al. (2001) og Bogsnes (2016) lister problemområder basert på intervju med ledere i flere selskaper.

Neely et al. (2001) lister 12 problemområder knyttet til budsjettet; Budsjettet (1) er tids- og ressurskrevende å utarbeide, (2) hindrer respons og fleksibilitet, i tillegg til å være en barriere for endringer, (3) har sjelden fokus på strategi, og er ofte motsigende mot egen strategi, (4) skaper lite verdier, sammenlignet med tiden det tar å utarbeide dem, (5) fokuserer på kostnadsreduksjon og ikke verdiskapning, (6) styrker vertikal kontroll, hierarkiet, (7) reflekterer ikke nettverksstrukturene organisasjonene i dag adopterer, (8) oppmuntrer til gaming og annen pervers oppførsel, (9) oppdateres for sjeldent, vanligvis årlig, (10) er basert på forutsetninger uten støtte og gjetninger, (11) underbygger avdelingsskiller fremfor kunnskapsdeling og (12) gjør at folk føler seg undervurdert.

Bogsnes (2016) lister 11 problemområder. Flere av disse har store likheter til problemområdene som Neely et al. lister, mens noen ikke fremkommer i listen til Neely. Disse er følgende; (13) Hindrer ansatte å gjøre “det rette”, (14) Oppmuntrer ansatte til å gjøre en dårlig avgjørelse, “spend it or lose it”, (15) Budsjettet fungerer dårlig når man skal evaluere “performance”.

En av de mest sentrale kritikkene av budsjettet går ut på at budsjettet er meget ressurskrevende (Bogsnes, 2016; Jensen, 2001; Hansen et al., 2003; Rickards, 2006; Neely, 2001). Jensen (2001) skriver at budsjetteringsprosessen kan også pågå over 6 måneder i flere selskaper, og at budsjettering er en prosess som kjennetegnes av bortkastet tid, gaming og dårlige avgjørelser. Summen av arbeidstimer som brukes i budsjetteringsprosessen reflekteres ikke i verdiskapningen den gir for selskapet (Lem, 2009). Neely (2001) legger frem et eksempel på nevnte problem; Volvo rapporterte at 20% av all tid hos ledelsen gikk med til budsjettering og planlegging, før de kuttet budsjettet i 1996.

Mange avgjørelser tas ved hjelp av budsjettet, og med basis i budsjettet som er utarbeidet. Ifølge Neely (2001) er budsjettets lave relevans et av problemene. Budsjettet blir fort utdatert, en

faktor som går igjen også hos Bogsnes (2016). Et ledd i budsjetteringsprosessen er ressursallokering. Her oppstår det problemer når noen avdelinger får tildelt flere ressurser enn nødvendig, og noen mindre. Noen avdelinger blir hindret i å gjøre nødvendige investeringer, mens andre bruker ressursene for å ikke risikere å miste dem til neste år (Bogsnes, 2016). Disse problemene oppstår som følge av at budsjettet fungerer som et insentivsystem som belønner uetisk oppførsel blant de ansatte (Jensen, 2001). Ledere vil presse sine budsjetterte mål ned, for å være sikre på å nå dem, og vil forsøke å skaffe mest mulig ressurser til sin avdeling, også for å sikre seg (Jensen, 2001; Rickards, 2006). Dette skaper igjen gaming av resultatene, for å møte budsjettet, som skader selskapets resultat (Jensen, 2001). Dette fører også til lite samarbeid mellom avdelingene, da alle jobber mot sine egne mål (Neely, 2001).

Budsjettet bygger opp om en sentralisert struktur, med sterk hierarkisk kontroll (Neely, 2001; Hansen et al., 2003). Dette fungerer som en barriere, som hindrer endring og raske respons på endringer i markedet (Hope & Fraser, 1999), og hindrer ansatte i å være proaktive og gripe muligheter som kan være verdiskapende (Frow et al., 2010). Budsjettet er ikke tilpasset et turbulent marked med skiftende forutsetninger (Hansen et al., 2003; Ekholm, 2000).

Budsjettet er for lite knyttet til strategi. Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon, fremfor verdiskapning (Neely, 2001) fremfor de langsiktige målene (Rickards, 2006). Som følge av dette kan budsjettet oppleves som frakoblet fra strategien (Neely, 2001). Dette kan være en følge av det problemet Bogsnes presenterer; et firmas strategi og budsjett blir ofte utarbeidet isolert fra hverandre, uten input fra den ene til den andre (Bogsnes, 2016).

Budsjettet har mange kritikere, men mye av kritikken bygger det samme. Budsjettet er for tidkrevende, for ressurskrevende og er designet for en annen tid og et annet marked. Men som vi så i innledningen, er ikke alle enige i det som er kjernen av kritikken, nemlig at markedet har utviklet seg slik at budsjettet er utdatert.

2.3 Alternative verktøy

I undersøkelsen vil vi undersøke hvilke verktøy som blir mest brukt av bedriftene i utvalget. Vi har begrenset dette til 5 forskjellige verktøy som er listet under. Vi har valgt å benytte de samme verktøyene som Johansen (2010).

2.3.1 Rullerende prognoser/budsjetter / Rolling forecasts

Som nevnt tidligere blir budsjettet blant annet kritisert for å bli raskt utdatert grunnet lang tidshorisont. Budsjetter er utarbeidet av forutsetninger hentet fra planleggingsparametere, slik

som prognoser, og strekker seg vanligvis over en tidsperiode på et år. Med lang tidshorison risikerer managere å møte budsjettmål som ikke er i tråd med de forholdene bedriftene møter i virkeligheten (Merchant & Van der Stede, 2012). En løsning på dette kan være rullerende prognoser hvor målene/budsjettet oppdateres månedlig eller kvartalsvis (Merchant & Van der Stede, 2012; Hoff, 2016; Anthony & Govindarajan, 2007). Prognosene kan brukes både som et supplement eller som en erstatning for budsjettet (Hoff, 2016).

2.3.2 Balansert målstyring / Balanced Scorecard (BSC)

For å balansere kortsiktige og tilbakeskuende finansielle målinger, kan disse kombineres med mer fremtidsrettede mål. Dette kan være ikke-finansielle mål som kan signalisere om en mulig framtid, og flere firmaer har funnet det verdifullt å fokusere på et sett av verdidrivere i målesystemene. Et av de mest adopterte kombinasjonssystemet er Kaplan og Nortons balanced scorecard (Merchant & Van der Stede, 2012).

Siden modellen om balansert målstyring ble introdusert i 1992 har den blitt videreutviklet, og brukes i dag i forbindelse med implementering og oppfølging av strategi (Hoff, 2016). Balansert målstyring fremmer en balanse mellom ulike strategiske mål for å oppnå sammenfallende mål, slik at ansatte ønsker å handle i samsvar med organisasjonens beste (Anthony & Govindarajan, 2007). Balanced Scorecard skal fungere som et verktøy for å komplementere finansiell informasjon (historie) med drivere som måler fremtidig prestasjon. Bedriften måles gjennom fire perspektiver; finansielt, kunde, interne prosesser og, læring og vekst (Kaplan & Norton, 1996).

2.3.3 Activity Based Costing (ABC), Activity Based Budgeting (ABB)

Siden mange indirekte kostnader er relevante i forbindelse med beslutningstaking er det et behov for å allokere indirekte kostnader opp mot kostnadsobjekter. Activity Based Costing bygger på et årsak-virkningsforhold når det kommer til kostnadsfordeling (Drury, 2011). Dette skjer gjennom at alle prosesser og støtteaktiviteter i produksjonen av et kostnadsobjekt identifiseres, gjennom analyse av selskapets verdikjede (Burns et.al., 2013). Et ABC-system benytter seg av kostnadssentre knyttet til hver større aktivitet, i motsetning til tradisjonelle systemer som har en tendens til å knyttes opp mot avdelinger (Burns et.al., 2013; Drury, 2011). I tillegg baseres tradisjonelle systemer på kun volum-baserte kostnadsdrivere, noe som kan føre til ukorrekt rapportering produktkostnader hvis mange av organisasjonens kostnader ikke er relatert til volum (Drury, 2011). Dette kan igjen føre til over- eller underprising av produkter, som betyr enten finansielt tap eller tap av markedsandeler (Horngren et.al., 2012). Dette løses

i ABC ved at systemet benytter seg av både volum-baserte, og ikke-volum-baserte kostnadsdrivere (Drury, 2011). ABB benytter seg av disse samme prinsippene, men det overføres til budsjetteringsprosessen og bedriften.

2.3.4 Benchmarking og kundelønnsomhetsanalyse

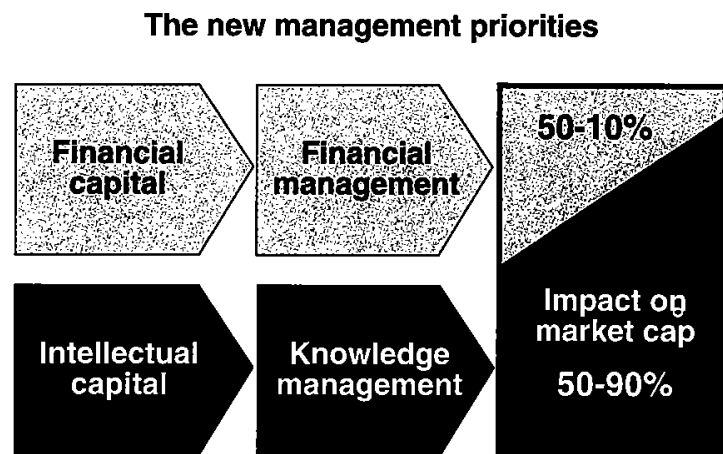
Benchmarking er i praksis å sammenligne resultater og faktorer i driften opp mot nøkkelkonkurrenter eller samarbeidspartnere. Dette kan gjøres på flere måter, og kan deles inn i formelle eller uformelle metoder (Global Benchmarking Network, 2010). Ved uformelle metoder måler man seg opp mot andre samarbeidspartnere eller konkurrenter uten noen statistisk eller analytisk tilnærming. En mer formell metode for benchmarking er å sammenligne med andre bedrifter gjennom statistiske undersøkelser og andre lignende verktøy. Dette er mer formelle metoder for benchmarking, og kan gjøres ved undersøkelser om kundetilfredshet, sammenligning av KPI'er eller kostnader.

Stadig flere bedrifter benytter seg av kundelønnsomhetsanalyser for å vurdere hvilke kunder eller kundegrupper/segmenter som er mest lønnsomme for bedriften (Havelin et al., 2013). Kundelønnsomhetsanalysen kan gjennomføres på flere plan; mot den enkelte kunde, mot en begrenset kundebase/segment, livsløpsverdi og gjennom verdivurdering av kunder (ibid.)

2.4 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting ble introdusert av britene Jeremy Hope og Robin Fraser på slutten av 1990-tallet. Hope & Fraser (1997) mener at budsjettet og de tradisjonelle styringssystemene er designet for å ivareta land, arbeidskraft og kapital, som tidligere var det som la begrensninger på konkurransedyktigheten til et selskap.

Hope og Fraser (1997) viser til en liste over ni store selskaper der de lister hvor stor andel av markedsverdien til selskapet som ligger i den intellektuelle kapitalen, fremfor den finansielle kapitalen. Alle selskapene i listen har en prosentandel av markedsverdi i intellektuell kapital på minimum 60%, og på toppen av listen finner vi Coca



i - Modell (Hope & Fraser, 1997)

Cola Company, med 96% markedsandel i form av intellektuell kapital. Hope & Fraser (1997) mener at maksimering av den intellektuelle kapitalen vil føre til en større økning i markedsverdi for selskapet, og argumenterer for behovet for en ny styringsmekanisme, som går bort fra det tradisjonelle “command and control” som det tradisjonelle budsjettet innebærer. Hvor ligger fokuset i dagens marked, på den intellektuelle kapitalen, eller på den finansielle kapitalen? Kan lederne identifisere seg med fremstillingen som Hope og Fraser presenterer? En av årsakene til at Beyond Budgeting ikke har oppnådd ønsket spredning kan være fordi store deler av markedet anser finansiell kapital som en større konkurransefordel enn intellektuell kapital.

2.4.1 Prinsippene innenfor Beyond Budgeting

Beyond Budgeting kan kanskje best beskrives som et konsept, noe som støttes av funnene til Nguyen et al (2017), der de undersøker store deler av litteraturen rundt Beyond Budgeting, og klassifiserer 17 av disse som konseptuell. Av alle klassifiseringene de gir, er konseptuell den med høyest verdi, mer enn dobbelt så mange artikler som nummer to på listen. Som en del av konseptet Beyond Budgeting presenterer Bjarte Bogsnes tolv prinsipper som er sentrale innenfor implementeringen og gjennomføringen av Beyond Budgeting.

Ledelsesprinsipper (oversatt fra engelsk) (Bogsnes, 2016, s. 70)

- (1) Mening (Inspirere de ansatte gjennom edle mål, ikke kortsiktige finansielle mål)
- (2) Verdier (Styr ved hjelp av felles verdier, ikke gjennom detaljerte regler og begrensninger)
- (3) Åpenhet (Info tilgjengelig for selv-regulering, innovasjon og læring, ikke hold tilbake)
- (4) Organisasjon (Skap tilhørighet, og styr gjennom fleksible ordninger, unngå hierarkisk kontroll)
- (5) Autonomi (Ha tillit til at ansatte kan ta gode avgjørelser, ikke styr etter fåtallet som utnytter systemet)
- (6) Kunder (Alle ansatte burde knytte sitt arbeid til kundens behov, felles mål)

Styringsprosesser (oversatt fra engelsk) (Bogsnes, 2016, s. 70)

- (7) Rytme (Organiser styringsprosessene dynamisk, ikke utelukkende rundt kalenderåret)
- (8) Mål (Sett ambisiøse, direkte og relative mål, unngå faste finansielle mål)
- (9) Planlegging og “forecasting” (gjør prosessen kontinuerlig, og inkluderende)
- (10) Allokering av ressurser (Gjør ressurser tilgjengelige ved behov, ikke gjennom et årlig budsjett)
- (11) Evaluering (Gjør helhetlige evalueringer, ikke bare i forhold til målsetninger og for bonuser)
- (12) Belønning (Belønn kollektiv suksess i forhold til konkurrenter, ikke mot faste finansielle mål)

Beyond Budgeting kan sies å være et konsept under kontinuerlig utvikling, noe som tydeliggjøres gjennom litteraturen rundt temaet. Eksempelvis ser vi i artikkelen til Hope & Fraser (1999) at de lister to prinsipper for styring uten budsjetter. Flere av disse kan knyttes opp mot hverandre, og kan også sies å være flere måter å beskrive de samme prinsippene på.

“Therefore, the BB-group recommends either radically changing traditional budget-based performance evaluations or completely eliminating the budget process. The second stage of the BB-approach is to radically decentralize the organization and empower lower-level managers and employees.” (Hansen et al, 2003, s. 5)

Essensen innenfor Beyond Budgeting er ny bruk eller fjerning av budsjettene, og desentralisering av ledelsen, med fokus på et skifte fra top-down control til bottom-up empowerment (Hansen et al., 2003; Nguyen, 2017). Disse prinsippene kan være tilstede hos selskaper som ikke identifiserer seg som brukere av Beyond Budgeting konseptet, og er sentrale i vurderingen av hvor langt på vei selskapene er mot en styringsmodell lik den beskrevet i Beyond Budgeting litteraturen.

2.5 Tidligere forskning

Vi vil i dette kapittelet gå gjennom innovasjonen Beyond Budgeting. En av utfordringene rundt Beyond Budgeting er at det ikke foreligger klare retningslinjer for hva som er Beyond Budgeting, og hva som ikke er Beyond Budgeting. Enkelte mener at budsjettets natur gjør det uforenelig med mange av ideene bak Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 2001), mens andre mener at fokuset ikke burde være enten eller, men hvordan de kan fungere sammen (Libby & Lindsay, 2010). Vi vil derfor gå gjennom tidligere forskning i dette delkapittelet, denne litteraturen er delt i to delkapittelet; “non-budgeting” og “better budgeting”. “Non-budgeting” viser til bedrifter som har avvirket bruken av budsjett i sin helhet, mens “better budgeting” omhandler bedrifter som har forsøkt å implementere mange av ideene bak Beyond Budgeting i sitt eksisterende styringssystem.

I litteraturen som tar for seg konseptet Beyond Budgeting, derav prinsipper og ideer, referer forfatterne i hovedsak til innovasjonen Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 1997, 1999, 2001; Bogsnes, 2016). Vi vil se hvordan disse prinsippene går igjen i forskningen som er gjort på området. Beyond Budgeting bygger som nevnt tidligere på en rekke prinsipper (Bogsnes, 2016) og vi vil se hvordan disse prinsippene anvendes i bedriftene i undersøkelsene som er gjort tidligere. Majoriteten av undersøkelsene som er gjort omhandler selskaper som har gått avvirket bruken av budsjett, og kan kategoriseres som “non-budgeting” selskaper (O’Grady & Akroyd, 2016; Onaitis & Shastri, 2012). Vi vil også se på hvordan styringsmekanismer som er tilstede i bedrifter vi kategoriserer innenfor kategorien “better budgeting” (Libby & Lindsay, 2007), slik som Astoria i casestudie til Frow et al. (2010). I dette studiet undersøker Frow et al. (2010) hvordan budsjettet kan brukes samtidig som selskapet jobber med å være fleksible, som kan være motstridende praksiser.

2.5.1 “Non-budgeting”

O’Grady og Akroyd (2016) undersøker hvordan styringssystemene fungerer i en non-budgeting organisasjon (Mainfreight), med utgangspunkt i Malmi og Browns (2008) inndeling av styringssystem i tre kategorier; “cultural controls”, “cybernetic controls” og “administrative controls”. Ifølge O’Grady og Akroyd fokuserer Beyond Budgeting litteraturen bare på deler av komponentene i styringssystemet; hovedsakelig planlegging, kybernetiske kontroller (cybernetic) og insentivsystemer (O’Grady & Akroyd, 2016), noe som kan gjøre litteraturen lite anvendbar.

Viktige kulturelle aspekter ved driften til Mainfreight er åpne kontorlandsskaper, familiære verdier, samarbeid og et gjensidig støttende miljø der teamet vinner eller taper sammen. Ansatte går gjennom et kurs om selskapets historie, verdier og kultur. Fri flyt av informasjon er sentralt, og det er forventet at de ansatte lærer gjennom egne feil (O'Grady & Akroyd, 2016). Bogsnes (2016) presenterer tilhørighet til bedriften som et sentralt prinsipp innenfor Beyond Budgeting, og at de ansatte skal føle en mening med arbeidet de gjør, denne formen for kollektiv tankegang går igjen i litteraturen rundt Beyond Budgeting.

Mainfreight opererer med en flat, desentralisert struktur, med bare fire nivå i hierarkiet i organisasjonen. Organisasjonen holder andelen prosedyrer på et minimum, og unngår å spesifisere arbeidsoppgaver i sine arbeidskontrakter. (O'Grady & Akroyd, 2016). Ifølge Bogsnes (2016) skal et økt fokus på autonomi bidra til å få det beste ut av de ansatte. For de fleste store bedrifter blir intellektuell kapital et større fokus (Hope & Fraser, 1997), og fokus på økt autonomi, verdier, åpenhet skal bidra til å få det beste ut av de ansatte (Bogsnes, 2016).

Planlegging er et sentralt tema i Beyond Budgeting litteraturen, da mye av kritikken omhandler tid og ressursbruk, og budsjetter som er ugyldige kort tid etter at de er ferdigstilt (Hansen et al. 2003; Bogsnes, 2016). Mainfreight som opererer uten budsjetter fokuserer på å sette realistiske mål, og prosessen med å sette mål for neste periode fullføres i løpet av en dag (O'Grady & Akroyd, 2016). Kybernetisk kontroll er viktige mekanismer for Mainfreight, og benchmarking er et sentralt verktøy for ledelsen når de skal vurdere performance. Det fokuseres også mye på jevnlig tilbakemeldinger fra ledelse til de forskjellige avdelingene, og to veis kommunikasjon mellom avdelingene er essensielt (O'Grady & Akroyd, 2016). Mainfreight opererer med kollektive bonusordninger, der hele teamet belønnes uavhengig av rollene innad i teamet. Bonus utbetales i en seremoni der alle i teamet deltar, og utbetalingen overleveres av avdelingsleder (O'Grady & Akroyd, 2016).

En undersøkelse gjengitt av Onaitis og Shastri (2012) viser at 41.2 % av private selskap og 30.8 % av offentlige selskap som ikke bruker budsjetter, ikke oppgir eller ikke kjenner til strategien til selskapet. Noe som betyr at selskapene enten opererer uten strategi eller så er strategien ikke kommunisert godt utad og det er mangel på gjennomsiktighet/åpenhet. Undersøkelsen viser også at disse selskapene i størst grad planlegger ut fra kontantstrømmer og kortsiktige finansielle planer, ikke langsiktige strategiske og finansielle planer (Onaitis & Shastri, 2012).

Proessen med å skifte fra et "Management Control System" (MCS) til et annet, kan være langtrekkelig. Bogsnes (2016) mener at selskaper sjelden vil klare å designe et nytt MCS ferdig før det tas i bruk, og at det designes til 80%, og så må selskapene hoppe i det. Bourmistrov og

Kaarbøe (2013) presenterer en studie med to bedrifter som begge har implementert prinsipper fra Beyond Budgeting litteratur. Et av selskapene i studien, OilCo, begynte prosessen med forandring senest midt på 1990-tallet, men ble ikke formelt implementert før i 2008. Dette kan tyde på at en forandring med dette omfanget tar tid. Det er også verdt å merke seg at OilCo startet prosessen omtrent samtidig som Hope og Fraser begynte å presentere Beyond Budgeting. Dette kan tyde på at OilCo så et behov for å endre sine rutiner og sitt MCS, før de ble presentert med Beyond Budgeting. Bourmistrov og Kaarbøe skriver at budsjetteringsprosessen ble mindre rigid og mer fleksibel allerede i 1995. OilCo så et behov for å endre sitt MCS, da budsjettet fungerte som en hindring. Budsjettet hindret OilCo i å starte nye, nødvendige prosjekter, fordi budsjettet ikke hadde rom for dette i de gjeldende periodene (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Dette punktet er en sentral del av kritikken mot tradisjonell budsjettering, men andre undersøkelser viser at det er få selskaper som følger budsjettet så rigid (Libby og Lindsay, 2010) og at selskaper løser problematikken med høy konkurranse og behov for nye investeringer som ikke er budsjettet med bruk av rullerende prognoser (Sandalsgaard, 2012).

Det andre selskapet i artikkelent til Bourmistrov og Kaarbøe (2013) er TelCo, som i motsetning til OilCo begynte prosessen med å skifte MCS i 2006, altså når litteraturen rundt Beyond Budgeting var vel etablert. TelCo opplevde lite samsvar mellom budsjettet og strategien til selskapet, som er en sentral del av kritikken mot tradisjonell budsjettering (Bogsnes, 2016; Neely et al., 2001; Hansen et al., 2003). En viktig forskjell mellom skifte som OilCo gjorde og skiftet i TelCo er at TelCo så på forandringen som en måte å reparere MCS'et på, ikke gjøre en drastisk endring. TelCo regnes ikke som en pioner innenfor bruk og utvikling av Beyond Budgeting, som OilCo. OilCo utviklet sin modell gjennom gradvis eksperimentering (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013), mens TelCo utviklet sin modell gjennom å se til andre. Å se til andre for å utvikle sine egne systemer er en viktig del innenfor institusjonsteori (Di'Maggio & Powell, 1983), og vi vil si nærmere på denne metoden for institusjonalisering senere i teorien.

En viktig faktor i Beyond Budgeting er prosessen med målsetting og evaluering (Bogsnes, 2016) og det å sette nye KPI'er som ikke er budsjettrelatert. Jensen (2003) argumenterer for at budsjettet bidrar til at ansatte opptrer destruktivt, det vil si at de ødelegger muligheter for selskapet ved å la muligheter passere som kunne bidratt til verdiskaping, eller ved å aktivt sette lave mål og presse ned omsetning/inntjening for å holde disse målene. I OilCo og TelCo gikk de bort fra budsjettrelaterte mål og oppnåelse av budsjett var ikke lenger regnet som "good performance" (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Prosessene med målsetting og evaluering forandret seg til mer dynamiske prosesser med flere KPI'er. I tillegg ble prosessen rundt

ressursallokering gjort mer dynamisk i begge selskapene (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013). Østergren og Stensaker (2011) presenterer også eksempelet med selskapet OilCo, både Bourmistrov og Kaarbøe (2013) og Østergren og Stensaker (2011) navngir OilCo's håndbok for ansatte; "Ambition to action", og det er derfor rimelig å anta at OilCo er samme bedriften i begge studiene. Østergren og Stensaker (2011) beskriver prosessen med å integrere strategien i driften som ble presentert gjennom fem prinsipper: (1) prestasjon måles ved å se til konkurrenter, og målet er å være bedre enn konkurrentene, (2) ansatte og ledere skal ta de rette avgjørelsene basert på retningslinjer i håndboken nevnt tidligere, (3) ressurser skal allokeres ved behov, (4) oppfølging skal være fremtidsrettet og handlingskraftig og (5) prestasjonsvurdering skal være en helhetlig vurdering av driften. Endringene som er gjort i prosessen rundt målsetting har gjort ledere mer fokusert på bedriften som en helhet, fremfor bare deres eget segment av bedriften (Østergren & Stensaker, 2011). Dette er i samsvar med mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting (Bogsnes, 2016; Rickards, 2006), og problemer rundt målsetting og ressursallokering er en gjenganger i mye budsjettkritisk litteratur (Jensen, 2003; Hansen et al., 2003; Neely et al., 2001; Wallander, 1999). Libby og Lindsay (2010) identifiserer imidlertid ikke dette som et problem, da de mener at disse punktene er overdrevet i fremstillingene gjort i mye budsjettkritisk litteratur, og at de fleste selskaper er mer fleksible enn den budsjettkritiske litteraturen legger frem. I en annen undersøkelse gjennomført av Libby og Lindsay (2007) svarer 30% av de spurte at når prestasjon skal evalueres legges budsjettet til grunn, men det gjøres også mange subjektive vurderinger av prestasjonen basert på andre faktorer. Dette kan tyde på at bruken av budsjett innenfor evaluering, og måten budsjettet skal være begrensende når det kommer til fleksibilitet, kan være avvikende fra hva mye av litteraturen presenterer.

OilCo gjorde om planleggingsprosessen sin for å få større samsvar mellom målsetningene innad i selskapet, da de tidligere hadde problemer med at målene var motstridende fordi de kom fra forskjellige avdelinger (Østergren & Stensaker, 2011). En av kritikkene til tradisjonell budsjettering er som nevnt tidligere at det er lite samsvar mellom budsjett og strategi. På grunn av dette gjorde OilCo om prosessen, og implementerte tre prosesser; målsetning, planlegging og allokering av ressurser. Disse prosessene bygger på prinsippene innenfor Beyond Budgeting (Bogsnes, 2016), men det er vanskelig å se hvordan bruk av budsjett ville vært en hindring for å gjennomføre disse tre prosessene på måten OilCo gjorde.

I planleggingsprosessen til OilCo er prinsippet innenfor Beyond Budgeting; åpenhet, sentralt. Målet med åpenheten mellom avdelingene er å øke læring mellom avdelingene. Etter

planleggingsprosessen følger en løpende prosess med ressursallokering som går løpende, i stedet for en fast årlig tildeling (Østergren & Stensaker, 2011).

Ifølge Onaitis og Shastri (2012) er den mest brukte nøkkelsuksessfaktoren for selskap uten budsjett; inntekt. Andre suksessfaktorer som benyttes for måling av prestasjon er omsetning og markedsandel. Ifølge budsjettkritisk litteratur skal disse suksessfaktorene være bedre egnet for å skape motivasjon og øke produktivitet, men undersøkelse gjennomført av Libby og Lindsay (2007) viser at kun 15 % av selskaper har et rigid fokus på budsjettet når økonomisk prestasjon skal evalueres. En større andel gjør evalueringer med innslag av flere subjektive faktorer. I OilCo førte høyt budsjettfokus til at avdelingene fokuserte mer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning, og i perioder der omsetningen var lavere enn budsjettet kunne avdelingene fortsatt nå målene sine ved å kutte kostnader ytterligere (Østergren & Stensaker, 2011). Neely et al. (2001) legger denne praksisen frem som en av tolv kritikker mot budsjettering, og i følge Jensen (2001) er denne formen for manipulering et av de sentrale problemene med tradisjonell budsjettering, at det oppmuntrer til denne typen atferd blant de ansatte.

Nguyen (2017) viser at majoriteten av litteraturen som omhandler Beyond Budgeting er konseptuell, noe som kan være en årsak til at forskningen mangler empiriske data på hvordan selskaper implementerer Beyond Budgeting (Østergren & Stensaker, 2011). Ifølge Østergren og Stensaker (2011) blir målsetningene mer knyttet opp mot strategien ved implementering av Beyond Budgeting prinsipper, som er et av punktene til (Bogsnes, 2016), men fører samtidig til en mer toppstyrt prosess for målsetting enn tidligere, som kan virke å stride mot en av påstandene i Beyond Budgeting litteraturen, nemlig at det er budsjettet som skaper mer hierakisk styring (Neely et al., 2001).

“Increased focus on the management team means however, that the lower level does not have budget responsibilities and no longer participates in the management team, hence their influence in the planning process is perceived as reduced” (Østergren & Stensaker, 2011)

Bruk av budsjett som målsetting er i følge litteraturen (Wallander, 1999; Hansen et al., 2003; Neely et al., 2001) meget utbredt. I OilCo blir ikke budsjettet lengre brukt som et mål for prestasjon, der fokuset har skiftet til andre KPI'er (Key Performance Indicators) (Østergren & Stensaker, 2011). Ved å anvende prinsial - agent teori kan vi se hver avdeling som agent, og ledelse som principal. I denne sammenhengen har OilCo oppnådd større frihet for avdelingene til å gjøre de handlingene de mener er nødvendige, da de ikke lengre er bundet til budsjettet.

De bruker også andre mer subjektive og flere KPI'er (Østergren & Stensaker, 2011). Undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010) sier lite om frihet for de ansatte, men viser at de fleste selskaper, selv om de aktivt bruker budsjett, fortsatt har fokus på andre faktorer for å vurdere prestasjon.

En undersøkelse gjennomført i Danmark finner ingen sammenheng mellom en oppfattelse av usikkerhet og avvikling av budsjettet (Sandalgaard, 2012). Beyond Budgeting blir presentert som et bedre alternativ i en hverdag med stadig større usikkerhet og raske endringer (Hope & Fraser, 1999). Dersom påstanden til Hope & Fraser er korrekt betyr det at det er andre årsaker til den begrensede spredningen av Beyond Budgeting, men det kan også tyde på at påstanden ikke nødvendigvis er korrekt. Funnene til Sandalgaard (2012) viser at andelen som har gått bort fra det tradisjonelle budsjettet er lavere i Danmark i 2012, enn i Finland i 2000 (Ekholm & Walin, 2000). En annen ting som kommer frem i undersøkelsen til Sandalgaard (2012) er at nesten 50 % av respondentene har implementert rullerende prognoser i driften, og 30 % har vurdert å implementere eller er i prosess med å implementere verktøyet. Dette kan knyttes opp mot funnene til Libby og Lindsay, som ser en større andel selskaper som jobber med å forbedre budsjetteringsprosessen med å benytte seg av alternative verktøy (Libby & Lindsay, 2010). 39 % av respondentene i undersøkelsen til Sandalgaard (2012) sier også at de har implementert/vurderer å implementere/er i en prosess med å implementere relative prestasjonsevalueringer. Dette viser at en større andel bedrifter benytter seg av verktøy som er prinsipper innenfor Beyond Budgeting, selv om de fortsatt benytter det tradisjonelle budsjettet.

2.5.2 “Better budgeting”

I den andre kategorien av tidligere forskning finner vi undersøkelsen til Frow et al. (2010), som undersøkte hvordan budsjettet besto i et selskap som jobbet med å bli mer fleksibel i møte med en mer turbulent hverdag. Astoria jobber for å inkludere strategi, markedstrender, kundetilfredshet og flere andre faktorer i planleggingsfasen, for å unngå at målsetningene kan regnes som selvmotsigende mot andre viktige faktorer i driften. Denne prosessen har Astoria kalt “Performance Excellence Process” (PEP) og budsjettkontroll er en del av denne prosessen. Astoria sammenligner faktisk prestasjon opp mot målsetningene, som også er budsjetterte mål, månedlig. Men forskjellen på Astoria er at selskapet ikke forsøker å korrigere for å treffe budsjettet, men undersøker hva slags handlinger selskapet kan gjøre for å bedre situasjonen, i denne prosessen undersøkes mange relative faktorer (Frow et al., 2010). Dette stemmer overens med funnene til Libby og Lindsay (2010); de fleste selskaper bruker flere målsetninger enn budsjetterte mål og låses ikke til disse.

Ifølge ledere i Astoria begrenser ikke budsjettet fleksibilitet, da det ikke begrenser bedriften fra å gjøre tiltak som anses som nødvendige.

“...” we’ve got a dreadful field problem, I need you to run another 20 machines! I need you to hire another 40 auditors! And I need you to work three shifts for the next six weeks!” Fine I won’t even look at the cost because that would clearly blow my budget, but it’s a business case decision that says “if I don’t do that we’re going to lose billions in revenue”” (Frow et al. 2010)

Dette tyder på at Astoria, selv om de benytter budsjett ikke låses til dette når det skal tas avgjørelser som potensielt kan hindre verdiskapingen, slik som kritikken sier (Neely et al., 2001). Samme undersøkelse viser imidlertid meninger som er motstridende:

“You might have a really good reason why you’ve gone over cost in one area but you’ve equally got to then try and find some offsets for that. It’s a case of: “There’s your budget; you manage your people to that budget, and if you don’t do it well we’ll get somebody else to do it”” (Frow et al., 2010)

Denne påstanden underbygger kritikkene som presenteres av flere budsjettkritikere (Hansen et al., 2003; Neely et al., 2001; Bogsnes, 2016). Det kan være en indikasjon på at bedrifter som jobber med å forbedre budsjettbruken fortsatt blir låst til budsjettet i enkelte situasjoner, eller i enkelte ledd av organisasjonen. Frow et al. (2010) skriver at evalueringsprosessen i selskapet, som har som mål å være konstruktiv, har en betydelig disiplinerende effekt på de ansatte. Funnene i undersøkelsen viser at de ansatte har to tydelige ansvarsområder, som tidvis kan virke motstridende. De forventes at de ansatte skal være fleksible og proaktive i arbeidet, og utnytte muligheter for å skape verdier, samtidig som de er ansvarlige for å nå sine budsjetterte mål. Dette kan som nevnt virke motstridende, og kan ses i sammenheng med kritikken om at det er lite samsvar mellom budsjett og strategi (Bogsnes, 2016, Neely et al., 2001). I tilfellet med Astoria kan det virke som innføringen av den nye strategien om å være fleksibel og gripe muligheter for å øke verdiskaping har medført større avstand mellom budsjett og strategi.

Frow et al. (2010) konkluderer med at det å avvikle bruken av budsjett ikke er den eneste, eller nødvendigvis den beste veien å gå for selskaper i dag. I casen med Astoria implementere de noe de kaller “continuous budgeting”, der budsjettet ikke lengre er det viktigste verktøyet i økonomistyringen. Budsjettet blir en del av flere faktorer i økonomistyringssystemet til Astoria. I Astoria blir budsjettet ikke bare et diagnostisk verktøy, men også et verktøy brukt mer

interaktivt, slik det beskrives av Simons (1995). Frow avslutter med å si at å budsjettere i perioder med usikkerhet har en positiv innvirkning på driften

2.5.3 Oppsummering av delkapittelet

I dette delkapittelet har vi gjennomgått tidligere forskning på bedrifter som har gått bort fra budsjettering, og bedrifter som implementert mye av tankegangen rundt Beyond Budgeting men beholdt budsjettet. Forskningen viser både positive og negative effekter av å avvikle bruken av budsjetter. Flere bedrifter opplever en tettere sammenheng mellom strategi og målsetninger når budsjettet ikke påvirker disse prosessene (Østergren & Stensaker, 2011), og prestasjon måles av andre faktorer enn oppnåelse av budsjett (Onaitis & Shastri, 2012). På en annen side viser også undersøkelsen til Onaitis og Shastri at 1/3 av respondentene i deres undersøkelse ikke hadde noen strategisk plan (alle respondenter er bedrifter uten budsjett). Styling gjennom felles verdier blir også trukket frem som viktige faktorer når budsjettet avvikles (O’Gready & Akroyd, 2016). Frow et al. (2010) beskriver et selskap som jobber med å forbedre budsjetteringsprosessen, ved å implementere deler av tankegangen som er basen innenfor Beyond Budgeting. Undersøkelsen deres viser at de opplever mange av de samme positive effektene som bedriftene uten budsjett opplever, men det er også tegn på at en mer rigid budsjettbruk fortsatt eksisterer i selskapet.

Bourmistrov og Kaarbøe (2013) skriver at ingen design er perfekt, og kontinuerlig mobilisering av designet er nødvendig. I tilfellet med OilCo og TelCo endte denne prosessen i et nytt MCS, og at det å avskaffe budsjettet ikke er et mål men en reise. Kanskje er det dette vi kan observere gjennom undersøkelsene til Libby og Lindsay (2010, 2007), og det faktum at mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting er å finne i organisasjoner der budsjettet fortsatt brukes er starten på denne reisen. Et annet alternativ er at budsjettet som verktøy vil bestå, for det er tross alt fortsatt i bruk hos majoriteten av bedrifter (O’Gready & Akroyd, 2016), men at vi vil se en kontinuerlig forbedring av budsjetteringsprosessen gjennom tilføring av prinsipper fra Beyond Budgeting og alternative verktøy slik som Libby og Lindsay (2010) beskriver.

2.6 Spredning av innovasjoner

For å kunne belyse vårt forskningsspørsmål: “Gitt den økende kritikken av budsjettet, hvorfor brukes budsjettet fremfor alternativer som Beyond Budgeting?”, vil vi undersøke hva som gjør at en innovasjon sprer seg i markedene. Her har vi tatt utgangspunkt i Rogers teori for spredning av innovasjoner. Vi har valgt å bruke denne teorien, fordi den forsøker å forklare hvilke faktorer som er sentrale i adopsjonsprosessen, og diffusjonsprosessen. Med begrepet adoptert legger vi Rogers (2003) definisjon til grunn; “*full use of an innovation as the best course of action available*” (s. 177).

For å kunne bruke denne modellen er det sentralt at Beyond Budgeting kan regnes som en innovasjon per definisjon brukt av Rogers i utarbeidelse av sin modell. Rogers (2003) bruker følgende definisjon: “*An innovation is an idea, practice, or object that is perceived as new by an individual or other unit of adoption*” (s. 12). Ettersom Beyond Budgeting er presentert som et alternativ til tradisjonell budsjettering (Hope & Fraser, 1997, 1999; Bogsnes, 2016), og flere selskaper har adoptert Beyond Budgeting (Bogsnes, 2016), mener vi at Beyond Budgeting kan anses som en innovasjon, og havner derfor under forutsetningene til modellen.

Rogers (2003) definerer diffusjon som: “Diffusion is the process in which (1) an innovation (2) is communicated through certain channels (3) over time (4) among the members of a social system” (s. 11). Alle disse faktorene er sentrale i modellen til Rogers, og vi vil se på hvordan denne teorien kan forklare hvorfor spredningen av Beyond Budgeting har vært begrenset eller feilende. Choi et al. (2010) har gjort en undersøkelse på hvordan nettverkstruktur påvirker diffusjonen av innovasjoner, de kategoriserer innovasjoner med en spredning på under 16% som delvis eller feilet. Med utgangspunkt i Choi et al. (2010) sin artikkel kan det argumenteres for at Beyond Budgeting har feilet, da kun 6 % av selskap har avskaffet budsjettet i sin helhet (Eckholm & Wallin, 2000).

2.6.1 Innovasjonen Beyond Budgeting

Potensielle brukeres oppfatning av innovasjoner er sentrale for hvor raskt diffusjon av innovasjon skjer (Rogers, 2003). Rogers (2003) lister her fem faktorer som har innvirkning på diffusjonen; **(1) Relativ fordel**, **(2) Kompatibilitet**, **(3) Kompleksitet**, **(4) Mulighet for testing**, og **(5) Mulighet for observasjon**. Ifølge anerkjent litteratur om Beyond Budgeting, hvordan kan disse faktorene påvirke spredningen av Beyond Budgeting?

(1) Beyond Budgeting har flere fordeler i forhold til bruken av det tradisjonelle budsjettet (Hope & Fraser, 1997, 1999; Bogsnes, 2016; Lem, 2009), som er oppsummert tidligere i det teoretiske

rammeverket. Libby og Lindsay (2010) argumenterer for at mange av forutsetningene presentert av Hope og Fraser er over-generalisert i forhold til deres relevans for det gjennomsnittlige firma. Libby og Lindsay (2010) trekker frem følgende faktorer: faste målsetninger legges mindre vekt på enn Beyond Budgeting litteratur legger frem, subjektive vurderinger og evalueringer finner sted i større grad enn litteraturen tilsier, tidsbruken er lavere enn litteraturen tilsier, de fleste selskaper opererer ikke i miljø som er skiftende til de grader at budsjettet er utdatert etter kort tid og budsjettprosessen er ofte linket direkte til arbeidet med strategi. Gaming av budsjettet er et problem. Med bakgrunn i disse undersøkelsene, som er tidvis motstridende med litteratur rundt Beyond Budgeting, er det vanskelig å si for sikkert hvorvidt Beyond Budgeting gir noen relativ fordel, i forhold til tradisjonell budsjettering.

