

Hvordan spres Beyond Budgeting?

Kristian Andreassen Navekvien

Mathias Siljedal Johnsen

Veileder: Trond Bjørnenak

Masteroppgave i Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at høyskolen inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er utført som en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, og utgjør 30 studiepoeng av fordypningsprofilen Økonomisk styring. Utredningen er gjort på oppdrag fra Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF) og er finansiert av Statoil.

Utredningen ser på hvorfor og hvordan Beyond Budgeting spres. Vi bygger videre på arbeidet utført av Eriksrud og McKeown (2010) og Johansen (2010). Der deres spørreundersøkelser av MBA- og bankrespondenter danner hovedgrunnlaget til empirien som benyttes. Vi vil derfor takke disse, da utredningen vanskelig ville latt seg gjennomføre uten deres bidrag. Videre vil vi takke våre intervjuobjekter i to konsulentselskaper for at de delte sin innsikt om spredningen til Beyond Budgeting.

Vi har skrevet denne utredningen som en del av et større Beyond Budgeting forskningsprosjekt. I den forbindelse har vi fått gode tilbakemeldinger og hatt mange gode diskusjoner med de fem andre masterstudentene og deres veiledere. Noe som har vært en givende og lærerik arbeidsprosess.

Vi vil spesielt takke vår veileder professor Trond Bjørnenak. Han har vært til uvurderlig hjelp gjennom hele prosessen, og har bidratt med verdifull innsikt og konstruktiv kritikk.

Bergen, 20. Juni, 2011

Kristian Andreassen Navekvien

Mathias Siljedal Johnsen

Sammendrag

Budsjettet har de siste årene blitt kritisert for å være uegnet til flere av dets bruksområder. Som en reaksjon på denne kritikken har Beyond Budgeting fremstått som et alternativ til budsjettstyring. Denne utredningen søker å finne ut hvorfor og hvordan Beyond Budgeting sprer seg. Vi finner at diffusjonen både påvirkes av aktive tilbudssideaktører, og av bedrifter som etterspør en mer dynamisk måte å styre virksomheten på. Effekten av å være informert om budsjettkritikken synes å være adopsjon av Beyond Budgeting. Videre finner vi at bedrifter som er mer kritiske til budsjettet ikke velger å droppe det. I stedet virker det som om de velger å innføre dynamiske styringsverktøy for å redusere svakhetene ved budsjettet. Spredningen av Beyond Budgeting er begrenset i omfang. Vi tror likevel at Beyond Budgeting vil fortsette å spre seg i form av at bedrifter er kritiske til budsjettet og anvender deler av innovasjonen.

Innholdsfortegnelse

1. INTRODUKSJON	1
1.1 BAKGRUNN	1
1.2 FORMÅL	2
1.3 AVGRENSNING	3
1.4 STRUKTUR OG OPPBYGGING	4
2. HVORDAN ØKONOMISTYRINGSINNOVASJONER SPRES	5
2.1 ØKONOMISTYRING OG DENS HENSIKT	5
2.2 RELEVANCE LOST & BEYOND BUDGETING	7
2.3 ØKONOMISTYRINGSINNOVASJONER	8
2.4 SPREDNINGEN AV ØKONOMISTYRINGSINNOVASJONER	10
2.4.1 <i>Attributtene ved innovasjoner</i>	11
2.4.2 <i>Etterspørsel etter innovasjoner</i>	12
2.4.3 <i>Tilbud av innovasjoner</i>	13
2.4.4 <i>Samspill</i>	14
2.5 HVA ER BEYOND BUDGETING?	15
2.5.1 <i>Retorikk</i>	15
2.5.2 <i>Teknikk</i>	19
2.6 TIDLIGERE STUDIER AV SPREDNINGEN AV ABC, BSC OG BEYOND BUDGETING	22
2.6.1 <i>Spredningsstudier av Beyond Budgeting</i>	22
2.6.2 <i>Spredningsstudier av ABC og BSC</i>	24
2.7 INNOVASJONERS KARAKTERISTIKA OG SPREDNING	28
3. METODE	33
3.1 FORSKNINGSOBJEKT.....	34

3.2	FORSKNINGSDESIGN.....	35
3.3	HYPOTESEUTVIKLING	39
3.3.1	<i>Betingelsesfaktorer</i>	40
3.3.2	<i>Drivende faktorer</i>	43
3.4	DATAINNSAMLING	47
3.4.1	<i>Sekundærdata</i>	48
3.4.2	<i>Primærdata</i>	48
3.4.3	<i>Evaluering av datamaterialet</i>	50
3.5	ANALYSETEKNIKER	53
4.	ANALYSE	56
4.1	BESKRIVELSE AV DATA	56
4.2	HVILKE FAKTORER PÅVIRKER ADOPSJON AV BEYOND BUDGETING RETORIKK, ALTSÅ HVA PÅVIRKER OM MAN ER KRITISK TIL BUDSJETT?.....	58
4.2.1	<i>Hvordan måler vi budsjettkritikk?</i>	58
4.2.2	<i>Forskjeller mellom datasettene</i>	59
4.2.3	<i>Faktorer som påvirker Beyond Budgeting retorikk</i>	66
4.3	HVILKE FAKTORER PÅVIRKER ADOPSJON AV BEYOND BUDGETING RELATERTE TEKNIKKER?.....	78
4.3.1	<i>Bruk og nytte av Beyond Budgeting relaterte teknikker</i>	78
4.3.2	<i>Faktorer som påvirker bruk av Beyond Budgeting relaterte teknikker</i>	80
4.4	HVA KARAKTERISERER TILBUDSSIDEN TIL BEYOND BUDGETING?.....	91
4.4.1	<i>Beyond Budgeting kjennskap</i>	91
4.4.2	<i>Kilden til kjennskap</i>	92
4.4.3	<i>Sparebank1-alliansen</i>	94
4.4.4	<i>Konsulentenes rolle i spredningen av Beyond Budgeting</i>	96

4.4.5	<i>Konklusjon forskningsspørsmål 3:</i>	100
4.5	SAMMENLIGNING MELLOM KVANTITATIVE OG KVALITATIVE FUNN	101
5.	AVSLUTNING	107
5.1	DRØFTING OG OPPSUMMERING	107
5.1.1	<i>Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?</i>	108
5.1.2	<i>Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker?</i>	109
5.1.3	<i>Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?</i>	110
5.1.4	<i>Kvalitative funn</i>	112
5.2	KONKLUSJON	113
5.3	MULIGE FEILKILDER.....	114
5.4	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	116
6.	LITTERATURLISTE	117
7.	VEDLEGG	121
7.1	BUDSJETTKRITIKK OG FREMTIDSPLANER FOR BUDSJETT	121
7.2	BUDSJETTKRITIKK OG KJENNSKAP TIL BEYOND BUDGETING	121
7.3	BRUK/EGNETHET AV BUDSJETT TIL ULIKE AKTIVITETER (BANK)	122
7.4	BRUK/EGNETHET AV BUDSJETT TIL ULIKE AKTIVITETER (MBA)	122
7.5	KORRELASJONER MELLOM BUDSJETTKRITIKK OG BRANSJER.....	123
7.6	BRUK AV ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	123
7.7	NYTTE AV ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	124
7.8	ENDRING AV MANGLENDE VERDIER TIL GJENNOMSNIET FOR FORKLARINGSVARIABLENE.	125
7.9	INTERVJUGUIDE.....	133

Tabell- og figurliste

Tabell 1: Dynamisk rammeverk (Ax & Bjørnenak, 2011, s. 13)	9
Tabell 2: Spørsmål om budsjettkritikk	61
Tabell 3: Emner av budsjettkritikk (MBA-bank)	62
Tabell 4: Korrelasjoner budsjettkritikk og forskningsmodell	67
Tabell 5: Korrelasjoner budsjettkritikk og kilde til kjennskap	68
Tabell 6: Regresjonsanalyse med holdning til budsjett som avhengig variabel.....	70
Tabell 7: Konklusjonsmatrise forskningsspørsmål 1	75
Tabell 8: Signifikante forskjeller i bruk av alternative styringsverktøy.....	80
Tabell 9: Korrelasjoner styringsverktøy	81
Tabell 10: Korrelasjoner BB relaterte teknikker og forskningsmodell	82
Tabell 11: Regresjonsanalyse for sparebank med bruk av benchmarking, BSC og rullerende prognoser som avhengige variabler.....	84
Tabell 12: Regresjonsanalyse for MBA med bruk av benchmarking, BSC og rullerende prognoser som avhengige variabler	85
Tabell 13: Konklusjonsmatrise forskningsspørsmål 2	90
Figur 1: Økonomistyringsprosessen (basert på Hoff & Bjørnenak,2010, s 23).....	5
Figur 2: Trianguleringsinspirert metode.....	37
Figur 3: Oppsummering av forskningsdesign	38
Figur 4:Forskningsmodellen.....	40
Figur 5: Kvalitativ analyseprosess	55
Figur 6: Stillingsoversikt MBA-respondenter	57
Figur 7: Bransjeoversikt MBA-respondenter	57
Figur 8: Budsjettkritikk og bransjer	65
Figur 9: Histogram fremtidsplaner for budsjett (bank i blått og MBA i rødt)	78
Figur 10: Histogram BB kjennskap (bank i blått og MBA i rødt)	91
Figur 11: Kilde til kjennskap (begge datasett)	92
Figur 12:Sparebank1-alliansen og kilde til kjennskap	95

1. Introduksjon

1.1 Bakgrunn

Budsjettering er hjørnesteinen i økonomistyringen for de fleste bedrifter (Hansen, Otley, & Stede, 2003). ”Et budsjett er en detaljert og tallfestet handlingsplan for en gitt fremtidig periode” (Hoff & Bjørnenak, 2010, s. 313). Formålet med budsjettering og den tilhørende budsjetteringsprosessen er å ivareta aktiviteter som planlegging, koordinering, kommunikasjon, motivering, definering og delegering av ansvar, allokering av resurser og oppfølging og kontroll (Hoff & Bjørnenak, 2010).

I det senere har det blitt påpekt at budsjettet innehar flere svakheter (Jensen, 2001, 2003; Hope & Fraser, 2003b). Kritikken varierer fra å foreslå og endre måten man bruker budsjettet på til å fastslå at budsjettet er et unødig onde og bør forkastes (Wallander, 1995; Hope & Fraser, 2003b; Libby & Lindsay, 2007; Neely, Bourne, & Adams, 2003; Bogsnes, 2009). Aspektene ved budsjettet som man er spesielt kritisk til er at budsjetteringsprosessen er krevende, manglende evne til å kommunisere strategi, at det hemmer fleksibilitet og at bruken fører til dysfunksjonell adferd (Hope & Fraser, 2003b). Senere har man vist at flere av disse påstandene er overdrevne, men at det likevel er problemer med budsjetter (Libby & Lindsay, 2010). Både internasjonale og norske studier har vist at flere bedrifter velger å forbedre budsjettet fremfor å forlate det (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010; Johansen, 2010).

Bogsnes (2009) beskriver Beyond Budgeting som en alternativ modell til budsjettering, bestående av en rekke gjensidige avhengige prosesser og ledelsesprinsipper. I boken ”*Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*” av Jeremy Hope og Robin Fraser beskrives alternativet til budsjettet ved hjelp av tolv prinsipper, likt fordelt på prosessrelaterte aktiviteter og desentralisert ledelse. I praksis kan man kjenne Beyond Budgeting igjen på at budsjettering er erstattet med andre styringsverktøy, som for eksempel balansert målstyring, benchmarking og rullerende prognoser. Disse tre, sammen med andre økonomistyringsinnovasjoner som eksisterte før Beyond Budgeting konseptet, inkluderes under ”Beyond Budgeting fanen” (Hope & Fraser,

2003b). Prosessen der man setter sammen flere eksisterende ideer eller konsepter under et ”paraplykonsept”, er også kjent som *housing* (Ax & Bjørnenak, 2007).

Det er gjort få diffusjonsstudier av Beyond Budgeting. I den grad utredningens empiri tillater det vil spredningen undersøkes fra et tilbudsperspektiv i tillegg til etterspørselsperspektivet, slik som det oppfordres til i litteraturen (Bjørnenak, 1997; Mami, 2001; Ax & Bjørnenak, 2007, 2011). Således søker denne utredningen å bidra til forskningen ved å se nærmere på årsaker til hvorfor og hvordan Beyond Budgeting sprer seg i Norge.

1.2 Formål

Utbredelsen av Beyond Budgeting i Norge er begrenset (Eriksrud & McKeown, 2010; Johansen, 2010), men flere profilerte norske selskaper, som Statoil og Telenor, fremheves som Beyond Budgeting bedrifter (www.bbirt.org). En rekke casestudier har gjort rede for hvordan Beyond Budgeting bedrifter har implementert modellen, og hvordan Beyond Budgeting påvirker organisasjonen (Haaland & Ytreland, 2009; Haraldsen, 2009; Moløkken & Ytre-hauge, 2009; Myrmell, 2009; Ribe, 2009). Videre har Eriksrud og McKeown (2010) og Johansen (2010) utført survey-studier med hovedfokus på omfanget av Beyond Budgeting diffusjon i Norge. Denne utredningen vil videreføre dette arbeidet ved å se nærmere på hva som påvirker adopsjon av Beyond Budgeting med basis i diffusjonsteori.

Ax og Bjørnenak (2007) viser til viktigheten av å se diffusjon av økonomistyringsinnovasjoner fra et etterspørsels- og tilbudsperspektiv, samt at disse perspektivene ikke er gjensidige utelukkende. Med hensyn til etterspørselsperspektivet er det interessant å stille spørsmålet om visse karakteristikk ved bedriften eller dens beslutningstagere gjør Beyond Budgeting adopsjon mer eller mindre sannsynlig. Et eksempel på dette er om bedriften må være av en viss størrelse for å ha nytte av Beyond Budgeting. I tilbudssideperspektivet er det interessant å finne ut i hvilken grad forskjellige aktører sprer kjennskapet til Beyond Budgeting, og hvordan dette påvirker diffusjonen. Videre kan det være interessant å sammenligne karakteristika ved Beyond Budgeting med andre innovasjoner, for å se om dette kan si noe om dens utbredelse (Rogers, 2003). I utredningen deles adopsjon av økonomistyringsinnovasjoner opp i adopsjon av henholdsvis retoriske elementer (den påståtte fordel), og design karakteristika (tekniske

spesifikasjoner) ved innovasjonen (Ax & Bjørnenak, 2007). I forhold til Beyond Budgeting kan retoriske elementer være at bedriften er kritisk til budsjettet, mens adopsjon av design karakteristika kan være at de har erstattet budsjettering med andre styringsverktøy.

For å fremme forskningen vil denne utredningen søke å svare på problemstillingen:

Hvorfor og hvordan spres Beyond Budgeting?

I den forbindelsen har vi konkretisert problemstillingen i tre forskningsspørsmål:

1. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?
2. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker?
3. Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?

Forskningsspørsmål 1 og 2 tar i hovedsak utgangspunkt i et etterspørselsperspektiv til adopsjon, men tar også til en viss grad innover seg tilbudssiden til Beyond Budgeting. Vi vil besvare disse spørsmålene ved hjelp av kvantitativ data med utgangspunkt i to datasett. Disse består av respondenter fra henholdsvis norske ikke-børsnoterte sparebanker (Johansen, 2010) og NHH sitt "Executive MBA-program" (Eriksrud & McKeown, 2010). Respondentene i MBA-datasettet er informert om budsjettkritikken, mens bankrespondentene i mindre grad kjenner til denne. Dermed kan vi kontrollere for om denne informasjonen påvirker adopsjonen av Beyond Budgeting. For å utdype og berike funnene i den kvantitative analysen, vil vi også utføre kvalitative intervjuer av to aktører på tilbudssiden. Den kvantitative dataen har begrensede muligheter til å besvare forskningsspørsmål 3, og vi baserer oss her i hovedsak på kvalitativ data fra intervju i to konsulentselskaper.

1.3 Avgrensning

Resultatene av den kvantitative analysen begrenser seg til datamaterialet fra to spørreundersøkelser samlet inn i 2010. Sekundærdata fra sparebankforeningen benyttes også. Generaliserbarheten til utredningen er noe begrenset. Ved at Johansen (2010) bevisst har valgt et skjevt utvalg for å sikre en mest mulig homogen bransjegruppe. Mens respondentene i Eriksrud og McKeown (2010) sin felles utdanningsbakgrunn gjør at de ikke er et representativt utvalg av norsk næringsliv. Utredningen forsøker imidlertid ikke å generalisere til populasjonen norsk næringsliv, men å sammenligne effekten av kjennskap til

Beyond Budgeting på spredningen. Videre vil analysen begrense seg til å se på om Beyond Budgeting er spredt og faktorer som påvirker adopsjonen, og vil således ikke se nærmere på temaer som implementering av Beyond Budgeting (heretter også omtalt BB). I tillegg til at den kvantitative analysen kun tar for seg den formelle delen av økonomistyringen. Utredningens omfang begrenser seg til tidsrammen for en masterutredning, og vil således kun basere seg på empiri fra ett tidspunkt.

1.4 Struktur og oppbygging

Etter innledningskapitlet presenteres relevant teori og tidligere empiriske funn i kapittel 2. Videre redegjør kapittel 3 for valg av metode for å utføre studien, og forskningsmodellen som benyttes. I kapittel 4 presenteres resultatene fra analysen. Til slutt oppsummeres sentrale funn og konklusjoner i kapittel 5, i tillegg til mulige feilkilder og forslag til videre forskning.

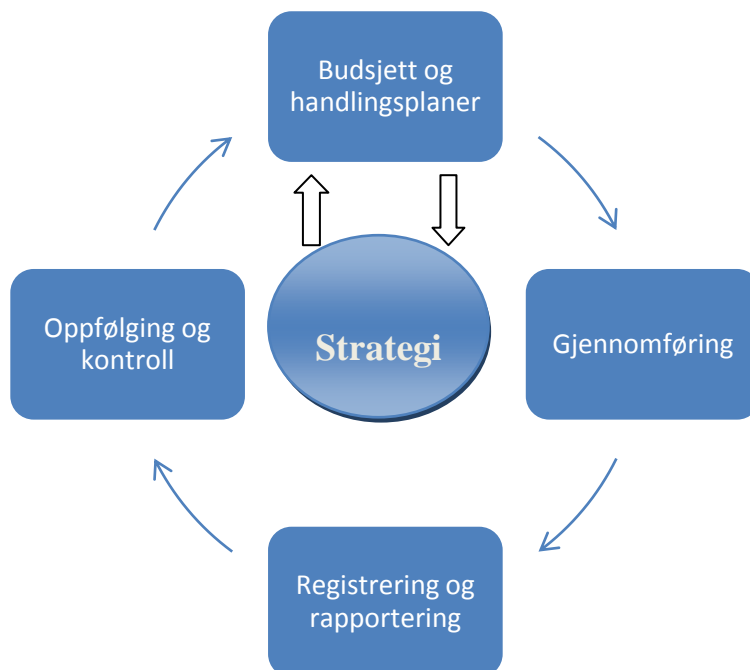
2. Hvordan økonomistyringsinnovasjoner spres

I dette kapitlet skal vi presentere relevante bidrag fra økonomistyringslitteraturen for denne utredningen. Vi starter med hensikten med økonomistyring. Deretter tar vi for oss *Relevance Lost*-debatten, før vi går nærmere inn på hva økonomistyringsinnovasjoner er og hvordan disse spres. Videre introduserer vi BB og innovasjonens spredning. Til slutt ser vi på om tidligere studier av spredningen av og karakteristikkene til ABC og BSC kan gi oss en pekepinn på hvorfor og hvordan BB har spredd seg og vil fortsette å spre seg.

2.1 Økonomistyring og dens hensikt

Økonomisk styring har til hensikt å legge til rette for felles innsats om å nå målsetninger (Hoff & Bjørnenak, 2010). Økonomistyringsprosessen tar utgangspunkt i strategi og valgte strategiske mål, som setter rammene for og styrer taktisk planlegging (ibid.). Altså kan økonomistyring beskrives som en operasjonalisering av strategien.

Figur 1: Økonomistyringsprosessen (basert på Hoff & Bjørnenak, 2010, s 23)



Økonomistyringsprosessen er en iterativ prosess. Der den taktiske planleggingen ofte uttrykkes gjennom budsjettet. Alternativt kan det også benyttes andre

styringsverktøy/systemer for den kortsiktige handlingsplanen, med tidshorisont som gir styringsmessig mening i bedriften. Gjennomføringen av handlingsplanen registreres og rapporteres, for så å være gjenstand for oppfølging og kontroll. Deretter starter prosessen på nytt.

Tar man et skritt tilbake og ser på begrepet økonomistyring, har det en rekke definisjoner. Den klassiske definisjonen av økonomistyring (*management control*) ble gitt av Robert Anthony i 1965:

”The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization’s objectives” (referert i Otley, 1994, s. 289).

Et uintendert resultat av Anthony sin tilnærming var at hovedfokuset til økonomistyring ble på regnskapsbaserte kontrollsystemer (Otley, 1994). Videre separerte Anthony økonomistyring fra både strategisk planlegging og operasjonell kontroll, noe som Langfield-Smith (2007) mener er et kunstig skille. Anthony sin definisjon blir kritisert blant annet for å være for smal, og at den ikke tar inn over seg endrende forretningsvilkår (Otley, 1994).

I senere tid er en rekke definisjoner av økonomistyringssystemer (*Management Control System, MCS*) blitt benyttet, der noen er brede og andre smale; noen overlapper og andre har helt forskjellig betydning (se Malmi & Brown (2008) for en gjennomgang). Denne uklare konseptualiseringen forårsaker utfordringer i å tolke forskningsresultater og beskrivelser av MCS (Malmi & Brown, 2008). Zimmerman (1997, 2001, referert i Malmi & Brown, 2008) advokerer en distinksjon mellom beslutningstaking og kontroll; noe som kommer frem i Malmi & Brown (2008) sin definisjon av MCS:

”Those systems, rules, practices, values and other activities management put in place in order to direct employee behavior should be called management controls. If these are complete systems, as opposed to a simple rule, then they should be called MCSs.” (s. 290)

Her legges det vekt på styrings- og kontrollfunksjonen i økonomistyringssystemet, mens rene støttesystemer for beslutningstaking betegnes ikke som MCS. Denne definisjonen er bredere enn Anthony (1965) sin definisjon, ved at strategisk- og operasjonell kontroll for å

dirigere ansattes adferd inkluderes som en del av økonomistyringssystemet. Videre legger Malmi og Brown (2008) vekt på at det i de fleste bedrifter er en pakke av styringssystemer. En rekke forskjellige styringssystemer anvendes ofte, uten at disse er designet og koordinert som et holistisk system.

Horngren, Datar, Foster, Rajan og Ittner (2009, s. 795) viser til at formålet med økonomistyring er å innsamle og anvende informasjon for å støtte og koordinere planleggings- og kontrollbeslutninger i organisasjonen, og i tillegg styre adferden til ledelsen og andre ansatte. Et økonomistyringssystem består av en formell og en ikke-formell del (Horngren et al., 2009). I denne utredningen tar vi kun for oss den formelle delen. Oppsummert kan vi si at hensikten til økonomistyring er styring, planlegging og kontroll i organisasjonen.

2.2 Relevance Lost & Beyond Budgeting

Management accounting har de siste 20 årene vært preget av to store debatter. For over 20 år siden tok Johnsen og Kaplan opp problemet om at styringsverktøyene ikke ga nok beslutningsrelevant informasjon i deres klassiske bok ”*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*” fra 1987 (Johnsen & Kaplan, 1987). Fokuset i debatten var at informasjonen til beslutningstakere var utdatert, aggregert og forvrent (for mye fokus på ekstern rapportering), og at det ikke alltid hadde vært slik. De ønsket å finne tilbake til den tapte relevansen, tilpasset tidens mer globale konkurransesituasjon (ibid.). Den rådende debatten nå er budsjettets manglende relevans som styringsverktøy. I dag kjent som ”BB debatten”.

En likhet mellom disse debattene er at begge kritiserer det gamle og foreslår en alternativ tilnærming (Bjørnenak, 2010). I *Relevance Lost* debatten var det ”gammeldagse” kalkylemetoder og for mye fokus på finansiell informasjon som ble kritisert. Ifølge kritikerne var løsningen å benytte mer avanserte kalkyler og prestasjonsmålingsteknikker som inkluderte ikke-finansiell informasjon; som for eksempel ABC kalkyler og BSC. Hensikten med dette var å få mer beslutningsrelevant informasjon. Med hensyn til BB-debatten er det som nevnt budsjettet som styringsverktøy som blir kritisert. En løsning er å droppe budsjettet og implementere andre mer dynamiske styringsverktøy. Begge debattene

stemmer godt overens med observasjonen til Atkinson, Kaplan, Matsumura, og Young (2007) om at historien til økonomisk styring er preget av at økonomistyringsinnovasjonene er drevet av informasjonsbehovet til beslutningstakerne, med utgangspunkt i det gjeldende strategiske fokuset.

2.3 Økonomistyringsinnovasjoner

En innovasjon blir definert som *”an idea, practice, or object that is perceived as new by an individual or other unit of adoption”* (Rogers, 2003, s. 12). Sentralt her er at en idé, en praksis eller et objekt bare behøver å bli oppfattet som nytt for å fremstå som en innovasjon. Således kan en innovasjon være noe gammelt som blir oppfattet nytt av adopsjonsenheten. Mange innovasjoner som i dag oppfattes som nye har opphav fra tidligere innovasjoner. Eksempler på dette er Activity-Based Costing og Balanced Scorecard som begge inneholder elementer av tidligere innovasjoner (Ax & Bjørnenak, 2007).

Et alternativt syn på hva en innovasjon er ser vi av Birkinshaw, Hamel, og Mol (2008) sin definisjon av en økonomistyringsinnovasjon:

”the invention and implementation of a management practice, process, structure or technique that is new to the state of the art and is intended to further organizational goals” (s. 825).

De sier ikke noe om at økonomistyringsinnovasjoner kan være en tidligere eksisterende praksis, men legger til at intensjonen bak innovasjonen må være å strekke seg etter målene til organisasjonen. Birkinshaw et al. (2008) sin definisjon fokuserer i hovedsak på utviklingen av nye økonomistyringsinnovasjoner, og er en av flere definisjoner som stiller krav om at en innovasjon skal være ny for *”the state of the art”*. Rogers (2003) sin definisjon krever kun at innovasjonen skal være ny for adopsjonsenheten. Denne utredningen vil ta utgangspunkt i det sistnevnte synspunkt, da vi oppfatter dette som mer dekkende for å se på spredningen av eksisterende økonomistyringsinnovasjoner.

Økonomistyringsinnovasjoner blir av noen sett på som statiske konsepter, men dette virker ikke å være tilfellet (Ax & Bjørnenak, 2007, 2011). De er immaterielle konsepter, noe som øker tolkningsrommet for de respektive innovasjonene. Dette fører til at vi observerer en

rekke forskjellige versjoner av populære økonomistyringsinnovasjoner. Tilbyderne eller adoptører tilpasser innovasjoner til å være mer anvendbare eller salgbare. Et eksempel på dette er at flere bedrifter har valgt å legge til et ekstra ”ansatte perspektiv” til BSC sine fire standard perspektiver (Bergstrand, 2009, s. 187). Denne utredningen vil ikke se på økonomistyringsinnovasjoner som statiske konsepter. Vi vil benytte Ax og Bjørnenak (2007, 2011) sitt dynamiske rammeverk for økonomistyringsinnovasjoner.

Tabell 1: Dynamisk rammeverk (Ax & Bjørnenak, 2011, s. 13)

<i>Object of the dynamics</i>	<i>Design characteristics</i>	<i>Rhetorical elements</i>
1) Elements of the innovation	Design selecting	Rhetorical selecting
2) The complete innovation	Changing	Reframing
3) The innovation and other innovations or existing ideas	Design bundling	Rhetorical bundling
4) The innovation as a component of a meta innovation	Housing	

Dette rammeverket tar utgangspunkt i at en økonomistyringsinnovasjon består av to integrerte komponenter; design karakteristika og retoriske elementer. Design karakteristika er den tekniske spesifikasjonen til innovasjonen, og består av en pakke design elementer (Ax & Bjørnenak, 2007). Retoriske elementer er den påståtte fordelene av innovasjonen (ibid.). Rammeverket inkluderer fire vertikale dimensjoner for å introdusere dynamikk i modellen.

Det første nivået er delvis implementering av en økonomistyringsinnovasjon. Det vil si endring i enkeltelementer av innovasjonen. Det andre nivået gjelder endring i selve innovasjonen. Det tredje nivået gjelder sammenslåing av forskjellige økonomistyringsinnovasjoner for å danne en ny innovasjon. Fokuset i det fjerde nivået er ikke på enkeltinnovasjoner, men på meta-innovasjoner. Innholdet i disse meta-innovasjonen er tvetydige. Uttrykket *housing* brukes som et paraplybegrep når en rekke innovasjoner og konsepter er inkludert under en ny fane. Et eksempel på en meta-innovasjon er *Value Based Management*, som inneholder blant annet ABC, BSC og *Strategic Management Accounting*. Ax og Bjørnenak (2007) viser til at de lavere nivåene for dynamikk i modellen har en tendens til å brukes av adoptørene av innovasjoner. De høyere nivåene blir oftere brukt av tilbudssiden, som for eksempel akademia og konsulentbransjen.

2.4 Spredningen av økonomistyringsinnovasjoner

Hvordan adopsjon av en innovasjon defineres har mye å si for hvordan man skal studere spredningen av en innovasjon (Ax og Bjørnenak, 2007). Må man innføre innovasjonen i bedriften nøyaktig slik den er beskrevet i tekstbøkene, eller regnes det også som en adopsjon dersom man tar i bruk noen elementer av innovasjonen? Vi vil som nevnt ta utgangspunkt i Ax og Bjørnenak (2007, 2011) sitt dynamiske perspektiv på diffusjon av MAI (*management accounting innovations*). Her defineres adopsjon todelt slik at man kan adoptere retorikken til en innovasjon separat fra teknikken.

Diffusjonsprosessen av en innovasjon kan defineres som ”*the process by which an innovation is communicated through certain channels over time among the members of a social system*” (Rogers, 2003, side 11). For å finne ut hvordan innovasjonene spres må vi derfor studere kommunikasjonskanalene som sprer informasjon om dem, tidsperspektivet og hvorvidt mottakere av informasjon er egnet til å prosessere denne.

Bjørnenak (1997) viser til at diffusjon i hovedsak kan skje ved reallokering eller ved ekspansjon. Ved reallokering ser man på forflyttingen av MAI eksperter. Dette øker ikke nødvendigvis antallet adoptører. Ved ekspansjon øker antallet adoptører, og ifølge Ax og Bjørnenak (2007) er dette perspektivet egnet for å studere diffusjonen av økonominnovasjoner. Ekspansjon kan deles opp i *contagious* (*smittsom*) og hierarkisk

diffusjon. I smittsom diffusjon sprer innovasjoner seg etter kontakt med smitteagenter, som for eksempel andre adoptører og konsulenter. Mens i hierarkisk diffusjon blir innovasjoner først adoptert av de største og mest innflytelsesrike bedriftene, for så å spre seg nedover ”hierarkiet”.

Diffusjonslitteraturen kan deles inn i fire tilnærminger som tar for seg årsaker til hvorfor en innovasjon sprer seg, eller at spredningen ikke finner sted (Becker, Messnes, & Schäffer, 2011). De fire forskjellige innfallsvinklene er (1) attributtene ved innovasjonen, (2) karakteristikaene ved etterspørselssiden, (3) tilbudssidens aktivitet og (4) samspillet mellom tilbuds- og etterspørselssiden (ibid.). Videre vil vi ta for oss disse fire tilnærmingene på spredning av innovasjoner med hovedvekt på de tre første.

2.4.1 Attributtene ved innovasjoner

De oppfattede attributtene ved en innovasjon fanges opp gjennom den relative fordelene ved innovasjonen; som er kompatibiliteten, kompleksiteten, prøvbarheten og observabiliteten (Rogers, 2003). Ved å prøve og identifisere disse dimensjonene ved en innovasjon, kan man muligens få en idé om hvordan spredningen vil se ut. For at en innovasjon skal bli ”vellykket”, bør (1) potensielle adoptører se fordelene ved å adoptere innovasjonen, (2) innovasjonen ikke være i strid med normene til den potensielle adoptøren, (3) innovasjonen være enkel å forstå og bruke (4) det være mulig å prøve innovasjonen før man implementere den (5) det eksistere ”suksesshistorier” om bedrifter som har gjort det bra etter å ha implementert innovasjonen.

Forholdet mellom innovasjoners identitet og tolkbarhet fremheves også som sentralt for dens muligheter til å spre seg (Becker et al., 2011). De oppfattede attributtene til Rogers (2003) er nært knyttet sammen, både med hverandre, og med begrepene identitet og tolkbarhet.

Dersom en innovasjon ikke har en tydelig identitet kan den være veldig enkel å implementere, fordi man kan gjøre som man vil og si at man har adoptert innovasjonen. Et annet ord for dette er at innovasjonen er plastisk (Becker et al., 2011). En innovasjon med svært tydelig identitet kan på den andre siden gjøre den krevende å implementere den. En slik innovasjon kan ikke i like stor grad kunne tolkes som bedriften ønsker. Plastisiteten til en innovasjon med en tydelig identitet gjør at spredningen kan blir hemmet (Becker et al., 2011). En av årsakene til dette er at det er vanskelig å finne ut hvilke bedrifter som har

adoptert innovasjonen og hvilke som ikke har det. Hvis man ikke klarer å kjenne igjen en innovasjon når man ser den, er det svært vanskelig å bevise hvilken fordel innovasjonen kan medbringe. I neste omgang vil potensielle adoptører av innovasjonen finne det for risikabelt å adoptere den (ibid.).

Dermed ser vi at det eksisterer et bytteforhold mellom identitet og plastisiteten til innovasjoner som påvirker hvordan de sprer seg. Økt tolkbarhet kan øke diffusjonsgraden, men det er nødvendig med et visst identitetsnivå for at innovasjonen skal være gjenkjennbar (ibid.).

2.4.2 Etterspørsel etter innovasjoner

Diffusjonsteorien har i stor grad fokusert på etterspørselen etter innovasjoner. Spredningen er da et resultat av valg bedrifter gjør helt uavhengig av andre bedrifter og organisasjoner, og med den hensikt å gjøre bedriften mer effektiv. Innovasjoner adopteres da gjennom en uavhengig prosess for å hjelpe organisasjoner å nå målene sine (Ax & Bjørnenak, 2007). Dette perspektivet på spredning kalles "Efficient-choice perspective" (Abrahamson, 1991). Abrahamson (1991) introduserer tre andre perspektiver på spredning enn "Efficient choice". To av dem, "Fad perspective" og "Forced-choice perspective" kan delvis også være underlagt etterspørselsperspektivet på spredning. Disse kommer vi tilbake til.

Spredningsstudier som legger etterspørselsperspektivet til grunn undersøker ofte hvorvidt visse karakteristika ved bedrifter, omgivelser og innflytelsespersoner gjør adopsjon mer sannsynlig. Ved å innhente data om forskjellige faktorer, kan man forsøke å bevise hvilke bedrifter som passer sammen med en innovasjon, og hvilke som ikke passer. Litteraturen som anvender en slik fremgangsmåte kalles contingency-litteraturen. Flere bidragsytere har forsøkt å forklare hvor effektive økonomistyringssystemer er ved å se på omgivelser, teknologi, størrelse, struktur, strategi og nasjonalkultur (Chenhall, 2007). Man finner imidlertid lite empirisk hold for at bedriftskarakteristika forklarer adopsjon av innovasjoner alene (se for eksempel Bjørnenak, 1997; Malmi, 2001). Mulige forklaringsfaktor for dette er at det ikke kun er rasjonelle og individuelle vurderinger som ligger til grunn for adopsjonsbeslutningen, at man ikke klarer å fange opp alle forklaringsvariabler eller at det finnes barrierer som hindrer adopsjon (Ax & Bjørnenak, 2007).

Eksistensen av slike barrierer eller motstand mot endringer som forhindrer adopsjon er viktige faktorer fra et etterspørselsperspektiv (Bjørnenak, 1997; Ax & Bjørnenak 2007). Barrierene kan være kulturelle, språklige eller tradisjonelle. Et eksempel på dette er at et morsselskap forhindrer at datterselskapet adopterer en innovasjon. Dersom autonomien til en organisasjon er begrenset på denne måten, kan spredning være underlagt "Forced-choice perspective" i Abrahamson (1991) sitt rammeverk.

Det går også an å argumentere for at bedrifter ønsker å bli oppfattet som "trendy", og at adopsjonsvalgene derfor blir påvirket av hva som anses å være populært for tiden. Dermed kan også "Fad-perspektivet" i Abrahamson (1991) sitt rammeverk være underlagt etterspørselen etter innovasjoner. Dette sikter til situasjoner der man imiterer andre aktører og deres adopsjonsvalg (Abrahamson, 1991).

2.4.3 Tilbud av innovasjoner

Ethvert marked må ha tilbydere for at det skal eksistere et markedskryss. Det å studere etterspørselssiden i markedet for innovasjoner alene vil trolig etterlate en rekke manglende forklaringsvariabler på spredningen (Ax & Bjørnenak, 2007). Noe av grunnen til at tilbudssiden ikke er blitt utforsket i samme utstrekning som etterspørselssiden, kan være det at tilbudssiden er komplisert å studere. På den måten at tilbudssiden består av ulike aktører med forskjellige motiver for å spre innovasjoner. Konsulenter ønsker å tjene penger på å hjelpe bedrifter med problemstillinger i virksomheten, akademikere ønsker anerkjennelse for sine bidrag til litteraturen og tekstbokforfattere ønsker muligens både penger og anerkjennelse. Tilbudssiden av en innovasjon kan bestå av konsulenter, bøker, artikler, konferanser, seminarer og kurs (Bjørnenak, 1997; Ax & Bjørnenak, 2007).

Det finnes to sentrale perspektiver som legges til grunn i studier av tilbudssiden. Dette er "*the management fashion perspective*" og "*the marked and infrastructure perspective*". Moteperspektivet studerer motesetternes rolle i spredningen av innovasjoner. En antagelse i dette perspektivet er at organisasjoner har en tendens til å imitere innovasjoner som promoterer av "trendsettende" organisasjoner. Eksempelvis konsulentfirmaer eller forretningsrettet massemedia (Abrahamson, 1991). Dette er også det fjerde, og siste perspektivet på spredning av innovasjoner i Abrahamson (1991) sitt rammeverk. Markeds og infrastrukturperspektivet ser nærmere på behovet for avertører for at en innovasjon skal

maksimere tempoet til spredningen sin. Innovasjonens opphav og infrastruktur er også viktig (Ax & Bjørnenak, 2007). Perspektivet tar for seg hvordan den fysiske avstanden mellom avertører og adoptører påvirker spredningen. Det er viktig at informasjonen finnes der ute, men også at den er tilgjengelig (ibid.).

Hvor potensielle adoptører finner informasjon om innovasjoner fra, kan påvirke hvordan spredningen utarter seg. Bjørnenak (1997) kaller kjennskapen til en innovasjon og kildene man har fått denne kjennskapen fra til enhver tid for informasjonsfeltet. Videre fremhever han viktigheten av kommunikasjonskanaler som er med på å spre innovasjoner, og påstår at tilbudssiden er viktig for spredningen.

En innovasjon kan være egenutviklet av et firma gjennom forskning og utvikling, utviklet av et selskap som lever av å selge innovasjoner, konstruert av akademikere eller en kombinasjon av disse. Hvor stor suksess en innovasjon har bør derfor være avhengig av hvor den kommer fra, hvem som averterer for den og hvordan dette skjer (Bjørnenak, 1997; Becker et al., 2011). Det vil også være avhengig av i hvilken grad bedrifter baserer adopsjonsvalgene sine på hva organisasjoner i omgivelsene gjør (Abrahamson, 1991).

2.4.4 Samspill

Den valgte definisjonen vår av adopsjon tillater å se på spredningen av MAI i et dynamisk perspektiv, der både tilbuds- og etterspørselssiden påvirker innovasjonene. Dette gjøres blant annet ved å trekke fra og legge til elementer fra forskjellige innovasjoner. På den ene siden for å oppnå et bedre styringssystem for den aktuelle bedriften, og på den andre for å gjøre innovasjoner mer salgbare med den hensikt å tjene penger. Resultatet er uansett at innovasjoner sprer seg. Man kan dermed plukke retoriske og tekniske elementer fra forskjellige innovasjoner og sette dem sammen slik at det passer best til egen bruk.

Det finnes som sagt liten støtte for at et av perspektivene alene kan forklare spredningen til en innovasjon. Flere peker på at tilbudssiden bør inkluderes, og at det på en eller annen måte finnes en interaksjon mellom de to perspektivene. Ax og Bjørnenak (2007,2011) kaller dette for samspill. Et eksempel på en studie som finner at samspill eksisterer er Malmi (2001). Det er for øvrig få som har studert spredningen fra både etterspørsels- og tilbudsperspektivet samtidig.

2.5 Hva er Beyond Budgeting?

BB er en økonomistyringsinnovasjon som ble lansert av Jeremy Hope og Robin Fraser i boken ”*Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*” fra 2003. De to har bakgrunn fra det private næringsliv. Flere bidragsytere hadde frem til dette tidspunktet kritisert budsjettet for sine mangler, men det var disse to som navngav en løsning på problemet som ikke innebar å videreføre budsjetter.

Det som gjør BB vanskelig å definere, er at det ikke finnes en klar oppfatning av hva det vil si å være BB. Bjørnenak (2010) viser for eksempel til to helt forskjellige definisjoner på hva det vil si å være en ideell BB organisasjon. Den første versjonen har sitt opphav fra Svenska Handelsbanken og Jan Wallander som fjernet budsjettet allerede på begynnelsen av 70-tallet. Den andre versjonen stammer fra Hope og Fraser (2003b), Bogsnes (2009) og Beyond Budgeting Round Table (BBRT), og har et helt annet sortiment av styringsverktøy som foreslås å erstatte budsjettet. Disse krever også at tolv prinsipper er oppfylt for å kunne påstå at en har adoptert innovasjonen (disse kommer senere).

Ved å ta utgangspunkt i det dynamiske perspektivet (Ax & Bjørnenak, 2007, 2011), kan det sies at alle økonomistyringsinnovasjoner har retoriske og tekniske elementer. BB er ikke et unntak fra denne regelen. Videre skal vi ta for oss de retoriske og tekniske sidene ved BB, og presentere kort de mest sentrale styringsverktøyene innenfor konseptet.

2.5.1 Retorikk

Retorikken bak økonomistyringsinnovasjonen er de påståtte fordelene (Ax & Bjørnenak, 2007). Hope og Fraser (2003b) presenterer to fordeler ved å implementere BB: (1) å gjøre ledere i stand til å fokusere på kontinuerlig verdiskapning og (2) gjøre ledere i stand til å lage organisasjoner med høy prestasjonsevne. Videre er også (3) kritikken mot budsjetter også et retorisk element bak BB.

(1) Kontinuerlig verdiskapning

Den første fordelen går ut på å gjøre ledere i stand til å fokusere på kontinuerlig verdiskapning. I stedet for at driftsledere skal fokusere på nøkkeltall, bør fokuset ligge på kunde- og eierverdi (Hope & Fraser, 2003b). For å endre adferd må også prosess endres.

Prosessene må bli mer adaptive for at driftsledere skal tenke annerledes. Ifølge Hope og Fraser (2003b) innebærer denne fordelen en enorm holdnings- og adferdsendring, og endrer motivasjonen til de involverte i en ønskelig retning (ibid.).

Problemet er innbakt i målene som organisasjonen setter for driftslederne sine og hvordan disse påvirker adferd. I stedet for å sette mål ut fra budsjettet som absolutte tall, brukes andre metoder. Denne påståtte fordelen handler om måten man kommuniserer, motiverer og belønner adferd i bedriften på. Det er ulike måter å evaluere på som kan kategoriseres som BB. Til felles har de at man bør unngå faste prestasjonskontrakter (ibid.).

Hope og Fraser (2003b) utviklet seks prinsipper for å kunne nyte denne fordelen fullt ut:

1. Sett ambisiøse mål for å oppnå relativ forbedring
2. Evaluer og belønn på bakgrunn av kontrakter basert på relative forbedringer
3. Gjør planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess
4. Gjør ressurser tilgjengelig etter behov
5. Koordiner aktiviteter på tvers av selskapet i forhold til kundenes behov
6. Baser kontroll på effektiv ledelse og en rekke relative prestasjonsindikatorer

(2) Organisasjoner med høy prestasjonsevne

Den andre fordelen går ut på en radikal desentralisering av organisasjonen. Ansvar for den strategiske tenkningen og beslutningstaking bør flyttes nærmere kunden. Målet med dette er at de ansatte i større grad blir selv-motivert til å forbedre egen ytelse og arbeide av egeninteresse mot organisasjonens og teamets mål (Hope & Fraser, 2003b). Wallander (1995) mener dette er nødvendig for å befri de ansatte fra frykten av å feile og å møte fastsatte målsetninger. Han vil at de ansatte skal ha autoritet til å bruke sin egen evne til å dømme og sitt initiativ til å oppnå resultater. Dette uten å være bundet av planer eller avtaler. Ifølge kritikerne er fjerning av budsjettet nødvendig for å oppnå en fullstendig desentralisering (Bogsnes, 2009; Hope & Fraser, 2003b; Wallander, 1995).

Til denne fordelen medfølger også seks prinsipper:

1. Sørg for et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser

2. Skap et klima for høye prestasjoner basert på relativ suksess
3. Gi ansatte frihet til å ta lokale beslutninger som er konsistente med styringsprinsippene og organisasjonens mål
4. Gi ansvar for verdiskapende beslutninger til team i frontlinjen
5. Gjør ansatte ansvarlig for kunderesultater
6. Støtt åpne og etiske informasjonssystemer som sørger for ”en sannhet” gjennom hele organisasjonen

For at man skal være en optimal BB organisasjon, må man oppfylle alle de tolv prinsippene (Hope og Fraser (2003b); BBRT; Boggsnes, 2009).

(3) Kritikk mot budsjettet

Budsjettets liv startet på 1920-tallet (Hope & Fraser, 2003b). Ikke før på 60-tallet ble bruken av regnskapsstørrelser som kostnader, netto inntekt og ROI også anvendt til å motivere adferden til ansatte på forskjellige operasjonelle nivå (ibid.). Rundt denne tid begynte budsjettets svakheter å komme til synlig uttrykk.

Målet for enhver bedrift har hele tiden vært å motivere sine ansatte til å yte maksimalt for å oppnå bedriftens overordnede mål. Dette er uløselig knyttet til hvordan de ansatte ledes eller blir behandlet. Yter personer best ved bruk av ytre motivasjon, indre motivasjon eller en kombinasjon av de to? En rekke personer har gitt verdifulle bidrag på dette temaet. Budsjettet ses av mange i sammenheng med et syn på at mennesker må piskes og kontrolleres for å arbeide. Et slikt syn på ledelse kan finnes helt tilbake til Fredrik Taylors ”Scientific Management”, og kritiseres fra flere hold. I nyere tid ble dette argumentet brukt, med bakgrunn i McGregor (1987) sin teori Y, som kritikk mot at budsjettet ikke var et egnet verktøy for motivasjon i moderne kunnskapsbedrifter. Ifølge teori Y ønsker mennesker å lære og utvikle seg, og de søker ansvar (McGregor, 1987).

Kritikerne av budsjettet kan deles inn i to grupper. Den ene gruppen ønsker å forbedre budsjettene og den andre vil kvitte seg med budsjettet for godt. Flere artikler diskuterer nettopp hvilket av disse alternativene som er det beste og holdningene bedrifter har til budsjettet (Neely et al., 2003; Libby & Lindsay, 2007, 2010; Hansen et al., 2003). Felles for

disse to gruppene er at de ser at budsjettet innehar vesentlig mangler, og at det bør gjøres noe med det.

Budsjettet er ressurskrevende og irrelevant

Budsjetteringsprosessen krever både tid og ressurser, og mange mener at verdien man får tilbake ikke kan måle seg med hva prosessen koster for bedriften. Ifølge Hope og Fraser (2003b) tar budsjetteringsprosessen 4-5 måneder og sløser 20-30% av tiden til toppledelsen og økonomiledelsen. I tillegg til at prosessen tar lang tid, er ikke nødvendigvis årsbudsjettet som fremkommer et godt anslag på fremtidige inntekter og kostnader. Årsaken til dette er at det er vanskelig å se for seg at fremtiden kommer til å avvike mye fra det som allerede har skjedd. Det blir enda vanskeligere når omgivelsene er usikre. Antagelsene budsjettet bygger på sies med andre ord å være dårlig underbygget (Hope & Fraser, 2003b). Videre er det ikke unormalt å øke en budsjettpost med en viss prosent i forhold til foregående periode. Dette gjør feilen enda større (Wallander, 1995). Dette kombinert med stadig mer usikre omgivelser gjør at budsjettet blir irrelevant som styringsverktøy, idet slike antagelser endres og konkurransebildet ser annerledes ut enn først antatt.

Budsjettet hemmer strategi og fleksibilitet

Fra 80-tallet og til i dag har usikkerheten og trykket for hele tiden å forbedre resultatene økt betraktelig. Det er ikke lengre kortsiktige finansielle tall som regnes som drivere av eiernes verdi, men mykere størrelser som intellektuell kapital, merkenavn og lojale kunder. I teorien skal disse indikatorene drive eierverdi på lengre sikt. Verken styring etter finansielle måltall eller budsjettets ett-års fokus er gunstig i dette lyset. De finansielle måltallene er ofte knyttet til kortsiktige mål som er bundet av kalenderåret, og det er vanskelig å budsjettere med myke størrelser (ibid.).

Dermed har budsjettet både for kort og for lang tidshorisont. Tidshorisonten er for kort fordi man ikke klarer å få med seg prestasjonsindikatorene som driver verdi på lang sikt. Den er for lang fordi omgivelsene endrer seg slik at antagelsene bak budsjettet ikke holder. Dermed er budsjettet dårlig egnet til å planlegge utviklingen langs viktige strategiske dimensjoner, hemmer tilpasningsevnen til omgivelsene og er dårlig egnet til å sette strategier ut i live (ibid.). Det har blitt klarere at planer som er lagt 12-18 måneder siden ikke er like relevant å følge i dag, siden mange av forutsetningene for ressursallokeringen og planene endrer seg i

løpet av året. Det er et behov for å kunne allokere ressurser innad i året i tilfellet noe skjer (ibid.).

Budsjettet påvirker adferden i organisasjonen

Det å bruke finansielle måltall for å motivere handlingene til ansatte kan føre det til at ansatte får insentiver til å jukse (Jensen, 2001, 2003). En enkel måte for ledelsen å sørge for måloppnåelse på er faste prestasjonskontrakter der mellomlederne blir enige om et budsjettmål å arbeide mot og en belønning dersom de klarer å holde avtalen. Fra ledelsens side ønskes lave budsjetter. Jo lavere budsjetter en mellomleder får, jo større panikk får han når det blir klart at han ikke klarer å nå budsjettmålet. Her starter spillet. Dersom det for eksempel oppstår en konflikt mellom det å oppnå kundetilfredshet eller å nå et budsjettmål, kan det skje at han velger det som passer ham selv best, i stedet å tenke på langsiktig lønnsomhet. Spesielt fristende er det hvis bonusen til mellomlederen er knyttet opp til oppnåelse av budsjettmålet. På bekostning av bedriftens ideelle interesse, er dermed mellomledelsen insentivgitt å følge egne interesser (Hope & Fraser, 2003b; Jensen, 2001, 2003).

En annen virkning er at mellomlederne ser på hverandre som konkurrenter, ikke medspillere. Dette hemmer kunnskapsdeling, som er en viktig driver for sosial kapital (Espedal, Gooderham, & Jordahl, 2010). I neste omgang får mellomlederne et insentiv til å gi uriktig informasjon om ressursbehovene sine slik, at de skal klare å nå det neste budsjettmålet (Srinivasan, Banker, Lee, & Potter, 2004). Enda en uheldig virkning kan være at man bruker opp de pengene som tildeles i frykt for at budsjettet deres skal kuttes (Hope & Fraser, 2003b). Denne typen adferd kalles gaming.

Adopsjon av BB retorikken vil i denne utredningen defineres som det å være enig i budsjettkritikken.

2.5.2 Teknikk

Som nevnt er det vanskelig å vite hva BB teknikken egentlig er. Bedrifter som er enige i budsjettkritikken kan takle problemet på forskjellige måter. De kan (1) fjerne budsjettet, (2) forbedre budsjettet, (3) implementere styringsverktøy som tar over enkelte av budsjettets oppgaver eller (4) beholde budsjettet, men ikke anvende det. Det går også an å kombinere

flere av disse alternativene. Dermed har vi mange måter å reagere på budsjettkritikken på. I lys av dette blir det kanskje litt snevert å si at man ikke er BB dersom man ikke har fjernet budsjettet.

Som nevnt finnes det forskjellige definisjoner på hva BB er rent teknisk. Her skal vi presentere to måter å se på den tekniske delen av innovasjonen på.

Hope og Fraser (2003b) presenterer BB som en helhetlig styringsmodell der det finnes to kjerneelementer og tolv prinsipper man må følge for å ha adoptert BB. For det første bør en bytte ut faste prestasjonsindikatorer med relative belønningskontrakter. I stedet for å bli belønnet ene og alene ut fra den kontraktfestede variabelens utfall, belønnes mellomlederen heller for hele resultatet; både ressursbruk, kvalitet og omstendighetene tatt i betraktning (Hope & Fraser, 2003b). For det andre bør man etterstrebe full desentralisering for at organisasjonen skal oppnå sitt fulle potensial. For å oppnå dette må man fjerne budsjettet (ibid.).

Denne versjonen av BB foreslår at man erstatter budsjettet med andre ting. Det bakenforliggende er at budsjettet ikke er egnet til alle de aktivitetene det i dag brukes til, og derfor trengs andre styringsverktøy (ibid.). I Bogsnes (2009) trekkes Borealis frem som et eksempel på en bedrift som har adoptert BB nogenlunde i tråd med hans oppfatning av hva konseptet innebærer. Denne oppfatningen regnes å være relativ lik den Hope og Fraser (2003b) og BBRT har. Borealis sin styringsmodell inkluderer rullerende prognoser, BSC, ABC og et verktøy for å prioritere investeringer (Bogsnes, 2009). Absolutte prestasjonskontrakter ble også byttet ut med noe som Bogsnes (2009) kaller relativ ROCE (*return on capital employed*) for å benchmarke prestasjoner mot. Både Hope og Fraser (2003b), BBRT og Bogsnes (2009) påstår at budsjettet må fjernes for at de andre økonomistyringsinnovasjonene skal kunne fungere optimalt. Hope og Fraser (2003b) sin versjonen av BB er meget avansert, og krever mye av adopsjonsenheten. Bjørnenak (2010) navngir den avanserte modellen BB2.

Det finnes en annen versjon av BB som i mindre grad inneholder andre styringsverktøy. Svenska Handelsbanken hadde stor suksess på 70-tallet etter at budsjettet ble fjernet. I tillegg til å fjerne budsjettet, innførte SHB benchmarking og langsiktige bonusavtaler (Bjørnenak, 2010). Her har vi med andre ord tre tekniske elementer: (1) kvitte seg med budsjettet, (2)

innføre benchmarking og (3) innføre langsiktige bonusavtaler. Hvilken av de tre, eller hvilke kombinasjoner, som skal tillegges mest av æren til den høye prestasjonen kan diskuteres. Det må også nevnes at det er flere aspekter ved Svenska Handelsbanken som er spesielle. Det vies særlig stor oppmerksomhet til bedriftskulturen i banken. Det å knytte hele suksessen opp mot de tre faktorene ovenfor er derfor litt naivt. Bjørnenak (2010) navngir denne enklere versjonen av BB for BB1.

Det eneste vi kan slå fast er at det å adoptere BB teknikken innebærer å fjerne budsjett og innføre benchmarking i begge versjonene beskrevet overfor. Ellers er det stor forskjell mellom de to. Hva vi skal trekke ut som BB teknikker er derfor uklart. Videre i utredningen velger vi derfor noen av de BB relaterte teknikkene, og studerer bruken av disse for å kunne si noe om adopsjonen av BB teknikken.

De teknikkene vi vil definere som BB relaterte er benchmarking, rullerende prognoser og BSC. Benchmarking trekkes frem av Hope og Fraser (2003b) som en av to sentrale teknikker for å oppnå høy ytelse i virksomheten, ved siden av å fjerne budsjettet. Ekholm og Wallin (2000) argumenterer for at rullerende prognoser også kan være assosiert med det å forlate budsjettet. Bogsnes (2009) fremhever BSC som et BB relatert verktøy. Det er derfor interessant å finne ut hvilke fellestrekk bedrifter som bruker mye av disse tre teknikkene har. Vi tar dermed utgangspunkt i en definisjon av BB teknikker som innebærer å bruke andre styringsverktøy for å takle budsjettets svakheter.

Benchmarking

Benchmarking innebærer at virksomheter sammenligner seg med andres prestasjoner som referansepunkt for ens egne (Ax, Johansson, & Kullvèn, 2010). I tillegg til at sammenligningen kan være ekstern, er det også mulig å sammenligne prestasjoner innad i bedriften (intern benchmarking) (ibid.). Retorikken bak benchmarking bygger på en antakelse om at andre aktører besitter verdifull kunnskap, og ved å sammenligne seg med dem, kan man forbedre ens egen virksomhet. Benchmarking kan etablere reelle forventninger til ansatte som er basert på hva andre virksomheter har prestert (Chenhall & Langfeld-Smith, 1998). Dette er en av grunnene til at benchmarking skal forbedre virksomheters prestasjoner.

Rullerende Prognoser

”En prognose er et estimat for det mest sannsynlige utfallet av en forventet utvikling” (Hoff & Bjørnenak, 2010, side 458). Rullerende prognoser er dersom en virksomhet med jevne mellomrom, gjerne hver måned eller hvert kvartal, oppdaterer prognosene sine for eksempel for det fremtidige salget (ibid.). Horisonten man utvikler prognoser over er således alltid like lang (Clarke, 2007). Det er to grunner til at rullerende prognoser kan være nyttig. Den første er at mange bedrifter bruker budsjettet som en ett-års prognose, og det gir ofte upresise fremstillinger av eksempelvis forventet salg (ibid.). Den andre grunnen er for å fange opp dynamikk i omgivelsene som er viktig for langsiktig måloppnåelse. Bedrifter kan for eksempel sette mål for KPI’er som strekker seg over mange år, og den rullerende prognosen kan overvåke fremgangen langs slike strategiske dimensjoner (ibid.)

BSC

For presentasjon av økonomistyringsinnovasjonen BSC, se delkapittel 2.6.2

2.6 Tidligere studier av spredningen av ABC, BSC og Beyond Budgeting

I dette delkapitlet skal vi presentere sentrale funn i spredningslitteraturen til BB. Det finnes relativt få spredningsstudier av BB med tanke på årsak til adopsjon. Derfor ser vi også på spredningsstudier av økonomistyringsinnovasjonene ABC og BSC, og prøver å relatere dette til BB.

2.6.1 Spredningsstudier av Beyond Budgeting

Tidligere spredningsstudier av BB prøver å kartlegge bruken av og holdningene til budsjettet i næringslivet (Libby & Lindsay, 2010), og hvilke faktorer som påvirker holdninger til og fjerning av budsjettet (Johansen, 2010; Eriksrud og McKeown, 2010; Ekhold og Wallin, 2000). De fire utredningene konkluderer med at spredningen trolig kommer til å forholde seg beskjeden, og at man heller vil endre bruken av budsjettet enn å kvitte seg med dem.

Bruk og verdi av budsjett

Libby og Lindsay (2010) finner at 77-80% av respondentene fra Canada og USA bruker budsjett til kontrollformål, og svært få av disse planlegger å gå vekk fra budsjettbruken.

Dette stemmer godt over ens med funn fra andre studier av BB (Johansen, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010; Ekholm & Wallin, 2000). Johansen (2010), Eriksrud og McKeown (2010) og Ekholm og Wallin (2000) finner at henholdsvis 81,5%, 81% og 85,7% av respondentene planlegger å beholde budsjettet eller gjøre små endringer i hvordan de budsjetterer. Samlet virker det som om bedriftene som har sluttet eller planlegger å slutte å budsjettere er i mindretall.

Kritikerne av budsjettet mener at budsjetteringsprosessen er lite verdiskapende. Alle fire studiene finner imidlertid at respondentene ser verdi i bruken av budsjettet. Det kan synes som om respondentene i Johansen (2010) vurderer budsjettet som mer egnet enn respondentene i Eriksrud og McKeown (2010). På tross av dette rangerer respondentene til Eriksrud og McKeown (2010) budsjettet som det mest nyttige av alle styringsverktøyene de har. Budsjettet er helt klart det mest brukte styringsverktøyet i de to SNF-rapportene.

Holdning til budsjettkritikk

De fire ankepunktene mot budsjettet er ifølge Hope og Fraser (2003b) at de er ressurskrevende, at de hemmer fleksibilitet, at de hemmer strategi og at de fremmer dysfunksjonell adferd. Libby og Lindsay (2010) finner imidlertid at tidsbruken er mye mindre enn Hope og Fraser (2003b) påstår. Videre er det til en viss grad sant at fleksibiliteten hemmes (Libby & Lindsay, 2010). Respondentene er i liten grad enig i at budsjettet står i veien for strategien (ibid.). Bruken av faste prestasjonskontrakter er liten, men gaming er utbredt (ibid.). Johansen (2010) finner at økonomisjefene i sparebankene i stor grad er uenig i kritikken rettet mot budsjettet. Eriksrud og McKeown (2010) og Ekholm og Wallin (2000) viser i større grad til at respondentene er enig i kritikken.

Hvem som adopterer BB

Johansen (2010) finner lønnsomhet som den eneste signifikante forklaringsvariabelen for holdning til budsjett, altså BB retorikken. Ekholm og Wallin (2000) finner imidlertid at Bedrifter som kan synes å ha adoptert BB ikke er mer lønnsomme enn andre. De bedriftene som ikke bruker budsjetter eller vurderer å slutte med det er mer kritiske til budsjett enn de som planlegger å forbedre budsjettene og de som vil beholde dem slik de er (Johansen, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010; Ekholm & Wallin, 2000). Eriksrud og McKeown (2010) finner at store, lite lønnsomme, lite innovative bedrifter med defensiv strategi og unge respondenter

er mer kritisk til budsjettet. Dermed er dette mulige spredningsfaktorer for BB retorikken. De finner også at store bedrifter og bedrifter som er del av et konsern i større grad bruker innovative styringsverktøy, og argumenterer for at dette tyder på at slike bedrifter vil ha størst nytte av BB.

2.6.2 Spredningsstudier av ABC og BSC

ABC ble introdusert på slutten av 1980 tallet for å forbedre produktkalkylene i industrien, for senere å bli utvidet med henhold til anvendbarhet på type bedrifter og bruksområde (Hoff & Bjørnenak, 2005). Den grunnleggende tankegangen er at kostnader fordeles på kostnadsobjekter basert på et årsaks-virkningsforhold. (Ax & Bjørnenak, 2007). Ved introduksjonen var det nye allokeringbaser som inneholdt ikke-volum relaterte kostnadsdrivere som skilte ABC fra tradisjonelle selvkost- og dekningsbidragskalkyler. I dagens versjoner av ABC finner vi igjen fokuset på allokeringbaser, og det benyttes et kostnadshierarki (bedrift, produkt, serie, enhets- nivå). Introduksjonen av nye objekter, som kunder, markedssegmenter og distribusjonskanaler, er eksempel på videreføring av kostnadshierarkiet (Ax & Bjørnenak, 2007). ABC har blitt endret fra å være en ren kostnadskalkyle til å bli en flerdimensjonal lønnsomhetsanalyse. Konseptet har utviklet seg med tanke på formål og bruksområde. Eksempler på ulike retninger er aktivitetsbasert ledelse (ABM), aktivitetsbasert budsjett (ABB) og tidsdrevne ABC. Det er verdt å merke seg at siden ABC har utviklet seg i disse forskjellige retningene, har kartleggingen av diffusjonen blitt vanskeligere.

BSC ble først introdusert av Kaplan & Norton (1992). I BSC introduseres tre ikke-finansielle tilleggsperspektiver ved siden av det finansielle perspektivet. Disse er kundeperspektivet, prosessperspektivet og lærings- og vekstperspektivet (Kaplan & Norton, 1992). De ikke-finansielle perspektivene bygger opp under det overordnede finansielle perspektivet. Dermed får man et mer helhetlig bilde enn det finansiell informasjon alene kan gi. Bruken av flere perspektiver og kombinasjonen av finansiell og ikke-finansiell informasjon var ved introduksjonen det dominerende design karakteristika. Retorikken gikk da ut på at fokuset lå på strategi, ikke kontroll, og at dette illustrerte verdiskapingen i bedriften bedre (Kaplan & Norton, 1992). I den tidlige versjonen av BSC fungerte styringsverktøyet kun som et mer helhetlig informasjonssystem. Det var først i 1996 at Kaplan & Norton fremstilte BSC som

et strategisk styringssystem (Malmi, 2001). BSC har vært under stadig revidering siden dens introduksjon. Den viktigste endringen er fokuset på kausale sammenhenger (Ax & Bjørnenak, 2007), som det i dag illustreres ved hjelp av strategiske kart. Strategien oversettes til et lite antall måltall som er konkrete og lett kommuniserbare (Kaplan & Norton, 2008). Langsiktige mål blir støttet av kortsiktige mål, for å sikre langsiktig måloppnåelse.

Etterspørselsperspektiv

Akademikere og praksis vurderer ABC som en av de viktigste økonomistyringsinnovasjonene fra 1900-tallet. På tross av dette har en rekke undersøkelser vist at adopsjonen av ABC er lavere enn ventet (Gosselin, 2007). Det er også verdt å legge merke til at en rekke bedrifter som har adoptert ABC, siden har valgt å gå bort ifra styringsverktøyet (ibid.). Dette er spesielt merkbart blant bedrifter som adopterte ABC på 1990-tallet. Dette vanskeliggjør kartleggingen av diffusjonen til ABC, og sammenligning av undersøkelsene.

Med basis i gjennomgang av ABC litteraturen identifiserer Gosselin (2007) en rekke betingelsesfaktorer som påvirker adopsjon av ABC. Disse er; konkurranse, usikkerhet i omgivelsene, organisasjonsstruktur, produktmangfold, produksjonsprosess, størrelse, strategi og datterselskap av multinasjonale bedrifter (Gosselin, 2007).

Det er imidlertid flere studier som finner at spredningen ikke alene kan forklares fra et etterspørselsperspektiv. Malmi (1999) finner for eksempel at virkningen av faktorer som påvirker adopsjon og implementering av ABC avhenger av stadiet i innovasjonsprosessen (se også Gosselin, 2007). I begynnelsen kan adopsjon av ABC best forklares av *efficient choice* perspektivet (Malmi, 1999). I take-off fasen er fremdeles *efficient choice* noe tilstede (ibid.). *Fashion og fad* perspektivet er derimot dominerende i denne fasen, for deretter å få redusert innvirkning på diffusjonen (ibid.). I senere faser drives diffusjonen av ABC av både etterspørsel og tilbud, i sistnevnte er *Fad perspektivet* mest gjeldende (ibid.).

Bjørnenak (1997) sin undersøkelse av spredningen av ABC i Norge finner også begrenset støtte for at diffusjonen kan forklares fra et etterspørselsperspektiv. Derimot påpeker Bjørnenak (1997) at etterspørselsperspektivet ikke kan forkastes som følge av undersøkelsen, fordi det kan tenkes at utelatte faktorer er signifikante. En rekke bedriftskarakteristikken ble testet, og kun kostnadsstruktur hadde en vesentlig signifikant

korrelasjon med ABC adopsjon (Bjørnenak, 2007). Videre etterlyser han å inkludere tilbudssiden for å få et mer helhetlig bilde av diffusjonen av økonomistyringsinnovasjoner (ibid.)

Diffusjon av BSC kan delvis forklares fra et etterspørselsperspektiv. Malmi (2001) finner for eksempel fem motivasjonsgrunner for å adoptere BSC. Der fire av dem passer inn i et etterspørselsperspektiv med *efficient choice* begrunnelser, og den siste passer inn i et tilbudsperspektiv. Studien er en kvalitativ undersøkelse av diffusjon av BSC i Finland. De fire etterspørselsrelaterte grunnene til å adoptere BSC er at styringsverktøyet (1) oversetter strategi til handling, (2) støtter kvalitetsprogrammer (f.eks. *Total Quality Management*), (3) støtter andre endringsprogrammer, og (4) at BSC blir adoptert i forbindelse med at tradisjonell budsjettering droppes. Derimot konkluderer undersøkelsen med at etterspørselssiden har hatt en vesentlig innvirkning på diffusjonen av BSC i Finland (Malmi, 2001).

Tilbudsperspektiv

Bjørnenak og Mitchell (2002) konkluderer på basis av en gjennomgang av ABC litteraturen med at ABC/M har vekket oppmerksomhet i journaler. Spesielt mye oppmerksomhet har ABC fått fra konsulenter. Videre karakteriseres diffusjonsmønsteret til ABC/M i litteraturen som fad og fashion, i henhold til Abrahamson (1991) sin klassifisering. Altså finner vi støtte for et tilbudssideperspektiv i litteraturen. Generelt er litteraturen veldig positiv til ABC/M, men det er et viktig skille mellom konsulent- og akademiske forfattere (Bjørnenak & Mitchell, 2002). I akademiske forskningsjournaler er det en tendens til moderasjon i vurderingen av ABC, med fokus på begrensningene til innovasjonen. Mens konsulentforfattere i større grad er entydige positive. Dette kan skyldes manglende interaksjon mellom konsulenter og akademia. Årsaken til konsulentene sin positive fremstilling av styringsverktøyet kan være at de har en større investert interesse i innovasjonens spredning.

I undersøkelsen av diffusjonen av ABC i Norge fant Bjørnenak (1997) at spredningen trolig kan beskrives best med en *contagious* diffusjonsmodell, og ikke en hierarkisk. For eksempel identifiserte Bjørnenak at kommunikasjonskanaler og informasjonskilden er meget viktig for diffusjonen av ABC. Noe som indikerer at omfanget av informasjonsfeltet (tilgang til

”smitte”) tilrettelegger for adopsjon. På den andre siden påpeker Ax og Bjørnenak (2007) i en senere artikkel at både *contagious* og hierarkisk modell er relevant for diffusjonen av økonomistyringsinnovasjoner. Der den hierarkiske modellen blir vurdert som interessant fordi det kan tenke seg at store og innflytelsesrike selskaper adopterer innovasjonen først, for deretter å spre den nedover hierarkiet. Bjørnenak (1997) sin undersøkelse antyder at personlige og interne informasjonskilder er viktigere enn litterære kilder, men her kan det også tenkes at journaler kommuniserer ved hjelp av en totrinns modell. Der man først leser om innovasjonen i journaler, for deretter å være en kilde til personlig kommunikasjon. Viktigheten av informasjonskanaler og kilder antyder at et tilbudsperspektiv kan komplimentere etterspørselsperspektivet for å bedre forklare diffusjonen av innovasjonen.

Går vi tilbake til Malmi (2001) sine funn om diffusjonen av BSC i Finland, støtter dette opp under viktigheten til tilbudssideperspektivet for spredningen til innovasjoner. Han konkluderer med at tilbudssiden, representert av moteperspektivet perspektivet, har hatt en vesentlig innvirkning på diffusjonen av BSC i Finland. Det er som nevnt en av fem identifiserte motivasjonsgrunner til adopsjon av BSC i Finland som tilhører tilbudsperspektivet. Dette er konsulentene sin omfattende rolle i BSC diffusjonen. Videre påpeker Malmi (2001) at BSC har fått relativ lite kritikk, både fra akademia og praktikanter. BSC har blitt gjort til en *management fashion*, som et resultat av konsulentene sin aktive rolle i diffusjonen, kombinert med en rekke seminarer, artikler og bøker (Malmi, 2001). Undersøkelsen fant også at BSC blir brukt på forskjellige måter i de forskjellige bedriftene. Malmi (2001) kunne ikke forklare denne tilpasningen av BSC ut ifra et etterspørselsperspektiv, og indikerte derfor at en mulig forklaring var at tilbudssideperspektivet påvirket diffusjonen (Ax & Bjørnenak, 2007; Malmi, 2001).

Ax og Bjørnenak (2005) sin undersøkelse av hvordan BSC blir kommunisert og spredt i Sverige anvender tilbudsperspektivet. De finner at BSC ble endret og bundlet med andre innovasjoner, for å passe bedre med svenske adoptører. Konsulenter, tidlige adoptører og akademia la til tre tilleggselementer i deres svenske BSC pakke. Disse elementene er (1) ikke-budsjett styring, (2) intellektuell kapital modellen og (3) et ansatte perspektiv (*stakeholder modellen*) (Ax & Bjørnenak, 2005). Dette er et eksempel på det tredje nivået (*bundling*) i utredningens valgte dynamiske rammeverket for økonomistyringsinnovasjoner. Noe som stemmer godt overens med Ax & Bjørnenak (2007) sin kommentar om at

tilbudssiden tenderer til å benytte seg av de høyere nivåene for dynamikk i modellen. I dette tilfellet benytter tilbudssiden den betydelige tolkbarheten til BSC for å tilrettelegge for diffusjonen i det aktuelle markedet.

Samlet sett finnes det lite som tyder på at verken tilbuds- eller etterspørselsperspektivet alene kan forklare diffusjonen av ABC og BSC, men at det på en eller annen måte finnes et samspill mellom perspektivene. Siden dette er sant for ABC og BSC, er det trolig også sant for BB. I tillegg er det interessant å finne ut om kommunikasjonskanaler er like viktig for BB som de var for ABC (Bjørnenak, 1997), og om spredningen utarter seg som *contagious* eller hierarkisk (Ax & Bjørnenak, 2007). Både ABC og BSC eksisterte før BB, men sies også å være under "BB fanen" (Hope & Fraser, 2003b). Dermed kan det hende at spredningen av ABC og BSC indirekte kan relateres til spredningen til BB. Når dette er sagt, sprer innovasjonene seg uavhengig av BB. Det er likevel interessant å finne ut om Relevance Lost del 2 kan forklare noe av spredningen til ABC og BSC. Andelen norske bedrifter som har adoptert ABC er på relativt beskjedene ca 20%, mens 67% av store bedrifter hevder å ha adoptert BSC (Kjøde, 2003 referert i Bjørnenak, 2010). Utbredelsen til BB anses å være relativt lav (Bjørnenak, 2010).

2.7 Innovasjoners karakteristika og spredning

Attributtene til BB kan være en årsak til at innovasjonen ikke har spredt seg mer. Ved å sammenligne med innovasjonene ABC, BSC og BB langs flere dimensjoner, kan vi muligens få mer innsikt. Først vil vi ta utgangspunkt i Rogers (2003) sine fem attributter som mange suksessfulle innovasjoner har felles. Disse er (1) relativ fordel over eksisterende praksis, (2) går overens med eksisterende normer og verdier, (3) lav kompleksitet med tanke på forståelse og anvendelse, (4) prøvbarhet og (5) det finnes bevis på at de fungerer. Vi vil også ta for oss (6) bytteforholdet mellom plastisitet og identitet og (7) avertører for å illustrere forskjeller mellom innovasjonene langs disse, viktige, dimensjonene.

Becker et al. (2011) mener at forskjellen i spredningen mellom ulike innovasjoner delvis kan spores til måten hver enkelt innovasjon ble konseptualisert, promotert eller perseptert på. Dermed kan det ha noe å si hvem som averterer for en innovasjon for dens spredning.

Videre fremheves det at to ting er nødvendig for at et nytt konsept skal vokse over tid. Dette er (1) en stabil identitet og (2) et tilstrekkelig nivå av plastisitet (Becker et al., 2011).

Retorikken til disse økonomistyringsinnovasjonene har likhetstrekk. Alle tre sammenlignes med deres respektive ”tradisjonelle” metoder, og belyser fordelene ved innovasjonen (Bjørnenak, 2010). Behovet for ABC kom fra økende nivå av indirekte kostnader (Jones & Dugdale, 2002). For BSC var det fokuset på finansielle indikatorer alene som ble kritisert (Ittner og Larcker, 1998; Qu, Cooper, & Ezzamel, 2010). BB kritiserer budsjettets tapte relevans, og påstår også å føre til bedre virksomhetsstyring (Hope & Fraser, 2003b). Bruddet med det tradisjonelle var om mulig enda større på grunn av at budsjettet skulle fjernes på grunn av at det var et ”unødvendig onde” (Wallander, 1995). Uten budsjettet skulle organisasjonen kunne nå sitt fulle potensial (Hope & Fraser, 2003b). Det ser ut som om innovasjonene ikke skiller seg veldig fra hverandre på relativ fordel over eksisterende praksis.

Det kan påstås at BB i mindre grad enn ABC og BSC går over ens med eksisterende normer og verdier i de fleste bedrifter. Ved at en adopsjon av BB vil bety avanserte og komplekse endringer i organisasjonen som er krevende for lederne, kan det argumenteres med at innovasjonen utfordrer mange eksisterende normer. For eksempel vil det trolig være motstand mot å gå vekk fra en tradisjon der man er vant med budsjettkultur. I forhold til å introdusere et nytt kostnadssystem, som for eksempel ABC, utfordrer BB det tradisjonelle i mange bedrifter. Ifølge Rogers (2003) vil dette hemme spredningen.

Bruken av BSC gjør det mye enklere for mellomledere å fokusere på verdiskapende aktiviteter. Det kan påstås at styringsverktøyet er enkelt å forstå og bruke. I forhold er ABC vanskeligere å bruke. I tillegg er det ressurskrevende å gjennomføre en fullstendig analyse. BB er en helt annen historie. Den har ikke det samme ”verktøypreget” som ABC og BSC, men er en modell for total virksomhetsstyring. Konseptet er vanskelig å forstå og så godt som umulig å anvende slik som det er beskrevet av BBRT, der alle de tolv prinsippene må være oppfylt for at man kan påstå å ha adoptert BB (Becker et al., 2011). Ifølge Rogers (2003) vil det at BB er vanskelig å forstå og anvende hemme spredningen.

For ABC og BSC kan man i stor grad prøve innovasjonene ut på mindre deler av bedriften for å prøve om det fungerer, for så å implementere styringsverktøyene (Modell, 2009). Dette

gjør at det ikke krever en stor investering dersom en bedrift ønsker å prøve noe nytt for å forbedre virksomhetsstyringen sin. Denne prøvbarheten kan være noe av grunnen til at ABC og BSC har blitt suksesser (Rogers, 2003). Dette er ganske ulikt fra BB. Det går ikke an å prøve den ut. Dette fordi det handler om en kulturendring på toppen av endringen i virksomhetsstyringen. Hele styringsfilosofien må endres for å prøve konseptet ut (Becker et al., 2011). Man kan argumentere med at det er enkelt å ta i bruk det gamle systemet igjen dersom det ikke fungerer, men det er mye verre å endre bedriftskulturen. Endringsprosesser som går på kultur tar ofte tre til fem år. I forhold til prøvbarhet, ser det ut som om spredningen til BB vil bli lavere enn for ABC og BSC.

En bedrift som ønsker å adoptere en innovasjon, ønsker ikke å ta for stor risiko ved å gjøre det. Derfor er det betryggende dersom det finnes mange andre bedrifter som har prøvd ut innovasjonen, og at adopsjonen for dem har vært en suksess (Rogers, 2003). For BSC er det en rekke suksesshistorier som kan vises til (Kaplan & Norton, 1992). BB har på dette punktet et problem (Libby & Lindsay, 2010). Becker et al. (2011) viser til to bedrifter som tidligere har blitt pekt på av BBRT som suksesshistorier. For det første visste bedriftene ikke om BB da de fjernet budsjettene sine, og for det andre valgte de å gå tilbake til mer tradisjonelle regimer etter en stund. Dermed finnes det få suksesshistorier å vise til, og dette øker risikoen ved å gjøre en slik endring betraktelig. Ifølge Rogers (2003) kan det se ut som om det er vanskeligere å se den potensielle gevinsten ved å bruke BB i forhold til ABC og BSC.