(2, 3) Er Beyond Budgeting kompatibel med andre styringsverktøy? Beyond Budgeting er som nevnt tidligere ment som et alternativ til det tradisjonelle budsjettet, og enkelte forfattere mener budsjettet kan brukes i en viss grad (Bogsnes, 2016), mens andre mener budsjettet må fjernes i sin helhet (Jensen, 2001; Wallander, 1999). Teorien på feltet er derfor delt i spørsmålet om hvor kompatibel Beyond Budgeting er med det tradisjonelle budsjettet. Beyond Budgeting kan argumenteres å være vanskelig å implementere, noe som støttes av funnene til Nguyen (2017), der de konkluderer med at mesteparten av litteratur om Beyond Budgeting er konseptuell. Tunstad og Dalin (2016) sine funn tyder også på at Beyond Budgeting er vanskelig å implementere, da det er for lite konkretisert. Dette kan igjen overføres til punktet om kompleksitet, og kan være en del av forklaringen på hvorfor spredningen av Beyond Budgeting er begrenset, dersom vi antar at situasjonen i Norge er lik situasjonen i Nord-Amerika og Finland. Som påpekt tidligere i oppgaven finnes det bedrifter som har implementert mange av ideene bak Beyond Budgeting i driften, uten å oppleve at disse ikke var kompatible med det eksisterende styringssystemet (Frow et al., 2010), men det er åpent for diskusjon om hvorvidt dette kan kalles Beyond Budgeting, da det må vurderes om konseptet er implementert i stor nok grad.

(4, 5) Det kan også argumenteres for at Beyond Budgeting er vanskelig å teste i lukkede/begrensede miljø, og å observere, da det er en del av styringsverktøyene til et selskap, og det kan ofte være lite innsyn for utenforstående. Ettersom Beyond Budgeting er konseptuell i sin natur (Tunstad og Dalin, 2016; Nguyen, 2017) er det også vanskelig å spore konkrete handlinger eller tiltak som kan sies å være en del av Beyond Budgeting. Det kan derfor være vanskeligere å observere Beyond Budgeting, enn tradisjonell budsjettering. Det kan også være vanskeligere å teste Beyond Budgeting i kontrollerte omgivelser, i forhold til budsjettering,

siden det er konseptuelt av natur. Men prinsippene til Bogsnes (2016) som er nevnt tidligere, kan være mulige å begrense til en spesifikk del av et selskap, og teste ut. Dette ser vi i undersøkelsen til Bourmistrov og Kaarbøe (2013), som presenterer casen OilCo, som har gått bort fra bruken av tradisjonelle budsjetter. Selskapet startet testingen i 1995, før de formelt implementerte Beyond Budgeting i 2008. I denne perioden ble ideene i Beyond Budgeting testet ut i enkelte avdelinger, før de ble innført i hele selskapet ved en senere anledning.

En innovasjon kan adopteres i sin helhet, eller i enkelte tilfeller gjenoppfinnes ved hjelp av aspekter av innovasjonen (Rogers, 2003). Ifølge Libby og Lindsay er det liten tvil om at Hope og Fraser har bidratt til problematikken knyttet til budsjettering, men de mener at de fleste selskaper vil være mest tjent med å unngå en “enten/eller” tilnærming til Beyond Budgeting, da det finnes eksempel på suksessfulle selskaper som bruker begge tilnærmingene (Beyond Budgeting og tradisjonell budsjettering) (Libby & Lindsay, 2010). Frow et al. (2010) presenterer som nevnt tidligere casen “Astoria”, der et selskap har implementert flere av ideene bak Beyond Budgeting, men det kan da diskuteres om dette er Beyond Budgeting, eller en egen innovasjon.

Robertson (1967) skiller mellom tre typer innovasjoner, (1) continuous innovations, (2) dynamically continuous innovations og (3) discontinuous innovations. Det som skiller disse typene innovasjoner er effekten de har på etablerte mønstre, der (1) har liten/ingen effekt på etablerte mønstre, (2) innebærer en endring på et etablert produkt, eller nyskaps, og dette har liten/middels påvirkning på etablerte mønstre og (3) innebærer en innovasjon som bryter med etablerte mønstre. Enkelte mener at flere av prinsippene i Beyond Budgeting ikke er kompatibelt med etablerte handlingsmønstre som tradisjonell budsjettering (Wallander, 1999; Jensen, 2001, Hope & Fraser (2003), referert i Libby & Lindsay, 2010) mens andre mener at innovasjonen er best egnet for bruk sammen med andre systemer (Libby & Lindsay, 2010).

2.6.2. Kommunikasjonskanaler

Det er flere potensielle kommunikasjonskanaler for spredningen av Beyond Budgeting. Rogers (2003) definerer en kommunikasjonskanal som måten et budskap spres fra et individ til et annet. I tilfelle for Beyond Budgeting mener vi at de viktigste kanalene er konsulteringer, videreutdanning og nyutdanning, da dette er en innovasjon som er relativt ny (Hope & Fraser, 1997).

2.6.3. Tid

Tid er det tredje elementet i Rogers teori for spredning av innovasjoner (Rogers, 2003). Innenfor dette elementet finner vi prosessen fra man oppnår kunnskap om en innovasjon, til bekreftelse av implementering av innovasjonen. Denne prosessen kalles “*The Innovation-Decision Process*”.

The innovation-decision process is the process through which an individual (or other decision-making unit) passes from gaining initial knowledge of an innovation, to forming an attitude toward the innovation, to making a decision to adopt or reject, to implementation of the new idea, and to confirmation of this decision (Rogers, 2003, s. 168)

Denne prosessen består av fem stadier; (1) kunnskap, (2) overtalelse, (3) avgjørelse, (4) implementering og (5) bekreftelse.

(1) Det første stadiet for adoptering av en innovasjon, er kunnskap om og kjennskap til innovasjonen. Det er også i dette stadiet behovet for innovasjonen oppstår, eller blir forsterket til en grad der det oppstår en søken etter en løsning som kan hjelpe (Duncan og Rogers, referert i Damanpour, 2006). Forskning på feltet har ikke kunnet konkludere med hva som kommer først, behovet for innovasjonen, eller kunnskapen om innovasjonen (Rogers, 2003). Hassinger (referert i Rogers, 2003) mener at individer sjelden utsetter seg for innovasjoner med mindre de har identifisert et behov som innovasjonen kan løse, denne prosessen kalles “selective perception”. En annen hindring i det første stadiet er “selective exposure”, som er prosessen der individer fokuserer på meldinger som er i tråd med deres verdier og overbevisninger (Rogers, 2003).

Flere forfattere presenterer Beyond Budgeting som en av løsningene på problemet med budsjettet Hope & Fraser (1997, 1999) og Bogsnes (2016) presenterer funn der ledere legger frem problemene med budsjettet som et meget sentralt problem. På andre siden har vi de som mener at problemene med budsjettet er overdrevet og overgeneralisert (Libby & Lindsay, 2010). På grunnlag av disse forskjellige oppfatningene kan det diskuteres hvorvidt Beyond Budgeting er en innovasjon som er skapt på grunnlag av et kjent behov i markedet, eller skapt med en intensjon om å bygge/videreutvikle et behov som ikke er veldig fremtredende.

(2) Videre følger prosessen der individet danner seg et positivt eller negativt inntrykk av innovasjonen. Her er de fem faktorene som er listet tidligere sentrale; (1) Relativ fordel, (2) Kompatibilitet, (3) Kompleksitet, (4) Mulighet for testing, og (5) Mulighet for observasjon,

sentrale. Vi har diskutert disse faktorene i delkapittel 2.4.1. I denne prosessen vil individet ofte søke etter informasjon som gir et innblikk i hvilke fordeler og ulemper som er knyttet til innovasjonen, og hvordan disse fordelene og ulempene vil påvirke situasjonen til individet (Rogers, 2003). Mye av litteraturen om Beyond Budgeting gir et innblikk i fordelene med Beyond Budgeting, men tar ikke for seg kritikken (Bogsnes, 2016; Hope & Fraser, 1997, 1999, 2001).

(3) Videre følger stadiet der avgjørelsen om innovasjonen skal implementeres tas (Meyer & Goes, referert i Damanpour, 2006; Rogers, 2003). I denne prosessen vil individet vurdere innovasjonen fra et teknisk, finansielt og strategisk perspektiv (Meyer & Goes, referert i Damanpour, 2006). Alle innovasjoner har en implisitt usikkerhet knyttet til implementeringen, og en måte å håndtere denne usikkerheten på er å teste den ut i kontrollerte omgivelser, eller delvis (Rogers, 2003). Som nevnt tidligere kan Beyond Budgeting være vanskelig å teste i kontrollerte eller begrensede omgivelser, siden det legges frem som et alternativ til budsjettering som er innvevd i de fleste prosesser innen ledelse.

Rogers (2003) skiller mellom to typer avvisninger av innovasjoner; aktiv avvisning og passiv avvisning. Aktiv avvisning kjennetegnes ved at individet har vurdert og/eller testet innovasjonen og deretter avviser den i sin helhet, mens passiv avvisning kjennetegnes ved at individet aldri har vurdert å bruke innovasjonen, selv om den er kjent (Rogers, 2003). Dersom Beyond Budgeting avvises aktivt kan det argumenteres for at funnene til Libby og Lindsay (2010) kan overføres fra markedet i Nord-Amerika til markedet i Norge, der vi ser en utvikling av budsjettet, fremfor en total avskaffelse. Om Beyond Budgeting avvises passivt, kan det være på grunn av uklarheter i modellen, eller at majoriteten av litteraturen rundt Beyond Budgeting er for konseptuell og lite konkret (Nguyen, 2017).

(4, 5) Avslutningsvis i modellen til Rogers (2003) er implementering og bekreftelse. I fasen for implementering kan gjenoppfinnelse forekomme (Rogers, 2003). Dette kan ses opp mot funnene til Libby og Lindsay (2010), som sier at de fleste selskaper bruker deler av prinsippene til Beyond Budgeting, uten å spesifisere at de er Beyond Budgeting selskaper. Rogers (2003) skriver at en høyere andel gjenoppfinnelse av innovasjonen fører til raskere adoptering av innovasjonen, det vil si at innovasjonen raskere blir institusjonalisert. Spørsmålet er om en såpass liten andel av prinsippene adopteres, at innovasjonen ikke lenger gjenkjennes som Beyond Budgeting, men en utviklet metode for budsjettering.

Siste stadium i denne prosessen er bekreftelse. I dette stadiet kan det oppstå dissonans og videre opphør av bruk av innovasjonen (Rogers, 2003). Dette kan skje ved at bedre innovasjoner oppstår eller oppdages, eller at det er misnøye med utfallet av den originale innovasjonen (Rogers, 2003). Vi har ikke funnet tilfeller av selskap som har implementert Beyond Budgeting i driften, for deretter å senere opphøre å bruke det, men dette blir en del av vår undersøkelse.

2.6.4 Sosiale systemer

Det siste elementet i diffusjonsprosessen er sosiale systemer. Rogers (2003) definerer et sosialt system som: “... a set of interrelated units that are engaged in joint problem solving to accomplish a common goal” (s. 23). Videre sier Rogers (2003) at “Diffusion occurs within a social system” (s. 24). Dette kan bety at det ikke eksisterer et sosialt system der innovasjonen Beyond Budgeting kan spres, eller at det sosiale systemet er for begrenset, eksempelvis til Beyond Budgeting Round Table.

2.7 Hvordan kan vi forklare spredningen? - Institusjonell isomorfisme

Vi har som nevnt tidligere valgt Rogers teori om diffusjon som et av utgangspunktene for hva som fører til at innovasjoner får fotfeste, men dette kan også forklares gjennom institusjonsteori, mer spesifikt gjennom institusjonell isomorfisme. Hva er årsaken til at organisasjoner er så like? Dette spørsmålet stiller DiMaggio og Powell (1983) seg, og forsøker å forklare dette gjennom forskjellige institusjonelle isomorfismer.

DiMaggio og Powell (1983) går i sin artikkel gjennom tre typer institusjonelle isomorfismer, (1) normativ isomorfisme, (2) tvungen isomorfisme og (3) mimetisk isomorfisme, som alle beskriver ulike prosesser og årsaker til at organisasjoner/institusjoner ender opp med like normer, systemer og verdier.

Ved **normativ isomorfisme** eller normativt press vil organisasjoner ende opp med like styringssystemer på grunn av at de ønsker å skape en definisjon og retningslinjer for deres arbeid, i tillegg til et ønske om å kontrollere “the production of producers” (DiMaggio & Powell, 1983). Profesjonalisering er et viktig aspekt av normativ isomorfisme, og formell utdanning er et viktig aspekt innenfor profesjonalisering (DiMaggio & Powell, 1983). Ifølge Lem (2009) er det to institusjoner som har introdusert Beyond Budgeting i sine læreplaner i Norge, Handelshøgskolen ved Nord Universitet (da Handelshøgskolen i Bodø) og Norges Handelshøyskole. Mangel på normativt press kan være en faktor når den begrensede spredningen spredningen til Beyond Budgeting undersøkes.

Begrenset normativt press kan ses i sammenheng med funnene til Nguyen (2017) som sier at majoriteten av litteraturen rundt Beyond Budgeting er konseptuell, og at det ikke eksisterer et rammeverk som kan brukes for implementering av Beyond Budgeting. Det er rimelig å anta at et konsept er vanskeligere å implementere, enn eksempelvis et rammeverk. Denne påstanden støttes opp av oppgave skrevet av Tunstad og Dalin (2016), som har undersøkt hvordan Beyond Budgeting kommuniseres ut, og konkludert med at Beyond Budgeting er konseptuell i for stor grad, og har behov for konkretisering, for at selskap skal kunne adoptere innovasjonen.

Dersom nye systemer eller andre normer blir implementert gjennom et øvre press, ofte fra myndigheter, ledelse eller lignende, kan dette karakteriseres som **tvungen isomorfisme** (DiMaggio & Powell, 1983). Eksempelvis i undersøkelsen gjennomført av Verbruggen et al. (2010) bruker de ideelle organisasjoner, der det tidligere ikke har vært stilt krav til åpenhet om regnskap, men der holdningen endres. Ideelle organisasjoner kan sies å følge standardene som er satt som følge av et tvunget press/tvungen isomorfisme, da de er avhengige av støtte fra myndigheter, og føler et press fra dem. Her kan det trekkes en parallell til ordinære selskaper, som kan føle et tvunget press fra investorer og myndigheter til å velge en økonomistyringsmodell som fokuserer på kontroll.

Når vi snakket om normativ isomorfisme, og hvordan dette kunne forklare den begrensede spredningen av Beyond Budgeting snakket vi om et manglende press, men når det kommer til tvunget isomorfisme er det snakk om et press som er meget tilstedeværende. Riahi-Belkaoui (2012) skriver at finansielle rapporter, og finansielle rapporter blir mer viktig desto lengre unna ledelsen er fra driften, og budsjettet er et anerkjent økonomisk styringsverktøy som bidrar til kontroll for ledelsen. Med dette i bakhodet er det rimelig å anta at det kan eksistere et tvunget press fra toppledere om å beholde budsjettet, for at toppledelsen skal beholde oversikten og/eller følelsen av kontroll.

“Gresset er alltid grønnere på andre siden av gjerdet” er et kjent ordtak som beskriver et spesifikt tankemønster. Vi ser alltid etter løsninger som er bedre enn løsningen vi har i dag, og får ofte inntrykket av at løsningen noen andre bruker er bedre enn løsningen vi selv har valgt. **Mimetisk isomorfisme** beskriver hvordan organisasjoner søker etter løsninger ved å se til andre aktører, spesielt i situasjoner der det råder usikkerheter (DiMaggio & Powell, 1983). Derfor, et selskap som har problemer med budsjetteringsprosessen vil se til andre selskap for å finne en løsning. Her kan en begrenset spredning av Beyond Budgeting resultere i at selskap heller ser til selskap som har bedre løsninger som involverer fortsatt bruk av budsjettet.

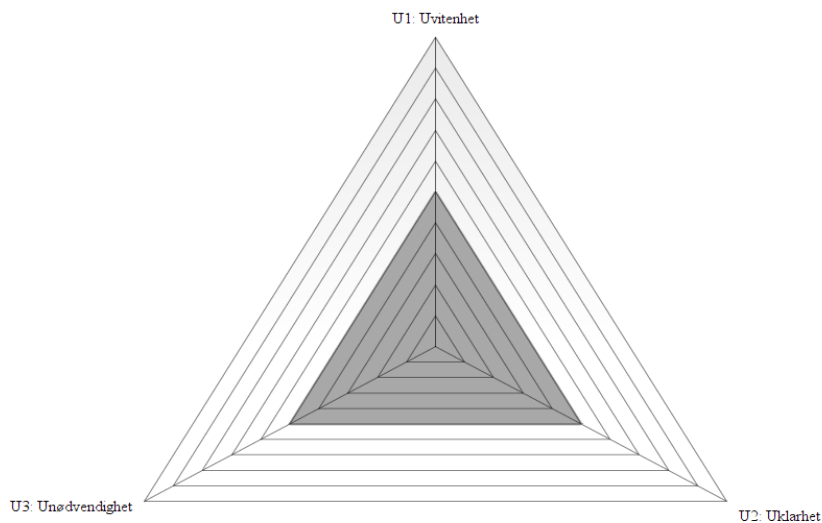
“Organizations tend to model themselves after similar organizations in their field that perceive to be more legitimate or successful.” (DiMaggio & Powell, 1983, s. 152). Dersom vi ser samme situasjon i Norge, som undersøkelsene til Libby og Lindsay (2010) og, Ekholm og Walin (2000) viste i henholdsvis Nord-Amerika og Finland. Dersom selskap ser til selskap som bruker budsjettet på en bedre måte, heller enn å se til selskap som bruker Beyond Budgeting, vil spredningen av Beyond Budgeting naturligvis være begrenset.

Som vi ser av teorien rundt de institusjonelle isomorfismene bidrar alle med enkle forklaringer på den begrensede spredningen av Beyond Budgeting. I oppsummeringen av teorien vil vi presentere noen faktorer vi mener vil være sentrale i vår undersøkelse.

2.8 Oppsummering

Vi har i dette kapitlet fokusert på kritikken rundt budsjettering, og innovasjonen Beyond Budgeting. Vi har brukt Rogers teori om spredning av innovasjoner, og teori om institusjonelle isomorfismer for å forklare spredningen av Beyond Budgeting. Med bakgrunn i det som er presentert ovenfor har vi kommet frem til tre potensielle faktorer som kan sette begrensninger for Beyond Budgeting.

Disse faktorene er følgende:



ii - Teoretisk modell

- U1: Beyond Budgeting er et lite kjent alternativ til tradisjonell budsjettering (uvitenhet).
- U2: Beyond Budgeting mangler et rammeverk som selskapene kan forholde seg til, og blir mer et konsept eller en ide, fremfor en oppskrift (uklarhet).
- U3: Budsjettkritisk litteratur overdriver de faktiske forhold, og behovet for Beyond Budgeting er ikke like fremtredende som litteraturen beskriver. (unødvendighet)

Alle disse usikkerhetsmomentene kan knyttes opp mot Rogers teori om diffusjon, på forskjellige stadier av adopteringsprosessen. Momentene kan også settes opp mot forskjellige aspekter ved DiMaggio og Powells teori om de ulike institusjonelle isomorfismene, noe vi har illustrert på neste side. Modellen som er presentert nedenfor (figur nr!) er våre antagelser, basert på teorien som er anvendt i oppgaven. Den representerer forfatterens antagelser og er ikke ment å utelukke andre muligheter. Vi mener at alle U'ene potensielt kan forklares ved hjelp av alle faktorene i modellen, men vi har valgt ut faktorene som vi mener er de mest fremtredende basert på eksisterende litteratur.

U1: Dersom uvitenhet er hovedårsaken til at spredningen av Beyond Budgeting er begrenset, tror vi at spredningen feiler i første ledd i Rogers modell (2003), og at dette kan føre til et manglende normativt press fra konsulenter, undervisere o.l.

U2: Ved modellklarhet tror vi at spredningen av Beyond Budgeting feiler i ledd tre og/eller fire i “innovation-decision” prosessen til Rogers (2003). Potensielle brukere av Beyond Budgeting kan avvise innovasjonen på bakgrunn av at innovasjonen er for konseptuell og ikke konkretisert (Nguyen, 2017; Tunstad og Dalin, 2016). Implementeringen kan også feile, selv

		U1	U2	U3
Diffusjonsteori	Kunnskap	X		
	Overtalelse			X
	Avgjørelse		X	
	Implementering		X	
	Bekreftelse			X
Institusjonell isomorfisme	Normativ	X	X	
	Tvunget			X
	Mimetisk		X	

iii - Oppsummering av teori (tabell)

om selskapet ønsker å bruke innovasjonen, på grunn av kompleksiteten. Vi tror også at modellklarhet vil føre til et manglende normativt og mimetisk press, som bidrar til institusjonalisering av innovasjonen.

U3: Dersom kritikken av budsjettet er overgeneralisert, og/eller at næringene ikke har behov eller ønske om å kvitte seg med budsjettet, tror vi at spredningen av Beyond Budgeting vil feile hovedsakelig i andre ledd av “innovation-decision” prosessen, da selskapene ikke finner noen fordeler med Beyond Budgeting i forhold til budsjettering, og dermed stopper prosessen opp. Spredningen kan også feile i siste ledd, dersom brukerne ikke er tilfredse med resultatet som innovasjonen bærer med seg. I dette tilfellet kan bruken av innovasjonen Beyond Budgeting opphøre. Dette kan også begrense institusjonaliseringen av Beyond Budgeting, gjennom et økt tvunget press fra ledelsen om å beholde budsjettet, eventuelt benytte seg av andre verktøy i tillegg til budsjettet.

Som vi ser ovenfor er det flere mulige årsaker som kan forklare hvorfor budsjettet består, og hvorfor Beyond Budgeting kan få problemer med å få fotfeste i de forskjellige markedene. Undersøkelsene våre vil bygge på disse usikkerhetsmomentene. Undersøkelsen vil derfor bygge på kritikk av budsjettet og prinsippene innenfor Beyond Budgeting, samtidig som vi vil hente enkelte spørsmål fra andre undersøkelser (Ekholm & Walin, 2000; Libby & Lindsay, 2010) for å skape sammenligningsgrunnlag.

3 Diskusjon av teorien

I kapittel to presenteres teori rundt Beyond Budgeting, kritikk mot tradisjonell budsjettering, tidligere forskning på selskaper som har implementert Beyond Budgeting eller deler av prinsippene fra Beyond Budgeting og teori som kan belyse hvorfor spredningen av Beyond Budgeting er begrenset. Vi har sett på kritikken av tradisjonell budsjettering og prinsippene innenfor Beyond Budgeting, opp mot tidligere forskning. Mye av kritikken går igjen i studiene som er gjort av bedrifter som jobber med å avvikle/har avviklet eller ønsker å forbedre budsjetteringsprosessen, men undersøkelser rettet mot et større utvalg bedrifter (ingen aktiv utvelgning av bedrifter som bruker eller ikke bruker budsjett) viser at denne kritikken også kan være overdrevet, og at spredningen er begrenset (Ekholm & Walin, 2000; Libby & Lindsay, 2010).

Ifølge Hansen et al. (2003) er noen av konsekvensene ved å fokusere på budsjetter at bedriftene ikke klarer å skape et klima som motiverer til høye prestasjoner på grunn av den faste finansielle målsetningen som følger med budsjett; ansatte kan ikke holdes ansvarlig for dårlige kundeomtaler fordi at målsetning knyttet til budsjettet dominerer og budsjettet vanskeliggjør ansattes mulighet til å bidra/være kreativ på grunn av begrensningene i budsjettet (referert i Østergren & Stensaker, 2011), men denne kritikken er mest relevant for organisasjoner i mer dynamiske markeder, og markeder i stadig endring (Bescos et al., 2003, referert i Østergren & Stensaker, 2011). En undersøkelse viser derimot at de fleste markeder opplever mindre turbulens enn tidligere (The Economist, 2015), og dette kan være en medvirkende årsak til at spredningen av Beyond Budgeting er begrenset.

Som nevnt tidligere skriver Bourmistrov og Kaarbøe (2013) at overgangen fra budsjettering til en form for økonomistyring uten budsjetter må anses som en reise, og ikke en destinasjon. Kanskje er det dette vi ser i undersøkelsene som er gjort. Forskningen presenterer flere bedrifter som har opplevd stor suksess etter at de avviklet bruken av budsjetter (Østergren & Stensaker, 2011; Bourmistrov og Kaarbøe, 2013; O’Gready & Akroyd, 2016), men vi ser også caser med bedrifter som har implementert deler av tankegangen i Beyond Budgeting og opplevd suksess med å beholde budsjettet som verktøy, med en annen funksjon enn tidligere (Frow et al., 2010). Libby og Lindsay (2010) skriver at litteraturen har et enten eller syn på budsjett eller Beyond Budgeting, og stiller spørsmålsteget ved denne praksisen. De skriver at flere selskaper opplever suksess med å implementere ideer fra Beyond Budgeting, samtidig som de beholder budsjettet som verktøy.

En mulighet er at prinsippene innenfor Beyond Budgeting i større grad vil være med på å mobilisere kontroll og styringsmekanismer i fremtiden. Mouritsen (2005) skiller mellom å designe nye system, og å mobilisere eksisterende system. Et MCS er aldri stabilt og får ny funksjonalitet med tiden fordi det støter på nye situasjoner (Mouritsen, 2005). *“Mobilisation intervenes and creates supplements that change the conditions for the design to work”* (Mouritsen, 2005). Det er mulig at prinsippene innenfor Beyond Budgeting må anses som verktøy for å mobilisere eksisterende for å oppnå en større spredning, da mye av litteraturen viser at budsjettet fortsatt står sterkt i majoriteten av bedriftene (Ekholm & Walin, 2000; Libby & Lindsay, 2010) og at budsjettet regnes som det tydeligste eksemplet på en praksis som har blitt institusjonalisert, både innen økonomisk- og organisasjonslitteratur. Libby og Lindsay (2010) skriver at en større andel bedrifter deler mye av tankengangen bak Beyond Budgeting, selv om de beholder budsjettet.

Avslutningsvis i kapittel to ser vi teori som kan anvendes for å forklare hvorfor spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon er såpass begrenset. Dersom antagelsen om at prinsippene innenfor Beyond Budgeting må anses som en måte å mobilisere eksisterende MCS på, fremfor en erstatning for et MCS basert på budsjetter, burde undersøkelsen vår vise at spredningen av disse prinsippene, og bruk av rullerende prognoser og mer dynamisk allokering av ressurser er større enn spredningen av Beyond Budgeting (avvikling av budsjett). Dersom våre resultater stemmer overens med tidligere undersøkelser vil vi finne at en større andel av utvalget fortsatt bruker budsjettet som verktøy, men med innslag av andre verktøy og at tankegangen bak Beyond Budgeting står sterkt blant bedriftene.

4 Metode

Siden vi undersøker hvordan holdningen er til en innovasjon, vil det gjerne eksistere flere sannheter. Ontologisk sett er det derfor vanskelig å definere vår oppgave. Vi mener imidlertid at det eksisterer fakta, men disse kan være vanskelig å få tilgang til. Sett fra et epistemologisk perspektiv har vi valgt et mer positivistisk syn (Easterby-Smith, Thorpe & Jackson, 2015), og vi har valgt å observere uten å engasjere oss i fenomenet. Det innebærer at undersøkelsen vår i hovedsak bygger på objektive målinger og lite kvalitative tolkninger av data. Dette selv om vi har inkludert et segment der vi har intervjuet ytterligere to respondenter, og tolket deres tilbakemeldinger. Her har vi vært engasjert i datainnsamlingen i noe større grad enn i den kvantitative undersøkelsen. I disse intervjuene beveger vi oss mer over mot et konstruktivistisk, engasjert, syn. Denne delen av undersøkelsen fungerer imidlertid som et supplement til den kvantitative. Oppgaven er vanskelig å definere, siden det respondentene opplever som fakta varierer i stor grad. Vi mener imidlertid at dette kan klassifiseres som opplevd virkelighet, og ikke nødvendigvis fakta. Vi mener at det kan eksistere et fasitsvar på vårt forskningsspørsmål, men at denne sannheten er obskur, og vanskelig å få tilgang til. Innenfor ontologien ender vi derfor opp med et internt realistisk perspektiv på oppgaven, selv om vi beveger oss mot et mer relativistisk perspektiv.

4.1 Design

Vi har valgt en primært kvantitativ tilnærming til denne oppgaven for å best kunne besvare vår valgte problemstilling. Kvantitativ metode er en deduktiv tilnærming, hvor empiriske data foreligger i form av tall (Johannessen, Christoffersen og Tufte, 2011). Empiriske data samlet inn i denne delen av oppgaven er samlet inn gjennom bruk av elektronisk spørreskjema. Vi har valgt å hovedsakelig bygge oppgaven rundt en kvantitativ tilnærming for å best kartlegge utbredelse av innovasjonen Beyond Budgeting, og å få et overordnet blikk over dagens kontrollsystemer i norske bedrifter. Som nevnt ovenfor vil oppgaven fokusere på norske bedrifter. Deler av oppgaven klassifiseres som en tverrsnittsundersøkelse, og gir et øyeblikksbilde av fenomenet som studeres (Johannessen, Christoffersen og Tufte, 2011).

4.2 Datainnsamling

Data ble hovedsakelig samlet inn gjennom spørreundersøkelse, ved hjelp av et elektronisk spørreskjema. Vi valgte å benytte oss av elektroniske spørreskjema for å kunne nå størst mulig del av utvalget, og for å oppnå en høyest mulig svarprosent. Spørreskjema er distribuert gjennom e-post invitasjoner til bedrifter i vårt utvalg. Som tidligere nevnt valgte vi i tillegg å gjennomføre en kvalitativ undersøkelse. Kvalitative data ble samlet inn gjennom intervju med økonomiske ledere fra 2 utvalgte bedrifter. Vi valgte å benytte oss av semistrukturerte intervjuer, som besto av spørsmål knyttet opp mot funn fra den kvantitative analysen. Transkriberte intervju legges ikke ved for å sikre respondentenes anonymitet.

4.2.1 Spørreskjema

Spørreskjemaet ble som nevnt tidligere utarbeidet i verktøyet Questback, og ble bygget på det teoretiske rammeverket i oppgaven. Det inneholdt spørsmål på både nominalnivå, ordinalnivå, og skalanivå. Spørreskjemaet innledet med spørsmål om alder, høyest fullførte utdanning, årstall for fullført utdanning og et valgfritt spørsmål om utdanningsinstitusjon. Disse spørsmålene er viktige for oppgaven på bakgrunn av det faktum at Beyond Budgeting som innovasjon og begrep er relativt nytt (Hope & Fraser, 1997), og på bakgrunn av at undervisningen av Beyond Budgeting er begrenset (Lem, 2009). Videre fulgte et åpent spørsmål om antall ansatte.

Hoveddelen av spørreskjemaet bygde på det teoretiske rammeverket i oppgaven, og enkelte av spørsmålene ble hentet direkte fra andre undersøkelser (Libby & Lindsay, 2010; Ekholm & Walin, 2000). Spørreskjemaet inneholdt flere påstander hvor respondentene skulle svare på en Likert-skala med alternativene: helt uenig, delvis uenig, verken enig eller uenig, delvis enig og helt enig. Disse påstandene var i kategoriene: strategi, ressursallokering og insentiver, målsetting og evaluering, styring og kontroll, og budsjetteringsprosessen.

Spørreskjemaet inneholdt også spørsmål om respondentenes status for bruk av budsjett, hvor mye verdi respondentene mente budsjettet bidro med, hvilke alternative verktøy som ble benyttet, i hvor stor grad budsjettet ble brukt som et kontrollverktøy og i hvilken grad respondentene mente de kunne forutse gitte faktorer i budsjetteringsprosessen. Det ble også stilt spørsmål om hvorvidt respondentene mente at manipulering var et problem i de respektive bedriftene. Hoveddelen av undersøkelsen ble avsluttet med spørsmålet om respondentene kjente til Beyond Budgeting. Dersom respondentene svarte “nei” på dette spørsmålet ble undersøkelsen avsluttet. Respondentene som svarte “ja” fortsatte undersøkelsen. Videre fulgte

spørsmål om respondentenes kjennskap til Beyond Budgeting, og hvor de ble introdusert for konseptet. Denne delen av spørreskjemaet ble avsluttet med et spørsmål om respondentenes organisasjon benyttet seg av Beyond Budgeting. Dersom respondentene svarte “ja” ble undersøkelsen avsluttet, ved “nei” fortsatte undersøkelsen til siste del. Her fulgte spørsmål om hvorfor bedriften ikke benyttet seg av Beyond Budgeting, og om respondentene mente det eksisterte et press for å beholde tradisjonell budsjettering.

Spørreskjema ble beregnet å ta ca. 15 minutter for respondenter som fullførte hele spørreskjemaet, og noe kortere tid for respondenter som avsluttet spørreskjemaet tidligere.

Det ble gjennomført tre pretester på spørreskjemaet. Spørreskjemaet ble testet av respondenter i samme gruppe som utvalget, og små endringer ble gjort etter gjennomgang av spørreskjemaet. Skjemaet ble også sendt til to professorer ved henholdsvis Nord Universitet og NHH for gjennomgang.

4.3 Utvalg

4.3.1 Kvantitativ undersøkelse

Vi har som nevnt tidligere valgt å avgrense utvalget til norske bedrifter. Bedriftene i utvalget er klassifisert innenfor disse selskapsformene: ANS - Ansvarlig selskap, AS - Aksjeselskap, ASA - Allment aksjeselskap, BA - Begrenset ansvar, SA - Samvirkeforetak og SPA - Sparebank. Vi valgte disse selskapsformene for å unngå non-profit organisasjoner, idrettsforeninger og andre lignende selskapsformer som vi antok i mindre grad benyttet seg av kontroll- og styringsverktøy fra økonomisk teori, som tradisjonelle budsjetter og Beyond Budgeting. Undersøkelsen ble sendt ut til 4986 bedrifter i Norge registrert hos Proff.no, hvorav 4502 ble levert. Av disse fikk vi inn 316 besvarelser gjennom Questback, som ble anvendt for å distribuere spørreskjemaet.

4.3.2 Kvalitativ undersøkelse

Vi har som nevnt tidligere gjennomført to intervjuer for å samle inn ytterligere primærdata. Dette valgte vi å gjennomføre for å kunne supplere på dataene som samles inn gjennom den kvantitative undersøkelsen. Intervjuene varte i ca. en time, og ble gjennomført i perioden 04.03.2018 til 11.04.2018. Intervjuene ble gjennomført av begge forfatterne. Totalt tre respondenter fordelt på to bedrifter stilte til intervju.

4.4 Forskningsetiske problemstillinger

Vi ønsket gjennom oppgaven å sørge for konfidensialitet, og anonymitet i forhold til respondentene. Det som ble besvart i spørreskjemaet skal ikke kunne knyttes opp til den enkelte

bedrift eller enkeltpersonen som besvarte den. Respondentene ble informert i invitasjonen om formålet med undersøkelsen. Oppgaven er meldt inn til NSD, som har konkludert med at det ikke foreligger sensitive opplysninger fra respondentene i forbindelse med innsamlingen av datamaterialet, og rådet til å følge retningslinjene til Nord Universitet ved lagring av empiriske data. Empiriske data ble lagret i Questback, og rapporter ble hentet ut og eksportert via Microsoft Excel til R Studio for videre analyse. Data fra intervju ble lagret i separate dokumenter fra personlige opplysninger, og ble knyttet til de respektive respondentene gjennom et kodeark. Dette ble gjort for å sikre at respondentene skulle forbli anonyme i oppgaven.

4.5 Kvalitet i oppgaven

For å undersøke kvaliteten i oppgaven, skal vi se nærmere på oppgavens validitet og reliabilitet.

4.5.1 Validitet

Validitet kan bli definert som i hvilken grad målinger og forskningsresultater gir nøyaktig representasjon av de tingene de skal beskrive, og kan deles inn i begrepsvaliditet og ekstern validitet (Easterby-Smith, Thorpe & Jackson, 2015). Begrepsvaliditet går ut på om det er en sammenheng mellom dataene som samles inn, og det fenomenet som undersøkes. Dette har vi forsøkt å forholde oss til gjennom en nøyaktig utforming av spørreskjemaet. Med bakgrunn i tidligere forskning på fenomenet anser vi våre spørsmål og verdier å være valide. Ekstern validitet forteller om resultatenes overførbarhet til liknende fenomener. Ved å undersøke et representativt utvalg av norske bedrifter, ønsket vi å skape overførbarhet særlig i forhold til andre norske bedrifter, men også med mulig overførbarhet til liknende land. For å sikre validiteten i de kvantitative analysene har vi gjennomført ulike tester for tilpasningen av modellene.

4.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet går ut på nøyaktigheten av data, hvilke data som samles inn, hvordan de samles inn og hvordan de bearbeides (Johannessen, Christoffersen og Tuft, 2011). For å sikre kvaliteten på spørreundersøkelsen har vi gjennomført en forhåndstesting av spørreskjemaet, for å avsløre mulige mangler og uklarheter. Å ha undersøkelsen anonymt var et forsøk på å få respondentene til å være så ærlige som mulig når de avga svar. Vi ser store likheter mellom våre resultater og tidligere undersøkelser som er blitt gjennomført, noe som kan tyde på høy reliabilitet.

Av samme årsak som i den kvantitative undersøkelsen, ønsket vi å holde respondentene i den kvalitative delen av undersøkelsen anonyme. Respondentene i den kvalitative delen av oppgaven kan kun kjennetegnes ved antall ansatte i bedriften. Dette for å kunne skape

sammenligningsgrunnlag dersom det gjennomføres andre lignende undersøkelser ved senere anledninger.

4.6 Analyse av datamaterialet

De analysene som er blitt gjennomført, er blitt tilpasset av datamateriale hentet fra spørreskjema og intervjuer. Vi har sett det mest hensiktsmessig å se på enkle statistiske sammenhenger og sammenligninger, og å lage gode fremstillinger av disse dataene. Vi har blant annet inkludert deskriptiv statistikk og enkle prosentvise sammenligninger gjennom oppgaven. Dette mener vi har bidratt til å gi en god oversikt. For å analysere deler av datamaterialet har vi også å benyttet oss av statistikkprogrammet RStudio. Vi har her gjennomført to regresjonsanalyser for å bidra til større forståelse av fenomenet.

4.6.1 Multivariat regresjonsanalyse

En multivariat regresjonsanalyse består av en avhengig (Y) og en eller flere uavhengige (X) variabler. En multivariat regresjonsanalyse gjør det mulig å diskriminere mellom effektene av flere uavhengige variabler, da disse kan være korrelerte. Regresjonskoeffisientene gir derfor et estimat av hver X-variabel sin påvirkning på Y, kontrollert for de andre X-variablene. Dette kan tolkes som hvilken endring en enhets økning i X-variabelen fører til i Y-variabelen (Dougherty, 2016). Differansen mellom avhengig variablers virkelige og beregnede verdi i hver enkelt observasjon blir kalt residualene. I multivariat regresjonsanalyse benyttes minste kvadraters metode for å tilpasse regresjonslinjen, og gir oss ut i fra denne regresjonskoeffisientene. Den lineære regresjonslinjen blir derfor til der summen av de kvadrerte residualene er minst i modellen. Der hvor regresjonslinjen krysser y-aksen finner vi konstanten i modellen. Den kan, avhengig av valg av analyse og datasett, ha en tolkbar eller ikke-tolkbar effekt (Dougherty, 2016). Når det kommer til hypotesetesting ved bruk av regresjonsanalyse kan vi ende opp med å begå en av to ulike typer feil. Den første består av at vi forkaster en sann nullhypotese, gjerne kalt type I feil, mens den andre består av å ikke forkaste en falsk nullhypotese, kalt type II feil. (Studenmund, 2014). Forkaster vi en sann nullhypotese vil vi i vår modell godta en falsk sammenheng, mens om vi beholder en falsk nullhypotese vil vi feilaktig anta at det ikke eksisterer en sammenheng. I vår hypotesetesting har vi derfor sett på blant annet modellenes p-verdier gjennom t-tester når vi bestemte oss for vår endelige modell.

Modellens passform

En t-test er vanligvis brukt for å teste hypoteser om individuelle stigningstall. Denne er enkel å bruke fordi den tar hensyn til skalaforskjeller blant variablene og forskjeller i de estimerte koeffisientenes standardavvik. T-testen har imidlertid noen viktige begrensninger; Den kan ikke benyttes som en test av teoretisk validitet, en test for å sammenligne viktigheten av de uavhengige variablene og heller ikke som en test gjeldende for hele populasjonen (Studenmund, 2014). Følgende formel for utregning av t-verdi er hentet fra Studenmund (2014):

$$t_k = \frac{(\hat{\beta}_k - \beta_{H_0})}{SE(\hat{\beta}_k)}$$

I vår regresjon tester vi om koeffisientene er signifikant forskjellig fra 0, noe som gir oss formelen:

$$t_k = \frac{\hat{\beta}_k}{SE(\hat{\beta}_k)}$$

Disse t-verdiene har vi i vår modell analysert ved å studere p-verdiene til koeffisientene. P-verdien gir oss sannsynligheten for å observere en t-verdi på samme eller høyere absoluttverdi hvis nullhypotesen skulle være sann. P-verdiene ligger mellom 0 og 1, og forteller oss sannsynligheten for å begå en type I feil (Studenmund, 2014). Vi har valgt å benytte oss av et gjennomgående 5% signifikansnivå i vår analyse, noe som vil si at vi godtar p-verdier under 0,05.