Adopsjon av ABC begrenser seg til de bedriftene som har kostnadsrelaterte problemstillinger. Dette vil selvsagt begrense diffusjonspotensialet i seg selv. Innholdsmessig kan BSC passe for nesten alle bedrifter (Qu et al., 2010). I tillegg til at BSC innholdsmessig er anvendbart for en større andel bedrifter enn ABC, er også BSC konseptet mer plastisk enn ABC. Dette øker muligheten til å tolke og tilpasse BSC, noe som øker adopsjonssannsynligheten for eksempel ved at motstand og barrierer blir redusert. Det virker stort sett som om begge innovasjonene har tilstrekkelig plastisitet og samtidig en tydelig nok identitet til å kunne bli spredt. Et eksempel på dette er som nevnt den svenske BSC pakken, som ble utvidet til å inkludere et *stakeholder* perspektiv som passer bedre med svensk kultur enn BSC sitt opprinnelige *shareholder* perspektiv (Malmi, 2001).

For BB er situasjonen en annen. Becker et al. (2011) kommer frem til at det er nettopp den sterke identiteten, og lave plastisiteten til konseptet som har gjort det vanskelig å spre. I stedet for en ”verktøy-aktig” funksjon, slik som ABC og BSC, ble BB definert som en avansert styringsmodell med svært begrensede muligheter til å tilpasse til organisasjon og kontekst. Man må avholde alle de tolv prinsippene for å adoptere modellen, det er ingen rom for å endre eller forme invasjonen for å tilpasse den til problemstillinger i forskjellige organisasjoner. Ifølge Ax og Bjørnenak (2005) fremkommer at spredningen av et konsept kan bli forsinket hvis det er definert på en måte som ikke tillater tilstrekkelig plastisitet i forhold til tolkning og bruk. Overfor har vi listet opp flere grunner til hvorfor spredningen av BB burde være lavere enn for ABC og BSC. Becker et al. (2011) påstår imidlertid at balansen mellom plastisitet og identitet er den viktigste grunnen til at BB ikke har spredt seg mer. De tror likevel ikke at en svakere identitet hadde hjulpet. Dette fordi at det ikke lengre ville være noen grunn til å snakke om ”Beyond Budgeting”, men bare om enkeltelementene som det i seg selv er stor etterspørsel etter. Hvis de tolv prinsippene hadde blitt fjernet, hadde det bare vært en samling av eksisterende innovasjoner (Becker et al., 2011)

ABC og BSC er to av de mest fremtredende innovasjonene innenfor økonomistyring. Som vi har sett i delkapitlet ”tilbud av innovasjoner” overfor, har de fått mye oppmerksomhet både fra konsulenter og akademikere, to viktige pådrivere av diffusjonen. Det virker ikke som om det er noen mangel på avertører for disse økonomistyringsinnovasjonene. Becker et al. (2011) påstår at BB har blitt promotert ganske likt som ABC og BSC. Både gjennom publikasjoner, BBRT, kurs og case studier. BBRT ser, interessant nok, på seg selv som et forskningssenter uten kommersielle interesser (Becker et al., 2011). Dette står i kontrast til ”the Balanced Scorecard Collaborative”, som ble etablert som et profesjonelt tjenesteytende firma (Becker et al., 2011; Qu et al., 2010). På den andre siden har det i stor grad kun vært BBRT som har promotert konseptet, mens for ABC og BSC var det flere uavhengige mellommenn som deltok i spredningen (Jones og Dugdale, 2002; Qu et al, 2010). En gruppe av avertører var spesielt fraværende i forhold til BB, konsulentene (Becker et al., 2011). Et av konsulentselskapene som Becker et al. (2011) intervjuet, endret på konseptet og solgte det som ”Advanced Budgeting”. Det er et viktig produkt for konsulenthuset i dag. BB som konsept ble imidlertid ikke lett å selge for konsulentene. Ekholm og Wallin (2000) mener på den andre siden at konsulentene har vært delaktige i spredningen av budsjettkritikken. Dette var imidlertid før konseptet BB eksisterte.

Hovedforskjellene mellom ABC/BSC og BB er: (1) at BB ikke er et ”verktøy”, (2) identiteten til BB tillater ikke like stor grad av tilpasninger, (3) BB bryter med eksisterende normer og verdier i større grad, (4) BB er vanskeligere å forstå og anvende, (5) det går ikke an å enkelt prøve ut om BB fungerer, (6) det er begrenset antall suksesshistorier for BB og (7) konsulentene var fraværende i spredningen av BB. Samlet sett ser det ut som attributtene til BB sammen med bytteforholdet mellom identitet og plastisitet og avertører for innovasjonen kan være noe av grunnen til at spredningen har blitt mindre enn for ABC og BSC.

3. Metode

I dette kapitlet vil metodegrunnlaget til utredningen presenteres. Dette innebærer valg av forskningsobjekt, forskningsdesign og presentasjon av hypoteser og sammenhenger som vi ønsker å teste. Samt at innsamling, vurdering og analyseteknikker til utredningens empiriske grunnlag vil gjennomgås. Begrensninger og mulige svakheter ved forskningen blir også fremlagt.

For å svare på utredningens problemstilling trenger vi en gjennomtenkt fremgangsmåte. Metode kan defineres som ”hvordan vi går fram for å hente inn informasjon om virkeligheten, og hvordan vi analyserer for å finne ut hva denne informasjonen forteller oss” (Johannessen, Tufte, & Christoffersen, 2010, s. 401). Denne utredningen ser nærmere på hvorfor og hvordan BB sprer seg i Norge. Noe som gjøres ved å besvare tre forskningsspørsmål som anvender både tilbud og etterspørsel av innovasjoner som perspektiv på spredning.

1. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av BB retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?
2. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av BB relaterte teknikker?
3. Hva karakteriserer tilbudssiden til BB?

Tidligere spredningsstudier som omhandler økonomistyringsinnovasjoner har i stor grad benyttet etterspørselsperspektivet. På forskningsspørsmål 1 og 2 vil vi også gjøre dette. Det nye vi bidrar med er at vi sammenligner to datasett der årsakene til BB adopsjon hver for seg har blitt gransket, noe som kan gi mer innsikt. Vi undersøker også årsaker til BB adopsjon mer i dybden en de to tidligere studiene. Datasettene har opphav fra Johansen (2010) og Eriksrud & McKeown (2010) sitt arbeid, og vi bygger videre på disse. Mer presist ønsker vi å finne forklarende faktorer for adopsjon av BB, med utgangspunkt i bedriftenes og respondentenes karakteristikk. Tilbudssiden BB har fått liten empirisk oppmerksomhet i litteraturen, og man har begrenset kunnskap om omfanget og virkningen av den. Diffusjonslitteraturen fremhever viktigheten av dette perspektivet gjentatte ganger (se for eksempel Ax & Bjørnenak, 2007). Av den grunn ønsker vi å beskrive hva som karakteriserer tilbudssiden til BB i Norge, slik som det fremgår av forskningsspørsmål 3. De to

kvantitative datasettene gir noe begrensede muligheter til dette. Derfor vil vi samle inn empiri gjennom intervjuer i konsultentselskaper. Dette kan bidra til å antyde et mer helhetlig og hensiktsmessig bilde av diffusjonen av BB i Norge.

3.1 Forskningsobjekt

Den kvantitative empirien vi anvender inneholder data fra to forskningsobjekter. Det første er norske ikke-børsnoterte sparebanker. Utvalget av bankbransjen er i utgangspunktet skjevt, og det gjør analysegruppen relativt homogen. Noe som muliggjør å kontrollere for industrieffekter. Det vises til at banknæringen er særlig velegnet for adopsjon av BB som følge av autonomi og dens omgivelser. Østergren og Stensaker (2010) viser nemlig til at bransjer med stor usikkerhet i omgivelsene og handlingsfrihet er gode kandidater til adopsjon av BB. For en grundig gjennomgang av dette forskningsobjektet, se Johannesen (2010). Det andre forskningsobjektet er norske bedrifter med kunnskap om budsjettkritikken. Respondentene er her tidligere studenter ved NHH sitt "Executive MBA program". Begrepet BB er ikke nødvendigvis kjent for dem. Programdirektør Trond Bjørnenak¹ opplyser imidlertid at pensumet på MBA-studiet dekker budsjettkritikken. Se Eriksrud og McKeown (2010) for en grundigere gjennomgang av dette forskningsobjektet. For vår utredning er det interessant hvorvidt sammenligningen av forskningsobjektene kan avdekke hvordan kjennskap til budsjettkritikken påvirker adopsjon av BB.

Tilbydere av økonomistyringsinnovasjoner er det siste forskningsobjektet vårt, og grunnlag for vår kvalitative empiri. Mer spesifikt utgjør forskningsobjektet konsultentselskaper med praksis innenfor virksomhetsstyring. Forskningsobjektet er valgt fordi diffusjonslitteraturen i flere anledninger viser til konsulenter som viktige tilbudssideaktører (se for eksempel Ax & Bjørnenak, 2007; Malmi, 2001). Konsulentene ansees å være informasjonsrike med hensyn markedet for økonomistyringsinnovasjoner.

¹ Alle MBA-respondentene skal ha gjennomgått kapittel 14 i boken "Budsjettering" av Bergstrand, Boye, & Bjørnenak (1999), og Hope & Fraser (2003a) sin artikkel "Who needs budgets".

3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign omhandler hvordan undersøkelser skal utformes fra start til mål for å besvare en problemstilling (Johannessen et al., 2010). Altså er forskningsdesignet den generelle planen for hvordan man vil utføre forskningen. Basis for valg av forskningsdesign bør være at forskningsspørsmålene skal besvares på en hensiktsmessig måte (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009). For å beskrive forskningsdesignet vårt vil vi redegjøre for forskningstilnærmingen, forskningshensikten og vår trianguleringsinspirerte kombinasjon av kvantitative og kvalitative metoder.

Forskningstilnærming

Det går an å benytte en deduktiv eller induktiv forskningstilnærming. En deduktiv tilnærming vil si å utvikle hypoteser basert på teori, og bruke empiri for å teste dem (Saunders et al., 2009). Mens en induktiv tilnærming vil si å gå fra empiri til teori, ved at man med utgangspunkt i empirien forsøker å generere teoretisk forståelse (ibid.). Det eksisterer tilstrekkelig teori innenfor forskningstemaet til at vi kan danne hypoteser, og vi vil derfor benytte en deduktiv metode så langt det lar seg gjøre. Dermed er det ønskelig å benytte en strukturert metode for å fasilitere reproduksjon (Gil & Johnson, 2002 referert i Saunders et al., 2009). På de områdene der det teoretiske grunnlaget er mangelfullt, vil vi benytte induktiv fremgangsmåte. Altså vil vi kombinere deduktiv og induktiv tilnæringsmåte, med hovedvekt på førstnevnte.

Forskningshensikt

Det er tre hovedtyper av forskningsdesign; eksplorativt (utforskende), deskriptivt (beskrivende) og kausalt (årsak - virkning) (Gripsrud, Olsson, & Silkoset, 2010). For å kartlegge årsak-virkningsforholdene mellom forskjellige faktorer og adopsjon av BB retorikk og teknikk (forskningsspørsmål 1 og 2), er et kausalt forskningsdesign best egnet. Muligheten for dette er dessverre begrenset, siden empirien i undersøkelsen er innhentet fra ett tidspunkt. Vi mangler med andre ord tidsseriedata, noe som er ønskelig for å belyse årsakssammenhenger. Dette fordi det er et krav at X kommer før Y i tid for å kunne si at X er årsaken til Y. Dermed vil vi heller benytte deskriptivt forskningsdesign for å svare på forskningsspørsmål 1 og 2. En deskriptiv undersøkelse søker å beskrive en enkelt variabel, eller sammenhengen mellom flere variabler (Gripsrud et al., 2010). Dette vil også være det

hensiktsmessige designet for å svare på forskningsspørsmål 3. Johannessen et al. (2010) poengterer at på tross av at tverrsnittsdata har sine svakheter når det kommer til kausale forhold, er det ikke uvanlig at de brukes for å teste årsakshypoteser. Slike undersøkelser har imidlertid svært begrenset gyldighet i mange tilfeller. På grunn av begrensningene til tverrsnittsdata, vil det i denne utredningen ikke være grunnlag for å påstå at det foreligger kausale sammenhenger, kun at det finnes samvariasjon mellom variabler (Gripsrud et al., 2010).

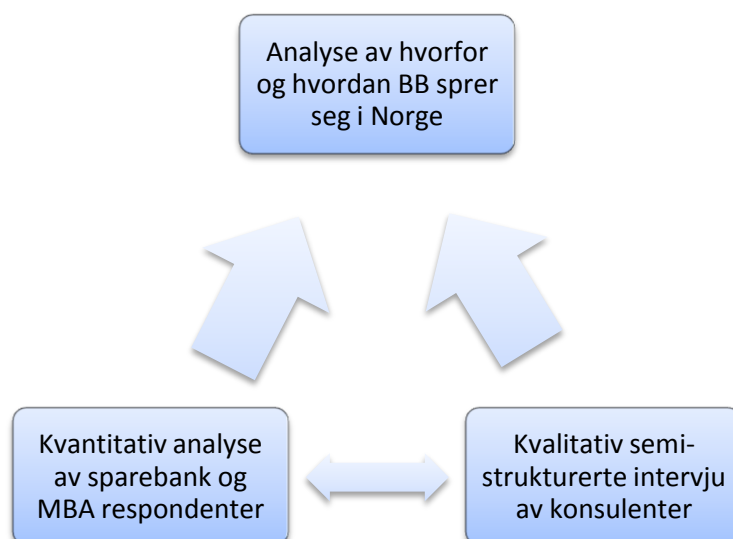
Trianguleringsinspirert metode: Survey-undersøkelse og Intervju

Saunders et al. (2009) legger vekt på at det viktige ved forskningsdesignet er at det passer med forskningen man gjør, ikke merkelappene man setter på det. Videre påpeker de at det er en sammenheng mellom resultatene man får og metoden (datainnsamlings- og analyseteknikker) man benytter, og at det er vanskelig å gjøre rede for denne metodeeffekten (Saunders et al., 2009). Den kan imidlertid reduseres ved å kombinere ulike metoder. Forskningsdesignet til denne utredningen vil være blandet metoddesign, ved at både kvantitativ (numeriske) og kvalitativ (ikke-numeriske) data og analyseteknikker blir benyttet. Utredningens forskningsdesign er trianguleringsinspirert. Metodetriangulering er å undersøke et fenomen fra flere perspektiver, ved å bruke forskjellige metoder for å samle inn og analysere data (Johannessen et al., 2010). Dette valget blir i økende grad anbefalt innenfor økonomisk og administrativ forskning (Curran & Blackburn, 2001 referert i Saunders et al., 2009).

Som nevnt har utredningen en forskningstilnærming som baserer seg på teori testing (deduktiv), supplementert av en induktiv tilnærming. Modell (2005) poengterer at den vanligste bruken av metodetriangulering ved teori testing innenfor økonomistyringsforskningsfeltet er at kvalitativ metode benyttes innledningsvis for å informere den kvantitative metoden. Siden de kvantitative datasettene til utredningen har opphav fra tidligere utførte spørreundersøkelser, har vi ikke mulighet til dette. Vi benytter heller kvalitativ metode i etterkant av kvantitativ datainnsamling, for å utdype og berike resultatene. Mer spesifikt benyttes en blandet metode som kombinerer survey-undersøkelse (kvantitativ) av sparebank- og MBA-respondenter og semi-strukturerte intervju (kvalitativ) av intervjuobjekter i konsulentselskaper. Siden metodenes respektive sterke og svake sider utfyller hverandre er dette intuitivt en god kombinasjon. Intervjuene kan ikke klassifiseres

som casestudier, siden vi ikke utfører tilstrekkelig mange av dem innenfor hver bedrift. De kan muligens omtales som mini-case eller "site visits", men vi vil heller referere til dem som intervju. Uavhengig av hva vi definerer den kvalitative delen av forskningsdesignet som, komplimenterer det den kvantitative dataen, som en del av blandet metode forskningsdesign. I tillegg til å støtte opp under den kvantitative dataen, vil intervjuene bidra med en nyansert forståelse av spredningsmønsteret til BB. Den kvalitative og kvantitative empirien kommer imidlertid ikke fra samme forskningsobjekt, og de forskjellige metodene er ikke likestilt for å svare på de forskjellige forskningsspørsmålene. Dermed poengterer vi på nytt at utredningen kun er trianguleringsinspirert, og at den ikke benytter fullverdig metodetriangulering.

Figur 2: Trianguleringsinspirert metode

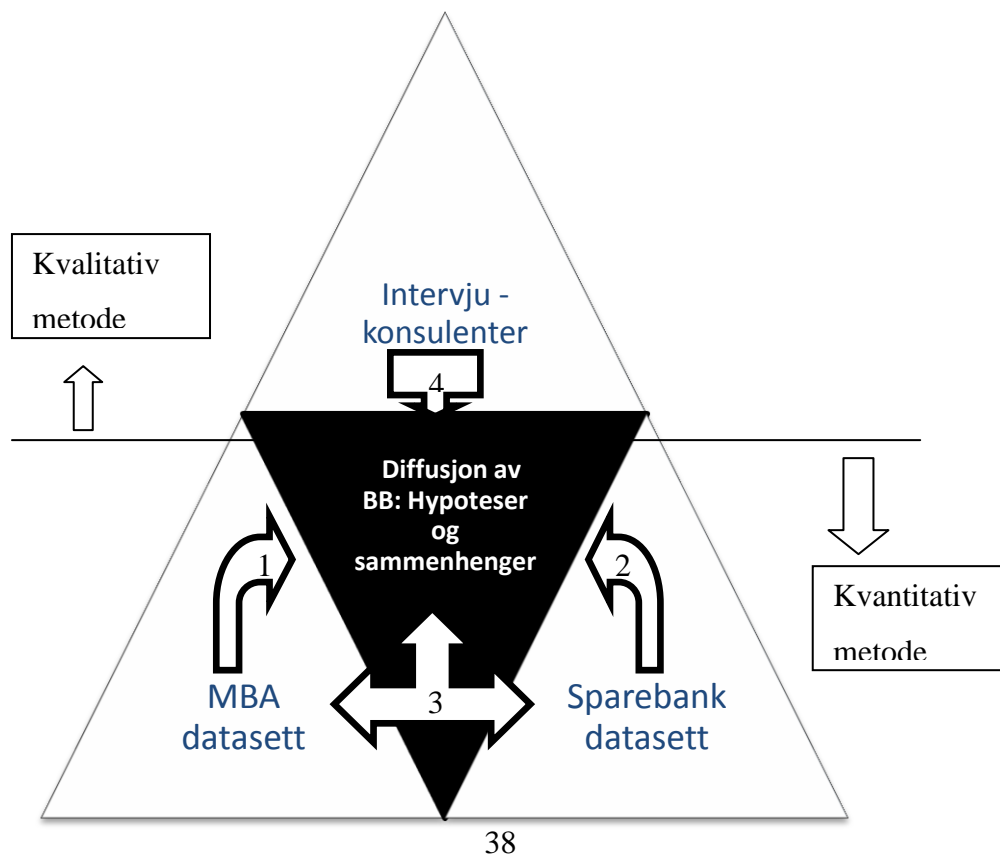


Survey-undersøkelse er ofte tilknyttet en deduktiv tilnæringsmåte, og er vanlig ved deskriptive og kausale forskningsdesign (Saunders et al., 2009). Noe som passer godt med utredningens tilnæringsmåte og forskningshensikt. Det er flere mulige datainnsamlingsteknikker som kan benyttes ved survey-undersøkelser. Den vanligste er spørreundersøkelse, men strukturerte observasjoner og strukturerte intervju kan også benyttes (ibid.). Fordelen til spørreundersøkelser er at de tilater innsamling av store mengder data fra en større populasjon på en tids- og kostnadseffektiv måte (ibid.). Denne datainnsamlingsteknikken gir standardisert kvantitativ data, som er godt egnet for sammenligning og statistisk analyse. Med representative utvalg kan survey-undersøkelser

også gi resultater som kan generaliseres til hele populasjoner. En ulempe ved survey-undersøkelser er at dataen som samles inn trolig ikke er like omfattende og nyansert som for eksempel data fra kvalitative intervju (ibid.). Spørreundersøkelser tillater heller ikke respondentene å ta kontakt med forskeren for å klarifisere spørsmål.

En alternativ måte å svare på utredningens forskningsspørsmål kan være å benytte multiple-casestudie som den dominerende metoden. Yin (2009) legger vekt på at case-studiets kvalitative natur gir gode muligheter til å undersøke og forstå konteksten til fenomenet som studeres. Dette skiller metodene; ved at survey-studie som følge av begrenset antall variabler gir mindre innsikt i konteksten til fenomenet som studeres (Saunders ibid., 2009). Det er flere grunner til at vi velger survey-undersøkelse som den dominerende metoden i forskningsdesignet. Først og fremst kommer survey-dataen fra to tidligere utredninger, og vi har ikke mulighet til å gjøre om på dette. Vi mener likevel at survey-undersøkelse er det naturlige valget. Dette fordi vi forsøker å generalisere funnene våre til en viss grad og gjøre statistiske analyser for å finne sammenhenger mellom variabler. Selv om survey-data er mest hensiktsmessig for vår utredning, underkjenner vi ikke merittene til multiple-casestudie.

Figur 3: Oppsummering av forskningsdesign

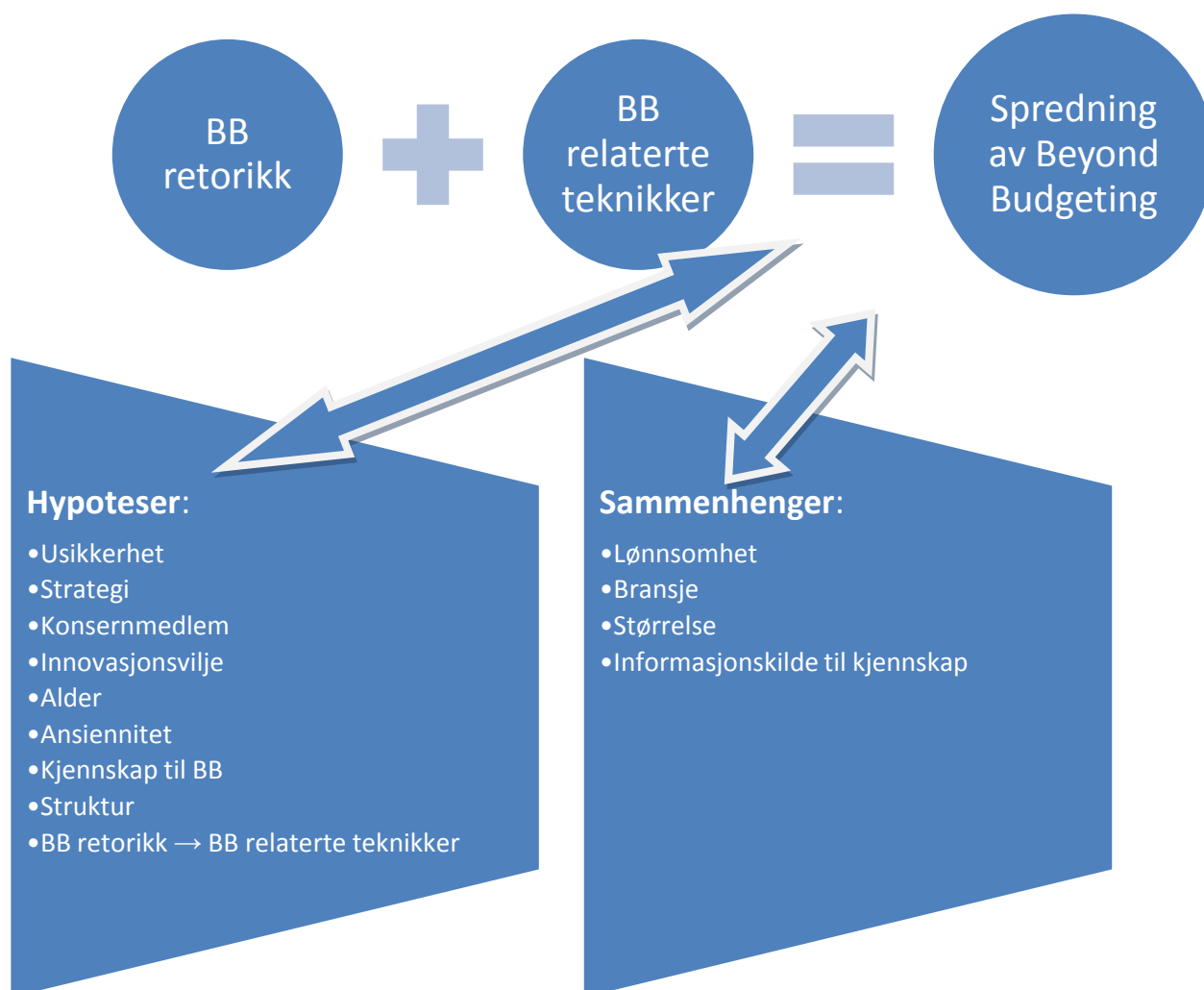


Denne utredningen kombinerer en deduktiv og induktiv forskningstilnærming, med hovedvekt på førstnevnte. Videre har utredningen en deskriptiv forskningstilnærming. Kvantitative survey-undersøkelser og kvalitative intervju kombineres i et blandet metoddesign, der den kvantitative metoden er dominerende. Denne trianguleringsinspirerte metoden benyttes for å utdype og berike de kvantitative resultatene ved hjelp av semi-strukturerte intervju for forskningsspørsmål 1 og 2. Rollene blir reversert for forskningsspørsmål 3, ved at intervjuene er dominerende. Figur 3 illustrer hvordan vi tester hypoteser og sammenhenger ved hjelp av (1) sparebankdatasettet, (2) MBA-datasettet, (3) sammenligning av de to datasettene og (4) kvalitativ informasjon fra intervju med konsulenter.

3.3 Hypoteseutvikling

Det er som regel ikke tilstrekkelig å forutsette at adopsjon kun har sitt opphav i *efficient choice criterion*, og dermed er en rasjonell prosess (se for eksempel Bjørnenak, 1997). Vi utvikler derfor hypoteser om faktorer som kan stimulere eller hindre adopsjon utover det rasjonelle. Først vil vi utvikle hypoteser om betingelsesfaktorer. Deretter suppleres disse med hypoteser om drivende faktorer som undersøker andre variabler som påvirker adopsjonen av BB. I de tilfellene vi ikke har tilstrekkelig teoretisk grunnlag til å danne en hypotese, vil vi undersøke sammenhengen mellom faktoren og adopsjon i stedet. Figuren under presenterer hypotesene og sammenhengene vi vil gjøre rede for i dette avsnittet.

Figur 4:Forskningsmodellen



3.3.1 Betingelsesfaktorer

Dersom man legger til grunn at adopsjon av BB retorikken og teknikken er et resultat av rasjonelle valg, kan man med uttømmende informasjon forklare spredningen ved hjelp av betingelsesfaktorer. Det er imidlertid vanlig å studere de faktorene man antar er sentrale for spredning, og som er mulige å måle pålitelig. Disse ville da forklare en del av spredningen. Det at betingelsesfaktorene kan være påvirket av hverandre og av andre faktorer, gjør det vanskelig å trekke endelige konklusjoner om sammenhenger. Et eksempel er at størrelsen til en bedrift påvirker kontaktflaten dens. Dermed er det ikke selvsagt at størrelse skal behandles som en betingelsesfaktor. For å utvikle hypoteser om sammenhengen mellom betingelsesfaktorer og spredning av BB, vil vi etter beste evne bruke teori og forsøke å påpeke svakhetene ved det vi forutsetter.

Flere bidrag i *contingency-litteraturen* studerer økonomisystemer, for å forklare sammenhengen mellom adopsjon og forskjellige karakteristika (Chenhall, 2007). Antagelsen disse studiene bygger på er at en innovasjon passer best til bedrifter med visse karakteristika (ibid.). Vi vil undersøke strategi, usikkerhet i omgivelsene, organisasjonsstruktur, størrelse og industri som betingelsesfaktorer. For å teste om adopsjonen av BB er et resultat av rasjonelle valg, vil vi utvikle hypoteser og sammenhenger som tester hvilken effekt disse har på adopsjon. De tre første faktorene har ofte blitt benyttet i studier for spredning av økonomisystemer som betingelsesfaktorer (Chenhall, 2007). Størrelse har også ved noen anledninger blitt behandlet som en betingelsesfaktor (ibid.) I tillegg er flere av dem utgangspunkt for sentrale argumenter BB-bevegelsen bruker for å rasjonalisere avskaffelsen av budsjetter (Hope & Fraser, 2003b). Siden vi har data fra forskjellige industrier, kan det også være interessant å finne ut hvorvidt noen industrier er mer egnet for adopsjon. Dermed antar vi også at industri kan behandles som en betingelsesfaktor.

Usikkerhet i omgivelsene

Et av hovedargumentene til kritikerne av budsjettet er at stadig økende usikkerhet i omgivelsene gjør budsjettets antagelser feilaktige og utdaterte (Hope & Fraser, 2003b). Dersom dette er sant, skulle man tro at større usikkerhet i omgivelsene reduserte verdien av budsjettet, og dermed økte adopsjonsraten av BB. Chenhall (2007) påstår at det finnes lite bevis for hva som er den optimale måten å takle usikkerhet i omgivelsene på, men skiller mellom ”usikre omgivelser” og ”fiendtlige og turbulente” omgivelser. I ”usikre omgivelser” anbefales økonomisystemer som er mer åpne og fleksible, mens ”fiendtlige og turbulente” omgivelser taler for bruken av mer formelle systemer, som budsjettet (ibid.). De mest effektive organisasjonene ser ut til å kombinere strenge kontrollfunksjoner med fleksibilitet i virksomhetsstyringen sin (ibid.). Fra dette kan vi trekke ut at BB passer bedre for de omgivelsene som er usikre, men ikke fiendtlige og turbulente. På den andre siden kan det tenkes at bedrifter svarer på usikkerhet i omgivelsene med å innføre andre styringsverktøy eller å øke fokuset på budsjettstyring. Hvis førstnevnte er tilfellet vil denne betingelsesfaktoren påvirke den faktoren vi har valgt å kalle innovasjonsvilje, og sammenhengen til adopsjon blir mer tvetydig. Vi velger likevel å gå ut ifra at usikkerhet er en driver for adopsjon av BB.

H1: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større dersom omgivelsene er relativt usikre

Størrelse

Store bedrifter har i større grad behov for formalisering av prosedyrer, spesialisering av funksjoner, budsjettfokus og sofistikerte kontroller (Chenhall, 2007). Dermed skulle man tro at store bedrifter i mindre grad adopterte BB. På den andre siden vet vi om flere store bedrifter og konserner som har forlatt budsjettet. Det kan hende at budsjettproblematikken blir mer synlig i store bedrifter. En annen forklaring er at store bedrifter har en større kontaktflate og at størrelse dermed ikke er en ren betingelsesfaktor, men burde behandles som en drivende faktor. Det kan også tenkes at store bedrifter har flere ressurser tilgjengelig for å gjennomføre endringer i økonomistyringssystemet. Dette ville gjort store bedrifter mer innovative. Dermed kan størrelse påvirke en av de drivende faktorene vi forsøker å studere, innovasjonsvilje. Siden effekten av størrelse er uklar når det gjelder BB, vil vi undersøke om vi finner en sammenheng mellom størrelse og adopsjon av innovasjonen.

S1: Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og relaterte teknikker og bedriftens størrelse?

Struktur

Overordnet skal BB gi to fordeler til bedrifter som adopterer innovasjonen. En av dem innebærer fordelene ved en desentralisert organisasjonsstruktur (Hope & Fraser, 2003b). For å få til en fullstendig desentralisert organisasjon, bør budsjettet avskaffes (Hope & Fraser, 2003b; Bogsnes, 2009). Dermed skulle man tro at det er en kobling mellom organisasjonsstruktur og BB adopsjon. Østergren & Stensaker (2010) finner at BB i praksis gir mellomledere mer autonomi med tanke på hvordan de ønsker å nå målene de skal nå. Målene settes imidlertid i større grad av toppledelsen, noe som kan oppfattes som å gi mindre autonomi (Østergren & Stensaker, 2010). Siden desentralisering er en såpass sentral del av BB konseptet, vil vi likevel teste om mer desentraliserte organisasjoner i større grad adopterer BB.

H2: Adopsjonen av BB retorikk og relaterte teknikk er større i organisasjoner med en mer desentralisert organisasjonsstruktur.

Strategi

Det er ikke utenkelig at BB passer bedre for bedrifter som følger visse strategier. I likhet med andre studier, vil vi bruke Miles og Snow (1978) sitt skille mellom *prospector* og *defender* strategi. Vi vil oversette disse med henholdsvis proaktiv og konservativ strategi. Chenhall (2007) påstår at en konservativ strategi i større grad er i tråd med tradisjonell budsjettstyring. Naranjo-Gil, Maas, & Hartmann (2009) finner at bedrifter med proaktiv strategi i større grad adopterer avanserte økonomistyringsinnovasjoner. Et eksempel på dette er at Gosselin (1997) viser til at de proaktive bedriftene adopterte ABC/M i større grad. Dermed er ikke utenkelig at bedrifter med proaktiv strategi i større grad adopterer BB. Det er imidlertid ikke funnet noen entydig sammenheng mellom hvilke styringsverktøy som anvendes og strategien som følges (Chenhall & Landfield-Smith, 1998). Vi vil likevel se om vi kan finne en sammenheng mellom proaktiv strategi og adopsjon av BB.

H3: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større hos bedrifter med proaktiv strategi

Bransje

Det kan hende at BB passer bedre i noen bransjer enn andre, eller at innovasjonen passer like bra i alle industrier. Siden vi har datamaterialet fra forskjellige industrier, ønsker vi å finne ut hvordan industrifaktoren påvirker adopsjonen. Bransjer med stor usikkerhet i omgivelsene og høy grad av autonomi trekkes frem som gode kandidater til å adoptere BB (Østergren & Stensaker, 2010). Banknæringen fremheves for eksempel som velegnet for adopsjon av BB på bakgrunn av omgivelsene og autonomien (Max, 2002). Utover dette har vi ingen velbegrunnede meninger om hvilke bransjer som bør være best egnet for BB, og ønsker derfor å se om vi finner en sammenheng mellom industri og adopsjon.

S2: Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og hvilken industri bedriften tilhører?

3.3.2 Drivende faktorer

Det er rimelig å anta at det finnes andre faktorer som stimulerer eller modererer en rasjonell beslutningsprosess. Hvis dette er tilfellet vil ikke betingelsesfaktorene alene kunne gi et

riktig bilde av spredningsmønsteret. Det kan med andre ord være faktorer som står i veien for at bedriftene kun fokuserer på effektive valg for måloppnåelse.

Vi kaller faktorer som stimulerer eller modererer rasjonelle beslutninger drivende faktorer. For å finne ut om slike faktorer eksisterer, utvikler vi hypoteser og sammenhenger som tester påvirkningen deres på BB adopsjon. Faktorene vi ønsker å se på er lønnsomhet, innovasjonsvilje, konsernmedlemskap, trekk ved beslutningstakere og kilde til BB kjennskap. Den siste hypotesen vår handler om forholdet mellom adopsjon av BB retorikken og BB relaterte teknikker.

Lønnsomhet

Budsjettkritikerne påstår at en implementering av BB vil øke lønnsomheten betraktelig (Hope & Fraser, 2003b). Ekholm og Wallin (2000) finner som et motargument at bedrifter som i stor grad har forlatt budsjettet ikke er mer lønnsomme. Hvorvidt adopsjon fremmer lønnsomhet er dermed uklart. Videre er det usikkert om adopsjonen skyldes dårlig lønnsomhet som gjør den nødvendig å adoptere eller om svært god lønnsomhet er en driver. Mone, McKinley, & Barker (1998) argumenterer for at dårlig lønnsomhet vil føre til større villighet til å bytte styringssystem. Faktorer som organisasjonsstruktur og organisasjonskultur kan imidlertid være en barriere for innovasjon i perioder med dårlig lønnsomhet (Mone et al., 1998). Naranjo-Gil et al. (2009) finner også at historisk dårlige resultater har en sammenheng med å ta større risiko og adoptere innovative økonomistyringssystem. Lønnsomme bedrifter kan på den andre siden bruke ressurser på å forholde seg lønnsomme. En av aktivitetene som kan bidra til dette er å forbedre virksomhetsstyringen ved å prøve ut nye innovasjoner. Det finnes både lønnsomme og ulønnsomme bedrifter som har fjernet budsjettene, men sammenhengen mellom innføring av BB og økt lønnsomhet er på ingen måte avklart. Vi ønsker derfor å se om vi finner en sammenheng mellom lønnsomhet og adopsjon.

S3: Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og relaterte teknikker og en organisasjons lønnsomhet?

Innovasjonsvilje

Dersom en organisasjon er eller har vært villig til å prøve ut nye innovasjoner tidligere, kan det hende at sjansen for å adoptere BB øker. Innføringen av nye innovasjoner kan være et

forsøk på å løse problemene ved budsjettet, og derfor en indikator på at man er enig i budsjettkritikken. Helt motsatt kan det hende at bedrifter med mange innovative verktøy ikke er kritisk til budsjett. Dette fordi de negative sidene ved budsjettet er fjernet ved at andre verktøy benyttes. Det finnes flere grunner til at innovasjonsvilje kan være påvirket av mange andre faktorer. Eksempler på dette er: god lønnsomhet kan gjøre midler til innovasjon tilgjengelig, dårlig lønnsomhet kan gjøre innovasjon nødvendig (Mone et al., 1998; Naranjo-Gil et al., 2009), en rask voksende bedrift kan få behov for nye styringsverktøy og økende usikkerhet i omgivelsene kan ha samme virkning. Naranjo-gil et al. (2009) finner også at alderen til økonomisjefer påvirker adopsjon av innovative verktøy. Ved å vite hvilke innovative styringssystemer en bedrift har, kan vi likevel forsøke å undersøke hvorvidt innovasjonsviljen til bedriften fungerer som et stimulus til å adoptere BB.

H4: Adopsjon av BB retorikken er større blant relativt innovative bedrifter.

Allianse/konsern

Bjørnenak (1997) finner at kontaktflaten til bedrifter kan påvirke adopsjonssannsynligheten av en innovasjon. Det kan tenkes at bedrifter som er medlem av et stort konsern eller en allianse i større grad vil bli eksponert for nye ideer, som BB. Adopsjonen kan ta form som imitasjon av andre innenfor alliansen eller konsernet, eller at innovasjonen implementeres gjennom tvunget seleksjon. Dersom førstnevnte er tilfellet, vil det å være medlem i en allianse kunne øke adopsjonen av innovative økonomistyringssystemer. Ved tvungen seleksjon vil man kun bli eksponert for de verktøyene som blir påtvunget seg. I sistnevnte tilfelle finnes det også en barriere mot adopsjon, ved at en ikke kan bestemme autonomt over egen virksomhet. Uansett vil medlemskap i allianse eller konsern kunne påvirke adopsjon.

H5: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større blant organisasjoner som er medlem av en allianse eller et konsern.

Karakteristika ved beslutningstagere

Naranjo-Gil et al.(2009) finner at karakteristika ved økonomisjefen i bedrifter kan påvirke i hvilken grad nye økonomistyringsinnovasjoner adopteres gjennom en rasjonell prosess. De mest interessante karakteristikkene for vår oppgave er alder, ansiennitet og kjennskap til BB.

Eldre økonomisjefer påstås å ta inn over seg nye innovasjoner tregere enn yngre, og motstand mot endring øker med alderen (Naranjo-Gil et al., 2009; Young, Charns & Shortell, 2001). Vi tester dette med følgende hypotese:

H6: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større dersom respondenten er relativt ung.