For å vurdere modellens passform videre har vi sett på R^2 og Adjusted R^2 . R^2 forteller oss andelen av variasjonen i Y som kan forklares gjennom modellen. Alt annet likt, ønsker vi å ha en så høy R^2 som mulig. Denne verdien kan regnes ut ved å bruke en av disse formlene hentet fra Dougherty (2016):

$$R^2 = \frac{ESS}{TSS} = \frac{\sum_{i=1}^n (\hat{Y}_i - \bar{Y})^2}{\sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2} \quad R^2 = 1 - \frac{RSS}{TSS} = 1 - \frac{\sum_{i=1}^n \hat{u}_i^2}{\sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2}$$

(Total sum of squares TSS = Explained sum of squares ESS + Residual sum of squares RSS)

En av egenskapene til R^2 er at den aldri synker, og vanligvis øker ved å legge til en ny variabel i modellen. Adjusted R^2 forsøker å kompensere for den automatiske økningen i R^2 som oppstår ved å øke antallet uavhengige variabler (Dougherty, 2016). På grunn av dette har vi valgt å se på Adjusted R^2 sammen med R^2 når vi har vurdert modellen vår.

Antakelser

Dougherty (2016) lister opp 6 forutsetninger for en multivariat regresjonsanalyse;

1. Modellen er lineær i parametere og korrekt spesifisert.
2. Det finnes ikke et eksakt lineært forhold mellom de uavhengige variablene i regresjonen.
3. Residualene har 0 i forventning.
4. Residualene er homoskedastiske.
5. Residualene har uavhengige distribusjoner.
6. Residualene er normalfordelte.

1. Når det kommer til linearitet i modellen så kan dette deles inn i linearitet i variabler og linearitet i parametre. Det er imidlertid bare linearitet i parametre er nevnt som en forutsetning her, siden ikke-lineære variabler kan transformeres (Dougherty, 2016). Det er dette vi har valgt å gjøre i vår modell. Variabelen “Ansatte” i modellen hadde en ikke-lineær påvirkning på den avhengige variabelen “Verdi”. Dette kunne vi se ved å beregne skjevheten til variabelen. Siden “Ansatte” hadde en høyreskjevhet valgte vi her å bytte ut “Ansatte” med logaritmen av variabelen i analysen. Den avhengige variabelen “Verdi” valgte vi derimot å kvadrere, da denne variabelen hadde en venstreskjevhet. Videre forutsetter vi at modellen er lineær i parametere.

I praksis kan vi aldri vite om vi har en korrekt spesifisert modell, noe som er viktig å ta hensyn til. Om den ikke er korrekt spesifisert kan det i modellen oppstå feil i estimater, standardfeil og t-tester (Dougherty, 2016).

2. Hvis en korrelasjon mellom to uavhengige variabler fører til at koeffisientene får utilfredsstillende mangler når det gjelder presisjon, sies det at regresjonsmodellen lider av multikollinearitet. Enhver regresjon vil inneha noe av det, med mindre alle de uavhengige variablene er ukorrelerte (Dougherty, 2016). Men hvis to uavhengige variablene er signifikant relatert vil dataprogrammet ha problemer med å skille effektene som kommer fra den ene variabelen fra den andre (Studenmund, 2014). I vår oppgave har vi valgt å benytte oss av VIF-verdier (High Variance Inflation Factors) for å teste for multikollinearitet. Denne testen tar for seg i hvilken grad en gitt uavhengig variabel blir påvirket av de andre uavhengige variablene. Denne forteller hvor mye multikollinearitet har økt variansen til en estimert koeffisient. Ingen multikollinearitet gir en VIF på 1. Selv om det ikke er noen formell kritisk VIF-verdi, så benyttes gjerne $VIF > 5$ som en tommelfingerregel på høy multikollinearitet.

3. Vi antar at den forventede verdien av residualene i enhver observasjon skal være 0. Det er rimelig å anta at denne forutsetningen er innfridd automatisk, siden en konstant er inkludert i modellen. Dette siden konstantens rolle er å plukke opp enhver systematisk, men konstant, tendens i Y som ikke er gjort rede for av de uavhengige variablene i modellen (Dougherty, 2016).

4. Forutsetningen om at residualene skal være homoskedastiske betyr at hver observasjon er hentet fra en distribusjon med konstant populasjonsvarians. Dette betyr at selv om residualene kan ta ulike verdier, vil sannsynligheten for at residualene når en gitt positiv eller negativ verdi være den samme i alle observasjoner. Ved motsatt tilfelle kalles det heteroskedastisitet (Dougherty, 2016). Denne forutsetningen har vi i vår oppgave valgt å teste med en Breuch-Pagan-test for heteroskedastisitet, som følger en chikvadratfordeling. Denne testen tar utgangspunkt i at H_0 =homoskedastisitet og H_1 =heteroskedastisitet (Dougherty, 2016).

5. Om Residualene har uavhengige distribusjoner, foreligger det ikke autokorrelasjon. Dette er en systematisk sammenheng mellom residualenes verdier på tvers av observasjoner. Problemet med autokorrelasjon oppstår derimot sjeldent i tverrsnittsdata, på grunn av antakelsen om random utvalg. (Dougherty, 2016).

6. Er residualene normalfordelte vil også regresjonskoeffisientene være det, noe som er nyttig ved t-tester (Dougherty, 2016). For å få en antydning om residualene er normalfordelte har vi først valgt å se på residualene i et histogram og et QQ-plot. For å teste dette videre valgte vi å se på verdiene for skjevhet og kurtose, og benyttet oss av en Jarque-Bera-test for normalfordeling. Så lenge Jarque-Bera-testen gir oss en verdi under kritisk verdi, kan residualene sies å være normalfordelte.

4.6.2 Binomisk generalisert lineær modell

Denne modellens koeffisienter tolkes derfor noe forskjellig enn i den første modellen vår. I logistisk regresjon vil en enhets økning i X -variabelen resultere i en endring i $\text{logit}(p)$. Denne konstante endringen i $\text{logit}(p)$ leder til en ikke-konstant endring i p ($P(y=1)$) (Smithson & Merkle, 2014). Skulle vi tolke denne i forhold til p og ikke $\text{logit}(p)$ måtte vi derfor forholde oss til en ikke-konstant økning eller reduksjon.

Det er flere måter man kan tolke koeffisientene på, og vi har valgt å benytte to av disse i vår analyse. Den første er en snarvei for å beregne endringens øvre grense i p , som assosieres med en enhets økning i x . Denne snarveien innebærer å dividere regresjonskoeffisientene på 4 (Gelman & Hill, referert i Smithson & Merkle, 2014). Den andre metoden vi har benyttet er å

eksponensiere regresjonskoeffisientene for å endre regresjonskoeffisienten til en oddsrate. Denne kan brukes til å fastslå endringen i odds, gitt en en enhets økning i X (Smithson & Merkle, 2014).

Modellens passform

Vi har også i denne modellen valgt å se på p-verdiene med et 5% signifikansnivå. Men i motsetning til den første regresjonen hvor vi brukte, har vi her sett på andre utregninger for å studere modellens passform videre. Først har vi sett på Hosmer-Lemeshow-testen, som gir oss en p-verdi. I denne testen antyder en høyere p-verdi en bedre tilpasning enn en lavere verdi (Smithson & Merkle, 2014).

Videre har vi sett på ROC-kurven og AUC-verdien. ROC(Receiver Operating Characteristic)-kurven er en graf som viser oss modellens evne til å diskriminere mellom observasjoner hvor $y=0$ og observasjoner hvor $y=1$. Kurvens stigning forteller oss hvor mye raskere den sanne positive raten stiger enn den falske positive raten. Stiger kurven raskt kan vi si at modellen har en god tilpasning. AUC-verdien gir oss området under ROC-kurven, og tar vanligvis en verdi mellom 0,5 og 1. Verdier nær 1 antyder en god modell, mens verdier nær 0,5 indikerer at falske positive verdier er like sannsynlig som sanne positive verdier. (Smithson & Merkle, 2014). En tommelfingerregel er at verdiene $0,7 \leq AUC < 0,8$ indikerer en akseptabel diskriminering mellom nivåene til y , $0,8 \leq AUC < 0,9$ indikerer utmerket diskriminering, og $0,9 \leq AUC$ indikerer fremragende diskriminering (Hosmer & Lemeshow, referert i Smithson & Merkle, 2014).

5 Empiri

I dette kapitlet vil vi presentere våre empiriske funn fra spørreundersøkelsen vår, samt data fra intervjuene som ble gjennomført. Data presentert i dette kapitlet er grunnlaget for vår videre analyse i kapittel 6.0 Analyse og Diskusjon. I dette kapitlet vil hovedsakelig fokusere på de kvantitative dataene, da dette er en primært kvantitativ oppgave. De kvalitative dataene vil ha en utfyllende funksjon i vår analyse. Innledningsvis presenterer vi data om utvalget, før vi går over til kvantitative data og avslutningsvis fokuserer vi på de kvalitative dataene.

5.1 Respondentinformasjon

5.1.1 Utvalg i den kvantitative undersøkelsen

	Antall respondenter	Relativ frekvens %	Relativ kumulativ frekvens %
Respondentgruppe (år)			
20-29	14	4,43	4,43
30-39	46	14,56	18,99
40-49	104	32,91	51,90
50-59	119	37,66	89,56
60-88	32	10,13	99,68
Ugyldig	1	0,32	100

iv - Respondentinformasjon 1

	Antall respondenter	Relativ frevens %	Relativ kumulativ frekvens %
Høyest fullførte utdanning			
Grunnskole	4	1,27	1,27
Videregående skole	16	5,06	6,33
Høyere utdanning, 3 år eller mindre	92	29,11	35,44
Høyere utdanning, 4 år eller mer	201	63,61	99,05
Ønsker ikke å svare	3	0,95	100
Avsluttet utdannelse			
1949-1979	13	4,11	4,11
1980-1989	64	20,25	24,37
1990-1999	102	32,28	56,65
2000-2009	79	25,00	81,65
2010 eller senere	53	16,77	98,42
Ikke oppgitt svar	5	1,58	100
Antall ansatte			
1-49	91	28,80	18,80
50-99	110	34,81	63,61
100-499	89	28,16	91,77
500-999	12	3,80	95,57
1000 eller mer	13	4,11	99,68
Ugyldig	1	0,32	100

v - Respondentinformasjon 2

5.2 Respondenter – kvalitativ undersøkelse

I den kvalitative delen av undersøkelsen gjennomførte vi to intervju for å supplere på data fra den kvantitative undersøkelsen.

Respondent 1 (R1)

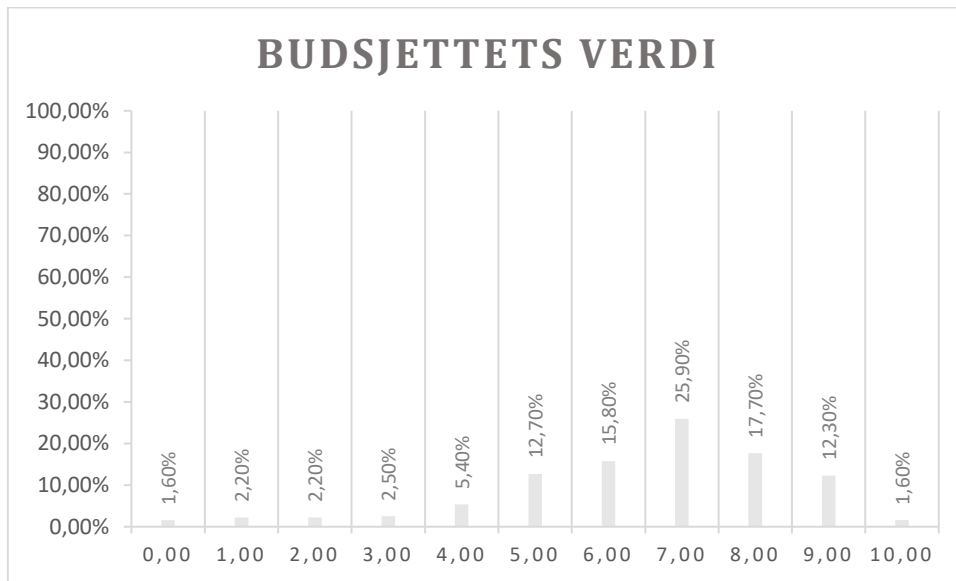
- Bedrift A – 1000 eller flere ansatte
- Høyere utdanning, 4 år eller mer
- Utdannet ved Handelshøyskolen i Bodø
- 30-39 år

Respondent 2 og 3 (R2/3)

- Bedrift B – 100-499 ansatte
- Høyere utdanning 4 år eller mer
- Utdannet ved Handelshøyskolen i Bodø
- R2: 30-39 år
- R3: 20-29 år

R2 og R3 refereres til som R2/3 videre i undersøkelsen, da begge representerte samme bedrift og stilte til intervju samtidig.

5.3 Budsjettets verdi

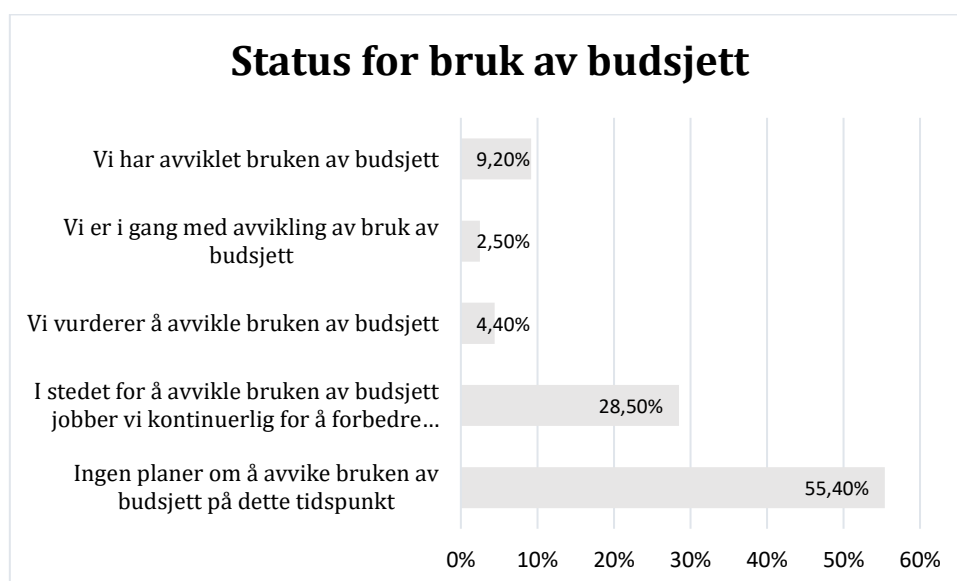


vi - Budsjettets verdi

Spørsmål: Hvor mye VERDI bidrar budsjettet med i forbindelse med styringen av organisasjonen? Ta hensyn til tid brukt på budsjettprosessen, effektiviteten budsjettet bistår organisasjonen med i å oppnå ulike mål og eventuell dysfunksjonell atferd det forårsaker eller ikke forårsaker. Hvilken overordnet karakter vil du gi budsjettssystemet/-prosessen? Bruk skalaen under: (under 5=kostnad større enn gevinst, 5=ingen verdi, over 5=skaper verdi)

Majoriteten av respondentene mener budsjettet mener bruk av er verdiskapende. 73,3 % av respondentene mener budsjettet er verdiskapende, tatt i betraktning tids- og ressursbruk. 12,7 % mener bedriften kunne avvirket bruken av budsjett uten at dette ville vært verdiødeleggende, og 13,9 mener bedriften ville vært tjent med å avvikle bruken av budsjett, og at dette ville ført til høyere verdiskapning tatt i betraktning kostnadene et budsjett medfører.

5.4 Status for bruk av budsjett



vii - Status for bruk av budsjett

Spørsmål: *Hva er din bedrifts status for bruk av budsjett*

Majoriteten av respondentene bruker fortsatt budsjettet aktivt (83,90 %). 16,10 % av respondentene befinner seg i de resterende tre kategoriene.

5.4.1 Kvalitative data

Ifølge R1 har deres organisasjon ingen planer om å avvike bruken av budsjett. Budsjettet brukes veldig aktivt av den øverste ledergruppen og styret i organisasjonen, men R1 mener at budsjettets viktighet blir mindre desto lavere ned på organisasjonskartet man undersøker. Styret og den øverste ledergruppen arbeider mye med budsjett, og bruker det veldig aktivt som styringsverktøy i løpet av året. Organisasjonen har et mål om at leddene lenger ned i organisasjonen skal benytte seg mer av budsjettet i det daglige, og designer verktøy som inkorporerer bruk av budsjettet i de daglige gjøremålene.

“Samtidig så jobber du jo med budsjettet på høsten også kommer du til mars og april påfølgende år, hvor god stand var du egentlig i til å spå neste år? Da kan man begynne å snakke om rullerende prognoser, som vi også bruker og vi opplever å treffe bedre på disse enn på selve budsjettet” (R1)

Bedrift A jobber med budsjett en gang årlig, og med prognosene opp til fire ganger i året. Selv om R1 mener denne prosessen burde bli gjort flere ganger. Bedrift B bruker ikke rullerende prognoser i sin drift, men også der er budsjettet hovedsakelig et måleverktøy for styret og den

øverste ledergruppen, og for de forskjellige underavdelingene blir budsjettet hovedsakelig et verktøy for å holde styr på kostnadene i bedriften.

5.5 Bruk av alternative verktøy

	Antall brukere	Relativ frekvens % (N=263)
Dersom din organisasjon benytter seg av noen av verktøyene/prinsippene listet under kryss av		
Rullerende prognoser	172	65,4
Balansert målstyring	79	30
Aktivitetsbasert budsjettering	80	30,4
Benchmarking	94	35,7
Kundelønnsomhetsanalyse	71	27

viii - Bruk av alternative verktøy (N=263)

Dette spørsmålet var et valgfritt spørsmål, og bedrifter som ikke benytter seg av noen av de nevnte verktøyene har derfor ikke svart. På neste side legger vi derfor inn en tabell med frekvenser basert på det totale utvalget i undersøkelsen.

	Antall brukere	Relativ frekvens % (N=316)
Dersom din organisasjon benytter seg av noen av verktøyene/prinsippene listet under kryss av		
Rullerende prognoser	172	54,43
Balansert målstyring	79	25
Aktivitetsbasert budsjettering	80	25,31
Benchmarking	94	29,74
Kundelønnsomhetsanalyse	71	22,46

ix - Bruk av alternative verktøy (N=316)

Bedrift A benytter seg av rullerende prognoser i tillegg til budsjettering, og kjører per dags dato prognoser 4 ganger årlig. Bedrift B benytter seg av balansert målstyring for sine mål og visjoner. Bedrift A benytter seg også mye av benchmarking, men dette er ett vanskelig verktøy å benytte seg av i stor grad, da det er vanskelig å drive benchmarking mot konkurrenter kontinuerlig. Sammenligningene gjøres derfor mot samarbeidsorganisasjoner og enheter, der data er tilgjengelig til enhver tid. Faktorene som sammenlignes er ofte varekostnader, da disse er sammenlignbare i større grad enn resultat, som kan rammes av mer lokale virkninger.

5.5 Påstander

Videre følger flere tabeller med resultater fra påstandene respondentene skulle ta stilling til. Tabellene viser en påstand, og en verdi i intervallet; 1,00 - 5,00. Verdiene tolkes slik: 1,00=helt uenig; 2,00=delvis uenig; 3,00=verken enig eller uenig; 4,00=delvis enig; 5,00=helt enig. Verdiene som fremkommer i tabellene er gjennomsnittsverdi av alle respondentene. Alle spørsmål har N=316 respondenter med mindre annet er oppgitt. Alle svar under 3,00 regnes som uenig og alle svar over 3,00 regnes som enig i varierende grad.

	Gjennomsnitt	Standardavvik
6. Hvordan vil du evaluere deres prestasjon sett i sammenheng med deres nøkkelkonkurrenter, basert på de siste to årene. (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)		
6.1: Profitt	3,38	0,89
6.2: Innovasjon	3,41	0,78
6.3: Kundetilfredshet	3,69	0,64
8. Strategi		
8.1: Det er lite samsvar mellom budsjettet og strategien (Eks. i hvor stor grad er det samsvar mellom investeringsbudsjett/lønnsbudsjett og strategi/ambisjoner)	2,4	1,18
8.2: Strategien blir lagt til grunn under budsjetteringsprosessen? (Note. Med budsjetteringsprosessen menes planlegging, fordeling av ressurser, lønnsbudsjett o.l.)	3,52	1,24
11. Budsjettering		
11.1: Budsjetteringsprosessen er for tid- og ressurskrevende	2,89	1,26
11.2: Budsjettet begrenser fleksibilitet og tilpasningsevne i forhold til endringer i omgivelsene	2,56	1,27
11.3: Det er lite samsvar mellom budsjett og strategi	2,27	1,05
11.4: Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	2,74	1,21
11.5: Budsjettet bidrar til mer hierarkisk styring	2,68	1,13
11.6: Budsjettet oppdateres for sjeldent og blir raskt utdatert	3,06	1,28
11.7: Budsjettet bidrar til at ansatte føler seg undervurdert. Ansatte anses som en kostnad som skal minimeres, og forhindrer muligheter for ansatte til å bidra i oppnåelse av strategiske mål	2,1	1,06

x – Prestasjon, strategi, budsjettering

	Gjennomsnitt	Standardavvik
13. Ressursallokering og insentiver		
13.1: Ressurser skal gjøres tilgjengelig ved behov, fremfor gjennom en årlig tildeling	4,11	0,93
13.2: Individuelle bonusordninger bidrar til høyere prestasjon blant de ansatte.	3,07	1,13
13.3: Ansatte skal belønnes kollektivt/samlet. Note: Dette innebærer ikke lik bonus for alle ansatte i kronebeløp, men eksempelvis gjennom % av inntekt	3,29	1,20
15. Målsetting og evaluering		
15.1: Budsjettet er nødvendig for å kunne fastsette mål for de ansatte, og uten budsjettet er det ikke mulig å kontrollere eller evaluere prestasjon. (adoptert fra Ekholm & Walin 2000)	2,77	1,21
15.2: Ansatte responderer bedre på ambisiøse, direkte og relative målsetninger, fremfor faste finansielle målsetninger	3,47	0,94
15.3: Evaluering av prestasjoner gjøres utelukkende basert på faste målsetninger.	2,65	1,06
15.4: En leders prestasjon er målt av vedkommendes overordnede, hovedsakelig ut i fra oppnåelse av oppnåelse av budsjetterte mål. (adoptert fra Libby & Lindsay 2010)	2,85	1,07
15.5: Å ikke oppnå budsjetterte mål er å anse som en dårlig prestasjon (adoptert fra Libby & Lindsay 2010)	2,67	1,07
16. Styring og kontroll		
16.1: Styring gjennom felles verdier (verdibasert ledelse) er et godt alternativ til detaljerte regler og hierarkisk kontroll.	3,94	0,79
16.2: Det er viktig for de ansatte å føle tilhørighet til organisasjonen de arbeider i.	4,78	0,49
16.3: Høy grad av autonomi (selvstyring) i de forskjellige forretningsenhetene (eks. butikk el. produksjonsavdeling) hindrer effektiv evaluering og kontroll av prestasjon.	2,70	1,09
16.4: Budsjettet er nødvendig for å holde kontroll og oversikt over forretningsenhetene i organisasjonen	3,51	1,14

xi - Ressursallokering og insentiver, målsetting og evaluering, styring og kontroll

	Gjennomsnitt	Standardavvik
17. Budsjetteringsprosessen		
17.1: Avvikling av budsjett og fokus på mer fleksible styringsmekanismer bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.	2,85	1,06
17.2: Avvikling av budsjettet er unødvendig, kontinuerlig forbedring av budsjettet bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.	3,19	0,93
17.3: Budsjettet kan forbedres gjennom tilføring av alternative styringssystemer, som f.eks. rullerende prognoser, balanced scorecard etc.	4,06	0,81
17.4: Budsjettet fungerer som en barriere for å skape konkurransefortrinn. Eks. gjennom begrensning av fleksibilitet.	2,51	1,05
17.5: Budsjettet bidrar til konkurransefortrinn gjennom detaljstyring og kostnadsreduksjon	2,92	1
18. Manipulering		
18.1: Avdeling "bruker opp" budsjettet for å unngå å miste ressursene i neste periode.	1,31	
18.2: Utsetter nødvendige utgifter (vedlikehold etc.) for å nå budsjettmål.	1,69	
18.3: Låner omsetning fra neste periode for å nå budsjettmål. Salg som vanligvis ville vært ført i neste budsjettperiode.	1,25	
18.4: Pådrar/framskriver kostnader som normalt ville oppstått/vært ført i neste periode for å forverre resultatet. Eks. når mellomleder/avd.leder ser at budsjettet ikke kan oppnås og vil gjøre budsjettmålet for neste periode så lavt som mulig. Note: «Big bath» regnskapsføring.	1,33	
18.5: Mellomleder/avd.leder bedriver aktiv manipulering i planleggings/budsjetteringsprosessen ved å forhandle frem enklere mål enn det vedkommende tror er mulig å oppnå. Eks. for å få høyere anseelse i selskapet eller høyere bonus.	1,36	

xii - Budsjetteringsprosessen, manipulering

5.5.1 Kvalitative data

Strategi

R1 er helt enig i påstanden om at det er lite samsvar mellom budsjett og strategi. Strategien legges av toppledelse og styret, mens budsjettering foregår på et nivå under i organisasjonskartet. R1 mottar insentiver om hvordan det skal budsjetteres, men mener at denne prosessen er for lite sammenknyttet. R1 ser ikke noen god løsning på problemet, da dette ville krevd mye tid fra toppledelsen som de ikke nødvendigvis har, men mener at dette er et reelt problem. R2 er delvis uenig i påstanden. I bedrift B er det en leder som er meget delaktig i begge prosessene og ivaretar sammenhengen mellom budsjett og strategi. R2 bruker rekrutteringsprosessen til bedrift B som eksempel. De periodene der det legges opp til høyere rekruttering gjenspeiles dette i budsjettet, men det er ikke et perfekt samspill.

Ressursallokering og insentiver

R1 og R2/3 er enige i påstand 13.2 og 13.3. Bedrift B operer med en kollektiv bonusordning for alle ansatte, mens bedrift A opererer med bonusordning for avdelingsledere. Bedrift B hadde tidligere en separat ordning for toppledelsen, men fjernet denne til fordel for en kollektiv løsning. R2 mener dette har vært et viktig grep for bedriften, og bidrar til styrket arbeidsmoral. R1 mener at disse ordningene fungerer frem til målet nås, og at det derfor kan være vanskelig å fastsette et tilfredsstillende mål for bonusordningen. R1 tror ikke det er motstand mot et kollektivt insentivsystem i bedriften, men mener at avdelingslederrollen er såpass stor at en større del av ordningen burde tilfalle ansatte i disse rollene.

R1 er enige i påstand 13.1, men spesifiserer at budsjettet ikke er en hindring for dette. Avdelingene er ikke låst til de budsjetterte tallene og endringer forekommer jevnlig. Bedrift B har ikke forsøkt å implementere dynamisk ressursallokering, men ser ikke heller noe behov for dette.

Budsjettering og målsetting/evaluering

R2 er delvis uenig i påstand 11.1. Det merkes at prosessen kommer, men den er ikke overveldende for de som jobber med budsjettet. R2 har ansvar for budsjettet i bedrift B, og anslår at hun bruker 1 arbeidsuke intensivt hvert år på prosessen, selv om prosessen ligger i bakhånd ca. to måneder i året. Mellomledere kan gjøre seg ferdig med sin del av prosessen i løpet av ett par arbeidsdager. R1 er enig i påstand 11.1.

R1 er delvis uenig i påstand 11.2. Bedrift A gjør endringer løpende dersom det er behov, budsjettet hindrer ikke bedriften i å gjøre tiltak som er nødvendige. R2 er delvis enig i påstanden, da det kan begrense de ansattes utvikling, dersom budsjettet ikke har rom for etterutdanning og kurs som de ansatte burde ha. Men er det tiltak som er ytterst nødvendige, begrenser ikke budsjettet bedrift B fra å gjennomføre dette. R2 mener det er bra at avvik fra budsjettet må gjennom flere ledd, slik at man får flere blikk på saken.

“Avdelingsledere vil jo gjerne bruke mest mulig. Da er det jo kanskje ikke så usunt at noen begrenser dem. Styret ser ofte viktigheten når det virkelig dukker opp et behov” (R2).

R2 er uenig i påstand 15.1. I deres organisasjon er ikke budsjettet et viktig verktøy for å fastsette mål for de ansatte, det brukes bare som et måleverktøy på kostnadssiden. R2 mener at dersom budsjettet hadde vært brukt til dette formålet kunne det potensielt vært demotiverende for de ansatte.

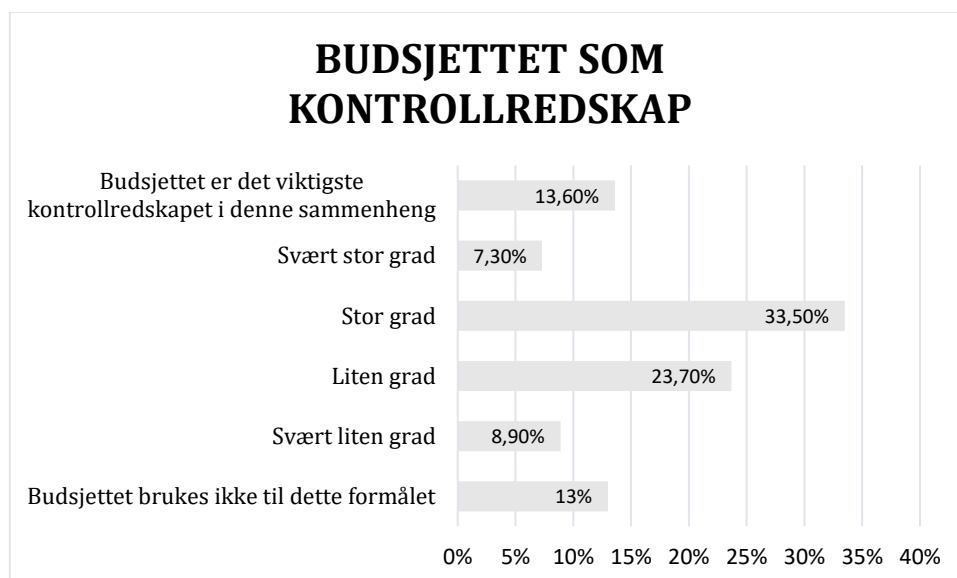
Styring og kontroll

R1 mener at budsjettet kan forbedres gjennom tilføring av alternative styringssystemer, og etter hvert fases ut i stor grad. Enkelte aspekter ved budsjettet vil bestå, eksempelvis investeringsbudsjettet. Da det er sentralt for organisasjonen å sikre likviditet i prosjektene de ønsker å gjennomføre. R2/3 mener tilhørighet til organisasjonen er sentralt for å skape et bra arbeidsmiljø. Når de ansatte føler tilhørighet til organisasjonen får de en følelse av eierskap til arbeidet sitt.

Manipulering

R1 og R2/3 anser ingen av påstandene innenfor manipulering som et problem for deres organisasjoner. Oppbrukt andel av budsjett legges ikke til grunn når neste års budsjett skal vurderes, og avdelingene er derfor ikke tjent med å bruke opp budsjettet. Økonomiavdelingene i begge bedriftene fører regnskap, så det er ikke mulig å føre inntekter eller kostnader i annen periode enn der kostnaden tilhører. Begge bedriftene har gode mekanismer for å fange opp uønsket oppførsel, som for eksempel hvis mellomledere forsøker å manipulere budsjetteringsprosessen for å oppnå enklere mål eller økte midler for påfølgende perioder.

5.6 Budsjettet som kontrollredskap



xiii - Budsjettet som kontrollredskap

Spørsmål: *I hvor stor grad blir budsjettet brukt som et kontrollredskap? I denne sammenheng menes det for motivasjon av ansatte og som en standard for evaluering av prestasjoner. Note: Selv om budsjettet ikke brukes i forbindelse med ovennevnte kan det brukes i forbindelse med ressursallokering, planlegging og koordinering.*

Bedrift A mener budsjettet er et bra verktøy for evaluering dersom du treffer med alle faktorene som har innvirkning på driften til de forskjellige enhetene. R1 påpeker at budsjettet som måle og kontrollverktøy blir verdiløst om det skjer en uforutsett endring i for eksempel konkurransesituasjon for de forskjellige enhetene, iallefall inntekts og omsetningsdelen. Da blir prognosene brukt i større grad.

I bedrift B blir ikke budsjettet brukt som et måleverktøy opp mot de forskjellige enhetene når det gjelder inntekt eller omsetning, da avdelingene er sammenvevd på disse postene. Budsjettet brukes aktivt som verktøy som måle- og kontrollverktøy når det gjelder kostnader i de forskjellige avdelingene. Bedriften har en veldig flat struktur, så det er få ledd under den øverste ledergruppen, og hver mellomleder under den øverste ledergruppen har ansvar for å følge med på sitt eget budsjett og holde seg innenfor disse rammene.

Både R1 og R2 gir inntrykk for at det er flere kontroll og måleverktøy enn budsjettet, og at det er ett av mange verktøy som brukes.

5.7 Forutsigbarhet

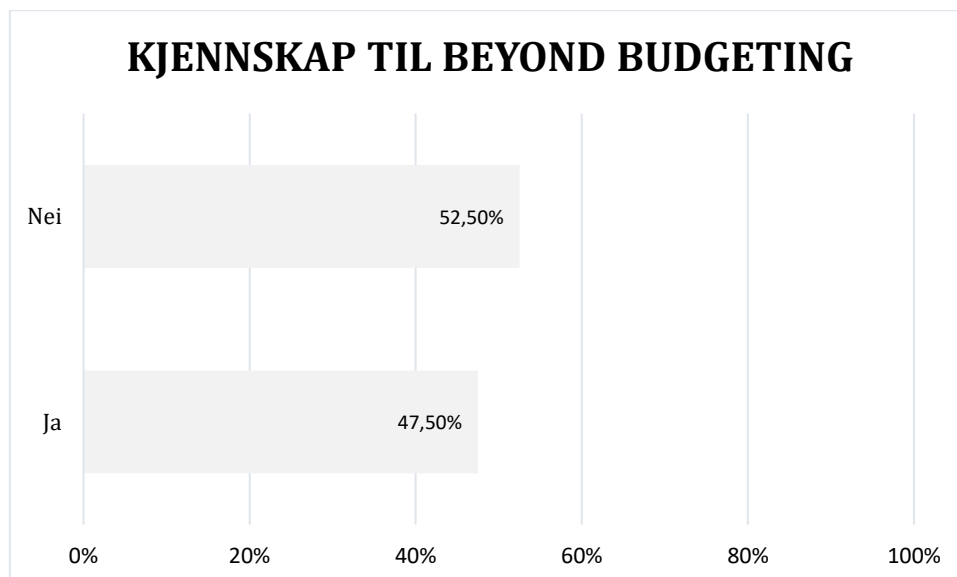
Respondentene ble presentert seks faktorer, med seks forskjellige svarmuligheter; 1,00=Umulig å forutse, 2,00=Vanskelig å forutse, 3,00=Noe vanskelig å forutse, 4,00=Noe forutsigbart, 5,00=For det meste forutsigbart og 6,00=Enkelt å forutse. Verdi lik 3,50 regnes som nøytrale. Verdier >3,50 = forutsigbart i varierende grad, verdier <3,50 = uforutsigbart i varierende grad. Gjennomsnittet av alle besvarelsene presenteres i tabellen under.

	Gjennomsnitt
Under budsjetteringsprosessen, hvor enkelt er det å forutsi hvordan de følgende faktorene vil endres/ikke endres i løpet av perioden budsjettet dekker? (adoptert fra Govindarajan 1984 & Umapathy 1987, referert i Libby & Lindsay, 2010)	
Tiltak fra nøkkelkonkurrenter i markedet (eks. Prissetting, nye produkt, markedsføring etc.)	3,05
Omsetning tilknyttet forskjellige forretningsenheter (tilbud og etterspørsel)	3,78
Kostnader tilknyttet forskjellige forretningsenheter (eks. Engros- og råvarepriser)	4,13
Preferanser hos kunder, moter	3,99
8.5 Teknologisk utvikling eller fremskritt som påvirker design av produkter og drift	4,01
8.6 Tilgjengelighet for nødvendig input (varer, råvarer etc.)	4,29

xiv - Forutsigbarhet

5.8 Beyond Budgeting

Avslutningsvis i undersøkelsen ble respondentene presentert med spørsmål om Beyond Budgeting. Videre følger resultatene fra disse spørsmålene.



xv - Kjennskap til Beyond Budgeting

Spørsmål: *Har du hørt om Beyond Budgeting (N=316)*

Begge respondentene i den kvalitative delen av undersøkelsen er kjent med Beyond Budgeting i noen grad. Respondentene har hørt om Beyond Budgeting gjennom utdanningsinstitusjon, og har i senere tid fått det presentert ved flere konferanser for kontrollere.

	Relativ frekvens (%)	Relativ kumulativ frekvens (%)
Hvor god kjennskap har du til Beyond Budgeting? (N=150)		
Har hørt om det	34,0	34,0
Har noe kjennskap til innholdet/konseptet	48,7	82,7
Har god kjennskap til innholdet/konseptet	17,3	100
Hvor ble du først introdusert for Beyond Budgeting? (N=150)		
Utdanningsinstitusjon	29,3	29,3
Gjennom konsultering	6,0	35,3
Gjennom intern opplæring	5,3	40,6
Ved å se til andre organisasjoner	21,3	61,9
Annet	38,0	99,9

xvi - Kjennskap til Beyond Budgeting (tabell)

5.8.1 Hvorfor ikke Beyond Budgeting?

	Relativ frekvens (%)
Hva vil du si er årsaken til at din organisasjon ikke benytter seg av Beyond Budgeting? (N=112, mulig å velge flere svaralternativ)	
Det er ikke behov for Beyond Budgeting	12,5
Tradisjonell budsjettering fungerer/Kritikken av budsjettering er overdrevet	43,8
Konseptet er for uklart/utydelig	13,4
Har ikke nok kjennskap til å vurdere potensiell nytte av konseptet	50,9
Budsjettet gir en kontroll som vi ikke vil miste	24,4
	Verdi*
I hvilken grad eksisterer det et press fra styret/overordnede (N=112)	
... om å beholde budsjettet	3,63
... om å beholde budsjettet som styringsverktøy	3,74
* skala fra 1 til 5, der 1 er "eksisterer ikke" og 5 er "meget sterkt press"	

xvii - Hvorfor ikke Beyond Budgeting?

Respondentene sto fritt til å velge flere alternativer, og det fulgte også et eget spørsmål der respondentene kunne svare åpent på hvorfor deres organisasjon valgte å ikke bruke Beyond Budgeting. Et av utdragene er presentert under

“Jeg mener man må skille budsjettutarbeidelsen som er med på å skape oversikt og refleksjon rundt ulike konsekvenser av valg man forutsetter tatt. Dette er i mitt syn den største fordelene med budsjettet. Vi bruker også budsjettet som opplæring for ledere som ikke er økonomiutdannet; skaper forretningsforståelse som er helt nødvendig. Budsjettet ligger fast, men vi benytter årsprognose som et veldig viktig verktøy gjennom året. Budsjettavvik pga endrede forutsetninger er greit og hva som faktisk gjøres i året er ikke låst av budsjettene.”
(Respondent, 61 år, 4 år høyere utdanning eller mer, NHH Bergen)

R1 og R2 mener at styret er den viktigste pådriveren for fortsatt bruk av budsjett, og den instansen i bedrift A og B som bruker budsjettet mest aktivt, også som styrings og måleverktøy.

6 Analyse og diskusjon

I dette kapittelet vil vi presentere våre funn opp mot teori presentert i kapittel 2; Teori. Vårt forskningsspørsmål er som nevnt; *“Beyond Budgeting blir av mange presentert som et bedre alternativ enn tradisjonell budsjettering, likevel viser undersøkelser at majoriteten fortsatt bruker det tradisjonelle budsjettet, hva er grunnene til dette?”*.

I første delen av analysen vil vi ta for oss delspørsmålene som presenteres i innledningen; *“Hvordan brukes budsjettet idag?”* og *“Hvilke kjennetegn av Beyond Budgeting finner vi igjen blant norske bedrifter?”*. I denne delen av analysen ser vi på svarene fra undersøkelsen frem til spørsmål 19: *“Har du hørt om Beyond Budgeting?”*. Avslutningsvis presenterer vi en regresjonsanalyse med en avhengig variabel og fire uavhengige variabler, analysen bygger på 314 observasjoner.

I andre delen av analysen ser vi på spørsmålene som er direkte knyttet til Beyond Budgeting. I denne delen av analysen vil hovedfokuset skifte mot forskningsspørsmålet, der vi vil se på funnene opp mot modellen som er presentert i kapittel 2 og undersøke hvilke faktorer som er mest sentrale for problemstillingen.

6.1 *Hvordan brukes budsjettet?*

Tidligere undersøkelser og litteratur har fastslått at budsjettet fortsatt er et sentralt verktøy for majoriteten av markedet. Sammenligner vi våre funn med funn fra en av undersøkelsene (Ekholm & Wallin, 2000) ser vi at våre funn er relativt like. Ekholm og Walin skriver at 14,3 % av de spurte selskapene har avvirket budsjettbruk eller vurderer å avvikle, mens vår undersøkelse viser 16,1 % i de samme kategoriene. Økningen i andelen selskap som har gått bort fra budsjett, eller vurderer dette, er meget beskjeden. Den største forskjellen på funnene våre kontra funnene til Ekholm og Wallin er kategori 1 og 2, men begge kategoriene representerer grupper som fortsatt bruker budsjett og som planlegger å fortsette med dette. Funnene kan tyde på at markedet ser et mindre behov for å endre budsjetteringspraksis i dag kontra i år 2000.

6.2 *Er budsjettet verdiskapende?*

Budsjettet kritiseres for å være så ressurs- og tidkrevende at det koster mer enn det smaker, med bakgrunn i dette undersøkte vi hvor verdiskapende eller ødeleggende budsjettet er. Sammenligner vi våre funn med funnene til Libby og Lindsay (2010) ser vi mye av de samme trendene. Undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010) opererte med en skala fra 0-100, til

sammenligning hadde denne undersøkelsen en skala fra 0-10, resultatene kan derfor enkelt sammenlignes. Begge undersøkelsene viser en topp på rundt 7 (70), noe som tyder på at respondentene i denne undersøkelsen også mener at budsjettet bidrar til verdiskapning, fremfor at budsjettet er ødeleggende. Denne undersøkelsen viser at 13,92 % av respondentene mener at budsjettet er mer ødeleggende enn verdiskapende, mot ca. 7,5 % i undersøkelsen av Libby og Lindsay (2010). Dette tyder på at respondentene i Norge mener budsjettet i større grad er ødeleggende, enn respondentene i Nord-Amerika. Dette kan tyde på en utvikling siden 2010, når undersøkelsen til Libby og Lindsay ble gjennomført, men kan også være et resultat av kulturelle forskjeller, slik Hammer (2010) påpeker i sin oppgave. Det er vanskelig å komme med noen konklusjon på hva som er årsaken til denne forskjellen, men kulturelle forskjeller eller utvikling i holdning til budsjett er potensielle faktorer.

I undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010) sier ca. 80% av respondentene at budsjettet brukes til kontroll, og ca. 95% av de spurte i denne kategorien hadde ingen planer om å gå bort fra budsjettet som kontrollverktøy. Vår undersøkelse skiller mellom i hvor stor grad budsjettet brukes som verktøy, og som nevnt i kapittel 5 er det 13% som svarer at budsjettet ikke brukes som kontrollverktøy, men 9% svarer at budsjettet brukes i svært liten grad og det er mulig at disse hadde svart "nei", dersom spørsmålet hadde vært et ja/nei spørsmål. Vi mener derfor at vår undersøkelse og undersøkelsen Libby og Lindsay ikke kan sammenlignes direkte, men vi kan med trygghet si at det er likheter mellom funnene, da begge undersøkelsene viser at majoriteten brukes budsjett som kontrollverktøy.

I undersøkelsen til Libby og Lindsay sier 46% at de planlegger å forandre eller tilpasse budsjetteringssystemet for å få bukt med noen av problemene med budsjetteringsprosessen, problemer som går igjen i budsjettkritisk litteratur. Vår undersøkelse viser at 28,5% av respondentene jobber for å forbedre budsjettet. En av de viktigste endringene som respondentene ønsker å gjøre i undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010) er å innføre rullerende prognoser. Dette ser vi også i vår undersøkelse, da over halvparten av respondentene melder at det er et verktøy de benytter seg av. Dette kan være årsaken til den vesentlige forskjellen på våre funn og tidligere funn. Bedriftene i utvalget til Libby og Lindsay planla i stor grad å innføre rullerende prognoser, mens vårt utvalg i stor grad har implementert rullerende prognoser. For å oppsummere kort kan vi med trygghet si at vi ser likheter til funnene i undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010), og at det virker som de fleste ønsker å forbedre budsjetteringsprosessen fremfor å avvikle den som Libby og Lindsay (2007) antyder.

6.3 Budsjettkritikken

Vi har også undersøkt hvordan budsjettet brukes av bedrifter i dag, og om det er sammenhenger mellom alder, lengde på utdanning, utdanningssted, og kjennskap til Beyond Budgeting og generell holdning til tradisjonell budsjettering. Et viktig ledd i undersøkelsen har vært å sjekke hvorvidt respondentene er enige i kritikken som foreligger av tradisjonell budsjettering. Våre funn tyder på at respondentene er uenige i majoriteten av kritikken som presenteres i litteraturen.

Libby og Lindsay (2010) presenterte påstanden *“Budgets are rarely linked to strategy”* hvor respondentene skulle svare på en Likert skala fra en til sju, hvor en er lik *“strongly disagree”* og sju er lik *“strongly agree”*. Libby og Lindsay (2010) rapporterer en median på 5.0 blant sine respondenter¹. Dette funnet strider mot oppfatningen til respondentene til denne undersøkelsen, hvor vi finner et gjennomsnitt på 2,41 på samme spørsmål (Likert skala fra 1 til 5). Dette vil si at respondentene i undersøkelsen i Nord-Amerika er enige i påstanden, mens respondentene i undersøkelsen i Norge er uenige i påstanden.

Av kritikken mot budsjettet er respondentene i størst grad enige i påstandene som omhandler tids- og ressursbruk, og at budsjettet raskt blir utdatert. R1 er i stor grad enige i disse påstandene, mens R2 kjenner seg mindre igjen i denne påstanden sammenlignet med utvalget i undersøkelsen.

“Med tanke på tidsbruken, for den er enorm, og over en lang periode” (Respondent 1).

“Vi bruker ikke så mye tid. Mellomledere bruker litt tid på å presentere tall. Samtidig er bruken en fornuftig tidsbruk, da en leder må ha en bevissthet på kostnader og bli utfordret på dette. Vi bruker ikke for mye tid.” (Respondent 2).

Våre funn tyder på at det er en sammenheng mellom påstandene knyttet til at budsjettprosessen er for tid- og ressurskrevende, og at budsjettet oppdateres for sjeldent og raskt blir utdatert. Disse påstandene er blant de mest fremtredende i budsjettkritisk litteratur, og vi mener det viser at respondentene er mer tilbørlige mot påstandene som er gjengangere i den budsjettkritiske litteraturen. Dette kan tyde på at disse påstandene har mer rot i faktiske forhold, og ikke er overdrevet slik som Libby og Lindsay (2010) beskriver. Påstand *“11.7 Budsjettet bidrar til at ansatte føler seg undervurdert. Ansatte anses som en kostnad som skal minimeres, og forhindrer*

¹ Spørreundersøkelsen ble gjennomført i Canada og USA; i USA ble det brukt en Likert Skala fra 1 til 6, altså uten nøytralt svaralternativ, for å presse frem standpunkt fra respondentene (Libby & Lindsay, 2010)

muligheter for ansatte til å bidra i oppnåelse av strategiske mål” oppnår lavest verdi i kategorien “Budsjettering” med en verdi på 2,10. Dette er i strid med deler av kritikken til Neely et al. (2001), og kan tyde på at denne kritikken er vesentlig overvurdert, eller basert på verst mulige praksis. De resterende påstandene under kategorien “Budsjetteringsprosessen” er utarbeidet med utgangspunkt i Neely et al (2001) og Bogsnes (2016).

6.4 Budsjettet som målsetning

I denne kategorien har vi adoptert tre spørsmål/påstander fra undersøkelsene til Ekholm og Wallin (2000) og Libby og Lindsay (2010).

Våre funn tyder på at budsjettet anses som et viktig verktøy for å sette mål, og for å evaluere prestasjon. Dette harmonerer med funn fra undersøkelsen til Ekholm og Walin (2000) i Finland, som viser de samme holdningene. Budsjettet fremstår imidlertid ikke som det eneste verktøyet som benyttes i denne sammenhengen, da majoriteten av utvalget mener at prestasjon måles ut fra flere faktorer enn oppnåelse av budsjetterte mål. Majoriteten av respondentene mener også at dersom budsjetterte mål ikke nås, kan ikke dette nødvendigvis kategoriseres som en dårlig prestasjon.

Budsjettets rolle som kontrollredskap er en sentral kritikk i mye litteratur (Bogsnes, 2016; Wallander, 1999). Med utgangspunkt i denne litteraturen undersøkte vi i hvor stor grad budsjettet blir brukt som kontrollverktøy av respondentene. Respondentene ble presentert spørsmålet: *“I hvor stor grad blir budsjettet brukt som et kontrollredskap? I denne sammenhengen menes det for motivasjon av ansatte og som standard for evaluering av prestasjoner.”* Svar ble avgitt på en 6 punkts skala, uten nøytralt alternativ. 33,5 % av respondentene svarer at budsjettet brukes i stor grad til dette formålet, 7,3 % i svært stor grad og 13,6 % sier at budsjettet er det viktigste verktøyet i denne sammenheng. På den andre siden sier 23,7 % av respondentene at det brukes i liten grad, 8,9 % at det brukes i svært liten grad og 13,0 % at budsjettet ikke brukes til dette formålet. Dette viser at 54,4 % brukes budsjettet i stor grad for evaluering av prestasjoner blant de ansatte. Undersøkelsen til Libby og Lindsay (2010) viser som nevnt over at henholdsvis 51,7 % og 70,2 % av respondentene fra Canada og USA har høyt fokus på budsjettet i denne sammenhengen. Men, kun 12 % og 17 % av respondentene som har høyt fokus på budsjettet når det kommer til evaluering, rapporterer at faktisk økonomisk ytelse måles rigid opp mot budsjetterte mål. Våre funn kan tyde på at det er lite sammenheng mellom bruken av budsjett som kontrollverktøy og hvordan budsjettet brukes som kontrollverktøy, slik vi diskuterte i forrige avsnitt. Dette kan tyde på at de fleste ikke bruker

budsjettet rigid som styringsverktøy, selv om budsjettet består i majoriteten av bedriftene som har svart på undersøkelsen. Libby og Lindsay (2010) argumenterer for at dette skyldes at budsjettet bare er en del av styringsverktøyet til selskapene, og ikke fokuseres på i den grad som den budsjettkritiske litteraturen maler et bilde av. På en annen side ser vi indikasjoner i undersøkelsen til Frow et al. (2010) som kan tyde på at dette inntrykket kan være annerledes i andre ledd av organisasjonen. Som nevnt i kapittel to viste noen av mellomlederne i bedriften “Astoria” til at budsjettet fortsatt ble brukt som et verktøy for å evaluere deres prestasjon, med lite rom for å avvike fra de budsjetterte målene. En fremtidig undersøkelse rettet mot arbeidstakere i et utvalg bedrifter, fremfor undersøkelser rettet mot personer i toppstillinger kan være nyttig i denne sammenheng, da det kan avdekke om det er flere tilfeller som bedriften “Astoria”.

Dette harmonerer med svarene til Respondent 1 under intervju med bedrift A. Respondent 1 sier at budsjettet er en av faktorene i deres bonusordning, og oppnåelse av budsjettet er viktig, men det er andre faktorer som er minst like viktige som budsjetterte mål. Respondent 1 mener at avdelingene i bedriften sitter på forklaringer om hvorfor de budsjetterte målene ikke oppnås, og dette vektlegges i evalueringen av ytelsen for den gitte perioden. Igjen, det skal ikke utelukkes at vi kunne fått andre svar dersom vi hadde intervjuet arbeidstakere i de forskjellige avdelingene, eller mellomledere, men på grunn av begrensningene i denne oppgaven er fokuset på personer som jobber med budsjettet i det daglige, og av personer som regnes som økonomiansvarlige i sine selskap.

Dette kan tyde på at mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting brukes, selv om det tradisjonelle budsjettet består hos majoriteten av respondentene, og at budsjettet ikke utelukker bruk av prinsipper og ideer innenfor Beyond Budgeting, da det finnes flere eksempler på meget suksessfulle selskaper som bruker begge fremgangsmåtene, Beyond Budgeting og tradisjonell budsjettering (Libby & Lindsay, 2010). Funnene tyder på at selv om budsjettet er viktig for mange av respondentene, når ytelse skal evalueres, er det få som baserer disse vurderingene utelukkende på budsjettet.

6.5 Budsjett som styring og kontrollverktøy, hvor viktig er det?

Gjennom sin bok presenterer Bogsnes (2016) tolv prinsipper som er sentrale innenfor Beyond Budgeting, og som Beyond Budgeting bygger på. Alle prinsippene er listet i kapittel “2.4.1 Prinsippene innenfor Beyond Budgeting”. Med utgangspunkt i prinsippene inkluderte vi to påstander som fremmer disse prinsippene, og en påstand som fungerte som en direkte motvekt mot disse. Våre funn tyder på at brorparten av respondentene er enig i prinsippene som omhandler styring gjennom felles verdier, økt autonomi, og at økt tilhørighet til organisasjonen er positivt for de ansatte. Majoriteten av respondentene mener imidlertid at budsjettet er nødvendig for å holde kontroll på organisasjonen.

Ifølge Rickards (2006) er et sentralt prinsipp ved Beyond Budgeting å frigjøre de ansatte fra misnøyen med kontrollsystemene som brukes i dag og heller motivere dem med verdier. Ved å gjøre dette kan et selskap mobilisere et enormt potensial når det kommer innovativitet. Undersøkelsen viser at majoriteten av bedriftene i utvalget allerede mener at styring gjennom verdier og tilhørighet for de ansatte er sentrale deler av driften, selv om budsjettet er sentralt. Dette underbygger bemerkningen til Libby og Lindsay (2010), om at Beyond Budgeting og budsjettering ikke burde settes opp mot hverandre, det trenger ikke være enten eller.

Ifølge tidligere forskning på bedrifter som har implementert Beyond Budgeting eller tilsvarende ideer i driften er en høyere grad av autonomi en sentral positiv effekt av denne implementeringen. Det oppnås bedre produktivitet (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013) da hver avdeling i større grad selv kan vurdere hvorvidt et prosjekt skal iverksettes eller ikke. Utvalget i denne undersøkelsen er uenige i påstand 5.3, som viser at respondentene ikke mener autonomi skaper vanskeligheter når enhetene skal evalueres, og de er derfor lite sannsynlig at de mener budsjettet er en hindring for å skape mer autonomi i den daglige driften.

Bedrifter som implementerer ideer fra Beyond Budgeting men som fortsatt beholder budsjettet kan også oppnå de samme positive effektene når det gjelder kontroll og autonomi (Frow et al., 2010), men undersøkelsen viser også at i enkelte ledd av bedriften oppleves ikke denne effekten på samme måte som i ledelsen, og det kan argumenteres for at endringen skaper mindre autonomi. Det er imidlertid ikke gitt om dette skyldes at de beholder budsjettet, eller om det er andre aspekter ved driften som er årsaken til dette. Respondent 1, som har en gjennomgående positiv holdning til avvikling av budsjett i fremtiden, mener det er deler av budsjettet som alltid vil bestå, hovedsakelig investeringsbudsjettet, som hjelper bedriften å vurdere hvilke prosjekter som kan iverksettes. Ifølge Bourmistrov og Kaarbøe (2013) førte avvikling av budsjettet i OilCo

til at denne problemstillingen ikke ble like relevant, da det var andre kriterier som avgjorde om et budsjett skal iverksettes eller ikke, men det kan diskuteres om denne friheten skyldes at OilCo er en meget stor bedrift (30 000 ansatte, tilstede i 40 land). Selskap av mindre kaliber kan potensielt være mer avhengig av et budsjett for å regulere graden av investeringsaktivitet.

“Ja, det tror jeg. Investeringsbudsjettet kommer vi ikke unna, på grunn av likviditet og takten av investering i bedriften, og aktivitetsnivå. Må ha noe å forholde seg til, ikke alt kan skje parallellt. Vi må sørge for å ha likviditet til enhver tid” (Respondent 1)

Ut i fra denne påstanden kan det virke som deler av budsjettet alltid vil bestå, og det er mulig at en fullstendig avvikling av bruk av budsjetter, på et overordnet nivå, vil være forbeholdt selskaper som er av slikt kaliber at likviditet fra en periode til en annen ikke er en problemstilling.

6.6 Fordeling av ressurser og insentivsystemer

Et av de mest sentrale punktene i Beyond Budgeting er mer dynamisk allokering av ressurser (Bogsnes, 2016; Rickards, 2006), fremfor en fast tildeling slik som budsjettet tradisjonelt representerar. Et annet sentralt punkt er insentivsystemene, der tradisjonell budsjettering ofte kjennetegnes ved individuelle bonusordninger som kan manipuleres (Rickards, 2006; Wallander, 1999). Våre funn tyder på at respondentene er enige i prinsippene innen Beyond Budgeting som fokuserer på at ressurser skal allokeres etter behov, og at ansatte skal belønnes kollektivt, slik som Bogsnes (2016) og Rickards (2006) lister som viktige prinsipp. Respondentene er imidlertid også enige i individuelle bonusordninger bidrar til bedre prestasjon blant de ansatte. Respondent 1 mener at individuelle bonusordninger fungerer, men at det er vanskelig å sette et perfekt mål.

“Interjvuer: Individuelle bonusordninger bidrar til høyere prestasjon blant de ansatte. Respondent 1: I hvert fall blant de som får dem. Når målet er nådd kan det virke litt motsatt, men inntil målet nås funker det.”

Vi tolker dette utsagnet dit hen at respondent 1 ikke mener systemet fungerer veldig godt, men at det er fungerende. Respondent 1 er også helt enig i at ansatte skal lønnes kollektivt, men at enkelte roller er såpass viktige at noen burde ha en større andel. I bedrift B praktiseres prinsippet med kollektive insentivsystemer, og dette mener respondent 2 at har vært et viktig tiltak, og at dette bidrar til bedre arbeidsmoral. Disse funnene stemmer godt overens med mye av kritikken mot budsjett som foreligger og med prinsippene innenfor Beyond Budgeting, men både bedrift

A og B anser budsjett som et viktig verktøy. Oppgaven vår tyder også på at det er lite sammenheng mellom bedrifter som har avvirket bruken av budsjett, og hvor enige de er i prinsippene diskutert ovenfor. Også dette kan tyde på at de fleste selskaper ikke styrer rigid etter budsjettet, selv om det er et sentralt verktøy slik som tidligere forskning hevder. Det skal ikke utelukkes at arbeidstakere lengre ned i organisasjonen har et annet syn på dette, eller en annen oppfattelse av hvilken grad disse påstandene stemmer.

Respondent 2 mener det er positivt at det eksisterer et ledd som stiller spørsmål ved prosjekter/tiltak som bryter med de budsjetterte tallene, da det er viktig å utfordre nye prosjekter/tiltak på viktigheten av disse opp mot nødvendighet/verdiskapning. En følelse av at budsjettet begrenser fleksibilitet trenger ikke være utelukkende negativt. Ansatte kan føle seg begrenset, selv om begrensningen i noen tilfeller kan være nødvendig.

6.8 Hva påvirker budsjettets oppfattede verdi?

I denne regresjonen har vi valgt å se nærmere på hva som kan påvirke den oppfattede verdien av budsjettet i utvalget. Dette fordi oppfattet verdi er av stor betydning i forhold til vår problemstilling. Gjennom teori, tidligere forskning og gjennomførte intervjuer har vi funnet noen variabler vi ønsker å studere nærmere i denne forbindelse. Hensikten med å gjennomføre en regresjon i dette tilfellet er for å se ulike variabelers påvirkning på oppfattet verdi, når andre viktige variabler er tatt hensyn til.

I datasettet vårt har vi totalt 316 observasjoner. For å utføre denne analysen har vi valgt å fjerne to observasjoner grunnet feil i verdier. Disse var viktige å luke ut, da feilene lå i to av variablene vi ønsket å benytte i regresjonen; en feil i alder og en i antall ansatte. Med dette er det 314 observasjoner inkludert i denne regresjonen.

Valg av variabler

Som avhengig variabel har vi som sagt valgt å gå for oppfattet verdi. Verdien av budsjettet knyttet opp mot spørsmål 7, og kan ha en verdi fra 1 til 11. I vårt datasett finner vi samme laveste og høyeste verdi, med et gjennomsnitt på 7,45 og et standardavvik på 2,03. Denne avhengige variabelen ønsker vi å analysere ved bruk av følgende uavhengige variabler: antall ansatte, kritikk, verktøy, muligheten til å forutsi omgivelsene og alder.

Antall ansatte i bedriften antar vi at kan ha en påvirkning på verdien, da det er naturlig å tro at større og mindre bedrifter benytter seg av budsjettet ulikt. Her er hypotesen vår en positiv sammenheng mellom verdi og antall ansatte; at bedrifter med et høyere antall ansatte vil

oppfatte at budsjettet tilfører bedriften mer verdi enn bedrifter med et lavere antall ansatte. Denne variabelen har en bredde på 5 til 8000 ansatte, et gjennomsnitt på 215,68 og et standardavvik på 603,20.

Vi ser det også naturlig at en økt kritikk av budsjettet vil senke oppfattelsen av budsjettets verdi, og velger her å inkludere kritikk som en mulig variabel i modellen. Her vil derfor hypotesen vår være en negativ sammenheng mellom verdi og kritikk. Denne variabelen består av de 7 påstandene om kritikk av budsjettet under spørsmål 11. Disse har hver en verdi på mellom 1 og 5, hvor høyere verdi betyr mer enig i påstandene/kritikken. Vi har samlet disse 7 påstandene til en felles variabel, som derfor kan ha en verdi fra 7 til 35. I vårt datasett er laveste og høyeste verdi lik høyeste og laveste mulige verdi, med et gjennomsnitt på 18,31 og et standardavvik på 5,79.

Videre ønsker vi å undersøke om det kan være noen sammenheng mellom hvor mange alternative- eller supplerende verktøy som blir brukt opp mot oppfattelsen av verdi. Siden det er relativt få bedrifter i vårt datasett som har gått helt bort fra å bruke budsjett, har vi en forventning om at flere verktøy som supplerer budsjettet kan bidra til å øke oppfattelsen av budsjettets verdi. Her vil hypotesen vår være en positiv sammenheng mellom variablene «verktøy» og «verdi». Denne variabelen er knyttet opp mot spørsmål 10, hvor vi har listet opp de 5 kjente verktøyene; rullerende prognoser, balansert målstyring, aktivitetsbasert budsjettering, benchmarking og kundelønnsomhetsanalyse. Disse gir hver 1 poeng, og denne variabelen har derfor en mulig verdi på mellom 0 og 5. I vårt datasett har vi et gjennomsnitt på 1,56 og et standardavvik på 1,14.

Enda en viktig variabel vi ønsker å se nærmere på er hvor enkelt det er å forutsi faktorer knyttet til budsjettet. Siden alternativer som Beyond Budgeting bygger på at organisasjoners omgivelser endrer seg raskere, som beskrevet i kapittel 2, har vi grunn til å tro at bedrifter som har lettere for å forutsi fremtiden oppfatter budsjettets verdi høyere. Hypotesen vår er derfor en positiv sammenheng mellom variablene forutsi og verdi. Variabelen «forutsi» er en samlet verdi av spørsmål 14. Her er det 6 spørsmål knyttet til forskjellige områder, hvor skalaen går fra 1 til 6. Her betyr en høyere verdi på skalaen at det er enklere å forutsi de ulike faktorene. Disse 6 spørsmålene er her slått sammen til en felles verdi, som kan være mellom 6 og 36. I vårt datasett finner vi verdier fra 6 til 35, med 23,24 i gjennomsnitt og 4,69 i standardavvik.

Til slutt ønsker vi å undersøke påvirkningen alder har på oppfattelsen av budsjettets verdi. Siden andre styringsverktøy og alternativer til budsjetter er blitt mer inkludert i undervisning og

forskning nå enn tidligere, antar vi at jo eldre respondenten er, jo mer knyttet til budsjettet er hen. I tillegg vil en eldre person mest sannsynlig være mer rutinert når det kommer til budsjettet enn yngre personer. Hypotesen vår her vil derfor være en positiv sammenheng mellom verdi og alder. I vårt datasett er laveste verdi 20 år og høyeste verdi 88 år, med 48,00 i gjennomsnitt og 9,94 i standardavvik.

Regresjon 1

```
lm(formula = Verdi2 ~ LnAnsatte + Kritikk + Verktøy + Forutsi)
```

Coefficients:

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t)	
(Intercept)	69.3990	8.6756	7.999	2.54e-14	***
LnAnsatte	2.7854	1.1893	2.342	0.0198	*
Kritikk	-2.3354	0.2166	-10.783	< 2e-16	***
Verktøy	4.5235	1.1358	3.983	8.50e-05	***
Forutsi	0.5781	0.2682	2.156	0.0319	*

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Multiple R-squared: 0.3428, Adjusted R-squared: 0.3343

F-statistic: 40.29 on 4 and 309 DF, p-value: < 2.2e-16

xviii - Regresjon 1/Hva påvirker budsjettets oppfattede verdi?

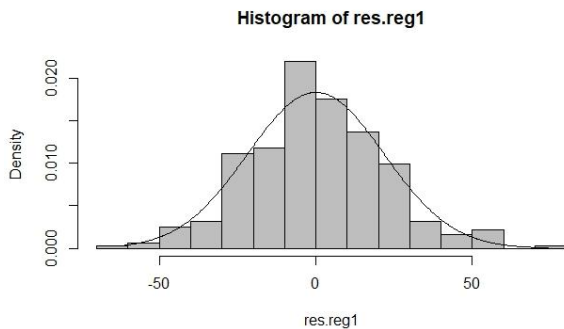
Variabelen «Verdi» er her blitt kvadrert for å redusere venstreskjevhet, og har fått navnet Verdi2. Dette endret skjevheten på variabelen fra -0,9821 til den mye bedre verdien -0,1153 (Vedlegg 3). Dette betyr dermed at en endring i variabelen «Verdi» blir tolket som en endring i kvadrert verdi. Variabelen «Ansatte» er derimot blitt logget for å redusere høyreskjevhet, noe som reduserte skjevheten fra 8,4731 til 1.0505 (Vedlegg 3).

Variabelen alder endte i denne analysen med å gi en verdi som var langt fra signifikant, med en p-verdi på 0,4577. Grunnet dette valgte vi derfor å utelate denne variabelen i vår endelige regresjon, og fikk dermed ikke bekreftet hypotesen vår om en positiv sammenheng mellom alder og verdi i denne modellen.

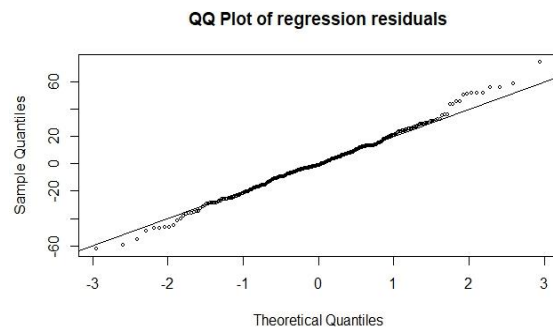
Vi er klar over at det kanskje burde blitt benyttet en analyse som tar hensyn til en ordinal kategorisk avhengig variabel, og det er derfor viktig å merke seg at dette kun er en omtrentlig modell og fungerer best som en indikasjon på sammenheng. Men tilnærmingen blir trolig relativt god ettersom avhengig variabel har så mange som 11 forskjellige verdier, og ettersom vi gjør fordelingen til avhengig variabel nesten symmetrisk ved å bruke verdi kvadrert som avhengig variabel.

Test av modellens egenskaper

Modellen gir en R^2 på 0,34 og en tilpasset R^2 på 0,33. Dette betyr at modellen forklarer 33% av variasjonen i avhengig variabel; Verdi. Videre ser vi at alle variablene i modellen er signifikante på et 5% nivå. Normalfordeling av residualene kan vi studere gjennom residualenes histogram og QQ-plot. Her ser vi at disse kan indikere at residualene er normalfordelte.



xx - Histogram regresjon 1



xix - Residualer regresjon 1

En test av skjevhet og kurtose viser en skjevhet på 0,1392 og en kurtose på 0,4221. Dette ønsker vi å studere videre med en Jarque-Bera-test for normalfordeling. Jarque-Bera-testen ga oss en verdi på 3,6034, som er godt under den kritiske verdien på 5,9915. Dette indikerer at residualene er normalfordelte. (Vedlegg 3).

For å teste for heteroskedastisitet har vi benyttet oss av en Breuch-Pagan-test for heteroskedastisitet som følger en chikvadratfordeling. Denne testen tar utgangspunkt i at H_0 =Homoskedastisitet og H_1 =Heteroskedastisitet. Testen gir oss en p-verdi på 0,0962 som er høyere enn 0,05. Ut i fra dette beholder vi H_0 som betyr at modellen en homoskedastisk. (Vedlegg 3).

For å teste om det eksisterer multikollinearitet i modellen har vi valgt å se på VIF-verdier. Denne analysen ga oss følgende verdier (Vedlegg 3):

LnAnsatte	Kritikk	Verktøy	Forutsi
1.106267	1.025971	1.086312	1.034137

xxi - VIF verdier regresjon 1

Siden disse er så lave antar vi derfor at det ikke befinner seg et problem forbundet med multikollinearitet i denne regresjonen.

Tolkning

Modellen vår ga oss regresjonslikningen:

$$\text{Verdi}^2 = 63,40 + 2,79 * \text{LnAnsatte} - 2,34 * \text{Kritikk} + 4,52 * \text{Verktøy} + 0,58 * \text{Forutsi}$$

Vi skal her være forsiktige med å sammenligne størrelsen på koeffisientene i denne modellen, da disse verdiene har ulike skalaer. I tillegg vil modellen være noe vanskelig å tolke når den innehar både en logget og en kvadrert variabel. Modellen har en konstant på 63,40. Denne kan imidlertid ikke tolkes, da vi ikke har noen organisasjoner i utvalget med 0 antall ansatte.

Koeffisienten til «LnAnsatte» forteller oss at en 1 enhets økning i antall ansatte i snitt kan føre til en økning i kvadrert verdi på 2,79. Dette betyr at organisasjoner med flere ansatte i snitt ser større verdi i budsjettet enn organisasjoner med færre ansatte. «Kritikk» har en koeffisient på - 2,34. En økende kritikk for budsjettet fører derfor i snitt til en lavere oppfattet verdi av budsjettet. Dette var som vi forventet, og kan regnes som en ganske logisk sammenheng. «Verktøy» har en koeffisient på 4,52, noe som forteller oss at for hvert alternativt- eller supplerende verktøy som legges til økes den kvadrerte verdien i snitt med 4,52. Koeffisienten til variabelen «Forutsi» har en verdi på 0,58. Dermed forteller det oss at jo lettere det er å forutsi framtiden til faktorer som inngår i budsjettet, jo høyere vil i snitt den oppfattede verdien til budsjettet være.

Som nevnt tidligere er alle disse koeffisientene signifikante på et 5% nivå. Selv om vi ikke fikk bekreftet noen sammenheng mellom alder og oppfattet verdi, ser de resterende hypotesene våre til å stemme bra sett i forbindelse med modellen vår.

Alle testene som er gjort i forbindelse med betingelsene knyttet til modellen viser verdier som er innenfor normen. Vi finner derfor ingen store åpenbare svakheter i modellen, sett bort i fra at en analyse som tar hensyn til at avhengig variabel er ordinal og kategorisk kanskje kunne gitt noe mer nøyaktige koeffisienter i denne sammenheng.

Oppsummering av funn i regresjonsanalysen

Analysen viser at det er en sammenheng mellom den avhengige variabelen og de valgte uavhengige variablene. Desto høyere oppfattet forutsigbarhet i faktorene listet i spørsmål 8.1 - 8.6, desto høyere oppfattet verdi gir budsjettet. Analysen viser også at desto flere verktøy bedriften benytter seg av som supplement til budsjettet desto høyere verdi får budsjettet. Dette stemmer overens med tidligere forskning, flere selskaper jobber for å utvikle budsjettet videre i stedet for å avvikle bruken av budsjett totalt (Libby & Lindsay, 2007). Hope og Fraser (1997)

skriver at flere store selskaper anser intellektuell kapital som en større prioritet enn den finansielle kapitalen. Undersøkelsen vår viser ikke hvorvidt bedriftene i utvalget anser intellektuell eller finansiell kapital som den største prioriteten når styringssystemene skal designes. Men vi ser av analysen at desto flere ansatte bedriften har desto høyere oppfattet verdi har budsjettet. Dette kan tyde på at antakelsen til Hope og Fraser kan være overgeneralisert, og at de fleste store selskaper fortsatt anser budsjettet som meget verdifullt, og at desto flere ansatte desto høyere oppfattet verdi har budsjettet.

Ikke unaturlig viser analysen også at høyere gjennomsnitt av enighet i kritikken mot budsjettet har en sammenheng med lavere oppfattet verdi av bruken av budsjett. Denne sammenhengen er forventet og logisk, og viser at utvalget har forståelse for betydningen av disse spørsmålene. Dette mener vi bidrar til at analysen oppnår høyere troverdighet.

6.9 Oppsummering av delkapittel

Resultatet i denne delen av undersøkelsen stemmer i stor grad med tidligere forskning på området. Libby og Lindsay (2010) sier at de fleste selskaper benytter seg av systemer med innslag av både tradisjonell budsjettering, og Beyond Budgeting, og at disse ikke nødvendigvis trenger å være motsigende. Ekholm og Wallin (2000) sier at de fleste selskaper i deres undersøkelse gir inntrykk av å bruke hybrid-systemer, med innslag av tradisjonell budsjettering, rullerende prognoser og balansert målstyring.

Respondentene i denne undersøkelsen er generelt uenige i kritikken av budsjettet, selv om de er enige i prinsippene som ligger bak Beyond Budgeting. En av årsakene til dette kan være at kritikken av budsjettet er overdrevet, slik Libby og Lindsay (2010) beskriver; Budsjettpraksis har ofte vært kritisert av akademikere, da med fokus på “current worst practice”. Dette er en mulig forklaring på hvorfor respondentene er uenige i de aller fleste kritikkene av budsjettet.

En av undersøkelsene vi presenterte i kapitel to, av Frow et al. (2010), viser at det er mulig å implementere flere av ideene bak Beyond Budgeting selv om bedriften velger å ivareta bruken av budsjett. Vi ser også gjennom undersøkelsen vår at respondentene er meget enige i påstandene knyttet til Beyond Budgeting, i større grad enn de er uenige i kritikken av budsjettet. Det kan tyde på at utvalget er positiv til virkningene av å implementere flere av ideene bak Beyond Budgeting, men at de mener budsjettet fortsatt vil være et viktig verktøy, og mener kritikken er overdrevet. Undersøkelsen til Frow et al (2010) viser også at lederne som intervjues er meget positive til bruken av budsjett, samtidig som mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting anvendes, mens vi ser at flere av mellomlederne i selskapet har delvis negative

holdninger til rollen budsjettet har fått. Da det nå forventes at de skal proaktive å gripe muligheter som kan skape verdier for selskapet, samtidig som de måles meget rigid opp mot budsjetterte mål. På denne måten ser vi at våre funn stemmer overens med holdningene til lederne i undersøkelsen til Frow et al., men det er mulig at holdningen hadde vært en annen dersom arbeidstakere lengre ned i organisasjonen/mellomledere hadde vært en del av undersøkelsen. Dette kan være et interessant tema for videre forskning.

Når vi setter funnene i dette delkapittelet opp mot vår problemstilling, og vår modell, ser vi at U3 (unødvendighet) fremstår som en viktig faktor i undersøkelsen. Videre undersøkelser og analyse vil vise hvor viktige faktor U1 (uvitenhet) og U2 (uklarhet) blir i den endelige konklusjonen.

6.10 Spredningen av innovasjonen Beyond Budgeting

Den neste delen av vår undersøkelse bygger på mer direkte spørsmål rundt Beyond Budgeting. Vår modell bygger på tre usikkerheter som vi mener er potensielle årsaker til den begrensede spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon. Som nevnt tidligere er disse tre usikkerhetene (U'ene); uvitenhet (U1), uklarhet (2) og unødvendighet (3). Den første delen av undersøkelsen tester kun om U3 gjennom hvordan de stiller seg til kritikken av budsjettet, og om de ser et behov for å gå bort fra tradisjonell budsjettering. Videre følger spørsmål om kjennskap til Beyond Budgeting, før respondentene ble presentert for spørsmål om kjennskap til Beyond Budgeting direkte.

Som figuren viser har under halvparten av respondentene hørt om Beyond Budgeting. For å kunne vurdere Beyond Budgeting som et verktøy, eller tankesett er det essensielt at målgruppen har kjennskap til konseptet. I Rogers (2003) modell for spredning av innovasjoner er kunnskap steg 1, og det er også i dette steget behovet for innovasjonen oppstår. Mulige årsaker til den lave kjennskapen til innovasjonen kan være manglende normativt press (Di'Maggio & Powell, 1983), som kan være et resultat av at innovasjonen ikke kommuniseres godt nok ut til målgruppen, eller at innovasjonen ikke fokuseres nok på i utdanningen for målgruppen. En annen mulig faktor er manglende behov for andre styringsverktøy enn budsjettering. Som nevnt i kapittel 2 vil sjelden individer utsette seg for eller søke etter innovasjoner dersom de ikke ser et behov for denne typen innovasjon (Hassinger, referert i Rogers, 2003).

I kapittel 2 identifiserte vi utdanning og konsultering som de potensielt viktigste kommunikasjonskanalene for spredning av Beyond Budgeting. Lem (2009) påpeker at det kun er to læringsinstitusjoner i Norge som har introdusert Beyond Budgeting i sine læreplaner.

Denne informasjonen stammer fra 2009, og flere institusjoner kan ha inkludert Beyond Budgeting i sine læreplaner, men inntrykket er at det er to institusjoner som har fokus på innovasjonen; Nord Universitet og Norges Handelshøyskole. 92,7 % av respondentene oppgir å ha gått høyere utdanning, som kan tyde på høyere fokus innenfor de respektive utdanningsinstitusjonene kan bidra til høyere kjennskap. Med utgangspunkt i funnene til Nguyen (2017), som viser at majoriteten av litteraturen rundt Beyond Budgeting er konseptuell, kan et fokus på å skape et rammeverk eller verktøy som enkelt kan implementeres føre til økt normativt press gjennom utdanningsinstitusjonene. Dette ser vi også i undersøkelsen til Tunstad og Dalin (2016), som viser til Beyond Budgeting har behov for konkretisering, for å forenkle en eventuell prosess med adoptering av innovasjonen.

Nesten 30% av respondentene lister utdanningsinstitusjon som det første stedet der de ble introdusert for Beyond Budgeting, også respondent 1 og 2 fikk Beyond Budgeting presentert gjennom utdanningsinstitusjon. Respondent 1 og 2 er begge utdannet ved Nord Universitet/Universitetet i Nordland. Undersøker vi kun respondenter under 41 år, ser vi at 58% av de respondentene som har kjennskap til Beyond Budgeting først fikk det presentert gjennom utdanning. Reduserer vi utvalget til respondenter under 36 år ser vi at nesten 76% av de som har kjennskap til Beyond Budgeting har fått dette gjennom utdanningsinstitusjon. Dette viser en positiv utvikling for Beyond Budgeting innen utdanningsinstitusjonene, og en nødvendig utvikling. Beyond Budgeting er en forholdsvis ny innovasjon, og det er derfor positivt at antallet som har kjennskap til innovasjonen gjennom utdanning øker når aldersspennet på utvalget reduseres (utelukker eldre respondenter). Dette viser at det normative presset øker, og at flere respondenter blir introdusert for innovasjonen gjennom en profesjonell institusjon. Profesjonalisering er sentralt for et økende normativt press, som kan føre til at flere ser behovet for Beyond Budgeting som innovasjon. Andre kanaler hvor respondentene er blitt introdusert for Beyond Budgeting er konsultering, intern opplæring, ved å se til andre organisasjoner og "annet". Den siste kategorien er den største, med 38% av respondentene. Vi ser at konsultering og intern opplæring bare oppnår en samlet oppslutning på 11,3%, noe som kan tyde på at konsulenter ikke har adoptert denne innovasjonen enda, og at den foreløpig ikke inkluderes i mange bedrifters interne opplæring. Dette kan forklares ved et press fra styret om å beholde budsjett (tvunget press) og/eller at innovasjonen er for uklar/lite konkretisert til at konsulenter adopterer denne innovasjonen. 21,3% av respondentene har først blitt introdusert for Beyond Budgeting ved å til andre organisasjoner, som viser at det eksisterer et visst mimetisk press, og som kan tyde på at det er mulig å observere hvordan andre bedrifter benytter seg av Beyond

Budgeting for å oppnå kunnskap om innovasjonen, og muligens vurdere å adoptere innovasjonen selv, noe som er viktig i en eventuell prosess der innovasjonen skal vurderes (Rogers, 2003). Undersøkelsen viser også at kun 9,4% av de som svarte at de først ble introdusert for Beyond Budgeting ved å se til andre organisasjoner, svarer at de bruker Beyond Budgeting i praksis, opp mot 10,7% av alle som har kjennskap til Beyond Budgeting. Dette tyder på at det ikke er noe enklere å implementere, eller at ønsket ikke blir noe større, ved å se til andre organisasjoner som benytter seg av dette.