Etter hvert har økonomisjefen noen års ansiennitet, og kan utvikle en maktbase, sosiale nettverk og arbeidsrutiner som han/hun nødvendig vil miste. Naranjo-Gil et al., (2009) finner at lang ansiennitet kan forbindes med lav adopsjonsrate av innovative økonomistyringssystemer. Young et al. (2001) finner ikke at denne sammenhengen er signifikant. Vi vil likevel teste hvorvidt lengre ansiennitet i bedriften reduserer adopsjonen av BB.

H7: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større i bedrifter der respondenten har relativt kort ansiennitet

Vi tester også kjennskapen til innovasjonen. Naranjo-Gil et al. (2009) finner at økonomisjefer med økonomisk utdanningsbakgrunn kjenner bedre til innovasjoner, og dette medfører adopsjon av innovative styringsverktøy. På bakgrunn av dette vil vi teste om bedre kjennskap til BB fører til adopsjon.

H8: Adopsjonen av BB retorikken og relaterte teknikker er større dersom respondenten har relativt god kjennskap til konseptet.

Kilde til kjennskap

Det er interessant om kilden til kjennskap om BB påvirker adopsjonen positivt eller negativt. Bjørnenak (1997) fremhever spesielt viktigheten av kommunikasjonskanaler for spredningen av nye økonomistyringsinnovasjoner. Vi tester sammenhengen mellom kilde til kjennskap og adopsjon med følgende spørsmål:

S4: Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og hva kilden til kjennskapen om konseptet er?

BB retorikk og BB relaterte teknikk

Til slutt vil vi finne ut om det er en sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og relaterte teknikker. I utgangspunktet skulle man tro at bedrifter som er mer kritiske til budsjett, i større grad bruke styringsverktøyene som kategoriseres som BB relaterte. Altså at det brukes mer BB teknikk dersom bedriften har tatt inn over seg den påståtte fordelene (Ax & Bjørnenak, 2011). Det kan også tenkes at bedrifter finner andre måter å ta inn over seg retorikken på, men vi velger å tro at forholdet mellom dem er positivt.

H9: Adopsjon av BB retorikken påvirker bruken av BB relaterte teknikker positivt.

3.4 Datainnsamling

For å svare på forskningsspørsmålene til utredningen må vi samle inn empiri. Vi skal her ta stilling til datakildene som benyttes i utredningen. Datakilder deles inn i sekundærdata og primærdata. Sekundærdata er samlet inn av andre med andre formål, og primærdata er den empirien man selv samler inn for å svare på undersøkelsens problemstilling (Gripsrud et al., 2010). På tross av denne inndelingen, er det ingen vesentlig forskjell i måten man må behandle dataen. I begge tilfellene vurderes hvorvidt dataene er egnet for å svare på forskningsspørsmålene, samt dens reliabilitet og validitet. Det empiriske grunnlaget til denne utredningen består av primærdata fra intervju, og data som man kan diskutere om er primær- eller sekundærdata. Dataen fra spørreundersøkelsene stammer fra to separate utredninger, der begge er innenfor samme forskningsprogram som vår utredning. Johansen (2010) og Eriksrud og McKeown (2010) sine formål er beslektet med vårt. Således kan det argumenteres for at dataen ikke er samlet inn til et annet formål, men at vi kun utvider formålet til dataen som er innsamlet. Det er ikke et klart skille for om denne dataen er å regne som primær- eller sekundærdata. På tross av dette vil vi bruke betegnelsen sekundærdata for de to spørreundersøkelsene.

Vi vil her gå igjennom datainnsamlingsmetodene som benyttes i utredningen, samt mulige svakheter og begrensninger til datamaterialet.

3.4.1 Sekundærdata

Vi bruker datamaterialet samlet inn av Eriksrud og McKeown (2010) og Johansen (2010) (inneholder også sekundærdata fra sparebankforeningen.no). Informasjon om antall årsverk regnes også som sekundærdata. Denne har vi fått fra bankenes sikringsfond. Begge datasettene ble samlet inn ved hjelp av spørreundersøkelser administrert via internett. De fleste spørsmålene ble besvart på en fempunktets Likert-skala, der 1 er helt uenig/i liten grad og 5 er helt enig/i stor grad. Se Eriksrud & McKeown (2010) og Johansen (2010) for mer detaljert beskrivelse av datainnsamling. Se også Johansen (2010) for detaljert beskrivelse av operasjonaliseringen av hypoteser og sammenhenger. Vi vil stort sett benytte de samme operasjonaliseringene som henne på begge datasett, med noen unntak. For MBA-datasettet operasjonaliseres lønnsomhet ved hjelp av en subjektiv vurdering av lønnsomhet i forhold til konkurrenter, i stedet for objektive lønnsomhetstall som EKR. For bankdatasettet operasjonaliseres ikke størrelse ved hjelp av forvaltningskapital, slik Johannesen (2010) gjør, men ved hjelp av antall årsverk. Dette fremmer sammenligning med den subjektive vurderingen av antall årsverk som er den eneste muligheten å operasjonalisere størrelse i MBA-datasettet. Bransje operasjonaliseres i MBA-datasettet ved at respondentene selv har valgt bransje ut ifra 20 forskjellige bransjevalg, mens bankdatasettet kun består av en bransje.

3.4.2 Primærdata

Kvalitativ data ble samlet inn ved hjelp av intervjuer. For å få en struktur på intervjuene, valgte vi å forberede en rekke spørsmål på forhånd med tilhørende mulige oppfølgingsspørsmål. Selv om det er en viss struktur på intervjuene, var intervjueren åpen for innspill og fulgte opp aktuelle temaer som ble brakt opp. Denne datainnsamlingsteknikken kan klassifiseres som semi-strukturert intervju; ved at intervjuguiden inneholder en rekke temaer med tilhørende spørsmål. Rekkefølgen på spørsmålene kan imidlertid variere etter den naturlige flyten i samtalen, og det er mulighet til å stille andre spørsmål for å belyse temaer som kommer opp i løpet av intervjuet (Saunders et al., 2009). Denne intervjuformen ble valgt fordi vi mener at semi-strukturerte intervju, versus for eksempel mer rigide former for intervju, i større grad gjør det mulig å undersøke og forstå temaene som er interessante for utredningen. Dette kommer av at vi etterstrebet en

flytende samtale om de aktuelle temaene, og fulgte assosierende ledetråder der det var mulig. For å ikke påvirke kommentarene til informantene, ble det stilt åpne spørsmål så langt det lot seg gjøre. Intervjuobjektene ble oppfordret til å utdype synspunktene sine ved hjelp av oppfølgningsspørsmål der dette virket passende. Mer lukkede spørsmål ble brukt som et supplement for å finne ut av spesifikk informasjon for å belyse aktuelle tema.

Før intervjuene ble gjennomført, sendte vi ut en overordnet oversikt over den tematiske oppstillingen til intervjuet. Intervjuobjektene hadde da muligheten til å forberede seg på de aktuelle temaene og føle seg tryggere på spørsmålene som kom. En ulempe ved dette kan være at objektene velger ut det de syntes er mest interessant og setter seg inn i det. Dermed kan det hende at empirien ikke får frem informantens personlige erfaring og meninger. For å unngå dette ble kun en oversikt over de overordnede temaene sendt, og ikke enkeltspørsmålene i intervjuguiden.

Den kvalitative empirien er samlet inn gjennom intervju av faglig ansvarlig partner og senior konsulent i bedrift X og seniorkonsulent i bedrift Y. Intervjuene ble utført som gruppeintervju i bedrift X. I bedrift Y måtte et av intervjuobjektene melde avbud, og det ble dermed utført enkeltintervju av seniorkonsulenten. Se kapittel 4.1 for nærmere beskrivelse av informantene. Intervjuobjektene ble valgt ut fordi vi mener at vi kan lære mye fra disse. De er det Krueger & Casey (2005, referert i Saunders et al., 2009) referer til som informasjonsrike.

Gruppeintervju kan lede til veldig produktive diskusjoner, siden intervjuobjektene responderer til hverandres innspill så vel som de spørsmålene de blir spurt (Saunders et al., 2009). Videre anbefales det at jo mer kompliserte temaer som blir tatt opp i intervjuet, jo mindre burde intervjugruppene være (Johannessen et al., 2010). Et mulig problem i gruppeintervju er at man kan få en gruppeeffekt, ved at en deltaker dominerer intervjuet, og andre ikke føler seg frie til å delta. Et eksempel på dette er at partneren vi intervjuet kunne ha dominert intervjuobjektet som er ansatt på et lavere nivå i bedriften. Dette var vi bevisst på og prøvde å motarbeide i intervjuprosessen ved å etablere rapport med begge intervjuobjektene i gruppen.

For å sikre en nøyaktig og objektiv kilde av intervjuene, ble det benyttet digitale opptak. Dette øker også muligheten intervjueren har til å konsentrere seg om å etablere en god

rapport med intervjuobjektet. I stedet for å ta omfattende notater, kan intervjueren fokusere på å stille spørsmål og lytte. En mulig negativ side ved dette valget er at det kan påvirke forholdet mellom intervjuer og intervjuobjekt. Eksempelvis ved at det fokuseres på opptageren eller at informantene kan være mindre villig til å svare ærlig på spørsmål. Vi mener at denne svakheten ikke har en vesentlig effekt. Dette fordi anonymiteten til intervjuobjektene og bedriftene de kommer fra blir ivaretatt i utredningen.

Vedlegg 9 inneholder intervjuguiden som ble benyttet.

3.4.3 Evaluering av datamaterialet

I dette avsnittet vil vi ta stilling til troverdigheten til utredningens empiriske grunnlag ved å se nærmere på dataens reliabilitet, validitet og generaliserbarhet.

Reliabilitet

Reliabilitet handler om man kan stole på resultatet av en måling, altså i hvilken grad man får det samme resultatet ved gjentatte målinger (Gripsrud et al., 2010). En måling er mer troverdig jo færre tilfeldige feil målingen har. En måte å forklare reliabilitet på er ”hvor godt vi måler det vi måler” (ibid.).

Datamaterialet innhentet fra bankenes sikringsfond og sparesparebankforeningens hjemmeside er troverdig. Survey-dataen innehar imidlertid potensialet for tilfeldige feil. Hva en respondent svarer kan påvirkes av ukjente faktorer, og man vet ikke med sikkerhet hvem som har besvart spørreskjemaet. Det kan også hende at spørsmålene er utformet slik at respondenten ville svart annerledes på et senere tidspunkt. I det tilfellet gis kun et øyeblikksbilde av det vi ønsker å måle.

Etter forholdene er sekundærdataen vår relativt troverdig. Slik det fremgår i metodebeskrivelsene til Johansen (2010) og Eriksrud & McKeown (2010)², er skjemaene konstruert for å minimere feil. Vi velger derfor å tro at dataene er til å stole på.

Primærdataen vår er innhentet på en ganske annerledes måte. Semi-strukturerte intervju balanserer fleksibilitet med struktur. Reliabilitetsproblemer knyttet til disse intervjuene

² For MBA-datasettet er det lagt til 19 år på alle verdiene for alder som følge av at datasettet inneholdt feil.

kommer av at den reduserte graden av struktur begrenser muligheten for replikering av resultatene, i tillegg til problemer med bias (Saunders et al., 2009). For å redusere innvirkningen til førstenevnte problem ble intervjuprosessen grundig dokumentert, i tillegg til at intervjuguiden er lagt ved som vedlegg. Det er i midlertidig verdt å legge merke til argumentet til Marshall & Rossmann (1999, referert i Saunders et al., 2009); at funn fra ikke-standardisert forskningsmetode (som semi-strukturerte intervju) ikke nødvendigvis er ment å være replikerbare. Dette fordi de reflekterer virkligheten på den tiden de ble samlet inn i en situasjon som kan endre seg. Styrken til kvalitativ forskning er fleksibilitet, og det er ikke realistisk at den skal være replikerbar uten at det reduserer denne styrken (Saunders et al., 2009).

Det er flere forskjellige bias-problemer som påvirker reliabiliteten. Intervju-bias er når intervjuerens verbale og ikke-verbale kommunikasjon påvirker intervjuobjektet. Relatert til dette er svar-bias, som er knyttet til vurdering av intervjueren og/eller hans forutinntatte oppfatninger. Vi har forsøkt å redusere virkningen av biaser ved å unngå ledende og kritiske spørsmål, samt andre verbale og ikke-verbale kommunikasjon som gir forutnende inntrykk.

Validitet

Validitet handler om hvor godt dataene representerer det fenomenet man ønsker å undersøke (Johannessen et al., 2010). Validitet tar opp spørsmålet om undersøkelsen faktisk måler det den har til hensikt å måle. En forutsetning for dette, spesielt ved survey-undersøkelse, er begrepsvaliditet. Det vil si i hvilken grad det er samsvar mellom operasjonaliseringene av variabler og fenomenet man ønsker å undersøke (ibid.). I våre data er det for eksempel problematisk at lønnsomhet og størrelse vurderes subjektivt i MBA-datasettet, da det ikke er urimelig å anta at denne operasjonaliseringen avviker noe fra virkelig størrelse og lønnsomhet. I bankdatasettet derimot er disse faktorene kartlagt ved hjelp av objektive tall på EKR og antall årsverk. Dersom man har designet forskningsmodellen hensiktsmessig vil den måle det man har til hensikt å måle og utredningens interne validitet vil være høy (ibid.).

Med tanke på informasjonen fra sparesparebankforeningen og bankenes sikringsfond er rimelig å anta at validiteten er høy. I survey-datasettene kan det være et problem at respondentene ikke har kunnskap til å svare, eller mangler motivasjon til å svare på spørsmålene. Et annet problem kan være at spørsmålene om budsjettet er negativt ladet, noe

som kan virke ledende. Dette kan føre til mindre variasjon i holdningen til kritikken. Utformingen av spørreskjemaene er imidlertid ment for å redusere feil knyttet til validitet. Eksempler på tiltak som ble gjort er pretesting og formulering av spørsmål som gjorde det mulig for alle å svare (Johansen, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010). Det er derimot et problem at noen av variablene som undersøkes har få observasjoner. Dette gjelder spesielt for de ulike bransjene i MBA-datasettet, og eventuelle konklusjoner om bransjer har derfor lite validitet.

Igjen er det annerledes å vurdere primærdataen vår. I henhold til den kvantitative definisjonen på intern validitet er ikke kvalitative studier valide (Johannessen et al., 2010). Tar vi derimot utgangspunkt i at validitet er ”i hvilken grad våre observasjoner virkelig avspeiler de fenomener eller variabler som interesserer oss” (Pervin, 1984, s. 48 referer i Johannessen et al., 2010), kan kvalitative studier være troverdige. For å vise at forskningsstrategien er hensiktsmessig for å svare på problemstillingen, søker vi å presentere hvor vi har empirien fra og hvordan vi analyserer den. Dette bidrar til synliggjøring av validiteten til utredningen. Det at vi benytter trianguleringsinspirert metode kan også til en viss grad være med på å øke validiteten til funnene våre. Hovedhensikten med metoden er imidlertid å berike og utdype funn, ikke å validere dem.

Generaliserbarhet

Generaliserbarhet handler om hvor relevant dataen er, og kan deles opp i statistisk og ytre validitet (Johannessen et al., 2010). Statistisk validitet handler om hvorvidt utvalget i undersøkelsen er representativt for populasjonen det er utvalgt fra. Hvis forutsetningen om statistisk validitet er oppfylt, kan man spekulere i om funnene kan generaliseres videre over større områder. Ytre validitet oppnås dersom man kan overføre resultatene i tid og rom; for eksempel til en annen organisasjon i et annet land (ibid.).

Med den kvantitative dataen vår har vi muligheten til å oppnå en viss grad av generaliserbarhet. For sparebankdatasettet kan ikke resultatene generaliseres til andre bransjer. Generaliserbarheten til populasjonen bankbransjen er noe redusert, grunnet at det bevisst er gjort et skjevt utvalg av denne bransjen. Utvalget inneholder norske ikke-børsnoterte sparebanker. I MBA-datasettet har vi data fra flere bransjer, og kan i større grad enn i sparesparebankdatasettet antyde hvordan populasjonen av norske bedrifter ser ut.

MBA-datasettet har 58,6 og sparebankdatasettet har 68,6 prosent aktiv responsrate. Dette er høyt sammenlignet med responsrater på tidligere liknende undersøkelser (se Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010; Naranjo-Gil et al., 2009). Et resultat av at alle respondentene i MBA-datasettet har felles utdanningsbakgrunn fra NHH er at generaliserbarheten til populasjonen norske bedrifter reduseres noe, da det ikke er et representativt utvalg av populasjonen. Grunnen til at denne respondent gruppen er valgt derimot er for å sikre homogen informasjon med tanke på budsjettkritikk. Dermed er ikke hensikten nødvendigvis å generalisere til hele populasjonen norske bedrifter, men til en viss grad å kunne generalisere til norske bedrifter med kjennskap til budsjettkritikken. For så å sammenligne med sparebanker som har mindre kjennskap til budsjettkritikken.

Med tanke på primærdataen vår er generaliserbarheten til funn basert på de semi-strukturerte intervjuer som regel begrenset. Våre intervjuer er ikke et unntak fra dette, siden utvalget er lite og ikke-representerbart. Det går likevel an å antyde større signifikans enn det enkeltintervjuene skulle tilsi dersom det er mulig å relatere resultatene fra intervjuene til teori (Saunders et al., 2009). Dette forutsetter en deduktiv tilnæringsmåte, noe vi har adoptert i den grad det er teoretisk grunnlag for det. Dersom utredningens kvalitative resultater kan relateres til lignende fenomener, betegnes dette med overførbarhet (Johannessen et al., 2010). Igjen vil vi poengtere at hovedgrunnen til at kvalitativ metode ble benyttet er for å øke muligheten til å utdype og berike de kvantitative resultatene. Ikke å generalisere ut ifra intervjuene.

3.5 Analysetekniker

Vi benytter parametrisk statistikk for å teste hypoteser og sammenhenger. Datamaterialet er imidlertid ordinaldata; noe som egentlig ikke tillater denne behandlingen. I praksis gjøres dette imidlertid hyppig (Gripsrud et al., 2010). Vi behandler i mange sammenhenger datamaterialet vårt som intervalldata. For å forsikre oss om ikke å gjøre for store feil, vil vi derfor gjøre ikke-parametriske tester parallelt. Både som en egen analysedimensjon, og som robusthetstest for den parametriske statistikken

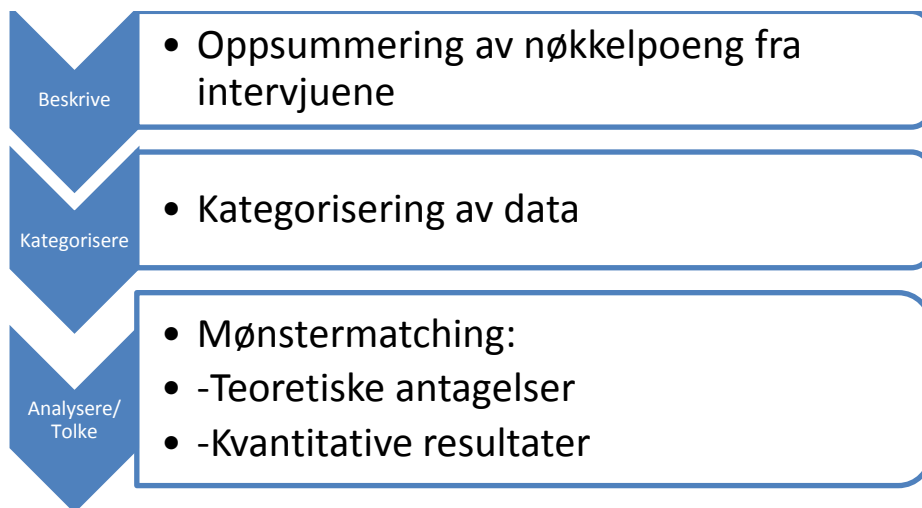
For å teste om to populasjoner er like eller ulike hverandre, vil vi bruke t-tester og den ikke-parametriske ekvivalenten Mann-Whitney tester. Vi vil bruke korrelasjonsanalyse og

regresjonsanalyse for å studere sammenhengen mellom to og flere variabler. Førstnevnte lar oss undersøke samvariasjonen mellom to og to variabler. Johannessen et al. (2010) viser til at det ikke finnes fasitsvar på hva som er en høy samvariasjon, og at det avhenger av hva man undersøker. I denne utredningen vil vi ta utgangspunkt i Cohen & Holliday (1982, referert i Johannessen et al., 2010) sin tommelfingerregel om styrken til korrelasjoner. Der 0,00-0,19 er veldig svak, 0,20-0,39 er svak, 0,40-0,69 er moderat, 0,70-0,89 er høy og 0,90-1,00 er veldig høy. I OLS regresjon forutsettes det at en avhengig variabel er en lineær funksjon av en eller flere uavhengige variable (Gripsrud et al, 2010). Dersom en uavhengig variabel har positiv påvirkning på den avhengige, har regresjonskoeffisienten foran variabelen positivt tegn. En regresjon kan også fortelle oss hvorvidt effektene til de uavhengige variablene er statistisk signifikant. Det vil si om man noenlunde sikkert kan påstå at den uavhengige variabelen påvirker den avhengige. Når man gjør en regresjon kan man også finne ut av hvor mye av variasjonen i den avhengige variabelen som kan forklares av regresjonsmodellen. Målet på forklaringskraft kan være R^2 eller justert R^2 , der sistnevnte tar hensyn til antall uavhengige variabler i regresjonslikningen. Den statistiske programvaren STATA brukes for å gjennomføre analysen. Dersom ikke annet fremkommer benyttes 5%-nivå for å vurdere signifikansen til funnene.

For å validere og utforske resultatene fra den kvantitative studien, vil vi oppsummere og kategorisere den kvalitative dataen, for så å analysere og tolke den. Deretter kategoriseres den kvalitative dataen. Kategorisering består av to aktiviteter; å utvikle kategorier og sortere meningsfulle deler av data til disse kategoriene (Saunders et al., 2009). Så langt det lar seg gjøre, analyseres den kvantitative dataen basert på teoretiske antagelser i henhold til Yin (2009) sin anbefaling. Det legges til grunn de samme hypotesene/sammenhengene som er grunnlaget for den kvantitative analysen i den utstrekning dette er dekket av den kvalitative dataen. Resultatet av at det benyttes en deduktiv analysestrategi, er at intervjuguiden kan brukes som utgangspunkt for datareduksjon og analyse. Dette fordi den i stor grad er utformet basert på teoretiske antagelser (Johannessen et al., 2010). Dersom dataen ikke passer inn med temaene fra intervjuguiden, revideres og utvikles kategoriene som så benyttes til analyseformål (Dey, 1993, referert i Saunders et al., 2009). Etter at denne datareduksjon er gjort, blir dataen analysert ved hjelp av mønstermatching. Dette er en av måtene Yin (2009) advokerer for å knytte data til teoretiske antagelser på. Meninger og

sammenhenger blir forsøkt identifisert ved å sammenligne mønstre i den kvalitative empirien med teoretiske antagelser, samt resultater fra den kvantitative analysen.

Figur 5: Kvalitativ analyseprosess



4. Analyse

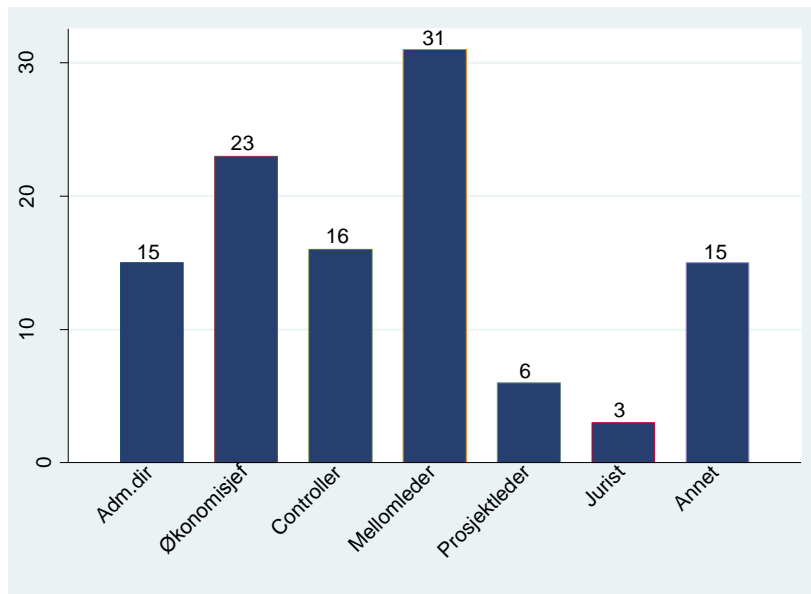
I analysen vil vi forsøke å besvare forskningsspørsmålene ved å se all dataen i sammenheng; både den vi bruker fra eksterne kilder og de vi har hentet inn selv. Først vil vi beskrive dataen vi bruker, deretter vil vi ta for oss forskningsspørsmålene:

1. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?
2. Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker?
3. Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?

4.1 Beskrivelse av data

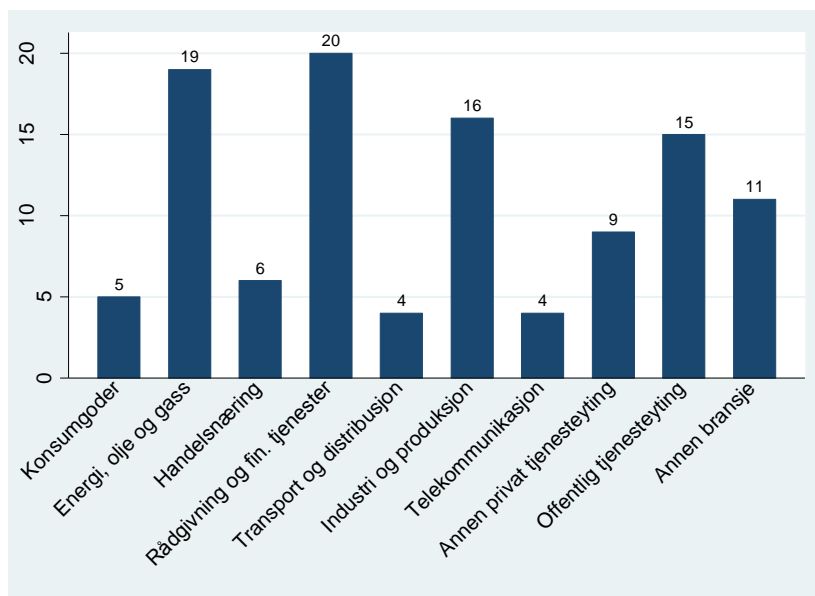
Som nevnt bygger vi videre på resultatene til Johansen (2010) og Eriksrud og McKeown (2010) av henholdsvis økonomisjefer i norske sparebanker og tidligere MBA studenter fra NHH. Der vi antar at sistnevnte har et relativt homogent informasjonsfelt i forhold til budsjettkritikken. I bankdatasettet har 81 sparebanker av totalt 118 besvart spørreskjemaet. Mens i MBA-datasettet ble 109 av totalt 186 spørreskjemaer besvart. De to studiene har responsrater på 68,6% (bank) og 58,6% (MBA). Responsratene må sies å være gode i forhold til lignende studier (se Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010; Naranjo-Gil et al., 2009). Respondentene i MBA-datasettet har stillinger som administrerende direktør, økonomisjef, controller, mellomleder, prosjektleder, juriste og annet. De kommer også fra 10 forskjellige bransjebetegnelser. I figur 6 og 7 finnes henholdsvis stillings- og bransjeoversikt for MBA-datasettet.

Figur 6: Stillingsoversikt MBA-respondenter



Alle respondentene har hatt befaring med budsjetter i dette datasettet (Eriksrud og McKeown, 2010). I motsetning til bankdatasettet har respondentene en rekke forskjellige stillinger. Legg merke til at det er få respondenter som er prosjektledere og jurister.

Figur 7: Bransjeoversikt MBA-respondenter



MBA-datasettet inneholder data fra 9 forskjellige bransjer, og en samlebransje for ”andre bransjer”. I motsetning til bankdatasettet som kun studerer sparebanker. Antall respondenter

i noen av bransjene er lav. Dette begrenser mulighetene våre til å gjøre troverdige analyser av betingelsesfaktoren industri. Det er spesielt bransjene Konsumgoder, Handelsnæring og Transport og distribusjon som har få respondenter.

Videre bruker vi lønnsomhetsdata fra sparebankforeningen(www.sparebankforeningen.com), og data om antall årsverk i sparebankene fra bankenes sikringsfond (www.bankenessikringsfond.no).

Vår kvalitative data er samlet inn fra to konsulentselskaper; vi kaller dem bedrift X og bedrift Y. Respondentene C, I og P jobber med virksomhetsstyring og har god kjennskap til markedet for økonomistyringsinnovasjoner. Alle tre har utdanning innen økonomi. P er partner i bedrift Y, og har jobbet der i tolv år. Han har ansvar for internship i bedriften, og har bakgrunn fra Handelshøyskolen BI med master i finans. P jobber med alle slags bransjer, og spesielt innenfor det private næringsliv. I er seniorkonsulent i bedrift Y, og jobber spesielt innenfor helsesektoren. Han har vært tre år i bedrift Y, og har bakgrunn fra Norges Handelshøyskole. C er sjefskonsulent i bedrift X. Intervjuobjektet har kort ansiennitet i bedrift X, men har erfaring med BB og virksomhetsstyring for øvrig fra et tidligere ansettelsesforhold i et mindre konsulentselskap. C jobber også med flere bransjer og spesielt rettet mot det private næringsliv.

4.2 Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?

For å besvare forskningsspørsmålet vil vi først forklare hvordan vi genererer budsjettkritikkvariabelen vår og hvordan holdningen til budsjett er forskjellig mellom datasettene. Deretter gjør vi bivariat og multivariat analyse med budsjettkritikkvariabelen og de variablene vi ønsker å se nærmere på.

4.2.1 Hvordan måler vi budsjettkritikk?

Den kvantitative dataen vår inneholder respons på rekke spørsmål som har til hensikt å avdekke hvor kritisk respondentene er til budsjetter. Dette er henholdsvis spørsmålene 13-21 i Johansen (2010) og 17-25 i Eriksrud og McKeown (2010) sine undersøkelser.

Svaralternativene består av en likert skala fra 1) helt uenig til 5) helt enig. I tabell 2 oppsummeres respondentenes svar, og de to datasettene sammenlignes. Tabellen inkluderer gjennomsnittsnitt, standardavvik, forskjellen i gjennomsnitt, prosentvis hvor mange som er enig (har svart 4 eller 5) i begge datasettene, forskjellen i enighet og resultatet av en Mann-Whitney test mellom gruppene av respondenter. Spørsmålene i tabellen er sortert etter temaer. Temaene deles opp i ”Utvikling og relevans av budsjettet”, ”Budsjett og fleksibilitet”, ”Budsjett i forhold til adferd i organisasjonen”, ”Budsjett i forhold til strategi” og ”Budsjettet endrer fokus vekk fra verdiskapning”. Dette er gjort for å kunne finne ut hvilke emner respondentene er spesielt enige eller uenige i. De fire første emnene ligner hovedkritikken mot budsjetter, som presentert av Libby og Lindsay (2010).

På spørsmål som har flere underspørsmål, har vi vektet svarene slik at et spørsmål ikke blir viktigere enn et annet. Et eksempel på dette er at det spørres fem spørsmål for å avdekke om gaming er et problem i respondentenes organisasjoner. Dette er spørsmål 18 og 22 i henholdsvis bankundersøkelsen og MBA-undersøkelsen. For at ikke gaming skal påvirke den samlede budsjettkritikken i mye større grad enn andre spørsmål, har vi valgt å inkludere en vektet gaming variabel i budsjettkritikk-variabelen.

Vi har konstruert en variabel av spørsmål 13-21 i Johansen (2010) og 17-25 i Eriksrud og McKeown (2010), og kalt denne budsjettkritikk. Variabelens potensielle utfallsrom er 9 til 45. For hele datasettet er snittet på budsjettkritikken 27,6, mens for henholdsvis MBA og bankdatasettet er det 30,4 og 24. Hvis vi justerer dette til en 1-5 skala, blir de tre snittene 3,06, 3,37 og 2,66. Forskjellen mellom datasettene i budsjettkritikk er signifikant³.

4.2.2 Forskjeller mellom datasettene

Det er interessant å se nærmere på om de to datasettene er forskjellige på en rekke punkter. Dette fordi vi vet at MBA-respondentene skal være eksponert for budsjettkritikken i større grad enn bankrespondentene, og vi får muligheten til å finne ut mer om hvordan dette påvirker adopsjon av BB retorikken. Vi er spesielt interessert i om datasettene er forskjellige med tanke på budsjettkritikk. Videre er det interessant å se nærmere på budsjettkritikken i forhold til fremtidsplaner for budsjett, kjennskap til BB og bransjer. Vi vil også se om vi

³ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå ($p \approx 0$). ≈ 0 vil si at p-veriden er mindre enn 0,0000.

finner forskjeller med tanke på hvordan respondentene bruker budsjettet til ulike aktiviteter og hvorvidt de mener at budsjettet er egnet til bruk til disse aktivitetene.

Forskjell i budsjettkritikk

Tabell 2: Spørsmål om budsjettkritikk⁴

Spørsmål om budsjettkritikk	Snitt bank	SD bank	Snitt MBA	SD MBA	Δ Snitt	Bank Enig	MBA Enig	Δ Enig	P-verdi
Utvikling og relevansen til budsjettet									
Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter	2,74	1,14	3,47	1,38	0,73	28 %	57 %	29 %	0,0001
Budsjettet bygger i for stor grad på usikre antagelser	2,91	1,03	3,68	1,11	0,77	28 %	65 %	37 %	≈ 0
Antagelsene budsjetter bygger på blir for raskt utdatert	2,90	1,02	3,79	1,10	0,89	27 %	66 %	39 %	≈ 0
Budsjett og fleksibilitet									
Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er dårlige til å signalisere endringer	2,89	0,96	3,56	1,17	0,67	23 %	61 %	38 %	≈ 0
Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er vanskelige å endre når de først er godkjent	2,57	1,01	3,40	1,27	0,83	22 %	55 %	33 %	≈ 0
Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet	2,16	0,93	3,51	1,26	1,35	9 %	60 %	52 %	≈ 0
Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de i for stor grad fører til fokus på budsjettoppnåelse	2,83	1,15	3,56	1,27	0,73	31 %	58 %	27 %	0,0001
Budsjettet i forhold til adferd i organisasjonen									
Budsjetter hemmer samarbeid og kunnskapsdeling mellom ulike enheter	2,62	1,03	3,44	1,26	0,83	20 %	56 %	37 %	≈ 0
Budsjetter kan føre til fremforhandling av lavere målsetninger enn man tror er oppnåelig	3,07	1,10	3,66	1,03	0,59	40 %	67 %	27 %	0,0001
Budsjetter kan føre til overestimering av ressursbehov	2,93	1,05	3,72	1,03	0,79	35 %	68 %	33 %	≈ 0
Budsjetter kan føre til at tildelte midler brukes opp for å unngå reduserte bevilgninger neste periode	2,23	1,14	2,97	1,31	0,74	20 %	40 %	20 %	0,0001
Budsjetter kan føre til tilpasning av inntekter og kostnader for å nå budsjettmål	2,63	1,05	3,50	1,12	0,87	22 %	62 %	40 %	≈ 0
Budsjetter kan føre til at kostnader fremskyndes om man likevel ikke kommer til å nå budsjettet	2,40	1,02	3,01	1,17	0,61	15 %	37 %	22 %	0,0003
Budsjett i forhold til strategi									
Budsjetter er for dårlig knyttet opp mot organisasjonens strategi	2,42	1,09	2,92	1,19	0,50	20 %	35 %	15 %	0,0037
Budsjettet endrer fokus vekk fra verdiskapning									
Budsjetter fører til overdrevet fokus på finansielle måltall	2,58	0,93	3,11	1,23	0,53	16 %	44 %	28 %	0,0022
Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	2,51	0,94	3,00	1,13	0,49	14 %	35 %	21 %	0,0024
Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning	2,57	1,11	3,32	1,22	0,76	21 %	50 %	29 %	≈ 0
Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på "rutiner" fremfor kreativ tenkning rundt verdiskapning	2,67	1,04	3,37	1,15	0,70	22 %	52 %	30 %	≈ 0

⁴Mann-Whitney tester. P-verdiene viser at respondentene svarer signifikant forskjelling på alle spørsmål på 1% nivå.

Av p-verdiene i tabell 2 ser vi at MBA-respondentene er signifikant mer kritisk til budsjett enn bankrespondentene på alle spørsmål. Det samme ser vi av forskjellen i snitt og enighet, som antyder at bankrespondentene ikke er særlig kritisk til budsjettet. Det virker som om MBA-respondentene på grunn av eksponering av budsjettkritikken, er mer kritiske til budsjett.

I utgangspunktet skulle man tro at sparebankene ville være mer kritiske til budsjettet. Bakgrunnen for det er at banker beskrives som gode kandidater til å adoptere BB. Banker har høy grad av autonomi samtidig som forutsigbarheten i prognostiseringen er lav. Dette vil kunne føre til et større behov for dynamiske planleggingsformer (Østergren & Stensaker, 2010)). Max (2002) er enig i dette, og argumenterer for at budsjettet ikke er et velegnet styringsverktøy for banker. Dette med tanke på at budsjetter virker demotiverende ved at det hindrer desentralisering i bankene. Videre kan det hende banker prøver å kopiere suksessen til Svenska Handelsbanken som kvittet seg med budsjettet allerede på 70-tallet. Våre data viser imidlertid at sparebanker ikke er mer kritisk til budsjett. De er faktisk signifikant mindre kritisk til budsjett en de fleste bransjene i MBA-datasettet.

Med tanke på hvilke temaer av spørsmål de to datasettene er mest eller minst enig i, viser tabell 3 forskjellen i snittet og forskjellen i enighet mellom de to datasettene. Denne tabellen skal vise om henholdsvis MBA- og bankrespondentene synes de samme aspektene ved budsjettet er spesielt problematiske eller uproblematiske. Det viser seg at den største forskjellen mellom datasettene ligger under emnet ”Budsjett og fleksibilitet”.

Tabell 3: Emner av budsjettkritikk (MBA-bank)

Emner av budsjettkritikk	Δ Snitt	Δ enighet
<i>Utvikling og relevansen til budsjettet</i>	0,73 til 0,89	29% til 39%
<i>Budsjett og fleksibilitet</i>	0,67 til 1,35	27% til 52%
<i>Budsjettet i forhold til adferd i organisasjonen</i>	0,59 til 0,87	20% til 40%
<i>Budsjett i forhold til strategi</i>	0,5	15 %
<i>Budsjettet endrer fokus vekk fra verdiskapning</i>	0,49 til 0,76	21% til 30%

Spørsmålet som det er størst uenighet om er ”*Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet*”. Spørsmålet ligger under temaet ”Budsjett og fleksibilitet”. Dersom spørsmålet hadde vært fjernet fra kategorien, hadde den ikke skilt seg like kraftig ut fra de andre. På spørsmålet: ”*Det finnes gode*

prosesser for hurtig å kunne innvilge ressurser til strategisk interessante prosjekter som ikke er inkludert i budsjettet”, som ikke inngår i budsjettkritikkvariabelen, ser vi imidlertid at datasettene ikke er signifikant forskjellige⁵. MBA-respondentene svarer dermed forskjellig på de to spørsmålene om tildeling av ressurser utenfor budsjettet. Det kan til dels komme av at spørsmålene har forskjellig ordlyd, men det virker som om respondentene i MBA-datasettet svarer inkonsekvent på tildeling utenfor budsjettet.

Emnene ”Utvikling og relevansen til budsjett” og ”Budsjettet i forhold til adferd i organisasjonen” er respondentene også ganske uenige om. Derimot er de mest enig om temaene ”Budsjett i forhold til strategi” og ”Budsjettet endrer fokuset vekk fra verdiskapning”. MBA-respondentene skiller seg med andre ord mest ut på spørsmål som omhandler ressursbruk på budsjetteringsprosessen, antagelsene budsjettet bygger på, fleksibiliteten som budsjettet innehar og budsjettets påvirkning på adferd i organisasjonen.