Tidligere i oppgaven har vi presentert fem faktorer som er viktige for at en innovasjon skal oppnå vellykket spredning (Rogers, 2003). Våre funn tyder på at inntrykket til majoriteten av utvalget er at Beyond Budgeting ikke gir noen relativ fordel i forhold til tradisjonell budsjettering. Det er også få respondenter som melder om at de har fått kunnskap om Beyond Budgeting ved å se til andre organisasjoner. Dette kan være deler av grunnen til at Beyond Budgeting ikke har oppnådd større spredning. Resultatene våre tyder imidlertid på at utvalget mener Beyond Budgeting er kompatibel med andre styringssystemer, da flere bruker tradisjonell budsjettering samtidig som de identifiserer seg som Beyond Budgeting bedrifter. Det er også lite som tyder på at innovasjonen oppfattes som for kompleks, og artikkelen til Bourmistrov og Kaarbøe (2013) viser at Beyond Budgeting kan testes i segmenter av organisasjonen.

Lem (2009) sier som nevnt tidligere at det er to institusjoner i Norge som har implementert Beyond Budgeting i sine læreplaner, Nord Universitet og Norges Handelshøyskole. Vi ser også at 50% av respondentene som har svart at de fikk kjennskap til Beyond Budgeting gjennom utdanningsinstitusjon, og som er under 41 år, har listet NHH og Nord Universitet som utdanningssted. På bakgrunn av denne påstanden har vi valgt å sjekke om det er sammenheng mellom kjennskap til Beyond Budgeting og flere av faktorene i undersøkelsen.

Undersøkelsen vår viser at 47,5 % av respondentene som planlegger å beholde budsjettet, 71 % av de som vurderer å avvikle bruken av budsjett, 62,5 % av de som er i en prosess med å avvikle bruken av budsjett og, noe overraskende, kun 31 % av de som har avviklet bruken av budsjett har kjennskap til Beyond Budgeting. Andelen som har kjennskap til Beyond Budgeting når de vurderer å avvikle bruken av budsjett kan tyde på at det er en sammenheng mellom et behov for å endre budsjetteringsprosessen, og kjennskap til alternativet Beyond Budgeting, slik som Rogers (2003) beskriver i sin teori. Kjennskapen til Beyond Budgeting synker imidlertid når vi beveger oss til respondentene som er i en prosess med å avvikle, og synker drastisk når vi beveger oss til den siste kategorien med selskapene som har avviklet bruken av budsjett. En

mulighet er at Beyond Budgeting som innovasjon er forholdsvis ny, og derfor ikke har oppnådd spredningen blant selskap som har avvirket bruken av budsjett. En annen mulighet er at bedriftene som vurderer Beyond Budgeting som alternativ går tilbake til et styringssystem basert på tradisjonell budsjettering. Dette funnet kan tyde på at spredningen av Beyond Budgeting ikke nødvendigvis bare svikter i steg 1 (kunnskap) av Rogers modell for spredning av innovasjoner (2003). Dette kan bety at spredningen også feiler i steg 2 (overtalelse) og steg 3 (avgjørelse) i Rogers (2003) modell for spredning av innovasjoner. Ifølge vår modell vil hovedårsakene til at en innovasjon feiler i steg 2 og 3 være at innovasjonen er for uklar, vanskelig å implementere, eller at innovasjonen er unødvendig. Dette harmonerer med store deler av funnene tidligere i undersøkelsen, som viser at majoriteten av respondentene er delvis uenige i kritikken av budsjettet, og med funnene til Nguyen (2017), som viser at majoriteten av litteratur på feltet er konseptuell. Det må også nevnes at den manglende kjennskapen til Beyond Budgeting kan skyldes at respondentene ikke ser et behov for å finne andre alternativer enn tradisjonell budsjettering, slik Rogers (2003) antyder i sin bok. En annen mulighet er at respondentene er fornøyde med dagens system, da de er fanget i en komfortsone, som Bourmistrov og Kaarbøe (2013) viser til, der budsjettet bidrar til å skape en trygghet for ledelsen, og at et skifte til Beyond Budgeting derfor kan virke skremmende.

Videre undersøkte vi om utvalget hadde kjennskap til Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Våre data viser at 25,3 % av respondentene har kjennskap til organisasjonen, men er ikke medlem. De resterende respondentene har ingen kjennskap til organisasjonen, og ingen medlemsorganisasjoner har besvart undersøkelsen. Dette kan tyde på at det er betydelige rom for forbedring hva gjelder kjennskapet til BBRT blant norske bedrifter, og høyere kjennskap til denne organisasjonen kan bidra til at flere organisasjoner velger å implementere ideer fra Beyond Budgeting. Undersøkelsen viser, som nevnt ovenfor, at kjennskapen til Beyond Budgeting er synkende desto lengre ut i prosessen med å avvikle budsjettet en bedrift er, som vi mener er meget oppsiktsvekkende funn. BBRT markedsfører seg som en organisasjon som skal skape et samfunn for bedrifter som ønsker å avvikle budsjettering, eller som er misfornøyde med hvordan tradisjonell budsjettering fungerer (BBRT, udatert). En høyere kjennskap til BBRT kan derfor føre til at flere organisasjoner som har kjennskap til Beyond Budgeting, velger å ta steget videre.

Beyond Budgeting kan defineres som en feilet innovasjon, dersom vi bruker definisjonen til Choi et al. (2010). Choi et al. mener at en innovasjon er delvis eller feilet dersom den har en spredning på under 16 %, og Beyond Budgeting har en spredning blant bedrifter som har

kjennskap til innovasjonen på 10,7%. Dette er godt under grensen til Choi et al., og ser vi bruken av Beyond Budgeting i praksis, opp mot det totale antallet respondenter er vi nede i ca. 5 % som anser seg som brukere av Beyond Budgeting (respondenter som ikke vet hva Beyond Budgeting er, kan i denne sammenheng ikke regnes som brukere). Det er imidlertid viktig å skille mellom Beyond Budgeting som innovasjon, og ideene bak Beyond Budgeting, som har oppnådd stor spredning ifølge vår undersøkelse. Det kan derfor argumenteres for at Beyond Budgeting ikke har feilet, men spredningen av innovasjonen, under begrepet Beyond Budgeting kan sies å være delvis eller ha feilet. Av respondentene som identifiserer seg som brukere av Beyond Budgeting er det ca. 25 % som har avvirket bruken av budsjett, 12,5 % er i en prosess med avvikling og 6,75 % vurderer å avvikle bruken av budsjett. De resterende 56,25 % av utvalget som identifiserer seg som brukere av Beyond Budgeting bruker fortsatt budsjettet i den daglige driften. Noen mener at bruken av budsjett ikke er forenelig med mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting, men dette viser at flere identifiserer seg som brukere av Beyond Budgeting, selv om de benytter seg av det tradisjonelle budsjettet. På spørsmål om bedriften benytter seg av andre verktøy i styringsprosessen svarer alle Beyond Budgeting bedriftene at de benytter seg av minst ett supplerende verktøy i sin økonomistyringsprosess. Dette kan tyde på at flere bedrifter ikke anser Beyond Budgeting som en prosess der budsjettet skal avvikles, men heller en prosess der budsjetteringsprosessen skal forbedres, slik som Libby og Lindsay (2007) antyder.

Et annet interessant funn er at det er lite forskjell i holdning blant selskapene som identifiserer seg som Beyond Budgeting selskaper, og selskapene som ikke gjør det. Beyond Budgeting bedriftene er generelt mer enig i kritikken, med et par unntak, og de mener også at manipulering forekommer noe oftere enn de resterende bedriftene i undersøkelsen. Forskjellen er imidlertid liten, og det er vanskelig å si at denne forskjellen er signifikant. Funnene antyder derfor at mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting har stor spredning, også blant bedrifter som ikke benytter seg av Beyond Budgeting, eller som har kjennskap til Beyond Budgeting.

Avslutningsvis i undersøkelsen ble respondentene presentert med et spørsmål om hva som er årsaken til at deres bedrift ikke benytter seg av konseptet i praksis. Svarene viser at manglende kjennskap til Beyond Budgeting er listet som den største årsaken til manglende implementering i norske bedrifter. Over 50 % av det gjenværende utvalget (N=112) har for lite kjennskap til Beyond Budgeting for å kunne gjøre en vurdering av nytten for bedriften. Dette underbygger U1, uvitenhet i vår modell. Tidligere i kapittelet har vi sett at 47,50 % av respondentene har kjennskap til Beyond Budgeting, og dette spørsmålet viser at ytterligere 57 respondenter mener

de har for liten kunnskap til å vurdere innovasjonen. Det vil si at 223 av 316 respondenter har for lite kjennskap til å vurdere Beyond Budgeting, eller ingen kjennskap. Dette utgjør 70 % av de spurte i undersøkelsen. 26 respondenter har svart at de har god kjennskap til innovasjonen, dette utgjør 8,2 % av utvalget.

Den nest største grupperingen i spørsmålet om hva som er årsaken til at bedriften ikke benytter seg av Beyond Budgeting er i kategorien; Tradisjonell budsjettering fungerer, og kritikken mot budsjettering er overdrevet, på 43,8 % av utvalget (N=112). Dataene her viser mye av det samme som Libby og Lindsay (2010) presenterer i sin undersøkelse, der de opplever at kritikken mot budsjettet er overdrevet og basert på verst tenkelige praksis. Respondent 1 mener at bedriften burde bevege seg mer i retning mot styringsverktøy som bygger på ideene rundt Beyond Budgeting, og med et større fokus på rullerende prognoser. Deler av budsjettet vil imidlertid alltid bestå, da enkelte funksjoner som budsjettet bidrar med er helt essensielle. Respondent 1 er generelt enig i kritikkene mot budsjettet som bygger på tidsbruk og ressursbruk, men de andre kritikkene virker å være overdrevet. Respondent 1 mener også at budsjetteringsprosessen bringer ledelse og mellomledelse sammen, da de samles en gang årlig for å gjennomgå budsjettet og sette målene for den kommende perioden. Respondent 1 mener at å innføre rullerende prognoser som en erstatning for budsjetteringen vil medføre at denne ordningen forsvinner og avstanden mellom ledelse og mellomledelse kan derfor øke, og ikke minske slik litteraturen hevder (Bogsnes, 2016).

Respondent 2 i bedrift B sier at de ikke har vurdert andre styringsverktøy enn budsjettet, iallefall ikke formelt i bedriften. Respondent 2 kjenner seg ikke igjen i kritikken av budsjetteringsprosessen, da de føler at tidsbruken ikke er overdrevet, og at budsjettet bidrar til å gi et bra kontrollpunkt, og det er hovedpoenget med budsjettet i bedrift B. Undersøkelsen viser at 24,4 % av de spurte deler dette synspunktet, nemlig at budsjettet gir en kontroll de ikke vil gi fra seg.

Som nevnt tidligere ble det gjennomført to intervjuer i tillegg til den kvantitative undersøkelsen, og her har begge respondentene vært kjent med innovasjonen Beyond Budgeting. Begge respondentene er under 35 år og utdannet ved Nord Universitet/Universitetet i Nordland. Dette underbygger funnene fra tidligere i oppgaven, at desto lavere alder øker sannsynligheten for at respondenten har kjennskap til Beyond Budgeting.

Respondent 1 og Respondent 2 mener som nevnt tidligere at kritikken mot budsjettet er noe overdrevet. Ifølge Respondent 2 er det ingen utbredt motstand mot å avvikle budsjettbruk i bedrift B dersom bedre alternativer dukker opp, og valget om å beholde budsjettet i så stor grad

kommer mye av vane og at man gjør det som er kjent. Dette kan tyde på at ledelsen i bedrift B befinner seg i komfortsonen når det kommer til bruk av budsjett, og at de derfor ikke ser et behov for å søke etter andre alternativer, slik som Bourmistrov og Kaarbøe (2013) skriver. Respondent 1 mener at tankegangen rundt Beyond Budgeting, og bruk av rullerende prognoser, må implementeres gradvis samtidig som budsjett brukes i store deler av organisasjonen. Dette for å skape sammenligningsgrunnlag, slik at ledergruppen ser at Beyond Budgeting er et fullgodt og muligens bedre alternativ til tradisjonell budsjettering, men dette kan ikke gjøres for raskt. *“Det er ikke veldig motstand mot å gå vekk fra budsjett men hadde det blitt gjort Cold turkey hadde det blitt mange høye skuldre”* (Respondent 1). Ifølge Rogers (2003) er muligheten for sammenligning, og det å kunne vurdere innovasjonen i praksis en viktig faktor for å velge å beholde innovasjonen etter at den er adoptert. Dersom bedriften ikke kan bekrefte verdien av innovasjonen risikerer de å falle tilbake, og slutte å anvende innovasjonen (Rogers, 2003). Det kan derfor være viktig som Respondent 1 sier, at bedriften burde kjøre begge prosessene parallelt, for å kunne vurdere disse opp mot hverandre. Ifølge Bourmistrov og Kaarbøe (2013) brukte OilCo lang tid på å vurdere nytten av Beyond Budgeting, og dette ble gjort blant annet ved å la enkelte avdelinger fungere som pilotprosjekter der Beyond Budgeting ble testet.

Undersøkelsen avsluttet med et åpent spørsmål, der respondentene kunne skrive hvorfor de har valgt å beholde budsjettet, under følger et par utdrag av disse.

“Jeg mener man må skille budsjettutarbeidelsen som er med på å skape oversikt og refleksjon rundt ulike konsekvenser av valg man forutsetter tatt. Dette er i mitt syn den største fordelen med budsjettet. Vi bruker også budsjettet som opplæring for ledere som ikke er økonomiutdannet; skaper forretningsforståelse som er helt nødvendig. Budsjettet ligger fast, men vi benytter årsprognose som et veldig viktig verktøy gjennom året. Budsjettavvik pga endrede forutsetninger er greit og hva som faktisk gjøres i året er ikke låst av budsjettene.” (Respondent, 61 år, 4 år høyere utdanning eller mer, NHH Bergen)

Respondenten mener her at det er store fordeler med budsjettet, og at bruken av budsjettet ikke nødvendigvis stemmer overens med kritikken som presenteres. Budsjettet fungerer som et viktig verktøy i opplæringen, og budsjettet oppleves ikke som begrensende, da budsjettet ikke hindrer bedriften fra å gjøre nødvendige endringer. Dette er i samsvar med funnene til Libby og Lindsay (2010). Vi ser også at bruk av prognoser, samtidig som budsjett er et viktig verktøy, slik Ekholm og Walin (2000) skriver. Det kan ikke utelukkes at andre ledd i bedriften opplever bruken av budsjett annerledes, slik vi ser i undersøkelsen til Frow et al. (2010).

Bourmistrov og Kaarbøe (2013) skriver at et skifte til Beyond Budgeting ikke bare er en endring av styringssystemet i bedriften, men en endring i tankegang og oppførsel. Dette synspunktet finner vi igjen i ett av utdragene fra undersøkelsen:

“Å gå over til Beyond Budgeting krever at organisasjonen endrer måten å tenke på og er i stand til å rive seg løs fra tradisjonell budsjettering. For mange som har benyttet tradisjonell budsjettering over flere år vil det å gå over til Beyond Budgeting virke skremmende.” (Respondent, 30 år, 4 år høyere utdanning eller mer, UIN)

En slik endring tar tid, og som respondent 1 bemerker kan en plutselig overgang føre til mange høye skuldre i bedriften.

Avslutningsvis i undersøkelsen skulle respondentene svare på om de oppfattet at det eksisterte et press fra ledelse om å beholde budsjettet, og for å beholde budsjettet som styringsverktøy. Som nevnt tidligere svarte respondentene på en skala fra 1 til 5, der 1 tilsvarer “eksisterer ikke” og 5 “meget sterkt press”. Respondentene mener at det eksisterer et press for å beholde budsjettet (3,63), og for å beholde budsjettet som styringsverktøy (3,74). Funnene tyder på at det i stor grad eksisterer et press fra oven om å beholde budsjettet i de fleste av bedriftene. Disse funnene tyder på at det eksisterer et tvunget press (DiMaggio & Powell, 1983) som kan påvirke bedriftene i utvalget, og potensielt hindre en overgang til andre styringsverktøy enn budsjettet. Denne holdningen finner vi igjen hos flere av respondentene, som gir uttrykk for at ledelsen ønsker å beholde budsjettet. Under er et par utdrag av sitater fra respondenter i undersøkelsen som mener det eksisterer et sterkt press fra ledelsen om å beholde budsjettet.

“Eiere og bankforbindelser ønsker kontrollen som budsjettet synes å gi, for det sier mye om forventninger til neste års resultater” (Respondent, 45 år, BI)

“Mothercompany is not supporting this and requesting a certain way to get all “needed” information and details” (Respondent, 29 år, utdannet Tyskland)

Andre respondenter som også mener at det eksisterer et press, men at dette ikke er noen hindring, da de er enige i ønsket om å fortsette å bruke budsjettet i driften. Det er relativt tydelig at det eksisterer et tvunget press om å beholde budsjettet ut i fra våre funn, men dette presset trenger ikke nødvendigvis være hindrende, dersom de ansatte er enige i at budsjettet burde beholdes. Respondent 1 mener det eksisterer et press fra styret og ledelsen om å beholde budsjettet i bedrift A, men ikke fordi det er en motstand mot å gå bort fra budsjettet, men fordi det er en kjent måte å gjøre det på.

Våre analyser tyder på at kritikken av budsjettet oppleves noe overdrevet for respondentene, og at de fleste fortsatt bruker budsjettet som verktøy, men med innslag av andre verktøy.

“Vi benytter i utgangspunktet en tradisjonell budsjettering tilnærming, men med flere innslag av beyond budgeting (dynamisk ressursallokering, strekte mål utover budsjett, måler flere KPI'er enn bare revenues/EBITDA, oppdaterer forecast månedlig, desentralisert lederskap i avdelinger etc.). Det er ikke sort/hvitt.” (Respondent, 42 år, Nord Universitet)

Som nevnt tidligere i oppgaven finner vi mange likhetstegn med tidligere undersøkelser og litteratur av Libby og Lindsay (2010; 2007), der de påpeker at kritikken virker å være overvurdert, eller basert på verst tenkelige praksis, og at de fleste bedrifter ønsker å forbedre og utvikle budsjettet fremfor å avvikle bruken av budsjett. Det skal ikke utelukkes at denne holdningen eksisterer som en følge av at de fleste bedrifter og ansatte befinner seg i en komfortsone, der budsjettet representerer noe kjent og at den derfor er vanskelig å gå bort fra (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

6.11 Hvem har kjennskap til innovasjonen Beyond Budgeting?

I denne regresjonen har vi valgt å se nærmere på hva som kan påvirke kjennskapen til Beyond Budgeting i utvalget. Kjennskapen til Beyond Budgeting som et alternativ til budsjettering er av stor viktighet når det kommer til vår problemstilling. Gjennom teori, tidligere forskning og gjennomførte intervjuer har vi også til denne analysen funnet noen variabler vi ønsker å se nærmere på.

Vi har i denne regresjonen valgt å operere med samme datasett som i den første regresjonen, da disse to feilene i datasettet kunne påvirket denne regresjonen negativt også. Antallet observasjoner og derfor også her 314.

Valg av variabler

Som avhengig variabel har vi som sagt valgt å gå for kjennskap til Beyond Budgeting. Dette er en dummyvariabel med verdiene 0 og 1, hentet fra spørsmål 19. Har respondenten hørt om Beyond Budgeting gis verdien 1, og har de ikke hørt om Beyond Budgeting gis verdien 0. I vårt datasett finner vi et gjennomsnitt i denne variabelen på 0,47 og et standardavvik på 0,50. Denne avhengige variabelen ønsker vi å analysere ved bruk av følgende uavhengige variabler: alder, antall ansatte, om respondenten har studert på NHH eller NORD og bruk av alternative- eller supplerende verktøy.

Alder mener vi er en viktig variabel å inkludere i denne regresjonen, da det ikke er mange år siden Beyond Budgeting for første gang ble inkludert i undervisningen (Lem, 2009). På grunn av dette ser vi for oss at yngre respondenter har større sannsynlighet for å ha hørt om Beyond Budgeting enn eldre respondenter. Vi har derfor her en hypotese om negativ sammenheng mellom alder og kjennskapen til Beyond Budgeting. I vårt datasett er fremdeles laveste verdi 20 år og høyeste verdi 88 år, med 48,00 i gjennomsnitt og 9,94 i standardavvik.

Antall ansatte tror vi også kan være interessant å se på i denne sammenhengen. Hovedgrunnen til dette er at vi ser for oss en større mengde kurs og seminarer innenfor større bedrifter, hvor Beyond Budgeting kan være et aktuelt tema. R2/3 nevner blant annet i intervjuet at hen har hørt om Beyond Budgeting flere ganger i sammenheng med kurs. På bakgrunn av dette ser vi for oss en hypotese hvor antall ansatte og kjennskap til Beyond Budgeting har en positiv sammenheng. Som tidligere nevnt har denne variabelen har en bredde på 5 til 8000 ansatte, et gjennomsnitt på 215,68 og et standardavvik på 603,20.

En ny variabel vi ønsker å ta med inn i denne analysen er om respondenten har studert på NHH eller Nord Universitet. Dette er en dummyvariabel hvor «ja»=1 og «nei»=0, tilknyttet spørsmål 19. Denne variabelen synes vi kan være spennende å se nærmere på, siden det en periode kun var NHH og Nord Universitet som hadde inkludert Beyond Budgeting i analysen (Lem, 2009). Vi ønsker derfor å se om en studietid på et av disse studiestedene øker sannsynligheten for at respondenten kjenner til Beyond Budgeting. Hypotesen vår her er derfor en positiv sammenheng mellom denne variabelen og kjennskap til Beyond Budgeting. I vårt datasett har denne variabelen et gjennomsnitt på 0,25 og et standardavvik på 0,44.

I denne analysen ønsker vi å benytte oss av variabelen «Verktøy» igjen. Denne gangen fordi vi tror det kan være en sammenheng mellom benyttelse av verktøy og kjennskap til Beyond Budgeting. Vi antar at respondenter som har tilegnet seg kunnskap om alternative- eller supplerende verktøy gjerne også har hørt om Beyond Budgeting. Hypotesen vår er derfor en positiv sammenheng mellom disse variablene. Som nevnt tidligere har denne variabelen en mulig verdi på mellom 0 og 5, og har i vårt datasett et gjennomsnitt på 1,56 og et standardavvik på 1,14.

Regresjon 2

```
glm(formula = BB ~ Alder + LnAnsatte + NHHNORD + Verktøy, family = binomial(link = "logit"))
```

Coefficients:

	Estimate	Std. Error	z value	Pr(> z)	
(Intercept)	-1.71236	0.99414	-1.722	0.0850	.
Alder	-0.05791	0.01478	-3.918	8.92e-05	***
LnAnsatte	0.77251	0.15840	4.877	1.08e-06	***
NHHNORD	0.69169	0.31170	2.219	0.0265	*
Verktøy	0.49982	0.12623	3.960	7.51e-05	***

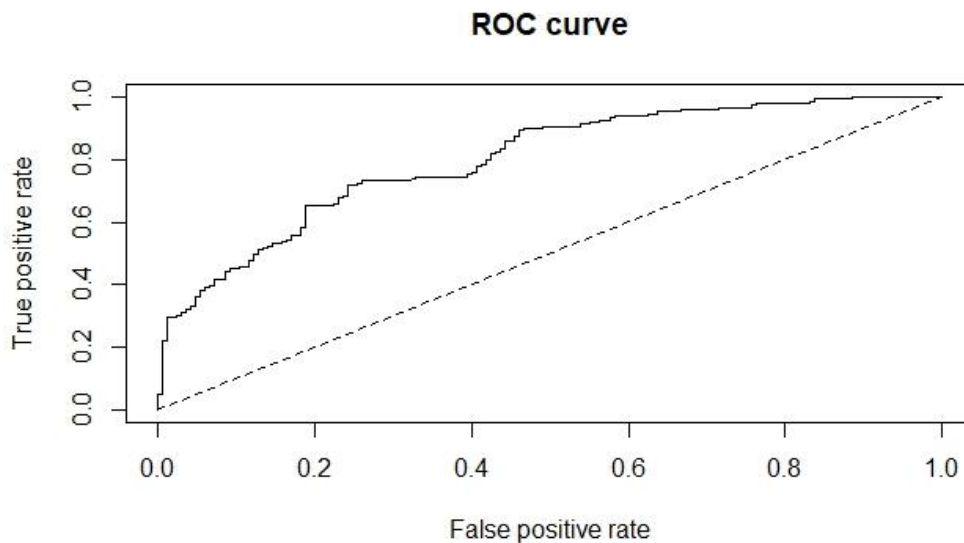
Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

xxii - Regresjon 2/Hvem har kjemnskap til innovasjonen Beyond Budgeting?

For å gjennomføre denne regresjonen har vi valgt å gå for en logistisk regresjonsmodell, da avhengig variabel «BB» er en dummyvariabel. Dette gjør endrer imidlertid hvordan variablene kan tolkes, noe som kommer fram i analysen av regresjonen. Mer om den logistiske regresjonsmodellen står det om i metodekapittelet. I likhet med den forrige regresjonsanalysen har vi også her valgt å logge «Ansatte» grunnet høyreskjevhet. I denne analysen er kodene inspirert av koder skrevet i boken til Smithson & Merkle (2014).

Test av modellens egenskaper

I denne regresjonen er alle variabler signifikante på et 5% nivå. Videre ønsker vi å se på ROC-kurven for å vurdere hvor godt modellen klarer å diskriminere mellom observasjoner hvor $y=1$ og $y=0$. Vi ser derfor på ROC-kurven i figuren på neste side.



xxiii - ROC kurve regresjon 2

Denne viser at kurven stiger raskt, noe som betyr at den sanne positive raten stiger raskere enn den falske positive raten. Nå ønsker vi å regne ut arealet under ROC-kurven for en mer nøyaktig vurdering. Her får vi en AUC-verdi på 0,8 (Vedlegg 4). I følge Hosmer og Lemeshow (referert i Smithson & Merkle, 2014) antyder dette en verdi på grensen mellom akseptabel og utmerket diskriminering.

Videre benytter vi oss av Hosmer-Lemeshow-testen for å se om modellen gir en god «fit». Denne testen gis oss en p-verdi på 0,75, noe som bekrefter dette (Vedlegg 4).

Tolkning

Modellen vår ga oss regresjonslikningen:

$$\text{Logit}(P(BB)) = -1,71 - 0,06 * \text{Alder} + 0,77 * \text{LnAnsatte} + 0,69 * \text{NHHNORD} + 0,50 * \text{Verktøy}$$

Som forklart i metoden vil koeffisientene være oppgitt i logit(p), som betyr en ikke-konstant endring i p. For å tolke disse koeffisientene velger vi derfor å regne om disse verdiene til sannsynligheter ved øvre grense og oddsrater. Her er det viktig å være klar over det er øvre grense ved sannsynlighetsberegning. Når det gjelder odds er det viktig å kunne skille dette fra prosent. Vi nevner igjen at å sammenlikne verdiene variablene imellom kan være vanskelig da de opererer med ulike skalaer.

Koeffisienten til «Alder» viser til at et års økning i alder fører til at sannsynligheten for at respondenten har hørt om Beyond Budgeting endres med $-0,05791/4 = -0,014$ på sitt meste. $\exp(-$

$0.05791=0,944$ betyr at et års økning i alder senker oddsen for å kjenne til Beyond Budgeting med 5,6%.

Om antall ansatte øker med 1 enhet vil sannsynligheten for å ha hørt om Beyond Budgeting endres med $0,77251/4=0,193$ på sitt meste. $\exp(0.77251) = 2,165$, hvor 1 enhets økning i antall ansatte øker oddsen for å kjenne til Beyond Budgeting med 116,5%.

Har respondenten studert på NHH eller Nord Universitet vil sannsynligheten for at respondenten har hørt om Beyond Budgeting endres med $0,69169/4=0,173$ på det meste. $\exp(0.69169) = 1,997$ forteller oss her at oddsen for å kjenne til Beyond Budgeting øker med 99,7% om respondenten har studert på NHH eller Nord Universitet.

Benyttes et verktøy mer vil sannsynligheten for å kjenne til Beyond Budgeting endres med $0,49982/4=0,125$ på sitt meste. $\exp(0.49982) = 1,648$ viser at et verktøy mer i organisasjonen øker oddsen for å kjenne til Beyond Budgeting med 64,8%. Sett ut i fra dette kan hypotesene våre se ut til å stemme.

Oppsummering av funn i regresjonsanalysen

Regresjonsanalysen antyder en sammenheng mellom kjennskap til Beyond Budgeting; alder, antall ansatte, tidligere student ved NHH eller Nord Universitet, og bruk av verktøy som supplement til budsjettet. Analysen tyder på at det er en sammenheng mellom økende alder, og mindre sannsynlighet for at respondenten har kjennskap til Beyond Budgeting. Dette er ikke overraskende, da andre funn i undersøkelsen også kan ses i sammenheng med at Beyond Budgeting er en forholdsvis ny innovasjon. Beyond Budgeting ble presentert av Hope og Fraser, på slutten av 1990-tallet, og i 2009 var innovasjonen implementert i høyere utdanning i Norge (Lem, 2009).

Analysen tyder også på at antall ansatte har påvirkning på sannsynligheten for kjennskap til Beyond Budgeting. Desto flere ansatte desto høyere sannsynlighet for at respondenten har kjennskap til Beyond Budgeting. Hope og Fraser (1997) sier at flere store selskaper anser den intellektuelle kapital som en større prioritering enn den finansielle kapitalen, og Beyond Budgeting som styringsmekanisme er mer egnet for å holde kontroll på den typen kapital. Mye av kritikken mot tradisjonell budsjettering (Wallander, 1999; Jensen, 2001; Hansen et al., 2003) kan også sies å være rettet mot problemer man oftere ser i store selskaper. Eksempelvis; mer hierarkisk styring, manipulering, ressurs- og tidsbruk, osv. Dette kan være en av årsakene til at sannsynligheten for kjennskap til Beyond Budgeting øker når antallet ansatte øker. Bedriften

kan oppleve et behov for andre styringsmekanismer enn tradisjonell budsjettering, og oppdager derfor innovasjonen Beyond Budgeting. En bedrift/person bemerker seg ikke/søker ikke etter en ny innovasjon med mindre de ser et behov (Rogers, 2003), og dette kan tyde på at desto flere ansatte desto større behov for å se etter nye styringsmekanismer.

Lem (2009) sier at det er to utdanningsinstitusjoner som har implementert Beyond Budgeting i sine læreplaner; NHH og Handelshøgskolen i Bodø. Det er verdt å påpeke at denne artikkelen og påstanden er ni år gammel, og at det mest sannsynlig har vært endringer siden denne gang. Med bakgrunn i denne påstanden inkluderte vi disse to utdanningsinstitusjonene som et ledd i regresjonen. Funnene våre tyder på at det er større sannsynlighet for at respondenten har kjennskap til Beyond Budgeting dersom de har vært studenter ved NHH eller Handelshøgskolen i Bodø. Dette punktet har vi gått gjennom tidligere i analysen, men ved å inkludere dette i regresjonsanalysen kan vi utelukke at sammenhengen skyldes noen av de andre variablene i analysen.

Avslutningsvis viser regresjonsanalysen også at det er en sammenheng mellom bruk av supplementerende verktøy til det tradisjonelle budsjettet og kjennskap til Beyond Budgeting. Desto flere verktøy bedriften benytter seg av som supplement i driften, desto større sannsynlighet for kjennskap til Beyond Budgeting. Igjen kan vi trekke paralleller til undersøkelsene til Libby og Lindsay (2007, 2010) som viser at en stor andel av respondentene ikke nødvendigvis mener at en avvikling av budsjetter er veien å gå, men heller en utvikling av dagens budsjetteringsprosess.

7 Kritikk av oppgaven

En oppgave har alltid flere mulige feilkilder som kan påvirke funnene som presenteres. Vi vil gå gjennom noen av disse.

Flere av spørsmålene i undersøkelsen vår var åpne spørsmål, der respondentene sto fritt til å fylle inn egne svar. I ettertid ser vi at dette har virket mot sin hensikt på ett av spørsmålene; studiested. Respondentene har ved noen anledninger bare fylt inn by, og ikke hvilken institusjon de studerte ved. Dette innebærer at noen av respondentene har måtte utelates fra regresjonene. Senere undersøkelser burde spesifisere denne typen spørsmål bedre.

Som nevnt tidligere var undersøkelsen rettet mot økonomiansvarlig i de respektive bedriftene, og ikke mot ansatte i andre deler av organisasjonen. Oppfattelsen av budsjett, og de mulige hindringene det måtte ha, er derfor begrenset til ansatte i en bestemt rolle hos respondentbedriftene. Undersøkelsen kunne ha produsert andre svar dersom den hadde vært rettet mot et bredere publikum, eller sikret innspill fra andre ledd i organisasjonene.

Som nevnt tidligere burde det blitt benyttet en analyse som tar hensyn til en ordinal kategorisk variabel. I den første regresjonen blir det derfor en omtrentlig modell og fungerer hovedsakelig som en indikasjon på sammenheng.

Vi har ved flere anledninger spisset utvalget ved bruk av flere filtre, dette gjør utvalget mindre når enkelte sammenhenger presenteres, og funnene blir dermed noe mer usikre. Dette gjelder spesielt når bedriftene som har avvirket budsjettet, eller identifiseres seg som Beyond Budgeting bedrifter, diskuteres.

Alt i alt mener vi at oppgaven er gjennomført på en tilfredstillende måte, og er trygge på at resultatene kan ses som gode indikasjoner på den reelle situasjonen.

8 Konklusjon

Beyond Budgeting ble introdusert av Hope og Fraser på slutten av 1990-tallet og på starten av 2000-tallet, men spredningen kan sies å være begrenset. Formålet med oppgaven har vært å kartlegge hva som er årsakene til dette. Derav formulerte vi følgende problemstilling:

“Beyond Budgeting blir av mange presentert som et bedre alternativ enn tradisjonell budsjettering, likevel viser undersøkelser at majoriteten fortsatt bruker det tradisjonelle budsjettet, hva er grunnene til dette?”

For å kunne svare på denne problemstillingen var det vesentlig å undersøke hvordan budsjettet blir brukt i dag, og hvilken rolle det har i den daglige driften. Vi ønsket også å se om ideene bak Beyond Budgeting har oppnådd en større spredning enn innovasjonen Beyond Budgeting. Med dette i bakhodet formulerte vi følgende to delspørsmål: *“Hvordan brukes budsjettet i dag?”* og *“Hvilke kjennetegn av Beyond Budgeting finner vi igjen blant norske bedrifter?”*.

8.1 Budsjettering og Beyond Budgeting blant norske bedrifter

Innledningsvis i avslutningen vil vi se på hvordan budsjettet brukes i dag. Vår undersøkelse viser at 83,9 % av respondentene fortsatt benytter seg av budsjett som et viktig verktøy. Vi mener at dette tyder på at budsjettet som verktøy kan være vanskelig å erstatte, og funnene harmonerer med tidligere undersøkelser som viser at budsjettet er, og vil fortsatt være et viktig verktøy. I kapittel to presenterer vi litteratur som tar for seg de svake sidene ved budsjettet, og spørsmålet er derfor hva som er årsaken til at budsjettet består dersom disse påstandene stemmer.

Våre funn tyder på at årsaken til at budsjettet består er todelt. For det første tyder våre funn på at mye av kritikken mot tradisjonell budsjettering er overdrevet. Svarene vi fikk i spørreundersøkelsen viser at utvalget er uenige i de aller fleste av påstandene som presenteres i den budsjettkritiske litteraturen. Det samme ser vi i tidligere undersøkelser som er gjennomført, og kom derfor ikke som noen overraskelse. For det andre; Budsjettet oppleves som et bedre verktøy desto flere alternative verktøy som brukes i samråd med dette, noe som viser at majoriteten mener at budsjettet kan forbedres, og ønsker å utvikle budsjettet videre. Vi undersøkte hvor utbredt rullerende prognoser, balansert målstyring, “activity based budgeting (ABB), benchmarking og kundelønnsomhetsanalyser er som verktøy, og undersøkelsen tyder på at disse verktøyene bidrar til et bedre styringssystem når disse brukes i samråd med budsjettet. Kaplan og Norton (1996) begynner sin bok med et scenario der man entrer en cockpit

hvor piloten har planer om å fly med bare ett instrument tilgjengelig, og stiller spørsmålet; ville du boardet dette flyet? Poenget med denne introduksjonen er å få frem et poeng, man kan ikke styre med bare ett parameter og et verktøy. Vår undersøkelse tyder på at de fleste deler denne oppfatningen. Budsjettet oppleves som et godt verktøy, og bedre desto flere verktøy som brukes i samråd med det. **Hvordan brukes budsjettet i dag?** Budsjettet er et sentralt verktøy for de fleste bedrifter, også som kontrollverktøy. Respondentene mener imidlertid ikke at budsjettet er perfekt, og lener mot å være enige i at budsjettet er for tid- og ressurskrevende, og at det blir for raskt utdatert. Løsningen på disse problemene virker imidlertid ikke å være å forkaste budsjettet, slik noe av litteraturen foreslår, men heller å forbedre budsjett, ved å implementere bruken av alternative verktøy.

Beyond Budgeting bygger på prinsipper og ideer, og det er vanskelig å se på innovasjonen som et konkret verktøy, slik rullerende prognoser og balansert målstyring er. Det er derfor godt mulig å arbeide etter disse prinsippene, uten å anse seg som en Beyond Budgeting bedrift, ei heller kjenne til innovasjonen eller begrepet. **Hvilke kjennetegn av Beyond Budgeting finner vi igjen blant norske bedrifter?** De fleste bedriftene i utvalget er enige i alle påstandene som kan knyttes direkte opp mot prinsippene; ressurser skal allokere etter behov, ansatte burde lønnes kollektivt, høyere grad av autonomi i de forskjellige avdelingene er positivt, tilhørighet til arbeidsplassen er sentralt og styring ved hjelp av felles verdier er gode alternativ til detaljerte regler og streng hierarkisk kontroll. Respondentene er imidlertid ikke enige i at budsjettet fungerer som en hindring for å kunne være fleksibel, eller at det å avvikle budsjettet vil kunne skape konkurransefortrinn. Disse påstandene er meget sentrale i deler av litteraturen som presenterer Beyond Budgeting, nemlig det at budsjettet som verktøy er utdatert. Det faktum at respondentene er så tydelig enige i mange av prinsippene innenfor Beyond Budgeting, men samtidig mener budsjettet er et godt verktøy, kan være en indikasjon på at Beyond Budgeting ikke burde anses som en erstatning for det tradisjonelle budsjettet, men heller et supplement som kan gjøre budsjettet til et bedre verktøy.

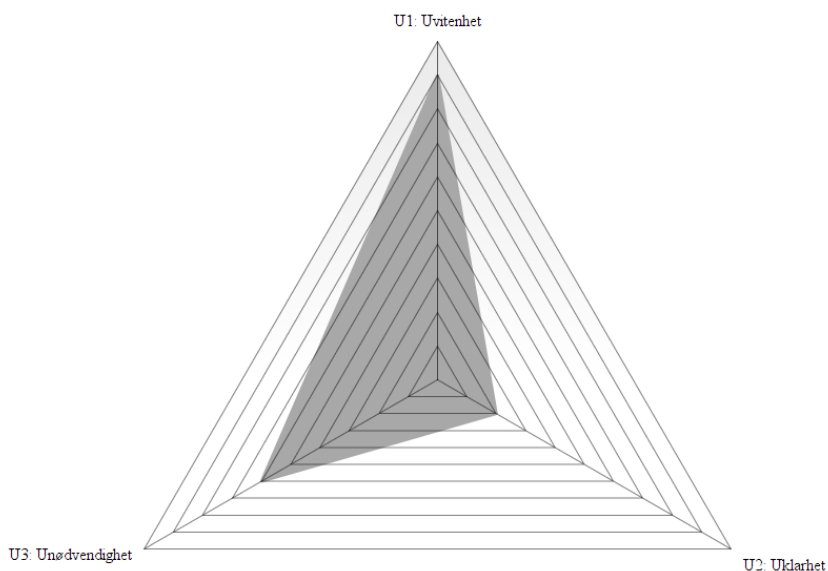
Hovedformålet med oppgaven var som nevnt å undersøke hvorfor spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon, og ikke spredningen av ideene i Beyond Budgeting, er såpass begrenset. Funnene som er presentert tidligere i konklusjonen tyder på at majoriteten er kjent med, og tilhengere av mange av prinsippene i Beyond Budgeting, så hva holder dem igjen?

8.2 Beyond Budgeting, feilet innovasjon og gode ideer

Vi oppdager umiddelbart et vesentlig problem for spredningen til Beyond Budgeting som innovasjon, og det er nivået av kjennskap blant utvalget. Under halvparten av respondentene er kjent med begrepet Beyond Budgeting, og av de som er kjent med Beyond Budgeting er det bare 17,3 % som mener de har god kjennskap til innholdet/konseptet. Vår modell bygger på tre mulige årsaker til at spredningen av Beyond Budgeting kan sies å være begrenset; uvitenhet (U1), uklarhet (U2) og unødvendighet (U3), tre U'er. Umiddelbart etter disse spørsmålene er det enkelt å fastslå at kjennskapet til Beyond Budgeting ikke er tilfredstillende. Under 10 % av respondentene har god kjennskap til Beyond Budgeting, og til sammenligning svarer over 60 % at de benytter seg av rullerende prognoser. Vi har benyttet Rogers (2003) modell for spredning av innovasjoner som grunnlag i analysen, og det blir tydelig at spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon svikter allerede i steg 1 (kunnskap) for majoriteten av respondentene. Det er her viktig å skille mellom Beyond Budgeting som innovasjon, og ideene i Beyond Budgeting, da vi ser på spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon på dette tidspunktet. Undersøkelsen tyder på at kjennskapen til Beyond Budgeting øker når alderen på utvalget synker, som er å anse som en positiv utvikling, og tyder på at det går rette veien for innovasjonen. Vi ser også at yngre respondenter som er utdannet ved Nord Universitet eller NHH har høyest kjennskap til Beyond Budgeting, som viser at det eksisterer et visst normativt press, som igjen bidrar til å spre innovasjonen. Et av våre mer interessante funn er det faktum at kjennskapen til Beyond Budgeting er lavest blant bedriftene som har avvirket bruken av budsjett. Årsakene til dette er vanskelig å sette fingeren på, men det kan som nevnt tidligere skyldes at innovasjonen er ny og at kun selskaper som benytter seg av budsjett ser etter andre verktøy, slik som Rogers (2003) skriver. En annen mulighet er at spredningen av Beyond Budgeting svikter i et av de siste stegene i Rogers (ibid.) modell, og at flere av selskapene som gjør et forsøk på å gå "Beyond Budgeting" ender opp med å gå tilbake til tradisjonell budsjettering. Vår undersøkelse inkluderte ikke et spørsmål om noen av bedriftene hadde prøvd Beyond Budgeting, for deretter å gå tilbake, noe vi ser i ettertid kunne vært meget interessant å undersøke. Et annet interessant funn er det at mange av bedriftene som identifiserer seg som Beyond Budgeting bedrifter fortsatt bruker budsjettet, som viser at mange tolker det å gå "Beyond Budgeting" som "better budgeting", og ikke bare "non-budgeting", som mye av litteraturen fokuserer på.

Hovedårsakene til at Beyond Budgeting ikke har oppnådd større spredning er ifølge vår undersøkelse at få har kjennskap til innovasjonen, at kritikken av budsjettet er overdrevet, og å

bedrive tradisjonell budsjettering fungerer. Av de 112 respondentene som var igjen ved slutten av undersøkelsen svarte 43,8 % at tradisjonell budsjettering fungerer, på spørsmål om hvorfor de ikke har valgt å gå “Beyond Budgeting”. Det som er meget interessant er at på samme spørsmål svarer bare 12,5 % at det ikke er behov for Beyond Budgeting. Dette kan tyde på at det er gode muligheter for Beyond Budgeting som innovasjon å oppnå større spredning, men ikke som en erstatning for det tradisjonelle budsjettet. 50,4 % av de spurte på samme spørsmål svarer at de ikke har nok kjennskap til å vurdere nytten av Beyond Budgeting, som igjen bekrefter at kjennskapen til Beyond Budgeting er et sentralt problem når vi snakker om spredningen av Beyond Budgeting som innovasjon. Resultatene våre tyder også på at det eksisterer et tvunget press fra ledelse om å beholde budsjettet, men det er vanskelig å se at dette oppleves som en hindring for bedriftene. Dette på grunn av den generelt budsjettvennlige holdningen som går igjen i undersøkelsen.



xxiv - Konkluderende modell

Vi har oppsummert våre funn i modellen ovenfor. Det som kommer tydeligst frem i undersøkelsen er den lave kjennskapen utvalget har til innovasjonen Beyond Budgeting, selv om mange av ideene er godt kjent. Kritikken av det tradisjonelle budsjettet fremstår også som overdrevet, og majoriteten av utvalget kjenner seg derfor ikke igjen i denne. Det er lite i undersøkelsen som tyder på at uklarhet er en sentral årsak til den begrensede spredningen. I kapittel to, teori, presenterer vi også vår teori om hvor spredningen av Beyond Budgeting svikter, sett i lys av Rogers og, DiMaggio og Powells teorier. Om vi begynner med Rogers teori mener vi det er meget tydelig at innovasjonen svikter i steg 1, på grunn av manglende kunnskap, og i steg 2 på grunn av at majoriteten av utvalget mener budsjettet fungerer. Beveger vi oss over

til DiMaggio og Powell tolker vi våre resultater dit hen at spredningen er begrenset, hovedsakelig på grunn av et lavt normativt press. Dette presset virker imidlertid å være økende, noe som kan bidra til større spredning med tiden. Vi ser også tendenser til at det eksisterer et tvunget press om å beholde budsjettet.

Er Beyond Budgeting en feilet innovasjon? Som nevnt tidligere kan en innovasjon med spredning under 16 % kategoriseres som delvis eller feilet. Er Beyond Budgeting en feilet eller delvis innovasjon? Som innovasjon er det vanskelig å komme utenom denne definisjonen, men undersøkelsen viser at mange av prinsippene som Beyond Budgeting bygger på har oppnådd stor spredning og vi synes derfor det blir feil å kategorisere Beyond Budgeting som en feilet innovasjon. Hvor går veien videre? Vi har med denne undersøkelsen forsøkt å forklare hvorfor spredningen av Beyond Budgeting har vært såpass begrenset. Vi mener at vi har besvart vår problemstilling på en tilfredsstillende måte, men samtidig dukker det opp flere spørsmål som kan inspirere til videre forskning. Budsjettet virker ikke å være en hindring slik som litteraturen legger det frem, basert på våre funn, men vil en undersøkelse rettet mot ansatte på et annet ledd i organisasjonen gi andre svar? Vår undersøkelse er rettet mot økonomiansvarlig i organisasjonene, kanskje vil en undersøkelse rettet mot de ansatte nederst i organisasjonskartet gi andre resultater, kanskje er misnøyen større og problemene tydeligere.

Hva kan man hente ut fra denne undersøkelsen? Funnene våre tyder på at budsjettet fortsatt vil være sentralt når et styringssystem designes. Respondentene i utvalget er generelt meget positive til flere av prinsippene innenfor Beyond Budgeting, og det virker som budsjettet ikke brukes på en like rigid måte som mye av litteraturen legger frem. Kanskje burde Beyond Budgeting presenteres som en samling prinsipper som kan bidra til bedre styring og kontroll, kontra at det presenteres som en erstatning for budsjettet og et nytt styringssystem. Respondentene mener at det er rom for forbedring av budsjettet, og mener at dette kan gjøres gjennom å tilføre nye alternative verktøy. Undersøkelsen viser at majoriteten har adoptert rullerende prognoser, som bidrar til mer dynamisk planlegging og målsetting, som igjen kan knyttes til prinsippene bak Beyond Budgeting. Bourmistrov og Kaarbøe (2013) skriver at avvikling av budsjett er en reise, og ikke et mål. Kanskje er denne reisen «hinsides budsjettering» en reise de fleste aldri vil fullføre, og at Beyond Budgeting vil bli anset som en samling ideer, fremfor en erstatning for budsjettet.

9 Kilder

- Anthony, R. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. (12. utg.). New York: McGraw-Hill Irwin.
- Beyond Budgeting Round Table. (udatert). *Beyond Budgeting Round Table and membership*. Hentet 2. mai 2018 fra <https://bbbt.org/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbbrt/>
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential* (2. utg.). Hoboken: John Wiley & Sons.
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*, 24(3), 196-211. doi:10.1016/j.mar.2013.04.001
- Burns, J., Quinn, M., Warren, L. & Oliveira, J. (2013). *Management Accounting*. London: McGraw-Hill Education.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. & Jackson, P. (2015). *Management & Business Research*. London: Sage Publications.
- Choi, H., Kim, S. & Lee, J. (2008). Role of network structure and network effects in diffusion of innovations. *Industrial Marketing Management*, 39(1), 170-177. doi:10.1016/j.indmarman.2008.08.006
- Damanpour, F. & Schneider, M. (2006). Phases of the Adoption of Innovation in Organizations: Effects of Environment, Organizations and Top Managers. *British Journal of Management*, 17(3), 215-236. doi:10.1111/j.1467-8551.2006.00498.x
- DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. doi:10.2307/2095101
- Dougherty, C. (2016). *Introduction to Econometrics*. (5. utg.). Oxford: Oxford University Press.

- Drury, C. (2011). *Cost and Management Accounting: An Introduction*. (7. utg). Andover: South-Western Cengage Learning.
- Eckholm, B. & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519-539. doi:10.1080/09638180020024007
- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461. doi:10.1016/j.aos.2009.10.003
- Mann, R., Abbas, A., Kohl, H., Orth, R. & Görmer, M. (2010). *GBN Survey Results: Business Improvement and Benchmarking*. doi:10.13140/2.1.2655.8245
- Hansen, S., Otley, D. & Van der Stede, W. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting and Research*, 15, 95-116.
- Hoff, K. (2016). *Strategisk økonomistyring* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. & Rajan M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (14. utg.). Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Hope, J. & Fraser, R. (1997). Beyond Budgeting: breaking through the barrier to ‘the third wave’. *Management Accounting*, 75(11), 20-23.
- Hope, J. & Fraser, R. (1999). Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. *Management Accounting*, 77(1), 16-21.
- Hope, J. & Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting. *Strategic Finance*, 82(4), 30-35.
- Jensen, M. (2001). Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process. *European Financial Management*, 9(3), 379-406.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Johansen, M. (2010). *Beyond budgeting - noe som passer for meg? : En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge*. (SNF-rapport 14:10) Hentet fra: <https://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/165091>

- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Lem, C. (2009). Beyond Budgeting – Forlater budsjettene – øker verdiskapningen. *Magma*, okt. 2009, Hentet fra: (<https://www.magma.no/beyond-budgeting-forlater-budsjettene-oeker-verdiskapningen>)
- Libby, T. & Lindsay, R. M. (2007). Beyond Budgeting or Better Budgeting. *Strategic Finance*, 89(2), 46-51.
- Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management Control Systems as a package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3. utg.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Mouritsen, J. (2005). Beyond Accounting Change: Design and Mobilisation of Management Control Systems. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(1), 97-113. doi:10.1108/18325910510635317
- Neely, A., Sutcliffe, M. R., & Heyns, H. R. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting: A research Report from Cranfield University School of Management and Accenture*. Hentet fra: <http://www.som.cranfield.ac.uk/som/dinamic-content/media/CBP/Areas%20of%20Expertise/Neely%20A%20Sutcliff%20MR%20Heyns%20HR%20-%202001%20-%20Driving%20Value%20Through%20Strategic%20Planning%20and%20Budgeting.pdf>
- Nguyen, D., Weigel, C. & Hiebl, M. (2017). Beyond Budgeting: Review and Research Agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, jan. 2018. doi:10.1108/JAOC-03-2017-0028
- O’Grady, W. & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: a case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 2-30. doi:10.1108/QRAM-09-2014-0056

- Onaitis, S. & Shastri, K. (2012). Characteristics of non-budget firms: strategy, environment, planning, firm performance evaluations and management incentive rewards. *Advances in Management Accounting*, 21, 207-231.
- Riahi-Belkaoui, A. (2012). *Accounting Theory*. Andover: Cengage Learning EMEA
- Rickards, R. (2006). Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?. *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 63-76.
- Robertson, T. (1967). The Process of Innovation and the Diffusion of Innovation. *Journal of Marketing*, 31(1), 14-19.
- Rogers, E. (2003). *Diffusion of innovations*. New York: Free Press.
- Smithson, M. & Merkle, E. C. (2014). *Generalized Linear Models for Categorical and Continuous Limited Dependent Variables*. Boca Raton: CRC Press – Taylor & Francis Group.
- Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 8-88.
- Studenmund, A. H. (2014). *Using Econometrics: A Practical Guide* (6. utg.). Essex: Pearson Education Limited.
- The Economist (2015). The creed of speed. *The Economist*, 5. des. 2015, 22-24.
- Tunstad, K. og Dahlin, A. (2016). *Beyond Budgeting: Recept eller concept*. Bachelorgradsavhandling, Karlstad Business School). Hentet fra: <http://kau.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A941760&dswid=-2143>
- Wallander, J. (1999). Budgeting – an unnecessary evil. *Journal of Management*, 15(4), 405-421. doi:10.1016/S0956-5221(98)00032-3
- Verbruggen, S., Christiaens, J. & Milis, K. 2010. Can Resource Dependence and Coercive Isomorphism Explain Nonprofit Organizations' Compliance With Reporting Standards? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 5-32. doi:10.1177/0899764009355061
- Østergren, K. & Stensaker, I. (2011) Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181. doi:10.1080/09638180903487842

Vedlegg 1 – Spørreskjema

Denne undersøkelsen gjennomføres i forbindelse med masteroppgave i økonomistyring våren 2018, ved Nord Universitet. Undersøkelsen inneholder spørsmål om utdanning, bruk av budsjett og alternativer til tradisjonell budsjettering.

Beregnet tid ca. 15 min.

Din identitet vil holdes skjult.

1) * **Hva er din alder?**

2) * **Høyest fullførte utdanning**

- Grunnskole
- Videregående skole
- Høyere utdanning, 3 år eller mindre
- Høyere utdanning, 4 år eller mer
- Ønsker ikke å svare

3) **Hvor gjennomførte du din høyere utdanning (Hvis alternativ 3 eller 4 forrige spørsmål)**

4) **Når avsluttet du din utdanning? (ca. årstall)**

5) * **Hvor mange ansatte har bedriften?**

6) * Hvordan vil du evaluere deres prestasjon sett i sammenheng med deres nøkkelkonkurrenter, basert på de siste to årene. (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)

	Merkverdig under	Noe under	Omtrent lik	Noe over	Bemerkelsesverdig over
Profitt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Innovasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kundetilfredshet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7) * Hvor mye VERDI bidrar budsjettet med i forbindelse med styringen av organisasjonen? Ta hensyn til tid brukt på budsjettprosessen, effektiviteten budsjettet bistår organisasjonen med i å oppnå ulike mål og eventuell dysfunksjonell atferd det forårsaker eller ikke forårsaker. Hvilken overordnet karakter vil du gi budsjettssystemet/-prosessen? Bruk skalaen under: (under 5=kostnad større enn gevinst, 5=ingen verdi, over 5=skaper verdi)

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

8) * Strategi (Påstander)

	Helt uenig	Delvis uenig	Verken enig eller uenig	Delvis enig	Helt enig
Det er lite samsvar mellom budsjettet og strategien (Eks. i hvor stor grad er det samsvar mellom investeringsbudsjett/lønnsbudsjett og strategi/ambisjoner)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategien blir lagt til grunn under budsjetteringsprosessen? (Note. Med budsjetteringsprosessen menes planlegging, fordeling av ressurser, lønnsbudsjett o.l.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9) * Hva er din organisasjons status for bruk av budsjett?

- Ingen planer om å avvikle bruken av budsjett på dette tidspunkt
- Istedet for å avvikle bruken av budsjett jobber vi kontinuerlig for å forbedre budsjettbruken
- Vi vurderer å avvikle bruken av budsjett
- Vi er i gang med avvikling av bruk av budsjett
- Vi har avviklet bruken av budsjett

10) Dersom din organisasjon benytter seg av noen av verktøyene/prinsippene listet under kryss av:

- Rullende prognoser/Rolling forecast
- Balansert målstyring/Balanced scorecard
- Aktivitetsbasert budsjettering/Activity based budgeting
- Benchmarking
- Kundelønnsomhetsanalyse

11) * Budsjettering (Påstander)

	Helt uenig	Noe uenig	Verken enig eller uenig	Noe enig	Helt enig
Budsjetteringsprosessen er for tid- og ressurskrevende	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet begrenser fleksibilitet og tilpasningsevne i forhold til endringer i omgivelsene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er lite samsvar mellom budsjett og strategi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet bidrar til mer hierarkisk styring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet oppdateres for sjeldent og blir raskt utdatert	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet bidrar til at ansatte føler seg undervurdert. Ansatte anses som en kostnad som skal minimeres, og forhindrer muligheter for ansatte til å bidra i oppnåelse av strategiske mål	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12) * I hvor stor grad blir budsjettet brukt som et kontrollredskap? I denne sammenhengen menes det for motivasjon av ansatte og som en standard for evaluering av prestasjoner. Note: Selv om budsjettet ikke brukes i forbindelse med ovennevnte kan det brukes i forbindelse med ressursallokering, planlegging og koordinering.

- Budsjettet brukes ikke til dette formålet Svært liten grad Liten grad Stor grad Svært stor grad
 Budsjettet er det viktigste kontrollredskapet i denne sammenheng

13) * Ressursallokering og insentiver (Påstander)

	Helt uenig	Delvis uenig	Verken enig eller uenig	Delvis enig	Helt enig
Ressurser skal gjøres tilgjengelig ved behov, fremfor gjennom en årlig tildeling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Individuelle bonusordninger bidrar til høyere prestasjon blant de ansatte.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ansatte skal belønnes kollektivt/samlet. Note: Dette innebærer ikke lik bonus for alle ansatte i kronebeløp, men eksempelvis gjennom % av inntekt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14) * Under budsjetteringsprosessen, hvor enkelt er det å forutsi hvordan de følgende faktorene vil endres/ikke endres i løpet av perioden budsjettet dekker? (adoptert fra Govindarajan 1984 & Umapathy 1987, referert i Libby & Lindsay, 2010)

	Umulig å forutse	Vanskelig å forutse	Noe vanskelig å forutse	Noe forutsigbart	For det meste forutsigbart	Enkelt å forutse
Tiltak fra nøkkelkonkurrenter i markedet (eks. prissetting, nye produkt, markedsføring etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Omsetning tilknyttet forskjellige forretningsenheter (tilbud og etterspørsel)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kostnader tilknyttet forskjellige forretningsenheter (eks. engros- og råvarepriser)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Preferanser hos kunder, moter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Teknologisk utvikling eller fremskritt som påvirker design av produkter og drift	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tilgjengelighet for nødvendig input (varer, råvarer etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15) * Målsetting og evaluering (Påstander)

	Helt uenig	Delvis uenig	Verken enig eller uenig	Delvis enig	Helt enig
Budsjettet er nødvendig for å kunne fastsette mål for de ansatte, og uten budsjettet er det ikke mulig å kontrollere eller evaluere prestasjon. (adoptert fra Ekholm & Walin 2000)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ansatte responderer bedre på ambisiøse, direkte og relative målsetninger, fremfor faste finansielle målsetninger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evaluering av prestasjoner gjøres utelukkende basert på faste målsetninger.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
En leders prestasjon er målt av vedkommendes overordnede, hovedsakelig ut i fra oppnåelse av oppnåelse av budsjetterte mål. (adoptert fra Libby & Lindsay 2010)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Å ikke oppnå budsjetterte mål er å anse som en dårlig prestasjon (adoptert fra Libby & Lindsay 2010)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16) * Styring og kontroll (Påstander)

	Verken				
	Helt	Delvis	enig eller uenig	Delvis	Helt
	uenig	uenig		enig	enig
Styring gjennom felles verdier (verdibasert ledelse) er et godt alternativ til detaljerte regler og hierarkisk kontroll.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det er viktig for de ansatte å føle tilhørighet til organisasjonen de arbeider i.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Høy grad av autonomi (selvstyring) i de forskjellige forretningsenhetene (eks. butikk el. produksjonsavdeling) hindrer effektiv evaluering og kontroll av prestasjon.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet er nødvendig for å holde kontroll og oversikt over forretningsenhetene i organisasjonen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17) * Budsjetteringsprosessen (Påstander)

	Verken				
	Helt	Delvis	enig eller uenig	Delvis	Helt
	uenig	uenig		enig	enig
Avvikling av budsjett og fokus på mer fleksible styringsmekanismer bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avvikling av budsjettet er unødvendig, kontinuerlig forbedring av budsjettet bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet kan forbedres gjennom tilføring av alternative styringssystemer, som f.eks. rullerende prognoser, balanced scorecard etc.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet fungerer som en barriere for å skape konkurransefortrinn. Eks. gjennom begrensning av fleksibilitet.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet bidrar til konkurransefortrinn gjennom detaljstyring og kostnadsreduksjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18) * Hvor ofte tror du følgende situasjoner forekommer i din organisasjon? (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)

	Av og		
	Aldri	til	Ofte
Avdeling "bruker opp" budsjettet for å unngå å miste ressursene i neste periode.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utsetter nødvendige utgifter (vedlikehold etc.) for å nå budsjettmål.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Låner omsetning fra neste periode for å nå budsjettmål. Salg som vanligvis ville vært ført i neste budsjettperiode.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pådrar/framskriver kostnader som normalt ville oppstått/vært ført i neste periode for å forverre resultatet. Eks. når mellomleder/avd.leder ser at budsjettet ikke kan oppnås og vil gjøre budsjettmålet for neste periode så lavt som mulig. Note: "Big bath" regnskapsføring.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mellomleder/avd.leder bedriver aktiv manipulering i planleggings/budsjetteringsprosessen ved å forhandle frem enklere mål enn det vedkommende tror er mulig å oppnå. Eks. for å få høyere anseelse i selskapet eller høyere bonus.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen

Actions vil skje for følgende alternativer:

Nei : Vis avslutningsmeldingen

19) * Har du hørt om Beyond Budgeting?

Ja Nei

20) * Hvor god kjennskap har du til Beyond Budgeting (Hvis ja på spørsmål 19)

- Har hørt om det
 Har noe kjennskap til innholdet/konseptet
 Har god kjennskap til innholdet/konseptet

21) * Hvor ble du introdusert for Beyond Budgeting første gang?

- Utdanningsinstitusjon
 Gjennom konsultering
 Gjennom intern opplæring
 Ved å se til andre organisasjoner
 Annet

22) * Har du kjennskap til Beyond Budgeting Roundtable?

- Ingen kjennskap
 Har kjennskap til, men ikke medlem
 Er medlem

Denne informasjonen vises kun i forhåndsvisningen

Actions vil skje for følgende alternativer:

Ja : Vis avslutningsmeldingen

23) * Benytter din organisasjon seg av Beyond Budgeting i praksis?

Ja Nei

24) Hva vil du si er årsaken til at din organisasjon ikke benytter seg av Beyond Budgeting (velg gjerne flere alternativer)

- Det er ikke behov for Beyond Budgeting
 Tradisjonell budsjettering fungerer/Kritikken av budsjettering er overdrevet
 Konseptet er for uklart/utydelig
 Har ikke nok kjennskap til å vurdere potensiell nytte av konseptet
 Budsjettet gir en kontroll som vi ikke vil miste

25) Dersom ingen av alternativene ovenfor er dekkende kan du selv fortelle kort hvorfor din organisasjon ikke benytter seg av Beyond Budgeting

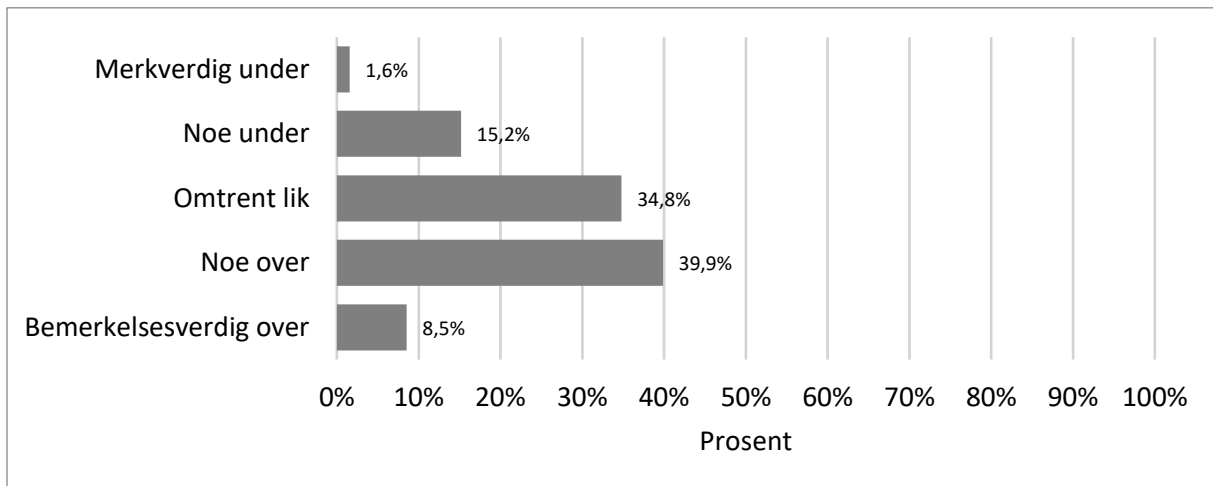
26) I hvilken grad eksisterer det et press fra styret/overordnede ... (1=eksisterer ikke, 5=meget sterkt press)

	1	2	3	4	5
... om å beholde budsjettet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
... om å vektlegge budsjettet som styringsverktøy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

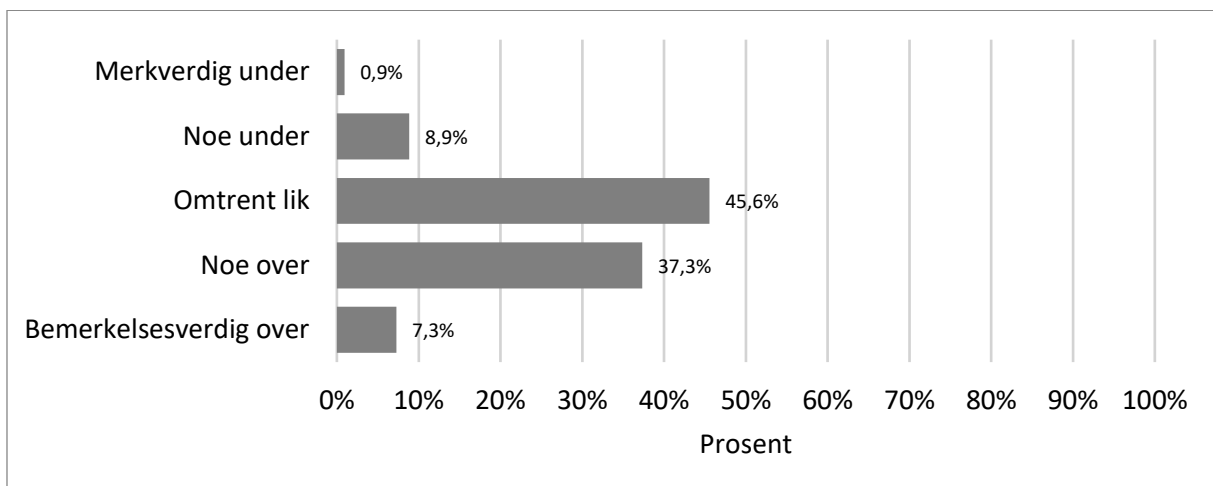
Vedlegg 2 – Empiriske data

Hvordan vil du evaluere deres prestasjon sett i sammenheng med deres nøkkelkonkurrenter, basert på de siste to årene. (adoptert fra Libby og Lindsay, 2010)

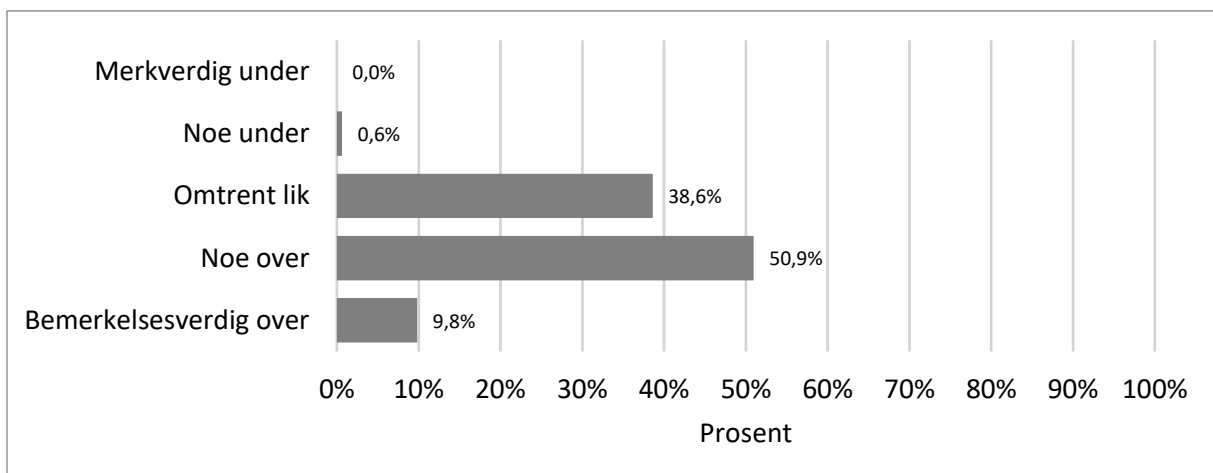
Profitt



Innovasjon

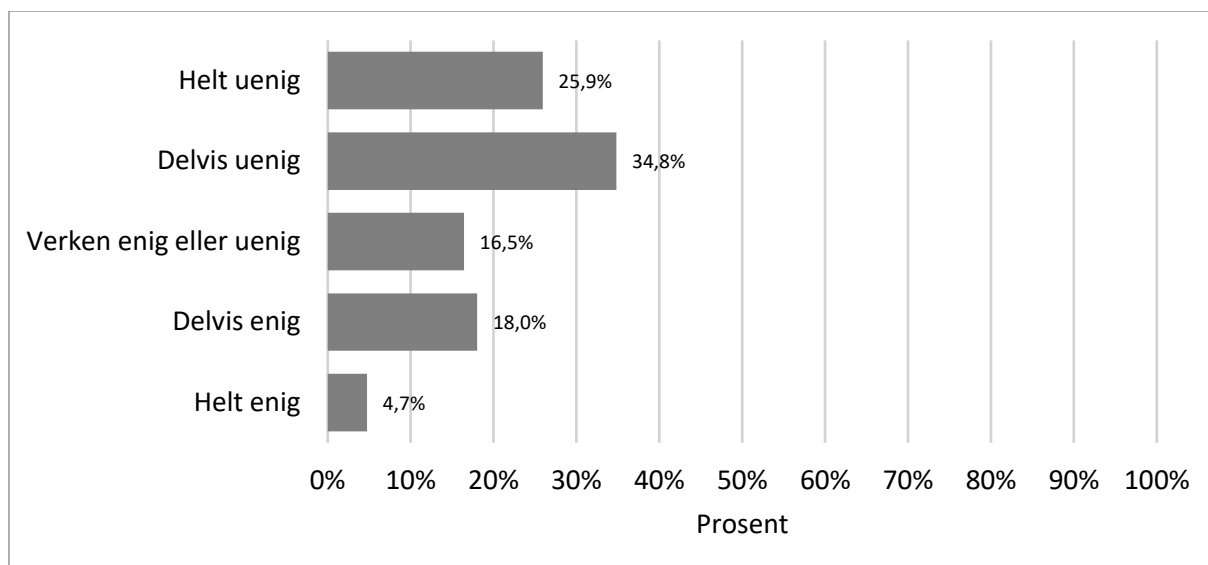


Kundetilfredshet

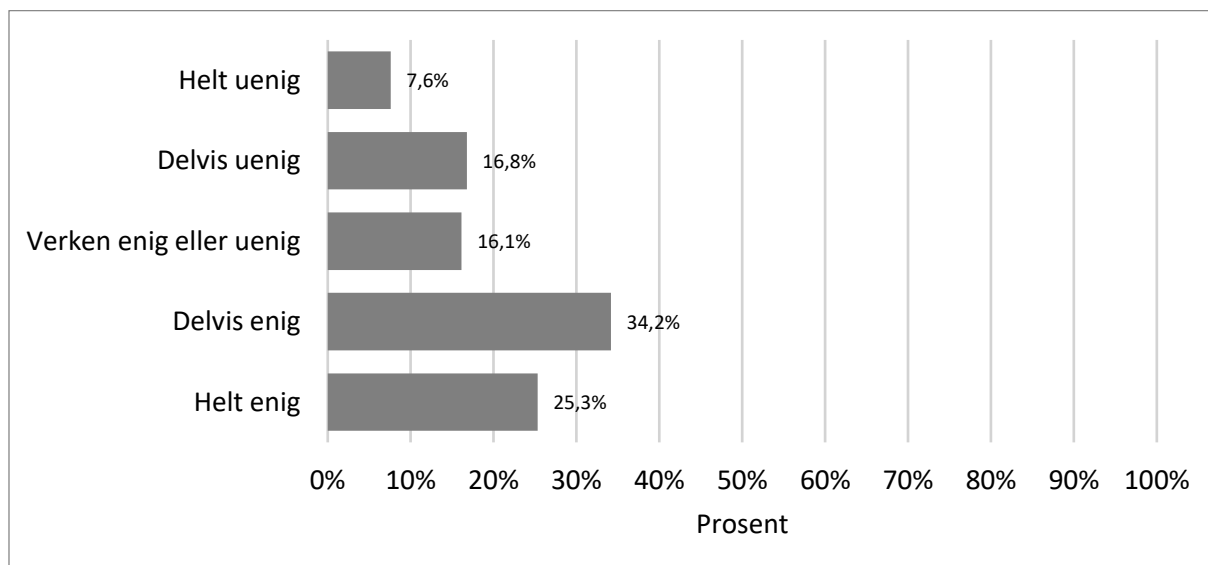


Strategi (Påstander)

Det er lite samsvar mellom budsjett og strategi

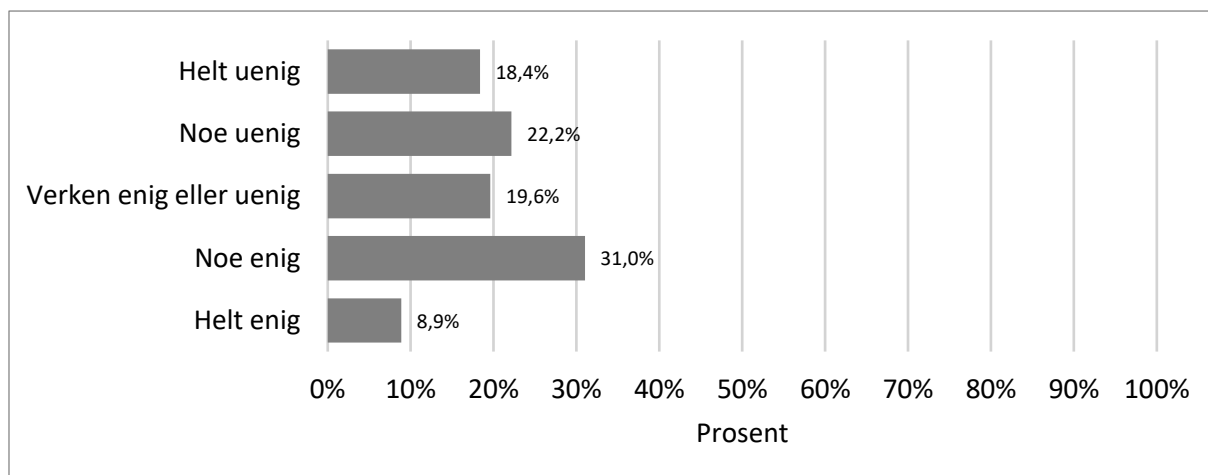


Strategien blir lagt til grunn under budsjetteringsprosessen

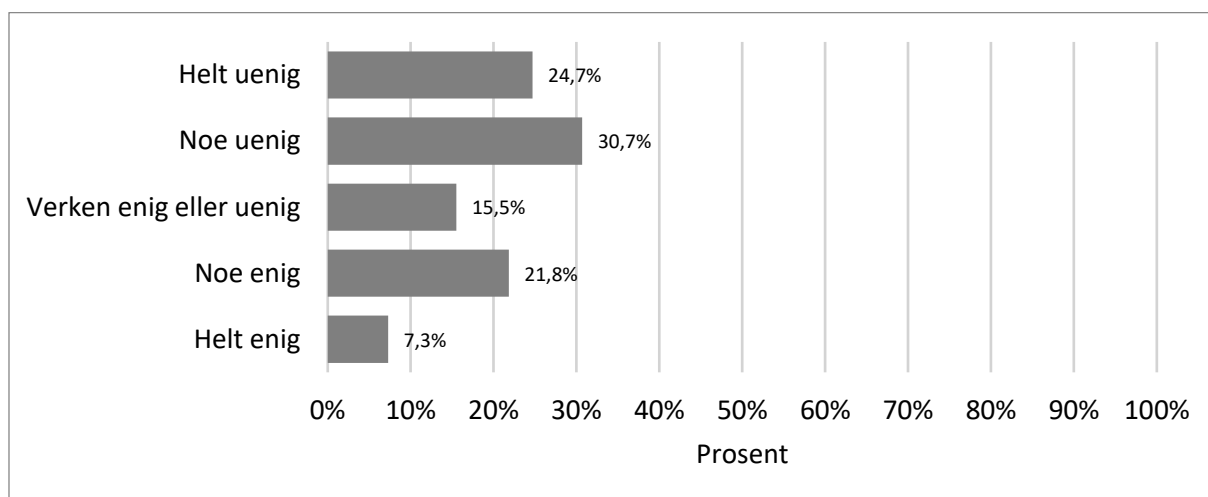


Budsjettering (Påstander)

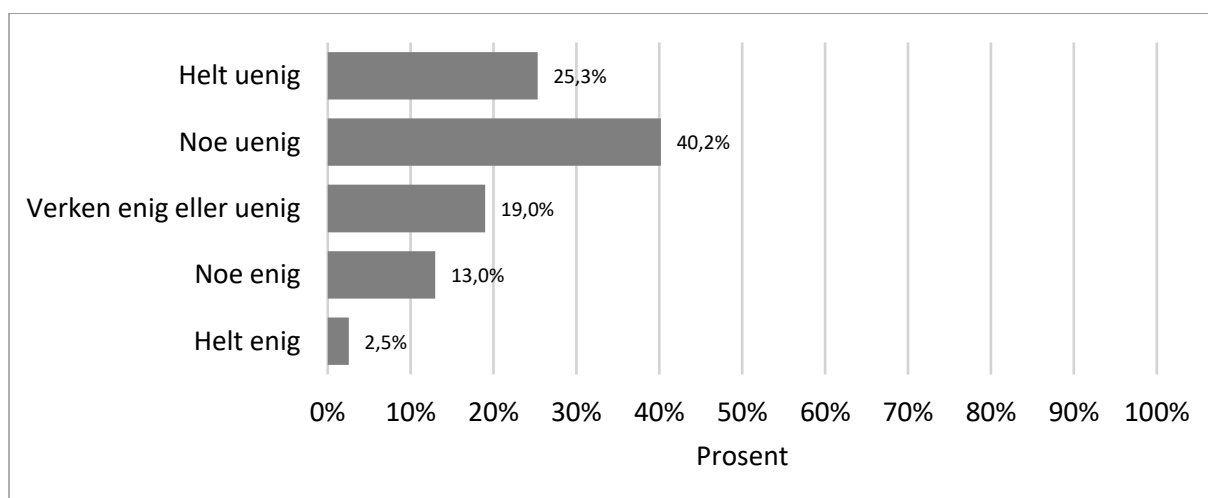
Budsjetteringsprosessen er for tid- og ressurskrevende



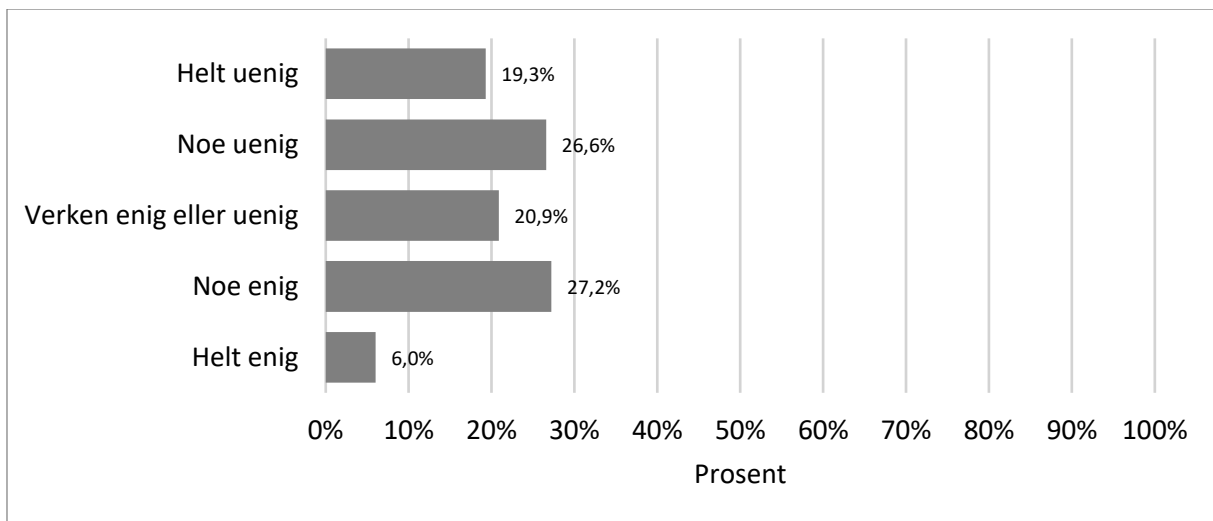
Budsjettet begrenser fleksibilitet og tilpasningsevne i forhold til endringer i omgivelsene