Hvilke temaer som skiller seg ut mellom datasettene er interessant i lys av artikkelen Hope og Fraser (2003a), som MBA-respondentene skal ha lest. Artikkelen omhandler blant annet at budsjetter gjør virksomheter mindre fleksible, som er det temaet MBA-respondentene er mest kritiske til relativt til bankrespondentene. Videre nevnes strategi i liten grad i artikkelen. Spørsmålet om strategi er det minst uenighet om mellom datasettene. At budsjettet flytter fokuset vekk fra verdiskapning, er ressurskrevende og irrelevant og at det fremmer uheldig adferd er også dekket av artikkelen. Dermed kan det se ut som om eksponeringen for budsjettkritikken har fått noe å si for holdningene til budsjettet. Hvorvidt dette har ført til adopsjon av BB, er interessant for utredningen vår.

Videre i analysedelen bruker vi budsjettkritikkvariabelen for å teste adopsjonen av BB retorikken.

Budsjettkritikk og andre dimensjoner

Siden MBA-respondentene er mer kritisk til budsjett, burde de også i større grad ha fjernet det. Vi finner at dette er sant for verdiene 1-3⁶ av variabelen ”fremtidsplaner for budsjett”.

⁵ Mann-Whitney test. P-verdien er 0,0686.

⁶ Mann-Whitney tester. For verdiene 1 og 2 er forskjellene signifikant på 1% nivå (≈ 0 og 0,0008), og for verdi 3 er forskjellen signifikant på 5% nivå (0,0201).

Det vil si at vi ikke kan påstå at MBA og sparebank respondentene uten budsjett er ulike med tanke på budsjettkritikk⁷. For øvrig er MBA-responentene mer kritisk. I vedlegg 1 finnes et stolpediagram som viser dette.

Respondentene i begge datasett har blitt spurt om hvor godt de kjenner til BB langs en likert skala. Igjen forventer vi at MBA-responentene er mer kritisk til budsjett for alle verdiene av kjennskap. Dersom vi tester dette, finner vi imidlertid at dette kun er tilfellet for verdiene 3 og 4⁸. Det vil si at vi med våre data ikke si annet enn at respondentene i de to datasettene er like kritisk til budsjett dersom de (1) ikke kjenner til BB godt eller (2) kjenner til BB svært godt⁹. En figur som illustrerer dette finnes i vedlegg 2. Det bør nevnes at kjennskapen til BB er svært forskjellig mellom datasettene (se figur 10).

Figur 8 viser deskriptivt hvilke bransjer som i gjennomsnitt er mest og minst kritisk til budsjett. Legg merke til at respondentene fra bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester” er signifikant mer kritisk til budsjett enn økonomisjefene i sparebankene¹⁰. Dette er interessant fordi man kan påstå at sparebankene er et utvalg fra bransjen, og forventes sådan å ikke skille seg betydelig fra den. Likevel ser vi at de forskjellige i hvor kritiske de er til budsjett. Det kan delvis skyldes at sparebanker ikke er representative for bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester”, men dette forklarer trolig ikke hele forskjellen. Respondentene i MBA-datasettet er som nevnt informert om kritikken mot budsjettet, og det virker som om dette har gjort tilsynelatende like virksomheter ulike med tanke på budsjettkritikk. Videre er det sparebankene som er minst kritisk til budsjett i gjennomsnitt. Forskjellene er imidlertid ikke signifikante for konsumgoder, handelsnæring, annen privat tjenesteyting og andre bransjer¹¹. Få observasjoner i enkelte bransjer, gjør imidlertid at vi ikke kan trekke bastante slutninger på bakgrunn av testene vi gjennomfører. Vi kan med andre ord ikke påstå at observasjonene våre i enkelte bransjer kan representere hele bransjen. Se figur 7 for å se hvilke bransjer dette gjelder.

⁷ Mann-Whitney test. P-verdien er 0,4414.

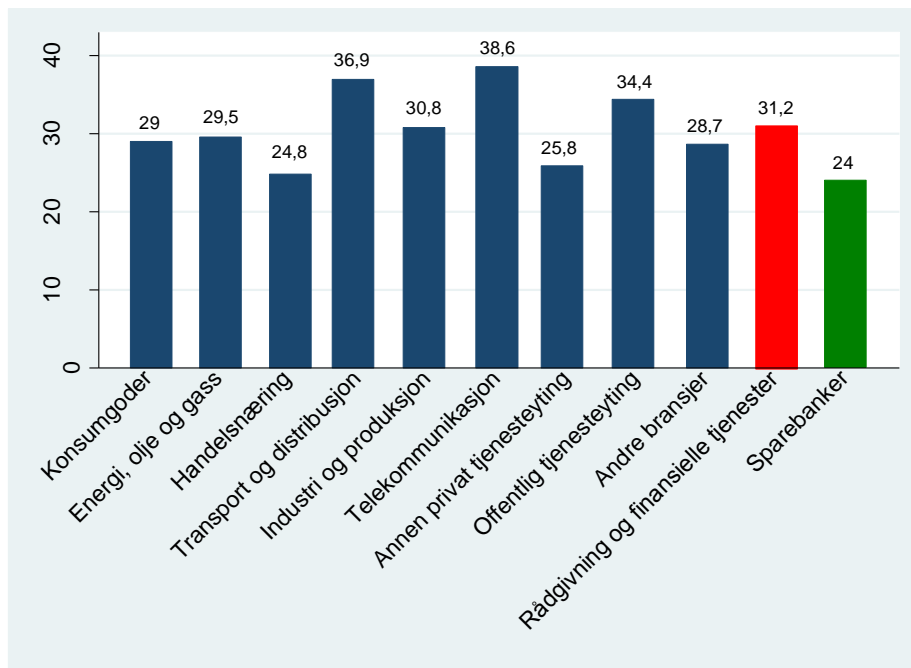
⁸ Mann-Whitney test. Verdiene 3 og 4 er signifikant på 5% nivå (0,0116 og 0,0284)

⁹ Forskjellene som er ikke-signifikante har p-verdier 0,0761 (1), 0,4034 (2) og 0,6374 (5).

¹⁰ Mann-Whitney test. Forskjellen er signifikant på 1% nivå (0,0001). Merk at bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester” kun har 20 respondenter.

¹¹ Mann-Whitney tester. De ikke-signifikante forskjellene har p-verdiene 0,3610 (Konsumgoder, n=5), 0,5804 (Handelsnæring, n=6), 0,4885 (Annen privat tjenesteyting, n=9) og 0,1663 (Andre bransjer, n=8).

Figur 8: Budsjettkritikk og bransjer



Budsjettbruk

De to datasettene inneholder spørsmål om bruk og egnethet av budsjettet til forskjellige aktiviteter, og dette gir oss muligheten til å sammenligne. Siden MBA-respondentene er mer informert om budsjettkritikken, er det interessant å se om dette får utslag i hvordan de bruker og vurderer egnethet av budsjettet i forhold til bankrespondentene. For å kunne sammenligne datasettene har vi droppet bankrespondentene uten budsjett, siden MBA-respondentene uten budsjett ikke har svart på spørsmålene om egnethet. I vedlegg 3 og 4 ser vi derfor kun på respondentene som har budsjett.

De ulike aktivitetene tilhører tre ulike former for styring: planlegging og kontroll, beslutningstaking (koordinering og allokering) og det å påvirke adferd (motivering og belønning). Bruken til planlegging og kontroll er tilnærmet lik mellom datasettene, og større enn for de andre aktivitetene. Bruksanvendelsen for koordinering, ressursallokering og belønning er også relativt lik. Det er kun til aktiviteten motivering at bankrespondentene benytter budsjettet signifikant¹² mer enn MBA-respondentene. Når det gjelder vurdering av egnethet, mener MBA-respondentene at egnetheten er lavere for alle aktiviteter. Dette på

¹² Mann-whitney test. Bruken til motivering er forskjellig på 1% nivå (0,0002).

tross av at de bruker budsjettet like mye som bankrespondentene til alle aktiviteter unntatt motivering. Alle forskjellene i egnethet er signifikante¹³.

Dermed kan vi spekulere i om det er den negative holdningen til budsjett i MBA-datasettet som er årsaken til forskjellene vi finner. MBA-respondentene blir bedt om å sammenligne bruk og nytte av det overordnede styringsverktøyet ”budsjett” på spørsmål 15 og 16 i Eriksrud og McKeown (2010). Der ligger imidlertid både bruken og nytten høyere enn for alle andre styringsverktøy. Altså svarer MBA-respondentene at budsjettet er mindre egnet for de ulike aktivitetene enn bankrespondentene, men de bruker budsjettet i stor grad og ser den helhetlige nytten av budsjettering.

4.2.3 Faktorer som påvirker Beyond Budgeting retorikk

For å finne ut om adopsjon av BB retorikken har sammenheng med andre faktorer, har vi gjennomført korrelasjonsanalyser og regresjoner for å teste hypotesene og sammenhengene i forskningsmodellen. Tabell 4 viser korrelasjonen mellom budsjettkritikk og de fleste hypotesene/sammenhengene i forskningsmodellen.

¹³ Mann-whitney test. Egnetheten til alle aktiviteter er forskjellig på 1% nivå. P-verdiene er ≈ 0 (planlegging), 0,0030 (koordinering), 0,0005 (ressursallokering), ≈ 0 (motivering), 0,0001 (kontroll) og 0,0005 (belønning).

Tabell 4: Korrelasjoner budsjettkritikk og forskningsmodell¹⁴

Holdning til budsjett	Bankdatasett		MBA-datasett	
	Pearson korrelasjon	P-verdi	Pearson korrelasjon	P-verdi
<i>Kontekstuelle variabler</i>				
<i>Usikkerhet</i>	-0,0991	0,3789	0,096	0,3371
<i>Strategi</i>	-0,0107	0,9247	-0,1507	0,1305
<i>Struktur</i>	0,0966	0,4706	-0,1509	0,1301
<i>Størrelse</i>				
<i>Antall årsverk (subjektiv)</i>	x	x	0,1978**	0,0463
<i>Antall årsverk (objektiv)</i>	0,2988***	0,0067	x	x
<i>Forvaltningskapital</i>	0,2882***	0,0091	x	x
<i>Utforskende variabler</i>				
<i>Alder</i>	-0,0774	0,4922	-0,2057**	0,038
<i>Ansiennitet</i>	-0,0198	0,8609	0,0495	0,6214
<i>BB Kjennskap</i>	0,2597**	0,0192	0,2649***	0,0071
<i>Lønnsomhet</i>				
<i>Subjektiv lønnsomhet</i>	x	x	-0,1778	0,0995
<i>EKR 2009</i>	0,4365***	≈ 0	x	x
<i>DKI 2009</i>	-0,3146***	0,0042	x	x
<i>Innovativ</i>	0,0258	0,8195	-0,2153**	0,0315
<i>Sparebank 1/Konsern dummy</i>	0,2103*	0,0595	-0,1303	0,1918

Korrelasjonene tyder på at man er mer kritiske til budsjett med bedre kjennskap til konseptet. Denne påstanden er den samme som fremkommer under ”kjennskap til BB” overfor. Det er dermed en mulighet for at kjennskapen til BB påvirker holdningen til budsjettet. Korrelasjonsfaktorene er relativt svake på 0,2597 og 0,2649. Størrelse samvarierer signifikant med holdning til budsjett. Korrelasjonene er svake (0,2882 og 0,1978). De tyder på at man er mer kritisk dersom bedriften er stor. Lønnsomhet samvarierer med holdning i bankdatasettet, og i MBA-datasettet er subjektiv lønnsomhet signifikant på 10% nivå. For bankdatasettet er korrelasjonene moderate/svake (0,4365 og -0,3146), mens MBA-datasettet har også en svak korrelasjon (-0,1778). Resultatene for de to datasettene har forskjellig fortegn, noe som tyder på at lønnsomhet samvarierer forskjellig med holdning til budsjett i de to datasettene.

¹⁴ * p<0.10, ** p<0.05, *** p<0.01

Tabell 5: Korrelasjoner budsjettkritikk og kilde til kjennskap¹⁵

Holdning til budsjett	Bankdatasett		MBA-datasett	
	Pearson korrelasjon	P-verdi	Pearson korrelasjon	P-verdi
<i>Bøker, artikler ol.</i>	0,1475	0,3979	0,1558	0,1622
<i>Forelesninger</i>	0,2421	0,1611	0,121	0,2671
<i>Seminar, kurs ol.</i>	0,1594	0,3604	0,1978	0,0911
<i>Akademiske ansatte</i>	0,1662	0,3399	x	x
<i>Konsulenter</i>	0,3634**	0,0319	0,1753	0,1352
<i>Personer med erfaring</i>	0,3013	0,0786	0,2302**	0,044
<i>Bedrifter med erfaring</i>	0,2824	0,1002	0,2101	0,0666
<i>Allianse</i>	0,0595	0,7341	x	x
<i>BBRT</i>	0,0214	0,903	0,2213	0,0617

For bankdatasettet er det kun konsulenter som kilde til kjennskap som samvarierer signifikant med budsjettkritikk. Korrelasjonsfaktoren er svak på 0,3634. Dette tyder på at bankrespondentene vil være mer kritiske til budsjett dersom man får mer kunnskapen om BB fra konsulenter. For MBA-datasettet er det kun kontakt med personer med erfaring fra BB som kilde til kjennskap som samvarierer signifikant med budsjettkritikk. Dette med en svak korrelasjonsfaktor på 0,2302. Det er overraskende at ”Bøker, artikler ol” og ”Forelesninger” ikke ble signifikante i MBA-datasettet, siden vi vet at respondentene er informert om budsjettkritikken gjennom forelesninger og bøker/artikler.

Vedlegg 5 viser at kun bransjen ”offentlig tjenesteyting” er signifikant korrelert med budsjettkritikk med en svak korrelasjonskoeffisient på 0,2165. Vi kan imidlertid ikke påstå at bransjene i MBA-datasettet er forskjellige med hensyn til budsjettkritikk når vi bruker en strengere ikke-parametrisk test¹⁶. På nytt påpeker vi at disse resultatene sier lite om bransjene på grunn av få observasjoner.

Bivariat analyse har kun gitt oss mulighet til å si noe om sammenhengen mellom to og to variabler. Dette er trolig ikke tilstrekkelig for å analysere hva som påvirker adopsjon av BB retorikk. Sammenhengene vi har funnet kan bli sterkere, svakere eller forsvinne ved multivariat analyse. Altså er funnene i verste fall spuriøse, ved at sammenhengene kan

¹⁵ * p<0.10, ** p<0.05, *** p<0.01

¹⁶ Kruskal-Wallis testen kan ikke forkaste hypotesen om av alle bransjene er like. P-verdien er 0,0706.

endres dersom man kontrollerer for flere variabler samtidig. Regresjonene er dermed overordnet korrelasjoner i analysen.

Hypotesene i forskningsmodellen vår er utgangspunktet for variablene vi ønsker å inkludere i regresjonsanalysen. Forskjellige bruksområder til budsjettet inkluderes også som en kontrollvariabel. For budsjettkritikk får vi da følgende regresjonsligning:

Budsjettkritikk =

$$\beta_1 \text{usikkerhet i omgivelsene} + \beta_2 \text{strategi} + \beta_3 \text{organisasjonsstruktur} + \\ \beta_4 \text{størrelse} + \beta_5 \text{alder} + \beta_6 \text{ansiennitet} + \beta_7 \text{BB kjennskap} + \beta_8 \text{lønnsomhe} + \\ \beta_9 \text{innovativitet} + \beta_{10} \text{BB informasjonskilde} + \beta_{11} \text{bruk ab budsjettet} + \\ D_i \text{allianse /konsern} + D_i \text{bransje} + \varepsilon$$

Vi ekskluderer bransje som uavhengig variabel i bankdatasettet på grunn av manglende variasjon. Dette fordi datasette kun inneholder en bransje. Videre er det verdt å legge merke til at noen av enkeltbransjene i MBA-datasettet har svært få observasjoner (se figur 7). Validiteten for sammenhenger knyttet til bransjer er dermed lav, og regresjonen forteller oss lite om bransjene. I MBA-datasettet benyttes en generell dummy for konsern, mens for bankdatasettet anvender vi en Sparebank1-dummy. Videre er det lagt til en kvadrert variabel for alder og ansiennitet i bankdatasettet. Dette er gjort for å fange opp ikke-lineære sammenhenger mellom disse og den avhengige variabelen. I bankdatasettet er informasjonskilden ”bedrifter med erfaring” droppet på grunn av kolinearitet med ”personer med erfaring”. Dermed kan vi ikke skille mellom effekten av disse informasjonskildene i bankdatasettet.

Tabell 6 viser at regresjonsmodellene er signifikante. Modellene tilfredsstiller de fleste forutsetningene til OLS-regresjon¹⁷ (se for eksempel Woolridge, 2009). Det benyttes robuste (Eicker-Huber-White) standardfeil for å unngå mindre problemer med normalitet i residualer. Enkelte observasjoner kan også ha store residualer, *leverage* eller innflytelse. Siden vi vurderer det hensiktsmessig å anvende robuste standardfeil, kan ikke justert R² vurderes på lik linje som ved bruk av vanlige standardfeil, men må sees som en tilnærming

¹⁷ Testet for forutsetningene linearitet, ikke perfekt multikolaritet, homoskedastisitet, normalfordelte residualer, uavhengige residualer, leverage og influence, ikke null-varians i forklaringsvariabler. Tester frigis på forespørsel.

til justert R^2 . For å unngå å miste verdifull data settes manglende verdier til gjennomsnittet til den aktuelle uavhengige variabelen¹⁸, da regresjonslinjen uansett vil gå igjennom gjennomsnittet til forklaringsvariablene. Dette gjøres fordi OLS-regresjonen dropper en observasjon hvis en respondent ikke har svart på et av spørsmålene som danner grunnlag for de uavhengige variablene. Etter vår mening er denne løsningen hensiktsmessig, selv om det vil påvirke resultatene våre til en viss grad. Tilnærmingen til justert R^2 indikerer at henholdsvis 32,6% og 23,6% av variasjonen for bank og MBA forklares av modellen.

Tabell 6: Regresjonsanalyse med holdning til budsjett som avhengig variabel¹⁹

SPAREBANK		MBA	
	Budsjettkritikk		Budsjettkritikk
Usikkerhet ²⁰	-0.415 (0.132)	Usikkerhet	-0.603* (0.067)
Strategi	-0.468 (0.559)	Strategi	0.123 (0.851)
Struktur	0.538 (0.406)	Struktur	-0.625 (0.396)
Størrelse årsverk	0.00560 (0.304)	Subjektiv størrelse årsverk	0.390 (0.512)
Alder	-2.169* (0.071)	Alder	-0.287** (0.031)
Alder ²	0.0214* (0.079)		
Ansiennitet	-0.455 (0.112)	Ansiennitet	-0.0268 (0.862)
Ansiennitet ²	0.0117 (0.135)		
BB kjennskap	0.543 (0.536)	BB kjennskap	1.043 (0.138)
EKR	0.477 (0.112)	Subjektiv lønnsomhet	-2.827** (0.018)
Innovativ	-0.0576 (0.797)	Innovativ	-0.573** (0.012)
Sparebank1 dummy	0.202	Konsern dummy	-2.346

¹⁸ Se vedlegg 8 for en oversikt over endringer av manglende verdier til gjennomsnittsverdier.

¹⁹ * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

²⁰ Skalaen for usikkerhet i bankdatasettet går motsatt vei, fra stor usikkerhet til lite usikkerhet.

	(0.940)		(0.161)
BBinfo artikler, bøker ol.	0.781 (0.375)	BBinfo artikler, bøker ol.	0.448 (0.712)
BBinfo forelesning	-1.711 (0.112)	BBinfo forelesning	-1.114 (0.223)
BBinfo seminar	1.348 (0.264)	BBinfo seminar	0.610 (0.422)
BBinfo universitetsansatte	-1.934 (0.303)		
BBinfo konsulent	7.326** (0.019)	BBinfo konsulent	1.935* (0.067)
BBinfo ansatte/bedrifter med erfaring	-0.383 (0.706)	BBinfo ansatte med erfaring	2.511** (0.011)
		BBinfo bedrift med erfaring	-1.397 (0.170)
BBinfo allianse	0.197 (0.862)		
BBinfo BBRT	-2.793 (0.198)	BBinfo BBRT	-0.834 (0.448)
	-		
Budsj. Planlegging	3.187*** (0.007)	Budsj. Planlegging	-1.262 (0.257)
Budsj. Koordinering	0.382 (0.766)	Budsj. koordinering	-0.803 (0.418)
Budsj. Resursallokering	-0.740 (0.541)	Budsj. resursallokering	1.926* (0.081)
Budsj. Motivering	0.420 (0.632)	Budsj. Motivering	-1.992** (0.011)
Budsj. kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	0.0763 (0.950)	Budsj. kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	-0.0239 (0.984)
Belønning	0.107 (0.878)	Belønning	0.857 (0.242)
Konstant	89.76*** (0.002)	Energi, olje og gass	2.354 (0.690)
Observasjoner	81	Handelsnæringen	-0.161 (0.979)
R ²	0.545	Rådgivning og finansielle tjenester	5.466 (0.356)
Tilnærming til justert R ²	0.326	Transport og distribusjon	12.97 (0.111)
F	6.453	Industri og produksjon	3.883 (0.518)

Telekommunikasjon	6.614 (0.320)
Annen privat tjenesteyting	-4.130 (0.507)
Annen offentlig tjenesteyting	5.508 (0.329)
Diverse bransjer	0.455 (0.946)
Konstant	62.08*** (0.000)
Observasjoner	102
R ²	0.478
Tilnærming til justert R ²	0.236
F	5.437

Funnene fra de to regresjonsmodellene antyder at flere av de uavhengige variablene har en statistisk signifikant påvirkning på holdningen til budsjett. Overordnet finner vi interessante sammenhenger for kilde til BB informasjon, alder og ansiennitet, lønnsomhet, usikkerhet i omgivelsene, innovativitet og bruksanvendelsen av budsjettet. For de resterende uavhengige variablene finner vi ikke signifikante funn eller konsekvente mønstre.

Med tanke på kilder til BB informasjon, skiller konsulenter og personer med erfaring fra BB seg spesielt ut. Informasjon fra forelesninger er også i nærheten av signifikant. Legg merke til at vi finner at kjennskapen til BB er ikke-signifikant. Dette er interessant fordi at kildene til BB informasjon påvirker holdningen til budsjett, mens selve kjennskapen ikke gjør det i noen særlig grad. Det antydes likevel et positivt forhold mellom BB kjennskap og holdning til budsjettet. Forholdet er imidlertid kun nesten signifikant for MBA ($p=0,138$) og ikke i nærheten av signifikant for bank. Denne forskjellen mellom datasettene er interessant, siden vi vet at informasjonsfeltet deres er forskjellig med tanke på budsjettkritikken. Effekten av kjennskap til BB virker derfor å være at MBA-respondentene er mer kritiske til budsjettet enn bankrespondentene.

Konsulenter som informasjonskilde øker en negativ holdning til budsjett i stor grad i bankdatasettet, noe vi ser fra den sterkt positive regresjonskoeffisienten. For hver enhetsøkning i den uavhengige variabelen (1-5), følger en 7,326 enhetsøkning i budsjettkritikk (9-45) gitt at alt annet holdes likt. Funnene i MBA-regresjonen støtter opp om

konsulentenes viktighet (10%-nivå). Konsulentenes sterke påvirkning på adopsjon av BB retorikken passer inn med tidligere empiriske funn fra diffusjonsstudier av andre økonomistyringsinnovasjoner. Et eksempel er Malmi (2001) sitt funn om konsulentenes omfattende rolle i spredningen av BSC i Finland. Det er imidlertid verdt å legge merke til at respondentene i begge datasett i liten grad fått informasjon om BB fra konsulenter (se figur 11). Dette stemmer godt overens med Becker et al. (2011) som viser til at konsulenter ser ut til å ha vært fraværende i spredningen av BB. Altså er det få som får informasjon om BB fra konsulenter, men de som gjør det adopterer i stor grad BB retorikken.

Regresjonen for MBA viser at informasjonskilden personer med erfaring fra konseptet forsterker en negative holdning til budsjettet. Dette passer godt med Bjørnenak (1997) som antyder at personlige informasjonskilder har større betydning enn for eksempel journaler.

Vi ser også at BB informasjonskilden forelesninger er nesten signifikant på 10%-nivå for bank ($p=0,112$), med en negativ effekt på holdning til budsjettet. Dette støttes av at vi finner samme fortegn på koeffisienten i MBA-datasettet, selv om den er sterkere ikke-signifikant i dette tilfellet ($p=0,223$). Dette tyder på at akademia påvirker holdningen til budsjettet positivt, ved at respondentene som har fått kjennskap derifra er mindre kritisk til budsjettet.

I begge datasett har alder en effekt på holdning til budsjettet (10% i bank), der regresjonskoeffisienten viser at eldre respondenter er mindre kritisk til budsjettet. Dette stemmer overens med Naranjo-Gil et al., (2009) som finner at eldre er tregere til å ta inn over seg nye innovasjoner, og at motstanden mot endring øker med alderen. Regresjonskoeffisienten alder^2 for bankdatasettet nyanserer dette bildet, ved at den viser at effekten til alder synes å avta. En avtakende påvirkning finner vi også for ansiennitet i bankdatasettet, der regresjonskoeffisienten til ansiennitet er negativ ($p=0,112$), mens koeffisienten for den kvadrerte variabelen ($p=0,135$) er positiv. Dette passer også med forventningen om at økt ansiennitet kan forbindes med lav adopsjonsrate av økonomistyringsinnovasjoner (Naranjo-Gil et al., 2009). For MBA-regresjonen er imidlertid ikke ansiennitet signifikant.

Operasjonaliseringen av lønnsomhet i de to datasettene fordrer ikke direkte sammenligning. Bankdatasettet sine lønnsomhetstall er objektive EKR fra sparebankforeningen, mens MBA-datasettet baserer seg på subjektiv lønnsomhetsvurdering. Dette kan være noe av grunnen til

at vi finner at lønnsomhet påvirker adopsjon av BB retorikken i forskjellige retninger i de to datasettene, med en negativ og signifikant sammenheng for MBA og positiv og nesten-signifikant for bank ($p=0,112$). Lønnsomhetens påvirkning på spredning av økonomistyringsinnovasjoner er uklart i diffusjonslitteraturen, og det kan virke som om dette også gjelder for BB. Ekholm & Wallin (2000) finner at det ikke er signifikante forskjeller i lønnsomhetskarakteristika mellom de som vil beholde/gjøre endringer i budsjett og de som holder på å fjerne eller har fjernet budsjettet.

Også for usikkerhet i omgivelsene kommer regresjonene til forskjellige konklusjoner. Fortegnet til koeffisienten til usikkerhet i omgivelsene for bank (likert skalaen for denne variabelen går motsatt vei enn de øvrige variablene), viser at man er mer kritisk til budsjettet desto mer usikre omgivelsene er ($p=0,132$). Dette stemmer overens med BB litteraturen sitt argument om at budsjettet er lite egnet ved usikre omgivelser (Hope & Fraser, 2003b). I MBA-datasettet ser vi imidlertid en sammenheng der man er mindre kritisk til budsjettet ved mer usikkerhet i omgivelsene ($p=0,067$). En mulig forklaring på dette kan være at bedriftene i MBA-datasettet operer i flere forskjellige omgivelser, mens sparebankene har mer homogene omgivelser. Dette kan ses i sammenheng med at Chenhall (2007) påstår at det er lite bevis for hva som er den optimale måten å takle usikkerhet i omgivelsen på. På den andre siden kan vi ikke utelukke at forskjellen i vurderingen av usikkerhet i omgivelse skyldes svar bias hos respondentene.

Forklaringsvariabelen innovativ har en negativ effekt på holdning til budsjettet i MBA-regresjonen. Variabelen måler bruken av ”moderne” styringsverktøy. En enhetsøkning av innovativ er ment til å fange opp innovasjonsviljen eller oppmerksomhet mot nye/moderne styringsverktøy. Den negative effekten passer ikke inn med antagelsen om at innovative bedrifter vil være mer mottagelige for å adoptere BB retorikk. Sammenhengen kan muligens skyldes at bruk av andre styringsverktøy kan komplimentere/erstatte deler av anvendelsen til budsjettet, og således redusere den negative holdningen. På den andre siden kan det hende at innovative bedrifter i utgangspunktet er mindre kritisk til budsjett. Vi kan ikke skille mellom disse tolkningene med vårt datagrunnlag.

Når det gjelder bruk av budsjettet til formålene motivering, planlegging og ressursallokering, finner vi interessante sammenhenger mellom disse og holdning til budsjett.

Det er det uventet at bruken til motiveringsformål i MBA-regresjonen reduserer en negativ holdning til budsjettet. A priori ville det, med basis i litteraturen om budsjettkritikk, vært naturlig å anta at budsjettet er lite egnet til dette formålet (se fore eksempel Hope & Fraser, 2003b). Således ville man forvente større misnøye med budsjettet dersom budsjettet ble brukt til motivering. På den andre siden passer funnet med ledelsestankegangen til blant annet "Scientific Management", ved at mennesker må kontrolleres for å yte sitt beste. McGregor (1987) navngir en slik ledelsesfilosofi teori X.

Bruk av budsjett til planleggingsaktiviteter har en relativt stor negativ effekt på holdningen til budsjett i bank regresjonen. Altså er respondentene mindre kritiske til budsjettet dersom det i større grad brukes til planleggingsformål. Dette er ikke overraskende, siden planlegging er en av hovedfunksjon til budsjettet sammen med kontroll. I MBA-regrsjonen fremkommer at bruk av budsjett til resursallokering (10%-nivå) gjør en mer kritisk til budsjett. Dette antyder at respondentene er mer kritisk til budsjettet dersom det brukes til ressursallokering.

Tabell 7: Konklusjonsmatrise forskningsspørsmål 1

Betingelsesfaktorer	Hypoteser/sammenhenger	Utfall: Bank	Utfall: MBA
H1 Usikkerhet i omgivelsene	Adopsjonen av BB retorikken er større dersom omgivelsene er relativt usikre	Ikke-signifikant ²¹	Forkastet (10%-nivå)
S1 Størrelse	Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og bedriftens størrelse?	Ikke-signifikant	Ikke-signifikant
H2 Struktur	Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB reotrikken og bedriftens organisasjonsstruktur?	Ikke-signifikant	Ikke-signifikant

²¹ Beholdt med p=0,132.

H3 Strategi	Adopsjonen av BB retorikken er større hos bedrifter med proaktiv strategi	Ikke-signifikant	Ikke-signifikant
S2 Bransje	Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og hvilken industri bedriften tilhører?	Ikke-relevant	Ikke-signifikant ²²
Drivende faktorer:			
S3 Lønnsomhet	Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og en organisasjons lønnsomhet?	Ikke-signifikant ²³	Negativ sammenheng
H4 Innovasjonsvilje	Adopsjon av BB retorikken er større blant relativt innovative bedrifter.	Ikke-signifikant	<i>Forkastet</i>
H5 Allianse/konsern	Adopsjonen av BB retorikken er større blant organisasjoner som er medlem av en allianse eller et konsern.	Ikke-signifikant	Ikke-signifikant ²⁴
H6 Alder	Adopsjonen av BB retorikken er større dersom økonomisjefen/ansatte er relativt ung.	Beholdt (10%-nivå)	Beholdt

²² Transport og distribusjon har en positiv effekt med $p=0,111$, men med kun 4 respondenter.

²³ En positiv sammenheng med $p=0,112$.

²⁴ Forkastet med $p=0,161$.

H7 Ansiennitet	Adopsjonen av BB retorikken er større i bedrifter der økonomisjefen/ansatte har relativt kort ansiennitet	Ikke-signifikant ²⁵	Ikke-signifikant
H8 BB kjennskap	Adopsjonen av BB retorikken er større dersom økonomisjefen/ansatte har relativt god kjennskap til konseptet.	Ikke-signifikant	Ikke-signifikant ²⁶
S4 Kilde til informasjon	Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av BB retorikken og hva kilden til kunnskapen om konseptet er?	Beholdt ²⁷	Ikke-signifikant ²⁸

Vi ser en sammenheng i dataen der yngre personer er mer åpne for BB retorikken. Noe som delvis støttes av sammenhengen mellom ansiennitet og holdningen til budsjettet for bankdatasettet. Videre ser vi også likheter mellom hvilke kilder til informasjon om BB som påvirker holdningen til budsjett. Spesielt viktig er informasjon fra konsulenter og personer med erfaring fra BB. Kjennskap til BB konseptet påvirker adopsjon av retorikken positivt, men ikke-signifikant (nesten 10%-nivå for MBA). Bruk av andre moderne styringsverktøy synes å redusere en negativ holdning til budsjettet. Det er også verdt å legge merke til at usikkerhet i omgivelsene og lønnsomhet har motsatt effekt i de to datasettene.

Oppsummert virker det som om faktorene som påvirker adopsjon av BB retorikk er ganske like mellom datasettene. MBA-respondentene sitt relativt homogene informasjonsfelt med tanke på budsjettkritikken påvirker dermed ikke i stor grad hvilke faktorer som har noe å si for adopsjon av retorikken.

²⁵ Beholdt med $p=0,112$

²⁶ Beholdt med $p=0,138$

²⁷ Informasjonskilde til BB: Konsulenter med positiv effekt er signifikant ($p=0,019$), forelesninger har negativ effekt med $p=0,112$ og BBRT har negativ effekt med $p=0,198$.

²⁸ Informasjonskilde til BB: Personer og bedrifter med erfaring har positiv effekt med hhv. $p=0,011$ og $p=0,17$, og BB info fra konsulent har positiv effekt med $p=0,067$.

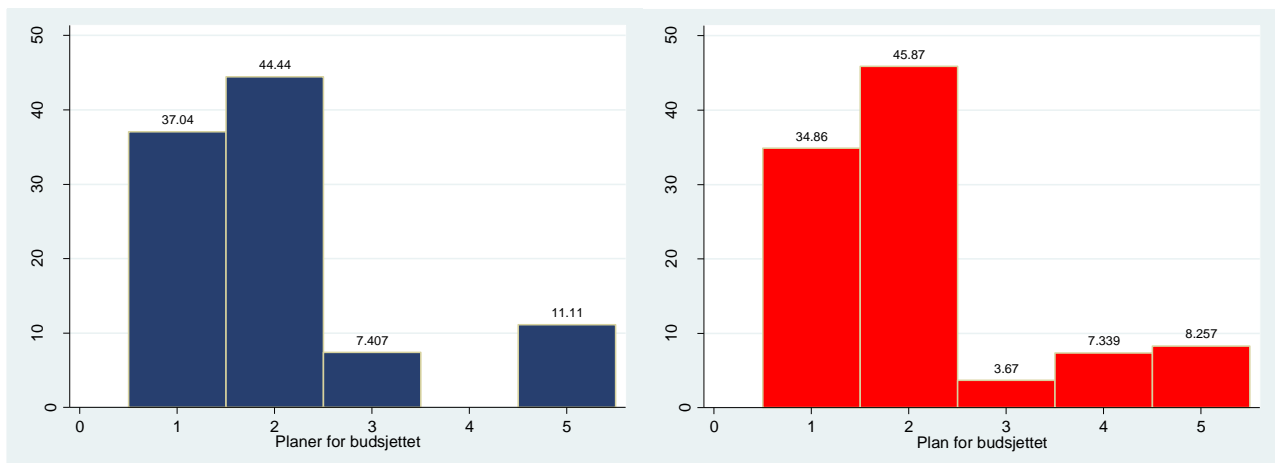
4.3 Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker?

For å besvare dette forskningsspørsmålet vil vi først synliggjøre hvilke styringsverktøy som brukes av bedrifter som i stor grad har forlatt budsjettet. Deretter studerer vi hvilke faktorer som påvirker bruken av de Beyond Budgeting relaterte teknikkene benchmarking, BSC og rullerende prognoser.

4.3.1 Bruk og nytte av Beyond Budgeting relaterte teknikker

For å synliggjøre hvordan styringssystemene til bedrifter som har fjernet eller er i ferd med å fjerne budsjettet skiller seg ut, tar vi utgangspunkt i bedriftenes fremtidsplaner for budsjettet. På henholdsvis spørsmålene 4 og 10 i Johansen (2010) og spørsmål 9 i Eriksrud og McKeown (2010) svarer respondentene på hvilke planer de har for budsjettene sine i fremtiden. Vi har konstruert en variabel av disse spørsmålene som representerer i hvilken grad bedriften har fjernet budsjett. Videre vil vi bruke denne variabelen til å finne ut mer om bruken og nytten av alternative styringsverktøy mellom ulike grupper.

Figur 9: Histogram fremtidsplaner for budsjett (bank i blått og MBA i rødt)



Vi ser at hovedvekten av respondentene i begge datasettene ønsker å beholde budsjettet slik det er (1) eller gjøre endringer i hvordan der brukes (2). Et mindretall på rundt 18-19% vurderer å fjerne (3), er i en prosess med å fjerne (4) eller har fjernet budsjettet (5).

Vi ønsker å finne ut om de som ikke har budsjett eller de som ønsker å fjerne budsjettet har en annen miks av innovative styringsverktøy enn de som ønsker å beholde eller gjøre endringer i budsjettene sine. I utgangspunktet skulle en tro at bedriftene som har planer om å

fjerne budsjettet og har fjernet budsjettet, har adoptert flere BB relaterte styringsverktøy enn andre.

For å gjøre funnene våre enklere å tolke, har vi laget tre grupper. Gruppe 1 består av de bedriftene som ønsker å beholde budsjettet som det er, og de som vil gjøre endringer i hvordan budsjettet brukes. Gruppe 2 er bedriftene som vurderer/planlegger å fjerne budsjettet, og de som er i en prosess med å fjerne det. Kategorien for de som har fjernet budsjettet er beholdt i original stand, og navngis gruppe 3. Alle testene der vi sammenligner to grupper med tanke på styringssystem er gjort med Mann-whitney tester, siden bruken måles ved hjelp av ordinal skala.

Tabell 8 oppsummerer de signifikante funnene våre mellom gruppene. Dersom de alternative styringsverktøyene inngår i BB verktøykassen, forventer vi at gruppe 2 og 3 skal ha større bruk og nytte av dem. For verktøyene benchmarking, rullerende prognoser og balanced scorecard kan det se ut som om gruppe 2 og 3 skiller seg ut. Gruppe 2 skiller seg spesielt ut på bruken av benchmarking²⁹ og BSC³⁰, mens gruppe 3 skiller seg ut på bruk av rullerende prognoser³¹. Vi ser også at gruppe 1 bruker mindre benchmarking³² og har mer nytte av kundelønnsomhetsanalyser³³ enn de andre gruppene. Dersom vi hadde økt signifikansnivået til 10%, hadde vi funnet flere forskjeller³⁴. I vedlegg 6 og 7 ser vi grafer der bruken og nytten av styringsverktøyene i de tre gruppene er illustrert.

²⁹ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0017).

³⁰ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0239).

³¹ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0448).

³² Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0047).

³³ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0493).

³⁴ Følgende er signifikant på 10% nivå: Gruppe 1 i bankdatasettet har lavere nytte av benchmarking (0,0914), og i MBA-datasettet bruker de signifikant mindre benchmarking (0,0874). Gruppe 2 bruker i MBA-datasettet mer rullerende prognoser (0,0549) og har høyere nytte av ABC (0,0641) i samme datasett. Gruppe 3 bruker mer benchmarking (0,0881) i MBA-datasettet.

Tabell 8: Signifikante forskjeller i bruk av alternative styringsverktøy³⁵

	Bankdatasett	MBA-datasett
Gruppe 1 vs resten	G1 mindre Benchmarking	G1 større nytte av kundelønnsomhetsanalyser
Gruppe 2 vs resten	G2 mer BSC og benchmarking	
Gruppe 3 vs resten		G3 mer rullerende prognoser

Det mest interessante med disse funnene, er at gruppe 2 og 3 virker å bruke BB relaterte verktøy i større grad enn gruppe 1.

Dersom vi sammenligner sparebanker med bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester” på bruk av innovative styringsverktøy, finner vi at sparebankene bruker signifikant mindre ABC³⁶ og har signifikant mindre nytte av ABC³⁷ og rullerende prognoser³⁸. Det bør imidlertid nevnes at sparebankene gjennomgående bruker og har mindre nytte av ABC enn de fleste andre bransjene. Den mest interessante forskjellen mellom bransjene er forskjellen i nytten av rullerende prognoser, siden denne regnes som en av de viktigste BB relaterte teknikkene. Det kan virke som om bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester” på grunn av sin kjennskap til budsjettkritikken både er mer kritisk til budsjett og har større nytte av rullerende prognoser enn sparebankene. Videre kan vi ikke påvise at det er forskjeller mellom bransjene i MBA-datasettet i bruken av benchmarking, rullerende prognoser eller BSC³⁹.

4.3.2 Faktorer som påvirker bruk av Beyond Budgeting relaterte teknikker

For å finne ut hvilke faktorer som påvirker bruk av BB relaterte teknikker, vil vi gjøre korrelasjoner og regresjon mellom bruk av rullerende prognoser, benchmarking og BSC og

³⁵ Funn som er signifikante på 5% nivå.

³⁶ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0121).

³⁷ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0016). Merk at få respondenter har svart på dette spørsmålet (30 og 9 i hhv sparebanker og ”rådgivning og finansielle tjenester”).

³⁸ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0443).

³⁹ Kruskal-Wallis tester. P-verdiene er 0,7077 (bsc), 0,1831 (benchmarking) og 0,1318 (rullerende prognoser).

de faktorene som vi ønsker og utforske. Først vil vi imidlertid korrelere bruken av forskjellige BB relaterte teknikker mot hverandre.

Korrelasjoner

De styringsverktøyene som sies å være BB relaterte er ABC, BSC, benchmarking, rullerende prognoser og kundelønnsomhetsanalyser. Innledningsvis vil vi gjøre en korrelasjonstest mellom disse for å se nærmere på om disse har en tendens til å brukes sammen.

Tabell 9: Korrelasjoner styringsverktøy⁴⁰

Sparebank:	ABC	BSC	Benchmark.	Rull.prog.
BSC	0,3333***	1		
Benchmarking	0,1987*	0,3113***	1	
Rullerende prog.	0,1597	0,1105	0,336***	1
Kundelønns.analyse	0,0379	0,0527	0,2191**	0,1494
MBA:	ABC	BSC	Benchmark.	Rull.prog.
BSC	0,1934**	1		
Benchmarking	0,3217***	0,3326***	1	
Rullerende prog.	0,1259	0,0723	0,3254***	1
Kundelønns.analyse	0,1616*	0,3052***	0,3017***	0,2504***

Samtlige signifikante korrelasjonskoeffisienter i Tabell 9 er svakt positive. Fremfor alt løftes bruken av benchmarking frem, som den mest sentrale av de BB relaterte teknikkene. For begge datasettene korrelerer benchmarking signifikant positivt med BSC, rullerende prognoser, kundelønnsomhetsanalyse og ABC (10%-nivå for bank). Det er ikke uventet at benchmarking korrelerer signifikant med alle de andre teknikkene, da det ofte må ligge i bunnen for å kunne bruke dem. Videre er styringsverktøyet sterkt knyttet til BB konseptet (Hope & Fraser, 2003b).

Korrelasjonene i tabell 9 støtter opp under at bruken av de fem teknikkene er knyttet sammen. Dette er en indikasjon på at det finnes en pakke av BB relaterte teknikker. På den andre siden er korrelasjonsfaktorene svake, og teknikkene kan passe godt sammen uavhengig av BB. En bedrift som anvender en kombinasjon av disse styringsverktøyene kan like gjerne

⁴⁰ * p<0.10, ** p<0.05, *** p<0.01

gjøre dette fordi verktøyene passer sammen uten relasjon til BB. En forutsetning for at bruken av verktøyene er relatert til BB, er at den respektive bedriften enten kjenner til BB eller har adoptert BB retorikken.

Tabell 10: Korrelasjoner BB relaterte teknikker og forskningsmodell⁴¹

BB relaterte teknikker	Bankdatasett			MBA-datasett		
	Benchm.	BSC	Rull.prog.	Benchm.	BSC	Rull.prog.
<i>Kontekstuelle variabler</i>						
<i>Usikkerhet</i>	0,1792	0,0914	0,0623	-0,1374	0,0156	-0,022
<i>Strategi</i>	0,1137	0,3991***	0,223**	0,0262	0,0033	0,0721
<i>Struktur</i>	-0,0703	0,0492	0,054	0,0867	0,0186	0,0083
<i>Størrelse</i>						
<i>Antall årsverk (subjektiv)</i>	x	x	x	0,1033	0,3236***	-0,0349
<i>Antall årsverk (objektiv)</i>	0,3456***	0,3406***	0,1562	x	x	x
<i>Forvaltningskapital</i>	0,3122***	0,3132***	0,1491	x	x	x
<i>Utforskende variabler</i>						
<i>Alder</i>	-0,1492	0,0473	-0,2333**	0,1034	-0,0817	0,088
<i>Ansiennitet</i>	-0,0766	0,0192	-0,2186**	0,0547	0,0583	0,1143
<i>BB Kjennskap</i>	0,4605***	0,2658**	0,0978	0,1493	0,2768***	-0,1318
<i>Lønnsomhet</i>						
<i>Subjektiv vurdering</i>	x	x	x	0,1356	0,0028	0,1641
<i>EKR 2009</i>	0,4166***	0,0416	0,1854*	x	x	x
<i>DKI 2009</i>	-0,2721***	0,0626	-0,0491	x	x	x
<i>Sparebank 1/Konsern dummy</i>	0,321***	0,1316	0,0597	0,3472***	0,1887**	0,2051**
<i>Budsjettkritikk</i>						
<i>Utvikling og relevans</i>	0,1531	0,0038	-0,0136	-0,2523***	0,1588	-0,2485***
<i>Fleksibilitet</i>	0,1238	0,0987	0,0765	-0,0605	0,1830*	-0,2588***
<i>Adferd</i>	0,1345	0,0669	0,0797	-0,1722*	0,1427	-0,3838***
<i>Strategi</i>	-0,0971	-0,0646	-0,0723	-0,1948**	-0,0125	-0,2702***
<i>Verdiskapning</i>	-0,0138	-0,1329	-0,0503	-0,2945***	0,0948	-0,3045***

Av tabell 10 ser vi gjennomgående at det er svært få faktorer som korrelerer signifikant i begge datasett. Tabellen forteller oss likevel noe interessant. Det virker som om størrelse og BB kjennskap samvarierer signifikant for BSC og til en viss grad for benchmarking. Videre finner vi i MBA-datasettet at medlemskap i konsern korrelerer signifikant med alle tre teknikker. Dette støttes av at Sparebank1-dummyen blir signifikant for bankdatasettet.

⁴¹ * p<0.10, ** p<0.05, *** p<0.01

Videre ser vi en interessant forskjell i korrelasjonene for temaene av budsjettkritikk. For bankdatasettet finner vi ingen samvatiasjon, men for MBA samvarierer de fleste temaene signifikant med bruken av BB relaterte teknikker. Legg spesielt merke til dette for rullerende prognoser, og til at samvariasjonen er negativ. Så godt som alle korrelasjonene er svake.

Regresjoner

De avhengige variablene i regresjonsanalysen for forskningsspørsmål 2 måler bruken av styringsverktøyene benchmarking, BSC og rullerende prognoser langs en likert skala. Med dette forsøker vi å finne faktorer som påvirker bruken av BB relaterte teknikker. De uavhengige variablene som anvendes er ikke de samme vi brukte i regresjonslikningene for forskningsspørsmål 1.

BB relatert teknikk =

$$\beta_1 \text{usikkerhet i omgivelsene} + \beta_2 \text{strategi} + \beta_3 \text{organisasjonsstruktur} + \beta_4 \text{størelse} + \beta_5 \text{lønnsomhet} + \beta_6 \text{alder} + \beta_7 \text{ansiennitet} + \beta_8 \text{BB kjennskap} + \beta_9 \text{budsjettkritikk} + D_i \text{allianse / konsern} + \varepsilon$$

Forklaringsvariabelen innovativ er droppet, siden denne inkluderer de avhengige variablene i regresjonslikningene. Kontrollvariablene for bruksanvendelsen av budsjett og dummyvariablene for bransje er også droppet. Dette fordi vi ikke har en begrunnet formening om påvirkningsforholdet mellom disse og bruken av de aktuelle styringsverktøyene. Videre er kilder til BB informasjon droppet, siden det er lite hensiktsmessig å se på sammenhengen mellom disse og bruken av styringsverktøyene. Både på grunn av at verktøyene tidsmessig eksisterte før BB konseptet, og at informasjonskildene til de enkelte styringsverktøyene trolig er mer relevant for bruken av dem enn BB informasjonskilden. Høyresiden i regresjonslikningene for forskningsspørsmål 2 er utvidet med forklaringsvariabler for adopsjon av BB retorikken. Dette for å teste om bruken av BB relaterte teknikker har en sammenheng med adopsjon av retorikken. Budsjettkritikkvariabelen fra forskningsspørsmål 1 er dekomponert til fem forskjellige tema, i samsvar med tabell 2. Temaene under budsjettkritikk inngår som uavhengige variabler, og utvikling og relevans (3-15), fleksibilitet (1-5), adferd (2-10), strategi (1-5) og verdiskaping (2-10). For å unngå at temaer som kartlegges ved hjelp av flere delspørsmål dominerer blir disse vektet, på lik linje som i forskningsspørsmål 1.

Regresjonsmodellene er signifikante for benchmarking og BSC i begge datasettene. Bruken av rullerende prognoser er signifikant for MBA-regresjonen, men ikke for bank-regresjonen ($p=0,1718$). Manglende verdier er i likhet med regresjonsanalysen for forskningsspørsmål 1 erstattet med gjennomsnittet til de respektive variablene⁴². Regresjonsmodellen tilfredsstillende fleste forutsetningene til OLS-regresjon⁴³, dersom robuste standardfeil benyttes. Modellspesifiseringen er bedre egnet til å forklare variasjonen for benchmarking og BSC i bankdatasettet enn i MBA-datasettet. Dette ser vi av forklaringskraften for regresjonene i tabellene under. For rullerende prognoser er regresjonsmodellen kun signifikant for MBA-datasettet. Videre kan vi forklare mest av variasjonen i bruken av benchmarking, etterfulgt av BSC og rullerende prognoser. Av tilnærmingen til justert R^2 , ser vi at andelen av variasjon som forklares av modellen varierer. For henholdsvis bank og MBA forklarer denne tilnærmingen 36,2% og 19,5% for benchmarking, 13,4% og 8,1% for BSC og 8,1% for rullerende prognoser i MBA-datasettet. Vi legger derfor mest vekt på regresjonene til benchmarking, etterfulgt av BSC og rullerende prognoser.

Tabell 11: Regresjonsanalyse for sparebank med bruk av benchmarking, BSC og rullerende prognoser som avhengige variable⁴⁴

SPAREBANK	Benchmarking	BSC	Rullende prog.⁴⁵
Usikkerhet ⁴⁶	1.751*** (0.000)	0.0531 (0.486)	0.00368 (0.953)
Usikkerhet ²	-0.0472*** (0.000)		
Strategi	-0.0119 (0.920)	0.497*** (0.006)	0.239* (0.080)
Struktur	0.0106 (0.935)	-0.0881 (0.604)	0.111 (0.381)
Størrelse årsverk	0.00761** (0.034)	0.00170 (0.205)	0.000416 (0.741)
Størrelse årsverk ²	0.00000905**		

⁴² Se vedlegg 8 for en oversikt over endringer av manglende verdier til gjennomsnittsverdier.

⁴³ Testet for forutsetningene linearitet, ikke perfekt multikolinearitet, homoskedastisitet, normalfordelte residualer, uavhengige residualer, leverage og influence, ikke null-varians i forklaringsvariabler. Tester frigis på forespørsel.

⁴⁴ * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

⁴⁵ Modellen er ikke-signifikant ($p=0,1718$).

⁴⁶ Skalaen for usikkerhet i bankdatasettet går motsatt vei, fra stor usikkerhet til lite usikkerhet.

	(0.031)		
EKR	0.0961*** (0.003)	-0.0345 (0.437)	0.0485 (0.249)
Sparebank1 dummy	0.543 (0.121)	-0.509 (0.324)	-0.121 (0.824)
Alder	-0.0154 (0.526)	0.0207 (0.535)	-0.0257 (0.339)
Ansiennitet	0.0216 (0.162)	0.000244 (0.991)	-0.0122 (0.516)
BB kjennskap	0.181 (0.256)	0.242 (0.212)	-0.0249 (0.885)
Budsj.kritikk utvikling og relevans	0.0399 (0.594)	0.0120 (0.883)	-0.0725 (0.445)
Budsj.kritikk fleksibilitet	0.158 (0.543)	0.360 (0.208)	0.123 (0.636)
Budsj.kritikk adferd	-0.0473 (0.703)	0.0391 (0.791)	0.0656 (0.594)
Budsj.kritikk strategi	-0.293 (0.131)	-0.216 (0.283)	-0.0886 (0.618)
Budsj.kritikk verdiskapning	-0.0572 (0.627)	-0.108 (0.408)	-0.0163 (0.905)
Constant	-13.55*** (0.000)	-1.081 (0.632)	3.281* (0.055)
Observasjoner	81	81	81
R ²	0.490	0.285	0.167
Tilnærming til justert R ²	0.362	0.134	-0.00982
F	7.510	3.240	1.414

Tabell 12: Regresjonsanalyse for MBA med bruk av benchmarking, BSC og rullende prognoser som avhengige variabler⁴⁷

MBA	Benchmarking	BSC	Rullende prog.
Usikkerhet ⁴⁸	-0.0277 (0.422)	0.00425 (0.923)	0.00850 (0.875)
Strategi	0.00742 (0.919)	0.0291 (0.777)	0.0501 (0.665)

⁴⁷ * p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01

⁴⁸ Skalaen for usikkerhet i bankdatasettet går motsatt vei, fra stor usikkerhet til lite usikkerhet.

Struktur	0.0489 (0.540)	-0.0268 (0.809)	-0.0406 (0.728)
Subjektiv størrelse årsverk	0.0521 (0.445)	0.217** (0.029)	0.00895 (0.927)
Subjektiv lønnsomhet	-0.0732 (0.585)	-0.0772 (0.638)	0.160 (0.317)
Konsern dummy	0.710*** (0.001)	0.535* (0.061)	0.305 (0.244)
Alder	0.0226 (0.174)	0.0153 (0.448)	0.00128 (0.950)
Ansiennitet	-0.000611 (0.962)	-0.0110 (0.576)	0.0224 (0.300)
BB kjennskap	0.184** (0.033)	0.280** (0.011)	-0.102 (0.374)
Budsj.kritikk utvikling og relevans	-0.0625 (0.186)	0.0379 (0.480)	0.00568 (0.930)
Budsj.kritikk fleksibilitet	0.254 (0.117)	0.0345 (0.863)	0.0725 (0.726)
Budsj.kritikk adferd	0.0481 (0.570)	0.0880 (0.370)	-0.213** (0.047)
Budsj.kritikk strategi	-0.0503 (0.625)	-0.188 (0.163)	-0.0767 (0.660)
Budsj.kritikk verdiskapning	-0.201** (0.015)	-0.0115 (0.910)	-0.0567 (0.618)
Constant	2.194* (0.094)	-0.0976 (0.950)	3.793** (0.033)
Observasjoner	109	109	108
R ²	0.299	0.200	0.201
Tilnærming til justert R ²	0.195	0.0810	0.0806
F	3.075	2.519	2.492

Det kan som nevnt hende at de aktuelle styringsverktøyene blir adoptert uten relasjon til BB. Vi anser anvendelsen av styringsverktøyene som en indikator på adopsjon av BB teknikk. For at dette skal gi mening, bør bruken enten være knyttet til respondentenes kjennskap til BB, eller at de er enige i budsjettkritikken. Respondentene bør med andre ord ha kjennskap til BB konseptet og/eller ha tatt inn over seg BB retorikken for at tolkningen vår skal være meningsfull. Forklaringsvariablene for budsjettkritikken og BB kjennskap er dermed sentrale for å svare på forskningsspørsmål 2.

Sammenhengen mellom BB kjennskap og BB relaterte teknikker virker å eksistere. Regresjonslikningene for MBA-datasettet viser at BB kjennskap påvirker bruken av benchmarking og BSC positivt og signifikant. Denne positive effekten ser vi også i bankdatasettet, selv om den her ikke er signifikant (benchmarking $p=0,256$, BSC $p=0,212$). Det er imidlertid en negativ, ikke-signifikant ($p=0,374$), sammenheng mellom BB kjennskap og bruken av rullerende prognoser (MBA-datasettet). Denne observasjonen taler imot tolkningen om at BB kjennskap stimulerer bruken av BB relaterte teknikker. En annen forklaring kan være at rullerende prognoser muligens adopteres uten relasjon til BB. Sammenhengen er imidlertid ikke i nærheten av å være signifikant. Vi kan dermed ikke konkludere med at det er en negativ sammenheng mellom BB kjennskap og bruk av rullerende prognoser. For at styringsverktøyet likevel skal kunne knyttes til BB, må bruken av ha en sammenheng med BB retorikken. Dette fordi sammenhengen med BB kjennskap er uklar. Oppsummert viser dataen at det brukes mer BB relaterte teknikker ved mer kjennskap til BB konseptet (unntatt for rullerende prognoser) i begge datasett. Sammenhengen er sterkere for MBA-respondentene. Dette kan tolkes som om noe av bruken av de BB relaterte teknikkene skyldes adopsjon av BB konseptet, og ikke bare av de enkelte innovasjonene.

For å kartlegge om bruk av de aktuelle styringsverktøyene har sammenheng med adopsjon av BB retorikk, ble initielt den samlede budsjettkritikkvariabelen fra forskningsspørsmål 1 anvendt som uavhengig variabel. Det uventede resultatet var at respondenter som var kritiske til budsjettet i mindre grad brukte de BB relaterte styringsverktøyene. For henholdsvis bank og MBA var effekten på benchmarking signifikant på 10% og 1% nivå og for rullerende prognoser på 1% nivå i MBA-datasettet. For å få en mer detaljert forståelse av dette, dekomponerte vi den overordnede budsjettkritikkvariabelen i hovedtemaene nevnt ovenfor.

Tabell 11 og 12 viser resultatene for temaene av budsjettkritikk, som er den andre faktoren som er sentral for å knytte bruk av de aktuelle styringsverktøyene til spredningen av BB konseptet. For bankdatasettet er ingen av budsjettkritikktemaene signifikante. For MBA har de signifikante temaene negativ virkning på bruken av styringsverktøyene. Dette resultatet kan tolkes på to måter. Bedrifter som bruker BB relaterte teknikker kan i utgangspunktet ha vært lite kritiske til budsjettet. Alternativt har disse bedriftene tidligere vært kritiske til budsjettet, og derfor tatt i bruk BB relaterte teknikker. Noe som har redusert den negative holdningen til budsjett. Siden vi mangler data fra ulike tidspunkt, vet vi ikke hvilket

alternativ som er riktig. Vi tror imidlertid på sistnevnte; at adopsjonen av BB relaterte teknikker var en reaksjon på at man bar kritisk til budsjett.

Det at budsjettkritikkvariablene er signifikante for MBA-regresjonen, og ikke bank-regresjonen, stemmer overens med at MBA-respondentene er mer informerte om budsjettkritikken. Disse funnene tyder dermed på at MBA-respondentenes informasjonsfelt påvirker hvorvidt de adopterer BB relaterte teknikker.

Det er spesielt temaene om verdiskapning og påvirkning på adferd som viser signifikant påvirkning. Med tanke på førstnevnte, reduseres bruken av benchmarking desto mer enig respondentene er i budsjettkritikktemaet om verdiskapning. Denne sammenhengen støttes av negative fortegn til de ikke-signifikante regresjonene i bank- og MBA-datasettet. Enighet i budsjettkritikktemaet om adferd reduserer bruken av rullerende prognoser. Utover den negative sammenhengen med rullerende prognoser, påvirker ikke adferdstemat signifikant bruken av de BB relaterte teknikkene.

For temaene strategi og fleksibilitet finner vi også interessante sammenhenger, selv om disse er mindre signifikante. Det antydes en negativ sammenheng mellom bruken av benchmarking og budsjettkritikken knyttet til strategi. Fortegnene er konsekvent negative, og signifikansnivået er i nærheten av 10% for begge datasett (Bank, $p=0,131$; MBA, $p=0,163$). Enighet i temaet fleksibilitet stimulerer bruken av benchmarking i MBA-datasettet ($p=0,117$). Denne sammenhengen støttes av det positive fortegnet til de resterende ikke-signifikante regresjonene. For temaet utvikling og relevans finner vi ingen klare mønster i fortegnene på koeffisientene, og ingen signifikant påvirkning på de avhengige variablene.

Den dominerende effekten av enighet i budsjettkritikk er redusert bruk av BB relaterte teknikker. Kritikken som knyttes til verdiskapning og adferd antydes som mest relevant for de BB relatert teknikkene sett under et.

Det er overraskende at adopsjon av BB retorikk tilsynelatende er knyttet til redusert bruk av BB relaterte teknikker. En mulig forklaring på dette kan være at man bruker de relaterte verktøyene som komplimenter til eller erstatninger for budsjettet. I neste omgang kan dette redusere de opplevde svakhetene ved budsjettet, og dermed redusere en negativ holdning til det. En slik sammenheng fordrer at bedriftene initielt var kritiske til budsjettet, og som et

resultat av dette adopterte de BB relaterte teknikkene. Dette er den samme forklaringen som ble foreslått for den uavhengige variabelen innovativ (inneholder bruk av ABC, BSC, benchmarking, rullerende prognoser og kundelønnsomhetsanalyse) i forskningsspørsmål 1. Vi kan ikke skille mellom alternative forklaringer til sammenhengen mellom enighet i budsjettkritikk og bruk av de BB relaterte teknikkene, som følge av at dataene er basert på tverrsnittsundersøkelser. Likevel indikeres det at bruken av verktøyene har en tilknytning til hvor kritiske bedriftene er til budsjett. Det er med andre ord en sammenheng mellom BB retorikken og BB relaterte teknikker, selv om den går i motsatt retning enn det vi hadde trodd. Dette forsvarer valget vårt av de BB relaterte teknikkene som avhengige variabler.

Det antydes at større bedrifter bruker mer BB relaterte teknikker. Ved at vi finner en signifikant positiv, men avtagende, sammenheng for benchmarking i bankdatasettet og BSC i MBA-datasettet. I tillegg til at retningen til koeffisienten for de øvrige regresjonene støtter denne tolkningen. I lys av Chenhall (2007) er dette overraskende, siden han mener store bedrifter i større grad har formelle prosedyrer og budsjettfokus. På den andre siden kan det nettopp være dette som gjør svakhetene ved budsjettet mer synlig, og gjør behovet for dynamiske styringsverktøy større.

Adopsjon av BB relaterte teknikker er høyere for konsernmedlemmer. Der MBA bedrifter som er medlem av konsern bruker mer av både benchmarking (1%-nivå) og BSC (10%-nivå). Dette passer sammen med at Bjørnenak (1997) viser til at en bedrift sitt informasjonsfelt påvirker adopsjonen av økonomistyringsinnovasjoner. Ved at det er rimelig å anta at sannsynligheten for å bli eksponert for informasjon om økonomistyringsinnovasjoner gjennom kontaktnettet i konsernet øker.

Hypotesen om at det brukes mer BB relaterte teknikker ved mer usikkerhet forkastes på 1%-nivå for benchmarking i bankdatasettet. Denne sammenhengen støttes av fortegnet til koeffisienten til de resterende ikke-signifikante regresjonene, med unntak av rullerende prognoser. Resultatene tyder på at det brukes mindre BB relaterte teknikker med mer usikkerhet i omgivelsene. Dette er overraskende i lys av Chenhall (2007) som mener at åpne og fleksible styringssystemer passer bedre sammen med usikre omgivelser.

Lønnsomhet er kun signifikant for benchmarking i bankdatasettet, med en positiv effekt på bruken av dette styringsverktøyet. Med tanke på alder og ansiennitet, finner vi ikke noe

signifikant eller konsekvent mønster. Den forventede sammenhengen med at yngre er mer åpne for nye innovasjoner (Naranjo-Gil et al., 2009) antydes svakt ($p=0,174$) for bruk av benchmarking i MBA-datasettet. For strategi og struktur finner heller ingen signifikante funn med tanke på bruk av BB relaterte teknikker. Isolert sett har likevel bruken av BSC positiv sammenheng med proaktiv strategi for sparebanker. Vi kan dermed ikke si noe generelt om sammenhengen mellom lønnsomhet, alder, ansiennitet, strategi eller struktur og BB relaterte teknikker.

Tabell 13: Konklusjonsmatrise forskningsspørsmål 2

Hypotese/ sammenheng	Benchmarking		BSC		Rullerende prognose	
	Bank	MBA	Bank	MBA	Bank ⁴⁹	MBA
<i>Betingelsesfaktor</i>						
H1 Usikkerhet	Forkast	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
S1 Størrelse	Positiv	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁵⁰	Positiv	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H2 Struktur	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H3 Strategi	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Beholdt	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
<i>Drivende faktor</i>						
S3 Lønnsomhet	Positiv	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H5 Allianser/konsern	Ikke-sig. ⁵¹	Beholdt	Ikke-sig.	Beholdt (10%-nivå)	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁵²
H6 Alder	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁵³	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H7 Ansiennitet	Ikke-sig. ⁵⁴	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H8 BB kjennskap	Ikke-sig. ⁵⁵	Beholdt	Ikke-sig. ⁵⁶	Beholdt	Ikke-sig.	Ikke-sig.
H9 Budsjettkritikk:						
Utvikling og relevans	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁵⁷	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.

⁴⁹ Regresjonsmodellen er ikke-signifikant med $p=0,1718$.

⁵⁰ Positiv med $p=0,205$.

⁵¹ Beholdt med $p=0,121$.

⁵² Beholdt med $p=0,244$.

⁵³ Forkastet med $p=0,174$.

⁵⁴ Forkastet med $p=0,162$.

⁵⁵ Beholdt med $p=0,256$.

⁵⁶ Beholdt med $p=0,212$.

⁵⁷ Forkastet med $p=0,186$.

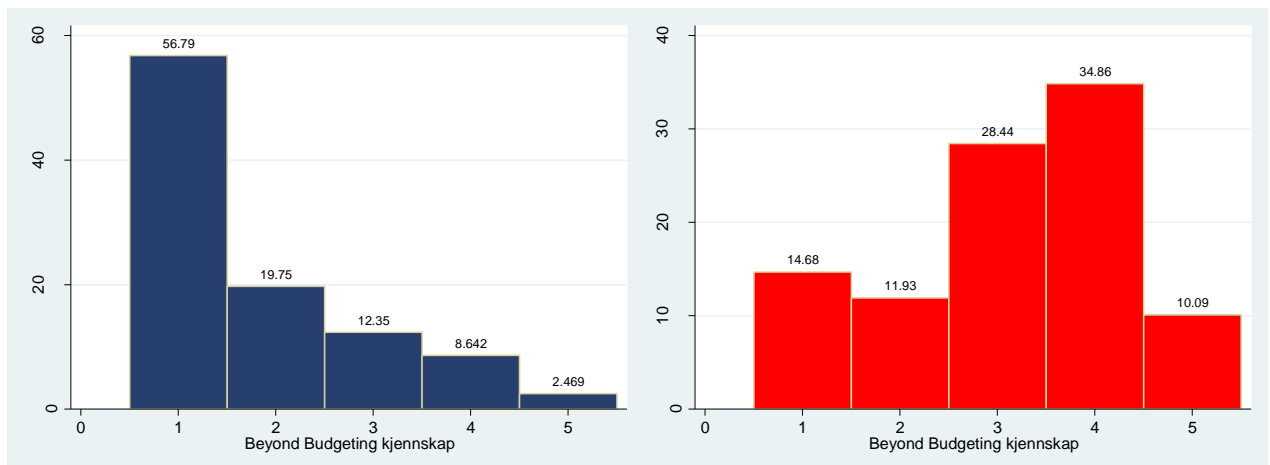
Fleksibilitet	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁵⁸	Ikke-sig. ⁵⁹	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.
Adferd	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Forkast
Strategi	Ikke-sig. ⁶⁰	Ikke-sig.	Ikke-sig. ⁶¹	Ikke-sig. ⁶²	Ikke-sig.	Ikke-sig.
Verdiskapning	Ikke-sig.	Forkast	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.	Ikke-sig.

4.4 Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?

For å besvare forskningsspørsmålet vil vi først ta utgangspunkt i hvor godt respondentene kjenner til BB konseptet, og hvor de har denne kjennskapen fra. Dette er to viktige elementer i informasjonsfeltet til respondentene, der kjennskapen utgjør ”styrken” til informasjonsfeltet med hensyn til BB og kilden blir ”kontaktpunktet”. Deretter vil vi analysere kilden til denne kjennskapen i lys av korrelasjonene og regresjonene vi har gjort mellom budsjettkritikk og kilde til kjennskap. Vi vil også forsøke å finne ut om det finnes spesielle karakteristikk ved Sparebank1-alliansen, som kan sies å være en intern spredder av BB. Til slutt analyseres konsulentenes rolle i spredningen av BB i et eget avsnitt.

4.4.1 Beyond Budgeting kjennskap

Figur 10: Histogram BB kjennskap (bank i blått og MBA i rødt)



⁵⁸ Beholdt med $p=0,117$.

⁵⁹ Beholdt med $p=0,208$.

⁶⁰ Forkastet med $p=0,131$.

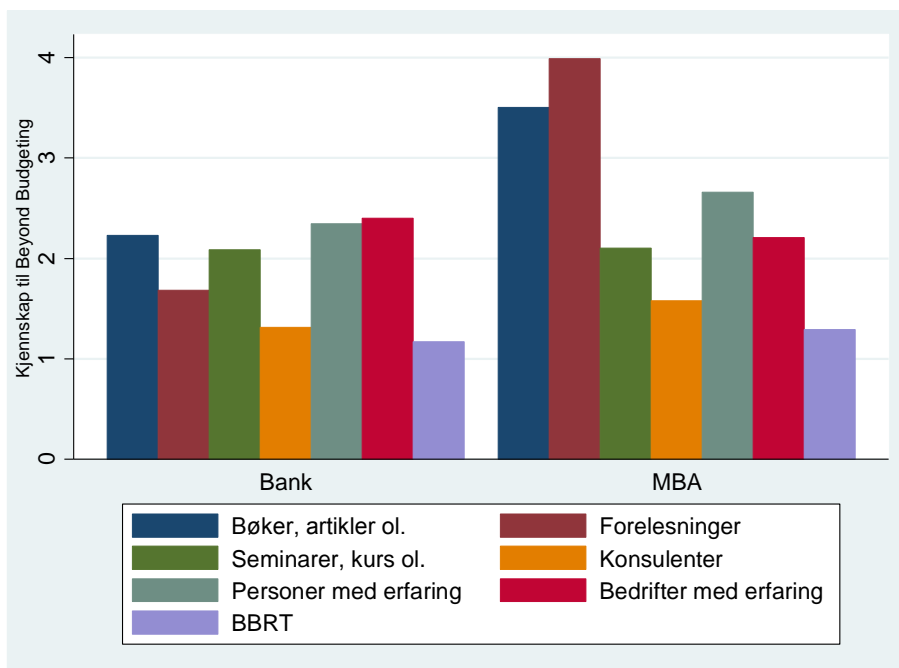
⁶¹ Forkastet med $p=0,283$.

⁶² Forkastet med $p=0,163$.

Som vi ser er det stor forskjell i kjennskapen til BB. 57% av bankrespondentene kjenner ikke til BB i det hele tatt, mens 11% sier at de kjenner styringssystemet godt eller svært godt. For MBA-respondentene er de tilsvarende tallene 15% og 35%. Dermed kan vi si at styrken til informasjonsfeltet varierer relativt mye mellom datasettene, der den er spesielt svak for bankdatasettet.

4.4.2 Kilden til kjennskap

Figur 11: Kilde til kjennskap (begge datasett)



Figur 11 gjenspeiler kontaktpunktene der respondentene våre har fått kjennskap til BB. Vi ser at MBA-respondentene i mye større grad enn bankrespondentene har fått informasjon om BB fra akademia. Mer spesifikt har de fått informasjon fra bøker, artikler⁶³ og forelesninger⁶⁴. Ut fra dette kan man forvente at det er akademia som i størst grad påvirker hvor kritisk MBA-respondentene er til budsjettet. Viktigheten av de resterende kildene til kjennskap er relativt lik mellom datasettene. Bortsett fra akademia i MBA-datasettet, ser det

⁶³ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå ($p \approx 0$).

⁶⁴ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå ($p \approx 0$).

ut til at informasjonskildene i gjennomsnitt scorer lavt på likert skalaen i det å spre kjennskapen til BB.

Regresjonen for bankdatasettet på forskningsspørsmål 1 og korrelasjonene i tabell 5 viste at kontakt med konsulenter som kilde til kjennskap påvirker budsjettkritikken signifikant. På 10%-nivå ble også kontakten med konsulenter signifikant i regresjonen for MBA-datasettet. Dermed virker det som om konsulenter er viktig i begge datasettene, selv om man ikke har hørt mye om BB fra denne informasjonskilden. En mulig forklaring på dette er at konsulentene bruker begrepet ”dynamisk styring” når de presenterer budsjettkritikken for bedriftene, ikke ”BB” (se kvalitativt avsnitt). Selv om respondentene i liten grad har fått kjennskapen fra konsulenter, virker det likevel som om informasjonskilden er relevant for adopsjonen av BB retorikken. De bankene som har vært i kontakt med konsulenter er veldig kritiske til budsjett i forhold til andre banker. Dermed kan vi ikke avskrive konsulenter som mulige spredere av BB retorikken, men konstatere at respondentene ikke har fått kjennskap til BB i stor grad fra denne kilden. Vi finner det samme som Becker et al. (2009), ved at konsulenter i liten grad har vært delaktige i spredningen. På den andre siden har den lille deltakelsen som har vært i stor grad gitt utslag i adopsjon av BB retorikken.

Regresjonen for MBA-datasettet på forskningsspørsmål 1 og tabell 5 viste at kontakt med personer med erfaring fra BB påvirker budsjettkritikken. Hvis vi ser på dette i lys av infrastruktur perspektivet på spredning, er kontakten med personer med kjennskap en mulig distribusjonskanal som sprer budskapet om BB. Det er overraskende at ”bøker, artikler ol.” og ”forelesninger” ikke slår ut som signifikant når ”personer med erfaring” gjør det. Dette fordi vi ser av figur 11 at MBA-respondentene har fått mye av kjennskapen sin om BB fra academia. Det virker derfor som om personlig kontakt i større grad påvirker hvor kritisk respondentene er til budsjett enn det utdannelsesbakgrunnen gjør. Dette passer godt med at Bjørnenak (1997) antyder at personlige informasjonskilder er viktigere enn for eksempel akademiske journaler. Videre kan det hende at personen med kjennskap til BB har fått denne gjennom academia, og videre er en kilde til kjennskap for andre. Dette er et eksempel på en ”to-trinns modell”, slik Bjørnenak (1997) beskriver det. Siden kommunikasjonskanalene for BB helt tydelig er viktig for spredningen av retorikken, kan vi spekulere i om BB sprer seg ved hjelp av en *contagious* spredningform.

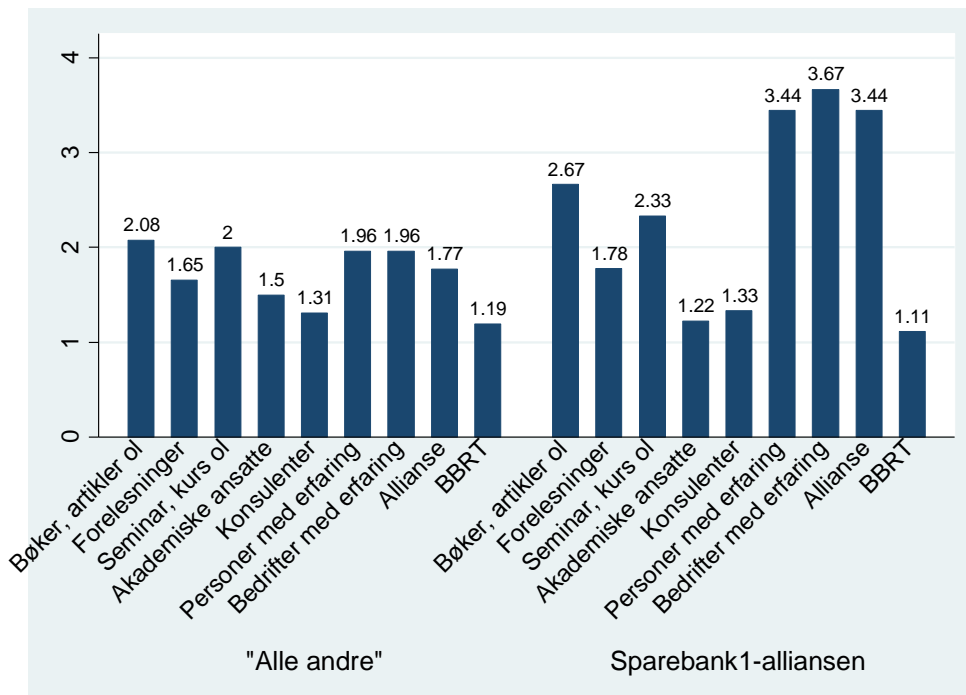
Samlet sett ser vi spesielt tre aktører på tilbudssiden som skiller seg ut. Dette er konsulenter, akademia og personer med erfaring fra BB. BB retorikken blir påvirket positivt av kontakt med konsulenter for bankregresjonen og personer med erfaring for MBA-regresjonen. Vi tar også med akademia, siden MBA-respondentene har fått mye av kjennskapen sin gjennom studiet sitt på NHH. Selv om akademia i seg selv ikke påvirker holdningen til budsjett, antyder regresjonene på forskningsspørsmål 2 at kjennskap til BB påvirker adopsjonen av BB relaterte teknikker.

4.4.3 Sparebank1-alliansen

Det er interessant hvorvidt et konsern bestående av bedrifter og personer med kunnskap om BB vil fungere som en spredder av konseptet, ved at det foregår en intern spredningsprosess. Eksterne spredere av kunnskap kan for eksempel være konsulenter eller akademia. Mens interne spredere kan være personer innad i bedriften eller bedrifter innad i konsernet som har kjennskap til konseptet. I bankdatasettet er "Sparebank1-alliansen" et eksempel på en allianse der mange av medlemmene har fjernet eller er i en prosess med å fjerne budsjettene sine. I det følgende vil vi undersøke om Sparebank1-alliansen er en aktiv spredder av BB. Legg merke til at det kun er 10 av 81 sparebanker som tilhører alliansen.

Det er flere forskjeller mellom Sparebank1-alliansen og de andre bankene. Den mest interessante, som vi ser av figur 12, er hvilken kilde bankene i alliansen fikk kjennskap til BB fra.

Figur 12: Sparebank1-alliansen og kilde til kjennskap



Som vi ser skiller Sparebank1-alliansen seg kraftig ut på kontakt med bedrifter⁶⁵ og personer⁶⁶ med erfaring fra BB og på alliansen⁶⁷. Dette tyder på at Sparebank1-alliansen har fått kjennskap til BB fra andre steder enn de andre bankene, og at det kan ha foregått en intern spredningsprosess. Siden alliansen fortsetter å vokse, må den anses som en aktiv intern selger med tanke på spredningen av kjennskap til BB hvis dette er tilfellet.

Regresjonene på forskningsspørsmål 2 tyder på at bruken av benchmarking er større i Sparebank1-alliansen. Vel å merke er dette med en p-verdi på 0,121. På bakgrunn av de andre regresjonene i bankdatasettet kan vi imidlertid ikke påstå at Sparebank1-alliansen (1) er mer kritiske til budsjett, (2) bruker mer BSC eller (3) bruker mer rullerende prognoser.