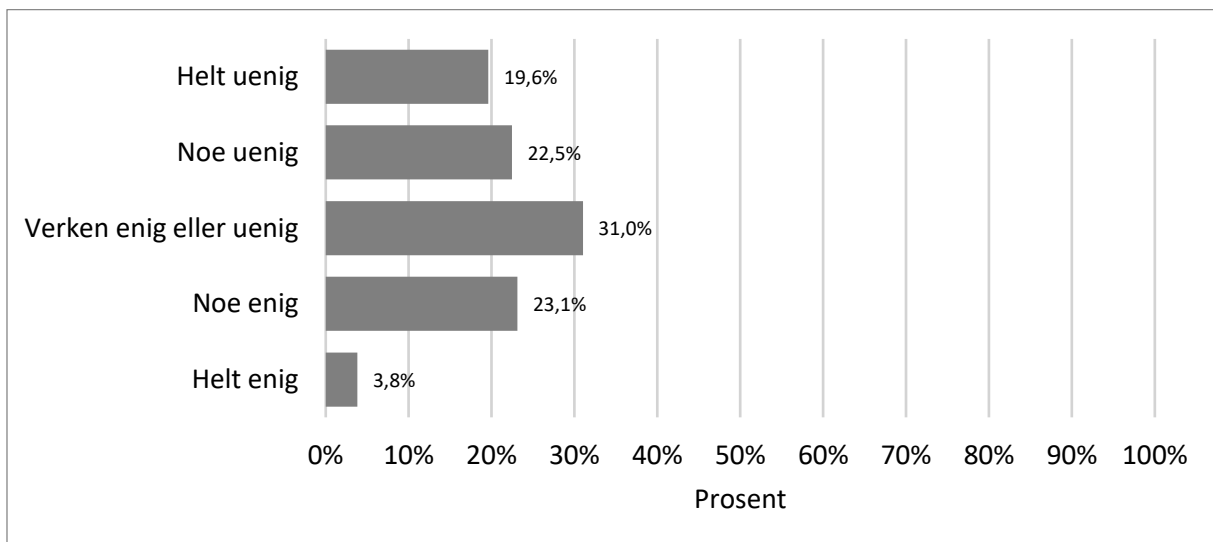
Det er lite samsvar mellom budsjett og strategi



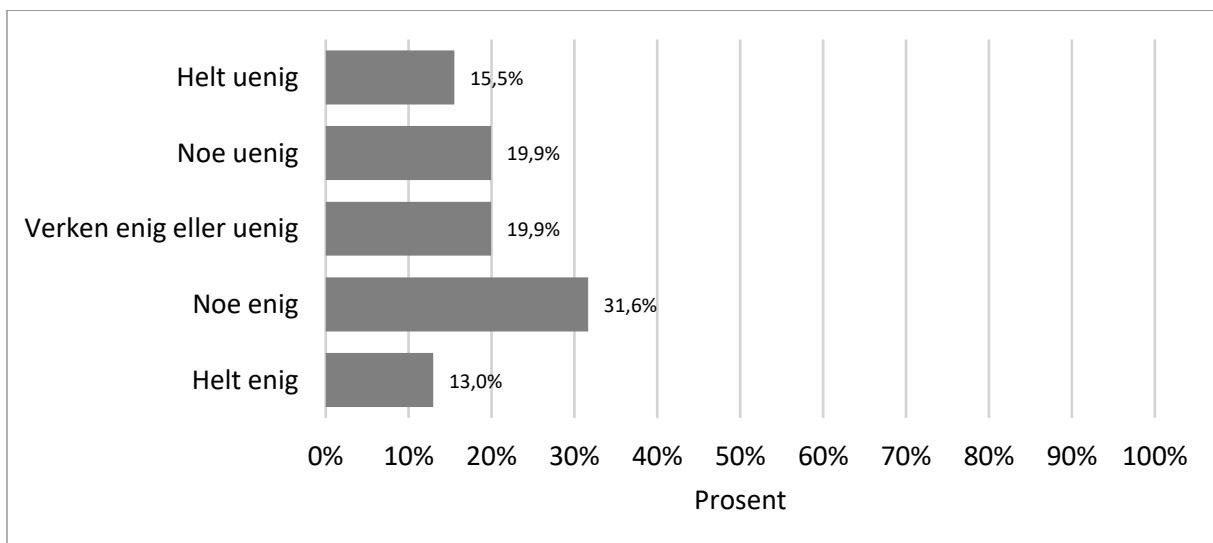
Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning



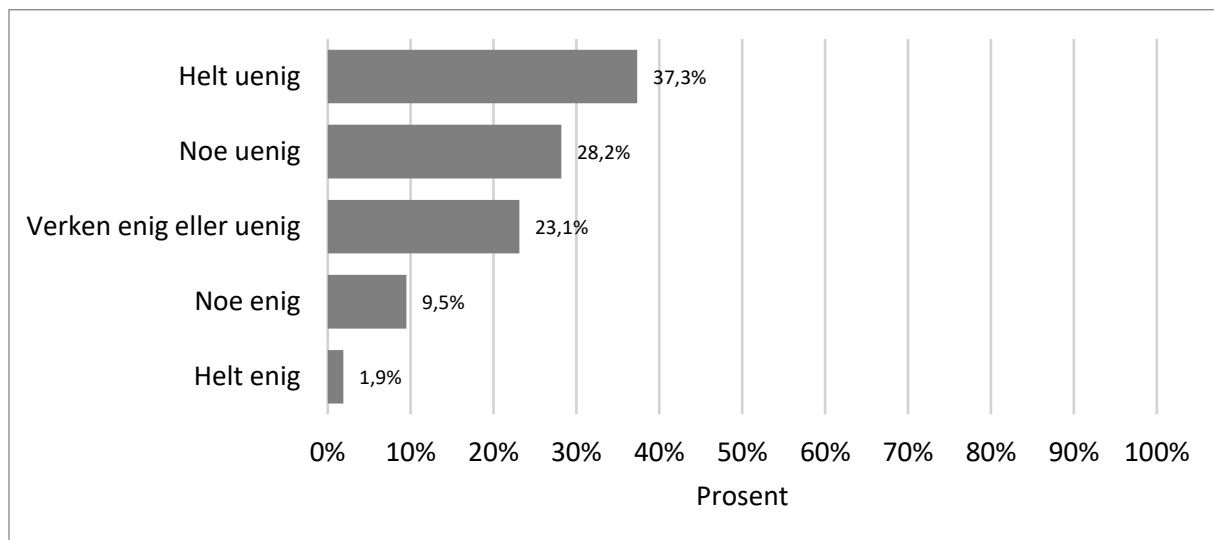
Budsjettet bidrar til mer hierarkisk styring



Budsjettet oppdateres for sjeldent og blir raskt utdatert

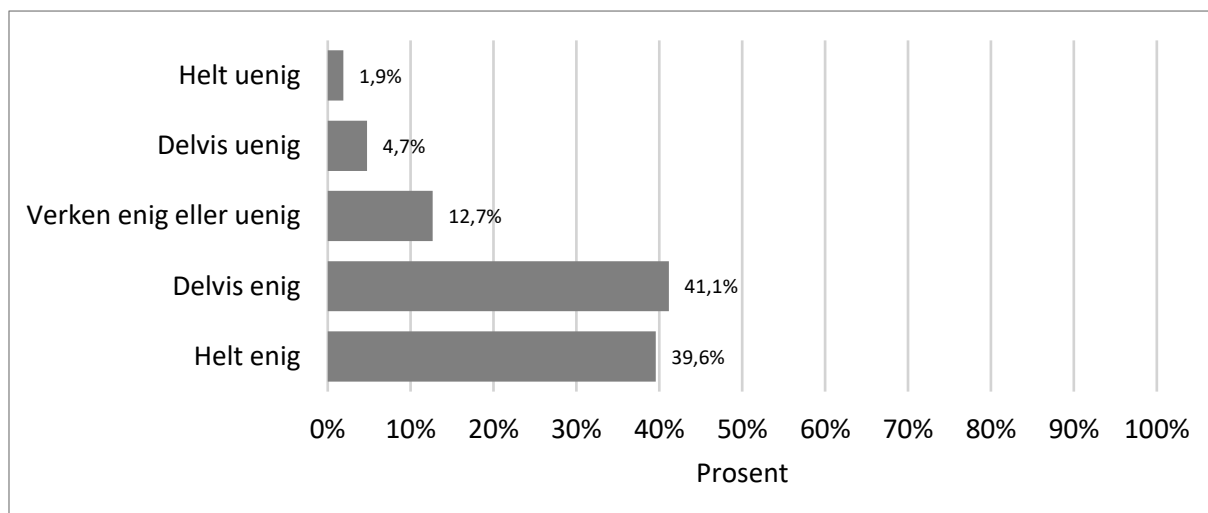


Budsjettet bidrar til at ansatte føler seg undervurdert. Ansatte anses som en kostnad som skal minimeres, og forhindrer for ansatte til å bidra i oppnåelse av strategiske mål

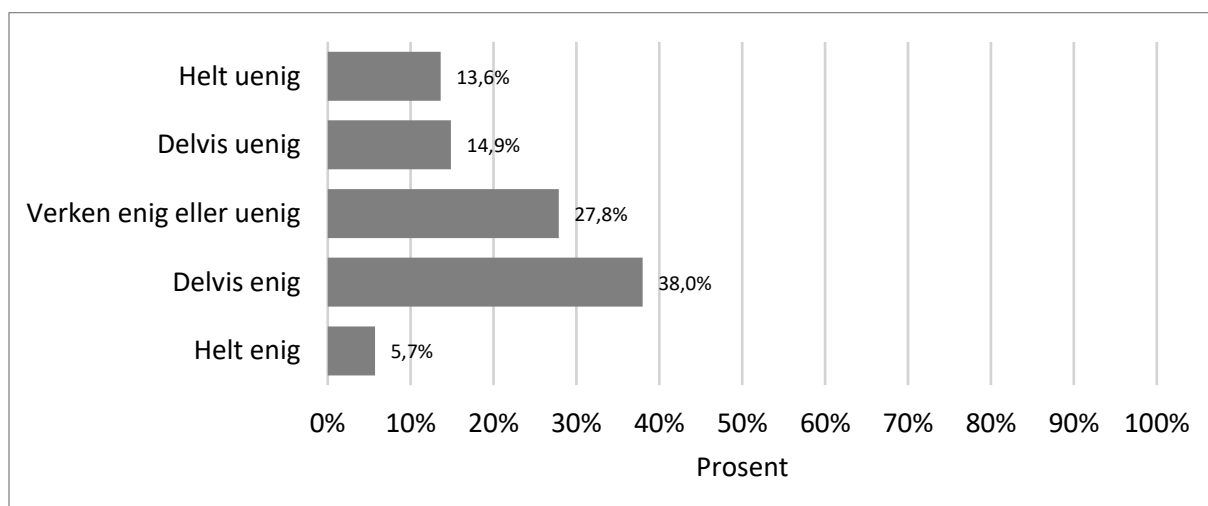


Ressursallokering og insentiver

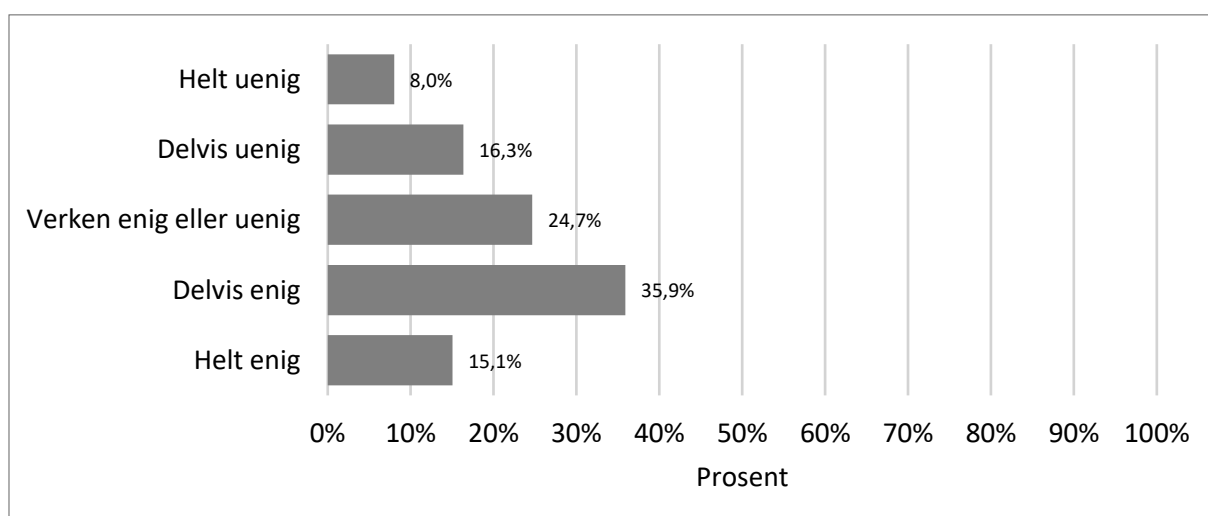
Ressurser skal gjøres tilgjengelig ved behov, fremfor gjennom en årlig tildeling



Individuelle bonusordninger bidrar til høyere prestasjon blant de ansatte

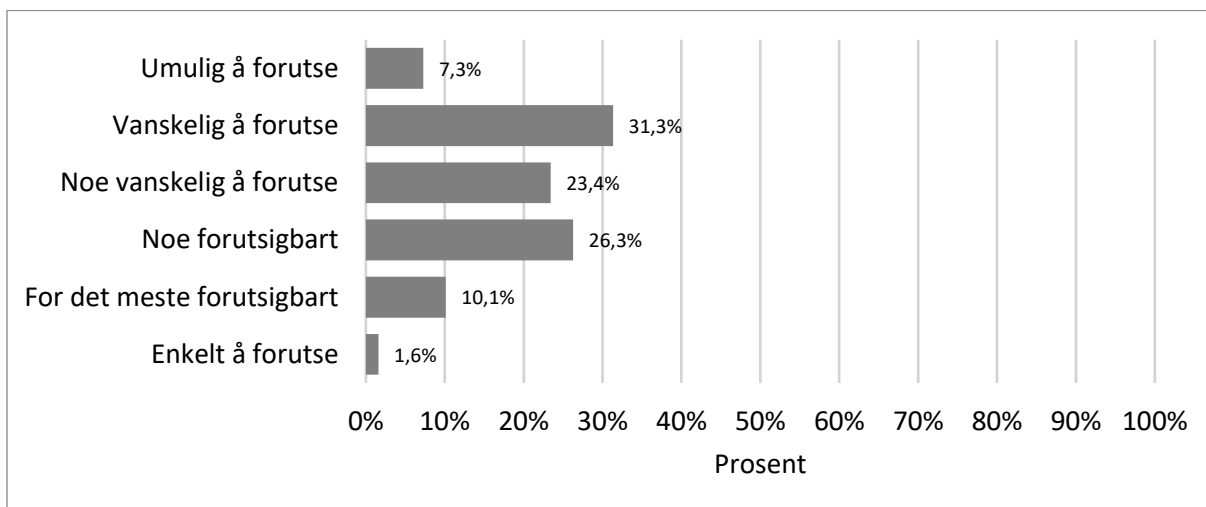


Ansatte skal belønnes kollektivt/samlet. Note: Dette innebærer ikke lik bonus for alle ansatte i kronebeløp, men eksempelvis gjennom % av inntekt

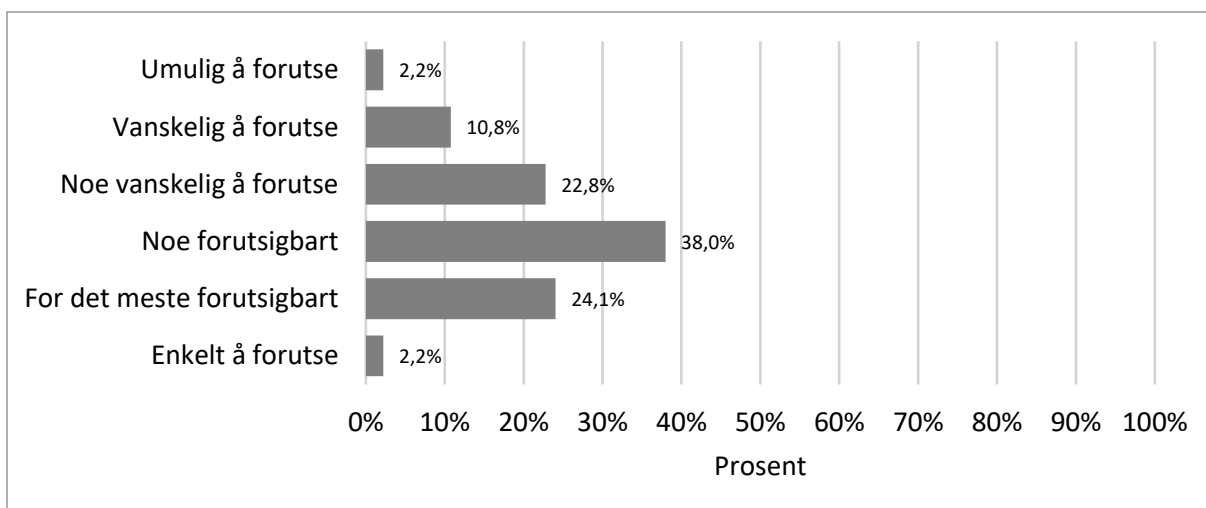


Under budsjetteringsprosessen, hvor enkelt er det å forutse hvordan de følgende faktorene vil endres/ikke endres i løpet av perioden budsjettet dekker? (adoptert fra Govindarajan 1984 & Umapathy 1987, referert i Libby & Lindsay, 2010)

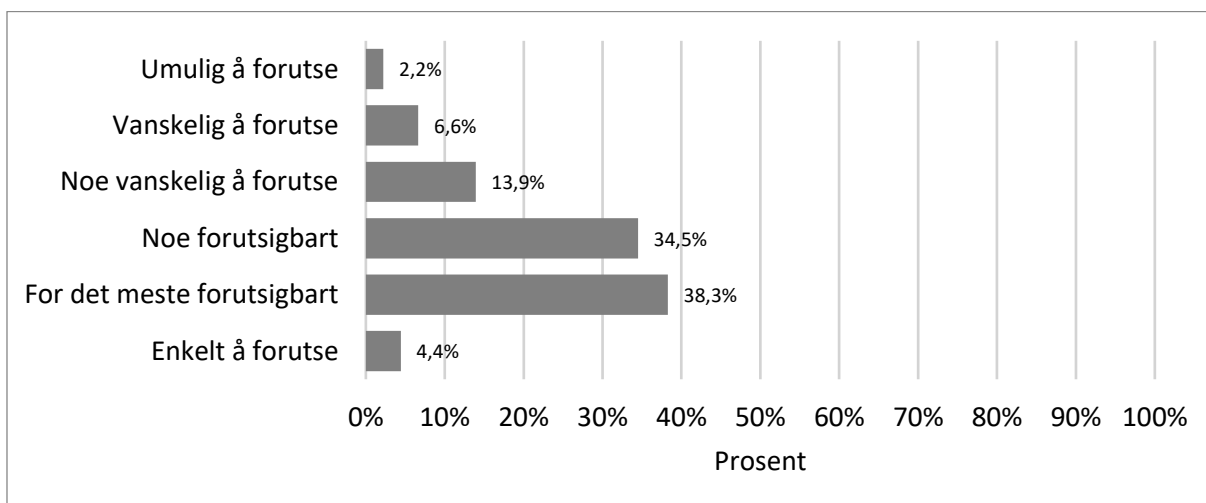
Tiltak fra nøkkelkonkurrenter i markedet (eks. prissetting, nye produkt, markedsføring etc.)



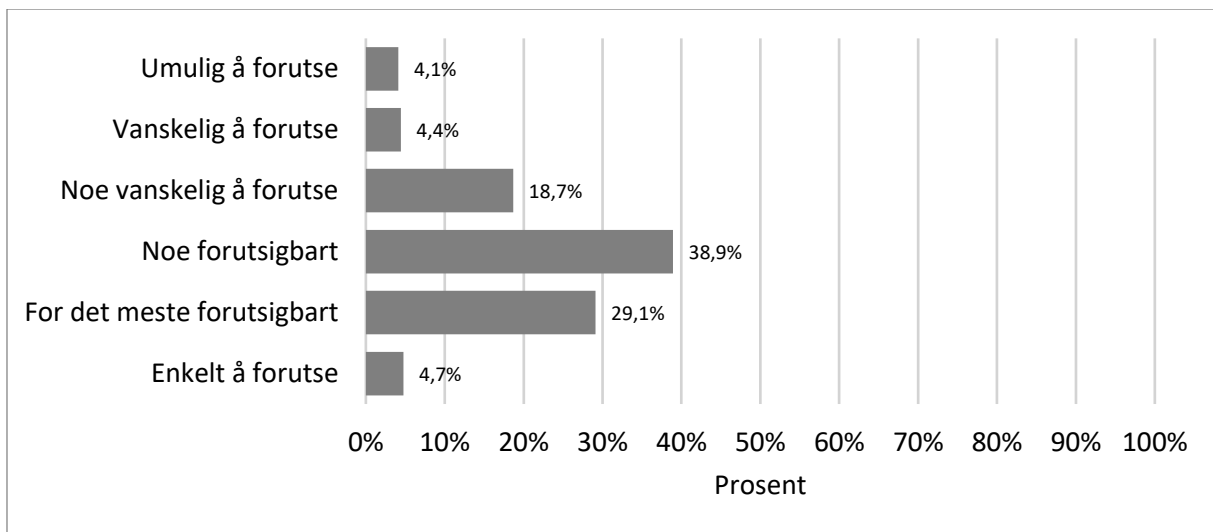
Omsetning tilknyttet forskjellige forretningsenheter (tilbud og etterspørsel)



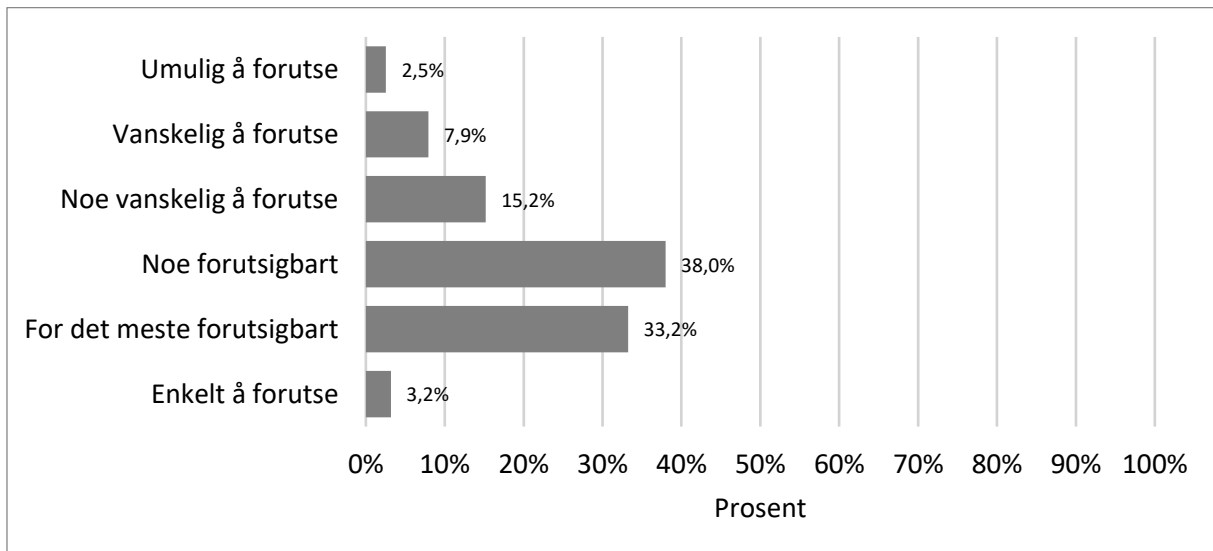
Kostnader tilknyttet forskjellige forretningsenheter (eks. engros og råvarepriser)



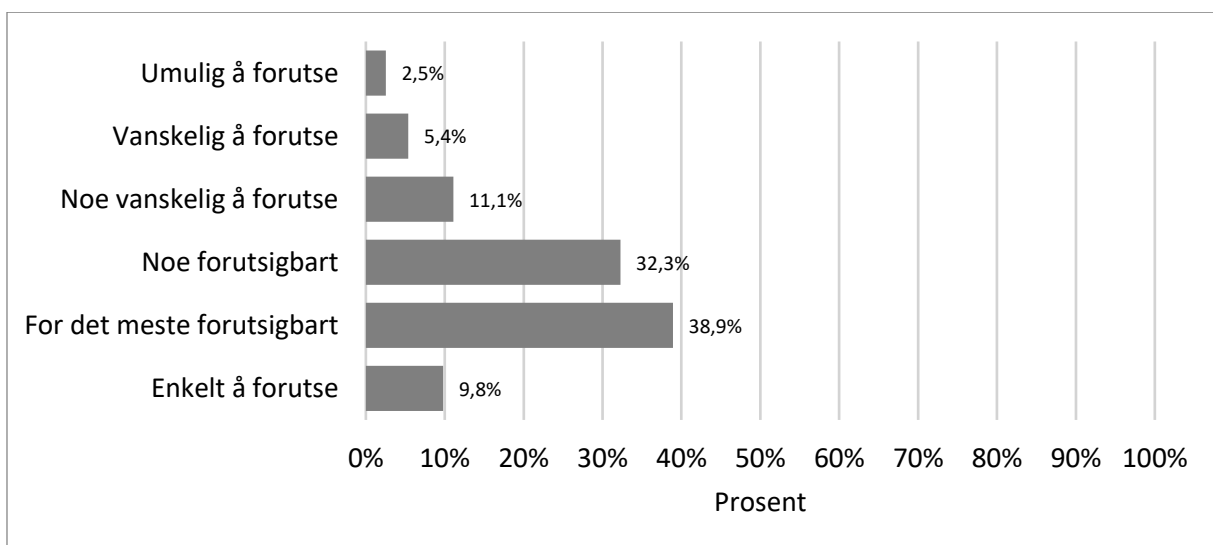
Preferanser hos kunder, moter



Teknologisk utvikling eller fremskritt som påvirker design av produkter og drift

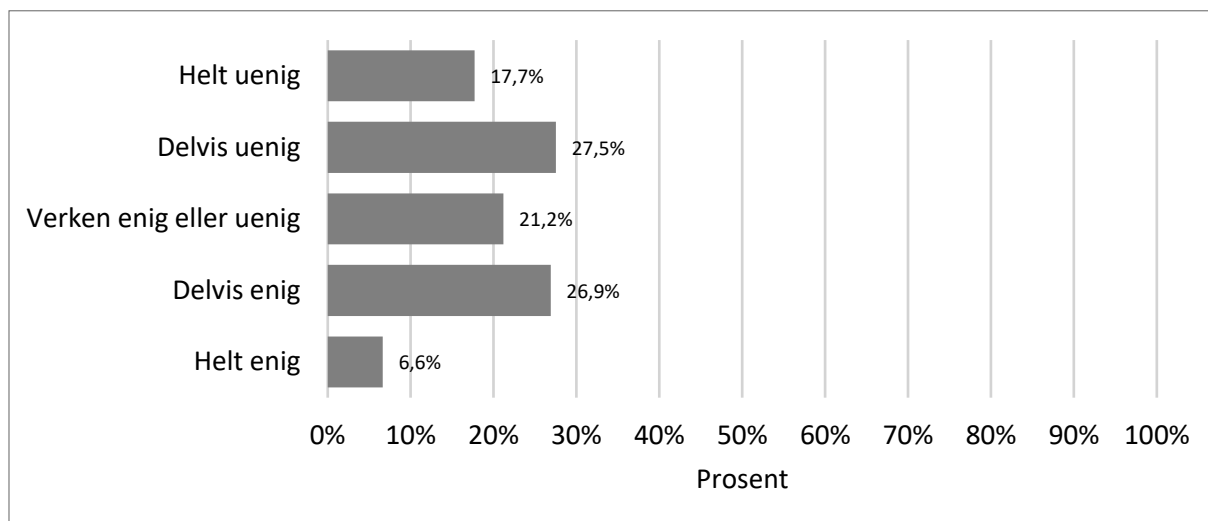


Tilgjengelighet for nødvendig input (varer, råvarer etc)

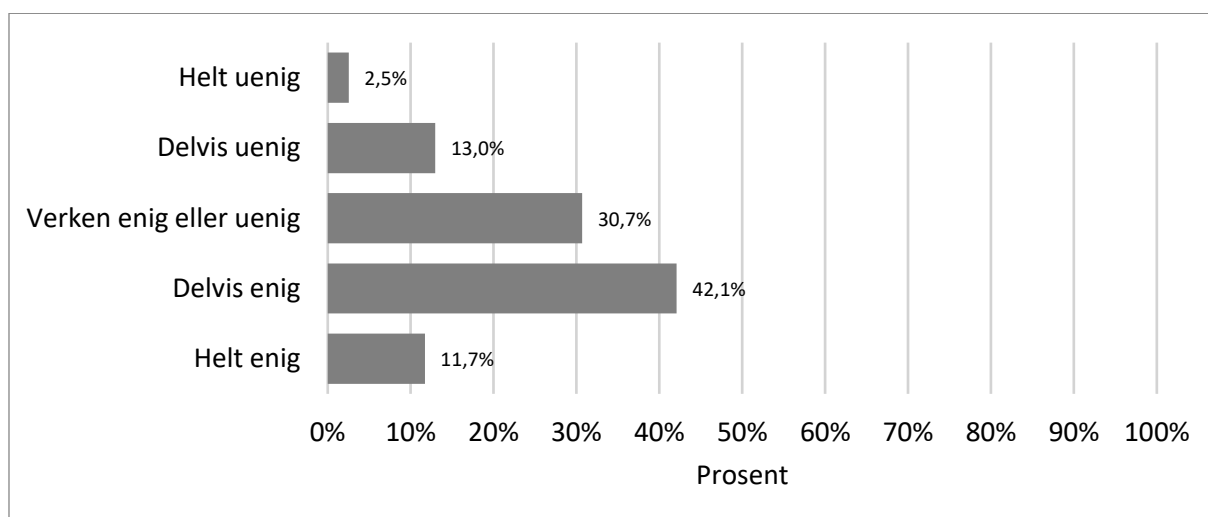


Målsetting og evalueringer (Påstander)

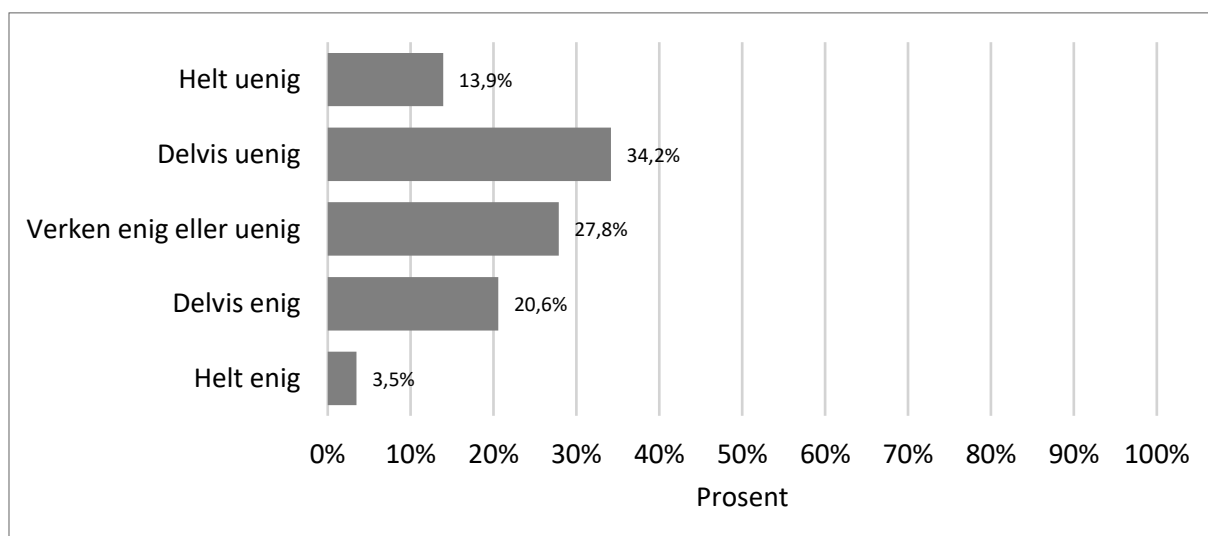
Budsjettet er nødvendig for å kunne fastsette mål for de ansatte, og uten budsjettet er det ikke mulig å kontrollere eller evaluere prestasjon (adoptert fra Ekholm og Walin, 2000)



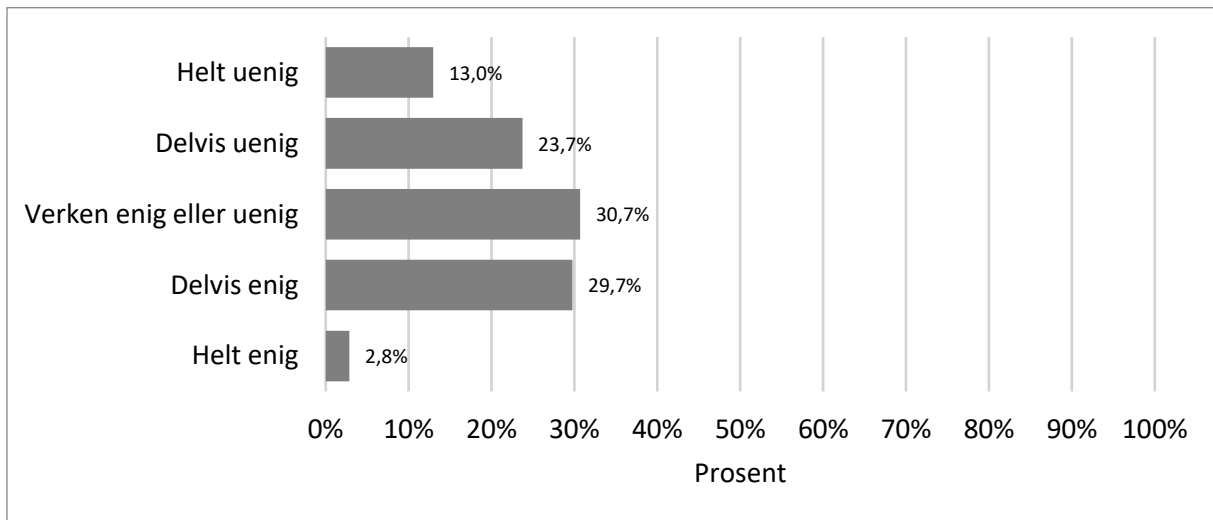
Ansatte responderer bedre på ambisiøse, direkte og relative målsetninger, fremfor faste finansielle målsetninger



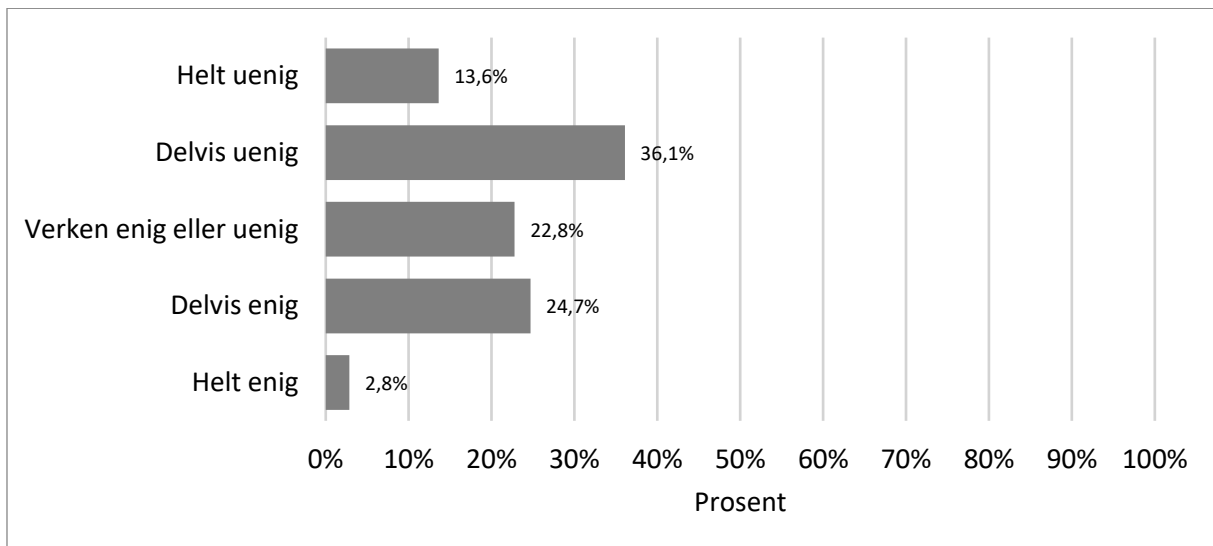
Evaluering av prestasjoner gjøres utelukkende basert på faste målsetninger



En leders prestasjon er målt av vedkommendes overordnede, hovedsakelig ut i fra oppnåelse av budsjetterte mål. (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)

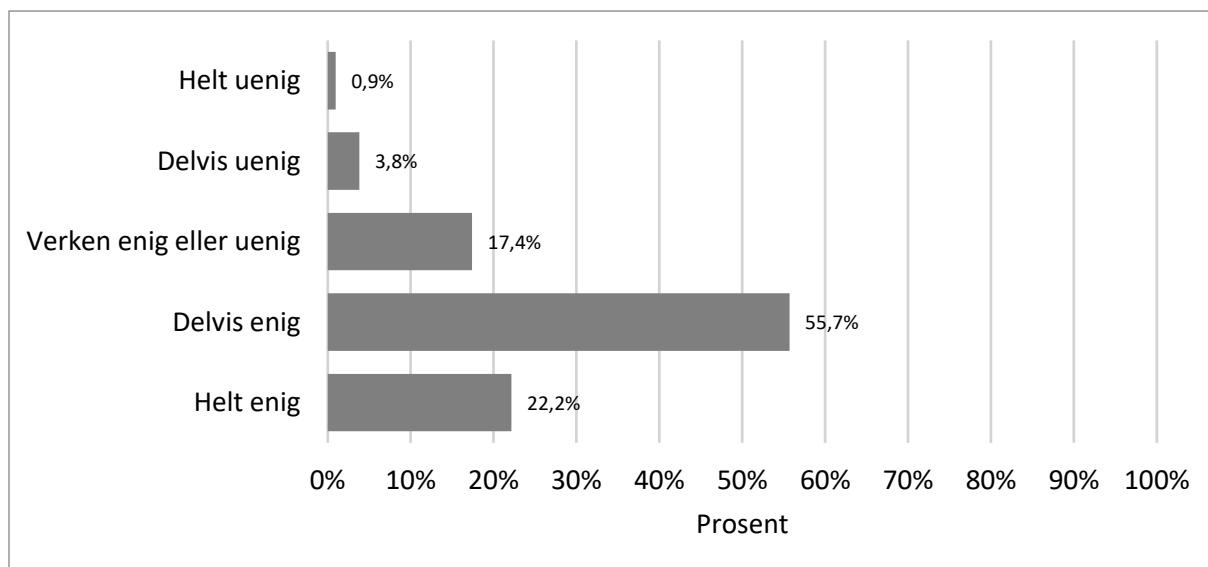


Å ikke oppnå budsjetterte mål er å anse som en dårlig prestasjon (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)

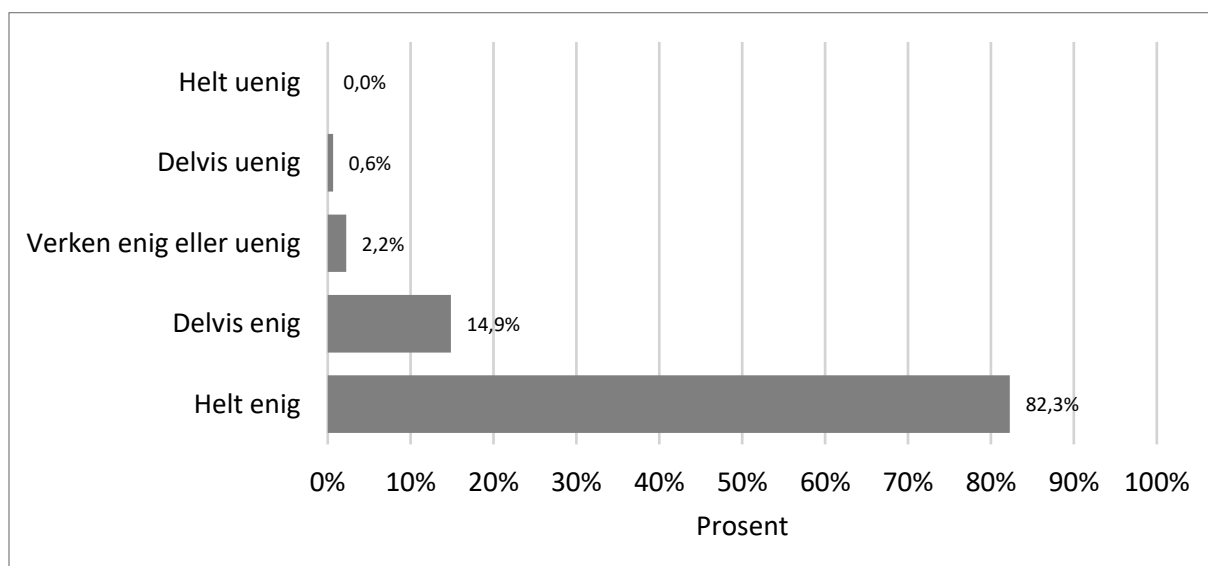


Styring og kontroll (påstander)

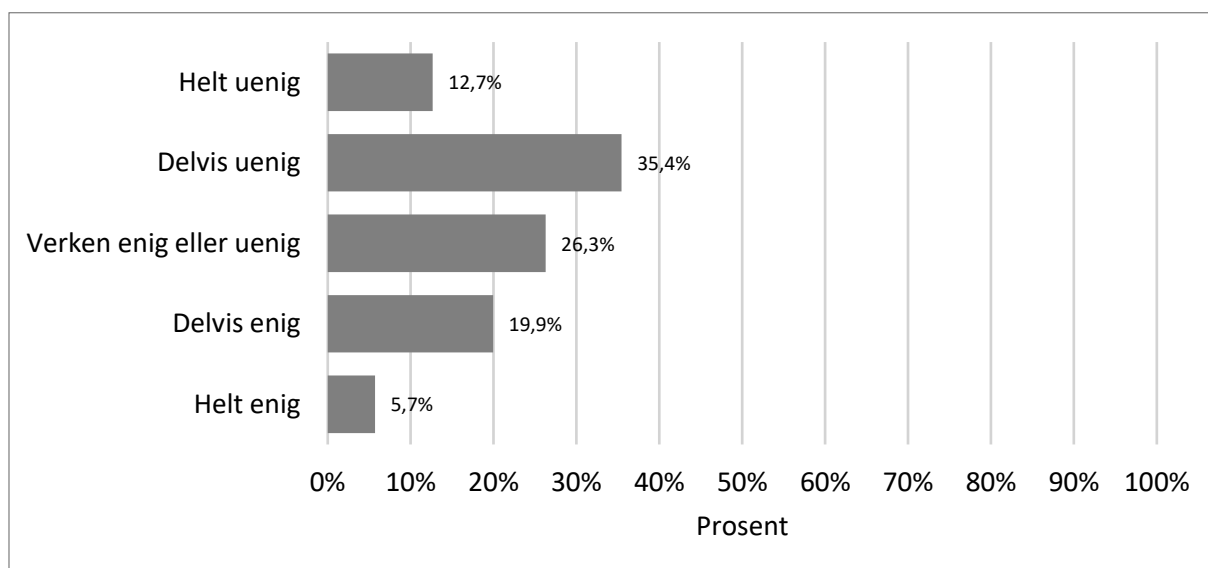
Styring gjennom felles verdier (verdibasert ledelse) er et godt alternativ til detaljerte regler og hierarkisk kontroll.



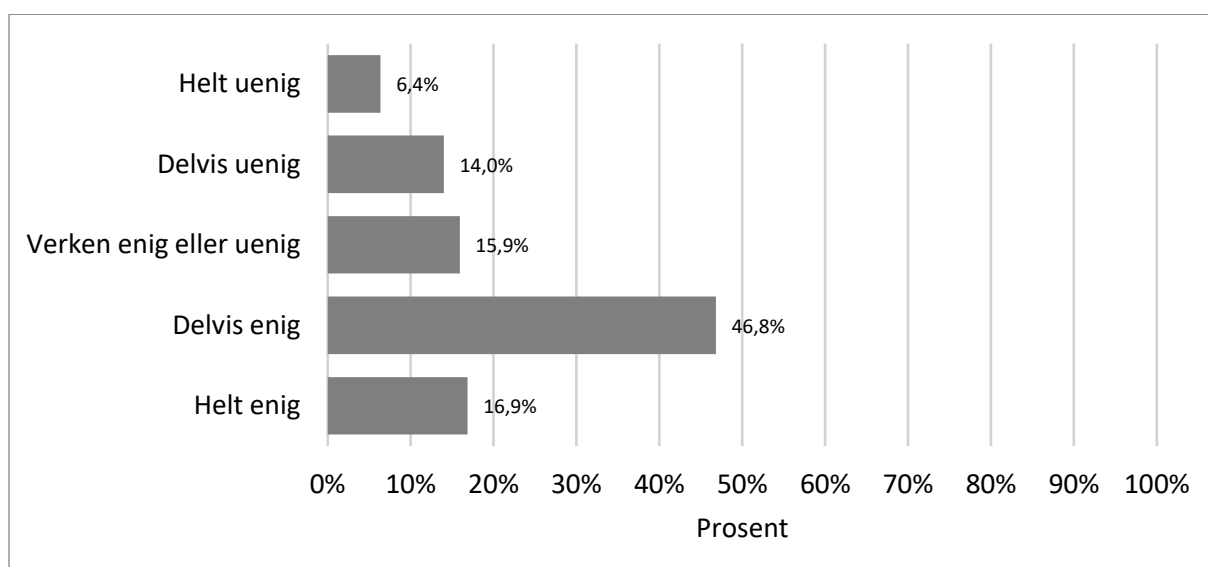
Det er viktig for de ansatte å føle tilhørighet til organisasjonen de arbeider i.



Høy grad av autonomi (selvstyring) i de forskjellige forretningsenhetene (eks. butikk el. produksjonsavdeling) hindrer effektiv evaluering og kontroll av prestasjon.

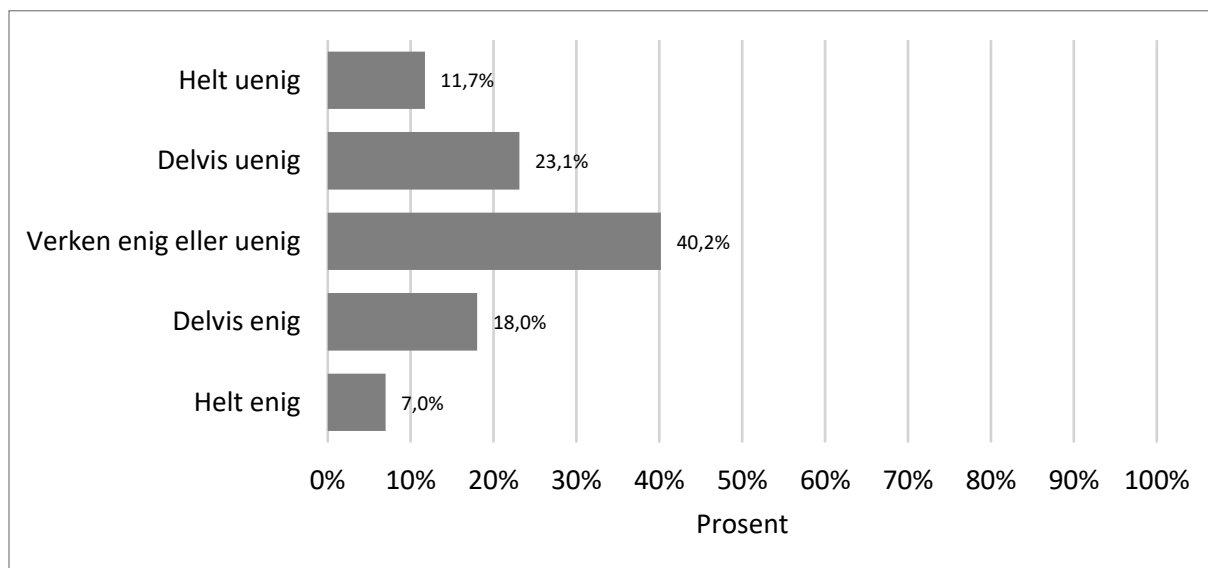


Budsjettet er nødvendig for å holde kontroll og oversikt over forretningsenhetene i organisasjonen.

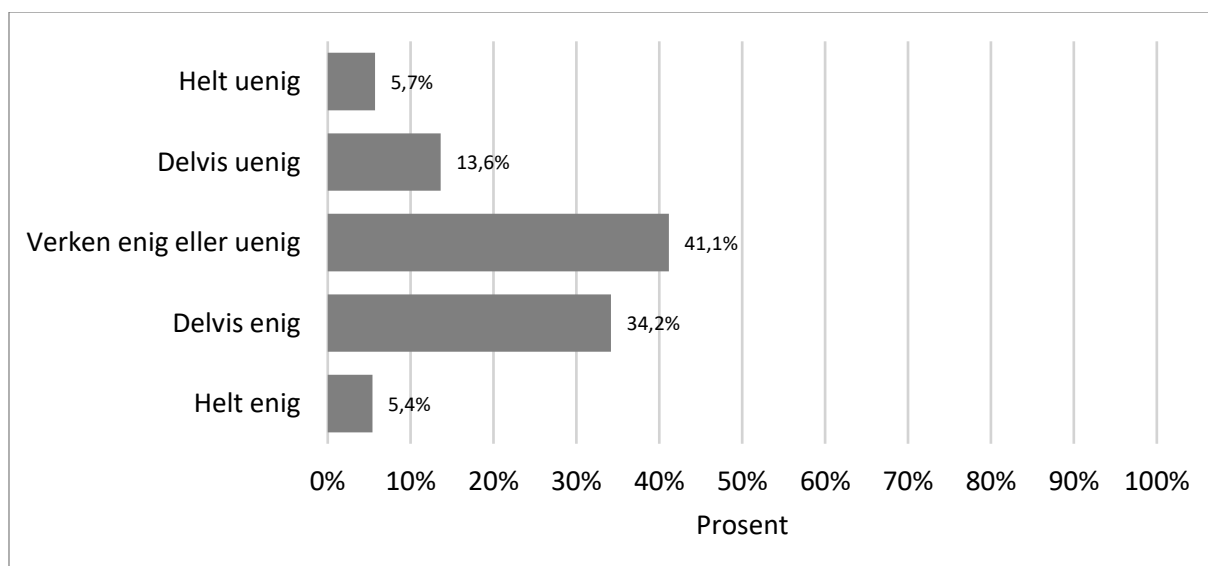


Budsjetteringsprosessen (Påstander)

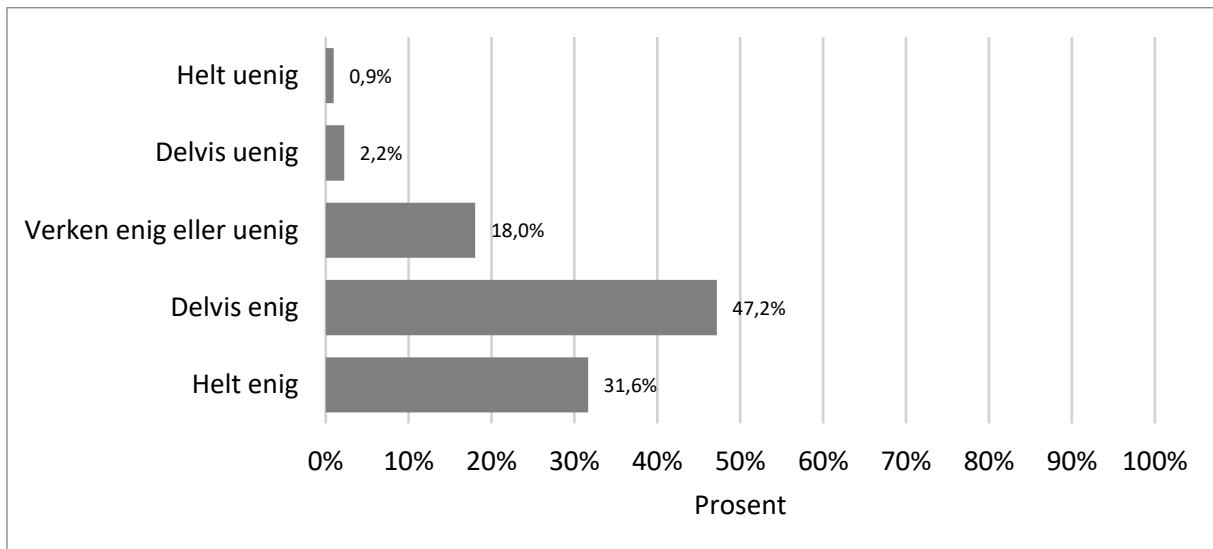
Avvikling av budsjett og fokus på mer fleksible styringsmekanismer bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.



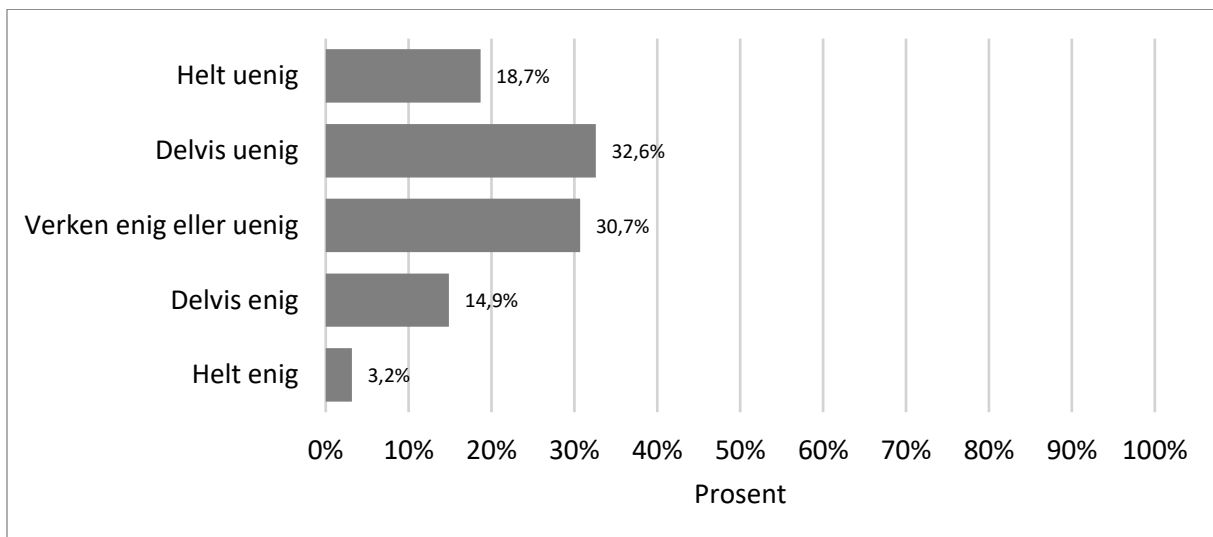
Avvikling av budsjett er unødvendig, kontinuerlig forbedring av budsjettet bidrar til å skape konkurransefortrinn i markedet.



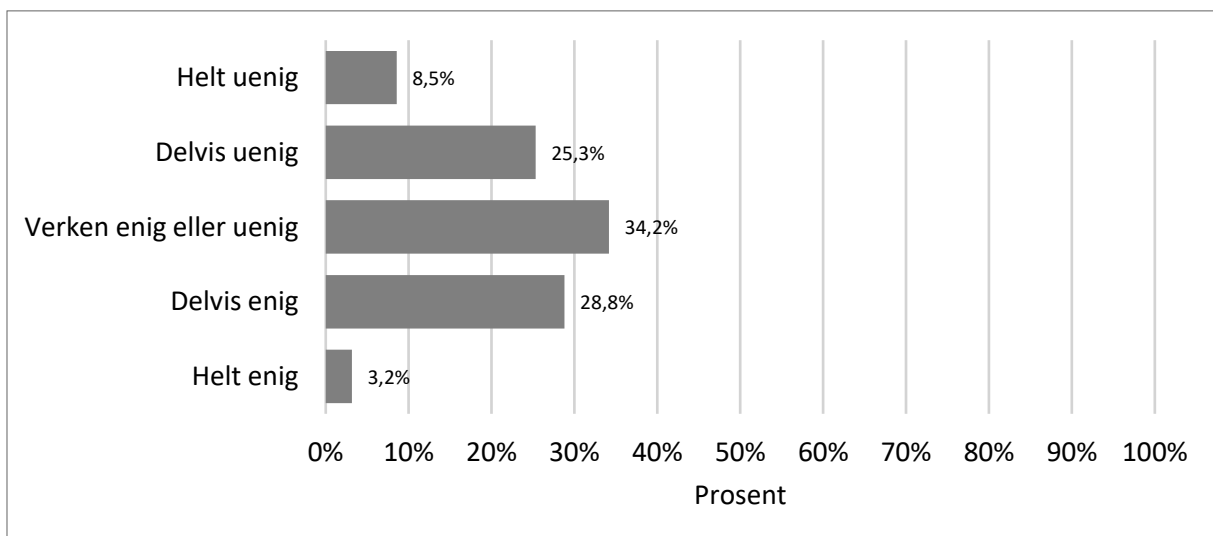
Budsjettet kan forbedres gjennom tilføring av alternative styringssystemer, som for eksempel rullerende prognoser, balanced scorecard etc.



Budsjettet fungerer som en barriere for å skape konkurransefortrinn. Eks. gjennom begrensning av fleksibilitet.

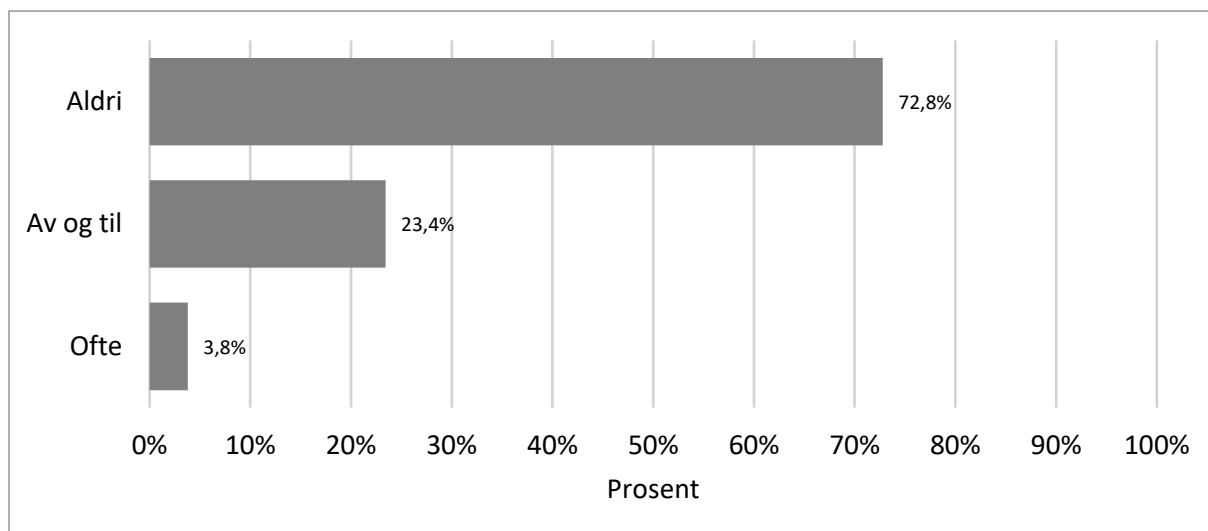


Budsjettet bidrar til å skape konkurransefortrinn gjennom detaljstyring og kostnadsreduksjon.

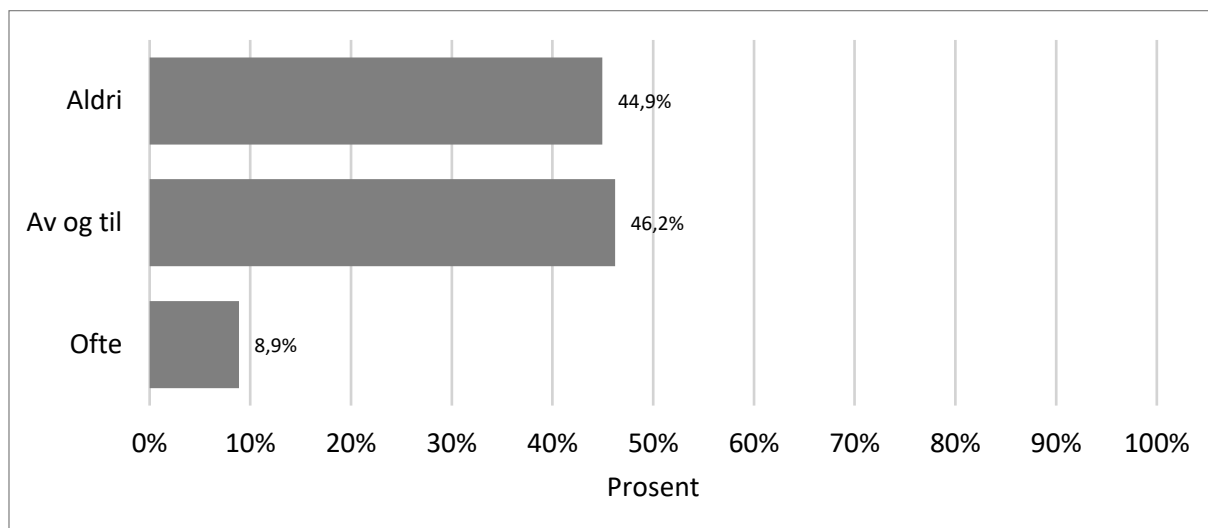


Hvor ofte tror du følgende situasjoner forekommer i din organisasjon? (adoptert fra Libby & Lindsay, 2010)

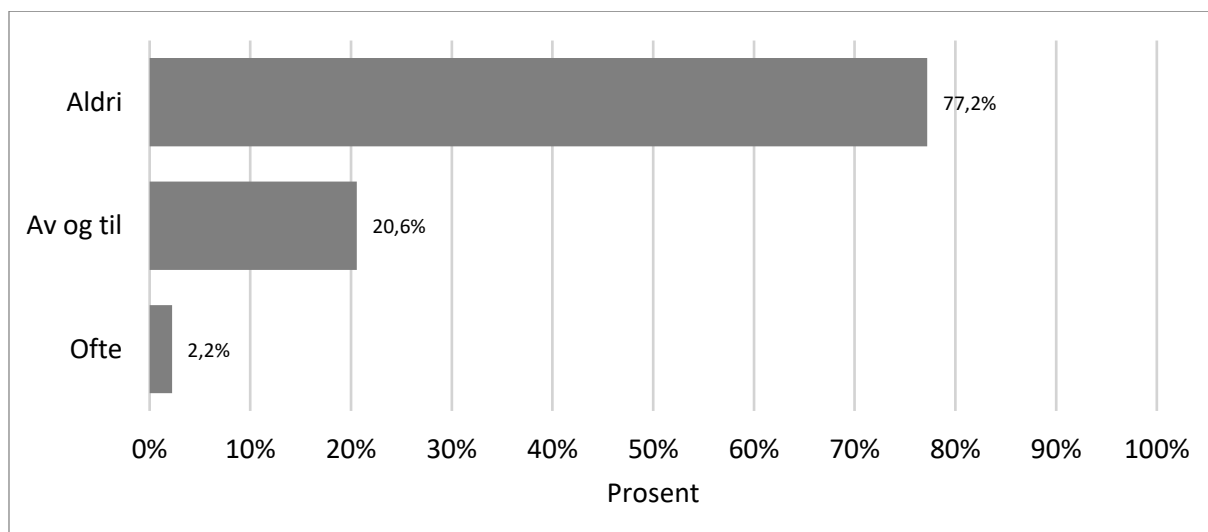
Avdeling «bruker opp» budsjettet for å unngå å miste ressursene i neste periode.



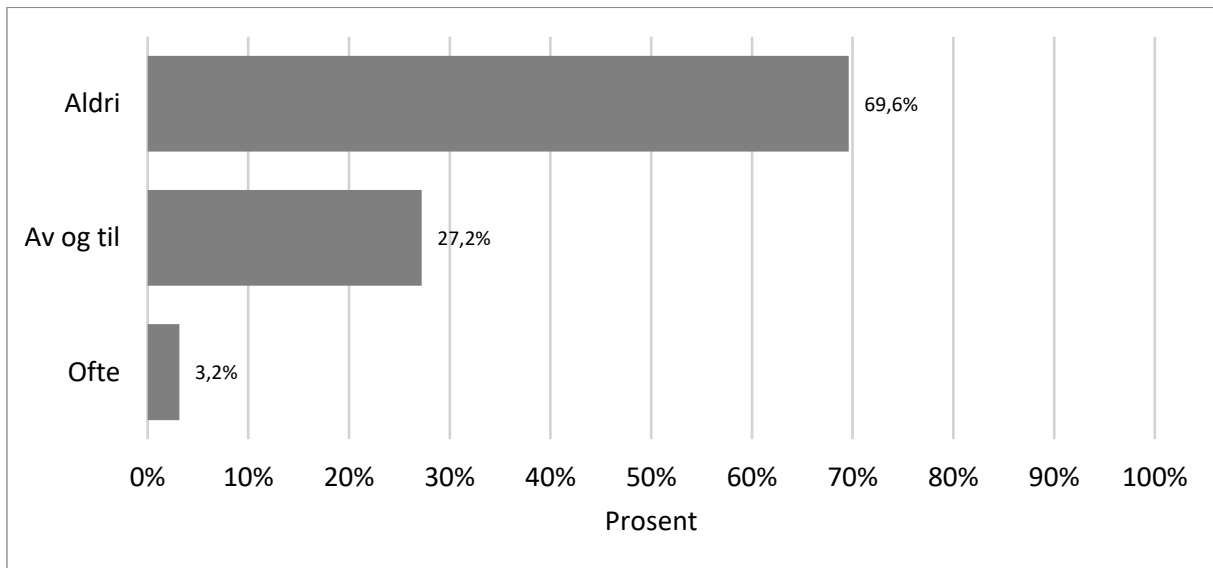
Utsetter nødvendige utgifter (vedlikehold etc.) for å nå budsjettmål.



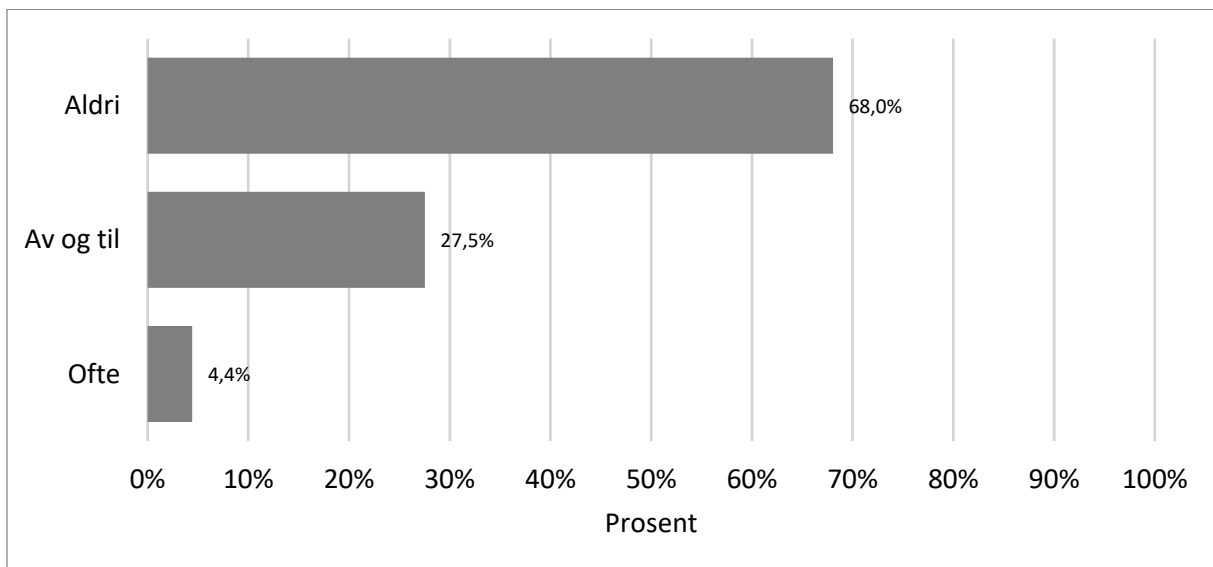
Låner omsetning fra neste periode for å nå budsjettmål. Salg som vanligvis ville vært ført i neste budsjettperiode.



Pådrar/framskriver kostnader som normalt ville oppstått/vært ført i neste periode for å forverre resultatet. Eks. når mellomleder/avd.leder ser at budsjettet ikke kan oppnås og vil gjøre budsjettmålet for neste periode så lavt som mulig. Note: "Big bath" regnskapsføring.



Mellomleder/avd.leder bedriver aktiv manipulering i planleggings/budsjetteringsprosessen ved å forhandle frem enklere mål enn det vedkommende tror er mulig å oppnå. Eks. for å få høyere anseelse i selskapet eller høyere bonus.



Vedlegg 3 – Regresjon 1

Transformasjoner:

```
skewness(Ansatte)

## [1] 8.473118
## attr(,"method")
## [1] "moment"

LnAnsatte<-log(Ansatte)

skewness(LnAnsatte)

## [1] 1.050504
## attr(,"method")
## [1] "moment"

skewness(Verdi)

## [1] -0.982057
## attr(,"method")
## [1] "moment"

Verdi2<-Verdi^2

skewness(Verdi2)

## [1] -0.1152871
## attr(,"method")
## [1] "moment"
```

Regresjon:

```
reg1<-lm(Verdi2~LnAnsatte+Kritikk+Verktøy+Forutsi)
summary(reg1)
```

```
##
## Call:
## lm(formula = Verdi2 ~ LnAnsatte + Kritikk + Verktøy + Forutsi)
##
## Residuals:
##      Min       1Q   Median       3Q      Max
## -61.955 -13.713  -1.207   13.147   74.139
##
## Coefficients:
##              Estimate Std. Error t value Pr(>|t|)
## (Intercept)   69.3990     8.6756   7.999 2.54e-14 ***
## LnAnsatte     2.7854     1.1893   2.342  0.0198 *
## Kritikk      -2.3354     0.2166 -10.783 < 2e-16 ***
## Verktøy       4.5235     1.1358   3.983 8.50e-05 ***
## Forutsi       0.5781     0.2682   2.156  0.0319 *
## ---
## Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1
##
## Residual standard error: 21.89 on 309 degrees of freedom
## Multiple R-squared:  0.3428, Adjusted R-squared:  0.3343
## F-statistic: 40.29 on 4 and 309 DF,  p-value: < 2.2e-16
```

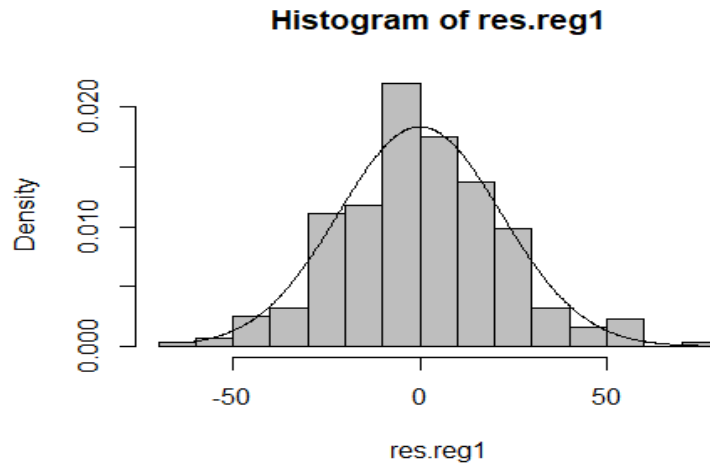
Residualer:

```
res.reg1=residuals(reg1)
```

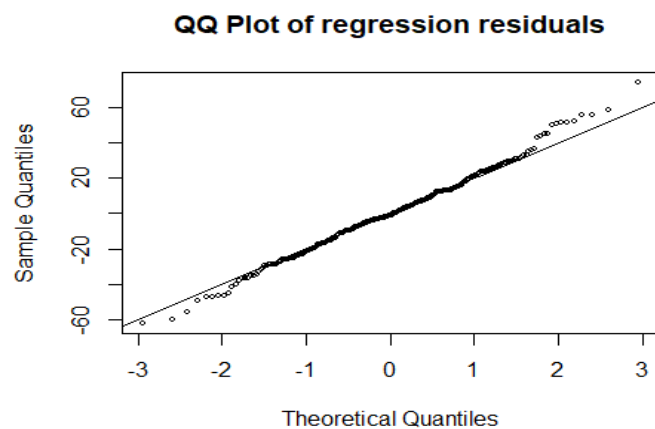
```
basicStats(res.reg1)
```

```
##           res.reg1
## nobs       314.000000
## NAs         0.000000
## Minimum    -61.955138
## Maximum     74.139296
## 1. Quartile -13.713153
## 3. Quartile  13.147377
## Mean        0.000000
## Median      -1.207253
## Sum         0.000000
## SE Mean     1.227148
## LCL Mean    -2.414502
## UCL Mean     2.414502
## Variance    472.850291
## Stdev       21.745121
## Skewness    0.139189
## Kurtosis    0.422147
```

```
hist(res.reg1,breaks = 15, cex = 15, col = "grey", prob=T)
points(seq(min(res.reg1), max(res.reg1), length.out = 500),
       dnorm(seq(min(res.reg1),max(res.reg1), length.out = 500),
             mean(res.reg1), sd(res.reg1)), type = "l", col = "black")
```



```
qqnorm(res.reg1, main = "QQ Plot of regression residuals", cex = 0.5, col = "black")
qqline(res.reg1, col = "black", cex = 0.6)
```



```
jarqueberaTest(res.reg1)

##
## Title:
## Jarque - Bera Normality Test
##
## Test Results:
## STATISTIC:
## X-squared: 3.6034
## P VALUE:
## Asymptotic p Value: 0.165
##
## Description:
## Sun May 20 23:39:00 2018 by user: guro9

qchisq(0.95,2)

## [1] 5.991465
```

Heteroskedastisitet:

```
bptest(reg1)
```

```
##  
## studentized Breusch-Pagan test  
##  
## data: reg1  
## BP = 7.8777, df = 4, p-value = 0.09616
```

Multikollinearitet:

```
vif(reg1)
```

```
## LnAnsatte Kritikkk Verktøy Forutsi  
## 1.106267 1.025971 1.086312 1.034137
```


Vedlegg 4 – Regresjon 2

Regresjon:

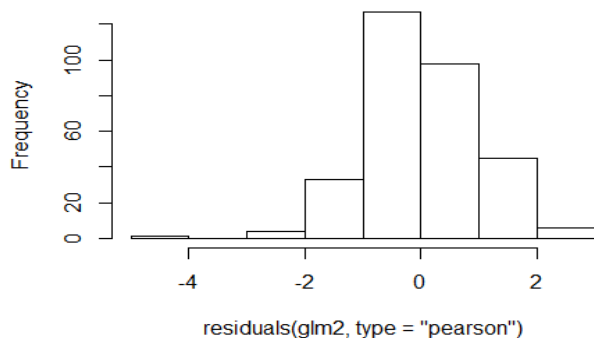
```
glm2<-glm(BB~Alder+LnAnsatte+NHHNORD+Verktøy,family=binomial(link='logit'))
summary(glm2)
```

```
##
## Call:
## glm(formula = BB ~ Alder + LnAnsatte + NHHNORD + Verktøy, family = binomial(link = "logit"))
##
## Deviance Residuals:
##      Min       1Q   Median       3Q      Max
## -2.5365  -0.8595  -0.3850   0.9487   2.1033
##
## Coefficients:
##              Estimate Std. Error z value Pr(>|z|)
## (Intercept) -1.71236    0.99414  -1.722  0.0850 .
## Alder       -0.05791    0.01478  -3.918 8.92e-05 ***
## LnAnsatte   0.77251    0.15840   4.877 1.08e-06 ***
## NHHNORD     0.69169    0.31170   2.219  0.0265 *
## Verktøy     0.49982    0.12623   3.960 7.51e-05 ***
## ---
## Signif. codes:  0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1
##
## (Dispersion parameter for binomial family taken to be 1)
##
##      Null deviance: 434.48  on 313  degrees of freedom
## Residual deviance: 337.19  on 309  degrees of freedom
## AIC: 347.19
##
## Number of Fisher Scoring iterations: 4
```

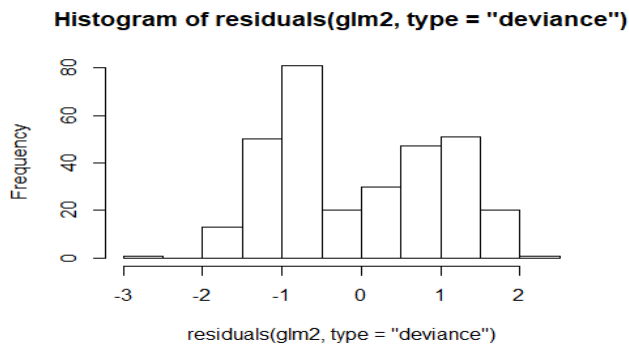
Residualer:

```
hist(residuals(glm2,type='pearson'))
```

Histogram of residuals(glm2, type = "pearson")



```
hist(residuals(glm2,type='deviance'))
```



```
glm2.pearson<-residuals(glm2,type='pearson')
```

```
basicStats(glm2.pearson)
```

```
##          glm2.pearson
## nobs      314.000000
## NAs        0.000000
## Minimum   -4.893777
## Maximum    2.851904
## 1. Quartile -0.668468
## 3. Quartile  0.753914
## Mean       -0.006792
## Median     -0.277382
## Sum        -2.132626
## SE Mean    0.055715
## LCL Mean   -0.116415
## UCL Mean    0.102831
## Variance   0.974701
## Stdev      0.987269
## Skewness   -0.146849
## Kurtosis   1.057235
```

```
pear.stat<-sum(glm2.pearson^2)
```

```
df<-glm2$df.residual
```

```
pchisq(pear.stat,df,lower.tail=FALSE)
```

```
## [1] 0.5520604
```

Hosmer-Lemeshow:

```
hoslem<-function(y,pihat,g){  
  ## Define bins using pihat  
  cutpts<-cut(pihat,breaks=g,include.lowest=TRUE)  
  ## Compute observed/expected based on these bins  
  obs<-xtabs(cbind(1-y,y)~cutpts)  
  print(obs)  
  exp<-xtabs(cbind(1-pihat,pihat)~cutpts)  
  print(exp)  
  ##Calculate statistic and p-value  
  chisq<-sum((obs-exp)^2/exp,na.rm=TRUE)  
  pval<-pchisq(chisq,g-2,lower.tail=FALSE)  
  list(chisq=chisq,df=g-2,pval=pval)  
}
```

```
glm2preds<-predict(glm2,type='response')
```

```
hoslem(BB,glm2preds,10)
```

```
##  
## cutpts          V1  y  
## [0.0382,0.134] 22  1  
## (0.134,0.229] 40  7  
## (0.229,0.324] 30 13  
## (0.324,0.418] 17 17  
## (0.418,0.513] 21 14  
## (0.513,0.608] 13 20  
## (0.608,0.703] 10 17  
## (0.703,0.798]  7 14  
## (0.798,0.893]  4 21  
## (0.893,0.988]  1 25  
##  
## cutpts          V1    pihat  
## [0.0382,0.134] 21.087505  1.912495  
## (0.134,0.229] 38.362803  8.637197  
## (0.229,0.324] 30.798314 12.201686  
## (0.324,0.418] 21.383754 12.616246  
## (0.418,0.513] 18.958670 16.041330  
## (0.513,0.608] 14.461201 18.538799  
## (0.608,0.703]  9.425253 17.574747  
## (0.703,0.798]  5.251450 15.748550  
## (0.798,0.893]  3.882308 21.117692  
## (0.893,0.988]  1.388743 24.611257  
##  
## $chisq  
## [1] 5.041641  
##  
## $df  
## [1] 8  
##  
## $pval  
## [1] 0.7531164
```

AUC:

```
glm2.predict<-prediction(glm2preds,BB)

glm2.auc<-performance(glm2.predict,'auc')

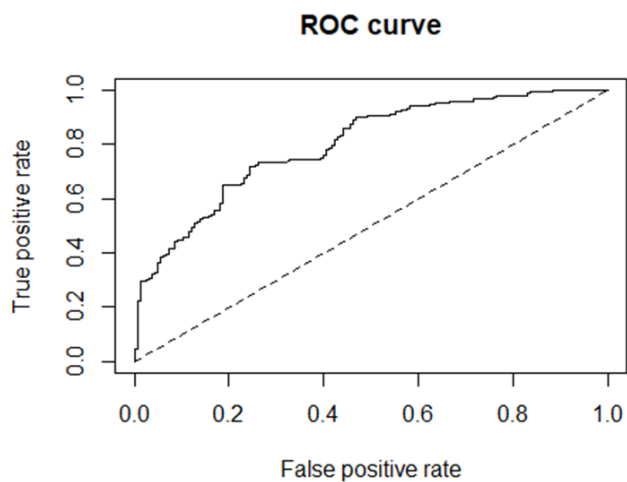
glm2.auc@y.values

## [[1]]
## [1] 0.7995322
```

ROC-kurve:

```
glm2.roc<-performance(glm2.predict,'tpr','fpr')

plot(glm2.roc, main="ROC curve")
lines(c(0,1),c(0,1),lty=2)
```



Omregning av koeffisienter:

```
-0.05791/4
```

```
## [1] -0.0144775
```

```
0.77251/4
```

```
## [1] 0.1931275
```

```
0.69169/4
```

```
## [1] 0.1729225
```

```
0.49982/4
```

```
## [1] 0.124955
```

```
exp(-.05791)
```

```
## [1] 0.9437349
```

```
exp(0.77251)
```

```
## [1] 2.165194
```

```
exp(0.69169)
```

```
## [1] 1.997088
```

```
exp(0.49982)
```

```
## [1] 1.648425
```