⁶⁵ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0050).

⁶⁶ Mann-Whitney test. Signifikant på 5% nivå (0,0183).

⁶⁷ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0029).

Andre interessante observasjoner er at Sparebank1-alliansen har bedre kjennskap til BB⁶⁸, har høyere lønnsomhet⁶⁹ og er større⁷⁰ enn bankene utenfor alliansen. I tillegg har Sparebank1-alliansen i større grad fjernet budsjettet enn andre banker⁷¹.

Det kan dermed tyde på at det er noe spesielt med Sparebank1-alliansen. Bankene innenfor alliansen har bedre kjennskap til BB konseptet og denne kjennskapen kommer i mye større grad fra kontakt med personer og bedrifter med erfaring med BB og fra alliansen. Sparebank1 bankene er signifikant forskjellige på mange måter. Vi må dermed fastslå at Sparebank1-alliansen er en aktiv intern selger som sprer BB kjennskap til medlemmene av alliansen. Dersom alliansen skulle vokse, er den også en potensiell spredder til banker utenfor alliansen.

4.4.4 Konsulentenes rolle i spredningen av Beyond Budgeting

I dette avsnittet vil vi finne ut i hvilken grad konsultentselskaper er med på å spre BB teknikken og retorikken. Vi vil også diskutere hvem som sprer BB og hvem det passer for. Konsulentene sier også noe om fremtidsutsiktene for BB.

Becker et al. (2011) konkluderer med at konsulenter i liten grad har vært delaktige i spredningen av BB, og peker på forskjellige årsaker til dette. Mest sentralt er at forholdet mellom identitet og plastisitet gjør konseptet lite salgbart. Bakgrunnen for Becker et al. (2011) sine funn er at BBRT har definert identiteten til BB svært tydelig. Med utgangspunkt i våre intervjuer, virker det som om konsulentene ikke sprer konseptet etter BBRT sin strenge definisjon. De tar heller utgangspunkt i problemstillingene forskjellige bedrifter kommer med, og forsøker å hjelpe dem med å forbedre virksomhetsstyringen. Løsningene er derfor i stor grad kundeavhengige, og man tilpasser BB til hver enkelt virksomhet med forskjellige styringsbehov.

⁶⁸ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0001).

⁶⁹ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0049).

⁷⁰ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0001).

⁷¹ Mann-Whitney test. Signifikant på 1% nivå (0,0011).

Er konsulentene aktive spredere av Beyond Budgeting relaterte teknikker?

Intervjuobjektene vurderer BB som lite salgbart dersom man promoterer det slik som BBRT har definert det. Likevel er deres oppfatning av BB den samme som BBRT sin oppfatning. På tross av dette, er det ikke BBRT sin versjon av BB som selges til kundene. Man promoterer innovasjonen på en måte som gjør den mer salgbar, for eksempel forkledd som ”dynamisk styring”. Verken bedrift X eller Y har vært med på en full implementering av BB, men promoterer deler av det.

”Som konsulent så kommer det jo veldig an på kunden. Hvor moden kunden er og hva kunden er ute etter. For du kan jo si at du kan kjøre Beyond Budgeting slik som Borealis der du på en måte implementerer hele metodikken som du kan kalle det eller rammeverket. Eller så kan det hende at noen har lyst på rullerende forecast fordi det er den biten av Beyond Budgeting som de bruker eller KPI’er som styringsverktøy.” (C, bedrift X)

”Jeg tror det er kjempeviktig ... at ikke man har en løsning som passer alle fordi ulike virksomheter er forskjellig på kultur, de har kanskje ulike styringsbehov og de kan være veldig forskjellige typer forretningsområde som gjør at du ... må gjøre noen tilpasninger sånn vil det alltid være...” (I, bedrift Y)

Det er flere årsaker til at konsulentene ikke har lyst til å bruke begrepet BB i samtale med kunder. For det første er konseptet lite salgbart etter BBRT definisjonen. Videre har de ikke lyst til å ”gå rundt og føle at de messer for et moteord som de ikke har funnet opp selv” (P, bedrift Y). I stedet prøver de å pakke det inn og si at det handler om å forbedre virksomhetsstyringen. Til slutt har Bogsnes gjort det vanskelig for konsulentene å spre BB, fordi han har sagt at dette skal gjøres uten konsulenter.

”For å være helt ærlig så tror jeg det er ... litt vanskelig for konsulentselskaper å være veldig ute i markedet og synliggjør seg og snakke om det. ... altså Bjarte har jo på en måte slått litt beinene under den der. Fordi han har sagt at dette skal du gjøre uten konsulenter. De casene som har vært kjørt, altså de store casene, er det jo veldig lite konsulenter involvert i.” (P, bedrift Y)

Samlet sett ser det ut til at konsulentene har samme oppfatning av BB som BBRT, men at det de selger er noe annet. De er derfor ikke en aktiv spredere av BB teknikken slik BBRT definerer den. De averterer likevel for BB relaterte teknikker gjennom delvis implementering av enkeltelementer. Konseptet i seg selv er lite salgbart, og konsulentene føler at de har blitt

hindret i å spre det av Bogsnes. De bruker heller begrepet ”dynamisk styring” for å unngå og ”messe” for noe de ikke har funnet opp selv. Selv om BB relaterte teknikker blir spredt gjennom delvis implementering, betyr ikke det at konsulentene er aktive spredere av BB teknikken.

Er konsulenter aktive spredere av Beyond Budgeting retorikken?

Gjennom intervjuene prøvde vi å avdekke hvordan konsulentselskapene går frem for å selge BB. I begge bedriftene var det i samtale med kunder om virksomhetsstyring begrepet dukket opp. I samtalen kunne begge parter komme innom BB. Konsulentene foreslo for eksempel deler av BB som en løsning på problemstillingen som bedriften stod overfor. Eventuelt kunne bedriften ha hørt om BB, og lure på hva det er og om det kan forbedre virksomhetsstyringen deres. Vanlige problemstillinger er at ”budsjettprosessen kan ta et halvt år i store organisasjoner” (C, bedrift X) og ”når budsjettet er ferdig er det på en måte gammelt” (C, bedrift X).

Videre må bedriften overbevises om at de trenger nye styringsverktøy. Noen av fordelene ved BB som brukes i samtale med kundene er at den riktige informasjonen kan føre til riktige beslutninger, at man må være fleksibel i skiftende omgivelser og at budsjettet ikke gir nok styringsinformasjon.

”Det er bare to år siden vi hadde finanskrisen, nå har vi katastrofen i Japan ... Det skjer ting i verden som gjør at du må kunne tilpasse deg ganske raskt. Det er globaliseringen. Så integrert som ting har blitt så treffer det alle.” (P, bedrift Y)

Intervjuobjektene pekte også på andre ting som gjorde det vanskeligere å selge BB. Ifølge P er det vanskeligere å vite hva man får ut av en implementering av BB i forhold til for eksempel ABC. Dermed innebærer adopsjon av BB en risiko. Ellers ble det nevnt at kjennskapen til BB er lav og at mange ikke kjenner seg igjen i budsjettkritikken

.”... er det jo mange bedrifter som har faktisk har ganske gode budsjetter. De kjenner seg ikke igjen i den kritikken som er mot budsjettet. ... Så tross alt mye av det Beyond Budgeting har ført med seg er at man bruker budsjettet på en annen måtesom gjør at kritikken på en måte ikke passer helt lengre kanskje.” (I, bedrift Y)

Ut fra dette ser det ut som om konsulentselskaper i stor grad er med på å spre BB retorikken, selv om de kanskje ikke bruker begrepet BB. C snakket om at hensikten deres er å hjelpe bedrifter med virksomhetsstyringen sin, og at det ble feil å si at de prøvde å spre BB. Dermed er konsulentenes rolle i spredningen motivert ut fra egne interesser.

Hvem sprer Beyond Budgeting?

Hensikten til konsulentene er ikke å spre BB, men likevel tyder vår kvalitative data på at de er med på å spre retorikken gjennom samtaler med kunder og relaterte teknikker gjennom delimplementering. Intervjuobjekt I og C nevner at det å ha interne drivkrefter som har kjennskap fra BB er viktig for å gjøre andre mer åpne for innovasjonen. Akademia pekes også på som en viktig aktør av konsulentene. I det trianguleringsinspirerte avsnittet sammenligner vi disse tre tilbudsaktørene med våre kvantitative funn.

Konsulentene nevnte også andre aktører som er aktive på tilbudssiden. De fire store revisjonshusene (PWC, Ernst & Young, Deloitte og KPMG), Accenture, Bjarte Boggsnes, Sigurd Aune, Econa og andre konsulentselskaper ble nevnt.

Det er også interessant å se hva som var konsulentenes første kontakt med BB konseptet. Intervjuobjektet C ble kjent med det gjennom arbeidet med *performance management*, mens I hørte om innovasjonen gjennom en gjesteforelesning av Bjarte Boggsnes. P fikk også høre det fra Boggsnes, men da gjennom et internt møte i bedrift Y. Dette tyder på at akademia, promblemstillinger i virksomheter og seminarer også kan være med på å spre kjennskapen til BB.

Hvem passer Beyond Bundeting for?

Bransjene som ble trukket frem som egnet til å adoptere BB var bank og finans, oljeindustrien, engineering, retail, offentlige etater og store bedrifter generelt. Det ble imidlertid ikke nevnt noen generelle trekk ved bransjer som gjorde BB mer passende.

”Jo, det vil jo være noen bransjer som er mer egnet for det. Som har mer naturlig i forretningen da, som gjør det lettere å implementere og ha nytte av Beyond Budgeting enn andre. Slik som retail bransjen ...” (C, bedrift X)

Hvordan er fremtidsutsiktene for Beyond Budgeting?

Konsulentselskapene ble også spurt om de trodde BB kom til å spre seg mer i fremtiden. For bedrift X var *performance management* et fokusområde som skulle vokse, og BB ligger under dette området i bedriften. Videre mente intervjuobjektet i denne bedriften at BB kom til å spre seg på bakgrunn av fremtidige problemstillinger. I bedrift Y mente man at det var stor etterspørsel etter enkeltelementene i BB og at mange var enige i retorikken. Dermed vil det kunne være en fremtid for konseptet på den måten at retorikken blir spredt og at mange av de relaterte teknikkene tas i bruk. En annen måte å ta inn over seg kritikken mot budsjett er å forbedre budsjettet, noe som nevnes av bedrift Y. Med tanke på full implementering var det liten tro på at dette ville spre seg i stor grad.

"Jeg tror det kommer til å spre seg mer ... Altså, det vil spre seg basert på problemstillinger som bedrifter har og på noen av de problemene så er løsningen deler av Beyond Budgeting." (C, bedrift X)

"Hvis du bryter opp i enkeltelementene så treffer du jo alle selskaper. Alle selskaper har forbedringspotensiale på virksomhetsstyringen ..." (P, bedrift Y)

4.4.5 Konklusjon forskningsspørsmål 3:

Oppsummert finner vi at (1) konsulenter påvirker holdning til budsjettet signifikant i bankdatasettet, og på 10%-nivå i MBA-datasettet, (2) kontakt med personer med kjennskap til BB påvirker holdningen til budsjett signifikant i MBA-datasettet. Det at kommunikasjonskanalene signifikant påvirker adopsjon av BB retorikken, indikerer at diffusjonen av BB er i form av *contagious* spredning. I lys av figur 12 kan vi se at ingen av respondentene har fått mye av kjennskapen sin om BB fra konsulenter. Videre finner vi at (3) det innad i Sparebank1-alliansen mest sannsynlig foregår en intern spredningsprosess av kunnskap om BB og (4) at konsulenter er med på å spre BB retorikken og relaterte teknikker gjennom samtaler med kunder og delvis implementering av elementer av innovasjonen. Vi kan dermed si at konsulenter og personer med erfaring med BB er aktive tilbudssideaktører. Vi kan også si at academia og Sparebank1-alliansen påvirker kjennskapen til BB, men ikke nødvendigvis fører til adopsjon av verken BB retorikken eller relaterte teknikker. Våre data støtter ikke at de resterende kildene til kjennskap sprer kjennskapen til eller adopsjon av BB retorikken i noe særlig grad.

4.5 Sammenligning mellom kvantitative og kvalitative funn

I dette avsnittet skal vi forsøke å bruke den kvalitative dataen vår til å sammenligne og berike den kvantitative. Metoden vi bruker er trianguleringsinspirert ved at vi søker å svare på problemstillingen ved hjelp av både kvantitativ og kvalitativ analyse. Vi går først ut ifra hypotesene våre om betingelsesfaktorer og drivende faktorer, deretter sammenligner vi hvilke kilder til BB informasjon som vi finner viktige med hva intervjuobjektene våre sier. Vi vil gjennomgående kun trekke frem de elementene der den kvalitative dataen kan gi oss mer forståelse. Med andre ord tar vi ikke opp de kvantitative funnene som intervjuene ikke kan berike.

Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk og relaterte teknikker?

De kvantitative resultatene viser at størrelsen til bedrifter påvirker bruken av benchmarking og BSC. Sammenhengen mellom størrelse og budsjettkritikk er i midlertidig ikke signifikant, men konsulentene vi har intervjuet mener at det er en klar sammenheng mellom BB og størrelse.

”Jeg tror at jo større virksomhetene er jo mer opptatt er de av overgripende og god styring. Hvis du er et lite selskap så klarer du kanskje å føle at du har god styring med budsjettet da. Og du klarer på en måte å ta inn over deg markedsendinger, diskusjoner og har få ansatte å forholde seg til og så videre Du har et annet styringsbehov på konsernnivå enn nede i et AS eller et forretningsområde så jeg tror det absolutt har noe å si.” (I, bedrift Y)

Med tanke på alder og ansiennitet, finner vi sammenhenger mellom dem og budsjettkritikk. Alder er spesielt signifikant, og det virker som om yngre respondenter er mer kritisk til budsjett. Intervjuobjekt P tror også yngre respondenter er mer åpne for BB.

”Det er vanskelig å se tenker jeg. Men det er litt større åpenhet hos de yngre.” (P, bedrift Y)

Intervjuobjekt C er uenig i at det er alderen og ansienniteten i seg selv som har noe å si. Begge to er kanskje en pekepinn for innflytelse og posisjon i bedriften, men C mener at det er viktigere at personen er en ”driver” og en ”aktiv intern selger”:

”For meg blir det helt feil fokus. Det som har noe å si er at personen har innflytelse, og ofte har man innflytelse hvis man har vært i en bedrift lenge, så ja da er man eldre, men jeg tror

ikke alder i seg selv har noe å si, hvis du skjønner? Alderen isolert. Det er hvilken innflytelse i bedriften og hvilken stand du har i miljøet ... Ansiennitet i den form at vedkommende har mye innflytelse, ja helt klart. Og at vedkommende er en driver, hvis du skjønner hva jeg mener? At han eller hun er aktiv for å si det slik. Aktivt selger internt.” (C, bedrift X)

Funnene våre kan tyde på at lønnsomhet påvirker holdningen til budsjettet i begge datasett og bruken av benchmarking i bankdatasettet. Med tanke på holdning til budsjettet, finner vi at lønnsomhet påvirker denne i motsatt retning i de to datasettene. Vi er i utgangspunktet interessert i om det er lønnsomme bedrifter som søker etter å bli ytterligere mer effektive, eller om det er bedrifter som har ”kniven på strupen” som går for BB. Våre kvalitative data tyder på at begge konsulentselskapene hadde oppsving under finanskrisen, gjennom at flere bedrifter etterspurte hjelp med virksomhetsstyringen sin. Etterspørselen etter dynamiske styringsverktøy var spesielt stor, og både P og C nevner rullerende prognoser som et mye solgt verktøy den perioden. Dette kan tyde på at bedrifter som har vært utsatt for en begivenhet som påvirker eller kan se ut til å påvirke lønnsomheten er interessert i BB. Hvorvidt bedriftene i utgangspunktet er lønnsomme eller ikke er intervjuobjektene uklare på, men det pekes til at ulønnsomme bedriften kanskje ikke har råd til å bruke konsulenter i like stor grad.

”Det jeg tenker på er at når det var finanskrisen i 2009 så jobbet jeg i (bedrift), og vi jobbet jo med virksomhetsstyring som fagområde for hele konsulentselskapet. Vi merket et markant oppsving i finanskrisen. For da måtte alle begynne å spare penger og være mer effektive og prøve å utnytte ressursene best mulig. Og da var det et oppsving i det å se på rullerende forecast og målekort og de bitene der. Så jeg vet ikke det å si at bedrifter som har kniven på strupen, men i nedgangstider har det i hvert fall vist at det er mer fokus på det.” (C, bedrift X)

Samlet virker det som om begge deler er litt riktig. Bedrifter som plutselig oppdager at omgivelsene kan være veldig ustabile, som under finanskrisen, søker etter hjelp. Bedriftene er ikke nødvendigvis ulønnsomme, men de har et problem (opplevd eller reelt) med deler eller hele driften. De har også midler til å bruke på konsulenter. På den andre siden kan det hende at ulønnsomme bedrifter rett og slett ikke bruker konsulenter fordi de ikke har råd, og at det er disse bedriftene som vil være mest egnet for BB. Uansett er det snakk om en begivenhet som fører til at bedriften står på en *burning platform* og er nødt til å foreta seg noe som kan være en trigger for å ta i bruk BB relaterte teknikker.

Med tanke på innovativitet ser det ut til at mer innovative bedrifter er mindre kritisk til budsjett i MBA- datasettet. Intervjuobjekt C mener imidlertid at både ”innovative” og ”tradisjonelle” bedrifter kan tenne på ideen:

”Det kan være begge deler faktisk etter min mening. For noen er på hugget og er mer innovative og vil ha lyst på dette her og tenner på ideen. Mens andre kan være tradisjonelle og se problemstillingen og få presentert Beyond Budgeting og tenne på ideen. Så det er litt vanskelig å si om det er det ene eller det andre.” (C, bedrift X)

At en bedrift er medlem i et konsern virker ikke å påvirke hvor kritisk den er til budsjettet i stor grad. På den andre siden bruker konsernmedlemmer mer benchmarking og BSC enn andre. Vi kan også se at bankene som er med i Sparebank1-alliansen synes å bruke mer benchmarking enn andre banker. Dermed tyder vår kvantitative data på at det er en sammenheng mellom BB og det å være et medlem av et konsern eller en allianse. Våre kvalitative data kan bidra med å utdype denne sammenhengen. Noen konsern kan gi begrenset autonomi til selskapene, og dette kan være en barriere for spredningen.

”Morselskapet har jo noe å si. Men det varierer jo hvor sterke føringer de får ifra toppen ... Det kommer jo helt an på hvordan konsernet er drevet. Noen gir store friheter til datterselskapet, noen gjør ikke det.” (C, bedrift X)

”Ja, det kan være en casekiller det. Hvis de sier at vi skal ha budsjett sånn sånn sånn”(I, bedrift Y)

Uttalelsene overfor tyder på at det kan oppstå situasjoner der en adopsjonsbeslutning blir forhindret av morselskapet. Dette forteller oss at spredningen av innovasjoner kan bli forhindret av autonomien til datterselskaper, og at Abrahamson (1991) sitt ”Forced-Choice perspective” kan gjelde for BB så vel som andre innovasjoner. Det betyr ikke utelukkende at spredningen blir hemmet. Man kan også bli tvunget til å adoptere BB eller være eksponert for en intern spredningsprosess, slik vi kom frem til for Sparebank1-alliansen.

Den kvalitative dataen sier mer om konsern, og argumenterer for at BB kan være en god ide for store konsern:

”Når du styrer på konsernnivå så har du nok begrenset mulighet til å gå ned på budsjettene og se på avvik da. Du må forholde deg til en konsernstruktur og konsernlederne og ofte i konsern kan man ha forskjellige forretningsområder også. Så i en sånn type setting kan det fungere veldig godt for styret og ledelse på toppen, men ... man bruker andre styringsverktøy desto lenger ned du kommer og rammebetingelsene på en måte blir mer håndgripelige, oversiktlig og håndterbare.” (I, bedrift Y)

På bakgrunn av den kvantitative analysen vår kan vi ikke påstå at enkelte bransjer er mer egnet for adopsjon av BB enn andre. Intervjuene våre nevner imidlertid enkelte bransjer som kan trekkes frem som mer egnet enn andre. Disse er bank og finans, oljeindustrien, engeneering, retail bransjen og offentlige etater (se sitater i avsnitt 4.4.4). Selv om dataen vår ikke sier noe konkret om hvilke bransjer som er mest og minst egnet, kan det likevel se ut til at enkelte forretningsmodeller egner seg bedre og enkelte bransjer er mer modne for BB enn andre. Likevel påpeker intervjuobjekt P at alle har etterspørsel etter ett eller flere elementer av BB, men at hvis det er snakk om fjerning av budsjetter, så er det store selskaper som er mest egnet.

Hvem sprer kjennskapen til Beyond Budgeting, og hvem sprer Beyond Budgeting retorikken?

De kvantitative dataene våre antyder at tilbudssiden så vel som etterspørselssiden er aktive med tanke på spredning av BB. Men hvem er mest aktiv? Er det slik at det er bedriftene om kommer og spør om BB, eller er det tilbudssiden som averterer for innovasjonen? Den kvalitative dataen vår tyder på at det forekommer begge veier, ved at bedrift X som regel introduserer konseptet; mens bedrift Y opplever at kundene kommer og spør.

”Det blir litt feil å si at kunden spør etter fordi det er ikke slik at kunden spør etter Beyond Budgeting. Kunden har ikke noe forhold til Beyond Budgeting. Det er det vi som konsulenter som har. Kunden sier at budsjettprosessen er tung eller kanskje ikke er hensiktsmessig i forhold til investeringen og om vi kan hjelpe dem med det, og da dukker Beyond Budgeting opp.” (C, bedrift X)

” ... mange kommer til oss og sier ”okei vi ønsker å gjøre noe og vi har vært på seminar og hørt om Beyond Budgeting vi er litt usikker på om det er noe for oss”. Det er nok heller den veien begrepet blir tatt opp enn at vi går ut og sier ”har dere tenkt på Beyond Budgeting?”.” (P, bedrift Y)

Når det gjelder hvilke kilder til informasjon som sprer retorikken og kjennskapen til BB, viser den kvantitative dataen et litt uklart bilde. Akademia er en den viktigste sprederen av kjennskapen i MBA-datasettet. For retorikken er det imidlertid kontakt med konsulenter og personer med kjennskap til BB som er de mest sentrale distribusjonskanalene. Intervjuene vi har gjort tyder på at kjennskapen til BB er viktig for om man er åpen for å adoptere innovasjoner. Dermed kan akademia være en døråpner for både retorikken og relaterte teknikker. Dette finner vi igjen ved at bedrifter som har god kjennskap til BB virker å ha en sammenheng med bruk av BSC og benchmarking.

”Det kan godt være en fordel at man har hørt om og at man er kjent med liksom konseptene. Det gjør at man er mer åpen for en. Hvis ikke man vet hva målstyring er eller ikke er kjent begrepet rullerende prognoser så er det vanskelig å løfte det opp et nivå og si Beyond Budgeting som på en måte er flere av disse tingene” (I, bedrift Y)

Dermed kan det se ut som om kjennskapen til BB indirekte åpner for at bedrifter er åpne for å prøve ut BB. For de potensielle adoptørene er det viktig at akademia gir den faglige tyngden, men det er også viktig at det går an å peke på noen som har gjennomført det i praksis:

” ... det er jo akademia som har metodikken og teorien bak det. Men like viktig er at det er gjennomført i praksis slik at kunden har en referanse ... De er kanskje ikke så teoretiske og går ikke på den teoretiske begrunnelsen for å si det slik.” (C, bedrift X)

De kvantitative dataene våre kommer frem til at akademia ikke påvirker adopsjonen av BB retorikken. Likevel er akademia den distribusjonskanalen som i størst grad sprer kjennskap til BB. Ifølge intervjuobjektene I og C er akademia viktig for å gjøre en åpen for å prøve ut konseptet, og for å bidra med faglig tyngde.

Overordnet ser det ut til at konsulentene oppfatter sin rolle som å hjelpe bedrifter med å forbedre virksomhetsstyringen sin, ikke å spre BB. Dataene tyder likevel på at konsulentene er en viktig kilde til spredning av BB retorikken. De avetterer også for adopsjon av BB relaterte teknikker ved at de i samtale med kunder kommer frem til en god måte å styre virksomheten på; og hvis det passer anbefales implementering av elementer av BB.

De kvantitative datasettene viser at personer med kjennskap til BB er en kilde til informasjon som er med på å spre retorikken, og at spredningen således kan ta form som *contagious* spredning. Intervjuobjektene I og C er enig i dette.

” ... dersom det finnes noen internt som har kjennskap til hva Beyond Budgeting er eller som virkelig tenner på ideen som er en drivkraft internt, det har noe å si.” (C, bedrift X)

I lys av vår kvalitative data ser det ut til at kjennskapen til BB konseptet kan være en døråpner for adopsjon av retorikken og relaterte teknikker. Dermed er kan viktige kilder til kjennskap også påvirke adopsjon av BB retorikken og relaterte teknikker. For MBA-datasettet er det spesielt akademia som er en viktig kilde til kjennskap. Videre er ikke konsulentenes intensjon å spre BB, selv om den kvantitative dataen vår viser at de bedriftene som har fått kjennskapen sin fra konsulenter i større grad adopterer konseptet. Kontakt med personer med kjennskap til BB er også en kilde som viser seg å spre BB retorikken. Den kvalitative dataen utdypet dette ved å vise til at sterke drivkrefter innenfra kan ”smitte”. Ved at flere blir kritiske til budsjett, og mer åpne for å adoptere BB. Kjennskap til BB gjennom allianse, BBRT og seminarer synes ikke å påvirke verken kjennskap eller adopsjon i stor grad.

5. Avslutning

Formålet med denne utredningen er å undersøke hvorfor og hvordan Beyond Budgeting sprer seg i Norge. I dette kapitlet besvarer vi problemstillingen ved å ta for oss funnene fra hvert forskningsspørsmål. Deretter konkluderer vi på basis av funnene i lys av forståelsen fra litteraturgjennomgangen. Videre vil vi reflektere over mulige feilkilder, for så å komme med forslag til videre forskning.

5.1 Drøfting og oppsummering

Denne utredningen tar utgangspunkt i Ax og Bjørnenak (2007) sitt dynamiske rammeverk for spredning av innovasjoner, der samspillet mellom tilbud og etterspørsel eksisterer. I henhold til dette rammeverket er Beyond Budgeting en innovasjon som huser andre innovasjoner, da flere eksisterende innovasjoner går under ”Beyond Budgeting paraplyen”. Videre defineres adopsjon av en innovasjon ved at retorikken kan adopteres separat fra teknikken. Med dette utgangspunktet skal forskningsspørsmål 1 og 2 belyse spredningen av Beyond Budgeting hovedsakelig fra et etterspørselsperspektiv, og forskningsspørsmål 3 tar for seg tilbudsperspektivet. Sammen har disse til hensikt å forklare hvorfor og hvordan Beyond Budgeting spres. Utredningen definerer adopsjon av Beyond Budgeting retorikk som det å være enig i budsjettkritikken, mens adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker måles ved bruk av benchmarking, BSC og rullerende prognoser. Datamaterialet vårt tillater oss å finne ut om kjennskap til Beyond Budgeting påvirker adopsjon av innovasjonen. Dette fordi vi kvantitativt studerer to forskningsobjekt, der det ene i større grad enn det andre har blitt eksponert for budsjettkritikken. Mer spesifikt bygger utredningen videre på to tidligere arbeid av Johansen (2010) og Eriksrud og McKeown (2010). Disse har hver for seg gransket spredningen av Beyond Budgeting for henholdsvis forskningsobjektene norske ikke-børsnoterte sparebanker og tidligere studenter ved NHH sitt ”Executive MBA Program”. Ved å sammenligne datamaterialene fra de to utredningene, bidrar vi med mer innsikt i spredningen til Beyond Budgeting.

5.1.1 Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting retorikk, altså hva påvirker om man er kritisk til budsjett?

Overordnet finner vi sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikk og forklaringsvariablene alder, kilder til informasjon om innovasjonen Budgeting, innovativitet, lønnsomhet og usikkerhet i omgivelsene. De to datasettene våre er mest samstemte om de to førstnevnte funnene.

Vi finner det samme som Naranjo-Gil et al. (2009), ved at yngre personer virker å være mer åpne for adopsjon av budsjettkritikken. Videre stemmer funnene våre godt overens med at Bjørnenak (1997) fremhever informasjonskilder som viktige for spredningen av økonomistyringsinnovasjoner. Vi finner nemlig at konsulenter og personer med erfaring fra konseptet som kilder til kjennskap om Beyond Budgeting påvirker hvor kritisk man er til budsjettet. Ved at begge kildene øker en negativ holdning til budsjettet. På den andre siden finner vi ikke at kjennskap til konseptet påvirker adopsjon av retorikken i noen særlig grad. Denne observasjonen kan muligens forklare hvorfor academia som kilde til informasjon ikke påvirker adopsjon av retorikken i stor grad. Vi kommer tilbake til dette forholdet under forskningsspørsmål 3.

For forklaringsvariablene lønnsomhet og usikkerhet i omgivelsene er resultatene stikk motsatt i de to kvantitative datasettene våre. For lønnsomhet er dette i seg selv ikke et oppsiktsvekkende funn, da diffusjonslitteraturen er uklar på hvordan denne faktoren påvirker adopsjon av innovative styringsverktøy. Med tanke på usikkerhet i omgivelsene kan de motstridige funnene kanskje skyldes at bedriftene i bankdatasettet opererer i relativt homogene omgivelser, mens det er flere bransjer og derfor uunngåelig også heterogene omgivelser for respondentene i MBA-datasettet.

Et overraskende funn, er at bedrifter som bruker flere ”moderne” økonomistyringsverktøy i mindre grad har adoptert Beyond Budgeting retorikken. Dette kan tolkes som om mer innovative bedrifter er mindre kritiske til budsjettet. En alternativ tolkning er at den negative holdningen til budsjett har ført til adopsjon av innovative verktøy. Noe som i neste omgang har redusert den negative holdningen. På grunn av begrensningene til datamaterialet, kan vi ikke si hvilken tolkning som er riktig.

5.1.2 Hvilke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker?

Vår valgte innfallsvinkel på adopsjon av Beyond Budgeting teknikk forutsetter at bedrifter tar inn over seg budsjettkritikken ved å implementere innovasjonens relaterte teknikker som benchmarking, BSC og rullerende prognoser. Som nevnt er det flere måter å ta inn over seg kritikken på. Alternative innfallsvinkler er å studere Beyond Budgeting teknikk som det å fjerne budsjettet, forbedre budsjettet eller å anvende det i liten grad. For at vår tilnærming skal være hensiktsmessig, må noe av bruken av styringsverktøyene kunne knyttes til Beyond Budgeting. Dataen vår tyder på at dette er tilfellet, siden forklaringsvariablene for Beyond Budgeting retorikk og kjennskap påvirker bruken av de relaterte teknikker. Dermed kan bruken av de Beyond Budgeting relaterte teknikkene skyldes adopsjon av konseptet, og ikke bare av de enkelte innovasjonene.

Funnene våre tyder på at forklaringsvariablene Beyond Budgeting kjennskap, temaer av budsjettkritikken, størrelse og konsernmedlemskap har påvirkning på bruk av de relaterte teknikker.

Kjennskapen til konseptet virker å ha positiv effekt for bruk av Beyond Budgeting relaterte teknikker. Budsjettkritikkvariabelen som måler adopsjon av Beyond Budgeting retorikk ble dekomponert i ulike temaer, og temaene verdiskapning og adferd viste seg å ha størst påvirkning på bruken av teknikkene. Etterfulgt av temaene strategi og fleksibilitet. Dette stadfester at det finnes en sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikken og teknikken.

Det var imidlertid uventet at denne sammenhengen er negativ for de fleste budsjettkritikktemaene. En tolkning av disse resultatene er at dersom man har adoptert Beyond Budgeting retorikken, brukes de relaterte teknikker mindre. Noe som motsier hypotesen vår om retningen til denne sammenhengen. En alternativ tolkning til dette er at budsjettkritikken kom før adopsjonen av dynamiske styringsverktøy i tid. Og at de Beyond Budgeting relaterte teknikkene har bidratt med å redusere den kritiske holdningen. Det samme kom vi frem til overfor, da vi viste til at innovative bedrifter i mindre grad er kritiske til budsjett. Vi kan heller ikke her si med sikkerhet hvilket alternativ som er det riktige. Vi tror likevel på sistnevnte tolkning; at bedrifter som er kritisk til budsjett etterspør dynamiske

styringsverktøy, og at disse bidrar med å redusere den negative holdningen. Funnene våre tyder også på at bedrifter tar inn over seg budsjettkritikken ved å forbedre budsjettene sine i stedet for å fjerne dem, i tråd med tidligere studier (Libby & Lindsay, 2009; Ekholm & Wallin, 2000). Datamaterialet vårt viser nemlig at de fleste bedriftene bruker budsjettet aktivt i tillegg til innovative styringsverktøy.

Vi finner også at størrelse og konsernmedlemskap påvirker bruk av Beyond Budgeting relaterte teknikker positivt, ved at større bedrifter og bedrifter i konsern i større grad benytter benchmarking, BSC og rullerende prognoser. Dette passer godt med Bjørnenak (1997) som fremhever informasjonsfelt som en viktig dimensjon for spredning av innovasjoner. Større bedrifter og konserner vil trolig i større utstrekning bli eksponert for nye ideer og konsepter på grunn av kontakt med flere kommunikasjonskanaler for informasjon. Det er heller ikke utenkelig at budsjettets svakheter kommer tydeligere frem i større og mer komplekse organisasjoner.

5.1.3 Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?

En viktig distinksjon når man studerer tilbudssiden av Beyond Budgeting er mellom distribusjonskanalene for informasjon om innovasjonen og kjennskapen til konseptet. Distribusjonskanalene består av de aktørene som sprer informasjon om Beyond Budgeting, mens Beyond Budgeting kjennskap handler om bedriftenes faktiske kjennskap til konseptet. Den kvantitative dataen vår tyder på at flere av kildene til kjennskap om Beyond Budgeting påvirker adopsjonen av retorikken, men finner ikke et like tydelig forhold for kjennskapen til Beyond Budgeting konseptet. Ved at enkelte kilder til kjennskap påvirker adopsjon av retorikken direkte, mens kjennskapen har en mer uklar påvirkning på adopsjon av budsjettkritikken. På den andre siden påvirkes adopsjonen av Beyond Budgeting relaterte teknikker av kjennskapen. Dette støttes av de kvalitative dataene, som også viser til at kjennskap til konseptet en døråpner for adopsjon. Dermed har begge noe å si for spredningen av Beyond Budgeting.

Kildene til Beyond Budgeting informasjon som trekkes frem som relevante for spredningen av retorikken er konsulenter og personer med kjennskap til konseptet. Vi finner ikke at akademia som kilde til kjennskap påvirker hvorvidt man er kritisk til budsjett. På den andre siden påvirkes kjennskapen til Beyond Budgeting gjennom akademia. I neste omgang henger

denne kjennskapen spesielt sammen med adopsjon av Beyond Budgeting relaterte teknikker, men også retorikken. Således bør likevel akademia behandles som en tilbudssideaktør som er med på å spre Beyond Budgeting.

Akademia er den kilden til Beyond Budgeting kjennskap som påvirker kjennskapen klart mest for MBA-respondentene, og vi kan dermed si at denne kilden er viktig for spredningen. Informantene som er grunnlaget for vår kvalitative data understreker også at akademia er viktig idet de bidrar med en teoretisk forståelse av hvorfor noe fungerer.

Funnene våre passer godt med at Bjørnenak (1997) peker på personlig kontakt som viktigere enn akademiske journaler, ved at kontakt med personer som har kjennskap til Beyond Budgeting påvirker adopsjon av retorikken i større grad enn akademia. Dette på tross av at akademia i større grad sprer kjennskapen til konseptet. Den kvalitative dataen viser også til at interne drivkrefter kan være avgjørende for om en potensiell adopsjon finner sted.

Selv om respondentene i liten grad har vært i kontakt med konsulenter, er denne kontakten en effektiv distribusjonskanal for negative holdninger til budsjettet. Vi finner på lik linje med Becker et al. (2011) at konsulentene ikke er med på å spre Beyond Budgeting slik som BBRT har definert det. Derimot sprer de flere av de Beyond Budgeting relaterte teknikkene gjennom delimplementering av innovasjonen. Konsulentene har i stor grad aversjon mot å ”messe” for et moteord som de ikke har funnet opp selv. Intervjuene våre avdekker at konsulentene heller bruker ordet ”dynamisk styring”, og prøver å selge inn mange av de retoriske elementene til Beyond Budgeting i samtale med kunder. Ikke med den hensikt å spre innovasjonen, men for å hjelpe bedriftene med å forbedre virksomhetsstyringen sin.

Viktigheten av kommunikasjonskanalene for informasjon om Beyond Budgeting antyder at spredningen muligens tar form som *contagious* spredning. Det samme finner Bjørnenak (1997) for økonomistyringsinnovasjonen ABC.

Dataen vår avdekker at andre aktører på tilbudssiden kan være aktive. Sparebank1-alliansen påvirker medlemmene sine gjennom en intern spredningsprosess av noe som ligner på Beyond Budgeting. Prosessen sprer kjennskapen til Beyond Budgeting, men ikke nødvendigvis adopsjon av retorikk eller relaterte teknikker. Steinar Aune og Bjarte Bogsnes nevnes også som viktige personer for spredningen i Norge.

Oppsummert spres Beyond Budgeting retorikken via *contagious* spredning, ved at smitteagenter kommer i kontakt med potensielle adoptører. De aktørene som synes å være mest ”smittsomme” er konsulenter og personer med erfaring fra Beyond Budgeting. Akademia øker kjennskapen til Beyond Budgeting, som i neste omgang har noe å si for adopsjon av de relaterte teknikker.

5.1.4 Kvalitative funn

Funnene våre støttes i stor grad av den kvalitative dataen. For faktoren størrelse bekrefter informantene våre at Beyond Budgeting passer bedre for store bedrifter og konserner. Dette begrunnes ved at styringsbehovet er annerledes i store bedrifter. Likevel presiseres det at andre styringsverktøy med fordel kan tilpasses de mindre forretningsområdene avhengig av deres styringsbehov.

Med tanke på funnene våre som omhandler alder og ansiennitet, er informantene til en viss grad enig i viktigheten av disse variablene for åpenheten til Beyond Budgeting. På den andre siden mener de at alder og ansiennitet isolert sett sier lite, men at begge er en proxy for innflytelse og posisjon i bedriften, og at dette er av betydning for at en enkeltperson har potensial til å spre budskapet om Beyond Budgeting.

Vi finner ingen entydig sammenheng mellom lønnsomhet og adopsjon av Beyond Budgeting. Denne tvetydige sammenhengen bekreftes av informantene, ved at bedriftene som trenger hjelp med virksomhetsstyringen både er lønnsomme og ulønnsomme. På den andre siden merket begge konsulenthusene ett oppsving under finanskrisen, der flere trengte hjelp og etterspurte dynamiske styringsverktøy. Rullerende prognoser nevnes spesielt som et mye etterspurt verktøy i nedgangstider. Dermed virker det som om en bedrift, uavhengig av om den er lønnsom eller ulønnsom, etterspør dynamiske styringsverktøy dersom en begivenhet truer lønnsomheten på kort eller lang sikt.

På grunn av få observasjoner kunne vi ikke konkludere med at noen bransjer er bedre egnet enn andre for adopsjon av Beyond Budgeting. Konsulentene navngir imidlertid flere bransjer som man anser som godt egnet for Beyond Budgeting. Det kan dermed hende at vi hadde vært i stand til å finne forskjeller mellom bransjer med flere observasjoner.

Med tanke på tilbudssiden til Beyond Budgeting viser den kvantitative analysen at akademia, konsulenter og personer med kjennskap til konseptet er viktige distribusjonskanaler for at konseptet skal spre seg. Informantene våre er enig i dette. De mener at akademia gir faglig tyngde, og har de teoretiske argumentene for hvordan en innovasjon skal hjelpe bedrifter. På den andre siden er det like viktig å kunne vise til suksesshistorier. At interne drivkrefter er viktig bekreftes også. Konsulenter har ikke til hensikt å spre Beyond Budgeting, men ønsker å hjelpe virksomheter med styringsmodellen sin. Løsningen på enkelte problemstillinger i virksomheter kan være deler av Beyond Budgeting. Dermed er konsulentene en spredder av Beyond Budgeting retorikken gjennom samtaler med kunder og delimplementering av de relaterte teknikkene.

5.2 Konklusjon

Det finnes både tilbud og etterspørsel av Beyond Budgeting som påvirker spredningen til innovasjonen. Bedrifter som adopterer Beyond Budgeting retorikken har i større grad unge beslutningstakere. Kontakten deres med konsulenter og personer med erfaring har gjort dem mer kritisk til budsjettet. Bedriftene som adopterer Beyond Budgeting relaterte teknikker kjenner godt til konseptet, er store, og gjerne medlem av et konsern. Noe klart mønster for hvem som adopterer Beyond Budgeting finner vi ikke. Da vi ser at karakteristikaene til bedriftene som adopterer Beyond Budgeting retorikken er ulik den for de som adopterer de relaterte teknikkene. Hvem som etterspør innovasjonen som helhet er derfor ikke helt klart.

Hvordan og hvorfor Beyond Budgeting sprer seg er derimot klarere. Innovasjonen sprer seg ved at tilbudssiden og etterspørselssiden interagerer. Bedrifter som av forskjellige årsaker har behov for å forbedre virksomhetsstyringen sin etterspør en mer dynamisk styringsmodell. Gjennom kontakt med smitteagenter blir de mer kritiske til budsjettet, og dette resulterer i at flere adopterer Beyond Budgeting. Funnene våre tyder på at kommunikasjonskanalene for informasjon om Beyond Budgeting er spesielt viktige for om bedrifter er enige i budsjettkritikken. Noe som understreker at det finnes et samspill mellom tilbud og etterspørsel i markedet for Beyond Budgeting.

Tilbudssiden sprer Beyond Budgeting ved at konsulenter, personer med erfaring fra konseptet og akademia mer eller mindre aktivt forårsaker spredning som et resultat av

egeninteresse. Konsulenter ønsker å forbedre virksomhetsstyringen til bedrifter, og gjennom det bidrar de til spredning av Beyond Budgeting retorikken og de relaterte teknikkene. Dette foregår henholdsvis gjennom samtaler med kunder og delimplementering. Konsulentene selger med andre ord ikke Beyond Budgeting slik BBRT har definert det, men bruker heller betegnelsen ”dynamisk virksomhetsstyring” når de averterer for delimplementering. Dette kan forklare hvorfor bedriftene i vår kvantitative data i liten grad har fått sin informasjon om Beyond Budgeting fra konsulenter.

Effekten av å være informert om budsjettkritikken er spesielt interessant i denne utredningen. MBA-respondentene er blitt eksponert for budsjettkritikken gjennom utdannelsesbakgrunnen sin. Noe som har resultert i at de er mer kritisk til budsjettet enn bankrespondentene. Dette ser vi for eksempel ved at bransjen ”Rådgivning og finansielle tjenester” i MBA-datasettet er mer kritisk til budsjett enn sparebankene. På den andre siden har de ikke i større grad fjernet det, men bruker andre styringsverktøy som supplement. Utslaget av denne forskjellen mellom respondentene er usikkert grunnet begrensningene til tverrsnittsdata. Vår tolkning er at MBA-respondentene vil adoptere Beyond Budgeting relaterte teknikker for å adressere svakhetene ved budsjettet.

Beyond Budgeting har imidlertid ikke spredt seg omfattende. En sammenligning mellom Beyond Budgeting og innovasjonene ABC og BSC kan avdekke noe av grunnen til dette. Bytteforholdene mellom identitet og plastisitet og hvem som averterer for konseptene er spesielt interessant. Beyond Budgeting har i sammenligning med ABC og BSC en sterk identitet. Noe som fører til at konseptet ikke kan tilpasses ulike bedrifters behov. I tillegg til dette har konsulentene i større grad vært fraværende i spredningen av Beyond Budgeting enn for ABC og BSC. Dermed har bytteforholdet mellom identitet og plastisitet, samt fraværet av konsulenter vært en barriere for spredningen av Beyond Budgeting.

5.3 Mulige feilkilder

Generaliserbarheten til funnene i denne utredningen er noe begrenset. Johansen (2010) har bevisst gjort et skjevt utvalg av bankbransjen (ikke-børsnoterte norske sparebanker). Dette begrenser til en viss grad muligheten til å generalisere til bankbransjen som helhet, i tillegg til at resultatene ikke kan overføres til andre bransjer. MBA-respondentene representerer på

den andre siden et bredt utvalg av norsk næringsliv. At respondentene har den samme utdanningsbakgrunnen, reduserer likevel muligheten til å generalisere til populasjonen norske bedrifter. Grunnen til at vi undersøker denne respondentgruppen er derimot å sikre et homogent informasjonsfelt med hensyn til budsjettkritikken. Hensikten med dette er til en viss grad å kunne generalisere til norske bedrifter med kjennskap til Beyond Budgeting retorikken. For deretter å sammenligne med sparebankene som har mindre kjennskap til konseptet.

Videre er det mulige problemer knyttet til begrepsvaliditet. Spesielt kan den subjektive operasjonaliseringen av lønnsomhet og størrelse i MBA-datasettet nevnes. Sammenlignet med de objektive EKR- og årsverkdataene, innehar de subjektive vurderingene potensial for å avvike fra virkeligheten vi ønsker å undersøke.

Det er et validitetsproblem at noen av variablene som undersøkes har få observasjoner. Med tanke på enkelte variabler, kan dermed i begrenset grad undersøke det vi ønsker å undersøke. Dette gjelder spesielt resultatene knyttet til bransje i MBA-datasettet. Det bør også nevnes at det er få respondenter som vurderer å kvitte seg eller har kvittet seg med budsjettet.

Det kan være et problem at det brukes parametrisk statistikk når flere av variablene er ordinale, noe som bryter med forutsetningene til analyseteknikken. Denne løsningen er imidlertid vanlig i praksis. Vi benytter også ikke-parametrisk statistikk som en robusthetstest for den parametriske statistikken.

Mulige feilkilder knyttet til respondentene er at (1) ulike stillingstyper har varierende forutsetning for kunne svare på spørsmålene, (2) enkeltpersoners meninger representerer holdningen til bedriften som helhet.

Til slutt er det verdt å legge merke til en mulig feilkilde knyttet til forskningsmodellen. Ved at utredningen tar for seg spesifikke deler av økonomistyringssystemet i isolasjon, og ikke tar inn over seg at disse er en del av et bredere kontrollsystem i tilstrekkelig grad. Mer spesifikt inkluderes ikke den uformelle delen av økonomistyringen i den kvantitative analysen, som følge av at survey-undersøkelser er lite egnet til det. Dette gir et potensial for underspesifisering av forskningsmodellen. Dermed er det mulig at sammenhengene vi finner er spuriøse. Risikoen er spesielt høy dersom Beyond Budgeting retorikken eller de relaterte

teknikkene er systematisk koblet til det uformelle økonomistyringssystemet (Chenhall, 2007).

5.4 Forslag til videre forskning

Denne utredningen begrenser seg til å undersøke sammenhenger, og ikke kausale forhold. Følgelig vil det være interessant med undersøkelser som i større grad kan avdekke kausale forhold mellom ulike faktorer og adopsjon av Beyond Budgeting retorikk og teknikk. Spesielt interessant er det å se nærmere på koblingen mellom enighet i budsjettkritikken og adopsjon av Beyond Budgeting teknikken. Vi finner en negativ sammenheng mellom Beyond Budgeting retorikk og de relaterte teknikker, men kan ikke bevise hva som kommer først i tid. Blir man mindre kritisk til budsjettet ved å ta i bruk dynamiske styringsverktøy eller er bedrifter som bruker disse verktøyene mindre kritisk i utgangspunktet?

Diffusjonen til Beyond Budgeting blir i denne utredningen å belyst fra et etterspørsels- og tilbudsperspektiv, samt samspillet mellom disse. Muligheten til å ta inn over seg tilbudssiden var derimot begrenset som et resultat av utredningens empiriske grunnlag. På tross av dette har vi antydnet viktigheten av tilbudssiden for spredningen til Beyond Budgeting. Vi foreslår å utføre undersøkelser med en sterkere tilbudssidevinkling, der både casestudier og survey-undersøkelser kan bidra med verdifull innsikt. Casestudier kan også i større grad ta for seg den uformelle delen av økonomistyringen. Da organisasjonskultur antydes å være viktig for adopsjon av Beyond Budgeting. Survey-undersøkelser med flere respondenter kan med fordel gjennomføres. Vår undersøkelse har for eksempel for få observasjoner til å kunne si noe om hvilke bransjer som er egnet for adopsjon av Beyond Budgeting.

6. Litteraturliste

- Abrahamson, E. (1991, juli). Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations. *The Academy of Management Review*, 16(3) , pp. 586-612.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, M. S. (2007). *Management Accounting fifth edition*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education Inc.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations- the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research* , 16,1-20.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2007). Management accounting innovations: origins and diffusion. In T. Hopper, R. W. Scapens, & D. Nortcott, *Issues in management accounting* (pp. 357-376). Essex: Pearson Education Limited.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2011). Towards a Dynamic Perspective on Management Accounting Innovations. *Working paper (NHH)* .
- Ax, C., Johansson, C., & Kullvèn, H. (2010). *Den nya ekonomistyrningen* . Malmö: Liber ekonomi.
- Becker, S., Messnes, M., & Schäffer, U. (2011). The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. *Working paper (WHU)* .
- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Birkinshaw, J., Hamel, G., & Mol, M. J. (2008). MANAGEMENT INNOVATION. *Academy of Management Review*, 33(4) , pp. 825-845.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research* , 8(3), 3-17.
- Bjørnenak, T. (2010, April). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2- eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma* , 4, 49-54.
- Bjørnenak, T., & Mitchell, F. (2002). The development of activity-based costing journal litterature, 1987-2000. *The European Accounting Review*, 11(3) , pp. 481-508.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting : unlocking the performance potential*. Hoboken, N.J: John Wiley & Sons. Inc.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in managment control systems research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 163-205). Elsevier Ltd.
- Clarke, P. (2007, Oktober). The Rolling Forecast As a Catalyst for Change. *Accountancy Ireland*, 39(5) , pp. 22-24.

- Ekholm, B.-G., & Wallin, J. (2000, November 10). Is the annual budget really dead? *The european accounting review*, 9(4) , pp. 519-539.
- Eriksrud, M. S., & McKeown, M. B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Espedal, B., Gooderham, P., & Jordahl, A. (2010). Global leadership development programs as a means to develop the social capital necessary for knowledge sharing in multinational enterprises. *Working paper (SNF)* .
- Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: technique, Implementation, and Consequences. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 641-671). Elsevier Ltd.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Haaland, L. H., & Ytreland, G. (2009). *Beyond Budgeting i StatoilHydro: En kvalitativ studie i bruk av, og begrensninger for, Beyond Budgeting*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of management accounting review*, 15 , pp. 95-116.
- Haraldsen, N. B. (2009). *Performance measurement and incentives A study on performance management in a changing environment* . Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Hoff, K. G., & Bjørnenak, T. (2005). *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G., & Bjørnenak, T. (2010). *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press, Boston.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a, Februar). Who needs budgets? *Harvard Business Review* , pp. 108-115.
- Horngrén, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting A Managerial Emphasis 13. ed*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education Inc.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting research*, 10 , 205-238.
- Jensen, M. C. (2001, November). Corporate Budgeting Is Broken - Let's Fix It. *Harvard Business Review* , pp. 95-101.
- Jensen, M. C. (2003). Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process. *European Financial Management*, 9(3) , pp. 379-406.
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Christoffersen, L. (2010). *Introduksjon til Samfunnsvitenskapelig Metode*. Oslo: Abstrakt forlag AS.

- Johansen, M. (2010). *Beyond Budgeting- noe som passer for meg?* Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Johnsen, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management accounting*. Boston, Massachusetts: Harward Business school press.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organization and Society*, 27 , pp. 121-163.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008, Januar). MASTERING the Management System. *Harward Business Review* , pp. 63-77.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992, januar/februar). The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review* , pp. 71-79.
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields, *Handbook of management accounting research* (pp. 753-783). Elsevier Ltd.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2007, august). Beyond Budgeting or better budgeting? *Strategic Finance*, 89(2) , pp. 46-51.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21 , pp. 56-75.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24 , pp. 649-672.
- Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies:A research note. *Management Accounting Research* , 207-220.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Managment Accounting Research* , 287-300.
- Max, M. (2002). Budgeting Revisited: Cracks in the Foundation of Bank Performance Management. *The Journal of Bank Cost & Management Accounting*,15(3); *Accounting & Tax Periodicals* , pp. 31-45.
- McGregor, D. (1987). *The human side of enterprise*. Penguin Books: Middlesex.
- Modell, S. (2005). Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research* , 231-254.
- Moløkken, N., & Ytre-Hauge, I. E. (2009). *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.

Mone, M. A., McKinley, W., & Barker, V. L. (1998, Januar). Organizational Decline and Innovation: A Contingency Framework. *The Academy of Management Review*, 23(1) , pp. 115-132.

Myrmell, M. (2009). "A Journey Beyond Budgeting" – Påvirker det mellomlederes adferd og beslutninger? . Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.

Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European accounting review*, 18(4) , pp. 667-695.

Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence* , 22-28.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research* , 289-299.

Qu, S., Cooper, D. J., & Ezzamel, M. (2010). Creating and Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *CAAA Annual Conference 2010*, (pp. 1-81).

Ribe, S. (2009). *Lederes bruk av informasjon i styringssystemet*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.

Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations. 5th ed.* New York: Free Press.

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education Limited.

Srinivasan, D., Banker, R. D., Lee, S.-Y., & Potter, G. (2004). An Empirical Examination of the Impacts from Termination of a Performance-Based Incentive Plan. Tilgjengelig på SSRN: <http://ssrn.com/abstract=638921>.

Wallander, J. (1995). *Budgeten- ett onödigt ont*. Stockholm: SNS Förlag.

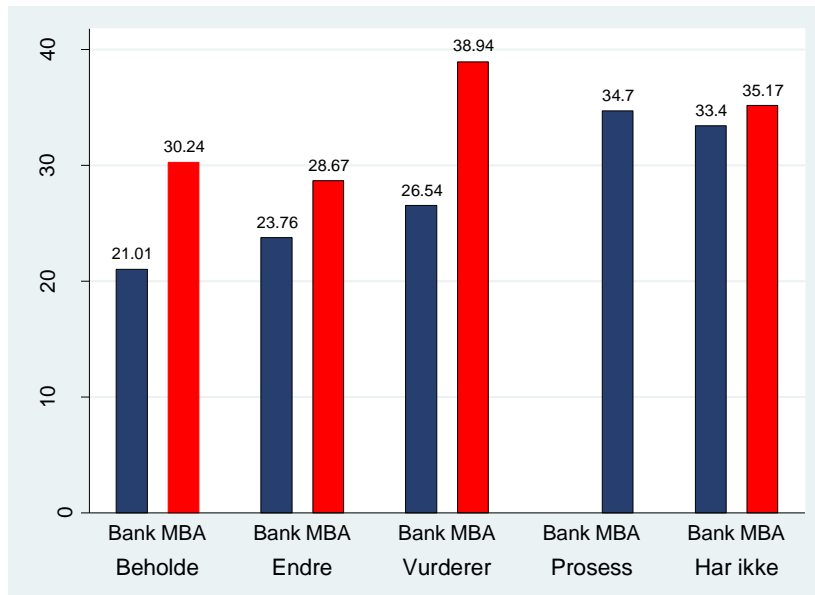
Yin, R. K. (2009). *Case study research; design and methods 4th edition*. Los Angeles: Sage.

Young, G. J., Charns, M. P., & Shortell, S. M. (2001, Oktober). Top Manager and Network Effects on the Adoption of Innovative Management Practices: A study of TQM in a Public Hospital System. *Strategic Management Journal*, 22(10) , pp. 935-951.

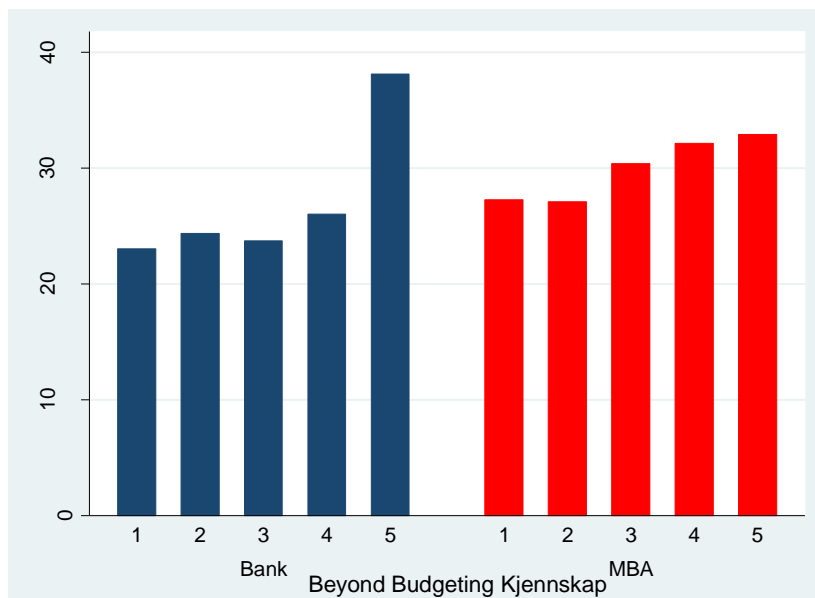
Østergren, K., & Stensaker, I. (2010, Januar (iFirst)). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review, iFirst Article* , pp. 1-33.

7. Vedlegg

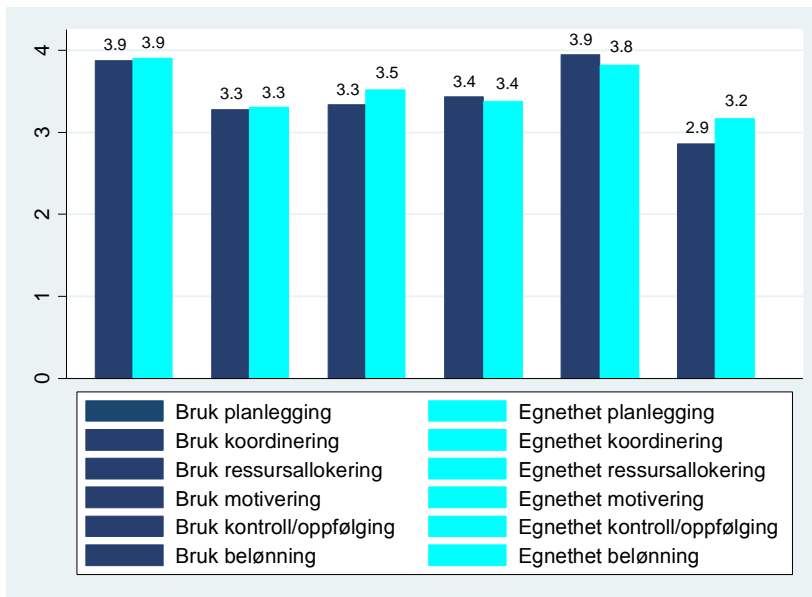
7.1 Budsjettkritikk og fremtidsplaner for budsjett



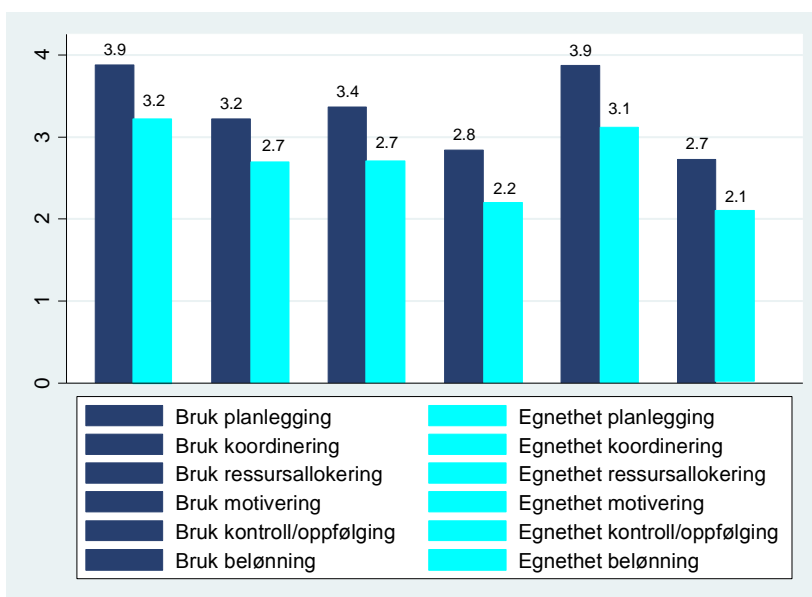
7.2 Budsjettkritikk og kjennskap til Beyond Budgeting



7.3 Bruk/egnethet av budsjett til ulike aktiviteter (bank)



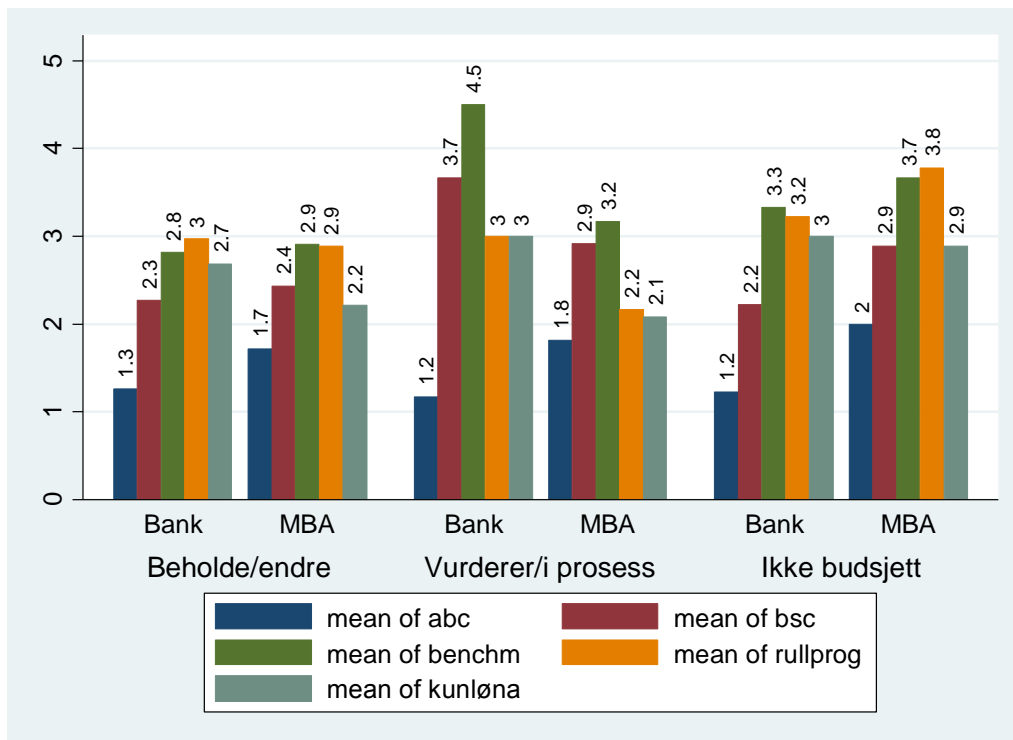
7.4 Bruk/egnethet av budsjett til ulike aktiviteter (MBA)



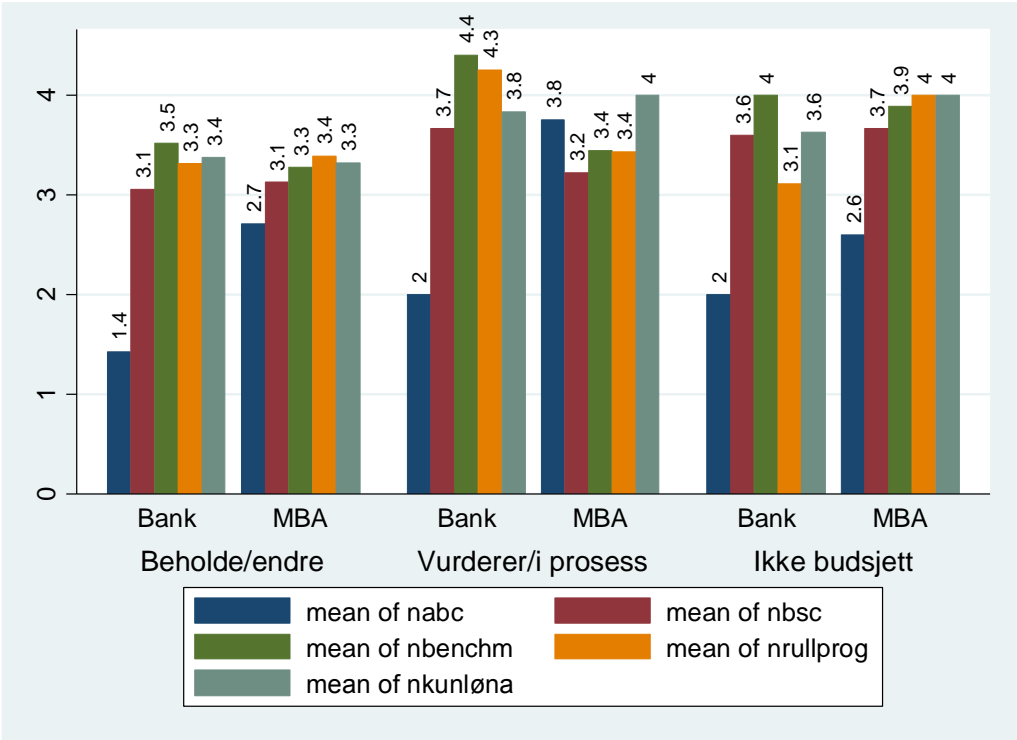
7.5 Korrelasjoner mellom budsjettkritikk og bransjer

Holdning til budsjett	MBA	
	Pearson korrelasjo	P-verdi
Konsumgoder	-0,0442	0,6589
Energi, olje og gass	-0,0574	0,5668
Handelsnæring	-0,1855*	0,062
Rådgivning of finansielle tjenester	0,0475	0,6353
Transport og distribusjon	0,1495	0,1338
Industri og produksjon	0,0169	0,8658
Telekommunikasjon	0,1517	0,1279
Annen privat tjenesteyting	-0,1894*	0,0566
Offentlig tjenesteyting	0,2165**	0,0289
Annen bransje	-0,0691	0,4899

7.6 Bruk av alternative styringsverktøy



7.7 Nytte av alternative styringsverktøy



7.8 Endring av manglende verdier til gjennomsnittet for forklaringsvariablene.

Sparebankdatasettet:

Struktur:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
struktur (23 real changes made) struktur was byte now float (23 real changes made)	58	3.086207	1.188903	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
struktur	81	3.086207	1.00355	1	5

BB informasjonskilde artikler, bøker ol.:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiart (46 real changes made) bbiart was byte now float (46 real changes made)	35	2.228571	1.238731	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiart	81	2.228571	.8075536	1	5

BB informasjonskilde forelesninger:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiforel (46 real changes made) bbiforel was byte now float (46 real changes made)	35	1.685714	1.078436	1	4
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiforel	81	1.685714	.7030546	1	4

BB informasjonskilde seminar:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbisemi (46 real changes made) bbisemi was byte now float (46 real changes made)	35	2.085714	1.221653	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbisemi	81	2.085714	.7964206	1	5

BB informasjonskilde høyskole- og universitetsansatte:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiuni (46 real changes made) bbiuni was byte now float (46 real changes made)	35	1.428571	.8501112	1	4
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiuni	81	1.428571	.5542047	1	4

BB informasjonskilde konsulenter:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbikonsulent (46 real changes made) bbikonsulent was byte now float (46 real changes made)	35	1.314286	.5297851	1	3
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbikonsulent	81	1.314286	.3453776	1	3

BB informasjonskilde personer med erfaring:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiaerfaring (46 real changes made) bbiaerfaring was byte now float (46 real changes made)	35	2.342857	1.607754	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiaerfaring	81	2.342857	1.048128	1	5

BB informasjonskilde bedrifter med erfaring:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibederfa~g (46 real changes made) bbibederfaring was byte now float (46 real changes made)	35	2.4	1.556769	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibederfa~g	81	2.4	1.014889	1	5

BB informasjonskilde allianse/konsern:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbialianse (46 real changes made) bbialianse was byte now float (46 real changes made)	35	2.2	1.451166	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbialianse	81	2.2	.9460444	1	5

BB informasjonskilde BBRT:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibbrt (46 real changes made) bbibbrt was byte now float (46 real changes made)	35	1.171429	.5136784	1	3
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibbrt	81	1.171429	.3348774	1	3

Bruk av budsjett til planlegging:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk1 (9 real changes made) bruk1 was byte now float (9 real changes made)	72	3.875	.8381317	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk1	81	3.875	.7895806	1	5

Bruk av budsjett til koordinering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk2 (9 real changes made) bruk2 was byte now float (9 real changes made)	72	3.277778	.99608	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk2	81	3.277778	.9383792	1	5

Bruk av budsjett til ressursallokering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk3 (9 real changes made) bruk3 was byte now float (9 real changes made)	72	3.333333	.9192771	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk3	81	3.333333	.8660254	1	5

Bruk av budsjett til motivering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk4 (9 real changes made) bruk4 was byte now float (9 real changes made)	72	3.430556	.9318524	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk4	81	3.430556	.8778723	1	5

Bruk av budsjett til kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk5 (9 real changes made) bruk5 was byte now float (9 real changes made)	72	3.944444	.8373144	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk5	81	3.944444	.7888106	1	5

Bruk av budsjett til belønning:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk6 (9 real changes made) bruk6 was byte now float (9 real changes made)	72	2.861111	1.225384	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk6	81	2.861111	1.1544	1	5

MBA datasettet:

Subjektiv lønnsomhetsvurdering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
m1øns (15 real changes made) m1øns was byte now float (15 real changes made)	94	3.319149	.882479	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
m1øns	109	3.319149	.8189058	1	5

Bruk av ABC:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
abc (2 real changes made) abc was byte now float (2 real changes made)	107	1.747664	1.000881	1	4
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
abc	109	1.747664	.9915706	1	4

Bruk av rullerende prognoser (ikke endret for forskningsspørsmål 2):

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
rullprog (1 real change made) rullprog was byte now float (1 real change made)	108	2.87963	1.358377	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
rullprog	109	2.87963	1.352074	1	5

BB informasjonskilde artikler, bøker ol.:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiart (22 real changes made) bbiart was byte now float (22 real changes made)	87	3.505747	1.098345	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiart	109	3.505747	.980113	1	5

BB informasjonskilde forelesninger:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiforel (18 real changes made) bbiforel was byte now float (18 real changes made)	91	3.989011	1.06973	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiforel	109	3.989011	.9765254	1	5

BB informasjonskilde seminar:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbisemi (31 real changes made) bbisemi was byte now float (31 real changes made)	78	2.102564	1.275032	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbisemi	109	2.102564	1.076601	1	5

BB informasjonskilde konsulenter:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbikonsulent (31 real changes made) bbikonsulent was byte now float (31 real changes made)	78	1.576923	1.00025	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbikonsulent	109	1.576923	.8445822	1	5

BB informasjonskilde personer med erfaring:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiaerfaring (27 real changes made) bbiaerfaring was byte now float (27 real changes made)	82	2.658537	1.442045	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbiaerfaring	109	2.658537	1.248848	1	5

BB informasjonskilde bedrifter med erfaring:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibederfa~g (27 real changes made) bbibederfaring was byte now float (27 real changes made)	82	2.207317	1.358447	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibederfa~g	109	2.207317	1.176449	1	5

BB informasjonskilde BBRT:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibbrt (33 real changes made) bbibbrt was byte now float (33 real changes made)	76	1.289474	.7969239	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bbibbrt	109	1.289474	.6641033	1	5

Bruk av budsjett til planlegging:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk1 (9 real changes made) bruk1 was byte now float (9 real changes made)	100	3.88	1.04717	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk1	109	3.88	1.002589	1	5

Bruk av budsjett til koordinering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk2 (9 real changes made) bruk2 was byte now float (9 real changes made)	100	3.22	1.124385	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk2	109	3.22	1.076517	1	5

Bruk av budsjett til ressursallokering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk3 (10 real changes made) bruk3 was byte now float (10 real changes made)	99	3.363636	1.128974	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk3	109	3.363636	1.075437	1	5

Bruk av budsjett til motivering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk4 (9 real changes made) bruk4 was byte now float (9 real changes made)	100	2.84	1.070448	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk4	109	2.84	1.024876	1	5

Bruk av budsjett til kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk5 (9 real changes made) bruk5 was byte now float (9 real changes made)	100	3.87	.9914279	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk5	109	3.87	.94922	1	5

Bruk av budsjett til belønning:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk6 (10 real changes made) bruk6 was byte now float (10 real changes made)	99	2.727273	1.383711	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
bruk6	109	2.727273	1.318095	1	5

MBA datasettet kun forskningsspørsmål 2:

Budsjettkritikk, tar for mye tid:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tidbudsj (1 real change made) tidbudsj was byte now float (1 real change made)	108	3.472222	1.377105	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tidbudsj	109	3.472222	1.370714	1	5

Budsjettkritikk, for dårlig til å signalisere endringer i omgivelsen:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass1 (1 real change made) tilpass1 was byte now float (1 real change made)	108	3.555556	1.170776	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass1	109	3.555556	1.165343	1	5

Budsjettkritikk, vanskelig å endre når de først er godkjent:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass2 (2 real changes made) tilpass2 was byte now float (2 real changes made)	107	3.401869	1.272791	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass2	109	3.401869	1.260951	1	5

Budsjettkritikk, vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass3 (1 real change made) tilpass3 was byte now float (1 real change made)	108	3.509259	1.264138	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass3	109	3.509259	1.258272	1	5

Budsjettkritikk, hindrer rask respons fordi det er fokus på budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass4 (1 real change made) tilpass4 was byte now float (1 real change made)	108	3.555556	1.270318	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
tilpass4	109	3.555556	1.264423	1	5

Budsjettkritikk, hemmer samarbeid:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
budsjhemsam (1 real change made) budsjhemsam was byte now float (1 real change made)	108	3.444444	1.255517	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
budsjhemsam	109	3.444444	1.249691	1	5

Budsjettkritikk, tildelte midler brukes opp for å unngå fremtidig redusert bevilgning:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
gaming3 (1 real change made) gaming3 was byte now float (1 real change made)	108	2.972222	1.314608	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
gaming3	109	2.972222	1.308507	1	5

Budsjettkritikk, tilpasning av inntekter og kostnader for å nå periodens budsjettmål:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
gaming4 (1 real change made) gaming4 was byte now float (1 real change made)	108	3.5	1.123246	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
gaming4	109	3.5	1.118034	1	5

Budsjettkritikk, dårlig knyttet opp til organisasjonens strategi:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
budsjstrat (2 real changes made) budsjstrat was byte now float (2 real changes made)	107	2.915888	1.190541	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
budsjstrat	109	2.915888	1.179465	1	5

Budsjettkritikk, skaper lite verdi fordi det fokuseres på budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning:

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
liteverdi2 (1 real change made) liteverdi2 was byte now float (1 real change made)	108	3.324074	1.221526	1	5
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
liteverdi2	109	3.324074	1.215857	1	5

7.9 Intervjuguide

(Hva karakteriserer tilbudssiden til Beyond Budgeting?)

Hva er BB?

1. Hva var deres første kontakt med BB konseptet, og hvor har dere hentet deres kunnskapsbase fra?
 - a. Erfaringer fra Norge?
 - b. Internasjonale kontakter? (internasjonalt kompetansehus)
 - c. Akademia?
2. Hva er BB for dere?

Er ”dere” med på å spre BB?

3. Hva mener dere er målgruppen til BB, og hvor stor er den?
 - a. Hvilke kunder har dere solgt BB til?

- b. Er dere i dialog med kunder?
- c. Potensialet
- 4. Hvilke andre tilbydere av BB kjenner du til, og hva er deres rolle mht spredning?
 - a. (Konkurrenter (konsulenter), akademikere, organisasjoner (BBRT) osv)
 - b. Hvor viktig er de forskjellige tilbydernes rolle i å spre styringsverktøy? (NB KONSULENTER)
- 5. Hvor viktig er BB for dere sammenlignet med andre styringsverktøy som BSC og ABC?
 - a. Hvilke styringsverktøy selger dere?
 - b. Hvilke typer styringsverktøy er det ofte at kundene etterspør?
- 6. Anser du at dere er med i et nettverk som sprer BB, f.eks. gjennom BBRT eller seminarer?

Innovasjonens karakteristikk?

- 7. Hva oppfatter du som viktige trekk ved BB, som påvirker spredningen til styringsverktøyet?
 - a. Hvilken trekk ved BB er det særlig stor etterspørsel etter? (tilbudssiden oppfatning av etterspørsel)
 - b. Hvilken trekk ved BB gjør styringsverktøyet mer eller mindre attraktivt for dere å promotere?

Retorikk og teknikk.

- 8. Hva er fordelene ved BB, som dere legger vekt på i samtale med kunder? (retorikk)
 - a. Hvordan beskriver/posisjonerer dere BB for kundene, i forhold til styringsverktøy som BSC og ABC?
- 9. Hvilke andre konsepter/styringsverktøy promoterer dere under BB konseptet? (teknikk)
 - a. (Housing: Rullerende prognoser, benchmarking, ABC, BSC, kundelønnsomhetsanalyser osv.)

Identitet VS tolkbarhet

- 10. Er det lett eller vanskelig å klassifisere bedrifter etter om de har implementert BB eller ikke
 - a. (Hvordan oppfatter du identiteten til BB?)
- 11. Hvordan mener du tolkningsmulighetene til BB konseptet er?
 - a. Stor eller liten mulighet for dere eller bedriftene til å tilpasse, inkludere og ekskludere elementer i BB konseptet?
 - b. Opplever du ”produktet” BB som likt mellom de ulike tilbyderne?
 - c. Er BB ”produktet” dere selger likt for alle kundene?

12. Hvor lett er det å selge BB, sammenlignet med andre styringsverktøy som ABC og BSC?
- Hva tror du er grunnen til dette?

Hvilke bedriftsspesifikke faktorer påvirker adopsjon av Beyond Budgeting?

13. Hva er bedriftenes motivasjon for å adoptere BB?
- Kritiske til budsjettstyring?
 - Påvirkes av tilbydere eller andre adoptører?
14. Hvilke faktorer ved bedriften gjør adopsjon av BB mer eller mindre sannsynlig?
- Føring fra morselskapet (FORCED SELECTION)
 - Usikkerhet i omgivelsene
 - Strategi (kostnadslederskap VS differensiering)
 - Størrelse
 - Handlingsfrihet (Sentralisert VS Desentralisert beslutningsmakt)
 - Bruk av andre typer styringsverktøy som ABC og BSC
 - Er det et mønster i om det er lønnsomme eller ulønnsomme bedrifter som adopterer BB?
15. Har du opplevd at karakteristikk ved beslutningstakeren(e) i bedriften påvirker beslutningen om å adoptere BB?
- (Alder, ansiennitet, utdanningsbakgrunn osv.)
 - Hvis du ikke har opplevd dette med BB, har du opplevd det i forbindelse med styringsverktøy som BSC og ABC?

Informasjon om intervjuobjekt

- Navn:
- Selskap:
- Stilling:
- Alder:
- Ansiennitet:
- Utdanningsbakgrunn:
- Jobber mye med en spesiell bransje: