

## Budsjettet i utvikling

En kvantitativ studie av norske virksomheters bruk og holdning til budsjettet

Lars Kleveland

Anniken Tiset

SNF



## SNF

SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS

- er et selskap i NHH-miljøet med oppgave å initiere, organisere og utføre eksternt-finansiert forskning. Norges Handelshøyskole og Stiftelsen SNF er aksjonærer. Virksomheten drives med basis i egen stab og fagmiljøene ved NHH.

SNF er ett av Norges ledende forskningsmiljø innen anvendt økonomisk-administrativ forskning, og har gode samarbeidsrelasjoner til andre forskningsmiljøer i Norge og utlandet. SNF utfører forskning og forskningsbaserte utredninger for sentrale beslutningstakere i privat og offentlig sektor. Forskningen organiseres i programmer og prosjekter av langsiktig og mer kortsiktig karakter. Alle publikasjoner er offentlig tilgjengelig.

## SNF

CENTRE FOR APPLIED RESEARCH AT NHH

- is a company within the NHH group. Its objective is to initiate, organize and conduct externally financed research. The company shareholders are the Norwegian School of Economics (NHH) and the SNF Foundation. Research is carried out by SNF's own staff as well as faculty members at NHH.

SNF is one of Norway's leading research environment within applied economic administrative research. It has excellent working relations with other research environments in Norway as well as abroad. SNF conducts research and prepares research-based reports for major decision-makers both in the private and the public sector. Research is organized in programmes and projects on a long-term as well as a short-term basis. All our publications are publicly available.

# **SNF-rapport nr. 06/16**

## **Budsjettet i utvikling**

**En kvantitativ studie av norske virksomheters bruk og holdning til  
budsjettet**

**av**

**Lars Kleveland  
Anniken Tiset**

SNF-prosjekt nr. 4321  
FOCUS - Future-Oriented Corporate Solutions

Prosjektet inngår i FOCUS-programmet som er finansiert av:  
Regnskap Norge, Statoil ASA, Gjensidige, Deloitte, DNB, Telenor

**SAMFUNNS- OG NÆRINGLISVFORSKNING AS**  
Bergen, september 2016

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

ISBN 978-82-491-0933-3 Trykt versjon  
ISBN 978-82-491-0934-0 Elektronisk versjon  
ISSN 0803-4036

## **Forord**

Denne utredningen er en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og utgjør 30 studiepoeng av fordypningsprofilen økonomisk analyse. Utredningen er skrevet på vegne av forskningsprogrammet FOCUS.

Å studere budsjetteringspraksis i norske virksomheter i lys av den senere tids kritikk mot budsjettet har vært en interessant og lærerik prosess. Spesielt med tanke på at noen av de største norske virksomhetene har forkastet budsjettet, anser vi dette som et særdeles interessant område, som kan få store konsekvenser for hvordan den økonomiske styringen i virksomhetene struktureres.

Videre vil vi takke vår veileder Bjørn Daniel Johanson for et godt samarbeid og konstruktive tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. En stor takk rettes også til de som har tatt seg tid til å besvare vår undersøkelse. Uten deres deltakelse ville utredningen vanskelig latt seg gjennomføre.

Bergen, mandag 21. desember 2015

---

Lars Kleveland

---

Anniken Tiset



# Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Bakgrunn og formål.....	1
1.2	Avgrensning .....	4
1.3	Videre oppgavestruktur .....	4
2	Teori .....	5
2.1	Det tradisjonelle budsjettet .....	5
2.1.1	Budsjetteringsprosessen.....	6
2.1.2	Roller/formål .....	7
2.2	Kritikken mot budsjettet .....	9
2.2.1	Kritikk mot budsjettprosessen .....	10
2.2.2	Organisatoriske problemer .....	12
2.2.3	Strategiske problemer .....	14
2.3	Løsning på problemene.....	15
2.3.1	Bedre budsjettering.....	15
2.3.2	Vrake budsjettet – Beyond Budgeting.....	20
2.4	Hypoteseutvikling.....	21
2.4.1	Forskningsmodell .....	26
3	Metode.....	28
3.1	Forskningsdesign .....	28
3.2	Forskningsobjekt.....	30
3.3	Datainnsamling .....	32
3.3.1	Primærdata.....	34
3.3.2	Operasjonalisering .....	34
3.4	Evaluering av datamaterialet .....	36
3.4.1	Reliabilitet .....	36
3.4.2	Validitet .....	38
3.4.3	Generaliserbarhet.....	38
	<i>Antall ansatte.....</i>	<i>39</i>
	<i>Omsetning.....</i>	<i>40</i>
	<i>Bransje.....</i>	<i>41</i>
3.5	Analyseteknikker .....	43

3.5.1	Statistiske begreper .....	43
3.5.2	Statistiske tester .....	44
4	Analyse .....	47
4.1	Beskrivelse av repondentene .....	47
4.1.1	Ansiennitet .....	47
4.1.2	Stilling .....	47
4.1.3	Bransje .....	48
4.1.4	Omsetning .....	49
4.2	Bruk av budsjett .....	50
4.2.1	Bruk av ulike budsjetter .....	51
4.2.2	Bruk av budsjett til ulike formål .....	53
4.3	Bruk av andre styringsverktøy .....	59
4.4	Holdning til budsjett .....	62
4.4.1	Kritikk mot budsjetteringsprosessen .....	63
4.4.2	Kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper .....	67
4.4.3	Kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper .....	69
4.4.4	Budsjettkritikken oppsummert og årsak til endring .....	71
4.5	Hypotesetesting .....	75
4.5.1	Usikkerhet .....	75
4.5.2	Markedsstrategi .....	75
4.5.3	Størrelse .....	77
4.5.4	Prestasjoner .....	78
4.5.5	Organisasjonsstruktur .....	79
4.5.6	Bransjer .....	80
4.5.7	Oppsummering hypotesetesting og multivariat analyse .....	80
5	Robusthetsanalyse .....	83
5.1	Beskrivelse av respondentene i utvalget for små virksomheter .....	84
5.1.1	Ansiennitet .....	84
5.1.2	Stilling .....	84
5.1.3	Bransjer .....	85
5.1.4	Omsetning .....	86
5.2	Sammenstilling av resultater fra de ulike utvalgene .....	86



5.2.1	Bruk av budsjett.....	86
5.2.2	Bruk av ulike delbudsjett.....	87
5.2.3	Bruk av budsjett til ulike formål.....	89
5.2.4	Bruk av andre styringsverktøy.....	92
5.2.5	Holdning til budsjettkritikken.....	93
6	Avslutning .....	96
6.1	Drøfting.....	96
6.1.1	Hvordan brukes budsjettet i norsk næringsliv, og hvor utbredt er bruken av andre styringsverktøy?.....	96
6.1.2	Hvilken holdning har norsk næringsliv til budsjettet .....	100
6.1.3	Er det noen sammenheng mellom bedriftsrelaterte faktorer og holdning til og bruk av budsjett? .....	102
6.1.4	Relasjon til tidligere studier av budsjetteringspraksis .....	104
6.2	Konklusjon.....	104
6.3	Forslag til videre forskning.....	105
7	Referanseliste .....	108
8	Vedlegg.....	116
8.1	Analyse av virksomheter med over 100 ansatte .....	116
8.2	Robusthetsanalyse.....	128

## Tabelliste

Tabell 3.1 Fordeling antall ansatte .....	39
Tabell 3.2 Fordeling omsetning .....	40
Tabell 3.3 Bransjefordeling.....	41
Tabell 3.4 Frafallsanalyse ansatte .....	42
Tabell 3.5 Frafallsanalyse omsetning.....	42
Tabell 4.1 Stillingsfordeling .....	48
Tabell 4.2 Bransjefordeling.....	49
Tabell 4.3 Svarfordeling bruk delbudsjett .....	52
Tabell 4.4 Test av forskjeller i bruk av budsjett til ulike formål.....	55
Tabell 4.5 Test av forskjeller i opplevd egnethet ulike formål .....	56
Tabell 4.6 Svarfordeling velegnet til ulike formål .....	57
Tabell 4.7 Test av forskjeller i bruk av alternative styringsverktøy.....	61
Tabell 4.8 Holdning til budsjettkritikken .....	63
Tabell 4.9 Test av forskjeller enighet i at budsjettet er for tidkrevende.....	64
Tabell 4.10 Test av forskjeller enighet i at budsjettet baseres på svake antakelser .....	65
Tabell 4.11 Test av forskjeller enighet i budsjettmanipulasjon .....	66
Tabell 4.12 Test av forskjeller enighet kritikk mangel på strategisk relasjon.....	67
Tabell 4.13 Test av forskjeller enighet i at budsjettet hindrer fleksibilitet og reaksjonsevne..	68
Tabell 4.14 Test av forskjeller enighet i at budsjettet fordrer sentralisering.....	69
Tabell 4.15 Test av forskjeller enighet i at budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger ....	70
Tabell 4.16 Test av forskjeller enighet i at budsjettet er lite motiverende .....	71
Tabell 4.17 Oppsummering hypotesetesting .....	81
Tabell 5.1 Stillingsfordeling små virksomheter .....	85
Tabell 5.2 Bransjefordeling små virksomheter .....	85
Tabell 5.3 Svarfordeling bruk av budsjett .....	87
Tabell 5.4 Svarfordeling bruk av delbudsjett .....	88
Tabell 5.5 Egnethet ulike delbudsjett.....	89
Tabell 5.6 Bruk av budsjett til ulike formål .....	90
Tabell 5.7 Egnethet ulike formål.....	91
Tabell 5.8 Bruk av alternative styringsverktøy .....	93
Tabell 5.9 Kritikk mot budsjetteringsprosessen.....	94
Tabell 5.10 Kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper .....	94
Tabell 5.11 Kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper.....	94

## Figurliste

Figur 2.1 Forskningsmodell .....	27
Figur 4.1 Ansiennitetsfordeling .....	47
Figur 4.2 Omsetningsfordeling .....	50
Figur 4.3 Bruk av budsjettet .....	51
Figur 4.4 Bruk av delbudsjett.....	52
Figur 4.5 Bruk av budsjettet til ulike formål .....	54
Figur 4.6 Egnethet ulike formål .....	56
Figur 4.7 Enighet i påstand .....	58
Figur 4.8 Bruk av alternative styringsverktøy.....	60
Figur 4.9 Holdning til budsjettkritikken.....	62
Figur 4.10 De 5 påstandene med høyest enighet for de radikale .....	72
Figur 4.11 De 5 påstandene med høyest enighet for de konservative virksomhetene .....	72

Figur 4.12 Årsak til endring .....	73
Figur 4.13 Årsak til vraking av budsjett.....	74
Figur 4.14 Årsak til å beholde budsjett .....	74
Figur 5.1 Oversikt over ansiennitet i utvalget av små virksomheter .....	84
Figur 5.2 Svarfordeling omsetning små virksomheter .....	86
Figur 6.1 Forslag til videre forskning.....	107



# 1 INNLEDNING

---

## 1.1 BAKGRUNN OG FORMÅL

Budsjettet har siden introduksjonen etter andre verdenskrig vært et sentralt styringsverktøy i de fleste organisasjoner (f.eks. Otley 1994, 1999; Umapathy 1987; Davila og Wouters 2005). Budsjettet ble utviklet for å vise hvor mye ressurser som skulle brukes til ulike formål, men har gjennom tiden utviklet seg til å fylle et stort antall roller, for eksempel planlegging, motivering, ressursallokering, koordinering, kommunikasjon, ansvarsdelegering og prestasjonsevaluering (Horngren et al 2002; Covaleski et al 2003; Hansen og Van der Stede 2004; Arnold og Gillenkirch 2015).

Etter hvert som markedet og konkurransesituasjonen har endret seg, har budsjettet stadig blitt utsatt for økende kritikk. Spesielt etter Jan Wallander i 1994 ga ut boken «Budgetet – et unødige ont» eskalerte kritikken mot budsjettet. I 1998 tok Jeremy Hope og Robin Fraser initiativ til å starte The Beyond Budgeting Round Table (BBRT) basert på forskning av selskaper som hadde forkastet budsjettet (Daum 2004). De utviklet en alternativ styringsmodell uten det tradisjonelle budsjettet, og argumenterte med at den eneste løsningen på budsjettproblemet er å forkaste det i sin helhet ([www.BBRT.org](http://www.BBRT.org)). Selv om det blant kritikerne var enighet i budsjettkritikken var det uenighet i løsningen på problemet (Hansen et al 2003). Dette medførte at kritikerne delte seg i to grupper; de som støttet BBRT og mente budsjettet måtte forkastes, og de som mente budsjettet kunne beholdes under forutsetning at det ble tilpasset den nye markedssituasjonen (Hansen et al 2003). Kritikken mot budsjettet har i hovedsak basert seg på problemer med selve budsjetteringsprosessen, og budsjettets organisatoriske og strategiske egenskaper (Neely et al 2001).

Beyond Budgeting er fortsatt et relativt nytt styringsverktøy, og det er derfor usikkerhet rundt utbredelsen. Ekholm og Wallin gjennomførte i 2000 en stor undersøkelse blant de 650 største finske selskapene omkring deres budsjetteringspraksis og holdning til budsjettet. Til tross for ustrakt kritikk mot budsjettet, viste undersøkelsen at 85,7% av virksomhetene fortsatt benyttet budsjettet som styringsverktøy, noe som vitner om en generell motstand mot radikale endringer. Imidlertid oppga 71% av de som benytter budsjettet at de kontinuerlig justerer budsjettet for å møte nye krav, noe som indikerer at man til en viss grad opplever utfordringer med budsjettet og dets bruk. Ved måling av budsjettkritikken kunne de observere de samme resultatene; generelt var det mer enighet enn uenighet i budsjettkritikken. Størst enighet var det i at

budsjettet er for rigid, ikke evner å forutse endring og at det fører til inkrementell forbedring. Ved måling av hvilke formål budsjettet ble brukt til, kunne de observere at budsjettet ble brukt til alle formål, hvor kontroll og evaluering skilte seg ut som budsjettets mest utbredte bruksområder. Konklusjonen fra undersøkelsen var derfor at det tradisjonelle budsjettet ikke er utdatert, til tross for at flere er enige i deler av kritikken mot budsjettet.

I 2010 gjennomførte Libby og Lindsay (2010) en liknende undersøkelse blant amerikanske og kanadiske virksomheter. Også i denne undersøkelsen rapporterer inntil 80% av virksomhetene at de bruker budsjettet til kontrollformål. Av disse svarte 94% at de ikke hadde planer om å forkaste budsjettet. Likevel oppgir omtrent halvparten av virksomhetene at de har endringsplaner, hvor komplementering med rullerende prognoser og desentralisering var blant tiltakene med høyest oppslutning. På spørsmål om budsjettet er verdifullt, var medianverdien 70 på en skala til 100, noe som indikerer en generell oppfatning av at budsjettet tilfører virksomheten verdi. Konklusjonen fra undersøkelsen var at budsjettets bruk til kontrollformål vil vedvare. Når det gjelder til budsjettkritikken viste undersøkelsen at virksomhetene bruker betydelig mindre tid på budsjettrelaterte aktiviteter enn kritikerne hevder, mens det på andre områder var en viss enighet i noe av kritikken rettet mot budsjettet.

De fleste nyere studier har fokusert på de dysfunksjonelle sidene ved budsjettet (Hansen og Van der Stede 2004), og hvilke alternativer som finnes til budsjettet. Få studier retter oppmerksomheten mot budsjetteringspraksis i næringslivet. I Norge har 4 av de største norske selskapene – Statoil, Sparebank 1, Orkla og Telenor - implementert deler av Beyond Budgeting prinsippene (Bjørnenak 2010). Også Norges Handelshøyskole samarbeider med BBRT, noe som kan påvirke norsk bedrifters oppfatning av budsjettet både gjennom NHHs stilling i norsk næringsliv, men også gjennom utdanning av siviløkonomer som går inn i norsk næringsliv. Hope og Fraser (1999) hevder markedsforholdene i Skandinavia er spesielt lite egnet til budsjettbruk, noe fører til at en større andel av virksomhetene forkaster budsjettet.

Formålet med denne oppgaven vil derfor være å kartlegge budsjetteringspraksis i norske virksomheter. Gjennom kartleggelse vil vi avdekke hvilken rolle budsjettet har, og hvilke andre styringsverktøy som eventuelt brukes. Videre ønsker vi å undersøke om det finnes signifikante sammenhenger mellom valg av styringsverktøy og bedriftsrelaterte faktorer. Det er også interessant å undersøke hvilken holdning virksomhetene har til budsjettkritikken. Dette har ledet oss til følgende todelte problemstilling:

*Hvordan er budsjetteringspraksis i Norge i dag – overdriver kritikerne, eller er budsjettet utdatert som styringsverktøy?*

Hensikten med utredningen er å besvare denne problemstillingen. For å besvare problemstillingen har vi strukturert arbeidet rundt 3 forskningsspørsmål som belyser de ulike aspektene ved problemstillingen:

1. Hvordan brukes budsjettet i norsk næringsliv, og hvor utbredt er bruken andre styringsverktøy?
2. Hvilken holdning har virksomhetene i norsk næringsliv til budsjettet?
3. Finnes det noen sammenhenger mellom bedriftsrelaterte faktorer, og bruk, og holdning til budsjettet?

Forskingsspørsmål 1 skal bidra til å kartlegge dagens budsjetteringspraksis. Her ønsker vi å undersøke i hvilken grad budsjettet benyttes, og hvordan virksomhetene bruker det. Dette innebærer bruken av ulike delbudsjetter, hvilke formål budsjettet brukes til, og hvilke alternative styringsverktøy som benyttes. På denne måten vil vi få et bilde av hvordan budsjetteringspraksis i Norge er preget av budsjettkritikken, og i hvilken grad BB-prinsippene har blitt adoptert.

Med forskningsspørsmål 2 ønsker vi å undersøke virksomhetenes holdning til kritikken mot budsjettet. Dette skal bidra til å kartlegge i hvilken grad man opplever problemene med budsjettet i praksis. Dette vil gi et bedre bilde av budsjettets posisjon – er man generelt uenig i kritikken kan man anta at budsjettets posisjon som styringsverktøy ikke er truet. I denne sammenheng er det derfor interessant å sjekke eventuelle forskjeller mellom de som bevarer og de som forkaster budsjettet i deres oppfatning av budsjettkritikken. Er de som har forkastet budsjettet generelt mer kritisk til budsjettet, eller er det andre årsaker til at man har valgt å forlate budsjettet som styringsverktøy?

Med forskningsspørsmål 3 ønsker vi å kartlegge drivende faktorer bak holdning til og bruk av budsjett. Til tross for at vi ikke har tidsserier kan vi si noe om sammenhenger, som kan gi grunnlag for videre forskning. Blant annet er en stor del av kritikken mot budsjettet knyttet til dets rigiditet, noe som hindrer tilpasning i et marked som endrer seg raskere enn noen gang. Et interessant spørsmål er derfor om det er signifikante forskjeller i holdning til budsjettet basert på usikkerhet i omgivelsene. Dersom vi ikke finner sammenhenger, vil heller ikke de aktuelle faktorene påvirke bruken av og holdning til budsjettet.

For å besvare forskningsspørsmålene tar vi utgangspunkt i et analysegrunnlag som blir innhentet gjennom utsendelse av spørreskjema. Undersøkelsen blir sendt til et stort utvalg virksomheter, der respondentene er tenkt å jobbe i virksomhetenes økonomiavdelinger. Vi antar at disse har forutsetninger, og er godt egnet, til å besvare en undersøkelse om budsjetteringspraksis og holdning til budsjettet.

## **1.2 AVGRENSNING**

Utredningen er på grunn av tidsaspektet ved en masteroppgave begrenset til å samle inn informasjon en gang for å besvare problemstillingen. Videre er studien begrenset til norske virksomheter med over 50 ansatte, da vi ønsker at virksomhetene har egen økonomiavdeling og en viss kompleksitet. Avslutningsvis begrenser analysene i kapittel 4 seg til de resultatene som framkommer av den kvantitative undersøkelsen. Det er ikke foretatt begrensninger i bransje eller respondentens stillingsnivå. Dette for å sikre representativitet og for å kartlegge eventuelle bransjespesifikke forhold.

## **1.3 VIDERE OPPGAVESTRUKTUR**

Vi har valgt å dele denne utredningen i 6 kapitler. Etter dette innledende kapitlet, som argumenterer for problemstillingen, følger kapittel 2 hvor vi presenterer relevant teori for utredningen. I kapittel 3 presenterer vi forskningsmetode, samt beskriver utvalget og statistiske tester. I kapittel 4 presenteres resultatene fra undersøkelsen og studiens forskningsspørsmål besvares med inngående analyse og drøfting basert på datagrunnlaget. Deretter vil vi i kapittel 5 gjennomføre en robusthetsanalyse for å øke sikkerheten i generaliseringen. Avslutningsvis, i kapittel 6, vil vi oppsummere sentrale funn samt konkludere, og fremme forslag til videre forskning.



## 2 TEORI

---

### 2.1 DET TRADISJONELLE BUDSJETTET

I de fleste større selskaper ble budsjettering introdusert i de første årene etter andre verdenskrig (Otley 1994). De første budsjettene var legale offentlige dokumenter brukt i forvaltningen for at man skulle vite hvor mye penger som kunne brukes til ulike formål (Bergstrand 2009). Budsjettet har også denne funksjonen i dag, men i det private næringslivet er budsjettet mer et forsøk på felles forutsigelse av hva som kommer til å skje med bedriften i nærmeste fremtid, og er i større grad fokusert på inntekter og kostnader (Otley 1999; Covaleski et al 2003). I dag regnes budsjettet som et av de viktigste styringsverktøyene i virksomhetenes økonomiske styring, og brukes av stort sett alle virksomheter (Merchant og Van der Stede 2003; Ekholm og Wallin 2000; Libby og Lindsay 2010). Den viktigste årsaken til den utbredte bruken av budsjettet som styringsverktøy er at det samler alle de viktigste aktivitetene til virksomheten i ett dokument (Otley 1999).

Generelt sier vi i dag at budsjettet er beskrivelser av fremtidige handlingsplaner. At budsjettet er en handlingsplan innebærer at det er en beskrivelse av det man planlegger å gjøre i den aktuelle perioden. Handlingsplanen er ikke en definert beslutning men flere handlingsalternativer som avhenger av hva som hender i omgivelsene (Bergstrand 2009). Budsjettet baseres på historiske prestasjoner og benytter disse til å belyse fremtidige prestasjoner (Horngren et al 2002; Wallander 1999).

Budsjettet består som regel av flere delbudsjettet, og det er ofte en sammenheng mellom antall delbudsjetter og størrelsen på bedriften (Solheim & Winther 2011). Mindre virksomheter har kanskje bare de tre budsjettene vi ofte omtaler som hovedbudsjettene; resultatbudsjett, likviditetsbudsjett og balansebudsjett. I resultatbudsjettet sammenstilles hovedtallene fra de delbudsjettene som er utarbeidet over bedriftens inntekter og kostnader. Hovedformålet med resultatbudsjettet er å beregne fortjenesten, som differansen mellom periodens budsjetterte inntekter og kostnader for å få frem relevante lønnsomhetsmål. Likviditetsbudsjettets fremste oppgave er å budsjettere den pengemessige konsekvensen av de aktiviteter som resultatbudsjettet legger opp til. Dersom bedriften går tom for pengemidler hjelper det lite om bedriften kan vise regnskapsmessig lønnsomhet. I likviditetsbudsjettet registrerer man betalingsstrømmene knyttet til driftsinntektene og kostnadsforbruket og avdekker eventuelle kapitalbehov slik at bedriften i tide kan ordne med tilførsel av kapital. Inntekter og kostnader

er ikke det samme som innbetalinger og utbetalinger. Formålet med likviditetsstyring er å sørge for at bedriftens virksomhet kan drives uten å bli forstyrret av manglende likviditet, og at bedriften har nødvendige likviditetsreserver til å sikre finansiell handlingsfrihet i endringssituasjoner. Balansebudsjettet viser de budsjetterte eiendeler, egenkapital og gjeld. De budsjetterte beholdningene viser ved utgangen av budsjettperioden de finansielle konsekvensene av de beslutninger og forutsetninger som er tatt i alle bedriftens øvrige budsjetter (Hoff 2005).

### **2.1.1 Budsjetteringsprosessen**

Budsjetteringsprosessen varierer fra bedrift til bedrift avhengig av hvilke formål budsjettet har og hvor stor bedriften er. Likevel rapporteres noen fellestrekk ved alle budsjetteringsprosesser (Bergstrand et al 1999; Cress og Pettijohn 1985; Kaplan og Atkinson 2014):

1. Utforming av måltall og handlingsrammer for totalbudsjett, enhetsbudsjett og øvrige delbudsjetter. Handlingsrammene skal definere de budsjetterende sine oppgaver og muligheter i budsjettoppstillingen, og markerer blant annet grove avgrensninger i de ulike avdelingene slik at man ikke kommer inn på hverandres områder. Handlingsrammene kan også presisere hvilke volum som skal produseres til hvilken kvalitet, og når produksjonen skal være tilgjengelig for neste ledd om man jobber i en intern kjede. Handlingsrammene er først og fremst utviklet for å sikre at den kortsiktige avkastningen ikke går på bekostning av den langsiktige lønnsomheten. Kunder- og markedsutvikling, utvikling av nye produkter, utvikling av bedriftens metoder og prosesser, og utvikling av eget personale er elementer som i stadig større grad preger handlingsrammene.
2. Utarbeidelse av budsjettforutsetninger og budsjettanvisninger på alle nivåer. Forutsetningene utarbeides av bedriftsledelsen med støtte av økonomiavdelingen før de sendes til de budsjetterende enheter som retningslinjer for delbudsjettene. Forutsetningene omfatter et antall grunnleggende opplysninger eller antakelser, blant annet oppfatning av konjunktursituasjonen og markedsforutsetningene, opplysninger om hvordan priser og kostnader skal behandles både på inntekts- og kostnadssiden, klarlegging av lønnsnivå og –utvikling, og relasjoner mellom ulike divisjoner, for eksempel regler for internprising og volum for internleveranser
3. Oppsettelse, sammenstilling og gransking av delbudsjettforslag som underlag for eventuelle nye budsjettforutsetninger eller anvisninger.

4. Desentralisert omarbeidelse av delbudsjettforslag med støtte i de nye budsjettinstruksene
5. Sammenstilling, gransking og eventuell omarbeidelse av totalbudsjettet
6. Presentasjon og vedtak eller annen autorisasjon av totalbudsjett og i den forbindelse utsendelse av aksepterte delbudsjett til samtlige budsjetterende enheter i bedriften.

### **2.1.2 Roller/ formål**

Motivet for budsjettering kan være meget forskjellig i ulike bedrifter (Hansen og Van der Stede 2004; Merchant 1984). Store bedrifter fokuserer gjerne på et gjennomarbeidet materiale som kan presenteres for styret, og det viktigste er å vise styret og eiere at man har en plan for virksomheten som gir eierne en tilfredsstillende avkastning på kapitalen. I små virksomheter kan motivet for budsjettet være helt annerledes. Et utsagn fra en småbedriftsleder gjengitt i Bergstrand et al (1999) tyder på at budsjettet brukes som et verktøy i planleggingen. Det viser hvor mye som må selges i hver måned for å oppnå årets salgsmål, og likviditetsbudsjettet gir en oversikt over når det kommer inn kapital og når det kan bli nødvendig å låne i banken.

En studie av Hansen og Van der Stede (2004) viser en tendens til at virksomheter i usikre omgivelser bruker budsjettet i mindre grad til prestasjonsevaluering, da usikkerhet i omgivelsene kan føre til ukontrollerte variasjoner i prestasjonsmålene. Videre viste studien at virksomheter med en differensieringsstrategi bruker budsjettet i større grad til kontroll. Tilsvarende fant Bruns og Waterhouse (1975) og Merchant (1984) indikasjoner på at store, diversifiserte selskaper bruker budsjetter som i større grad er basert på standardisering, slik at budsjettet lettere kan kommunisere mål ut i virksomheten. Dette forteller oss at formålet med budsjettet varierer noe mellom ulike virksomheter. Likevel er de vanligste formålene med det tradisjonelle budsjettet (Covaleski et al 2003; Arnold og Gillenkirch 2015):

- **Planlegging**

En undersøkelse utført av Hansen og Van der Stede (2004) viser at planlegging er den viktigste årsaken til at virksomheter benytter budsjettet. Arbeid med budsjettet gir ledelsen et bilde over alle aktivitetene som utføres i organisasjonen, noe som brukes i den strategiske planleggingsprosessen. Budsjettet gir derfor oversikt over hvilke konsekvenser den strategiske planleggingen medfører, og er følgelig et viktig verktøy i planleggingsprosessen (Horngren et al 2002; Ekholm og Wallin 2000; Anthony og Govindarajan 2007).

- Koordinering

Budsjettet sikrer at alle deler av organisasjonen drar i samme retning gjennom å klargjøre mål for de ulike avdelingene. Budsjettet tvinger derfor ledelsen til å tenke på sammenhengen mellom aktiviteter, avdelinger og virksomheten som helhet (Horngren et al 2002; Otley 1999; Covaleski et al 2003). Bedriftseiere responderer på usikkerhet i omgivelsene ved å implementere budsjettet i de ansattes insentivsystem, noe som sikrer sammenfallende mål mellom beslutningstaker og eier (Covaleski et al 2003).

- Kommunikasjon

Budsjettet kommuniserer bedriftens planer til hele organisasjonen. Gjennom deltakelse i budsjettet kan de ulike avdelingene kommunisere sine utfordringer og problemer til toppledelsen, som må ta hensyn til denne informasjon ved utarbeidelse av budsjettet (Shields og Shields 1998; Merchant 1985; Horngren et al 2002). Generelt oppfattes kommunikasjon av mål som en av de viktigste oppgavene til budsjettet (Hansen et al 2004; Cress og Pettijohn 1985).

- Ansvarsdelegering

Gjennom budsjettet utarbeides egne delmål og delbudsjetter til de ulike avdelingene, noe som muliggjør stor grad av desentralisering og ansvarliggjøring av enkeltpersoner og avdelinger (Hoff og Bjørnenak 2005). Videre viser sosiologisk forskning at bruk av budsjettet fører til påvirkning av atferd gjennom sterk signalisering av normer og standarder, noe som gjør at man kan forkaste byråkratiske strukturer og ansvarliggjøre den enkelte (March og Olsen 1976; Pfeffer 1981; Pfeffer og Salanick 1978).

- Motivering

Atferd-studier har vist at budsjettet potensielt kan være svært motiverende om målene som settes i budsjettet oppleves som oppnåelige, og rettferdige (Argyris 1952,1953; Stedry 1960; Hofstede 1967). Videre har deltakelse i budsjetteringsprosessen vist seg å øke de ansattes motivasjon (Merchant 1981). Budsjettet fører også til motivering av de ansatte gjennom ansvarsdelegering. Eierskapet den enkelte medarbeider og leder får til mål og planer vil normalt føre til en tilsvarende sterk forpliktelse til å yte sitt beste i gjennomføringsfasen (Hoff og Bjørnenak 2005).

- Allokering av ressurser

Budsjettet kartlegger organisasjonens samlede ressursgrunnlag, og klargjør hvor ressursene vil gjøre størst nytte. På denne måten bidrar budsjettet til at organisasjonens ressurser blir utnyttet på best mulig måte (Hoff og Bjørnenak 2005; Otley 1987). Bruken av budsjett til ressursallokering og prestasjonsevaluering har vist seg å øke virksomhetens prestasjoner og de ansattes innsats (Fisher et al 2002).

- Prestasjonsevaluering

Budsjettene har tradisjonelt tilnærmet samme form som regnskapet, og strukturen er vanligvis stabil fra år til år. Dette gjør budsjettet godt egnet for sammenlikning og oppfølging, som er et avgjørende aspekt dersom budsjettet skal ha verdi som styringsverktøy (Hoff og Bjørnenak 2005; Anthony og Govindarajan 2007). Budsjetterte resultater er et bedre kriterium ved prestasjonsevaluering enn historiske resultater da det forsøker å ta hensyn til endringer i markedsforholdene; en økning på 5% målt mot fjorårets resultat er ikke nødvendigvis et sterkt resultat dersom endringer i markedsmessige forhold skulle tilsi en økning på 15% (Horngren et al 2002). En undersøkelse utført av Hansen og Van der Stede (2004) viser at det generelt er stor enighet i at budsjettet er et viktig verktøy i prestasjonsevalueringen.

## **2.2 KRITIKKEN MOT BUDSJETTET**

Budsjettet har siden det på 1950-tallet ble et viktig styringsverktøy vært utsatt for kritikk (f.eks. Argyris 1953; Lowe og Shaw 1968; Hopwood 1972). Tidligere ble selv de mest kritiske røster stilnet når organisasjonene adopterte budsjettet, og den generell oppfatning var at fordelene med budsjettet nesten utelukkende var større enn kostnadene (Horngren 1981). Men oljekrisen i 1973 til 1979 var starten på en raskere og mindre forutsigbar tidsperiode for verdensøkonomien (Daft og Lewin 1993). Større usikkerhet i markedet og kortere levetid for produkter gjorde at virksomheter søkte etter konkurransefortrinn gjennom innovasjon og tilpasning (Bartlett & Ghoshal 1993; Otley 1994), noe som igjen førte til en misnøye med budsjettets hierarkiske tilnærming (Chapman 1997; Hope og Fraser 1997, 2000, 2003; Jensen 2003; Otley 1994, 1999; Hansen et al 2003). Likevel var det først når Jan Wallander ga ut boken «Budgetet – et unødige ont» i 1994 at kritikken mot budsjettet eskalerte (Hope og Fraser 1999, 2003). Denne omhandlet hvordan han i 1970 overtok som administrerende direktør i Svenska Handelsbanken, og snudde en organisasjon i økonomisk uføre til å bli blant de største bankene i Skandinavia ved å avskaffe budsjettet (Wallander 1999; Hope og Fraser 2003).

Praktikanter drev denne kritikken videre, hvor den største bekymringen var budsjettets bruk til planlegging og prestasjonsevaluering (Hansen et al 2003; Ekholm og Wallin 2000; Neely et al 2001). Dette ledet i 1998 til opprettelsen av BBRT, en organisasjon som mener budsjettet er direkte skadelig for virksomhetene og må forkastes ([www.bbrt.org](http://www.bbrt.org)). Siden har kritikken mot budsjettet eskalert ytterligere. Kritikken mot budsjettet har i hovedsak vært fokusert rundt budsjetteringsprosessen, og budsjettets strategiske og organisatoriske egenskaper. I tillegg blir budsjettet ofte kritisert for å brukes til for mange formål, noe som går på bekostning av hverandre (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015). Blant annet vil økt kompleksitet i budsjettet være fordelaktig for planlegging, men ufordelaktig når budsjettet brukes til å kommunisere mål (Hansen og Van der Stede 2004).

I det følgende vil vi gjengi den mest utbredte kritikken mot budsjettet, delt inn i de ulike aspektene ved budsjetteringskritikken:

### **2.2.1 Kritikkk mot budsjetteringsprosessen**

#### *Budsjettet er for tidkrevende*

Arbeidet med budsjettet begynner ofte flere måneder før budsjettperioden starter. Informasjon skal utveksles mellom de ulike nivåene i organisasjonen og de som jobber med budsjettet skal bruke denne informasjonen til å lage et mest mulig presist budsjett (Jensen 2003; Hope og Fraser 2003; Hansen et al 2003; Neely et al 2001). Som følge av endrede markedsforhold blir budsjettet stadig mer detaljert for å møte de nye kravene (Ekholm og Wallin 2000). Økt detaljrikdom i budsjettet, øker også tiden man bruker på budsjettrelatert arbeid (Libby og Lindsay 2010).

Ofte har toppledelsen en sentral rolle i budsjetteringsprosessen, og Hope og Fraser (2003) hevder at inntil 30% av toppledelsens tid går med til budsjettrelaterte oppgaver. Kjernen i kritikken er derfor at budsjettet tilfører bedriften lite verdi tatt i betraktning tiden det tar å utvikle og analysere (Hansen et al 2003; Neely et al 2001; Hope og Fraser 2003; Schmidt 1992). En studie fra 1999 viser at hele 79% av tiden som brukes på budsjettarbeidet brukes på lite verdiskapende aktiviteter som innsamling og prosessering av data (Hope og Fraser 2003). Dette har ledet kritikerne til å hevde kostnaden med budsjettet er større enn gevinsten (Otley 2003; Bogsnes 2009).

#### *Budsjettet baseres på svake antakelser*

Når detaljrikdommen i budsjettet øker vil budsjettet bygge på stadig flere antakelser som er beheftet med usikkerhet (Wallander 1999; Bergstrand 2009). I et marked preget av raske

endringer vil antakelsene budsjettet bygger på og dermed hele budsjettet raskt bli utdatert, ofte før budsjettperioden har startet (Hope og Fraser 2003; Wallander 1999; Prendergast 2000; Hansen et al 2004; Ekholm og Wallin 2000; Wallander 1999). I tillegg kritiseres budsjettet for å oppdateres for sjelden. Dette kan føre til at antakelsene budsjettet baseres på er ugyldige i omtrent hele budsjettperioden (Neely et al 2001; Otley 1999).

Spesielt i gode tider har mennesker en tendens til å regne med en jevn forbedring i nøyaktig samme takt som vi har sett de siste årene, og budsjettet blir omtalt som en ren trendframskrivelse (Wallander 1999). Mennesker har ikke evnen til å forutse trendbrudd, og budsjettet tilfører derfor ikke annen verdi enn å fortelle til de ansatte at de skal fortsette som før. Budsjettet blir derfor kritisert for å tilfører virksomheten lite relevant styringsinformasjon (Wallander 1999; Hope og Fraser 2003).

#### *Budsjettet fører til dysfunksjonell oppførsel*

Denne kritikken er i hovedsak rettet mot budsjettets rolle i prestasjonsevaluering, og oppstår i organisasjoner med rigid budsjettkontroll (Van der Stede 2000). Rigid budsjettkontroll er prestasjonsevaluering hvor ansatte, først og fremst ledere, blir målt hovedsakelig på om de når mål fastsatt i budsjettet (Van der Stede 2000; Jensen 2003).

Undersøkelser har vist at deltakelse i budsjetteringsprosessen kan føre til bedre prestasjoner fordi det øker de ansattes moral og informasjonsutvekslingen mellom de ulike nivåene i organisasjonen (Shields og Shields 1998; Locke og Latham 1990). Men dersom de ansatte har mer informasjon enn lederne kan deltakelse i budsjetteringsprosessen brukes til å fremforhandle lave mål (Lukka 1988; Merchant 1985; Young 1985). En undersøkelse av Merchant (1985) viser at problemet med budsjettmanipulasjon er større jo viktigere det er å nå budsjetterte mål. Viktigheten av å nå budsjetterte mål kan få ledere til å fremforhandle mål som er lavere enn hva man i virkeligheten kan oppnå for å beskytte seg mot de negative konsekvensene som oppstår dersom man ikke når de budsjetterte målene (Van der Stede 2000; Jensen 2003; Ekholm og Wallin 2000; Bryan og Hannan 2012).

Det oppstår problemer når budsjettet benyttes som fast prestasjonskontrakt (Libby og Lindsay 2010; Jensen 2003; Merchant 1985). Jensen (2003) gjengir flere eksempler hvor inntekter og kostnader har blitt framskyndet eller utsatt for å oppnå budsjetterte mål, og Libby og Lindsay (2010) rapporterer at slik dysfunksjonell atferd forekommer i omtrent halvparten av virksomhetene. Blant annet forteller Jensen (2003) om Informix som er dømt for å ha flyttet salg fra et kvartal til det foregående ved å tilbakedatere salg. Han forteller også om et ikke navn-

gitt selskap som i november oppdaget at årets budsjettmål ikke ville nås og derfor førte fremtidige kostnader i årets siste kvartal og overførte inntekter til neste budsjettperiode, noe som resulterte i det største kvartalsmessige tapet i organisasjonens historie. Dette er eksempler på hvordan tall manipuleres for å lettere oppnå budsjetterte mål i inneværende, og fremtidige perioder. Kritikere mener virksomhetene blir så fokusert på å oppnå de kortsiktige budsjetterte målene at det går på bekostning av de langsiktige strategiske målene (Ekholm og Wallin 2000; Hope og Fraser 2003; Van der Stede 2000).

Videre hevder kritikerne at budsjettet kan føre til bevilgningstekning; man bruker opp tildelte ressurser ved slutten av budsjetteringsperioden for å ikke risikere lavere bevilgning i neste periode (Bart 1988; Umapathy 1987).

En studie utført av Schiff og Lewin (1968) viser at opp mot 20-25% av de budsjetterte kostnadene skyldes budsjettmanipulasjon. Jensen (2003) hevder imidlertid at budsjettet ikke er problemet, men virksomhetens belønningssystem. Han hevder problemet er relasjonen mellom belønning og budsjett, og han mener at ved et lineært belønningssystem vil problemene med budsjettmanipulasjon forsvinne.

## **2.2.2 Organisatoriske problemer**

### *Budsjettet fordrer sentralisering*

Hope og Fraser (1997, 1999) hevder at under informasjonens tidsalder er det ikke lenger arbeidskraft eller kapital, men intellektuell kapital som er bedriftenes viktigste ressurs. McKinsey utførte en undersøkelse i 1999 hvor han kartla de viktigste faktorene ledere vurderte når de skulle skifte jobb. Blant de viktigste faktorene var frihet og autonomi. For å få de beste lederne må man altså ha en desentralisert organisasjon hvor de enkelte får ansvar for egne arbeidsoppgaver.

Budsjettet utarbeides og vedtas av toppledelsen, og gir den enkelte leder klare instruksjoner på hvordan enheten skal ledes (Hope og Fraser 1997,1999; Neely et al 2001). Av de ansatte blir budsjettet ofte sett på som en forpliktelse, og ledere føler seg forpliktet til å følge denne forhåndsbestemte planen (Hope og Fraser 1997). Dersom man skal avvike fra budsjettet krever det autorisasjon fra toppledelsen, og de enkelte lederne får ikke den friheten de søker ved bruk av budsjettet (ibid.).



*Budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger*

Dersom budsjettet brukes til prestasjonsevaluering vil alle ha fokus på egne mål, og vil bare samarbeide om det er fordelaktig for ens muligheter til å nå egne mål. Man opplever altså at når budsjettet brukes til prestasjonsevaluering undergraver det samarbeid i organisasjonen (Neely et al 2001; Bunce 1999; Frow et al 2010). Denne effekten forsterkes dersom organisasjonen benytter relativ prestasjonsevaluering. Da mister de ansatte incentivene for samarbeid, og organisasjonen går glipp av potensielle synergier mellom ulike avdelinger (Horngren et al 2009).

Videre kan budsjettet brukes til å allokere ressurser. Ved begrenset tilgang på ressurser kan bruken av budsjettet til ressursallokering føre til konkurranse mellom avdelingene som bidrar til å redusere informasjon- og kunnskapsdeling (Hansen et al 2003; Fisher et al 2002).

*Budsjettet er lite motiverende*

Neely et al (2001) beskylder budsjettet for å behandle ansatte som kostnader som skal minimeres og ikke verdifulle ressurser som skal utvikles. Dette kan få de ansatte til å føle seg lite verdsatt og føre til demotivering av de ansatte. I mange bedrifter er det ikke åpnet for ansattes deltakelse i arbeidet med budsjettet. De får beskjed om hva som er budsjettmålet og hvordan dette skal nås. Dette kan blant de ansatte tolkes som manglende tillit noe som kan redusere motivasjonen (Bogsnes 2009; Shields og Shields 1998).

Videre kritiseres budsjettet for å være en fast prestasjonskontrakt (Hope og Fraser 2003), noe som innebærer at budsjettmålet fastsettes ved inngangen til budsjettperioden, og ikke justeres for endring underveis. Dette innebærer at dersom man oppnår målet i midten av budsjettperioden har man ingen incentiver til å jobbe hardt resten av perioden. De ansatte er ikke villig til å ta risiko eller legge ned ekstra innsats da de ikke vil bli belønnet for prestasjoner som overstiger budsjettmålene (Hope og Fraser 1997,2003; Ekholm og Wallin 2000). Presterer man langt over budsjett vil budsjettmålet for neste periode bli justert opp. Ofte vil også de budsjetterte målene påvirkes av faktorer utenfor de ansattes kontroll (Otley 1987). Dersom budsjettmålene oppleves uopnåelige vil de virke demotiverende for de ansatte.

Videre blir budsjettet kritisert for å kun motivere de ansatte til å fokusere på finansielle måltall, noe som gir lite motivasjon til aspekter som ikke direkte kan kvantifiseres, for eksempel moral og bidrag til et godt arbeidsmiljø (Otley 1987; Kaplan og Norton 1996).

### 2.2.3 Strategiske problemer

#### *Budsjettet mangler strategisk relasjon*

Budsjettet blir kritisert for å ha stort fokus på finansielle måltall, uten å fokusere på hvordan disse skal oppnås (Otley 1999; Ekholm og Wallin 2000; Hansen et al 2003; Kaplan og Norton 2001). For å forstå «hvordan» og «hvorfor» må bedriften fokusere på andre aspekter, blant annet kunder og interne ressurser (Hope og Fraser 1997; Kaplan og Norton 1996). Budsjettet bidrar til overdrevet fokus på de finansielle måltallene, noe som reflekteres i de ansattes innsats og fokusområde, og faktorer som kundetilfredshet og intern utvikling blir neglisjert til fordel for økt salg på kort sikt. Budsjettet bidrar på denne måten til at kortsiktig mål prioriteres på bekostning av den langsiktige strategien (Neely et al 2001; Van der Stede 2000; Hope og Fraser 2003).

Med bakgrunn i dette hevder mange kritikere at budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning (Bunce 1999; Hope og Fraser 1997; Prendergast 2000; Ekholm og Wallin 2000; Hansen et al 2003; Bogsnes 2009). Fokuset i budsjettet ligger på å redusere kostnadsposter og øke kortsiktig profitt, uten å ta hensyn til de faktorene som skaper verdi. En uheldig konsekvens av dette kan være kostnadsbesparelser på bekostning av kundetilfredshet, gode rutiner og arbeidsprosesser.

Videre hevder kritikerne at de som utarbeider budsjettet ikke nødvendigvis tenker gjennom hvordan et budsjettet mål skal nås (Neely et al 2001; Hansen et al 2003; Hope og Fraser 2003; Wallander 1999). Ofte videreføres fjorårets budsjett med en viss prosentvis økning, noe som medfører at budsjettet bygges opp uten relasjon til selskapets strategier. Man har større fokus på at man skal vokse, enn hvor og hvordan dette skal gjennomføres. (ibid.).

#### *Budsjettet hindrer fleksibilitet og reaksjonsevne*

Som nevnt er budsjettet relativt dårlig til å forutse fremtiden og det er derfor vanskelig å budsjettere med alle potensielle endringer (Wallander 1999; Otley 1999). Budsjettet inneholder klare retningslinjer for hvordan det er ønskelig at virksomheten skal styres, og ofte kan de ansatte holde på disse retningslinjene også når det er behov for endring (ibid.). Ansatte blir evaluert etter budsjettet og er derfor lite tilbøyelige til å ta risiko ut over budsjettet (Hope og Fraser 2003; Wallander 1999; Hansen et al 2003; Libby og Lindsay 2010; Frow et al 2010). Dette medfører at de ansatte blir lite kreative og ikke ser etter alternative løsninger når antakelsene budsjettet bygger på passer dårlig med den virkelige situasjonen.

Videre stiller Leon, Rafferty og Herschel (2012) seg kritisk til kapitalstiasjonen ved uforutsette hendelser. Budsjettet allokterer de ressursene organisasjonen har til rådighet. Dersom markedssituasjonen endrer seg i løpet av budsjettperioden, vil det være svært vanskelig å få tildelt ressurser for å håndtere de muligheter og utfordringer som ikke er budsjettet (Hope og Fraser 2003).

Wallander (1999) hevder det er svært vanskelig å endre budsjettet i løpet av perioden, selv om man oppdager at endring er nødvendig. Som vi har nevnt tidligere er trendbrudd vanskelig å forutse, og dersom man ser at salget begynner å avta etter lang tids vekst er det menneskelig å lete etter tilfeldige forklaringer på den dårlige salgsutviklingen, og forvente en kjapp vekst tilbake til normalen (ibid.). En slik overdreven tro på volumøkning i dårlige tider kan medføre at det går for lang tid før bedriften tilpasser seg en ny markedssituasjon.

### **2.3 LØSNING PÅ PROBLEMENE**

Budsjettkritikken har ført til diskusjoner om budsjettet har noen fremtid i virksomhetenes økonomistyring (Hansen et al 2003; Otley 2006). Som vi har sett er det stor spredning i kritikken mot budsjettet. Selv om enigheten blant kritikerne er stor når det kommer til problemer med budsjettet, har de ikke kommet opp med et entydig svar på hvordan disse utfordringene best kan løses (Hansen et al 2003; Østereng og Stensaker 2011). Mens enkelte ønsker å forbedre budsjettet, ønsker andre å vrake det fra organisasjonen (Hansen et al 2003). Inspirert av utviklingen i næringslivet gjengitt av Hansen et al (2003) deler vi alternativene til budsjettet i to grupper; de som forbedrer det tradisjonelle budsjettet, og de som vraker det.

#### **2.3.1 Bedre budsjettering**

Mange kritikere mener at budsjettet potensielt kan ha høy verdi, men at det brukes på feil måte (Horngren et al 2009). Selv blant disse kritikerne er det uenighet omkring løsningen på budsjetteringsproblematikken; enkelte ønsker nye budsjetteringsmodeller mens andre mener det tradisjonelle budsjettet bør suppleres med andre styringsverktøy.

##### ***2.3.1.1 Nye budsjetteringsmodeller***

For å bôte på noen av problemene med budsjettet har private virksomheter forsøkt å finne alternative løsninger til tradisjonell budsjettering (Bjørnenak 2010). De nye budsjettmodellene har imidlertid blitt kritisert for å ikke løse alle problemene knyttet til budsjetteringsprosessen, og er ofte mer arbeidskrevende enn det tradisjonelle budsjettet da de bygger på mer relevant og presis informasjon (Neely et al 2001).

#### 2.3.1.1.1 Zero-based budsjettering

I USA utviklet det seg på slutten av 1960-tallet en misnøye mot budsjettets rolle ved ressursallokering; tidligere års kostnader anses som faste og nødvendige, uten ytterligere undersøkelser (Wetherbe og Dickson 1979). Kritikerne mente det kunne blitt spart store kostnader dersom alle aktiviteter måtte forsvare sin bevilgning hvert år (Burns, 1969). På denne måten vil ingen aktiviteter være selvskrevne, noe som vil bidra til en effisient ressursallokering basert på kost-nytte-betraktninger. Mens zero-based budsjettering krever redegjørelse og rettferdiggjøring av alle kostnadene knyttet til aktivitetene, må man i det tradisjonelle budsjettet kun rettferdiggjøre den inkrementelle økningen i kostnader, og tidligere bevilgninger anses som evige (Wetherbe og Dickson 1979). Dette medfører at man ved zero-based budsjettering identifiserer bedre bruk av ressurser og det bidrar til en bedre tilpasning til markedsmessige endringer. Problemet med zero-based budsjettering er imidlertid at det er svært tidkrevende, noe som fremstår som unødvendig dersom bedriften opererer i stabile markeder (Neely et al 2001).

#### 2.3.1.1.2 Aktivitetsbasert budsjettering

Aktivitetsbasert budsjettering bygger på aktivitetsbasert ledelse (ABM) og aktivitetsbasert kalkulasjon(ABC), (Neely et al. 2001). ABM innebærer å strukturere organisasjonens aktiviteter og prosesser slik at de møter kundenes behov mens ABC-metoden innebærer å allokere kostnader basert på aktiviteter (Hansen 2011). På denne måten tar aktivitetsbasert budsjettering utgangspunkt i aktivitetene en bedrift utfører for å produsere varer og tjenester, og ikke de ulike avdelingene, som budsjetter vanligvis gjør.

Formålet med aktivitetsbasert budsjettering er å knytte budsjettet mot de underliggende operasjonelle prosesser gjennom planlegging og kontroll av verdiskapende aktiviteter og prosesser. Dette knytter kapasitetsplanleggingen tettere sammen med bedriftens prosesser (Hansen 2011).

Aktivitetsbasert budsjettering gjør operasjonell planlegging mer sofistikert og generer større fleksibilitet i responsen til uforutsette hendelser målt mot det tradisjonelle budsjettet (Ansari et al 1999; Hansen og Torok 2004). Siden Aktivitetsbasert budsjettering er databasert, vil en endring i omgivelsene kunne besvares raskt ved at modellen kjøres på nytt med de endrede forutsetningene (Hansen 2011). Videre hevder forkjempere at aktivitetsbasert budsjettering sparer kostnader med 10-20% gjennom implementering av bedre metoder og eliminering av byråkrati (Neely et al. 2001). Forståelsen av hvordan ressurser og aktiviteter er relatert gir ledere en bedre forståelse av egen prestasjon. Aktivitetsbasert budsjettering gir altså ledere en større

mulighet til å respondere raskt på endring i omgivelsene og forbedre prestasjoner, evaluering og beslutningstaking (Hansen et al. 2003).

En begrensning ved aktivitetsbasert budsjettering er imidlertid tilgjengeligheten av informasjon om aktiviteter, prosesser og ressurser, og kostnaden ved å skape og opprettholde denne informasjonen (Hansen et al 2003).

### 2.3.1.2 *Supplerende styringsverktøy*

Mange kritikere mener at budsjettet bør beholdes i sin opprinnelige form, men komplementeres med andre styringsverktøy for på denne måten å løse noen av problemene knyttet til det tradisjonelle budsjettet. Til tross for at disse styringsverktøyene også foreslås av de som ønsker å vrake budsjettet, mener tilhengerne av Beyond Budgeting at implementering av disse styringsverktøyene ikke har stor effekt all den tid bedriften beholder budsjettet, da budsjettet hindrer verktøyene å komme til sin fulle rett (Hope og Fraser 2003).

#### 2.3.1.2.1 Rullerende prognoser

Rullerende prognoser er prognoser som opprettholder en fremover-rettet tidshorisont, vanligvis 12 til 18 måneder (Hansen 2011), og fokuserer på hva som kommer til å skje fremfor å rapportere hva som har skjedd (Leon et al 2012). Prognosene inneholder kun de viktigste variablene og oppdateres jevnlig, vanligvis månedlig eller kvartalsvis (Goyagina og Valuckas 2012; Libby og Lindsay 2003; Leon et al 2012). Siden prognosene begrenser detaljeringsgraden er de mindre tidkrevende (Libby og Lindsay 2003), og kan derfor revideres hyppig. Dette fører til fleksibilitet og hyppigere tilbakemeldinger fra markedet noe som gir grunnlag for kontinuerlig læring og tilpasning (Lorain 2010). På denne måten vil bedriftene ha oppdatert og relevant informasjon om neste periode, noe som er særlig viktig for organisasjoner som opererer i usikre og skiftende omgivelser (Hope og Fraser 2003).

I mange bedrifter spiller rullerende prognoser en viktig rolle også i strategiprosessen. Prognosene hjelper ledere å kontinuerlig evaluere løpende handlingsplaner når økonomiske og markedsmessige faktorer endrer seg, noe som gjør det lettere å følge strategien i stadig endrede markedsforhold (Hope og Fraser 2003; Libby og Lindsay 2003; Hope 2010). Videre argumenteres det for at insentivene til å manipulere de rullerende prognosene er svake siden de ikke brukes til prestasjonsevaluering (Hope og Fraser 2003). Gjennom fravær av manipulasjon og hyppigere oppdatering vil rullerende prognoser bli mer presise enn budsjettet (ibid).

Imidlertid er det et potensielt problem dersom man ikke klarer å holde detaljeringsgraden i

prognosene nede. Da vil prosessen bli minst like arbeidstung og kostbar som budsjetteringsprosessen (Neely et al 2001).

#### 2.3.1.2.2 Balansert målstyring

Balansert målstyring ble utviklet av Kaplan og Norton tidlig på 90-tallet med formål om å introdusere en bedre oversikt i det årlige planleggingssystemet (Kaplan og Norton 1996). Det er et verktøy som systematisk utvider fokusområdene som tradisjonelt er involvert i budsjettering og bokføring (Nørreklit 2000). En undersøkelse av Ekholm og Wallin (2000) viser at 52,8% av de største finske virksomhetene benytter balansert målstyring.

En av de største fordelene med balansert målstyring er at det fokuserer på å binde prestasjonsstørrelsene sammen med virksomhetens strategier (Otley 1999). Dette gjøres gjennom å sammenkoble resultatstørrelser og prestasjonsdrivere i en kausal årsakssammenheng (Kaplan og Norton 1996). Hensikten er at en skal se forbi de tradisjonelle finansielle målene for å kunne gi en bedre forståelse av hva organisasjonen faktisk driver med. Dette gjøres ved å supplere de finansielle måltallene med tre ekstra perspektiver for å måle prestasjoner: kunder, interne prosesser og læring og vekst. Disse ikke-finansielle størrelsene er verdifulle, hovedsakelig fordi de er rettet mot framtidige finansielle prestasjoner, i stedet for kun å rapportere tidligere resultater (Kaplan og Norton 2007). Dette gjør balansert målstyring bedre egnet til å måle verdiskapning og prestasjoner enn det tradisjonelle budsjettet, i tillegg til å planlegge aktiviteter på lengre sikt (Akkermans og Oorschot 2005; Kaplan og Atkinson 2014; Kaplan og Norton 1996). Selve prosessen med å utvikle balansert målstyring tvinger bedriften til å integrere den strategiske planleggingen i budsjetteringsprosessen, og sikrer dermed relasjon mellom budsjett og strategi (f.eks. Akkermans og Oorschot 2005). Videre vil balansert målstyring beskytte mot sub-optimalisering ved å tvinge ledere til å ta hensyn til flere aspekter ved driften enn kun de finansielle indikatorene (f.eks. Nørreklit 2000).

Bedriften setter progresjonsmål for de fire perspektivene og bestemmer handlinger som fører til at målene blir nådd. Tanken er at gjennom måloppnåelse på de andre perspektivene skal bedriften kunne nå sine finansielle mål (Kaplan og Atkinson 2014). Hvordan rammeverket benyttes varierer, men det består vanligvis av kritiske faktorer for suksess innen de fire ovennevnte perspektivene, såkalte KPI'er. (Kaplan og Norton 1996). Tanken er at målekortet skal inneholde den informasjonen som er mest relevant for de som skal benytte det.

Til tross for flere klare fordeler som styringsverktøy opplever balansert målstyring mye kritikk. Den mest sentrale kritikken er at det kan være vanskelig å finne de riktige faktorene å fokusere

på, og man har ofte problemer med å redusere antall indikatorer til et overkommelig sett av mål (Bergstrand et al. 1999). Forholdet mellom de ulike størrelsene som måles er også tvetydig, noe som fører til at modellen mangler klarhet (Nørreklit, 2000). Ofte er den kausale sammenhengen ikke kausal, men en logisk sammenheng mellom områdene som analyseres (ibid.). Neely et al (2001) kritiserer Balansert målstyring for ikke å svare på en av de aller viktigste spørsmålene for en bedrift, nemlig hva konkurrentene gjør. Balansert målstyring blir videre kritisert for å måle årsak og virkning på samme tid uten å ta hensyn til tidsdimensjonen.

#### 2.3.1.2.3 Verdibasert ledelse

Enkelte kritikere mener organisasjonen har flyttet fokus fra verdibasert ledelse til verdibasert måling, noe som begrenser fokuset på verdiskapning (Neely et al 2001). Verdibasert ledelse baserer seg på hvordan økt fokus på fremtidige kontantstrømmer bør påvirke strategiske og daglige beslutninger (McKinsey, 1994). Verdi skapes kun når bedriften foretar investeringer hvor avkastningen på kapitalen er større enn kapitalkostnaden, og dette bør være grunnlag for strategiske valg som tas i hele organisasjonen. Verdibasert ledelse skal gi beslutningstakere på alle nivåer incentiver og nødvendig informasjon til å ta verdi-fremmede beslutninger. Dette gjøres gjennom økt fokus på måltall som øker selskapsverdien. På denne måten får de ansatte og organisasjonen sammenfallende interesser og incentiver. Et av måltallene som har blitt introdusert er Economic Value Added (EVA). Det er et mål på finansielle prestasjoner som er ment å rette lederes fokus mot å levere verdi til aksjeeiere (Otley, 1999). EVA er et nøkkeltall som viser resultat etter kalkulatoriske rentekostnader på virksomhetens sysselsatte kapital (Bjørnenak 2010). På denne måten tar EVA hensyn til inntekter, kostnader og størrelsen på investert kapital, noe som gir direkte avkastning til eierne.

#### 2.3.1.2.4 Benchmarking

Benchmarking er en kontinuerlig prosess hvor man sammenlikner egne prestasjoner mot konkurrerende selskaper, eller selskaper som har tilnærmet samme prosesser. Hensikten er å sammenlikne egne prestasjoner med de beste i klassen for å finne relative prestasjonsmål (Horngren et al 2009). Når benchmarking blir brukt som standard vet organisasjonen at den vil være konkurransedyktig om den klarer å oppnå de fastsatte målene. Dersom man ikke når prestasjonsmålene vet man hvilke områder som må forbedres for å skape verdi. Benchmarking er derfor en kontinuerlig prosess hvor målet er å stadig forbedre sin posisjon til man er best i klassen (Hope og Fraser 2003).

En annen fordel med et relativt prestasjonsmål er at målene virker oppnåelige, og dermed motiverende på de ansatte, noe budsjettet blir kritisert for å ikke være (Locke og Latham 1990).

Videre har ikke de ansatte kjennskap til størrelsen på prestasjonsmålene før periodens slutt, noe som fordrer kontinuerlig fokus på bedre prestasjoner enn de man måles imot (Hope og Fraser 2003). Benchmarking unngår derfor kritikken som er rettet mot manipulasjon av budsjettet og budsjettets manglende evne til å skape entusiasme og motivasjon.

Den største utfordringen med benchmarking er å finne et sammenlikningsgrunnlag (Horngren et al 2009). De fleste aktørene i en konkurransesituasjon viser liten tilbøyelighet til å hjelpe en konkurrent med å bli bedre, og ofte benyttes ikke samme prosesser på tvers av selskaper noe kan gjøre sammenlikning lite hensiktsmessig. Porter (1996) kritiserer benchmarking for å være et forsøk på å kopiere konkurrentene, og ikke utnytte de interne ressursene som finnes i selskapet ved å fokusere på egne konkurransefortrinn.

### 2.3.2 Vrake budsjettet – Beyond Budgeting

De mest radikale kritikerne mener at tiden hvor budsjettet benyttes som styringsverktøy er over, og kommer med påstander som «Budsjettet er det største hinderet for fremtiden» (Hope og Fraser 1999). Jan Wallander vraket budsjettet i Svenska Handelsbanken da han tok over som administrerende direktør i 1970 og betegnes i dag som pioneren innen BB-bevegelsen (Bogsnes 2009). Bjarte Bogsnes, som jobber med implementering av BB i Statoil, er ikke bare opptatt av budsjettets manglende evne til å si noe om fremtiden men også uheldige atferdsmessige sider (Bjørnenak 2010; Bogsnes 2009). Budsjettet bidrar ikke til verdiskapende styring, og løsningen er mer omfattende enn å bare fjerne budsjettet (Bogsnes 2009). Bogsnes (2009) mener et av hovedproblemene med budsjetter er at det etableres en «komfortsone». Beyond budgeting-retorikken foreslår derfor at gjennom å forlate budsjettet, flytte beslutningstaking fra «komfortsoner» til «stretch» -soner noe som øker verdiskapingen (Bourmistrov og Kaarboe, 2013; Bogsnes 2009).

Beyond Budgeting er ikke et tiltak eller alternativ til budsjettet, men et konsept hvor den underliggende filosofien er å maksimere verdier i stedet for å minimere kostnader gjennom fokus på strategiske prestasjoner, verdiskapende prosesser og kunnskapsledelse (Hope og Fraser 2003; Bogsnes 2009). Hovedkomponentene i Beyond Budgeting er å gå fra budsjettbasert til relativ prestasjonsevaluering (Ekholm og Wallin 2000; Hope og Fraser 1999, 2003; Bogsnes 2009), og med det vrake budsjettet, samt desentralisere beslutningsmyndighet. Prestasjonsevalueringen forbedres ved å redusere budsjettmanipulasjon, motivasjonsproblemer og støy fra omgivelsene (Hansen 2011). Relativ prestasjonsevaluering har et potensial for å øke motivasjonen fordi prestasjonsmålet justeres naturlig slik at det alltid er utfordrende, oppnåelig og i samsvar med de økonomiske omstendighetene (Hansen et al 2003).



Beyond Budgeting tar sikte på å gi mer makt og ansvar til frontlinje, og samtidig utvikle et informasjonssystem som gjør det mulig for toppledelsen å evaluere resultater og trender, og reagere hurtig ved behov (Hope og Fraser 1999). Hvordan dette gjøres i praksis kan variere, men bygger alltid på komponentene desentralisering og vraking av budsjettet (Hansen et al 2003). Til tross for variasjoner har Hope og Fraser (2003) identifisert prosessrelaterte tiltak og tiltak for desentralisering som er felles for de som implementerer Beyond Budgeting prinsippene. Tiltak for desentralisering innebærer økt fokus på kundene, ansvarliggjøring av de ansatte, og delegering av beslutningsmyndighet slik at frontlinjen opplever frihet under ansvar, og avgjørelser blir tatt i det leddet som er nærmest kunden. Prosessrelaterte tiltak innebærer implementering av benchmarking, balansert målstyring og rullerende prognoser, samt prosesser hvor ressurser gjøres tilgjengelig etter behov. Disse tiltakene skal ifølge Hope og Fraser eliminere problemene som er knyttet til budsjettet.

#### **2.4 HYPOTESEUTVIKLING**

En hypotese kan defineres som en påstand om hvordan et forhold faktisk er (Jacobsen 2010). Våre hypoteser er basert på relevant økonomisk teori samt tidligere studier av budsjetteringspraksis i andre land, blant annet Libby og Lindsay (2010) sin studie av budsjetteringspraksis i Nord-Amerika og Ekholm og Wallin (2000) sin studie av finsk budsjetteringspraksis.

Til tross for utstrakt kritikk viser nyere undersøkelser av budsjetteringspraksis at majoriteten av næringslivet fortsatt benytter budsjettet (Libby og Lindsay 2010; Eriksen og McKeown 2010; Ekholm og Wallin 2000). Det er bemerkelsesverdig at så mange bedrifter fortsatt bruker budsjettet hvis kritikerne har rett i at det koster mer enn det smaker, og skader bedriften i større grad enn det hjelper. At så stor andel av virksomhetene fortsatt benytter budsjettet kan skyldes at budsjettkritikken ikke oppleves i stor grad i praksis og/eller bruken av budsjettet har tilpasset seg endringen i markedsforholdene. Dette er utgangspunktet for våre hypoteser.

I det følgende vil vi presentere hypotesene og redegjøre for bakgrunnen. Første del av hypoteseutviklingen er relatert til budsjetteringspraksis, mens andre del fokuserer på næringslivets holdning til budsjettkritikken. Til slutt utvikler vi ett sett hypoteser knyttet til faktorer som kan påvirke holdningen til budsjettet. Da vi ikke har tidsserier kan vi ikke si noe om påvirkning, men dersom vi ikke finner sammenheng mellom to variabler, utelukker dette også eventuelle kausale årsakssammenhenger.

Kritikken mot budsjettet er i stor grad basert på at det ikke er tilpasset endringer i markedsforholdene med en raskere og mer uforutsigbar markedssituasjon. Jan Wallander trekkes ofte frem som den personen som startet den siste bølgen av budsjettkritikk (Hope og Fraser 1999). Han forsøkte gjennom boken «Budgetet – et unødig ont» å sette fingeren på alt han mente var galt med budsjettet. Felles for all kritikken han rettet mot budsjettet var tanken om at budsjettet ikke er tilpasset den nye markedssituasjonen (Hope og Fraser 1997,1999,2003; Wallander 1999; Hansen et al 2003; Otley 1999; Neely et al 2001). Stadig flere støttet Wallander sin tanke om at budsjettet ikke lenger var et effektivt styringsverktøy, og kritikken mot budsjettet ble stadig sterkere. Selv om kritikerne var samstemte i at budsjettet ikke lenger var tilfredsstillende som styringsverktøy, var det uenighet om løsningen på problemet (Hansen et al 2003). De mest radikale mente budsjettet var uten verdi og derfor burde forkastes i sin helhet, mens de litt mer konservative fortsatt så en verdi i budsjettet, men mente det måtte tilpasses markedsendringene (ibid.).

Basert på tidligere forskning (Libby og Lindsay 2010; Eriksen og McKeown 2010; Ekholm og Wallin 2000) viser virksomheter generelt en vilje til å beholde budsjettet, og finner budsjettet til dels svært verdifullt. Budsjettet synes å være en av virksomhetenes viktigste koordinering og kontroll mekanismer (Luft og Shields 2003; Merchant og Van der Stede 2011). Vi tror derfor næringslivet har tilpasset seg markedsendringene ved å endre bruken av budsjettet. En endring som er foreslått av de konservative kritikerne er å komplementere budsjettet med andre styringsverktøy for å redusere de negative effektene av budsjettet (Hansen et al 2003; Ekholm og Wallin 2000). Budsjettet har også blitt kritisert for å påta seg for mange roller (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015), og en mulig endring er å redusere budsjettets bruksområder. Dette har ledet oss til følgende hypoteser:

H<sub>1</sub>: Den generelle oppfatningen i næringslivet er at budsjettet er verdifullt

H<sub>2</sub>: Virksomhetene begrenser budsjettets bruksområder

H<sub>3</sub>: Budsjettet komplementeres med andre styringsverktøy

Til tross for utbredt kritikk mot budsjettet viser, som nevnt tidligere, forskning (Ekholm og Wallin 2000; Libby og Lindsay 2010; Eriksen og McKeown 2010) at majoriteten av næringslivet fortsatt benytter budsjett. Dette kan indikere at kritikken mot budsjettet ikke støttes fullt ut i praksis. Som vi så tidligere er kritikken tredelt; kritikk mot budsjetteringsprosessen, kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper, og kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Budsjetteringsprosessen blir blant annet kritisert for å være for tidkrevende, føre

til dysfunksjonell oppførsel og være basert på svake antakelser (Hope og Fraser 1997,1999; Wallander 1999; Hansen et al 2003; Ekholm og Wallin 2000; Prendergast 2000; Otley 1999). Libby og Lindsay (2010) testet denne kritikken mot nord-amerikanske bedrifter, og resultatet viste blant annet at virksomhetene brukte betydelige mindre tid på budsjettet enn Hope og Fraser (2003) hevder, og virksomhetene opplevde få problemer knyttet til dysfunksjonell atferd. Videre viste studien at majoriteten av selskapene opplevde en sterk relasjon mellom budsjettarbeidet og virksomhetens strategi, noe som er i sterk kontrast til Kaplan og Nortons (2001) påstander om at majoriteten av virksomhetene ikke klarer å implementere strategien i budsjettet. Også Ekholm og Wallin (2000) observerte til dels liten enighet i budsjettkritikken blant finske virksomheter. Med bakgrunn i dette har vi utledet følgende hypoteser:

H<sub>4</sub>: Næringslivet støtter ikke kritikken mot budsjetteringsprosessen.

H<sub>5</sub>: Kritikken mot budsjettets strategiske problemer er overdrevet

Det finnes lite forskning på hvordan budsjettets organisatoriske problemer oppleves av næringslivet. Budsjettlitteraturen hevder budsjettet muliggjør desentralisering (March og Olsen 1976; Pfeffer 1981; Pfeffer og Salanick 1978) mens kritikerne på sin side hevder budsjettet fordrer sentralisering (Hope og Fraser 1997,1999; Neely et al 2001). Videre hevder kritikerne at budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger, og hindrer samarbeid (Frow et al 2010; Bunce 1999; Hansen et al 2003). Hvis dette er tilfellet i praksis, er det bemerkelsesverdig at tidligere forskning viser at majoriteten av undersøkte virksomheter fortsatt bruker budsjettet. Vi antar derfor at næringslivet ikke støtter kritikerne i at budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger, fordrer sentralisering og er lite motiverende for de ansatte:

H<sub>6</sub>: Næringslivet opplever ikke de organisatoriske problemene budsjettkritikerne mener budsjettet medfører.

Til tross for en forventning om at en stor andel av respondentene fortsatt bruker budsjettet i større eller mindre grad, er det forventet at noen er enig med de radikale kritikerne og har forkastet budsjettet i sin helhet. Som vi så i delkapittel 1.1.2. er hensikten med forskningsspørsmål 3 å kartlegge eventuelle kjennetegn ved de som velger å beholde budsjettet, og de som velger å forkaste det. Vi vil derfor utforme et sett med hypoteser av ulike faktorer som kan påvirke valg av budsjetteringspraksis.

Et av hovedargumentene til Jan Wallander for å fjerne budsjettet er at budsjettet ikke evner å forutse endring (Wallander 1999). Tidligere forskning viser at effekten av budsjettet avhenger

av den organisatoriske konteksten (Chenhall 2003; Fisher 1995; Otley 1980). Videre viser en undersøkelse av franske virksomheter at usikkerhet i omgivelsene er en drivende faktor i holdningen til budsjettet (Bescos et al 2003). Skiftende omgivelser fører til at antakelsene budsjettet bygger på fort blir utdatert, og budsjettet tilfører i slike situasjoner lite relevant styringsinformasjon (Hope og Fraser 2003; Wallander 1999; Prendergast 2000; Hansen et al 2004; Ekholm og Wallin 2000; Wallander 1999). I enkelte tilfeller kan budsjettet miste sin relevans allerede før budsjettperioden har startet (ibid.). Sett i lys av disse negative konsekvensene av usikre omgivelser skulle man kunne anta at skiftende omgivelser påvirker virksomhetenes holdning til budsjettet negativt:

H7: Virksomheter i usikre omgivelser vil være mer kritisk til budsjettet

Videre er det hevdet at budsjettet fokuserer mer på kostnadsreduksjon enn verdiskapning (Bunce 1999; Hope og Fraser 1997; Prendergast 2000; Ekholm og Wallin 2000; Hansen et al 2003). Dette indikerer implisitt at de som har en markedsstrategi basert på kostnadslederskap vil kunne oppleve budsjettet som fordelaktig. Dette henger sammen med at en differensieringsstrategi nødvendigvis er mer avhengig av ikke-finansielle måltall, blant annet kundetilfredshet, og endring i konsumentenes preferanser. Vi ønsker derfor å teste om markedsstrategi påvirker valg av budsjetteringspraksis:

H8: Virksomheter med strategi basert på kostnadsreduksjon vil være mer positive til budsjettet

Valg av organisasjonsstruktur avhenger av mange faktorer, blant annet markedsstrategi og usikkerhet i omgivelsene. Tilhengere av BB-retorikken hevder alle organisasjoner er best tjent ved fullstendig desentralisering, og for å oppnå dette må budsjettet avskaffes (Hope og Fraser 2003; Bogsnes 2009). Man skulle derfor anta at det er en relasjon mellom organisasjonsstruktur og holdning til budsjettet. På den annen side er en av budsjettets roller å muliggjøre desentralisering (Bergstrand 2009). Libby og Lindsay (2010) fant ingen signifikante sammenhenger mellom opplevd budsjettverdi og virksomhetenes struktur for Canadiske virksomheter og en negativ korrelasjon for amerikanske virksomheter. Chenhall og Morris (1986) fant heller ingen sammenheng mellom grad av desentralisering og hvor verdifullt man opplever styringsverktøyene. Vi ønsker derfor å se på relasjonen mellom desentralisering og holdning til budsjettet. Også arbeidsoppgavens karakter er en del av organisasjonsstrukturen. Standardiserte oppgaver fordrer normalt sentralisering, mens komplekse oppgaver krever mer frihet hos de ansatte. Standardiserte arbeidsoppgaver vil normalt gjøre det lettere å bruke budsjettet (Hage og Aiken 1967; Merchant 1984). Vi bruker derfor dette som en

kontrollvariabel for organisasjonsstruktur. På grunn av usikkerheten i hvordan desentralisering påvirker holdning til budsjettet utformer vi et utforskende spørsmål:

U<sub>1</sub>: Er det signifikante samvariasjoner mellom grad av desentralisering og holdning til budsjettet.

En annen faktor som kan påvirke holdningen til budsjettet er virksomhetens størrelse. Store virksomheter er ofte mer komplekse, og eierne har liten kontroll over virksomhetens daglige drift. En av budsjettets viktigste roller har derfor tradisjonelt vært ekstern rapportering (Hansen et al 2003). En studie av Merchant (1984) viser at store virksomheter bruker budsjettet i større grad enn små. På den annen side viste studien at store virksomheter legger større vekt på oppnåelse av budsjetterte mål, noe som ifølge budsjettkritikerne er en kilde til budsjettmanipulasjon (Van der Stede 2000; Jensen 2003). Store bedrifter er mer komplekse, og det kan ta tid å tilpasse seg endringer i markedssituasjonen. Informasjonsbehovet er ofte større i store bedrifter, og intern kompleksitet vil medføre at budsjettet blir svært tidkrevende. Vi tror derfor store virksomheter fortsatt bruker budsjettet blant annet på grunn av rapporteringsbehovet, men også at de er mer negative til budsjettet enn mindre bedrifter på grunn av sin kompleksitet.

H<sub>9</sub>: Store virksomheter er mer negative til budsjettet enn små virksomheter.

Kritikerne av budsjettet mener man vil øke lønnsomheten på lang sikt, bedre kundetilfredshet og innovasjon ved å endre/vrake det tradisjonelle budsjettet (Kaplan og Norton 1996; Neely et al 2001; Van der Stede 2000; Hope og Fraser 2003). Dersom man summerer kritikken mot budsjettet kan det virke som budsjettet ikke er egnet med tanke på verdiskapning. Med bakgrunn i dette har vi utformet følgende hypotese:

H<sub>10</sub>: Virksomheter som har vraket budsjettet scorer høyere på prestasjon.

Til slutt ønsker vi å se om det er forskjeller mellom bransjene når det gjelder bruk av og holdning til budsjettet. Handelsbanken brukes ofte som referanse når det argumenteres for BB-retorikken. Handelsbanken opererer imidlertid i en bransje som ikke krever hurtig tilpasning og som ikke er preget av store endringer (Libby og Lindsay 2007). Vi ønsker derfor å undersøke om bransje har sammenheng med holdning til budsjettet.

U<sub>2</sub>: Er det sammenheng mellom bransje og holdning til budsjettet.

### 2.4.1 Forskningsmodell

Siden andre verdenskrig har budsjettet vært det mest brukte styringsverktøyet i virksomhetenes økonomiske styring. Som vi har sett har budsjettet blitt utsatt for økende kritikk etter som markedsforholdene har endret seg til å bli mer dynamiske, og etter Jan Wallander ga ut boken «Budgetet – et unødig ont» i 1994 har kritikken mot budsjettet eskalert. Kritikerne har angrepet mange ulike aspekter ved budsjettet, men kritikken omhandler i hovedsak budsjetteringsprosessen, og budsjettets organisatoriske og strategiske egenskaper. Blant annet har budsjettet blitt anklaget for å være tidkrevende, bygge på svake antakelser, tilføre virksomheten liten verdi, demotivere de ansatte, fordre sentralisering, og mangle relasjon til virksomhetens strategi. Til tross for enighet i budsjettkritikken er kritikerne splittet når det kommer til løsninger på problemet. Enkelte hevder budsjettet bør beholdes, men komplementeres av andre styringsverktøy, mens andre mener at siden budsjettet er årsaken til problemene må det forkastes i sin helhet. Som alternativer til budsjettet er det foreslått flere styringsverktøy, blant annet rullerende prognoser, benchmarking, balansert målstyring og aktivitetsbasert budsjettering.

Til tross for dette viser nyere forskning at budsjettet fortsatt er det mest brukte styringsverktøyet, og man finner ingen indikasjoner på at budsjettet er på vei bort. Videre ser man tendenser til at mye av det budsjettet kritiseres for ikke oppleves i stor grad i praksis. En av årsakene til dette kan være at usikkerheten i omgivelsene ikke er like stor som budsjettkritikerne hevder. Usikkerhet argumenteres som en av de viktigste faktorene til at budsjettet må forkastes. Videre hevder kritikerne at budsjettet ikke maksimerer verdiskapningen i virksomheten fordi det har for stort fokus på kostnadsreduksjon. Dette kan implisere at budsjettet er fordelaktig for virksomheter med strategi basert på kostnadslederskap. Dette indikerer også at virksomheter som har forkastet budsjettet bør ha høyere verdiskapning. Det hevdes også at budsjettet er det beste styringsverktøyet til å samle informasjon om alle virksomhetens verdiskapende aktiviteter, og kommunisere dette til de ansatte. Dette kan indikere at store, komplekse virksomheter fortsatt benytter budsjettet i mangel på andre alternativer.

Budsjetteringslitteraturen og kritikken mot budsjettet har ledet oss til et sett med hypoteser over hva som driver holdningen til budsjett. Vi må imidlertid understreke at på grunn av manglende tidsserie data kan vi ikke avgjøre årsakssammenhenger, men vi kan måle sammenhenger mellom ulike variabler, som er en av forutsetningene for at det eksisterer kausale årsaks-

sammenhenger mellom variablene. Hypotesene oppsummeres og presenteres i følgende forskningsmodell:



Figur 2.1: Forskningsmodell

### 3 METODE

---

I dette kapitlet vil vi gjøre rede for utredningens valg av metodegrunnlag. Ved empiriske undersøkelser vil det alltid være en mulighet for at resultatene som oppnås er skapt av undersøkelsen. Formålet med redegjørelse av valgt metode er å hjelpe leseren å kritisk vurdere om resultatene er skapt av undersøkelsen, eller om de gir et riktig bilde av virkeligheten.

Metodegrunnlaget skal angi hvilke fremgangsmåter som anvendes for å kartlegge virkeligheten og kan derfor oppfattes som en oppskrift på hvordan undersøkelsen skal utføres, og hvordan data skal analyseres og tolkes (Jacobsen 2010). Dette kapitlet vil derfor gjøre rede for valg av forskningsobjekt, forskningsdesign og datainnsamling, samt redegjøre for hvordan data-grunnlaget analyseres.

Valg av metode er situasjonsbetinget, og avhenger blant annet av studiens formål. Vi starter derfor med klargjøre utredningens formål, før vi går videre til undersøkelsens oppbygging.

Som nevnt tidligere har studien som formål å besvare følgende problemstilling:

*Hvordan er budsjetteringspraksis i Norge i dag - overdriver kritikerne, eller er budsjettet utdatert som styringsverktøy?*

For å belyse problemstillingen har vi formulert tre forskningsspørsmål som deler problemstillingen i to perspektiver – bruk av budsjettet og holdning til budsjettet:

1. Hvordan brukes budsjettet i norsk næringsliv, og hvor utbredt er bruken av andre styringsverktøy?
2. Hvilken holdning har virksomheter i norsk næringsliv til budsjettet?
3. Er det noen sammenheng mellom bedriftsrelaterte faktorer og holdning til og bruk av budsjett?

Forskningsspørsmålene er brutt ytterligere ned i et sett med hypoteser. Disse ble presentert i delkapittel 2.5. Ved å teste disse hypotesene direkte mot vårt utvalg vil vi få et godt grunnlag til å besvare forskningsspørsmålene, som igjen gir et godt grunnlag for å besvare utredningens problemstilling.

#### 3.1 FORSKNINGSDESIGN

Forskningsdesign er en plan for hvordan undersøkelsen skal utformes fra start til mål for å besvare en gitt problemstilling. Akkurat som det finnes ulike typer problemstillinger, finnes det



ulike typer design som passer til disse (Johannessen et al 2010). Vi ønsker at undersøkelsesopplegget vi velger skal være egnet til å belyse den aktuelle problemstillingen.

Det første vi må ta stilling til er hvilken strategi vi skal bruke for å gjenspeile virkeligheten. Vi skiller i hovedsak mellom induktive og deduktive strategier. Ved deduktive strategier skaper vi oss først forventninger om hvordan virkeligheten ser ut basert på tidligere forskning og teori. Deretter samler vi inn empiri for å se om forventningene stemmer overens med virkeligheten (Jacobsen 2010). Eksisterende teori danner utgangspunktet for vår forskning ved deduktive strategier. Ulempen med denne metoden er at man leter etter den informasjonen som støtter opp om forventningene. Alternativt benytter vi en induktiv strategi, hvor vi samler inn all relevant informasjon og danner teorier basert på empiri. Målet er at ikke noe skal begrense hvilken informasjon den enkelte forsker samler inn (Saunders et al 2009). I første del av vår studie ønsker vi å kartlegge norsk budsjetteringspraksis. Her benytter vi en induktiv strategi – vi samler all relevant informasjon og basert på denne lager vi en teori på hvordan norsk budsjetteringspraksis ser ut. Videre ønsker vi å teste kritikken mot budsjettet, og kontrollere for sammenhenger med bedriftsrelaterte faktorer. Her baseres våre hypoteser i stor grad på tidligere forskning og fagartikler, altså vi benytter en deduktiv tilnærming. Studien vil derfor være en kombinasjon av induktive og deduktive strategier.

Videre må vi ta stilling til om studien skal gå i bredden eller i dybden. Dybde (intensiv) er relatert til hvordan vi ønsker å nærme oss det fenomenet vi ønsker å studere, mens bredde sier noe om hvor mange undersøkelsesenheter vi ønsker å uttale oss om (Saunders et al 2010). Vi må derfor gjøre en avveining over hvor mange nyanser vi ønsker å få med, og hvor mange enheter vi ønsker å undersøke. På grunn av tidsaspektet kunne vi ikke gå både i dybde og bredde. Med tanke på problemstillingen anså vi en ekstensiv undersøkelse som mest hensiktsmessig. Dette gir oss mulighet til å måle omfanget av et fenomen, og kartlegge sammenhenger mellom fenomenet og andre variabler (Jacobsen 2010). I vårt tilfelle vil et ekstensivt forskningsdesign øke mulighetene for å generalisere funnene fra utvalget til hele populasjonen. Dette gjør en kvantitativ tilnærming mer egnet enn kvalitativ. Ved kvantitativ tilnærming tallfester vi den sosiale virkeligheten, slik at informasjonen om virkeligheten kan behandles ved hjelp av statistiske teknikker (ibid.). Kvantitativ metode standardiserer informasjonen slik at vi kan undersøke mange enheter på en lite ressurskrevende måte. Dette forutsetter at forskeren har kunnskap om fenomenet han eller hun skal undersøke, og at fenomenet er mulig å strukturere (Johannessen et al 2010). Ulempen med den kvantitative tilnærmingen er at alle respondenter må behandles likt, og ofte tvinges inn i forhåndsbestemte

kategorier. Det sentrale i forskning er som regel å få en så helhetlig beskrivelse som mulig av et fenomen (Grønmo 2004). På grunn av lite forskning på norsk budsjetteringspraksis mener vi det er hensiktsmessig å først kartlegge omfanget ved en ekstensiv undersøkelse, for senere å gå i dybden og forsøke å få fram så mange nyanser og detaljer som mulig. Dette vil vi komme tilbake til i avsnittet om videre forskning.

Det er vanlig å skille mellom tre hovedtyper forskningsdesign; eksplorativt, deskriptivt og kausalt. Et eksplorativt design brukes når man utforsker nye områder, områder hvor det ikke tidligere er drevet systematisk forskning. Deskriptivt design brukes når man ønsker å beskrive et fenomen eller en sammenheng mellom flere variabler (Gripsrud et al. 2010). Kausale forskningsdesign brukes når vi ønsker å si noe årsakssammenhenger, hvor målsetningen er å påvise årsakssammenhenger mellom flere variabler. Kausalitet setter som krav; hvis A så alltid B. Dette innebærer at A alltid må skje før B i tid, dersom vi skal kunne si at A er årsak til B (Jacobsen 2010). Det er forsket mye på budsjetteringspraksis tidligere, så eksplorativt design kan utelukkes. Videre krever kausalitet målinger over tid, noe som på grunn av tidsaspektet ikke lot seg gjøre. Vi sitter derfor igjen med deskriptivt design. Dette indikerer at vi ikke kan si noe om kausale forhold, men vi kan gi et bilde over dagens budsjetteringspraksis og kontrollere hvilke fenomener som varierer sammen på dette tidspunktet.

Disse valgene av forskningsdesign legger føringer på valg av forskningsmetode. Forskningsmetode er de metodene man bruker for å innhente og analysere data. Vi har allerede definert studien til å være ekstensiv, kvantitativ og deskriptiv. En spørreundersøkelse vil derfor være mest hensiktsmessig. Den lar oss inkludere et stort antall enheter, og tallfeste svaralternativene slik at vi enkelt kan analysere en stor mengde data. Vi har valgt en undersøkelse med både faste og åpne svaralternativer for å dekke den forventede variasjonen i utvalget. Som vi skal se senere har dette både fordeler og ulemper.

### **3.2 FORSKINGSOBJEKT**

Problemstillingen begrenser studien til å kartlegge budsjetteringspraksis blant norske bedrifter. Videre har vi begrenset studien til selskaper med mer enn 50 ansatte. Dette kriteriet er lagt til grunn for å sikre at selskapene har en viss kompleksitet, og er store nok til å ha et formelt budsjetteringssystem. Den teoretiske populasjonen vi er interesserte i er derfor norske selskaper med mer enn 50 ansatte. Et grunnleggende problem er at vi av ulike årsaker ikke klarer å undersøke hele den teoretiske populasjon. Vi må derfor foreta et utvalg som skal representere

virkeligheten. For at vi skal kunne generalisere våre funn må utvalget tilpasses problemstillingen slik at utvalget dekker de tema, variabler, kontekster, tid og personer vi ønsker å undersøke (Saunders et al 2009). Resultatene fra undersøkelsen vil ikke være gyldige i kontekster som ikke inngår i utvalget.

I følge SSB er det per 01.01.2015 8456 virksomheter i Norge som har mer enn 50 ansatte. Det er disse virksomhetene vi ønsker å uttale oss om, og vi ønsker å inkludere så mange av disse virksomhetene som mulig, slik at utvalget vårt dekker alle variabler, kontekster og respondenter i den teoretiske populasjonen. Undersøkelsen vår ble distribuert per mail, og vi brukte den internasjonale databasen Orbsis til å skaffe kontaktinformasjon til virksomhetene. Av 8456 virksomheter klarte vi å skaffe kontaktinformasjon til 2780. Frafallet fra teoretisk til faktisk populasjon var betydelig, og en slik reduksjon kan føre til systematisk skjevhet, noe som gjør at utvalget ikke er representativt for populasjonen og vi trekker feil konklusjoner når vi generaliserer resultatene fra undersøkelsen. Vi kontrollerte mot en norsk database, Proff Forvalt, men de kunne i likhet med Orbsis kun skaffe kontaktinformasjon til omtrent 3000 virksomheter, som stort sett var de samme virksomhetene som vi fikk fra Orbsis. Å skulle innhente kontaktinformasjon til en og en virksomhet vil være svært ressurskrevende, og vi godtok derfor frafallet mellom teoretisk og faktisk populasjon. På grunn av mange ulikheter i næringslivet er det forventet stor variasjon i populasjonen. Vi ønsker derfor et så stort utvalg som mulig slik at disse variasjonene blir representert i utvalget. Derfor valgte å distribuere undersøkelsen til hele vår faktiske populasjon slik at vi unngår frafall mellom faktisk populasjon og teoretisk utvalg.

En annen kilde til frafall i undersøkelsen er problemet med ikke-svar, som reduserer utvalget vårt fra teoretisk til faktisk utvalg. Forskning på ikke-svar viser at frafallet som regel ikke er tilfeldig (Steeh 1981). Problemet med ikke-svar er derfor en annen potensiell kilde til systematiske skjevheter i utvalget. Til tross for anonymitet, klargjøring av undersøkelsens nytte og purrebrev svarte kun 503 av 2780 virksomheter på vår undersøkelse. Av disse fullførte kun 361 virksomheter, noe som gir en reell svarrate på 13%. En generell tommelfingerregel er at en svarrate på 50% er tilfredsstillende (Jacobsen 2010). En lav svarrate er likevel forventet når undersøkelsens distribueres til så mange virksomheter. Blant lignende undersøkelser oppnådde Libby og Lindsay (2010) en svarprosent på 13,6% for Canadiske virksomheter, og 1,5% blant amerikanske virksomheter. Ekholm og Wallin (2000) distribuerte undersøkelsen til 650 virksomheter og oppnådde en svarprosent på 25,8%. Vi må derfor anse en responsrate på 13%

som tilfredsstillende. På tross av dette opplevde vi et frafall på 87%, og må derfor vurdere om dette frafallet er tilfeldig, eller om det påvirker resultatenes generaliserbarhet.

En forutsetning for å svare på undersøkelsen er at respondenten har befatning med budsjett og andre styringsverktøy. Vi hadde imidlertid ikke kontaktinformasjon direkte til personer i selskapet, og måtte hos de fleste bedrifter benytte en felles-mail. For å kontrollere at respondenten har tilstrekkelig kjennskap til bedriftens budsjetteringspraksis la vi inn en kontrollvariabel hvor respondenten måtte oppgi sin stilling i selskapet. Resultatet fra undersøkelsen viser at alle respondenter besitter relevante stillinger, hvor opp mot 80% av respondentene enten var administrerende direktør eller økonomisjef.

### **3.3 DATAINNSAMLING**

Som nevnt anså vi spørreundersøkelse som den mest hensiktsmessige måten å samle inn data på, gitt vår problemstilling. En av de første spørsmålene man må ta stilling til ved utforming av spørreundersøkelse er hvilken informasjon man ønsker å innhente, og deretter må dette konkretiseres i fastsatte spørsmål. Noen fenomener kan vi ikke måle direkte, og vi må derfor utforme spørsmål som gir indikasjoner på dem (Gripsrud et al 2010). Vi hentet mye inspirasjon på dette område fra Libby og Lindsay (2010), og Ekholm og Wallin (2000). De utførte undersøkelser med liknende formål i henholdsvis Nord-Amerika og Finland. På grunn av tidsaspektet hadde vi bare en mulighet til å samle inn informasjon en gang, og det var derfor særdeles viktig at spørreundersøkelsen skaffet oss all informasjon vi trengte for å svare på problemstillingen. Under operasjonalisering skal vi se nærmere på hvordan de ulike variablene ble konkretisert og målt.

Videre måtte vi lage spørsmålene så presise som mulig for å hindre ulike tolkninger hos respondentene. Ved selv-administrerte spørreundersøkelser har ikke forsker direkte kontakt med respondenten, slik at respondenten må gjennomføre undersøkelsen uten noen form for assistanse. Dette kan medføre ulik tolkning av spørsmål, og presise spørsmål er derfor svært viktig for undersøkelsens resultat. Vi utviklet spørsmålene etter prinsippene om enkelthet, intersubjektivitet og fravær av ledende spørsmål. Dette skal bidra til å hindre at resultatet fra undersøkelsen er en følge av spørsmålene (Jacobsen 2010). Spørsmålene ble kontrollert mot flere testpersoner, og justeringer ble gjort basert på deres tilbakemelding før undersøkelsen ble distribuert. Vi inkluderte også filterspørsmål i undersøkelsen for å sikre at spørsmålene var tilpasset virksomhetens bruk av budsjett.

Like viktig som formulering av spørsmål er utforming av svaralternativ. Vi kan operere med tre prinsipielt forskjellige former for svaralternativer; kategorisk, rangordning og metrisk (Johannessen 2010). Kategoriske svaralternativer grupperer enhetene i ulike kategorier, rangordning forteller noe om forholdet mellom kategoriene mens metriske svaralternativ i tillegg kan si noe om forskjellen i mellom kategoriene (Jacobsen 2010). Forskjellen på svaralternativene er hvor mye informasjon de gir. Hensikten med vår undersøkelse er å kartlegge norsk budsjetteringspraksis og måle grad av enighet i budsjettkritikken. Svaralternativene i undersøkelsen er derfor i stor grad basert på kategoriske svaralternativer og rangordning. De spørsmålene hvor vi har benyttet rangordnede svaralternativer er disse stort sett basert på en 5 punkts Likert skala. Skalaen er balansert med ytterpunkter i «uenig» og «enig», og et midtpunkt i «verken enig eller uenig». Vi har valgt å komprimere skalaen for å unngå stor spredning i svarene, da det ofte kan være relativt vilkårlig om en respondent svarer 7 eller 8 på skalaen over grad av enighet i en påstand. Vi har stort sett utelatt alternativet: «vet ikke» fra skalaen. Fordelen med dette er respondentene må ta stilling til samtlige påstander. Ulempen er at de som opplever spørsmålet som lite relevant også blir tvunget til å svare, noe som vil påvirke resultatet. Ofte svarer de som opplever spørsmålet som lite relevant midtkategorien, noe vi må være oppmerksom på ved implementering av undersøkelsens resultat.

Videre måtte vi vurdere om vi skulle ha åpne eller lukkede svaralternativer. Hensikten med den kvantitative metoden er å samle inn standardisert informasjon. Åpne svaralternativer vil føre til at datainnsamlingen blir mindre standardisert, og krever mer jobb å analysere. Vi har derfor stort sett valgt faste svaralternativer. Likevel har vi ved enkelte kategoriske spørsmål valgt å legge til et alternativ kalt «annet» hvor respondenten selv fyller inn svar på spørsmålet. Slike svaralternativer ble valgt på spørsmål hvor det finnes så mange svaralternativer at det ikke ville være hensiktsmessig å liste de opp. Åpne svaralternativer ble også valgt på enkelte spørsmål hvor vi ønsket mer dybde, og vi ikke hadde oversikt over alle tenkelige svaralternativer.

Til slutt må vi velge hvilken type spørreundersøkelse vi ønsker å benytte. Elektronisk undersøkelse distribuert per mail vil være mest hensiktsmessig for vår del, da dette muliggjør enkel distribusjon til et stort antall virksomheter. Undersøkelsen ble sendt med et følgebrev hvor vi forklarte undersøkelsens hensikt og formidlet viktigheten av respondentens deltakelse. Etter 12 dager ble det sendt en påminnelse hvor vi gjentok viktigheten av deltakelse. Dette bidro til å øke undersøkelsens svarrate.

### **3.3.1 Primærdata**

Primærdata er data som er samlet inn av forskeren selv med det formål å belyse en spesiell problemstilling (Saunders et al 2009). Problemstillingen vår har til hensikt å kartlegge dagens budsjetteringspraksis i Norge, noe det er gjort lite forskning på tidligere. Studien er derfor utelukkende basert på primærdata tilpasset vårt formål, som ble samlet inn gjennom en spørreundersøkelse.

### **3.3.2 Operasjonalisering**

Som nevnt tidligere er en av de viktigste fasene i datainnsamlingen å konkretisere de begrepene vi ønsker å måle. Ofte er de fenomenene vi ønsker å måle vage og upresise, og vi må gjennom en prosess som gjør disse fenomenene målbare. Vi skal her forklare hvordan vi har valgt å måle de ulike variablene.

#### *Budsjetteringspraksis*

Budsjetteringspraksis er et stort teoretisk begrep som må dekomponeres i flere nivåer. Dekomponeringen starter med at vi skiller virksomhetene i en gruppe som bruker budsjett og en gruppe som har forkastet eller vurderer å forkaste budsjettet. Dette gjør vi med et enkelt spørsmål om virksomhetens bruk av budsjettet. Vi navngir de som fortsatt bruker budsjettet som konservative, og de som forkaster budsjettet som radikale. Deretter deler vi disse gruppene ytterligere ved å måle bruken av budsjettet og bruk av andre styringsverktøy. Bruk av budsjettet måles med ett sett spørsmål knyttet til hvilke budsjetter som benyttes, hvilke roller budsjettet har i virksomheten, hvor egnet man opplever budsjettet, endringsplaner, og årsak til endring. Bruk av andre styringsverktøy måles med et spørsmål hvor respondenten angir i hvilken grad virksomheten benytter alternative styringsverktøy. Samlet gir dette et godt bilde over virksomhetenes budsjetteringspraksis.

#### *Holdning til budsjettet*

Ved operasjonalisering av holdning til budsjettet har vi hentet inspirasjon fra Ekholm og Wallin (2000) og Libby og Lindsay (2010). Vi formulerer ett sett med påstander basert på kritikken mot budsjettet, som deles inn etter kritikk mot budsjetteringsprosessen, kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper og kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Dette gjør oss i stand til å vurdere hvordan næringslivet opplever budsjettet relativt til det budsjettet tradisjonelt kritiseres for.

### *Størrelse*

En av de bedriftsspesifikke faktorene vi ønsker å teste om samvarierer med budsjettbruk og holdning til budsjettet er virksomhetens størrelse. Vi har operasjonalisert størrelse etter antall ansatte og omsetning. Vi velger antall ansatte som mål på størrelse da vi ønsker å undersøke budsjetteringspraksis i virksomheter av en viss kompleksitet, da det er forventet at små virksomheter ikke har samme krav til styringsverktøy som store, komplekse bedrifter. Vi deler bedriftene i tre ulike størrelser basert på antall ansatte. Bedrifter med mellom 50 og 99 ansatte kategoriseres som små virksomheter, bedrifter med mellom 100 og 249 ansatte kategoriseres som middels store virksomheter, og bedrifter med 250 eller flere ansatte kategoriseres som store virksomheter. I tillegg måles størrelse etter omsetning, slik det er gjort i tidligere undersøkelser (Libby og Lindsay 2010). Vi kan da kontrollere budsjetteringspraksis mot to ulike mål for størrelse.

### *Bransje*

Bransje er et håndfast begrep som lar seg måle direkte. Vi har derfor kun benyttet et spørsmål knyttet til hvilken bransje bedriften har sitt kjerneområde, hvor svaralternativene er kategorisert etter de største bransjene i norsk næringsliv.

### *Prestasjoner*

Som et mål på prestasjoner har vi i likhet med Libby og Lindsay (2010) valgt et spørsmål knyttet til opplevde prestasjoner relativt til konkurrentene. Her skal respondenten subjektivt oppgi virksomhetens prestasjoner relativt til konkurrentene målt etter profitt, kundetilfredshet og innovasjon. Problemet med en slik operasjonalisering er at virksomheter har en tendens til å overvurdere egne prestasjoner utad. Vi burde derfor også hatt med mål på lønnsomhet hentet direkte fra virksomhetenes regnskap. På grunn av anonymitet i undersøkelsen, og utvalgets størrelse hadde vi ikke mulighet til å fremskaffe slike måltall. Vi må derfor implementere resultatet fra prestasjoner med forsiktighet.

### *Usikkerhet*

Også ved usikkerhet er operasjonaliseringen hentet fra Libby og Lindsay (2010). Denne operasjonaliseringen er tidligere brukt både av Govindarajan (1984) og Umaphy (1987). Vi antar derfor at spørsmålet er testet i mange sammenhenger og at man har skilt ut dårlige operasjonaliseringer og sitter igjen med det som er best egnet til å måle det abstrakte fenomenet (Jacobsen 2010). Spørsmålet måler respondentens subjektive vurdering av hvor enkelt det er å forutse endringer i omgivelsene, målt ved ulike indikatorer. Til tross for utstrakt bruk av

spørsmålet er det beheftet med usikkerhet grunnet subjektivitet, noe som kan påvirke reliabiliteten. Likevel brukes denne operasjonaliseringen da usikkerhet er et vanskelig begrep å måle uten å gå i dybden på hver enkelt respondent.

#### *Organisasjonsstruktur*

Organisasjonsstruktur måles etter grad av sentralisering og arbeidsoppgavenes standardisering. Hensikten med å måle organisasjonsstruktur er at kritikerne hevder budsjettet hindrer desentralisering. Det er derfor naturlig å måle organisasjonsstruktur som grad av desentralisering. En faktor som ofte henger sammen med grad av sentralisering er arbeidsoppgavenes grad av standardisering. Vi ønsker derfor å kontrollere for denne effekten, og inkluderer derfor et måltall for arbeidsoppgavenes standardisering under operasjonalisering av organisasjonsstruktur.

#### *Markedsstrategi*

Markedsstrategi er et relativt håndfast begrep som kan måles direkte av bedriftens uttalte markedsstrategi. Denne operasjonaliseringen er også inspirert av Libby og Lindsay (2010), og er tidligere adoptert fra Porter (1980). Svakheten ved deres operasjonalisering er at de kun måler to markedsstrategier: kostnadsleder og differensiering. Virksomheter med andre markedsstrategier blir tvunget inn i fastsatte alternativer som ikke representerer deres virksomhet. Vi forsøkte å redusere dette problemet ved å inkluderte en tredje strategi; fokusert/nisje. Dette viste seg å være en korrekt justering, da 60% av våre respondenter oppgir å ha en fokusert markedsstrategi.

### **3.4 EVALUERING AV DATAMETERIALET**

Uansett hvilken studie man gjennomfører, vil det alltid være krav om at empirien skal være valid, reliabel og generaliserbar.

#### **3.4.1 Reliabilitet**

Reliabilitet sikrer at undersøkelsen er til å stole på (Jacobsen 2010). Dersom undersøkelsen gjennomføres flere ganger skal man oppnå samme resultat. Dette innebærer at resultatene ikke skal være skapt av undersøkelsen. Vi må derfor vurdere de feilkildene som kan forstyrre resultatet (Johannessen et al 2010).

Et potensielt problem med spørreundersøkelser er sannsynligheten for tilfeldige feil. Ved spørreundersøkelser er det lite kontakt mellom forsker og respondenten noe som kan medføre feil knyttet til uklare og doble spørsmål. Forskeren har heller ikke kontroll på konteksten



respondenten befinner seg i når han/ hun svarer på undersøkelsen. Problemet med tilfeldige feil kan bli mindre ved teste undersøkelsen mot noen respondenter før den blir distribuert. På denne måten kan forskeren avdekke uklare og doble spørsmål. En annen måte å øke undersøkelsens pålitelighet er å sammenlikne med tidligere studier av samme fenomen, men med et annet utvalg. Vi testet undersøkelsen mot flere testpersoner før den ble distribuert, og justerte uklare og doble spørsmål. Når det gjelder sammenlikning med tidligere studier er dette umulig da det ikke er gjort noen undersøkelser av fenomenet i samme populasjon tidligere.

Ved spørreundersøkelser klarer vi ikke å kontrollere konteksten respondenten befinner seg i når spørreskjemaet besvares. Dersom respondenten er stresset når undersøkelsen gjennomføres vil han/ hun potensielt ikke lese spørsmålene og gi relativt tilfeldige svar. For å måle konsistensen i svarprofilen har vi lagt inn kontrollspørsmål. Dersom svarene ikke er konsistente vil respondenten elimineres fra resultatet. Vi observerer imidlertid ingen store avvik basert på konsistensen i svarprofilen, og har følgelig ikke eliminert noen respondenter fra datagrunnlaget.

Som nevnt tidligere er et grunnleggende problem med spørreundersøkelse hvem respondentene er. Vi kan risikere at den personen som svarer på undersøkelsen ikke har befatning med selskapets budsjetteringspraksis. Vi har derfor lagt inn to kontrollspørsmål, hvor det blir klarlagt hvilken stilling respondenten besitter, og hvor lenge han/ hun har jobbet i virksomheten. Vi vil på grunnlag av dette gjøre en subjektiv vurdering av respondentens evne til å svare på spørsmål knyttet til selskapets budsjetteringspraksis. Samtlige respondenter har tilstrekkelig ansiennitet og besitter stillinger vi anser som relevante for vår undersøkelse, og følgelig er ingen respondenter eliminert fra datagrunnlaget.

Det kan oppstå problemer med undersøkelsens reliabilitet når vi tvinger respondenten til å svare på spørsmål som ikke er direkte relevant for virksomheten. Som nevnt tidligere velger ofte disse respondentene midtalternativet på en Likert-skala. Dette vil vi ta hensyn til i analysene. Videre er undersøkelsen vår tilpasset det private næringslivet slik at offentlige bedrifter kan oppleve flere av de bedriftsspesifikke spørsmålene som lite relevante. Vi vil i analysene foreta en subjektiv vurdering og utelate de virksomhetene vi mener er lite relevante for de aktuelle spørsmålene. Subjektive vurderinger vil ikke klare å eliminere alle feilkilder, og vi må derfor forvente en større usikkerhet i enkelte analyser. Hvilke respondenter som utelates og hvilke analyser som er beheftet med ekstra usikkerhet vil vi kommentere nærmere i de aktuelle analysene.

### **3.4.2 Validitet**

Validitet sikrer at vi måler det vi faktisk ønsker å måle og at vi har dekning i våre data for de konklusjoner vi trekker (Grønmo 2004).

En av de største utfordringene med selv-administrerende spørreundersøkelser er at spørsmålene måler de fenomener vi faktisk ønsker å undersøke. Operasjonaliseringsprosessen vi gjennomgår ved utforming av spørreundersøkelsen kan føre til problemer med det vi kaller begrepsmessig gyldighet, det vil si om indikatorene vi bruker måler det vi egentlig er interesserte i. Dette problemet er større jo mer abstrakt det fenomenet vi ønsker å måle er (Jacobsen 2010). I vår undersøkelse er de begrepene vi ønsker å måle relativt presise slik at vi enten kan måle de direkte eller relativt enkelt kan finne gode indikatorer. Liknende operasjonalisering er brukt i flere undersøkelser tidligere, noe som validerer operasjonaliseringen. Vi testet også undersøkelsen før distribusjon noe som ga en første form for validering.

Når det gjelder validering av sammenhenger kan vi ikke konkludere om kausalitet. For å kunne uttale oss kausalt må vi ha samvariasjon, tidsrekkefølge og kontrollere for alle andre forhold (Johannessen et al 2010). Våre data er samlet inn på ett tidspunkt, noe som ikke gir tilstrekkelig informasjon til å si at A skjer før B i tid og dermed påvirker B. Det er derfor viktig å presisere at kartleggingen av norsk budsjetteringspraksis er et stillbilde av dagens situasjon, og alle sammenhenger vi rapporterer er basert på samvariasjon. Det vil si at vi kan vurdere hvordan to eller flere variabler endrer seg i forhold til hverandre, men ikke hvilke av variablene som driver endringen.

### **3.4.3 Generaliserbarhet**

Generaliserbarhet går på om resultatet fra et avgrenset område er gyldig også i andre sammenhenger. Som nevnt tidligere har vi ikke mulighet til å måle hele populasjonen og vi ønsker derfor et utvalg som er representativt. På denne måten kan vi generalisere resultatene fra utvalg til populasjon. Til tross for at vi velger utvalget slik som anbefalt i litteraturen kan vi oppleve problemer med generaliserbarhet. Problemene er først og fremst knyttet til frafall av spesielle grupper og at alle utvalg har innslag av tilfeldige feil (Johannessen et al 2010).

I en undersøkelse vil det alltid være noen som ikke svarer. Problemet oppstår dersom dette frafallet er systematisk skjevt, slik at utvalget ikke lenger er representativt. Vi vil derfor gjennomføre en frafallsanalyse for å undersøke om det er spesielle bransjer eller bedrifter som

unnlot å svare på undersøkelsen, og om dette har innvirkning på vår generalisering av resultatet fra undersøkelsen.

Når det kommer til tilfeldige feil er disse vanskelige å kontrollere for. Som nevnt tidligere gjør vi ulike tiltak for å redusere de tilfeldige feilene, men de vil aldri forsvinne helt. Dette betyr at vi må regne med en viss usikkerhet når vi generaliserer fra utvalg til populasjon. Denne usikkerheten blir innregnet i de statistiske testene, og vi vil under avsnittet «statistiske tester» redegjøre ytterligere for hvordan vi vil ta hensyn til denne usikkerheten.

Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at vi ikke kan generalisere til noe annet enn den populasjonen utvalget er trukket fra, og til det tidspunktet undersøkelsen er foretatt på (Jacobsen 2010). Når vi snakker om norsk næringsliv i analysene vil vi derfor snakke om norsk virksomheter med mer enn 50 ansatte.

### 3.4.3.1 Frafallsanalyse

Som nevnt tidligere opplevde vi store frafall fra teoretisk til faktisk populasjon, og videre til faktisk utvalg. På grunn av dette frafallet ønsker vi å kontrollere om vi har beholdt representativiteten i utvalget slik at vi kan generalisere våre funn. Dette gjør vi gjennom å sammenlikne omsetning, antall ansatte og bransjer for teoretisk populasjon, faktisk populasjon og faktisk utvalg. I frafallsanalysen vil vi benytte rådata fra Orbsis som faktisk populasjon da vi ikke har informasjon om hvilke virksomheter som hadde ugyldig kontaktinformasjon. Til vårt formål vil dette ikke ha stor betydning.

#### *Antall ansatte*

Tabell 3.1: Fordeling antall ansatte

Antall ansatte	Teoretisk populasjon	Faktisk populasjon	Faktisk utvalg
50-99	63,3 %	52,4 %	43,8 %
100-249	28,7 %	30,6 %	32,7 %
>250	8,0 %	17,0 %	23,5 %

Vi ser at allerede fra teoretisk til faktisk populasjon oppstår skjevheter. Disse skjevhetene blir ytterligere forsterket når vi går fra faktisk populasjon til utvalg. En mulig forklaring er at budsjettet spiller en større rolle i store bedrifters hverdag, og at problemstillingen derfor er mer aktuell for denne gruppen bedrifter.

*Omsetning*

Tabell 3.2: Fordeling omsetning

Omsetning I MNOK	Faktisk populasjon	Faktisk utvalg
<10	0,9%	1,1%
10-100	30,3%	23,6%
100 -500	45,7%	49,0%
500-1000	9,9%	11,6%
>1000	13,2%	14,7%
Total	100,0%	100,0%

Også for omsetning har vi benyttet databasen Orbsis til å måle vår faktiske populasjon. Her var omsetningstallene oppgitt i amerikanske dollar. Vi brukte tall fra Yara og Norsk Hydros regnskap til å regne om valutakursen. Vi fikk en valutakurs på hhv 7,43 NOK/dollar og 7,36 NOK/dollar. Vi benytter for enkelthets skyld en valutakurs på 7,40 NOK/dollar for alle selskaper. Det finnes ikke data for omsetningen til den teoretiske populasjonen og vi kan derfor kun måle avvik mellom faktisk populasjon og faktisk utvalg.

Vi ser fra dette at det ikke er store forskjeller mellom utvalg og faktisk populasjon når det kommer til omsetning. Dette gir et bilde av at målt etter omsetning er utvalget relativt representativt for den faktiske populasjonen.

*Bransje*

Tabell 3.3: Bransjefordeling

	Teoretisk populasjon	Faktisk populasjon	Utvalg
Energi, Olje, Gass	2,5 %	3,7 %	12,2 %
Industri	11,5 %	19,2 %	20,5 %
Handel	6,8 %	15,7 %	11,4 %
Bygg og Anlegg	7,1 %	11,7 %	13,3 %
Finansielle tjenester	1,9 %	1,4 %	1,9 %
Transport	5,7 %	7,0 %	4,2 %
Kommunikasjon	3,7 %	6,3 %	3,9 %
Annet	16,8 %	17,5 %	9,4 %
Forskning/undervisning	13,3 %	2,6 %	6,9 %
Helse	22,4 %	6,5 %	7,5 %
IT	4,1 %	1,5 %	4,4 %
Kultur	1,2 %	1,8 %	1,4 %
Service	2,9 %	5,1 %	3,0 %
Totalt	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Også for bransjer ser vi store avvik mellom teoretisk populasjon og faktisk utvalg noe som indikerer skjevt frafall. Vi skal imidlertid være forsiktig med å tolke frafallsanalysen basert på bransjedata, da flere respondenter har besvart undersøkelsen med flere svaralternativ på bransjer, mens virksomhetene i populasjonen er tilknyttet en bransjekode.

OrbSis er en internasjonal database, og vil naturligvis kun inneholde de største norske bedriftene. Dette vil kunne skape skjevhet i andre faktorer, da det for eksempel er nærliggende at mange av de største selskapene i Norge opererer i oljebransjen. Dette fører til en systematisk skjevhet når vi går fra teoretisk til faktisk populasjon. Vi kontrollerte den faktiske populasjonen fra OrbSis med den norske databasen proff forvalt, uten at det førte til forskjeller i den faktiske populasjonen.

Som vi så ved utredning av problemstillingen ønsker vi å undersøke selskaper med en viss kompleksitet. Basert på undersøkelsens respons ser vi en tendens til at selskaper med mer enn 100 ansatte oppfatter problemstillingen som mer relevant enn små virksomheter. Dersom vi

ekskluderer små virksomheter fra datasettet vil vi få følgende frafallsanalyse basert på antall ansatte og omsetning;

### Ansatte

Tabell 3.4: Frafallsanalyse antall ansatte

Ansatte	Faktisk populasjon		Faktisk utvalg	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
100-249	989	64,3 %	117	58,1 %
>250	549	35,7 %	85	41,9 %
SUM	1538	100%	203	100%

### Omsetning

Tabell 3.5: Frafallsanalyse omsetning

Omsetning I MNOK	Antall i utvalget	Prosent	Antall i utvalget	Prosent
<10	8	0,6%	2	1,0%
10-100	190	13,1%	17	8,4%
100 -500	621	42,8%	97	47,8%
500-1000	250	17,2%	38	18,7%
>1000	381	26,3%	49	24,1%
Total	1450	100,0%	203	100,0%

Vi ser at antall ansatte er mer representativt når vi ekskluderer de små virksomhetene, og omsetning har holdt seg relativt stabil. Vi deler derfor undersøkelsen vår i 2 deler: først vil vi analysere utvalget med cutoff på 100 ansatte. Dette utvalget har ingen store systematiske skjevheter, og vi vil derfor med en viss sikkerhet kunne generalisere funnene til alle norske virksomheter med mer enn 100 ansatte. Deretter vil vi kontrollere de små virksomhetene eksplisitt. Dersom denne gruppen har sammenfallende resultater med virksomheter med over 100 ansatte, vil dette øke robustheten analysen, og vi vil generalisere funnene til hele populasjonen. Ved analyse av hele utvalget vektet vi opp de små virksomhetene for å kompensere for frafallet. Vektingsnøkkelen regnes ut etter metode på nettsiden til boken Applied Survey Methods av Jekle Bethlehem.

50-99 ansatte:  $63.3/43.8 = 1.472093$

100-249 ansatte:  $28.7/32.7 = 0.87767584$

>250 ansatte:  $8/23.5 = 0.34042553$

Til tross for dette vet vi ikke om de små virksomhetene som har besvart undersøkelsen er systematisk forskjellig fra de som ikke besvarte undersøkelsen. Men som ved alle utvalg som ikke er sannsynlighetsutvalg, klarer vi ikke å eliminere all usikkerhet i generaliseringen. Dersom de små virksomhetene ikke har sammenfallende resultater med virksomheter over 100 ansatte, vil vi ikke kunne generalisere og må uttale oss om resultatene i utvalget.

### **3.5 ANALYSETEKNIKKER**

Vi vil innlede vår analyse med en beskrivelse av respondentene. Deretter vil vi forsøke å besvare forskningsspørsmålene. Dette gjøres ved en blanding av univariat og multivariat analyse. Ved den univariate analysen er målet å lage en deskriptiv statistikk av datasettet som vi stort sett presenterer ved absolutte og prosentvise fordelinger, som komplementeres med enkle statistiske mål. Hensikten med den multivariate analysen er å se hvordan flere variabler samvarierer. Analysene vil støttes av statistiske tester, som vi presenterer nedenfor.

#### **3.5.1 Statistiske begreper**

Ved alle statistiske tester må man velge testens signifikansnivå. Signifikansnivået angir sannsynligheten for forkastningsfeil (Løvås 2004). I en statistisk test har vi alltid en hypotese vi ønsker å teste, kalt testens nullhypotese. Signifikansnivået er sannsynligheten for at vi forkaster denne hypotesen feilaktig. I vår analyse har vi gjennomgående valgt et signifikansnivå på 5%, dersom annet ikke er spesifisert. Når vi konkluderer at noe er statistisk signifikant er dette derfor med en feilmargin på 5%.

Som et statistisk mål i den deskriptive analysen har vi valgt å bruke gjennomsnitt. En av de største ulempene med gjennomsnitt er at det er følsomt for ekstremverdier (Jacobsen 2010). I vårt tilfellet, hvor de fleste variablene er ordinale, vil det ikke oppstå problemer med ekstremverdier da skalaen som regel er en 5 punkts Likert-skala. Gjennomsnitt kan anta alle verdier i skalaen vår, og begrenser seg ikke til heltall. Fordelen med dette er at vi med stor nøyaktighet oppnår et nyansert måltall på hvor den gjennomsnittlige respondenten befinner seg.

Gjennomsnittet forteller hva den gjennomsnittlige respondenten svarer, men sier ingenting om variasjonen i utvalget. Vi vet med andre ord ikke om mange av respondentene befinner seg i

ytterpunktene av skalaen slik at gjennomsnittet blir en middelvei, eller om majoriteten av respondenter befinner seg rundt gjennomsnittet. Vi komplementerer derfor gjennomsnittet med et mål på variasjon. Et ofte brukt variasjonsmål er standardavvik. Standardavviket forteller oss hvor mye hver enkelt observasjon avviker fra gjennomsnittet og implementeres som gjennomsnittlig avvik fra normalen (Løvås 2004). Et annet mål på variasjonen er varians. Dette er lik standardavviket kvadrert. Varians brukes i de fleste statistiske tester for å teste om avvik er større enn det normale avviket. Dette kommer vi tilbake til under statistiske tester.

Et måltall vi ofte bruker i analysen er korrelasjon. Korrelasjon måler samvariasjon mellom to variabler og forteller oss om en verdi på en variabel går systematisk sammen med en verdi på en annen variabel (Jacobsen 2010). Korrelasjonskoeffisienten ligger mellom -1 og 1, hvor -1 angir perfekt negativ korrelasjon og 1 angir perfekt korrelasjon. Fortegnet til korrelasjonen angir retningen på sammenhengen mellom to variabler: positiv korrelasjon indikerer at når A er høy, er også B høy, mens negativ korrelasjon indikerer at en lav verdi for A forteller om en lav verdi for B. En enkel tommelfingerregel er at korrelasjon under  $|0,3|$  regnes som svak, mellom  $|0,3-0,5|$  middel sterk, og over  $|0,5|$  regnes som en sterk korrelasjon (Wonnacott og Wonnacott 1990). Den relative styrken til korrelasjonen avhenger likevel av hvilke forventninger vi har til korrelasjonen på forhånd, og vi vil derfor kommentere korrelasjonens styrke videre i analysene.

### **3.5.2 Statistiske tester**

#### ***3.5.2.1 Parametriske tester***

En grunnleggende antakelse bak parametrisk statistikk er at datagrunnlaget er normalfordelt og variablene er uavhengige (Løvås 2004). Dersom dataene ikke er normalfordelte kan vi ikke bruke parametrisk statistikk for å teste hypoteser og sammenhenger. De kategoriske og rangordnede svarvariablene regnes som kvalitativ data, og kan i utgangspunktet ikke testes med parametrisk statistikk. Dersom vi skal kunne bruke parametriske tester må vi derfor anta at data på ordinalnivå også er på intervallnivå, noe som ofte gjøres i praksis (Gripsrud et al 2010). På grunn av dette vil bruk av både parametrisk og ikke-parametrisk statistikk være hensiktsmessig for å øke testens robusthet.

Den parametriske testen vi vil benytte mest er Pearson r korrelasjon. Dette er en koeffisient som angir styrken og retningen på samvariasjonen mellom to variabler. R-koeffisienten rapporteres med signifikansnivå, slik at vi kan angi hvor sikker den rapportere korrelasjonen er.



På grunn av forutsetningene bak en parametrisk test vil vi som nevnt komplementere med en ikke-parametrisk korrelasjon for å øke robustheten i korrelasjonsmålet.

En parametrisk test vi benytter ved multivariat analyse er regresjonsanalyse. Det finnes ulike former for regresjonsanalyse men vi vil først og fremst benytte OLS. OLS består av en avhengig variabel, som er den variabelen vi ønsker å estimere, og en eller flere uavhengige variabler. De uavhengige variablene kalles ofte forklarende variabler da disse skal forsøke å forklare verdien på den avhengige variabelen. Beta-koeffisientene for de uavhengige variablene tolkes som påvirkningen på den avhengige variabelen av en enhets økning i den uavhengige variabelen. Videre vil regresjonsanalysen også indikere hvor stor andel av variasjonen i den avhengige som forklares av modellen (Wooldridge 2014). Modellens forklaringsgrad angis ved  $R^2$ . Ved bruk av kategoriske variabler i regresjonen må disse inkluderes som dummy-variabler, da modellen ikke kan rangere alternativene. Disse variablene kodes 1 og 0, med et valgt referansepunkt.

Dersom den avhengige variabelen er binær må vi benytte logistisk regresjon. I en logistisk modell vil den avhengige variabelen være logaritmen til sannsynligheten for den avhengige variabelen som en lineær kombinasjon av de forklarende variablene. Det vil si at modellen vil estimere sannsynligheten på at den avhengige variabelen har verdien 1, gitt verdien på de uavhengige. Til vår bruk vil den logistiske modellen fortelle sannsynligheten for at en virksomhet er radikal gitt verdiene på de uavhengige variablene.

I den multivariate analysen vil vi også benytte structural equation modelling (SEM). SEM består som regel av en latent og en strukturell modell. Den latente modellen lar oss bruke observerbare variabler til å estimere de latente variablene. Latente variabler er variabler som vi ikke kan måle direkte, men som vi må estimere basert på instrumenter. Deretter brukes den strukturelle modellen til å estimere forholdet mellom de latente variablene. Hensikten med SEM er å bygge en modell basert på hvordan de ulike variablene henger sammen. Som i vanlig regresjon har vi en avhengig variabel, og flere forklarende variabler. Dersom de forklarende variablene påvirker størrelsen på hverandre i tillegg til å påvirke den avhengige variabelen kan vi modellere disse relasjonene ved hjelp av SEM. Gjennom iterasjon vil hver forklarende variabel bli regressert mot alle de andre variablene som påvirker den aktuelle variabelen, før man måler påvirkningen den forklarende variabelen har på den avhengige. På denne måten vil SEM belyse både direkte og indirekte effekter (Wonnacott og Wonnacott 1990).

### ***3.5.2.2 Ikke-parametriske tester***

De ikke-parametriske testene er svakere enn de parametriske da de hverken forutsetter normalfordeling, homogen varians, eller uavhengige data. Dette innebærer at vi må ha sterkere effekter for å forkaste testens nullhypotese ved parametriske tester

Når vi måler korrelasjon vil vi komplementere Pearson R med Spearman's rho. Spearman korrelasjon er et korrelasjonsmål som brukes i de tilfeller hvor datasettet ikke er normalfordelt. Likevel forutsetter Spearman at forholdet mellom variablene er monotont. Som nevnt tidligere vil vi i våre analyser benytte både spearman og pearson som mål på korrelasjon for å øke robustheten i korrelasjonsmålet. Dersom disse avviker mye fra hverandre vil vi kontrollere forutsetningene bak de ulike korrelasjonsmålene, og basert på drøfting rapportere det korrelasjonsmålet som passer datasettet best.

En av de mest brukte ikke-parametriske testene er Mann-Whitney-Wilcoxon test, hvor vi tester om to ulike grupper har like medianer, eller om den ene gruppen har økt sannsynlighet for å få store verdier (Løvås 2004). Dette innebærer at dersom vi forkaster nullhypotesen kan vi konkludere med signifikante forskjeller mellom gruppene, da en av gruppene har en tendens til å ha høyere verdier på målvariabelen. Den uavhengige variabelen må være kategorisk mens den avhengige variabelen må være ordinal. Mann-Whitney-Wilcoxon kan benyttes ved ordinale data som ikke er normalfordelt, noe som er tilfellet for de fleste av våre variabler.

Dersom vi har flere enn to kategorier i den uavhengige variablene må vi benytte en Kruskal-Wallis test. Vi tester da om to eller flere utvalg kommer fra den samme fordelingen, det vil si om gruppene har forskjellig median eller ikke. En signifikant Kruskal Wallis-test indikerer at en av gruppene dominerer en av de andre, uten å spesifisere hvilke grupper og hvor mange grupper det gjelder.

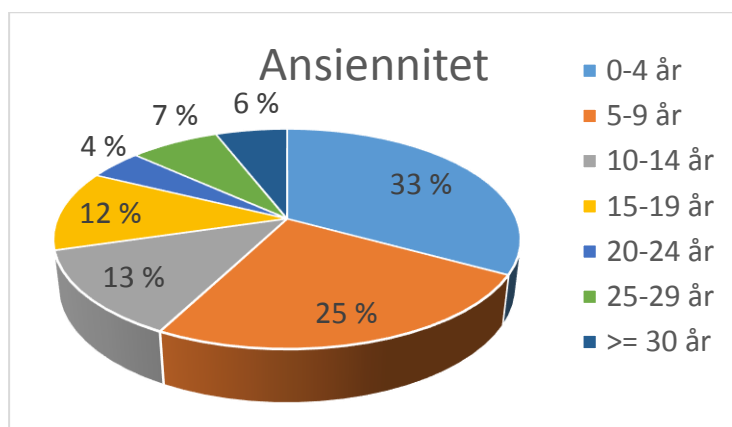
## 4 ANALYSE

### 4.1 BESKRIVELSE AV RESPONDENTENE

Til tross for at vi basert på frafallsanalysen oppnår et relativt representativt utvalg når vi eliminerer små virksomheter fra datasettet, ønsker å vi kontrollere at respondentene har tilstrekkelig kompetanse om budsjettet, samt kontrollere variasjonen i utvalget. Vi ønsker en stor spredning i utvalget, for å være sikre på at vi har fått med oss all variasjonen fra populasjonen på de ulike variablene.

#### 4.1.1 Ansiennitet

Ansienniteten oppgitt av respondentene strekker seg fra 0 år til 48 år, hvor modus er 3 år (19 resp) og gjennomsnitt på 10,8 år. 42% av respondentene har jobbet 10 år eller mer i bedriften, og hele 67% av respondentene har jobbet i virksomheten i 5 år eller mer. Dette forteller at majoriteten av respondentene har mye erfaring, og det er naturlig å anta at de kjenner virksomhetens budsjetteringspraksis, og har utviklet en oppfatning av budsjettet. Stor variasjon i ansiennitet kan også indikere spredning i respondentenes alder noe som er fordelaktig, da relativt nyutdannede kan være preget av budsjetteringskritikken som i stadig større grad implementeres i pensum på økonomistudiet.



Figur 4.1: Ansiennitetsfordeling

#### 4.1.2 Stilling

Det er relativt liten variasjon i stillingene respondentene oppgir å besitte. 74,4% av respondentene besitter stilling enten som administrerende direktør eller økonomisjef. Blant de som har svart annet finner vi blant annet ledere på ulike nivåer, regnskapssjefer og

økonomimedarbeidere. Felles for alle respondentene er at de besitter stillinger som har befatning med budsjett og andre styringsverktøy, og vi eliminerer derfor ingen svar fra resultatene våre.

Tabell 4.1: Stillingsfordeling

Tittel	Antall	Prosent
Administrerende direktør	47	23,2 %
Økonomi sjef	104	51,2 %
Business controller	29	14,3 %
Annet	23	11,3 %
Totalt	203	100,00 %

### 4.1.3 Bransje

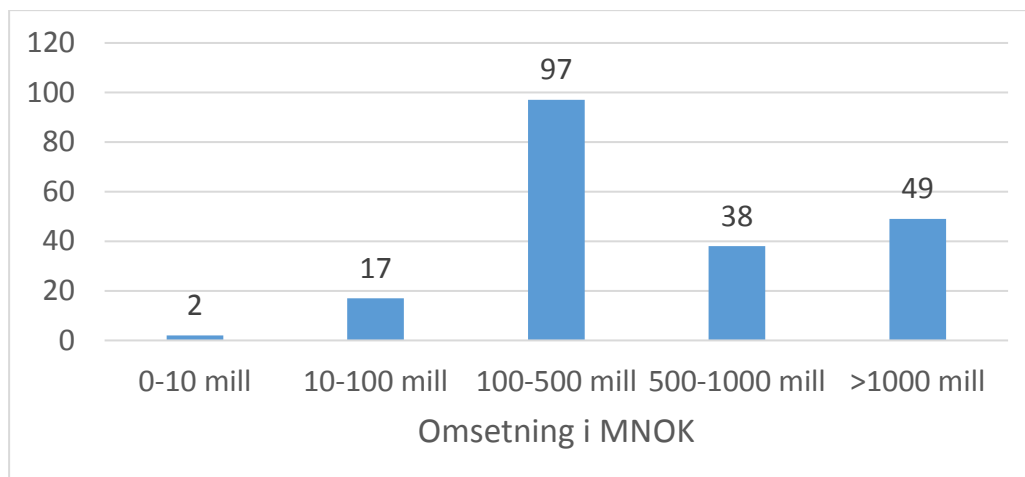
Vi opplever en god spredning i respondentenes bransjer. De bransjene med flest svar er også de bransjene vi på forhånd kunne forvente at skulle svare på undersøkelsen. Dette gir et godt utgangspunkt for å kontrollere for variasjoner mellom ulike bransjer. Vi observerer imidlertid at noen bransjer har relativt få respondenter. Det vi må være oppmerksomme på er at hvis disse bransjene avviker systematisk fra de bransjene med mange respondenter kan vi få problemer med generaliserbarheten. Dette er en faktor som påvirker usikkerheten i generaliseringen. Inndelingen i bransjer er hentet fra SSB. Under annet har vi plassert bransjer med relativt få respondenter som attføring, studentvelferd, bemanning, medlemsforening og reiseliv.

Tabell 4.2: Bransjefordeling

Bransje	Antall virksomheter	Prosent
Energi, Olje og Gass	27	13,3 %
Industri	38	18,7 %
Handel	30	14,8 %
Bygg og Anlegg	23	11,3 %
Finansielle tjenester	6	3,0 %
Transport	8	3,9 %
Kommunikasjon	5	2,5 %
Annet	20	9,9 %
Undervisning	6	3,0 %
Helse	19	9,4 %
Faglig vitenskapelig og teknisk tjenesteyting	11	5,4 %
Kultur, underholdning og fritid	3	1,5 %
Overnatting og Service	7	3,5 %
Totalt	203	100,0 %

#### 4.1.4 Omsetning

Når det gjelder omsetning har vi respondenter i alle de forhåndsspesifiserte kategoriene. Som ventet er det kun et fåtall virksomheter med omsetning mindre enn 10 millioner. Det er ikke overraskende at så få virksomheter har omsetning mindre enn 10 millioner når de har over 100 ansatte, noe som antas å være representativ for næringslivet som helhet. Noe overraskende er det at 24,1% av respondentene omsetter for mer enn en milliard. Den høye svarandelen blant disse virksomhetene har trolig sammenheng med at vår problemstilling oppfattes som mer aktuell for store, komplekse virksomheter. I tillegg har ofte store, komplekse virksomheter større innovasjonsvilje, og er derfor mer interessert i ny forskning enn mindre virksomheter.



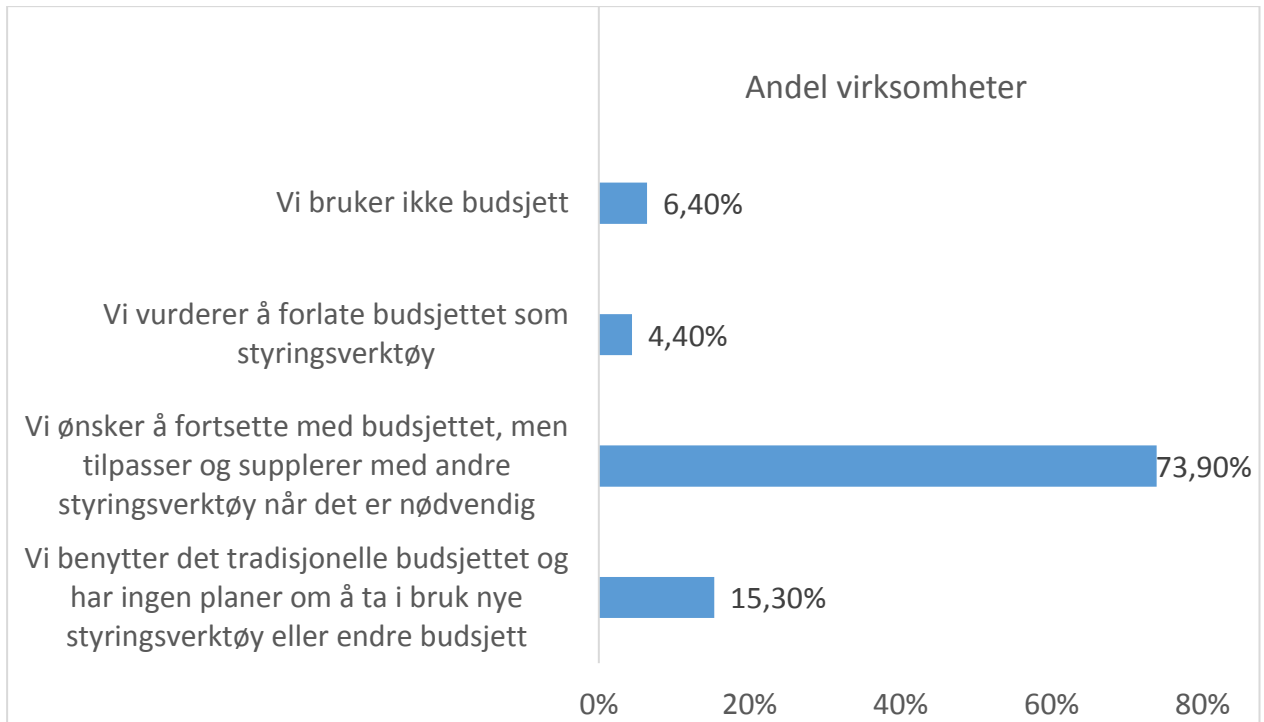
Figur 4.2: Omsetningsfordeling

## 4.2 BRUK AV BUDSJETT

Vi starter undersøkelsen av norsk budsjetteringspraksis med å kartlegge dagens bruk av budsjettet. Resultatene kan ses av figur 4.3. I likhet med Ekholm og Wallin (2000) ønsker vi å dele næringslivet i to grupper: de som fortsatt bruker budsjett, og de som har forkastet eller vurderer å forkaste budsjettet. Vi kaller gruppen som fortsatt bruker budsjett for konservative, mens de som har forkastet eller vurderer å forkaste budsjettet kalles radikale virksomheter.

Fra figur 4.3 kan vi observere at 89,2% av virksomhetene fortsatt benytter budsjett. Dette indikerer at kun 1 av 10 virksomheter støtter Beyond Budgeting retorikken i å forkaste budsjettet. Vi legger imidlertid merke til at blant de som fortsatt bruker budsjettet har 82,8% av virksomhetene tilpasset budsjettet eller komplementert med andre styringsverktøy. Dette viser at til tross for en generell motstand mot å forkaste budsjettet, ser man et behov for å tilpasse budsjettet og komplementere med andre styringsverktøy. Kjente eksempler på virksomheter som har forkastet budsjetter er Statoil, Telenor, SpareBank 1 Gruppen og Orkla, noe som kan være et tegn på større endringsvilje i store selskaper.

Resultatene er sammenfallende med tidligere forskning av finske virksomheter (Ekholm og Walling 2000), og nord-amerikanske virksomheter (Libby og Lindsay 2010) som alle konkluderer med at mellom 80 og 90% av virksomhetene ønsker å beholde budsjettet, men den største andelen av disse komplementerer budsjettet med andre styringsverktøy og tilpasser budsjettet når det er nødvendig.

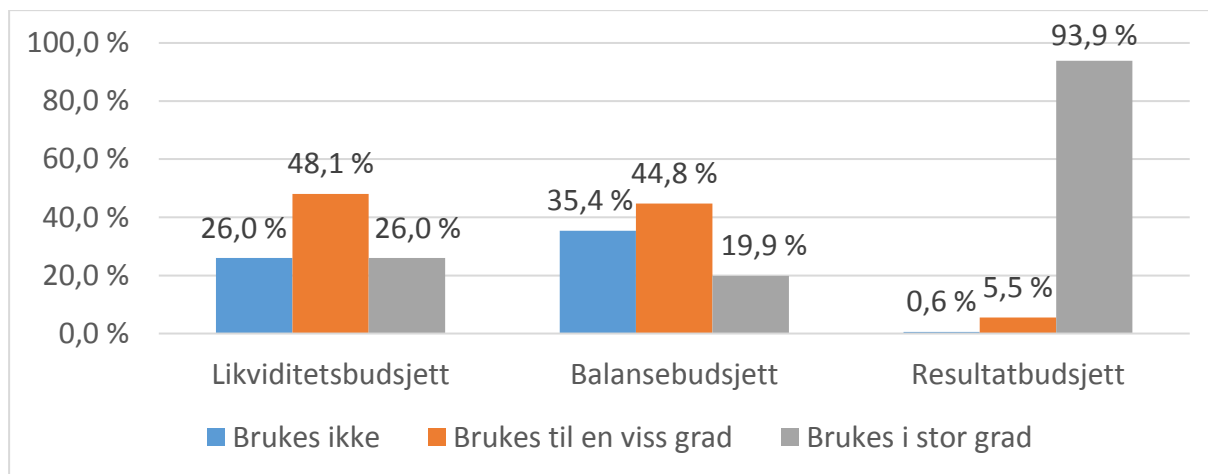


Figur 4.3: Bruk av budsjett

#### 4.2.1 Bruk av ulike budsjetter

Videre spurte vi de konservative virksomhetene hvilke delbudsjetter de benytter, og hvor verdiskapende de oppfatter de ulike budsjettene. Ved kartlegging av bruken ser vi at det mest brukte budsjettet er resultatbudsjettet, som 93,9% av virksomhetene opplyser å bruke i svært stor grad. Kun 0,6% av de som bruker budsjett, bruker ikke resultatbudsjett. For balansebudsjett og likviditetsbudsjett observerer vi at omtrent 2 av 3 virksomheter bruker disse, men den største andelen bruker disse kun til en viss grad. Dette indikerer at disse budsjettene har en mindre rolle i virksomhetenes økonomistyring. Noe overraskende er den begrensede bruken av likviditetsbudsjett, da likviditetsstyring regnes som en av de viktige oppgavene i økonomistyringen grunnet tidsforskyvningen mellom inntekter og kostnader. Imidlertid viser en undersøkelse blant store og mellomstore norske virksomheter at kun 12% har et konkret verktøy for planlegging og oppfølging av likviditet (Thorsen 1999), noe som kan forklare den moderate bruken av likviditetsbudsjettet.

Ved bruk av korrelasjon finner vi en positiv sammenheng mellom bruk av balanse- og likviditetsbudsjett ( $r_s=0,3227$ ). Dette indikerer en tendens til at de virksomhetene som benytter balansebudsjett også benytter likviditetsbudsjett (og motsatt).



Figur 4.4: Bruk av delbudsjett

Til tross for moderat bruk av likviditetsbudsjett oppgir ingen at likviditetsbudsjettet er skadelig for virksomheten (se vedlegg). Videre ser vi at 2 av 5 virksomheter som ikke bruker likviditetsbudsjett ikke vet hvilken verdi det har, mens 2 av 5 mener det ikke har noen verdi. Av de som bruker likviditetsbudsjett mener stort sett alle at det er verdifullt for virksomheten. Dette støtter hypotesen om at den begrensede bruken av likviditetsbudsjettet ikke skyldes likviditetsbudsjettet, men heller manglende likviditetsstyring i virksomheten. Oppsummert ser vi at majoriteten av respondentene mener alle delbudsjettene tilfører virksomheten verdi, med resultatbudsjett som det mest verdifulle. Svarfordelingen på spørsmål om verdi i de ulike budsjettene er gjengitt i sin helhet i tabell 4.3.

Tabell 4.3: Svarfordeling bruk delbudsjett

Budsjett	Ingen mening	Skader verdifullt bedriften for bedriften		Ingen verdi			Svært	Gj.snitt	Std.avvik
		1	2	3	4	5			
Likviditetsbudsjett	21	0,0%	0,0%	16,3%	52,5%	31,3%	4,15	0,675	
Balansebudsjett	29	0,0%	0,7%	30,9%	54,6%	13,8%	3,82	0,665	
Resultatbudsjett	0	0,0%	1,1%	1,1%	29,8%	70,0%	4,65	0,565	

Oppsummert kan vi si at resultatbudsjettet er det budsjettet som benyttes mest i praksis, hvorav 93,9% av virksomhetene som fortsatt bruker budsjett bruker resultatbudsjettet i stor grad. Også balansebudsjett og likviditetsbudsjett er utbredt i praksis, men disse brukes i noe mindre grad. Til tross for moderat bruk av balansebudsjett og likviditetsbudsjett mener opp mot 80% av virksomhetene at det er verdifullt, noe som kan bety at den begrensede bruken ikke er et tegn



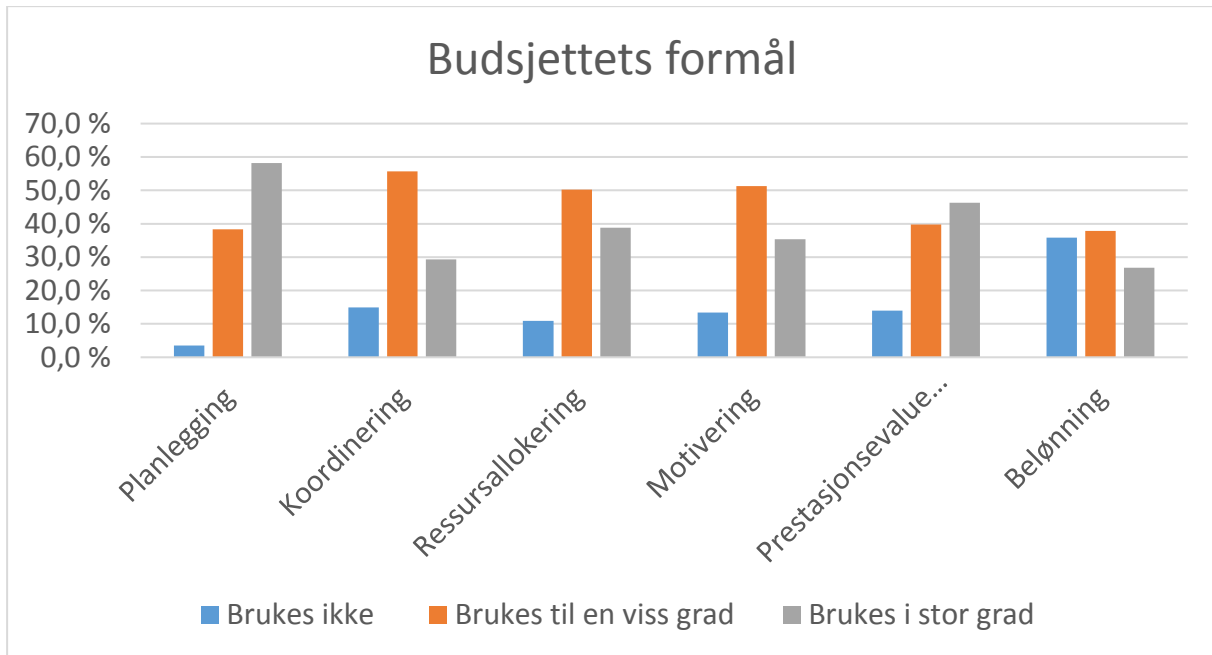
på at disse budsjettene er på vei ut, men heller at disse budsjettene har en viktig støttefunksjon i den økonomiske styringen.

#### **4.2.2 Bruk av budsjett til ulike formål**

Budsjettet har blitt hyppig kritisert for å brukes til for mange formål. Ulike formål har ofte ulike mål, og dersom målene ikke er sammenfallende vil dette medføre uønskede effekter (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015). Vi ønsker derfor å undersøke hvordan budsjettet benyttes til ulike formål i praksis. For de radikale virksomheten spurte vi hvordan budsjettet ble brukt på den tiden de brukte budsjett, hvor vi åpnet for at respondenten ikke kjente virksomhetens tidligere bruke av budsjettet. Kun 1 av respondentene svarte at de ikke visste hvordan budsjettet hadde blitt brukt, og er derfor ekskludert fra våre analyser på dette området.

Fra figur 4.5 kan vi se at budsjettet i størst grad blir brukt til planlegging. Dette er i samsvar med en undersøkelse utført av Hansen og Van der Stede (2004) som viser at planlegging er den viktigste årsaken til å bruke budsjettet. Omtrent 3 av 5 norske virksomheter over 100 ansatte bruker budsjettet i stor grad til planlegging, og hele 96,5% av virksomhetene bruker budsjettet i større eller mindre grad til planlegging. Budsjettet synes å brukes i minst grad til belønningsformål, hvorav 1 av 3 virksomheter oppgir å ikke bruke budsjettet til dette formålet. For de øvrige formålene kan vi se at budsjettet brukes av omtrent 8 av 10 virksomheter. Likevel oppgir den største andelen av virksomhetene å kun bruke budsjettet til en viss grad til koordinering, ressursallokering og motivering. Liknende resultater ble funnet av Ekholm og Wallin (2000).

Ved bruk av korrelasjonsmål finner vi en sammenheng mellom bruken av budsjettet til prestasjonsevaluering, belønning og motivering (se vedlegg). Dette er alle aspekter knyttet til de ansattes insentivsystem, noe som kan indikerer at enkelte virksomheter bruker budsjettet aktivt som et verktøy i de ansattes insentivsystem. Videre finner vi en sterk positiv korrelasjon mellom bruken av budsjett til koordinering og ressursallokering ( $r_s=0,5256$ ,  $r=0,5311$ ). Dette er ulike aspekter av virksomhetenes interne styring, noe som indikerer at budsjettet fokuseres mot dette bruksområdet. Korrelasjonen mellom bruken av budsjettet til intern styring og insentivsystem er imidlertid svak (se vedlegg), noe som indikerer at enkelte virksomheter har fokus på budsjettet som belønningssystem, mens andre har fokus på budsjettet til intern styring. Vi må imidlertid understreke at vi ikke har negativ korrelasjon mellom disse bruksområdene, slik at de synes ikke å være gjensidig utelukkende.



Figur 4.5: Bruk av budsjettet til ulike formål

Videre undersøker vi om det er forskjeller i bruken av budsjett mellom de som har forkastet det, og de som fortsatt bruker det. Resultatet presenteres i tabell 4.4. Vi observerer at det er signifikante forskjeller mellom gruppene i bruken av budsjettet til alle formål sett bort fra prestasjonsevaluering og belønning. Basert på gjennomsnittsverdien er tendensen at de konservative virksomhetene bruker budsjettet i større grad til planlegging, koordinering, ressursallokering og motivering.

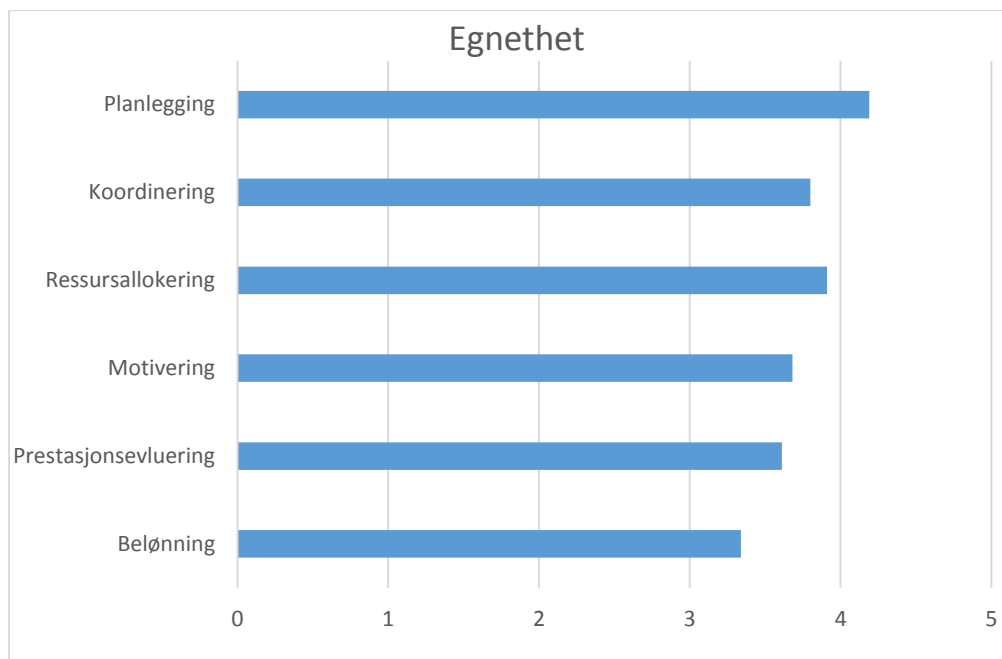
På grunn av stor variasjon i bruken av budsjettet ønsker vi å undersøke svarprofilen til henholdsvis de radikale og konservative ytterligere (se vedlegg). Ut ifra dette kan vi se at omtrent alle virksomheter som bruker budsjettet i dag benytter det til planleggingsformål. Også blant de radikale oppgir 4 av 5 virksomheter å ha benyttet budsjettet til planlegging. Dette gir et bilde av budsjett som et viktig verktøy i planleggingsfasen. For de radikale ser vi at koordineringsformål har den høyeste andelen av ikke brukere, tett etterfulgt av belønningsformål. Majoriteten av virksomhetene som har forkastet budsjettet brukte altså ikke budsjett til belønning eller koordinering. Noe overraskende kan vi observere at den største andelen av «brukes i stor grad» blant de radikale finner vi hos prestasjonsevaluering. Budsjetteringskritikerne hevder bruk av budsjett til belønningsformål fører til budsjettmanipulasjon, noe som kan være grunnen til at virksomhetene valgte å forkaste budsjettet.

Tabell 4.4: Test av forskjeller i bruk av budsjett til ulike formål

Formål	Konservative n=181		Radikale n=21		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Planlegging	1,60	0,525	1,14	0,727	0.0128
Koordinering	1,21	0,606	0,57	0,746	0.0005
Ressursallokering	1,34	0,617	0,76	0,700	0.0021
Motivering	1,27	0,638	0,76	0,768	0.0107
Prestasjonsevaluering	1,35	0,681	1,05	0,865	0.2439
Belønning	0,94	0,787	0,62	0,740	0.1652

Vi benytter korrelasjon til å undersøke om bedriftsspesifikke faktorer har noen sammenheng med bruken av budsjett til ulike formål. Vi observerer at hverken organisasjonsstruktur, prestasjoner, omsetning eller antall ansatte påvirker hvilke formål man bruker budsjettet til (se vedlegg). Vi finner imidlertid en positiv korrelasjon mellom forutsigbarhet og bruken av budsjettet til koordinering, ressursallokering og planlegging. Dette indikerer at budsjettet brukes i større grad til koordinering, ressursallokering og planlegging når usikkerheten i omgivelsen reduseres. Budsjettet kritiseres ofte for å bygge på svake antakelser, noe som medfører at budsjettet fort blir utdatert og ikke tilfører relevant styringsinformasjon. Disse problemene blir større jo større usikkerhet i omgivelsene, noe som kan forklare mindre bruk av budsjett til planlegging, ressursallokering og koordinering når usikkerheten øker. Videre finner vi en svak positiv korrelasjon mellom standardisering og motivering (se vedlegg), noe som indikerer at når arbeidsoppgavene blir mer standardiserte brukes budsjettet i større grad til motivering. Standardiserte arbeidsoppgaver regnes som lite motiverende for de ansatte, og vi ser en tendens til at budsjettet brukes til å motivere de ansatte i slike situasjoner.

I tillegg til bruken av budsjettet ønsket vi å undersøke hvor egnet respondentene oppfatter budsjettet til de ulike formålene. Respondentene skulle angi egnethet på en Likert-skala gradert fra 1 til 5, med ytterpunkter i uegnet og velegnet, og et midtpunkt i verken egnet eller uegnet. Resultatet fremkommer av figur 4.6.



Figur 4.6: Egnethet ulike formål

Til tross for utstrakt kritikk mot budsjettets roller er det en generell oppfatning av at budsjettet er mer egnet enn uegnet til alle formålene vi testet. Som vi kan se av figuren er det ikke overraskende generelt mest enighet at budsjettet er egnet til planlegging, og minst egnet til belønning. Av tabell 4.5 kan se at det er signifikante forskjeller mellom de konservative og radikales oppfatning av budsjettets egnethet. Med bakgrunn i gjennomsnittsverdien ser vi en tendens til at de som fortsatt bruker budsjettet generelt mener det er mer egnet til de ulike formålene enn de som har forkastet budsjettet.

Tabell 4.5 Test av forskjeller i opplevd egnethet ulike formål

Formål	Konservative n=181		Radikale n=21		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Planlegging	4,39	0,727	3,32	1,171	0.0000
Koordinering	3,93	0,843	2,68	1,171	0.0000
Ressursallokering	4,08	0,813	2,45	1,143	0.0000
Motivering	3,83	0,906	2,36	1,293	0.0000
Prestasjonsevaluering	3,73	1,048	2,55	1,335	0.0001
Belønning	3,44	1,226	2,45	1,371	0.0019

Selv om de har forkastet eller vurdere å forkaste budsjettet mener de radikale virksomhetene at budsjettet er mer egnet enn uegnet til planleggings-formål. Vi observerer også at de radikale virksomhetene ikke mener budsjettet er direkte uegnet til noen formål, men har en generell oppfatning at budsjettet er litt mer uegnet enn egnet til alle formål sett bort fra planlegging. Blant de konservative er det en generell oppfatning av at budsjettet er egnet til alle formål. Videre observerer vi stor variasjon i både de radikales og de konservatives oppfatning. Denne variasjonen utforsker vi ytterligere ved å rapportere andelen som har svart at budsjettet er delvis egnet eller velegnet (4 og 5 på skalaen), og andelen som har svart at det er uegnet (1 på skalaen) for henholdsvis de radikale og konservative virksomhetene. Resultatet presenteres i tabell 4.6.

Vi observerer at blant de konservative virksomhetene mener majoriteten av virksomhetene at budsjettet er egnet til alle formål. Som ventet er holdningene til de radikale virksomhetene mer moderate. Men vi observerer at til tross for å ha forkastet budsjettet mener 3 av 5 at det er egnet til planlegging, og 1 av 3 mener det er egnet til koordinering, motivering, prestasjonsevaluering og belønning. Dette indikerer at til tross for å ha forkastet budsjettet mener ikke virksomhetene budsjettet er like skadelig som de mest radikale kritikerne (bl.a. Wallander 1999; Hope og Fraser 1997,1999,2003). Likevel ser vi at omtrent 1 av 3 av de radikale virksomhetene mener budsjettet er direkte skadelig når det brukes til motivering, prestasjonsevaluering og belønning. Sett i sammenheng med den utstrakte bruken av budsjettet til prestasjonsevaluering blant de radikale virksomhetene, kan dette indikere at budsjettmanipulasjon er grunnen til at en del av virksomhetene har forkastet budsjettet.

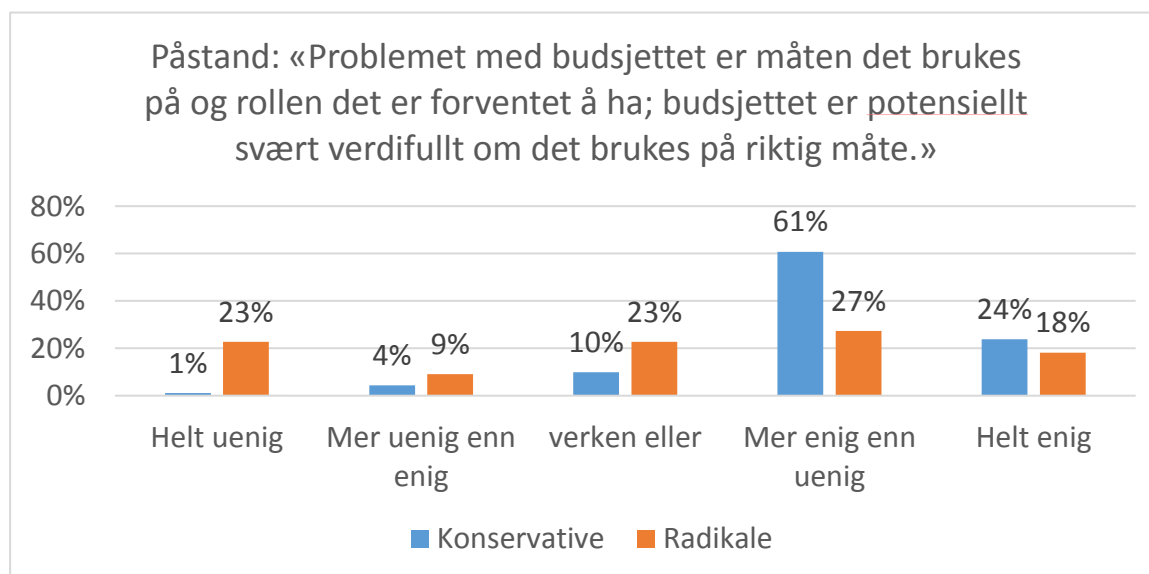
Tabell 4.6: Svarfordeling velegnet til ulike formål

Formål	Svarandel 4 og 5 på skalaen		Svarandel 1 på skalaen	
	Konservative	Radikale	Konservative	Radikale
Planlegging	91,1%	57,1%	0,0%	9,5%
Koordinering	74,6%	33,3%	0,6%	23,8%
Ressursallokering	82,3%	23,8%	0,6%	28,6%
Motivering	70,8%	33,8%	0,6%	33,3%
Prestasjonsevaluering	70,1%	33,4%	4,4%	33,3%
Belønning	60,8%	33,8%	10,5%	33,3%

Vi har sett at næringslivet generelt mener budsjettet er egnet til alle formålene, men at bruken likevel er begrenset for alle andre formål enn planlegging. Som nevnt hevder budsjettkritikerne

at budsjettet brukes til for mange formål, som ofte går på bekostning av hverandre (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015). Basert på våre funn synes næringslivet å være noe enig i denne påstanden. Likevel må vi huske at tidligere forskning har vist at ulike virksomheter har ulike bruksområder for budsjettet (Hansen og Van der Stede 2004; Arnold og Gillenkirch 2015). Tendensen i norske virksomheter med mer enn 100 ansatte synes å være at noen fokuserer budsjettet rundt insentivsystemet, mens andre fokuserer det rundt intern styring. Til tross for dette benytter stort sett alle budsjettet til planleggingsformål, noe som indikerer at budsjettets viktigste oppgave er planlegging.

For å teste hvorfor bruken av budsjettet er delvis begrenset til formål hvor virksomhetene i utgangspunktet mener budsjettet er mer eller mindre egnet, har vi utviklet følgende påstand: «Problemet med budsjettet er måten det brukes på og rollen det er forventet å ha; budsjettet er potensielt svært verdifullt om det brukes på riktig måte». Respondentene skulle angi grad av enighet i påstanden. Fra figur 4.7 kan vi se at blant de konservative virksomhetene er det utbredt enighet i påstanden. 85% av de konservative virksomhetene er mer enig enn uenig i påstanden, og kun 5% er direkte uenige. Blant de radikale virksomhetene er graden av enighet i påstanden mer variert. Dette tyder på at noen fortsatt ser verdi i budsjettet, mens andre slutter seg til BB-retorikken som hevder budsjettet er verdiløst. Denne variasjonen støttes av de radikales oppfatning av budsjettets egnethet til ulike formål. Til tross for å ha forkastet eller planer om å forkaste budsjettet, mente omtrent 1 av 3 virksomheter at budsjettet er delvis egnet til de ulike formålene, mens lik andel mener budsjettet er uegnet til de samme formålene.



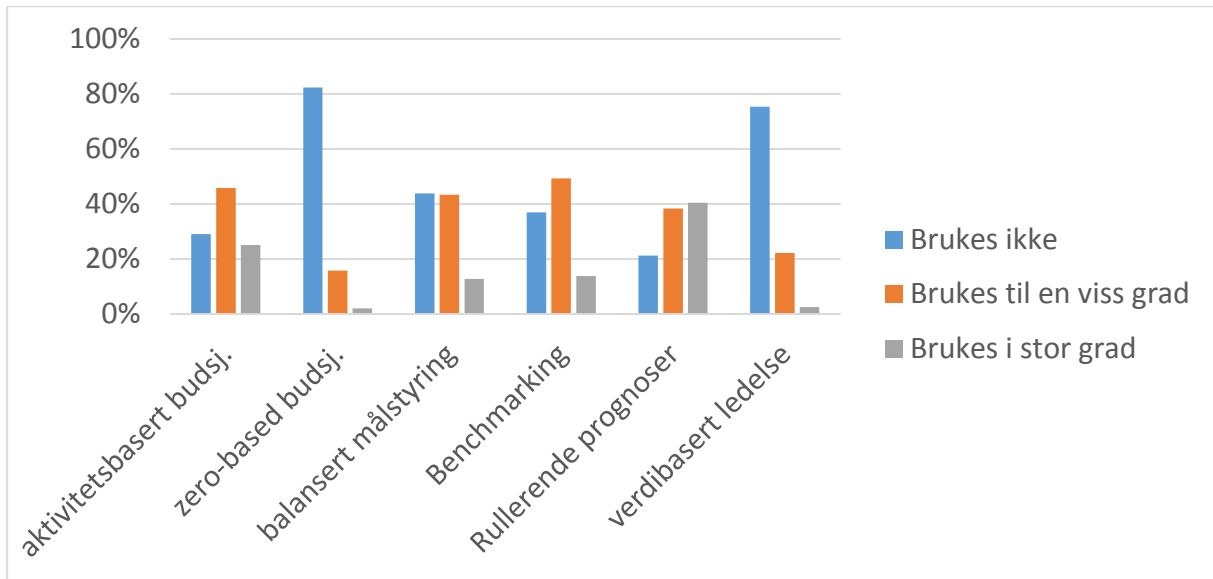
Figur 4.7: Enighet i påstand

Oppsummert kan vi konkludere med at BB-retorikken er lite utbredt i norsk næringsliv. Kun 10,8% av virksomhetene har forkastet eller vurderer å forkaste budsjettet. Blant de som har forkastet budsjettet er det delte meninger om budsjettets verdi, noe som indikerer at oppslutningen om BB-retorikken om verdiløst budsjett er til dels svært lav. 9 av 10 norske virksomheter med over 100 ansatte beholder budsjettet, og mener budsjettet er egnet til de ulike formålene. Dette støtter hypotese 1 – norske virksomheter med over 100 ansatte synes å ha en oppfatning av at budsjettet er verdifullt.

Likevel ser vi at virksomhetene ønsker å begrense bruken av budsjettet. Dette har ført til at man stort sett enten fokuserer på bruk av budsjettet som insentivsystem, eller til intern styring. Til tross for dette benytter stort sett alle virksomheter budsjettet til planleggingsformål, noe som indikerer at budsjettets viktigste rolle er planlegging. Videre finner vi indikasjoner på at budsjettet brukes i større grad til koordinering, ressursallokering og planlegging når usikkerheten i omgivelsen reduseres. Vi har kun et fåtall virksomheter som bruker budsjettet til alle formålene, noe som kan skyldes kolliderende mål. Dette støtter hypotese 2 om at virksomhetene ønsker å begrense budsjettets bruksområde.

#### **4.3 BRUK AV ANDRE STYRINGSVERKTØY**

Det har de senere år dukket opp stadig flere styringsverktøy. I litteraturen foreslår de konservative kritikerne at budsjettet komplementeres med andre styringsverktøy for å løse problemene knyttet til budsjettet, mens de radikale kritikerne mener man skal forkaste budsjettet og bruke styringsverktøy inspirert av BB-retorikken. Vi ønsket derfor å undersøke spredningen av de mest omtalte alternativene til budsjettet. Resultatet er gjengitt i figur 4.8. Som vi kan se av figuren er brukte alternative styringsverktøy av majoriteten av virksomhetene, men bruken er relativt moderat. Unntaket er zero-based budsjettering og verdibasert ledelse som omtrent 4 av 5 virksomheter oppgir å ikke benytte. Rullerende prognoser benyttes av 4 av 5 virksomheter, hvorav den største andelen bruker det i stor grad. Også benchmarking og balansert målstyring brukes av majoriteten av virksomhetene, men resultatene indikerer at disse verktøyene ikke har en dominerende rolle i virksomhetenes økonomistyring da den største andelen av virksomhetene kun benytter disse til en viss grad. Med tanke på at 9 av 10 virksomheter fortsatt bruker budsjett er ikke disse resultatene overraskende, da det er forventet at budsjettet er det mest brukte styringsverktøyet.



Figur 4.8: Bruk av alternative styringsverktøy

Vi ønsker videre å se om det er noen forskjeller mellom bruken av andre styringsverktøy blant de som fortsatt benytter budsjettet, og de som har forkastet det. Fra tabell 4.7 kan vi se at det kun er på bruken av aktivitetsbasert budsjettering det er signifikante forskjeller mellom de konservative og radikale virksomhetene. Dette er ikke overraskende da dette er et styringsverktøy som anbefales av de konservative kritikerne. Videre finner vi indikasjoner på at bruk av benchmarking og balansert målstyring har en tendens til å brukes sammen ( $r_s=0,4028$ ,  $r=0,4233$ ).

Blant de konservative virksomhetene ser vi at de alternative styringsverktøyene generelt brukes til en viss grad, noe som indikerer at de benyttes som støttefunksjoner til det tradisjonelle budsjettet. Til tross for å fylle noen av de samme rollene som budsjettet ser vi at rullerende prognoser generelt brukes av de fleste virksomhetene. Den relativt utbredte bruken av alternative styringsverktøy indikerer en mer dynamisk budsjettering. Sett i sammenheng med at 73,9% av norske virksomheter ønsker å tilpasse budsjettet gir dette et bilde av at budsjettet gjøres mer dynamisk for å tilpasse seg de endrede markedsforholdene. Dette samsvarer med utviklingstrekkene i verdensmarkedet generelt (Daft og Lewin 1993; Illinitch, D'Aveni og Lewin 1996).

Noe mer overraskende er det at bruken av disse styringsverktøyene ikke er mer utbredt hos de radikale virksomhetene. Som vi har sett fyller budsjettet et stort antall roller, og når dette styringsverktøyet fjernes fra virksomheten må andre verktøy overta disse rollene. Tilhengerne av Beyond Budgeting foreslår å erstatte budsjettet med rullerende prognoser, sterk desentralisering, balansert målstyring og benchmarking. Til tross for å ha forkastet budsjettet



ser vi at disse styringsverktøyene kun har en viss spredning. Når vi spør de radikale virksomhetene om budsjettet først og fremst har blitt erstattet av rullerende prognoser, oppgir 72,7% at dette er tilfellet. Rullerende prognoser skiller seg derfor ut som det viktigste styringsverktøyet for de som har forkastet budsjettet. Den moderate bruken av balansert målstyring og benchmarking kan indikere at disse verktøyene komplementerer bruken av rullerende prognoser, på samme måte som de komplementerer budsjettet for de konservative virksomhetene. Disse tiltakene er i tråd med den enkle implementeringen av BB-retorikken (DN 3.okt 2011 s.7; Bogsnes 2009). Av de drøyt 27% som ikke har erstattet budsjettet med rullerende prognoser, virker fokus å være flyttet på verdiskaping gjennom desentralisering, benchmarking og balansert målstyring. Dette er i tråd med Statoils implementering av BB-retorikken (Bogsnes 2009).

Tabell 4.7: Test av forskjeller i bruk av alternative styringsverktøy

Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Aktivitetsbasert budsj.	1,03	0,730	0,38	0,498	0.0001
Zero-based budsj.	0,21	0,460	0,10	0,301	0.2533
Balansert målstyring	0,68	0,681	0,76	0,768	0.5999
Benchmarking	0,74	0,662	1,00	0,775	0.1121
Rullerende prognoser	1,19	0,759	1,19	0,814	0.7775
Verdibasert ledelse	0,28	0,498	0,19	0,512	0.2420

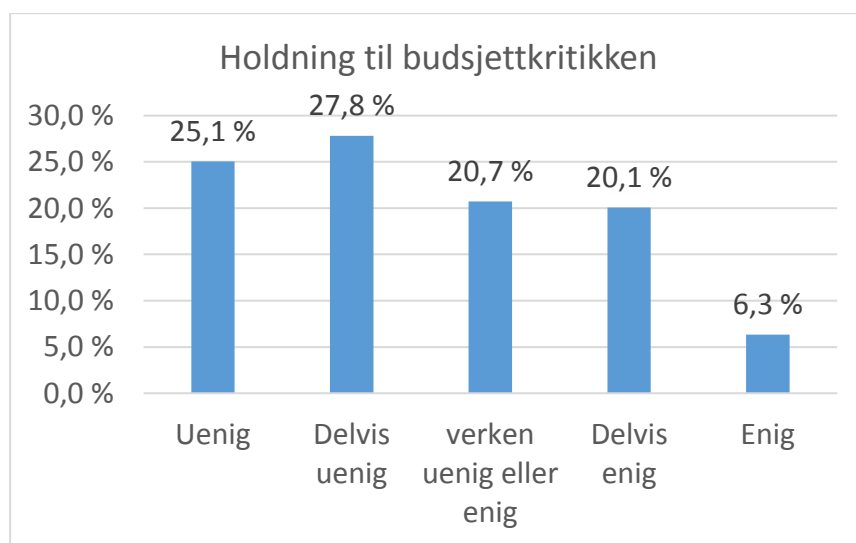
Videre undersøker vi om det er sammenhenger mellom bedriftsspesifikke faktorer og bruk av andre styringsverktøy. Vi ser en tendens til at de bedriftene med høy omsetning bruker rullerende prognoser, og ikke bruker aktivitetsbasert budsjettering (se vedlegg). Også for balansert målstyring og benchmarking finner vi svake positive korrelasjon med omsetning. For ansatte ser vi en positiv sammenheng med bruk av benchmarking, balansert målstyring og zero-based budsjettering (se vedlegg). Vi skal imidlertid være forsiktig med å generalisere funnene for zero-based budsjettering da undersøkelsen viser at bruken av dette styringsverktøyet er svært begrenset. Dette kan skyldes at store, komplekse virksomheter har behov for flere styringsverktøy, men også det vi så tidligere om at store virksomheter ofte større

innovasjonsvilje. Når det gjelder usikkerhet og prestasjoner finner vi ingen signifikante sammenhenger med bruk av alternative styringsverktøy (se vedlegg).

Oppsummert kan vi si at de alternative styringsverktøyene har stor spredning, men brukes i begrenset grad. Dette er ikke overraskende da opp mot 9 av 10 virksomheter fortsatt benytter budsjettet, og dette er regnet som virksomhetenes viktigste styringsverktøy. Likevel ser vi indikasjoner på at de som benytter budsjettet beveger seg i retning av en mer fleksibel budsjettering gjennom komplementering med flere dynamiske styringsverktøy. For de som har forkastet budsjettet ser vi at noe virksomheter følger Statoils modell for implementering av BB-prinsippene, mens majoriteten velger en enklere variant og erstatter budsjettet med rullerende prognoser. Med bakgrunn i dette finner vi utbredt støtte for vår hypotese om at budsjettet komplementeres av andre styringsverktøy.

#### 4.4 HOLDNING TIL BUDSJETTET

Forskningsspørsmål 2 er knyttet til hvordan næringslivet opplever kritikken som er rettet mot budsjettet. For å måle dette formulerte vi 25 påstander som er basert på den mest utbredte budsjettkritikken (spørsmål 28 i undersøkelsen, se vedlegg), hvor respondentene skulle angi sin enighet i hver enkelte påstand. Undersøkelsen bestod av både positivt og negativt ladde påstander for å kontrollere konsistensen i svarprofilen til respondentene. Når vi samler resultatene og måler gjennomsnittlig holdning til budsjettet har vi kodet om de negative variablene ved å snu skalaen, slik at effektene blir riktig i forhold til enighet i budsjettkritikken. Figur 4.9 oppsummerer resultatene.



Figur 4.9: Holdning til budsjettkritikken

Vi observerer at over halvparten av virksomhetene er helt eller delvis uenige budsjettkritikken, mens kun 6,3% er helt enig i kritikken som er rettet mot budsjettet. Dette indikerer at budsjettkritikerne overdriver i sin kritikk av budsjettet. For å få et mer nyansert bilde har vi delt budsjetteringskritikken i kritikk mot budsjetteringsprosessen, kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper og kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Resultatet er gjengitt i tabell 4.8. Vi observerer størst enighet i kritikken mot budsjetteringsprosessen. Vi må imidlertid fremheve at til tross for størst enighet er det kun 3 av 10 virksomheter som er helt eller delvis enig i kritikken mot budsjetteringsprosessen. Den generelle oppfatningen er derfor at også kritikken mot budsjetteringsprosessen er overdrevet. Videre synes norske virksomheter å være minst enige i kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Som vi så i teori-kapittelet deles kritikken videre i ulike aspekter. Vi vil i det følgende undersøke om det er signifikante forskjeller mellom de konservative og radikale virksomhetene på de ulike områdene av budsjetteringskritikken.

Tabell 4.8: Holdning til budsjettkritikken

Budsjettkritikk	Uenig		Verken enig eller uenig		Enig
	1	2	3	4	5
Kritikk mot budsjetteringsprosessen	25,7%	24,9%	20,4%	21,3%	7,8%
Kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper	29,4%	28,1%	22,7%	16,5%	3,3%
Kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper	19,4%	30,9%	20,0%	22,7%	7,0%

#### 4.4.1 Kritikk mot budsjetteringsprosessen

##### 4.4.1.1 Budsjettet er for tidkrevende

Budsjettet kritiseres hyppig for å være for tidkrevende. For å måle virksomhetenes oppfatning av dette fenomenet har vi formulert 3 påstander som er relatert til tidsbruken i budsjetteringsprosessen. Den første påstanden er direkte knyttet til budsjettets tidsforbruk. Den andre påstanden er basert på at budsjettet er for detaljrikt, noe som nødvendigvis øker tidsforbruket uten å øke verdien av budsjettet. Den siste påstanden er knyttet til budsjettkritikernes påstand om at kostnaden ved budsjettet er større enn gevinsten på grunn av tidsforbruket. Vi presenterer i tabell 4.9 de konservative og radikale virksomhetene hver for seg, for å kontrollere for forskjeller mellom gruppene.

Tabell 4.9: Test av forskjeller enighet i at budsjettet er for tidkrevende

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann- Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
1	Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter	2,73	1,237	3,82	1,006	0.0001
2	Budsjettet er for detaljrikt	2,71	1,281	3,86	1,207	0.0002
25	Kostnaden ved budsjettet er større enn gevinsten	1,88	1,087	3,32	1,171	0.0000

Blant de konservative er det en generell uenighet i kritikken rettet mot budsjettets tidsforbruk. Ikke overraskende er man mest uenig i at kostnaden ved budsjettet er større enn gevinsten, noe som er naturlig all den tid man velger å beholde budsjettet. Men for tidsbruk og detaljnivå er ikke tendensen at man er veldig uenig i kritikken, noe som kan indikere at man til en viss grad opplever budsjettet som tidkrevende og detaljrikt. Dette kan være med å forklare hvorfor rullerende prognoser har til dels stor utbredelse blant de som fortsatt benytter budsjett. En av de største fordelene til rullerende prognoser i forhold til budsjettet er at det er mindre detaljrikt og tidkrevende.

For de radikale virksomhetene er holdningene preget av å være enige i kritikken i større eller mindre grad. Også blant de radikale er det minst enighet i at kostnaden ved budsjettet er større enn gevinsten. Dette er sammenfallende med tidligere funn, som viser at til tross for at man har vraket budsjettet mener man budsjettet delvis er verdifullt. Oppfatningen til de radikale og konservative er signifikant forskjellig, hvor de konservative generelt er uenig i kritikken mot budsjettets tidsforbruk, mens de radikale i større grad er enige i kritikken.

#### 4.4.1.2 Budsjettet baseres på svake antakelser

En av de største utfordringene med budsjettet er ifølge kritikerne at det bygger på svake antakelser og derfor tilfører virksomheten lite relevant styringsinformasjon. Som vi ser av tabell 4.10 er det en tendens til at de konservative er uenige i denne kritikken, mens de radikale er enige. Likevel observerer vi at de konservative generelt ikke er veldig uenig at budsjettet oppdateres for sjelden og ikke evner å signalisere endringer i markedsforholdene, og variasjonen er relativt stor blant de konservative. Dette indikerer en svak misnøye med budsjettets rigiditet, noe som kan være en forklarende årsak til at vi observerer utviklingen av

en mer dynamisk form for budsjettering. Også de radikale virksomhetene synes å oppleve problemer med at budsjettet oppdateres for sjelden og mangler evne til å signalisere endringer i omgivelsene.

Tabell 4.10: Test av forskjeller enighet i at budsjettet baseres på svake antakelser

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
3	Budsjettet bygger på dårlig underbygde antakelser	2,31	1,128	3,14	1,167	0.0027
4	Budsjettet oppdateres for sjelden med relevant markedsinformasjon	2,67	1,273	4,05	1,046	0.0000
5	Budsjettet evner ikke å signalisere endringer i markedsforholdene og tilfører derfor lite relevant info	2,84	1,257	4,00	1,155	0.0001

#### 4.4.1.3 Budsjettmanipulasjon

Budsjettkritikerne hevder at bruk av budsjett til ressursallokering, prestasjonsevaluering og belønning fører til dysfunksjonell oppførsel og bevilgningstenkning. Likevel opplevde vi en generell oppfatning av at budsjettet er egnet til disse formålene. Vi undersøker derfor hvor enige virksomhetene i utvalget er i påstander basert på budsjettmanipulasjon. Resultatet følger av tabell 4.11.

Tabell 4.11: Test av forskjeller enighet i budsjettmanipulasjon

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann- Whitney p- verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
19	Budsjettet fører til fremforhandling av lave mål	2,34	1,037	4,00	0,926	0.0000
20	Budsjettet fører til dysfunksjonell motivering	2,09	1,115	3,68	1,171	0.0000
21	Budsjettet fører til bevilgningstekning	2,02	1,115	3,77	1,232	0.0000
22	Budsjettet fører til tidsforskyvning av inntekter og kostnader	2,45	1,275	3,64	1,177	0.0001
23	Å nå budsjetterte mål anses av styre og eiere som en indikasjon på vellykket drift	3,89	1,016	4,27	0,631	0.1190

Fra tabell 4.11 kan vi se at mens de konservative virksomhetene i liten grad opplever at budsjettet fører til budsjettmanipulasjon, er den generelle oppfatningen blant de radikale virksomhetene at budsjettet medfører budsjettmanipulasjon. Forskjellen mellom gruppens oppfatning er signifikant. De konservative virksomhetene er mest uenige i påstandene om at budsjettet fører til dysfunksjonell motivering og bevilgningstenkning. På den annen side er de radikale virksomhetene mest enige at budsjettet fører til fremforhandling av lave mål. Dersom styre og eiere opplever budsjettoppnåelse som svært viktig vil dette kunne forsterke problemene med budsjettmanipulasjon. Både de konservative og radikale virksomhetene opplever at budsjettoppnåelse er viktig for styre og eiere. Til tross for dette opplever altså de radikale virksomhetene budsjettmanipulasjon som et større problem enn de konservative. Dette kan skyldes at de konservative i større grad tar hensyn til faktiske markedstall ved evaluering av budsjettoppnåelsen. Sett i forhold til den utbredte bruken av budsjettet til prestasjonsevaluering, kan budsjettmanipulasjon være en forklarende årsak til at virksomhetene valgte å forkaste budsjettet.

Oppsummert finner vi støtte for vår hypotese om at næringslivet ikke støtter kritikken mot budsjetteringsprosessen, hvor halvparten av virksomhetene er helt eller delvis uenig i denne

kritikken. Imidlertid finner vi forskjeller mellom de som fortsatt bruker budsjettet og de som har forkastet det. Generelt er de som har forkastet budsjettet delvis enig i kritikken, mens den gjennomsnittlige respondenten for de som fortsatt bruker budsjettet er delvis uenig i kritikken.

#### 4.4.2 Kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper

##### 4.4.2.1 Budsjettet mangler strategisk relasjon

Budsjettkritikerne hevder at få virksomheter evner å implementere strategien sin i budsjettet, og budsjettet hindrer derfor virksomheten i å realisere den langsiktige strategien. Fra tabell 4.12 kan vi se at både de radikale og konservative virksomhetene har relativt moderat oppfatning av kritikken rettet mot budsjettets strategiske egenskaper. De konservative synes å være litt mer uenig enn enig i kritikken, mens det for de radikale er motsatt. Forskjellene mellom gruppene er signifikante.

Tabell 4.12: Test av forskjeller enighet kritikk mangel på strategisk relasjon

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
10	Budsjettet har for stort fokus på finansielle tall uten å fokusere på hvordan de skal nås	2,79	1,211	3,67	1,093	0.0028
11	Budsjettet fører til at kortsiktige mål prioriteres på bekostning av den langsiktige strategien	2,56	1,189	3,45	0,963	0.0009
12	Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	2,62	1,239	3,5	1,102	0.0027
13	Arbeidet med budsjettet får oss til å snakke om og reflektere rundt bedriftens strategi	4,09	0,923	3,32	1,287	0.0031
14	Budsjettet er nært knyttet til bedriftens strategi og hjelper bedriften å nå fastsatte mål	4,11	0,816	3,27	1,110	0.0002

Vi observerer at direkte implementering av strategien i budsjettet synes ikke å være et stort problem hos norske virksomheter. Imidlertid finner vi indikasjoner på at budsjettet kan hindre virksomhetene i å effektivt realisere strategien gjennom å ha for stort fokus på finansielle tall, kortsiktige mål og kostnadsreduksjon. Dette kan forklare hvorfor mange virksomheter har komplementert budsjettet med balansert målstyring, som skal hindre akkurat disse effektene.

#### 4.4.2.2 *Budsjettet hindrer fleksibilitet og reaksjonsevne*

Når det gjelder budsjettets rigiditet finner vi moderate meninger både hos de konservative og radikale virksomhetene. Begge gruppene synes å være uenige i at det er vanskelig å skaffe kapital til uforutsette hendelser, og enige i at man har prosesser som sikrer rask tilpasning ved endring i omgivelsene. Generelt er det altså ikke sterke meninger hverken for eller imot at budsjettet hindrer fleksibilitet og reaksjonsevne. Dette kan indikere at disse problemene til en viss grad eksisterer, men ikke er avgjørende for om man velger å forkaste budsjettet eller ikke.

Tabell 4.13: Test av forskjeller enighet i at budsjettet hindrer fleksibilitet og reaksjonsevne

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
15	Det er vanskelig å skaffe kapital dersom det skulle dukke opp en mulighet eller utfordring som ikke er budsjettet	2,35	1,148	2,86	1,207	0.0963
16	Dersom det dukker opp muligheter eller utfordringer som ikke er budsjettet er det utarbeidet prosesser som sikrer rask tilpasning	3,50	0,786	3,23	0,752	0.0728

Oppsummert kan vi si at det er relativt moderate holdninger til kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper. Dette indikerer at problemene til en viss grad eksisterer, men de er ikke nødvendigvis direkte relatert til oppfatningen av budsjettet. Implementering av strategi i budsjettet synes ikke å være en utfordring for norske virksomheter, men man komplementerer likevel økonomistyringen med balansert målstyring for å flytte fokus til langsiktig



verdiskaping. Dette underbygger vår hypotese om at kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper er overdrevet.

#### 4.4.3 Kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper

##### 4.4.3.1 Budsjettet fordrer sentralisering

Det hevdes at budsjettet muliggjør desentralisering og ansvarsdelegering. Til tross for dette mener kritikerne budsjettet fordrer sentralisering og topptung ledelse. Fra tabell 4.14 kan vi se at hverken de konservative eller de radikale virksomhetene støtter budsjettkritikerne i at budsjettet fordrer sentralisering. Basert på responsen på påstand 6, virker det som virksomhetene tillater til dels høy grad av deltakelse i budsjetteringsprosessen. Dette har vist seg å ha mange positive effekter (Shields og Shields 1998; Merchant 1985), men også øke sannsynligheten for budsjettmanipulasjon (Lukka 1998). Sett i forhold til opplevd budsjettmanipulasjon virker det til at de konservative virksomhetene klarer å begrense de negative effektene av deltakelse i budsjetteringsprosessen. I kontrast rapporterer de radikale til dels sterk enighet i at budsjettet fører til budsjettmanipulasjon. Om dette er årsaken til at deltakelse av de ansatte er redusert, eller om deltakelse fører til budsjettmanipulasjon kan vi ikke si noe om på bakgrunn av våre data.

Tabell 4.14: Test av forskjeller enighet i at budsjettet fordrer sentralisering

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
6	Budsjettet utarbeides av toppledelsen uten involvering av de ansatte	1,96	1,168	2,50	1,225	0.0323
7	Budsjettet gir den enkelte leder klare instruksjoner og gir derfor liten frihet i hvordan budsjetterte mål skal nås	2,41	1,100	2,86	1,246	0.1201
9	Budsjettet muliggjør desentralisering av beslutningsmyndighet	3,48	1,057	3,64	1,093	0.5287

#### 4.4.3.2 *Budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger*

Budsjettkritikerne hevder bruk av budsjettet til prestasjonsevaluering og ressursallokering reduserer samarbeid på tvers av avdelinger. Til tross for at 4 av 5 virksomheter bruker budsjettet til disse formålene rapporterer de konservative lite enighet i at budsjettet undergraver samarbeid på tvers av avdelinger. De radikale på den annen side synes å oppleve disse problemene i større grad. Dette kan skyldes at de radikale virksomhetene i større grad bruker relativ prestasjons-evaluering, noe som potensielt kan øke samarbeidsproblemene.

Tabell 4.15: Test av forskjeller enighet i at budsjettet bygger barrierer mellom avdelinger

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
8	Budsjettet undergraver samarbeid på tvers av avdelinger	2,03	1,090	3,41	1,221	0.0000

#### 4.4.3.3 *Budsjettet er lite motiverende*

I henhold til økonomisk teori bør det være en sterk relasjon mellom prestasjonsevaluering og de ansattes mulighet til å påvirke måleparameterene, dersom de skal virke motiverende. Budsjettet blir ofte kritisert for å mangle denne relasjonen mellom virkelig og målt prestasjon. Fra tabell 4.15 kan vi se at de konservative er delvis uenige i kritikken, mens de radikale generelt er litt mer enig enn uenig. Videre hevdes det at dersom man legger for mye vekt på å nå budsjetterte mål vil dette øke sannsynligheten for budsjettmanipulasjon. Både hos de konservative og radikale virksomhetene synes det å være enighet i at en leders mulighet til forfremmelse ikke avhenger av evnen til å nå budsjetterte mål. Dette indikerer at budsjettmanipulasjonen de radikale opplever i liten grad kan tilskrives viktigheten av å nå budsjetterte mål for ledere. Her har vi imidlertid kun målt mulighet til forfremmelse og ikke det øvrige insentivsystemet hos de ansatte. Dersom for eksempel bonus baseres på budsjetterte mål vil man likevel oppleve budsjettmanipulasjon (Jensen 2003), på grunn av viktigheten i å nå budsjetterte mål.

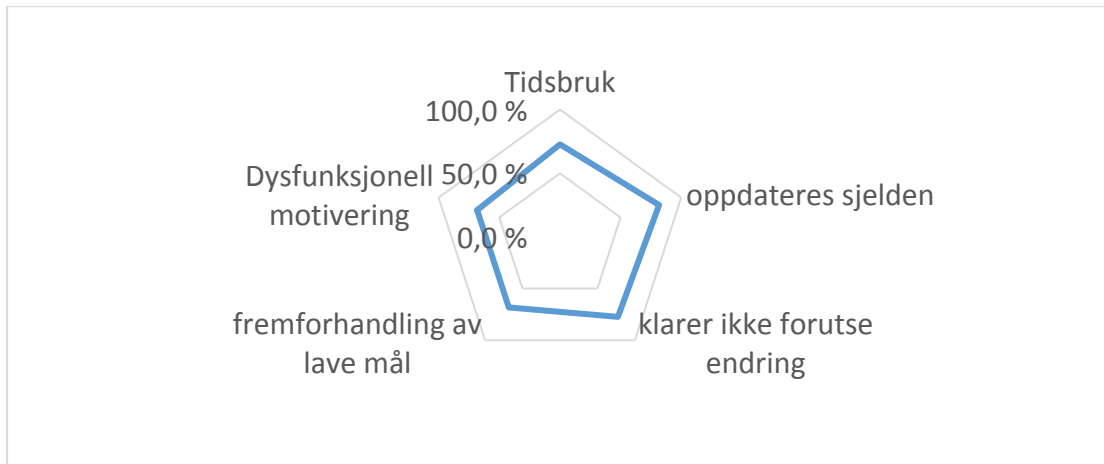
Tabell 4.16: Test av forskjeller enighet i at budsjettet er lite motiverende

#	Formål	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
		Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
17	En leders mulighet til forfremmelse avhenger av hans evne til å nå budsjetterte mål	2,52	1,088	2,86	1,125	0.2186
18	Budsjettet brukes til prestasjonsevaluering uten å justere for forhold utenfor arbeidernes kontroll	2,36	1,202	3,18	1,220	0.0042

Oppsummert ser vi indikasjoner på at næringslivet ikke opplever de organisatoriske problemene det hevdes at budsjettet medfører. Dette støtter vår hypotese om at kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper ikke oppleves i praksis.

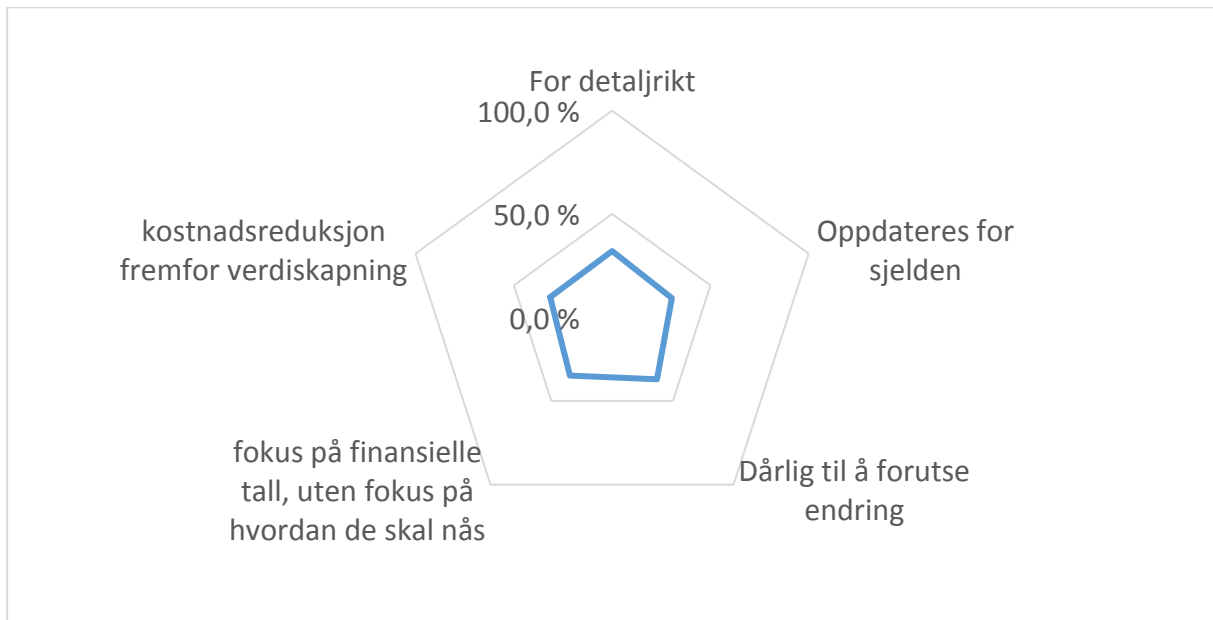
#### 4.4.4 Budsjettkritikken oppsummert og årsak til endring

Til tross for utstrakt kritikk i litteraturen gjenspeiler dette ikke den generelle oppfatningen i norske virksomheter med mer enn 100 ansatte. Både når det gjelder kritikken mot budsjetteringsprosessen, kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper, og kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper er majoriteten av norsk næringsliv helt eller delvis uenig i kritikken. Likevel ser vi at det er signifikante forskjeller i hvordan de radikale og de konservative virksomhetene opplever budsjettet. Tendensen er at de konservative generelt er uenig i kritikken, mens de radikale er mer enig enn uenig, uten å være sterkt enig i noen av våre påstander. På tross av dette opplevde vi noe variasjon i holdningene både hos de konservative og de radikale virksomhetene.



Figur 4.10: De 5 påstandene med høyest enighet for de radikale

I figur 4.10 og 4.11 har vi skissert de 5 kritikkene som oppnådde høyest enighet (andel respondenter som svarte 4 og 5 på skalaen) blant henholdsvis de radikale og de konservative virksomhetene. Det synes å være en viss enighet mellom gruppene i at budsjettet oppdateres for sjelden og at det ikke klarer å forutse endringer i omgivelsene. Som vi så tidligere kan dette være en utløsende faktor til en mer fleksibel form for økonomistyring, hvor enten budsjettet gjøres mer fleksibelt gjennom komplementering av andre styringsverktøy, eller budsjettet erstattes i sin helhet av fleksible styringsverktøy i tråd med BB-retorikken.

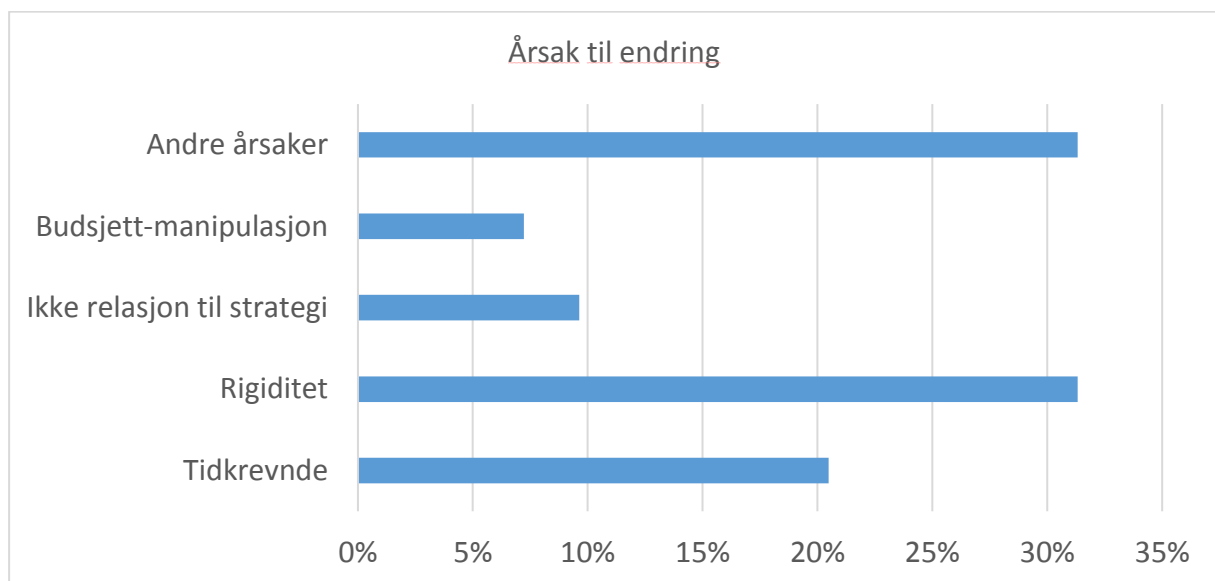


Figur 4.11: De 5 påstandene med høyeste enighet for de konservative virksomhetene

Til tross for at oppslutningen omkring budsjettkritikken er relativt begrenset i praksis, har 1 av 10 virksomheter forkastet budsjettet, mens 3 av 4 har endret det tradisjonelle budsjettet. For å

undersøke hvorfor man har dette endringsbehovet spurte vi de konservative virksomhetene hvorfor de endret budsjettet, og de radikale hvorfor de forkastet det.

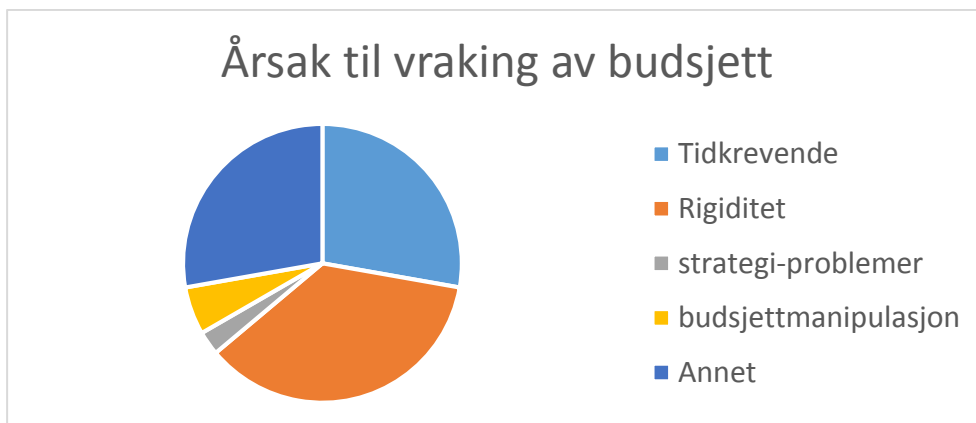
Blant de som fortsatt bruker budsjettet hadde 2 av 5 virksomheter planer om å endre budsjettet det kommende året, eller hadde endret i det foregående. De viktigste årsakene til endring fremkommer av figur 9. Til tross for en generell uenighet i kritikken mot budsjettet, oppgir halvparten av virksomhetene rigiditet og tidkrevende budsjetteringsprosess som viktigste årsak til å endre budsjettet. Likevel er det ingen signifikante forskjeller i holdning til budsjettet mellom de med endringsplaner og de uten (se vedlegg). Dette indikerer at til tross for å kun oppleve problemer med budsjettet til en viss grad, ønsker virksomhetene en mer fleksibel og mindre tidkrevende budsjetteringsprosess. Dette har blitt løst gjennom komplementering med rullerende prognoser, benchmarking og balansert målstyring. Vi kan derfor si at budsjett-kritikken har til tross for moderat oppslutning bidratt til at virksomhetene søker en mer fleksibel budsjetteringsprosess.



Figur 4.12: Årsak til endring

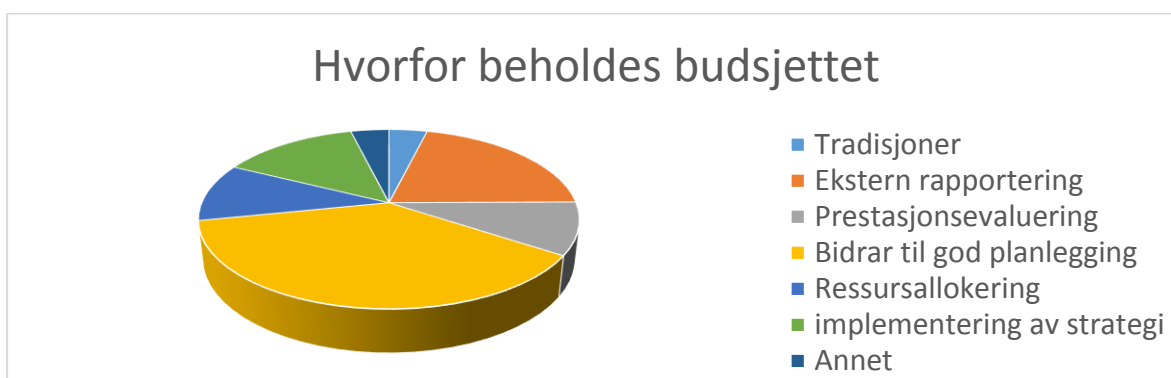
Fra figur 4.13 kan vi se at de viktigste årsakene til at virksomheter velger å forkaste budsjettet er at det er tidkrevende og rigid. Dette er i samsvar med hvorfor de konservative virksomhetene ønsker å endre budsjettet. Tendensen i norsk næringsliv kan derfor sies å være et opplevd behov for en mer fleksibel økonomistyring. Mens enkelte velger å komplementere budsjettet med fleksible styringsverktøy, velger andre mer drastiske tiltak som starter med å forkaste budsjettet, inspirert av BB-retorikken. Dette støttes av de har svart annet på henholdsvis årsak til endring og årsak til vraking av budsjettet. Hos de konservative ser vi at det generelt er et ønske om å

komplementere budsjettet med rullerende prognoser. Hos de radikale er det generelt et ønske om å erstatte budsjettet med mer dynamiske styringsverktøy som kontinuerlig søker forbedring.



Figur 4.13: Årsak til vraking av budsjett

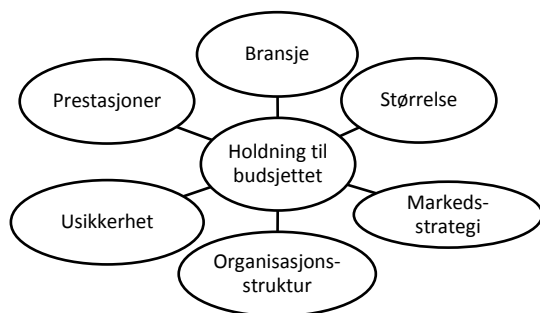
Til tross for at virksomhetene opplever det samme behovet for fleksibilitet og dynamikk i den økonomiske styringen, velger altså noen å beholde budsjettet, mens andre velger å bygge en helt ny styringsmodell, uten bruk av budsjett. Vi undersøker dette ytterligere ved å kartlegge hva som er viktigste årsak til at man velger å beholde budsjettet. Som vi ser av figur 4.13 beholder 2 av 5 virksomheter budsjettet fordi det bidrar til god planlegging. Dette er i tråd med bruken av budsjettet, hvor stort sett alle virksomheter bruker det til planleggingsformål. Videre mener 1 av 5 virksomheter at budsjettet bør beholdes på grunn av ekstern rapportering. Disse resultatene tyder på at budsjettet fortsatt har en viktig rolle, til tross for søket etter en mer fleksibel styringsmodell.



Figur 4.14: Årsak til å beholde budsjett

## 4.5 HYPOTESETESTING

Etter å ha beskrevet budsjetteringspraksis og holdning til budsjettet blant norske virksomheter med mer enn 100 ansatte, er det interessant å undersøke hva som kan påvirke valgt praksis og holdning til budsjettet. I kapittel 3 formulerte vi et sett med hypoteser knyttet til bedrifts- og bransjespesifikke forhold. Vi skal i det følgende teste om det er grunnlag for å bekrefte eller avkrefte disse hypotesene med bakgrunn i våre data.



### 4.5.1 Usikkerhet

*H7: Virksomheter i usikre omgivelser vil være mer kritisk til budsjettet*

Vi starter med å kartlegge usikkerheten i virksomhetenes omgivelser. Noe overraskende er det en generell oppfatning av at man opererer i stabile omgivelser, hvor man relativt lett klarer å forutse endringer (se vedlegg). Dette er i stor kontrast til budsjettkritikken som hevder markedsforholdene er preget av raske og hyppige endringer. Dette indikerer at forutsetningene budsjettkritikerne baserer sin kritikk på ikke er til stede i norsk næringsliv, noe som kan være noe av årsaken til at man observerer en generell uenighet i budsjettkritikken.

Videre ønsker vi å undersøke om det er forskjeller i usikkerhet i omgivelsene blant de som har forkastet budsjettet, og de som fortsatt benytter budsjett. Både konservative og radikale virksomheter opererer generelt i relativt stabile omgivelser, og vi finner ingen signifikante forskjeller i usikkerheten i omgivelsene for radikale og konservative virksomheter (se vedlegg). Usikkerhet i omgivelsene kan derfor ikke forklare hvorfor noen forkaster budsjettet, mens andre beholder det.

Til tross for at usikkerhet i omgivelsene ikke synes å være en drivende faktor i valg av budsjetteringspraksis, hevder budsjettkritikerne at usikre omgivelser gjør budsjettet mer tidkrevende fordi det fylles med mer detaljer, og antakelsene budsjettet bygger på vil fort bli utdaterte i et skiftende marked. Vi finner en tendens til at virksomheter som opererer i usikre omgivelser er mer enige i at budsjettet bygger på svake antakelser ( $r_s = -0,2151$ ,  $r = -0,1856$ ).

Også når det kommer til tidsforbruk er det en tendens til at virksomheter i usikre omgivelser opplever som mer tidkrevende enn de som opererer i forutsigbare omgivelser ( $r_s = -0,1850$ ,  $r = -0,1466$ ). Generelt synes virksomheter i usikre omgivelser å være mer enige i kritikken mot budsjettet ( $r_s = -0,2048$ ,  $r = -0,1695$ ).

Til tross for at det ikke er avgjørende for om man forkaster budsjettet eller ikke, fører generelt økt usikkerhet i omgivelsene til mer misnøye med budsjettet. Dette kan indikere at usikkerhet alene ikke gir sterke nok insentiver til å forkaste budsjettet, men det øker virksomhetenes misnøye med budsjett. Vi har tidligere sett at økt usikkerhet reduserer bruken av budsjett til planlegging, koordinering og ressursallokering. Resultatene er i samsvar med tidligere forskning som viser at usikkerhet er en drivende faktor i holdningen til budsjettet (Bescos et al 2003).

#### **4.5.2 Markedsstrategi**

*H8: Virksomheter med strategi basert på kostnadsreduksjon vil være mer positive til budsjettet*  
 For å undersøke denne hypotesen må vi starte med å kartlegge virksomhetenes markedsstrategi (se vedlegg). Vi observerer at 1 av 5 virksomheter baserer sin markedsstrategi på kostnadsledelse, mens 4 av 5 baserer sin strategi på differensiering eller fokusering/nisje. Dette samsvarer med økonomisk teori som hevder de konkurransemessige forholdene har endret seg fra fokus på standardisering og kostnadsledelse til fokus på spesialisering og humankapital.

Både hos de konservative og radikale virksomhetene opplever vi jevn spredning i markedsstrategi, og når vi tester for forskjeller mellom gruppene finner vi ingen signifikante forskjeller ( $p = 0,1401$ ). Dette indikerer at det ikke er forskjell i markedsstrategi for de som benytter seg av budsjettet og de som har forkastet det, noe som indikerer at markedsstrategi ikke påvirker om man velger å forkaste budsjettet eller ikke.

Til tross for at markedsstrategi ikke synes å være en avgjørende faktor i valg av budsjetteringspraksis, hevder kritikerne blant annet at budsjettet er fokusert på kostnadsreduksjon fremfor verdiskaping. Vi forventer derfor at virksomheter med strategi basert på kostnadsledelse vil være mer positive til budsjettets strategiske relasjon enn øvrige virksomheter. Det viser seg at det ikke er signifikante forskjeller mellom de ulike strategiene når det kommer til kritikken mot budsjettets strategiske relasjon ( $p = 0,6349$ ). Som vi så tidligere er det generelt en uenighet i at det er vanskelig å implementere bedriftens strategi i budsjettet hos de norske virksomhetene. Videre vil også virksomheter med strategi basert på kostnadslederskap være opptatt av langsiktig verdiskaping. Dette kan forklare hvorfor vi ikke



finner signifikante forskjeller mellom strategiene. Heller ikke når det gjelder den generelle holdningen til budsjettet finner vi signifikante forskjeller mellom de ulike strategiene (se vedlegg).

Generelt ser vi altså at valgt markedsstrategi ikke påvirker holdningen til budsjettet. Vi forkaster derfor hypotesen om at strategi basert på kostnadsledelse vil gjøre virksomhetene mer positive til budsjettet.

### 4.5.3 Størrelse

*H<sub>9</sub>: Store virksomheter er mer negative til budsjettet enn små virksomheter.*

Vi definerer virksomhetenes størrelse med bakgrunn i antall ansatte og omsetning. Tidligere i utredningen har vi kartlagt respondentene på disse områdene, og så generelt en stor variasjon i utvalget noe som gir et godt grunnlag til å teste hypotesen.

Vi ser en tendens til at omsetning påvirker om man forkaster budsjettet eller ikke ( $p=0,0285$ ). Tendensen er at radikale virksomheter har høyere omsetning enn de konservative. Som vi tidligere har sett er det en generell enighet i norsk næringsliv i at økonomistyringen må bli mer fleksibel. Men der hvor enkelte velger å komplementere budsjettet med andre styringsverktøy, velger andre å bygge et helt nytt styringssystem, uten bruk av budsjett. Å bygge et helt nytt styringssystem er ofte forbundet med store kostnader, noe som kan være en forklarende årsak til at de med høyere omsetning synes å velge denne løsningen. Videre observerer vi at de radikale virksomhetene synes å ha færre ansatte ( $p=0,0150$ ) noe som vil gjøre implementeringen av et nytt styringssystem lettere.

Tidligere så vi at det er signifikante forskjeller mellom de radikale og konservative virksomhetenes holdning til budsjettkritikken. Det er derfor forventet at størrelse også har sammenheng med holdning til kritikken. Når det gjelder omsetning observerer vi en tendens til at virksomhetene blir mer enige i budsjettkritikken når omsetningen øker ( $r_s=0,2283$   $r=0,2270$ ). For antall ansatte er det ingen signifikant korrelasjon med holdning til budsjettkritikken.

Med økende kompleksitet vil naturlig tiden brukt på budsjettet øke. Vi undersøker derfor om virksomhetenes størrelse har sammenheng med hvor enig man er i kritikken mot budsjettets tidsforbruk. Vi finner en positiv, middels sterk korrelasjon ( $r_s=0,3011$ ,  $r=0,3029$ ) mellom omsetning og enighet i at budsjettet er tidkrevende. For ansatte er korrelasjonen også positiv

men noe svakere ( $r_s=0,1876$ ,  $r=0,1994$ ). Tendensen er derfor at enigheten i at budsjettet er tidkrevende er økende i både omsetning og antall ansatte.

Vi beholder med bakgrunn i disse resultatene hypotesen vår om at store virksomheter generelt er mer negative til budsjettet enn små. Radikale virksomheter synes å ha høyere omsetning, og økende omsetning har en sammenheng med økt enighet i budsjettkritikken. Å endre styringssystem er ofte forbundet med store kostnader, noe som kan være årsaken til at radikale virksomheter har en tendens til å ha høyere omsetning enn de konservative.

#### 4.5.4 Prestasjoner

*H<sub>10</sub>: Virksomheter som har vraket budsjettet scorer høyere på opplevd prestasjon.*

Vi starter med å kartlegge virksomhetenes prestasjoner. Dette gjør vi ved at respondenten vurderer egen prestasjon relativt til konkurrentene langs dimensjonene profitt, kundetilfredshet og innovasjon. Det viser seg at virksomhetene har en tendens til å overvurdere egne prestasjoner da de fleste vurderer egne prestasjoner som bedre enn konkurrentene langs alle dimensjoner (se vedlegg). Dette er en av ulempene med å bruke subjektive mål, men som tidligere nevnt hadde vi ikke mulighet til å hente ut regnskapstall for alle respondentene.

Når vi undersøker om prestasjoner har sammenheng med bruk av budsjett finner vi ingen signifikante resultater ( $p=0,9689$ ). Dette indikerer at det ikke er signifikante forskjeller mellom de konservative og radikale virksomhetene når det gjelder prestasjoner. Dette forteller at bruk av budsjett ikke påvirker prestasjonene. Kritikerne hevder man vil øke kundetilfredshet og innovasjon på sikt ved å forkaste budsjettet, noe vi ikke finner støtte for i vårt utvalg. Som nevnt må disse resultatene tolkes med forsiktighet da prestasjoner er et subjektivt mål, hvor virksomhetene synes å overvurdere egen prestasjon.

Vi undersøker hypotesen ytterligere ved å kontrollere om prestasjoner har en sammenheng med holdning til budsjettkritikken. Når vi måler korrelasjonen mellom prestasjoner og kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper observerer vi en svak negativ korrelasjon ( $r_s=-0,1786$ ,  $r=-0,1508$ ). Dette indikerer at de virksomhetene med høye prestasjoner har en tendens til å være mer uenig i kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper. Dette kan skyldes at disse virksomhetene i større grad lykkes med å implementere strategien i budsjettet, noe som fører til at prestasjonene øker. Vi må imidlertid være forsiktig med å implementere disse resultatene da vi ser en generell tendens i datasettet til at alle respondentene svarer høyt på opplevd prestasjon, og lavt på kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper, noe som vil lede til negativ korrelasjon. Det trenger derfor ikke være noen reell sammenheng mellom prestasjoner

og kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper. Dette indikerer at virksomheter med høye prestasjoner har en tendens til å være mindre kritiske til budsjettets strategiske egenskaper. Når vi måler korrelasjonen med kritikk mot budsjetteringsprosessen og budsjettets organisatoriske egenskaper får vi ingen signifikant korrelasjon (se vedlegg). Dette indikerer at prestasjoner ikke påvirker holdningen til kritikken mot budsjetteringsprosessen og kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper.

Med bakgrunn i disse resultatene forkaster vi hypotesen vår om at virksomheter som har vraket budsjettet scorer høyere på opplevd prestasjon.

#### **4.5.5 Organisasjonsstruktur**

*U<sub>1</sub>: Er det signifikante samvariasjoner mellom grad av desentralisering og holdning til budsjettet.*

Ved måling av desentralisering observerer vi at 72% av virksomhetene har en organisasjonsstruktur som er desentralisert av ulik grad. Kun 6,9% oppgir å ha en svært sentralisert organisasjonsstruktur. Beyond Budgeting argumenterer sterkt for utstrakt desentralisering, men tilhengerne av budsjettet hevder også dette muliggjør desentralisering og ansvarsdelegering. Vi tester derfor om grad av desentralisering har en sammenheng med bruken av budsjett. Vi finner ingen signifikante forskjeller mellom de konservative og radikale virksomhetene når det gjelder grad av desentralisering ( $p=0,3952$ ).

Vi ønsker å teste dette ytterligere ved å se om det er sammenheng mellom grad av desentralisering og holdning til budsjettkritikken. En av de største fordelene med desentralisering er at man sikrer hurtig respons ved endringer i markedet. Budsjettet hevdes å hindre fleksibilitet og reaksjonsevne, vi finner ingen signifikant sammenheng mellom grad av desentralisering og hvor rigid man oppfatter budsjettet.

Videre hevder kritikerne at budsjettet fordrer sentralisering ved at det utarbeides og vedtas av toppledelsen og gir klare instruksjoner på hvordan mål skal nås. Heller ikke her finner vi signifikant korrelasjon, noe som tyder på at det ikke er noen sammenheng mellom grad av desentralisering og i hvilken grad man opplever at budsjettet fordrer sentralisering. Generelt er det ingen signifikant korrelasjon mellom budsjettkritikken og grad av desentralisering. Dette antyder at grad av desentralisering ikke påvirker den generelle holdningen til budsjettet

Et annet aspekt ved organisasjonsstrukturen er grad av standardisering av arbeidsoppgavene. Vi ønsker derfor å kontrollere om dette kan ha sammenheng med oppfatningen av budsjettkritikken. Korrelasjonen mellom grad av standardiserte oppgaver og budsjettkritikken generelt er ikke signifikant. Dette innebærer at heller ikke for standardisering finner vi noen sammenheng med holdning til budsjettet.

Basert på disse resultatene kan vi konkludere med at organisasjonsstruktur ikke påvirker holdningen til budsjettet.

#### **4.5.6 Bransjer**

*U<sub>2</sub>: Er det sammenheng mellom bransje og holdning til budsjettet?*

Til slutt ønsker vi å se om det er forskjeller mellom bransjene når det gjelder bruk av holdning til budsjettet. Det har tidligere blitt hevdet at banknæringen er en bransje som er egnet for BB-retorikken, og SpareBank 1 gruppen har allerede forkastet budsjettet og implementert deler av BB-prinsippene som styringsverktøy. Vi ønsker altså å undersøke om noen bransjer er systematisk mer negative til budsjettet enn andre. Vi har tidligere i oppgaven presentert svarfordelingen fra de ulike bransjene, og vi opplevde stor bransjespredning. Dette vil medføre at noen bransjer er representert av relativt få virksomheter, noe som kan gjøre det vanskelig å finne signifikante forskjeller.

Vi tester om enkelte bransjer er overrepresentert blant de som har forkastet budsjettet ved bruk av Kruskal Wallis test (se vedlegg). Vi finner ingen signifikante forskjeller, men siden testen er svak, velger vi å verifisere disse resultatene ved en Mann-Whitney test. Dette gjør vi ved å generere dummy-variabler for bransjene før vi tester for forskjeller. Vi finner fortsatt ingen signifikante forskjeller i bruk av budsjett mellom de ulike bransjene (se vedlegg).

Videre kontrollerer vi om det er signifikante forskjeller mellom bransjene når det kommer til oppfattelsen av budsjettet (se vedlegg). Heller ikke her finner vi signifikante forskjeller mellom bransjene. Dette kan indikere at holdningen til budsjettet ikke har noen sammenheng med bransjer, men kan også som nevnt over komme av at vi har for få data i hver bransje til å få signifikante forskjeller.

#### **4.5.7 Oppsummering hypotesetesting og multivariat analyse**

Vi har gjennom analysen av virksomheter med mer enn 100 ansatte testet hypotesene vi utledet i delkapittel 2.5 mot vårt datagrunnlag. En oppsummering av utfallet er presentert i tabell 4.17.

Tabell 4.17: Oppsummering hypotesetesting

Hypotese	Påstand	Utfall
$H_1$	Den generelle oppfatningen i næringslivet er at budsjettet er verdifullt	Beholdt
$H_2$	Virksomhetene begrenser budsjettets bruksområde	Beholdt
$H_3$	Budsjettet komplementeres av andre styringsverktøy	Beholdt
$H_4$	Næringslivet støtter ikke kritikken mot budsjetteringsprosessen	Beholdt
$H_5$	Kritikken mot budsjettets strategiske problemer er overdrevet	Beholdt
$H_6$	Næringslivet opplever ikke de organisatoriske problemer budsjettkritikerne mener budsjettet medfører.	Beholdt
$H_7$	Virksomheter i usikre omgivelser vil være mer kritisk til budsjettet	Beholdt
$H_8$	Virksomheter med strategi basert på kostnadsreduksjon vil være med positive til budsjettet	Forkastet
$H_9$	Store virksomheter er mer negative til budsjettet enn små virksomheter	Beholdt
$H_{10}$	Virksomheter som har vraket budsjettet scorer høyere på opplevd prestasjon	Forkastet
$U_1$	Er det signifikante samvariasjoner mellom grad av desentralisering og holdning til budsjettet	Ingen samvariasjoner
$U_2$	Er det sammenheng mellom bransje og holdning til budsjettet	Ingen signifikante forskjeller

Basert på hypotesene ønsket vi å generere en multivariat modell som forklarer variasjonen i holdning til budsjettet. Men som vi kan se fra korrelasjonsanalysene var det få signifikante sammenhenger mellom holdning til budsjettet og de forklarende variablene. Vi arbeidet med ulike analyseteknikker (se vedlegg) men ingen av disse kunne generere en god og meningsfull modell. Alle modellene var preget av få signifikante variabler, og lav forklaringsgrad. I tillegg er modellene statistisk utfordrende da antakelsene bak modellene ikke lot seg verifisere. På grunn av lav forklaringsgrad, og lite troverdige modeller har vi valgt å ikke rapportere disse

modellene i analysen. For spesielt interesserte vil man kunne se analysene på de multivariate modellene med forklaringer i vedlegget til oppgaven.

## 5 ROBUSTHETSANALYSE

---

Som vi så i frafallsanalysen må vi være forsiktige med å generaliserer funnene til hele populasjonen da vi synes ha et systematisk skjevt frafall. Problemet er at utvalget inneholder for få virksomheter med mellom 50 og 100 ansatte. Likevel kan vi redusere dette problemet om vi vektet opp de små virksomhetene, og på denne måten lage et kunstig utvalg som er representativt. Dette vil øke robustheten i analysene vi gjorde i kapittel 4, noe som medfører at vi kan generalisere funnene til hele populasjonen med større sikkerhet. Vi vil i robusthetsanalysen fokusere på de overordnede variablene, da det er større sannsynligheten for statistiske feiltolkninger i dynamikken og de komplekse relasjonene for de små virksomhetene på grunn av den systematisk skjevheten.

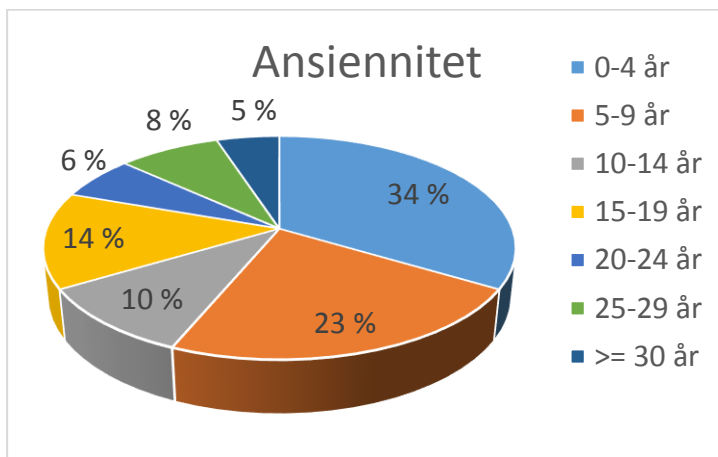
Før vi gjør en analyse på det vektete utvalget må kontrollere at de små virksomhetene har sammenfallende resultater med de store virksomhetene. Dersom holdningene i de to utvalgene avviker vil det være meningsløst å slå de sammen og uttale seg om en slags gjennomsnitteffekt. I slike tilfeller vil vi se på hver av utvalgene for seg selv, da begge gruppene har en viss utsagnskraft. Vi må imidlertid være oppmerksom på at resultatene for de små virksomhetene da ikke kan generaliseres på grunn av stor usikkerhet, og vi uttaler oss derfor kun uttale om holdningene innad i utvalget. For store virksomheter har vi kontrollert frafallet, og vil uansett kunne generalisere til norske virksomheter med mer enn 100 ansatte.

På tross av dette må vi være oppmerksomme på at generaliseringen fortsatt er beheftet med noe usikkerhet da vi ikke kan kontrollere at oppfatningen blant de små virksomhetene i utvalget ikke er systematisk forskjellig fra de små virksomhetene som ikke har besvart undersøkelsen. Robusthetsanalysen vil imidlertid minimere usikkerheten i generaliseringen. Vi vil derfor starte robusthetsanalysen med å kartlegge respondentene i utvalget for små virksomheter. Dette gjør vi for å kontrollere at vi har tilstrekkelig variasjon i utvalget, og at alle variasjoner i populasjonen finnes i utvalget. På denne måten vil vi redusere sannsynligheten for systematisk skjevhet blant de små virksomhetene.

## 5.1 BESKRIVELSE AV RESPONDENTENE I UTVALGET FOR SMÅ VIRKSOMHETER

### 5.1.1 Ansiennitet

Ansienniteten i utvalget strekker seg fra 0,5 til 40 år, med et gjennomsnitt på 11,2 år. En stor variasjon i utvalget er fordelaktig da dette kan indikere at respondentene er av varierende alder. Dette er positivt da yngre respondenter kan være mer preget av budsjettkrikken, og ha en større endringsvilje enn eldre respondenter som har jobbet med budsjett i hele sitt aktive yrkesliv. Videre observerer vi at 2 av 3 respondenter har vært ansatt i virksomheten i 5 år eller mer, noe som normalt innebærer at de har god kjennskap til bruk av budsjett, og er egnet til å svare på vår undersøkelse.



Figur 5.1: Oversikt over ansiennitet i utvalget av små virksomheter

### 5.1.2 Stilling

Når det kommer til respondentens stilling ønsker vi at de besitter stillinger som normalt har befattning med budsjettbruk og bedriftens økonomistyring. Vi observerer at 85,4% av respondentene jobber enten som administrerende direktør eller økonomisjef. Blant de som har svart annet er typiske stillinger mellomleder og økonomiarbeider. Felles for alle respondentene er at de besitter stillinger som vi anser som relevante i forbindelse med vår undersøkelse, og vi eliminerer derfor ingen svar fra resultatene med bakgrunn i respondentens stilling.



Tabell 5.1: Stillingsfordeling små virksomheter

Tittel	Antall	Prosent
Administrerende direktør	67	42,4 %
Økonomi sjef	68	43,0 %
Business controller	6	3,8 %
Annet	17	10,8 %
Totalt	203	100,00 %

### 5.1.3 Bransjer

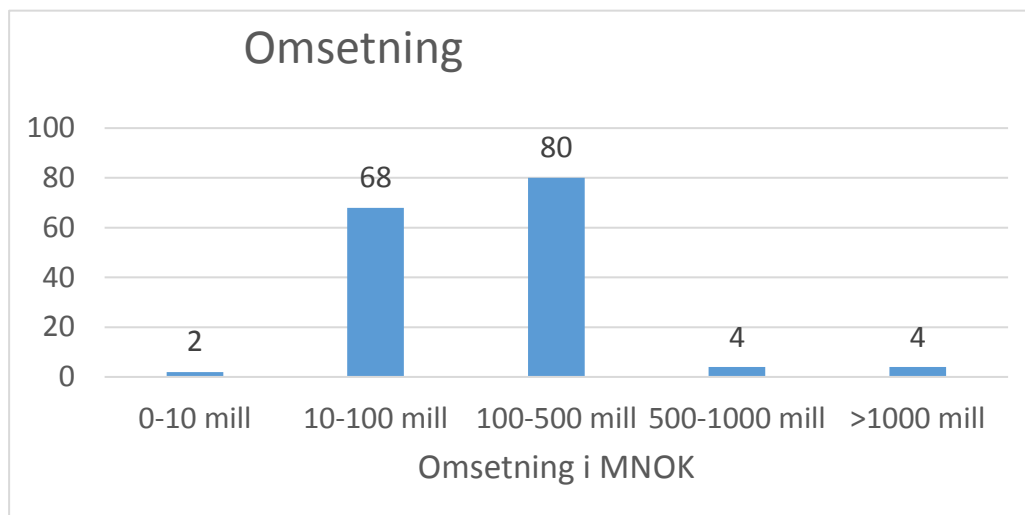
Også for bransjer ser vi at utvalget har en tilfredsstillende variasjon, hvor alle bransjer er representert. De bransjene med høyest responsandel er de bransjene som også er de største bransjene i norsk næringsliv. Vi merker oss imidlertid at antall respondenter som opererer i overnatting og service, kultur, og finansielle tjenester er noe lav. Dette er en naturlig følge av det skjeve utvalget, og vi kan blant annet ikke si noe generelt om bransjene som jobber med finansielle tjenester basert på svarene til en respondent. Som nevnt tidligere kan vi ikke kontrollere om disse bransjene avviker fra de andre bransjene når det kommer til holdning til budsjettet, noe som kan påvirke generaliserbarheten.

Tabell 5.2: Bransjefordeling små virksomheter

Bransje	Antall virksomheter	Prosent
Energi, Olje og Gass	17	10,8 %
Industri	36	22,8 %
Handel	11	7,0 %
Bygg og Anlegg	25	15,8 %
Finansielle tjenester	1	0,6 %
Transport	7	4,4 %
Kommunikasjon	9	5,7 %
Annet	14	8,9 %
Undervisning	19	12,0 %
Helse	8	5,1 %
Faglig vitenskapelig og teknisk tjenesteyting	5	3,2 %
Kultur, underholdning og fritid	2	1,3 %
Overnatting og Service	4	2,5 %
Totalt	158	100,0 %

### 5.1.4 Omsetning

Når det kommer til omsetning har vi en naturlig fordeling, med respondenter i alle de forhånds-spesifiserte intervallene. Som forventet har vi relativt få virksomheter med omsetning mindre enn 10 MNOK, og over 500 MNOK. Tyngden i utvalget ligger på omsetning mellom 10 og 500 MNOK, noe vi anser som naturlig for norske virksomheter med mellom 50 og 100 ansatte.



Figur 5.2: Svarfordeling omsetning små virksomheter

Basert på disse resultatene kan vi konkludere med at vi har tilfredsstillende variasjon i utvalget, og respondentene synes å være egnet til å besvare vår undersøkelse. Vi vil derfor ikke eliminere noen svar fra vårt datagrunnlag.

## 5.2 SAMMENSTILLING AV RESULTAT FRA DE ULIKE UTVALGENE

### 5.2.1 Bruk av budsjett

Som vi så i kapittel 4 starter vi kartleggingen av budsjetteringspraksis i norske virksomheter med å undersøke dagens bruk av budsjett. Som vi kan se av tabell 5.3 er resultatene for store og små virksomheter relativt sammenfallende på dette området, og vi kan derfor generalisere konklusjonene fra kapittel 4 til hele populasjonen.

Tabell 5.3: Svarfordeling bruk av budsjett

#		Store virksomheter n=203	Små virksomheter n=158	Vektet utvalg
4	Vi bruker ikke budsjett	6,4%	12,0%	9,9%
3	Vi vurderer å forlate budsjettet som styringsverktøy	4,4%	3,2%	3,0%
2	Vi ønsker å fortsette med budsjettet, men tilpasser og supplerer med andre styringsverktøy når det er nødvendig	73,9%	62,7%	67,4%
1	Vi benytter det tradisjonelle budsjettet, og har ingen planer om å ta i bruk nye styringsverktøy eller endre budsjettet	15,3%	22,2%	19,9%

Dette innebærer at 87,3% av norske virksomheter fortsatt benytter budsjett, noe som indikerer at kun 1 av 10 virksomheter støtter Beyond Budgeting retorikken i å forkaste budsjettet. Vi legger imidlertid merke til at blant de som fortsatt bruker budsjettet har 77,2% av virksomhetene tilpasset budsjettet eller komplementert med andre styringsverktøy. Dette viser at til tross for en generell motstand mot å forkaste budsjettet, ser man et behov for å tilpasse budsjettet og komplementere med andre styringsverktøy.

Videre ønsker vi å kontrollere om det er signifikante forskjeller mellom andel radikale og konservative virksomheter i de to utvalgene. Ved bruk av kjiqvadrattest finner vi ingen indikasjon på at det er forskjell mellom store og små virksomheter når det gjelder andel radikale og konservative virksomheter ( $p=0,219$ ). Basert på dette antar vi at dynamikken mellom konservative og radikale virksomheter som vi observerte for store virksomheter i kapittel 4 også gjelder for de små virksomhetene. Antakelsen verifiserer vi med noen kontrollpunkt (se vedlegg).

### 5.2.2 Bruk av ulike delbudsjett

Fra tabell 5.4 kan vi se at store og små virksomheter har relativt sammenfallende bruk, noe som gjør at vi kan generalisere konklusjonene fra store virksomheter til hele populasjonen.

Tabell 5.4: Svarfordeling bruk av delbudsjett

	Brukes ikke	Brukes til en viss grad	Brukes i stor grad
<b>Likviditetsbudsjett</b>			
Store virksomheter	26,0%	48,1%	26,0%
Små virksomheter	23,9%	43,3%	32,8%
Vektet utvalg	24,0%	46,0%	30,0%
<b>Balansebudsjett</b>			
Store virksomheter	35,4%	44,8%	19,9%
Små virksomheter	38,1%	45,5%	16,4%
Vektet utvalg	37,0%	45,05%	18,0%
<b>Resultatbudsjett</b>			
Store virksomheter	0,6%	5,5%	93,9%
Små virksomheter	0,0%	16,4%	83,6%
Vektet utvalg	0,0%	12,0%	88,0%

Ved kartlegging av bruken ser vi at det mest brukte budsjettet er resultatbudsjettet, som alle virksomhetene som bruker budsjett benytter. Hele 88% av virksomhetene opplyser å bruke det stor grad. Når det gjelder balansebudsjett og likviditetsbudsjett observerer vi at omtrent 2 av 3 virksomheter bruker disse, men den største andelen bruker disse kun til en viss grad. Dette indikerer at disse budsjettene har en mindre rolle i virksomhetenes økonomistyring. Noe overraskende er den begrensede bruken av likviditetsbudsjett, da likviditetsstyring regnes som en av de viktigste oppgavene i økonomistyringen grunnet tidsforskyvningen av inntekter og kostnader. Imidlertid viser en undersøkelse blant store og mellomstore norske virksomheter at kun 12% har et konkret verktøy for planlegging og oppfølging av likviditet (Thorsen 1999), noe som kan forklare den moderate bruken av likviditetsbudsjettet.

Videre undersøker vi hvor verdifulle virksomhetene anser de ulike delbudsjettene. Også på dette område er holdningen relativt lik mellom de små og store virksomhetene. Sammenstillingen er presentert i tabell 5.5.

Tabell 5.5: Egnethet ulike delbudsjett

	Skader bedriften	Mer skadelig enn verdifullt	Ingen verdi	Mer verdifullt enn skadelig	Svært verdifullt
<b>Likviditetsbudsjett</b>					
Store virksomheter	0,0%	0,0%	16,3%	52,5%	31,3%
Små virksomheter	0,0%	0,8%	14,9%	47,0%	26,9%
Vektet utvalg	0,0%	0,5%	14,7%	47,2%	27,3%
<b>Balansbudsjett</b>					
Store virksomheter	0,0%	0,7%	30,9%	54,6%	13,8%
Små virksomheter	0,0%	0,5%	26,1%	47,0%	7,5%
Vektet utvalg	0,0%	0,6%	25,6%	45,8%	10,0%
<b>Resultatbudsjett</b>					
Store virksomheter	0,0%	1,1%	1,1%	29,8%	70,0%
Små virksomheter	0,0%	0,8%	2,2%	32,8%	64,9%
Vektet utvalg	0,0%	0,9%	1,5%	31,1%	66,5%

Generelt oppleves resultatbudsjettet som det mest verdifulle delbudsjettet. Noe mer overraskende er det at til tross for moderat bruk mener respondentene at både likviditets- og balansbudsjett er verdifulle for virksomheten. Dette støtter hypotesen om at den begrensede bruken av likviditetsbudsjettet ikke skyldes likviditetsbudsjettet, men heller manglende likviditetsstyring i virksomheten.

### 5.2.3 Bruk av budsjett til ulike formål

Vi fortsetter kartleggingen av norsk budsjetteringspraksis med å undersøke hvilke formål budsjettet brukes til. En sammenstilling av resultatene for store og små virksomheter er presentert i tabell 5.6, og gir grunnlag for generalisering.

Tabell 5.6: Bruk av budsjettet ulike formål

	Brukes ikke	Brukes til en viss grad	Brukes i stor grad
<b>Planlegging</b>			
Store virksomheter	3,5%	38,3%	58,2%
Små virksomheter	8,2%	40,5%	51,3%
Vektet utvalg	6,9%	39,5%	53,6%
<b>Koordinering</b>			
Store virksomheter	14,9%	55,7%	29,4%
Små virksomheter	25,3%	51,9%	22,8%
Vektet utvalg	21,6%	52,9%	25,5%
<b>Ressursallokering</b>			
Store virksomheter	10,9%	50,2%	38,8%
Små virksomheter	20,9%	40,5%	38,6%
Vektet utvalg	17,7%	43,8%	38,5%
<b>Motivering</b>			
Store virksomheter	13,4%	51,2%	35,3%
Små virksomheter	22,2%	55,1%	22,8%
Vektet utvalg	18,5%	53,7%	27,8%
<b>Prestasjonsevaluering</b>			
Store virksomheter	13,9%	39,8%	46,3%
Små virksomheter	24,1%	49,4%	26,6%
Vektet utvalg	20,3%	46,0%	33,7%
<b>Belønning</b>			
Store virksomheter	35,8%	37,8%	26,9%
Små virksomheter	49,4%	35,4%	15,2%
Vektet utvalg	44,3%	36,3%	19,3%

Fra tabell 5.6 kan vi se at budsjettet i størst grad blir brukt til planlegging. Dette er i samsvar med en undersøkelse utført av Hansen et al (2004) som viser at planlegging er den viktigste årsaken til å bruke budsjettet. Hele 93,1% av norske virksomheter bruker budsjettet til planlegging, hvorav over halvparten bruker det i stor grad. Budsjettet synes å brukes i minst grad til belønningsformål, hvorav over 2 av 5 virksomheter oppgir å ikke bruke budsjettet til dette formålet. For de øvrige formålene kan vi se at budsjettet brukes av omtrent 8 av 10 virksomheter. Likevel oppgir den største andelen av virksomheter å kun bruke budsjettet til en viss grad til koordinering, ressursallokering og motivering. Liknende resultater ble funnet av Ekholm og Wallin (2000).

Ved bruk av korrelasjonsmål finner vi en sammenheng mellom bruken av budsjettet til prestasjonsevaluering, belønning og motivering (se vedlegg). Dette er alle aspekter knyttet til de ansattes insentivsystem, noe som kan indikerer at enkelte virksomheter bruker budsjettet aktivt som et verktøy i de ansattes insentivsystem. Videre finner vi en sterk positiv korrelasjon mellom bruken av budsjett til koordinering og ressursallokering (se vedlegg) Dette er ulike aspekter av virksomhetenes interne styring, noe som indikerer at budsjettet fokuseres mot dette bruksområdet. Korrelasjonen mellom bruken av budsjettet til intern styring og insentivsystem er imidlertid svak (se vedlegg), noe som indikerer at enkelte virksomheter har fokus på budsjettet som belønningssystem, mens andre har fokus på budsjettet til intern styring. Vi må imidlertid understreke at vi ikke har negativ korrelasjon mellom disse bruksområdene, slik at de synes ikke å være gjensidig utelukkende.

Videre fortsetter vi kartleggingen med å undersøke i hvilken grad budsjettet oppleves som egnet til de ulike formålene. Vi ser at små virksomheter generelt synes budsjettet er mindre egnet enn de store virksomhetene til alle formål. Til tross for dette kan vi trekke de samme konklusjonene i begge gruppene da den overordnede oppfatningen er sammenfallende.

Tabell 5.7: Egnethet ulike formål

	Store virksomheter		Små virksomheter		Vektet utvalg	
	Gj.snitt	std. avvik	Gj.snitt	std. avvik	Gj.snitt	std. avvik
<b>Planlegging</b>	4,19		4,11		4,18	0,97
<b>Koordinering</b>	3,80		3,62		3,68	1,03
<b>Ressursallokering</b>	3,91		3,86		3,87	1,03
<b>Motivering</b>	3,68		3,62		3,67	1,02
<b>Prestasjonsevaluering</b>	3,61		3,49		3,54	1,14
<b>Belønning</b>	3,34		3,14		3,22	1,23

Til tross for utstrakt kritikk mot budsjettets roller er det en generell oppfatning i norsk næringsliv av at budsjettet er mer egnet enn uegnet til alle formålene vi testet. Vi observerer størst enighet i at budsjettet er egnet til planlegging, og minst egnet til belønning. Som nevnt tidligere hevder budsjettkritikerne at budsjettet brukes til for mange formål, som ofte går på bekostning av hverandre (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015). Basert på våre funn synes næringslivet å være noe enig i denne påstanden. Likevel må vi huske at tidligere forskning har vist at ulike virksomheter har ulike bruksområder for budsjettet (Hansen og Van der Stede 2004; Arnold og Gillenkirch 2015). Tendensen i norske virksomheter synes å være at noen fokuserer budsjettet rundt insentivsystemet, mens andre fokuserer det

rundt intern styring. Til tross for dette benytter stort sett alle budsjettet til planleggingsformål, noe som indikerer at budsjettets viktigste oppgave er planlegging.

#### **5.2.4 Bruk av andre styringsverktøy**

Neste steg i analysen er å kartlegge bruken av alternative styringsverktøy. Til tross for at bruken av alternative styringsverktøy synes å være mindre i de små virksomhetene, ser vi at den generelle trenden er lik mellom utvalgene. Resultatet av sammenstilling er presentert i tabell 5.8.

Basert på dette observerer vi at alternative styringsverktøy brukes av majoriteten av virksomhetene, men bruken er relativt moderat. Unntaket er zero-based budsjettering og verdibasert ledelse som omtrent 4 av 5 virksomheter oppgir å ikke benytte. Rullerende prognoser benyttes av 3 av 4 virksomheter, hvorav en stor andelen bruker det i stor grad. Dette til tross for at rullerende prognoser fyller noen av de samme rollene som budsjettet. Også benchmarking og balansert målstyring brukes av omtrent halvparten av virksomhetene, men resultatene indikerer at disse verktøyene ikke har en dominerende rolle i virksomhetenes økonomistyring da den største andelen av virksomhetene kun benytter disse til en viss grad. Den relativt utbredte bruken av alternative styringsverktøy indikerer en mer dynamisk budsjettering. Sett i sammenheng med at 67,4% av norske virksomheter ønsker å tilpasse budsjettet gir dette et bilde av at budsjettet gjøres mer dynamisk for å tilpasse seg de endrede markedsforholdene. Dette samsvarer med utviklingstrekkene i verdensmarkedet generelt (Daft og Lewin 1993; Illinitch, D'Aveni og Lewin 1996).



Tabell 5.8: Bruk av alternative styringsverktøy

	Brukes ikke	Brukes til en viss grad	Brukes i stor grad
<b>Aktivitetsbasert budsj.</b>			
Store virksomheter	29,1%	45,8%	25,1%
Små virksomheter	29,8%	41,1%	29,1%
Vektet utvalg	28,6%	43,6%	27,8%
<b>Zero-based budsjettering</b>			
Store virksomheter	82,3%	15,8%	2,0%
Små virksomheter	88,0%	10,8%	1,3%
Vektet utvalg	89,9%	11,8%	1,3%
<b>Balansert målstyring</b>			
Store virksomheter	43,8%	43,4%	12,8%
Små virksomheter	54,4%	38,0%	7,6%
Vektet utvalg	51,5%	39,2%	9,3%
<b>Benchmarking</b>			
Store virksomheter	37,0%	49,3%	13,8%
Små virksomheter	47,5%	44,3%	8,2%
Vektet utvalg	44,5%	46,3%	9,3%
<b>Rullerende prognoser</b>			
Store virksomheter	21,2%	38,4%	40,4%
Små virksomheter	29,8%	36,1%	34,2%
Vektet utvalg	27,1%	36,7%	36,2%
<b>Verdibasert ledelse</b>			
Store virksomheter	75,4%	22,2%	2,5%
Små virksomheter	82,3%	13,3%	4,4%
Vektet utvalg	79,9%	16,2%	3,9%

### 5.2.5 Holdning til budsjettkritikken

For å besvare forskningsspørsmål 2 måler vi grad av enighet i 25 påstander basert på den mest utbredte kritikken mot budsjettet. Påstandene er delt i tre ulike grupper, basert på fokusområdene i budsjettkritikken.

Tabell 5.9: Kritikk mot budsjetteringsprosessen

	uenig	Delvis uenig	Verken uenig eller enig	Delvis enig	enig
Store virksomheter	25.7%	24.9%	20.4%	21.3%	7.8%
Små virksomheter	27.7%	21.8%	20,0%	23.5%	7.1%
Vektet utvalg	27,1%	22,8%	20,1%	22,8%	7,3%

Tabell 5.10: Kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper

	uenig	Delvis uenig	Verken uenig eller enig	Delvis enig	enig
Store virksomheter	29.4%	28.1%	22.7%	16.5%	3.3%
Små virksomheter	22,3%	33,4%	21,6%	18,6%	4,1%
Vektet utvalg	24,5%	31,8%	21,9%	18,0%	3,9%

Tabell 5.11: Kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper

	uenig	Delvis uenig	Verken uenig eller enig	Delvis enig	enig
Store virksomheter	19.4%	30.9%	20.0%	22,7%	7,0%
Små virksomheter	32,0%	31,0%	20,7%	13,8%	2,5%
Vektet utvalg	28,1%	31,0%	20,5%	16,5%	3,9%

Oppsummert ser vi relativt like holdninger for store og små virksomheter når det kommer til kritikken mot budsjettet. Når det kommer til kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper synes de små virksomhetene å være mer uenige i kritikken enn de store virksomhetene. Dette kan skyldes at økt organisatorisk kompleksitet gjør det vanskeligere å implementere strategien i budsjettet. Generelt kan vi si at til tross for utstrakt budsjettkritikk i litteraturen gjenspeiler dette ikke den generelle oppfatningen i norske virksomheter. Over halvparten av norske virksomheter er helt eller delvis uenige i budsjettkritikken, mens mindre enn 1 av 10 er helt enig i kritikken. Videre ser vi tendenser til at det er størst enighet i kritikken mot budsjetteringsprosessen. Til tross for størst enighet i denne kritikken, er det kun 3 av 10 virksomheter som uttrykker helt eller delvis enighet. Basert på disse resultatene kan kritikken mot budsjettet synes noe overdrevet.

Til tross for små forskjeller mellom store og små virksomheter i budsjetteringspraksis er de overordnede trekkene felles for alle virksomheter. Dette gir grunnlag for å generalisere konklusjonene fra kapittel 4 til alle norske virksomheter med mer enn 50 ansatte. Samtidig øker dette robustheten i generaliseringen til virksomheter med mer enn 100 ansatte, slik at usikkerheten i denne generaliseringen er redusert til et minimum. Da virksomheter av en viss

kompleksitet er av størst interesse, og vi synes å ha kontroll på frafallet blant virksomheter med mer enn 100 ansatte, vil konklusjonene og drøftingene i neste kapittel baseres på denne populasjonen. Vi har imidlertid i dette kapitlet sett at liknende resultater er sannsynlig for virksomheter med mindre enn 100 ansatte. Med en viss usikkerhet kan vi derfor anta at tilsvarende resultater også gjelder for de små virksomhetene.

## 6 AVSLUTNING

---

### 6.1 DRØFTING

Denne utredningen tar utgangspunkt i den stadig økende kritikken mot budsjettet. Kritikerne snakker i store ord om budsjettet, og bruker blant annet titler som «Budgetet – et unödig ont» (Wallander 1994), «Bye bye budget... the annual budget is dead» (Gurton 1999), «Who needs budgets» (Hope og Fraser 2003) og «Paying people to lie: the truth about the budgeting process» (Jensen 2003). Samtidig viser forskning at de fleste virksomhetene fortsatt bruker budsjettet, og finner til dels stor verdi i det (Ekholm og Walling 2000; Libby og Lindsay 2010). Videre hevdes det at skandinaviske virksomheter er ledende når det kommer til å forkaste budsjettet og implementere BB-retorikken (Hope og Fraser 1999).

Med dette utgangspunktet ønsker vi gjennom forskningsspørsmål 1 å kartlegge bruken av budsjettet, mens vi gjennom forskningsspørsmål 2 ønsker å måle oppfatningen av budsjettkritikken. Videre bruker vi forskningsspørsmål 3 for å undersøke om det eksisterer sammenhenger mellom virksomheter når det gjelder bruken av og holdning til budsjettet. Dette vil samlet gi et godt bilde over budsjetteringspraksis blant norske virksomheter

#### 6.1.1 Hvordan brukes budsjettet i norsk næringsliv, og hvor utbredt er bruken av andre styringsverktøy?

I likhet med tidligere studier av samme fenomen i Nord-Amerika (Libby og Lindsay 2010), Finland (Ekholm og Wallin 2000), og Sverige (Glader et al 1996) observerer vi at omtrent 9 av 10 virksomheter fortsatt benytter budsjett. Imidlertid ønsker majoriteten av de som fortsatt bruker budsjett å gjøre små eller store justeringer. Dette samsvarer med løsningen gitt av de konservative kritikerne (Hansen et al 2003) som hevder man bør justere budsjettet for å kompensere for noen av problemene budsjettet er beheftet med. Libby og Lindsay (2010) rapporterer at noen av de viktigste årsakene til at budsjettet endres, er at det oppleves som tidkrevende og rigid, opplevd budsjettmanipulasjon og budsjettets manglende relasjon til strategi. Dette er i samsvar med våre resultater, hvor rigiditet og tidkrevende skiller seg ut som de viktigste årsakene til at norske virksomheter ønsker å endre budsjettet.

Til tross for at Hope og Fraser (1999) hevder skandinaviske virksomheter leder an i budsjettrevolusjonen, og er blant de fremste til å forkaste budsjettet, finner vi lite støtte for påstanden i norske virksomheter. Kun 1 av 10 norske virksomheter synes å ha forkastet budsjettet som økonomisk styringsverktøy. Også blant nord-amerikanske (Libby og Lindsay

2010) og finske (Ekholm og Wallin 2000) virksomheter observerer man liknende resultater. Argumentet til Hope og Fraser er at skandinaviske virksomheter i stor grad opererer i dynamiske omgivelser preget av endring, og de støtter argumentet med å vise til store selskaper som Volvo, IKEA, Handelsbanken, Statoil, mfl., som alle har forkastet budsjettet. Ved kartlegging av forutsigbarhet i omgivelsen rapporterer stort sett alle virksomhetene i utvalget å operere i relativt forutsigbare omgivelser, noe som kan forklare hvorfor et begrenset antall virksomheter har forkastet budsjettet. Hope og Fraser er blant de fremste talspersonene for BB, og det er følgelig grunn til å anta at de overdriver kritikken mot budsjettet, noe vi ser mer på under drøfting av forskningsspørsmål 2.

Til tross for en generell oppfatning av at både resultatbudsjett, likviditetsbudsjett og balansebudsjett er verdifullt for virksomheten, er bruken av likviditets- og balansebudsjett relativt moderat blant de som fortsatt benytter budsjettet. Selv om rundt 7 av 10 virksomheter bruker disse budsjettene, brukes de stort sett kun til en viss grad. Dette i kontrast til budsjettlitteraturen som hevder budsjettet er et viktig verktøy i likviditetsstyringen (Bergstrand et al 1999). Resultatbudsjettet på den annen side brukes i stor grad av nesten alle som fortsatt bruker budsjettet og trekkes derfor frem som det viktigste budsjettet i norsk næringsliv. I henhold til økonomisk teori er disse resultatene oppsiktsvekkende, da likviditetsstyring er en av virksomhetens viktigste oppgaver på grunn av tidsforskyvning av inntekter og kostnader. Imidlertid viser en undersøkelse blant store og mellomstore norske virksomheter at kun 12% har et konkret verktøy for planlegging og oppfølging av likviditet (Thorsen 1999), noe som kan forklare den begrensede bruken av likviditetsbudsjettet. Til tross for begrenset bruk, er det en generell oppfatning blant norske virksomheter om at likviditetsbudsjettet er verdifullt. Dette støtter påstanden om at den begrensede bruken av likviditetsbudsjett ikke skyldes likviditetsbudsjettet i seg selv, men heller manglende likviditetsstyring i virksomhetene.

Når det kommer til bruken av budsjettet til ulike formål har budsjettet blitt kritisert for å brukes til for mange formål som ofte går på bekostning av hverandre (Churchill 1984; Epstein og Manzoni 2002; Arnold og Gillenkirch 2015). Vi observerer at til tross for en generell oppfatning av at budsjettet er egnet til alle formål, er bruken moderat. Liknende resultater ble observert blant finske virksomheter (Ekholm og Wallin 2000). En utstrakt enighet i påstanden «problemet med budsjettet er måten det brukes på og rollen det er forventet å ha; budsjettet er potensielt svært verdifullt om det brukes på riktig måte» støtter påstanden om en viss enighet i at budsjettet brukes til for mange formål. Men i samsvar med tidligere studier finner vi også indikasjoner på at formålet med budsjettet varierer noe mellom ulike virksomheter (Hansen og Van der Stede

2004; Arnold og Gillenkirch 2015; Ekholm og Wallin 2000). Vi ser en tendens til at virksomheter i usikre omgivelser synes å bruke budsjettet i mindre grad til planlegging, ressursallokering og koordinering. Videre observerer vi at når graden av standardiserte arbeidsoppgavene øker, øker bruken av budsjettet til motiveringsformål. Vi ser også en tendens til at noen virksomheter synes å fokusere budsjettet mot de ansattes insentivsystem, mens andre fokuserer budsjettet mot intern styring.

I likhet med Hansen og Van der Stede (2004) observerer vi at planlegging synes å være budsjettets viktigste oppgave. Stort sett alle virksomhetene i norsk næringsliv bruker eller har brukt budsjettet til planleggingsformål, og 2 av 5 oppgir planlegging som viktigste årsak til at budsjettet ikke forkastes. Sett i sammenheng med den lave usikkerheten i omgivelsene er dette resultatet forventet. Budsjettkritikerne hevder usikkerhet i omgivelsene resulterer i at antakelsene budsjettet bygger på fort blir utdatert (f.eks. Wallander 1999; Hope og Fraser 2003; Prendergast 2000). Ved fravær av usikkerhet vil derfor budsjettet være et grunnleggende styringsverktøy i planleggingsprosessen da det er det eneste styringsverktøyet som samler alle de viktigste aktivitetene til virksomheten i ett dokument (Otley 1999).

Til tross for at det hevdes budsjettet fører til sammenfallende insentiver mellom beslutningstakere og eiere når det brukes i virksomhetens insentivsystem (Covaleski et al 2003), ser vi en tendens til at budsjettet brukes i minst grad til belønningsformål. Kritikerne hevder at bruk av budsjettet til belønningsformål leder til budsjettmanipulasjon. Jensen (2003) hevder imidlertid at problemet ikke er budsjettet i seg selv, men heller måten belønningsstrukturen er bygd opp med stegvise bonuser. Til tross for moderat bruk av budsjettet til belønningsformål ser vi generelt en uenighet i at budsjettet fører til budsjettmanipulasjon. Budsjettmanipulasjon synes følgelig ikke å være den viktigste årsaken til at budsjettet ikke brukes til belønningsformål.

Både blant de konservative og radikale kritikerne hevdes det at virksomhetene i større grad må ta i bruk alternative styringsverktøy (Bjørnenak 2010). Resultatene fra norske virksomheter indikerer en til dels stor spredning av alternative styringsverktøy, men bruken av disse er noe begrenset. Blant de som har ikke forkastet budsjettet ser vi at de alternative styringsverktøyene generelt brukes til en viss grad, noe som kan indikere at de benyttes som komplementer til det tradisjonelle budsjettet. Til tross for å fylle noen av de samme rollene som budsjettet ser vi at rullerende prognoser generelt brukes av de fleste virksomhetene. Også blant nord-amerikanske virksomheter oppgis bruk av rullerende prognoser som en viktig årsak til å endre budsjettet, selv om bruken synes å være noe mindre enn i Norge da kun 20% av virksomhetene benytter

det (Libby og Lindsay 2010). Også blant finske virksomheter er rullerende prognoser et utbredt styringsverktøy, som virksomhetene synes å finne verdifullt (Ekholm og Wallin 2000) Videre oppgir nord-amerikanske virksomheter desentralisering og bedre implementering av strategi som viktige endringer av budsjettet. I norske virksomheter ser vi også en utstrakt bruk av alternative styringsverktøy som muliggjør akkurat disse endringene. Dette kan indikere en dynamisk utvikling i budsjetteringspraksis. Sett i sammenheng med at 73,9% av norske virksomheter ønsker å tilpasse budsjettet gir dette et bilde av at budsjettet gjøres mer dynamisk for å tilpasse seg de endrede markedsforholdene. Dette samsvarer med utviklingstrekkene i verdensmarkedet generelt (Daft og Lewin 1993; Illinitch, D'Aveni og Lewin 1996).

Noe mer overraskende er det at bruken av disse styringsverktøyene ikke er mer utbredt hos de radikale virksomhetene. Som vi har sett fyller budsjettet et stort antall roller, og når dette styringsverktøyet fjernes fra virksomheten må andre verktøy overta disse rollene. Tilhengerne av Beyond Budgeting foreslår å erstatte budsjettet med rullerende prognoser, sterk desentralisering, balansert målstyring og benchmarking. Til tross for å ha forkastet budsjettet ser vi at disse styringsverktøyene kun har en viss spredning. Når vi spør de radikale virksomhetene om budsjettet først og fremst har blitt erstattet av rullerende prognoser, oppgir 72,7% at dette er tilfellet. Rullerende prognoser skiller seg derfor ut som det viktigste styringsverktøyet for de som har forkastet budsjettet. Liknende resultater ser vi blant finske virksomheter hvor de som har forkastet budsjettet er av en generell oppfatning av at rullerende prognoser komplementert med balansert målstyring er egnet til å ta over budsjettets roller (Ekholm og Wallin 2000). Den moderate bruken av balansert målstyring og benchmarking blant norske virksomheter som har forkastet budsjettet kan indikere at disse verktøyene komplementerer bruken av rullerende prognoser, slik det ble rapportert blant de finske virksomhetene. Disse tiltakene er i tråd med den enkle implementeringen av BB-retorikken (DN 3.okt 2011 s.7; Bogsnes 2009). Av de drøyt 27% som ikke har erstattet budsjettet med rullerende prognoser, virker fokus å være flyttet på verdiskapning gjennom desentralisering, benchmarking og balansert målstyring. Dette er i tråd med Statoils mer komplekse implementering av BB-retorikken (Bogsnes 2009).

Vi ser derfor en tendens i norsk næringsliv til at virksomhetene opplever et behov for mer fleksibel økonomistyring. Mens majoriteten av virksomheten søker mer fleksibilitet gjennom å komplementere budsjettet med andre styringsverktøy, velger andre å bygge en ny styringsmodell uten budsjett. En av årsaken til at ikke flere virksomheter velger å forkaste budsjettet kan skyldes at heller ikke de alternative styringsverktøyene er feilfrie, og det er ofte

store kostnader knyttet til bytte av styringsverktøy (Banham 2000). Generelt ser vi en tendens til at virksomhetene med høyere omsetning i større grad har forkastet budsjettet, noe som støtter antakelsen om at kostnader påvirker hvordan man implementerer mer fleksibilitet i økonomistyringen.

### **6.1.2 Hvilken holdning har norsk næringsliv til budsjettet**

Helt siden Wallander i 1994 ga ut boken «Budgetet – et unödig ont» har budsjettet vært utsatt for sterk kritikk. Kritikken har i all hovedsak omhandlet kritikk mot budsjetteringsprosessen, kritikk mot budsjettets strategiske egenskaper og kritikk mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Ifølge Ekholm og Wallin (2000) er noen av de fremste budsjettkritikerne konsulenter som tjener på at virksomheter endrer sine styringsverktøy, noe som kan indikere at budsjettkritikken er overdrevet. Dette støttes av resultatene fra undersøkelser utført av Ekholm og Wallin (2000), og Libby og Lindsay (2010). Også våre resultater støtter denne påstanden, da kun 6,3% av respondentene er helt enig i kritikken som er rettet mot budsjettet, mens 1 av 2 er helt eller delvis uenig i budsjettkritikken.

Vi observerer at det er størst uenighet i kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper. Både de radikale og konservative virksomhetene synes å være uenig i at budsjettet utarbeides av toppledelsen uten involvering av de ansatte, og at budsjettet gir lederne klare instruksjoner og derfor liten frihet i hvordan man skal oppnå budsjetterte mål. Dette kan indikere at de ansatte generelt er involvert i budsjetteringsprosessen, noe som fører til bedre informasjonsdeling og økt motivasjon hos de ansatte (Shield og Shields 1998; Merchant 1985). At budsjettet har et desentralisert fokus er i tråd med den desentraliserte trenden vi ser i markedet generelt (Rajan og Wulf 2006; Roberts 2004). Desentralisering er en av de viktigste elementene i BB-retorikken, noe som kan antyde at til tross for å ikke forkaste budsjettet implementerer virksomhetene noen av prinsippene fra retorikken.

Videre viser tidligere forskning (Merchant 1985; Shield og Shields 1998) at aktivt deltakelse i budsjetteringsprosessen kan redusere insentivene til budsjettmanipulasjon. Dette er det støtte for også i vår undersøkelse. Hos de som fortsatt bruker budsjettet er den generelle oppfatning at budsjettet ikke fører til budsjettmanipulasjon. Dette resultatet er i strid med resultatene fra Libby og Lindsay (2010) som indikerte en til dels stor tilstedeværelse av budsjettmanipulasjon. En mulig forklaring på forskjellen mellom undersøkelsene kan være at nord-amerikanske virksomheter rapporterer om en stor viktighet i å nå budsjetterte mål, og at oppnåelse av budsjetterte mål har direkte innvirkning på de ansattes mulighet til forfremmelse. I norske



virksomheter synes ikke lederes mulighet til forfremmelse å være direkte avhengig av evnen til å nå budsjetterte mål, noe som reduserer viktigheten av å nå budsjetterte mål og dermed insentivene til dysfunksjonell atferd. Likevel ser vi at de radikale virksomhetene er mer enig enn uenig i at budsjettet fører til budsjettmanipulasjon, noe som indikerer at problemet med budsjettmanipulasjon er større i disse virksomhetene. Dette kan skyldes at de radikale virksomhetene i større grad synes å bruke budsjettet til prestasjonsevaluering uten å justere for forhold utenfor de ansattes kontroll. Jensen (2003) hevder problemet med budsjettmanipulasjon ikke skyldes budsjettet i seg selv, men måten belønningssystemet er bygd opp. Han hevder bruk av stegvis bonus i relasjon til budsjettet fører til forhandling av for lave mål, bevilgningstenkning og tidsforskyvning av inntekter og kostnader. Dette kan også være en plausibel årsak til at de radikale virksomhetene i større grad synes å oppleve budsjettmanipulasjon.

I norsk næringsliv synes det å være en generell oppfatning av at budsjettet ikke er for tidkrevende. Libby og Lindsay (2010) fant indikasjoner på at tiden som brukes på budsjettrelaterte oppgaver er betydelig mindre enn 12-20 uker som hevdes av Hope og Fraser (2003). Blant kanadiske virksomheter synes det å brukes omtrent 6 uker på budsjettrelaterte oppgaver, mens tilsvarende tall for amerikanske er 10 uker (Libby og Lindsay 2010). Til tross for at dette er betydelig mindre enn budsjettkritikerne hevder, indikerer dette at budsjettet er en tidkrevende prosess. Dette ser vi også i norske virksomheter da man generelt ikke er veldig uenig i kritikken mot budsjettets tidsforbruk, og at budsjettet er tidkrevende er en av de største årsakene til at virksomhetene ønsker å forkaste eller endre budsjettet. Videre ser vi en viss enighet i at budsjettet oppdateres for sjelden. Dette kan være med å forklare hvorfor rullerende prognoser har til dels stor utbredelse, selv blant de som fortsatt benytter budsjett. En av de største fordelene til rullerende prognoser i forhold til budsjettet er at det er mindre detaljrikt og mindre tidkrevende, noe som gjør at det kan oppdateres hyppigere enn budsjettet. I tillegg til at oppdateringene av budsjettet skjer for sjelden, er det en viss enighet i at budsjettet ikke evner å signalisere endringer i markedsforholdene. Dette kan være en forklarende årsak til hvorfor norske virksomheter søker mer fleksible styringsverktøy i økonomistyringen.

Hos norske virksomheter virker det ikke å være et problem å implementere strategien i budsjettet. Dette er i tråd med Libby og Lindsay sine resultater for nord-amerikanske virksomheter som opplever budsjettet som den beste måten å implementere virksomhetens strategi. Imidlertid finner vi indikasjoner i norsk næringsliv på at budsjettet kan hindre virksomhetene i å effektivt realisere strategien gjennom å ha for stort fokus på finansielle tall,

kortsiktige mål og kostnadsreduksjon. Dette kan forklare hvorfor mange virksomheter komplementerer budsjettet med balansert målstyring, som skal hindre akkurat disse effektene.

Til tross for utstrakt kritikk i litteraturen gjenspeiler ikke dette den generelle oppfatningen hos norske virksomheter. Både når det gjelder kritikken mot budsjetteringsprosessen, kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper, og kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper er majoriteten av norsk næringsliv helt eller delvis uenig i kritikken. Likevel ser vi en tendens til større grad av enighet i kritikken som går på budsjettets fleksibilitet, og de viktigste årsakene til at virksomheter ønsker å endre eller forkaste budsjettet er at det er for tidkrevende og rigid. Dette gir indikasjoner på at virksomhetene søker en mer dynamisk styringsmodell, noe som har blitt løst gjennom bruk av rullerende prognoser, benchmarking og balansert målstyring. Til tross et opplevd behov for mer fleksibilitet i økonomistyringen velger 9 av 10 virksomheter å beholde budsjettet, i strid med BB-prinsippene. Den viktigste årsaken til at budsjettet beholdes synes å være at det bidrar til god planlegging og ekstern rapportering. Dette indikerer at BB-retorikken har satt fingeren på noen av de største utfordringene med budsjettet, noe som har ledet virksomhetene mot en mer fleksibel styringsmodell. Likevel ser vi at budsjettet synes å ha en viktig rolle også i fremtidens mer fleksible styringsmodell, først og fremst fordi det bidrar til god planlegging og ekstern rapportering.

### **6.1.3 Er det noen sammenheng mellom bedriftsrelaterte faktorer og holdning til og bruk av budsjett?**

Våre resultater tyder på at det er lite som skiller virksomhetene som bruker og ikke bruker budsjett. Av variablene vi har testet er det kun omsetning som har en sammenheng med bruk av budsjettet, hvor tendensen er at radikale virksomheter har høyere omsetning enn de konservative. Dette kan skyldes at det ofte er store kostnader knyttet til endring av styringssystem, og derfor velger de mindre virksomhetene en mykere overgang til fleksibel budsjettering. Ikke overraskende ser vi også at virksomheter med høy omsetning har en tendens til å bruke rullerende prognoser, benchmarking og balansert målstyring. Dette er styringsverktøyene BB-retorikken hevder skal erstatte budsjettet. Videre ser vi at virksomhetene har en tendens til å bli mer enige i budsjettkritikken når omsetningen øker. Blant annet synes virksomheter med høy omsetning å være mer enige i at budsjettet er tidkrevende. Økende omsetning medfører ofte økende kompleksitet i virksomhetsstrukturen, noe som nødvendigvis medfører at budsjettet blir mer tidkrevende. Det er likevel viktig å være oppmerksom på at radikale virksomheter generelt er mer negative til budsjettet enn konservative, og effektene av

omsetning er derfor forventet ut i fra at radikale virksomheter synes å ha høyere omsetning enn konservative.

Hverken usikkerhet, strategi, prestasjoner, desentralisering eller bransjer synes å ha en sammenheng med om virksomhetene forkaster budsjettet eller ikke. Dette kan enten skyldes at valget om å forkaste budsjettet fremstår relativt tilfeldig, eller at vi ikke har målt de variablene som påvirker valget. Variablene våre er basert på økonomisk teori, budsjettlitteraturen og kritikken mot budsjettet, og vi anser derfor den mest plausible årsaken til at vi ikke finner noen sammenhenger å være at valget om å vrake budsjettet fremstår relativt tilfeldig. Av 361 virksomheter har kun 46 virksomheter forkastet budsjettet, og det vil derfor være vanskelig å finne noen kjennetegn på disse virksomhetene.

Til tross for å ikke påvirke om man forkaster budsjettet eller ikke, ser vi imidlertid en tendens til at usikkerhet i omgivelsen påvirker bruken av budsjettet. Tendensen er at virksomheter i usikre omgivelser bruker budsjettet i mindre grad til koordinering, ressursallokering og planlegging. Vi ser også at virksomheter i usikre omgivelser er mer enige i at budsjettet bygger på svake antakelser og er tidkrevende. Dette kan skyldes at usikkerheten fører til at budsjettet blir mer detaljrikt og mer tidkrevende. Imidlertid vil mer detaljer gjøre budsjettet mer usikkert. Spesielt med tanke på usikkerheten i omgivelsene vil dette gjøre at budsjettet bygger på svake antakelser, og er derfor dårlig egnet til planlegging. Koordinering og ressursallokering er to aspekter av planleggingsprosessen, og følgelig vil også budsjettet være mindre egnet til disse formålene når usikkerheten øker. Til tross for å ikke påvirke om man forkaster budsjettet eller ikke, ser vi altså at virksomhetene blir mer negative til budsjettet når usikkerheten øker. Dette er i samsvar med Bescos et al (2003) som hevder usikkerhet er en drivende faktor i holdningen til budsjettet.

Budsjettkritikerne hevder at budsjettet fører til redusert lønnsomhet, kundetilfredshet og innovasjon (Kaplan og Norton 1996; Neely et al 2001; Van der Stede 2000). Vi skulle derfor anta at virksomheter som har vraket budsjettet scorer høyere på prestasjon. Til tross for å ikke påvirke om man forkaster budsjettet eller ikke, ser vi en tendens til at økende prestasjoner har en sammenheng med økende uenighet i kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper. Dette kan indikere at disse virksomhetene lykkes bedre i å implementere sin strategi i budsjettet noe som øker prestasjonene. Vi må imidlertid være forsiktig med å tolke disse resultatene dit hen da vi ser en generell tendens i datasettet til at alle respondentene svarer høyt på opplevd prestasjon, og lavt på kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper, noe som vil lede til

negativ korrelasjon. Det trenger derfor ikke være noen reell sammenheng mellom prestasjoner og kritikken mot budsjettets strategiske egenskaper.

#### **6.1.4 Relasjon til tidligere studier av budsjetteringspraksis**

Vår studie hentet mye inspirasjon fra en liknende studie i Nord-Amerika utført av Libby og Lindsay (2010). Deres undersøkelse viste at rundt 80% av virksomhetene i Nord-Amerika bruker budsjett i den økonomiske styringen. Av disse hadde 94% ingen planer om å slutte å bruke budsjettet til kontrollformål. Kontroll ble i undersøkelsen definert som bruken av budsjett til motivering av ledere og som en standard for prestasjonsevaluering. Likevel oppga 46% av virksomhetene å ha endringsplaner, hvor manglende fleksibilitet, tidkrevende budsjetteringsprosess, og budsjettmanipulasjon var blant de viktigste årsakene til at virksomhetene ønsket å endre budsjettet. De viktigste endringene var desentralisering, rullerende prognoser, og bedre implementering av strategien i budsjettet. På tross av ønsket om endring mener omkring 90% av virksomhetene at budsjettet er verdifullt, noe som indikerer at bruken av budsjettet til kontrollformål ikke er på vei bort.

I likhet med Libby og Lindsay finner også vi indikasjoner på at budsjettet fortsatt er et viktig styringsverktøy, da omkring 90% av virksomhetene ikke har planer om å forkaste det som styringsverktøy. Likevel ser vi at 82% av de som bruker budsjettet har planer om å tilpasse budsjettet og supplere med andre styringsverktøy når det er nødvendig. Basert på disse resultatene ser vi indikasjoner på at til tross for å fortsatt ha en viktig rolle, er budsjetteringspraksis i ferd med å endre seg. Tendensen er et ønske om mer dynamisk budsjettering, som oppnås gjennom å komplementere med rullerende prognoser, desentralisering, benchmarking og balansert målstyring.

## **6.2 KONKLUSJON**

Som tidligere nevnt er den overordnede hensikten med denne utredningen å besvare følgende problemstilling:

*Hvordan er budsjetteringspraksis i Norge i dag – overdriver kritikerne, eller er budsjettet utdatert som styringsverktøy?*

Samlet kan vi med bakgrunn i våre resultater si at budsjettet ikke er utdatert som styringsverktøy. Fortsatt benytter 9 av 10 virksomheter i norsk næringsliv det tradisjonelle budsjettet, og finner til dels stor verdi i bruken av budsjett. Imidlertid ser vi at budsjettet oppleves tidkrevende og rigid, og at budsjettet må tilpasses den nye markedssituasjonen. Dette

har ført til mer fleksibel budsjetteringspraksis og budsjettet komplementeres med andre styringsverktøy som rullerende prognoser, benchmarking, balansert målstyring og aktivitetsbasert budsjettering.

Våre resultater indikasjonene at budsjettet fortsatt vil ha en viktig rolle i norsk næringsliv, først og fremst på grunn av budsjettets viktighet til planleggingsformål. Budsjettet oppleves også som egnet til andre formål, men bruken begrenses da ulike formål ofte har en tendens til å gå på bekostning av hverandre. Dette har medført at noen fokuserer på bruken av budsjett mot de ansattes insentivsystem, mens andre fokuserer budsjettet mot intern styring. Vi må imidlertid understreke at de ulike formålene ikke er gjensidig utelukkende.

### **6.3 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING**

Vi har med denne undersøkelsen kartlagt budsjetteringspraksis i norsk næringsliv. Siden det er relativt begrenset med forskning på dette området har vi startet med en spredningsstudie. Et naturlig steg videre vil derfor være å bygge videre på denne studien ved fokusere på dybde.

Vi har sett at norske virksomheter generelt har et opplevd behov for mer fleksibilitet i den økonomiske styringen. Hvordan man implementerer økt fleksibilitet synes det imidlertid å være noe uenighet om. Mens enkelte velger å forkaste budsjettet, velger andre å beholde budsjettet blant annet fordi det er verdifullt til planleggingsformål og ekstern rapportering. En videre kartlegging av hvordan implementeringen gjøres i henhold til de to ulike strategiene er nødvendig for å forstå dynamikken i den nye, fleksible budsjetteringsprosessen. Hensikten med slik forskning vil være å kartlegge de virksomhetene som har oppnådd best resultater ved henholdsvis å forkaste og beholde budsjettet, for på denne måten utvikle en benchmark for norske virksomheter. Det vil derfor være viktig å kartlegge hva som kjennetegner de som lykkes med de ulike strategiene, noe som vil kreve grundige case-studier av de mest vellykkede selskapene. BB-retorikken hevder blant annet budsjettet ødelegger for andre styringsverktøy, mens majoriteten av norsk virksomheter synes budsjettet må beholdes da det bidrar til god planlegging. Å måle slike effekter opp mot hverandre vil være mulig ved slik forskning. En annen implikasjon av slik forskning er å få svar på hvordan de mest vellykkede virksomhetene har erstattet budsjettets mange roller.

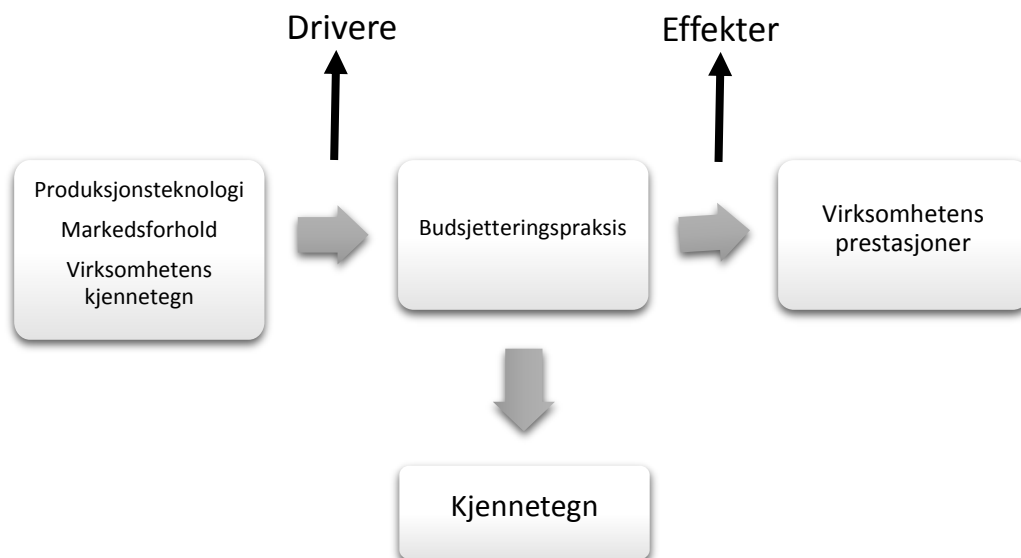
Videre finner vår undersøkelse ingen indikasjoner på at bedriftsspesifikke forhold påvirker hvordan man velger å implementere den økte fleksibiliteten. Vi må imidlertid være

oppmerksom på at vi brukte subjektive mål på prestasjoner og usikkerhet. Videre forskning bør derfor undersøke dette ytterligere, for å avdekke hva som påvirker enkelte virksomheter til å forkaste budsjettet. Dette kan gjøres ved case-studier av virksomheter som har forkastet budsjettet for å fremskaffe indikasjoner på som drev de ulike virksomhetene til å forkaste budsjettet, og deretter teste om dette er symptomatisk for alle virksomhetene som har forkastet budsjettet gjennom en større, kvantitativ studie av norske virksomheter som har forkastet budsjettet. Slik forskning vil bidra til å besvare hvilken tilpasning som er best i ulike virksomheter, noe som bør være sentralt i videre forskning.

Videre er det også interessant å undersøke om virksomheter som har forkastet budsjettet har økt lønnsomheten. Mange av budsjettkritikerne viser til Handelsbankens omveltning etter å ha forkastet budsjettet når de argumenterer hvorfor virksomheter bør forkaste budsjettet. Det er derfor interessant å undersøke om virksomheter som har forkastet budsjettet har blitt mer lønnsomme. Viser det seg at virksomheter som forkaster budsjettet øker lønnsomheten er det forventet at flere virksomheter på sikt vil komme til å forkaste budsjettet. Dette kan gjøres ved å undersøke utviklingen i regnskapstall hos virksomheter som har forkastet budsjettet. På denne måten kan man avdekke utvikling i lønnsomhet etter man forkastet budsjettet. Ved en slik studie må man imidlertid være svært nøyaktig med å kontrollere for andre forhold, da markedsforholdene generelt har stor innvirkning på en virksomhets lønnsomhet. Slik forskning vil kunne si noe om effektene av å implementere de ulike styringsverktøyene. En studie over effektene av en mer dynamisk styringsmodell bør komplementeres av undersøkelser på de sosiale effektene. Budsjettet hevdes blant annet å demotivere de ansatte. En dypere undersøkelse av både virksomheter som har forkastet budsjettet og de som har beholdt det kan avdekke om det er forskjell mellom de ansattes motivasjon og trivsel. En mulig måte å gjøre dette på er å undersøke et fåtall virksomheter som er i ferd med å forkaste budsjettet, og måle de ansattes motivasjon og trivsel både før og etter budsjettet er forkastet. På denne måten kan man avdekke de sosiale effektene av å forkaste budsjettet, og oppnå en dypere forståelse over effektene av en dynamisk styringsmodell uten budsjetter. Dette må selvfølgelig ses i sammenheng med virksomheter som har beholdt budsjettet, men søkt fleksibilitet gjennom komplementering av andre styringsverktøy.

Vi kan oppsummere vårt forslag til hvordan videre forskning bør struktureres ved følgende modell:

Figur 6.1: Forslag til videre forskning



## 7 REFERANSELISTE

---

- Ansari, S., Bell, J. og Klammer, T. (1999) *Activity-Based Budgeting, Modular Series: Management accounting*. Boston, Irwin/Mcgraw-Hill.
- Akkermans, H.A og Oorschot, K.E. van (2005) *Relevance assumed: a case study of balanced scorecard development using system dynamics*. Journal of the Operational Research Society, 56, s. 931-941
- Anthony, R.N. og Govindarajan, V. (2007) *Management control systems*. Boston et al., Mcgraw-Hill
- Argyris, C. (1952) *The impact of Budgets on People*. New York, The Controllershship Foundation
- Argyris, C. (1953) *Human problems with budgets*. Harvard Business Review, 31(1), s. 97-110
- Arnold, M.C og Artz, M. (2015) *Target difficulty, target flexibility, and firm performance: Evidence from business units`targets*. Accounting, Organisations and Society 40(1), s. 61-77
- Arnold, M.C og Gillenkirch, R.M (2015) *Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study*. Accounting, Organization and Society, 43, s. 1-16
- Banham, R. (2000) *Better Budgets*, Journal of Accountancy, Vol 189 Issue 2, pp37-40
- Bart, C. (1988) *Budgeting gamesmanship*. Academy and Management Executive, s. 285-294
- Bartlett, C.A., og Ghoshal, S. (1993) *Beyond the M-form: towards a managerial theory of the firm*. Strategic Management Journal, 14, s. 23-46
- Bergstrand, J., Bjørnenak, T. og Boye, K. (1999) *Budsjettering*. Cappelen Damm
- Bergstrand, J. (2009) *Accounting for Management Control*. Sverige, Studentlitteratur
- Bescos, P.L., Cauvin, E. og Mendoza, C. (2003) *Critisism of budgeting: A contingent approach*. Proceedings of the 26<sup>th</sup>. European accounting associating conference, Spania, (April)
- Bjørnenak, T. (2010) *Økonomistryringens tapte relevans, del 1 og 2*. Magma
- Bogsnes, B. (2009) *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. USA, John Wiley & Sons, Inc



- Bourmistrov, A., Kaarboe, K. 2013. *From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas*. Management Accounting Research. 24(3), s.196-211.
- Bunce, P. (1999) *Budgets: the hidden barrier to success in the information age*. Accounting and Business, 24.
- Bruns, W.J. og Waterhouse, J.H. (1975) *Budgetary control and organization structure*. Journal of Accounting Research 13(2), s.177-203
- Bryan, K. og Hannan, R. (2012) *Shared interest and honesty in budget reporting*. Accounting, Organizations and Society, 37(39), s.155-167
- Burns, A. F. (1969) *The Control of Government Expenditures*, Annual Dinner Meeting of the Fox Foundation, New York Plaza Hotel December 2.
- Chapman, C.S. (1997) *Reflections on a contingent view of accounting*. Accounting, Organization and Society (22), s.189-205
- Chenhall, R.H. (2003) *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*. Accounting, Organization and Society, 28, s.127-168
- Chenhall R.H, og Morris, D. (1986) *The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*. The accounting review, 61, s.16-35
- Churchill, N. (1984) *Budget Choice: planning vs control*. Harvard Business Review, s.150-157
- Covaleski, M.A., Evans, J.H., Luft, J. og Shields, M.D. (2003) *An integrative perspective on budgets and budgeting*. Journal of management Accounting Research, 15, s.392-409.
- Cress, W. og Pettijohn, J. (1985) *A survey of budget-related planning and control policies and procedures*. Journal of Accounting Education, 3, s.61-78
- Daft, R.L., & Lewin, A. Y. (1993). *Where are the theories for the new organizational forms? An editorial essay*. Organisation and Science, 4, i-iv
- Daum, J. (2004) *Beyond Budgeting on the move*. Report from the First Annual Beyond Budgeting Summit in London

- Davila, T. og Wouters, M. (2005) *Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack*. Accounting, Organizations and Society 30, s.587-608
- Ekholm, B-G. og Wallin, J. (2000) *Is the annual budget really dead?* European Accounting Review, 9 (4), s.519-539
- Eriksen, M.E. og Mckeown, M.B. (2010) *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg Masterutredning*, Norges Handelshøyskole, Bergen
- Epstein, M.J og Manzoni, J.F (2002) *Reconciling conflicting roles of budgets: review and survey of corporate practices*. Working paper, Rice University and INSEAD
- Fisher, J.G. (1995) *Contingency-based research on management control systems: categorization by a level of complexity approach*. Journal of Accounting Literature, 14, s.24-53
- Fisher, J.G, Maines, L.A., Pfeffer, S.A. og Sprinkle, G.B. (2002) *Using budgets for performance evaluation: effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack and performance*. The Accounting Review 77(4), s.847-865
- Frow, N., Marginson, D. og Ogden, S. (2010) «*Continuous*» *budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control*. Accounting, Organizations and Society, 35, s.444-461
- Glader, M., Johansson, C., Nilsson, J., Nilsson, G. og Samuelson, L. (1996) *Ekonomistyring i svenska börsföretag*, Rapport fra seksjonen for regnskap og finansiering, Stockholm School of Economics
- Goyagina, A. og Valuckas, D. (2012) *Reviewing litteratur on rolling forecasts, benchmarking and customer profitability. A management accounting perspective*, Masterutredning, Norges Handelshøyskole
- Grønmo, S (2004) *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen, Fagbokforlaget
- Gripsrud, G., Olsson, U.H. og Silkoset, R. (2010) *Metode og dataanalyse – beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP*. Høyskoleforlaget
- Gurton, A. (1999) *Bye Bye budget...the annual budget is dead*, Accountancy, March 60
- Hage, J. og Aiken, M. (1967) *Relationship of Centralization to Other Structural Properties*. Administrative Science Quarterly, June, s.72-92.

- Hansen, S.C., Otley, D.T. og Van der Stede, W.A. (2003) *Practice developments in budgeting: an overview and academic perspective*. Journal of Management Accounting Research, 15, s.95-116
- Hansen, S.C og Van der Stede, W.A. (2004) *Multiple facets of budgeting: an explanatory analysis*. Management Accounting Research, 15, s.415-439
- Hansen, S.C. (2011) *A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity Based Budgeting og Beyond Budgeting*. European Accounting Review, 20(2), s.289-319
- Hoff, K.G. og Bjørnenak, T. (2005) *Driftsregnskap og budsjettering*, Universitetsforlaget
- Hofstede, G. (1967) *The Game of Budget Control*. Assen, Nederland, Van Gorcum,
- Hogg, K. G. & Bjørnenak, T. (2005): *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo, Universitetsforlaget
- Hope, J. og Fraser, R. (1997) *Beyond budgeting*. Magazine for Chartered Management Accountants. Des97,75(11)
- Hope, J. og Fraser, R. (1999) *Budgets: the hidden barrier to success in the new information age*. Accounting & Business, s.24-26
- Hope, J. og Fraser, R. (2000) *Beyond Budgeting*. Strategic Finance, s.30-35
- Hope, J. og Fraser, R. (2003a) *Who needs budgets?* Harvard Business Review 81 (2), s.109-115
- Hope, J. og Fraser, R. (2003b) *Beyond Budgeting: How managers can break Free from the annual Performance Trap*. Harvard Business School press, Boston
- Hopwood, A.G. (1972) *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*. Journal of Accounting Research, 10, s.156-182
- Hornigren, C.T (1981) *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall
- Hornigren, C., Bhimani, A., Datar, S.M, og Foster, G. (2002) *Management and cost accounting*. London, Prentice Hall
- Hornigren, C.T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. & Ittner, C. (2009): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13 utg, USA, Perason Educational

- Illinitch, A.Y., D'Aveni, R.A., & Lewin, A (1996). *New organizational forms and strategies for managing in hypercompetitive environments*. *Organization and Science*, 7(3), s.211-220
- Jacobsen, Dag Ingvar (2010): *Hvordan gjennomføre undersøkelser? – Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg., Oslo, Høyskoleforlaget
- Jensen, M.C. (2003) *Paying people to lie: The truth about the budgeting process*. *European Financial Management*, 9(3), s. 379-406
- Johannessen, A., Tufte, P.A. & Kristoffersen, L. (2005): *Introduksjon til samfunnsvitenskaleig metode*. 3.utg, Oslo, Abstrakt
- Kaplan, R & Atkinson, A (2014): *Advanced Management Accounting*. 3. utg, Harlow, Pearson Education Limited
- Kaplan, R.S og Norton, D. (1996) *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Libby, T. og Lindsay, R.M. (2009) *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American Practice*. *Management Accounting Research*, 21(1), s.56-75.
- Leon, L, Rafferty P.D, og Herschel, R. (2012) *Replacing the annual budget with business intelligence driver-based forecasts*. *Intelligent Information Management*, 5, s.6-12
- Locke, E.A og Latham, G.P. (1990) *A theory of goal setting and task performance*. Englewood-Cliffs, Prentice-Hall
- Lowe, E.A. og Shaw, R.W. (1968) *an Analysis of Managerial Biasing: Evidencce form a Company`s Budgeting Process*. *Journal of Management Studies*, s.304-315
- Lorain, M.A (2010) *Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments?* Bidrag i M. J. Epstein, J. F. Manzoni og A. Davila (Eds.) *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices (Studies in Managerial and Financial Accounting)*. Emerald Group Publishing Ltd (20), s.177-208,
- Lukka, K. (1988) *Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence*. *Accounting, Organizations and Society*, 13, s.281-302
- Luft, J. og Shields, M.D. (2003) *Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*. *Accounting, Organizations and Society*, 28, s169-249

- Løvas, Gunnar (2004): *Statistikk for universiteter og høyskoler*, 2. Utg, Oslo, Universitetsforlaget
- March, J.G. og Olsen, J.P. (1976) *Ambiguity and choice in Organizations*. Oslo, Norge, Universitetet.
- Merchant, K.A. (1981) *The design of corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance*. *The Accounting review* 56(4), s. 813-829
- Merchant, K.A. (1984) *Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model*. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), s.291- 310.
- Merchant, K.A (1985) *Budgetary and the propensity to create budget slack*. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), s.201-210
- Merchant, K.A og Van der Stede, W.A. (2003) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluations and Incentives*. Pearson/Prentice Hall, London
- Merchant, K.A. og Van der Stede, W.A. (2011) *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. London, Prentice Hall
- Koller, T. (1994) *What is value-based management?* Lastet ned 15.10 fra [http://www.mckinsey.com/insights/corporate\\_finance/what\\_is\\_value-based\\_management](http://www.mckinsey.com/insights/corporate_finance/what_is_value-based_management)
- Neely, A., Sutcliff, M.R. og Heyns, H.R. (2001) *Driving Value Through Strategic Planning and budgeting*. New York, Accenture.
- Nørreklit, H. (2000) *The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions*, *Management Accounting Research*, 11, s.65-88
- Otley, D.T. (1987) *Accounting Control and Organizational Behaviour*. London: Heinmann
- Otley, D.T. (1994). *Management Control in contemporary organisations: Towards a wider framework*. *Management Accounting Research*, 5(3/4), s.289-299
- Otley, D.T. (1999) *Performance management: a framework for management control system research*. *Management Accounting Research*, 10(4), s.363-382
- Pfeffer, J. og Salancik, G.R. (1978) *The external Control of organizations: A resource Dependence Perspective*. New York, Harper & Row
- Pfeffer, J. (1981) *Power in Organizations*. Marshfield, Pitman

- Prendergast, P. (2000) *Budgets hit back*. Management Accounting (UK), 78 (1), s.14-16
- Porter, M.E. (1996) *What is strategy?* Harvard Business Review, November-Desember.
- Rajan, R. G. og Wulf, J. (2006) *The attenuing firm: Evidence from panel data on the changing nature of corporate hierarchies*. The Review of Economics and Statistics 88 (November), s.759-773.
- Roberts, J. (2004) *The Modern Firm : Organizational Design for Performance and Growth*. Oxford University Press.
- Saunders, M., Lewis, P. og Thornhill, A (2009) *Research Methods for Business Students*, Harlow, Pearson Education Limited
- Schiff, M. og Lewin, A.Y. (1968) *The impact of people on budgets*. The Accounting Review, 45, s.259-268
- Schmidt, J.A. (1992) *Is it time to replace traditional budgeting?* Journal Accountancy, Oktober, s.103-107
- Shields, J.F. og Shields, M.D. (1998) *Antecedents of participative budgeting*. Accounting, Organizations and Society, 23(1), s.49-76
- Solheim, B. og Winther, T. (2011) *Driftsregnskap og budsjettering*, Gyldendal
- Steeh, C. (1981) *Trends in non response rates, 1952-1979*. The public opinion quarterly,45, s.359-375
- Stedry, A.C. (1960) *Budget Control and Cost Behavior*. Prentice Hall
- Thorsen, A. (1999) *Budsjettering og likviditetsstyring*, Lastet ned 20.11 fra [http://www.lederkilden.no/tema/fagart\\_busjettering-og-likviditetsstyring](http://www.lederkilden.no/tema/fagart_busjettering-og-likviditetsstyring)
- Umaphy, S. (1987) *Current Budgeting Practices in U.S Industry*. New York, Quorum Books
- Van der Stede, W.A. (2000) *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation*. Accounting, Organization and Society, 25, s.609-622
- Wallander, J. (1999) *Budgeting – An Unnecessary Evil*. Scandinavian Journal of Management, 15, s.405-421

Wooldridge, J. (2013) *Introduction to econometrics*. Cengage learning EM EA

Wonnacott, T. & Wonnacott, T. (1990): *Introductory Statistics*. 5. utg, USA, John Wiley & Sons Inc

Wetherbe, J.C. og Dickson, G.W. (1979) *Zero-Based Budgeting: An alternative to Chargeout Systems*. North-Holland Publishing Company, Information & Management, 2 (1979), s.203-213

Young, M. (1985) *Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack*. Journal of Accounting Research, 23(2), s.829-842

Østereng, K., og Stensaker, I. (2011) *Management control without budgets: A field study of "beyond budgeting" in practice*. European Accounting Review, 20.

### Internettkilder

Bethlehem, J. *Applied Survey Methods: a statistical perspective [Internett]*. Tilgjengelig fra: <http://www.applied-survey-methods.com/index.html>. [Lest Desember 2015]

<https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap>

Spinnaker research (2015), *Balance samples by calculating weight factors [Internet]*. Tilgjengelig fra: <http://www.spinnakerresearch.nl/>. [Benyttet verktøy Desember 2015].

## 8 VEDLEGG

### 8.1 ANALYSE AV VIRKSOMHETER MED OVER 100 ANSATTE

Tabell 7.1: Virksomhetenes oppfatning av likviditetsbudsjett gitt bruken

Likviditetsbudsjett	Ingen mening	Skader bedriften		Ingen verdi	Svært verdifullt for bedriften	
		1	2		3	4
Brukes ikke	40,4%	0,0%	0,0%	42,6%	14,9%	2,1%
Brukes til en viss grad	2,3%	0,0%	0,0%	6,9%	69,0%	21,8%
Brukes i stor grad	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	36,2%	63,8%

Tabell 7.2 Korrelasjoner bruk av budsjettet til ulike formål

Pearsons R	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivasjon	Prestasjonsev.	Belønning
Planlegging	1.0000					
Koordinering	0.4894*	1.0000				
Ressursallokering	0.5063*	0.5311*	1.0000			
Motivasjon	0.2686*	0.3073*	0.2534*	1.0000		
Prestasjonsev.	0.1784*	0.0832	0.1194	0.5079*	1.0000	
Belønning	0.0584	0.0641	-0.0391	0.4335*	0.5448*	1.0000

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Spearman's Rho	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivasjon	Prestasjonsev.	Belønning
Planlegging	1.0000					
Koordinering	0.4845*	1.0000				
Ressursallokering	0.4867*	0.5256*	1.0000			
Motivasjon	0.2644*	0.2909*	0.2185*	1.0000		
Prestasjonsev.	0.1815*	0.0515	0.0850	0.5131*	1.0000	
Belønning	0.0626	0.0471	-0.0615	0.4335*	0.5445*	1.0000

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*



Tabell 7.3: Svarfordeling bruk av budsjettet til ulike formål for radikale og konservative virksomheter

Formål	Konservative (n=181)			Radikale (n=22)		
	Brukes ikke		Brukes i stor grad	Brukes ikke		Brukes i stor grad
	1	2	3	1	2	3
Planlegging	1,7%	37,0%	61,3%	20,0%	50,0%	30,0%
Koordinering	9,9%	59,1%	30,9%	60,0%	25,0%	15,0%
Ressursallokering	8,2%	50,8%	41,4%	40,0%	45,0%	15,0%
Motivering	10,5%	52,5%	37,0%	40,0%	40,0%	20,0%
Prestasjonsevaluering	11,6%	41,4%	47,0%	35,0%	25,0%	40,0%
Belønning	33,7%	38,1%	28,2%	55,0%	30,0%	15,0%

Tabell 7.4 Korrelasjoner bruk av budsjettet til ulike formål og bedriftsspesifikke faktorer

Pearsons R	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivasjon	Prestasjonsev.	Belønning
Org.struktur	0.0417	0.0945	-0.0055	0.1735*	0.0798	0.0647
Omsetning	0.0533	0.0296	0.0289	-0.0614	0.0335	0.0781
Ansatte	0.0993	-0.0291	0.0596	-0.1545*	-0.0608	0.0058
Prestasjoner	-0.0016	0.0064	0.0547	0.0255	-0.0018	0.0356
Forutsigbarhet	0.1557*	0.1769*	0.1980*	0.0796	0.0721	-0.0671
Standardisering	-0.0588	-0.0835	-0.0683	-0.0658	0.0332	-0.0017

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Pearsons R	Planlegging	Koordinering	Ressursallokering	Motivasjon	Prestasjonsev.	Belønning
Org.struktur	0.0760	0.0954	0.0110	0.1649*	0.1028	0.0682
Omsetning	0.0628	0.0357	0.0255	-0.0427	0.0533	0.0856
Ansatte	0.0732	-0.0298	0.0540	-0.1355	-0.0336	0.0076
Prestasjoner	-0.0011	-0.0095	0.0720	0.0306	-0.0090	0.0247
Forutsigbarhet	0.1653*	0.2266*	0.1987*	0.0913	0.0283	-0.0875
Standardisering	0.0286	0.0796	0.0941	0.1733*	0.0617	0.0904

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Tabell 7.5 Korrelasjoner i bruk av alternative styringsverktøy

Pearsons R	Aktivitetsbasert budsjettering	Zero based budsjettering	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullerende prognoser	Verdibasert ledelse
Aktivitetsbasert budsjettering	1.0000					
Zero based budsjettering	0.0210	1.0000				
Balansert målstyring	0.0773	0.1504*	1.0000			
Benchmarking	-0.0873	0.0250	0.4233*	1.0000		
Rullerende prognoser	0.0117	-0.0515	0.1582*	0.2433*	1.0000	
Verdibasert ledelse	0.1885*	0.1364	0.1869*	0.1050	0.2047*	1.0000

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Spearman's Rho	Aktivitetsbasert budsjettering	Zero based budsjettering	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullerende prognoser	Verdibasert ledelse
Aktivitetsbasert budsjettering	1.000					
Zero based budsjettering	0.0499	1.0000				
Balansert målstyring	0.0848	0.1796*	1.0000			
Benchmarking	-0.0848	0.0147	0.4154*	1.0000		
Rullerende prognoser	0.0129	-0.0407	0.1578*	0.2329*	1.0000	
Verdibasert ledelse	0.1869*	0.2188*	0.1902*	0.0968	0.1911*	1.0000

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Tabell 7.6 Korrelasjoner i bruk av alternative styringsverktøy og bedriftsspesifikke faktorer

Pearsons R	Aktivitetsbasert budsjettering	Zero based budsjettering	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullerende prognoser	Verdibasert ledelse
Omsetning	-0.1747*	0.0719	0.1595*	0.2217*	0.2777*	-0.0929
Ansatte	-0.0872	0.2171*	0.1201	0.1464*	0.1059	-0.0206
Forutsigbarhet	0.0105	0.0628	-0.0288	-0.0275	-0.0279	-0.0117
Prestasjoner	0.1000	0.1459*	-0.0441	-0.0426	0.0089	0.0754
Org. struktur	0.0768	-0.0654	0.0402	-0.0181	0.0311	0.1261
Standardisering	-0.0971	-0.1368	-0.0417	-0.0266	0.1261	0.0336

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Spearmans Rho	Aktivitetsbasert budsjettering	Zero based budsjettering	Balansert målstyring	Benchma rking	Rullerende prognoser	Verdibasert ledelse
Omsetning	-0.1706*	0.0806	0.1732*	0.2123*	0.2783*	-0.0963
Ansatte	-0.0964	0.2118*	0.1252	0.1545*	0.0877	0.0104
Forutsigbarhet	0.0086	0.0960	0.0129	0.0173	-0.0462	0.0500
Prestasjoner	0.1068	0.1483*	-0.0445	-0.0500	0.0110	0.0930
Org.struktur	0.0824	-0.0496	0.0408	-0.0050	0.0384	0.1170
Standardisering	-0.0006	-0.1327	-0.0976	-0.074	0.1932*	-0.0176

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Tabell 7.7 Mann Whitney test av forskjeller i enighet i kritikken mellom de som oppgir at de vil/har endret budsjettet

Holdning til budsjettet	Gjennomsnitt	Standardavvik	Mann whitney p-verdi
Vil ikke endre/har ikke endret budsjettet	2.44	0.62	0.8357
Vil endre/har endret budsjettet	2.46	0.56	

Tabell 7.8: Andre årsaker respondentene oppgir som årsak til endringer av budsjettet

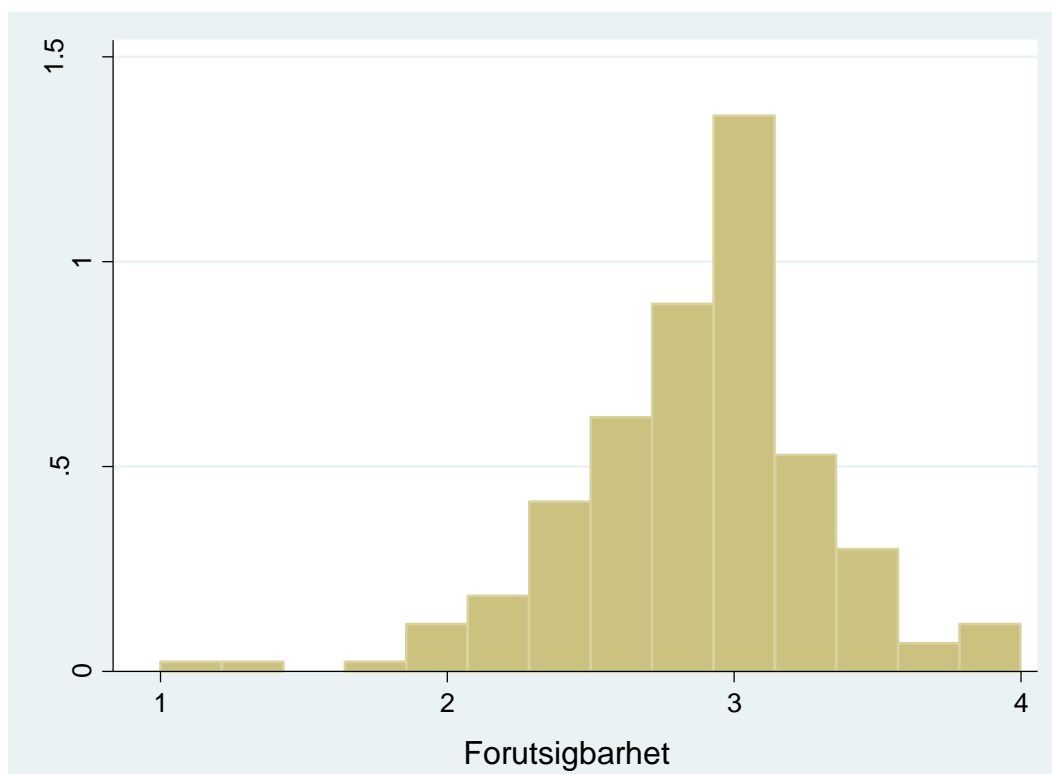
Tilpasse budsjettet til bedriftens utvikling
Endrede forutsetninger
Forutsetningene endret seg.
Bedre oversikt over bakgrunnstallene i den enkelte avdeling
Målsetting og strategi kan endres i løpet av året
Behov for å redusere avhengigheten av Excel dimensjonen
Budsjettet hos blir veldig overordnet, behøver mer detaljert planlegging
Stor grad av endrede forutsetninger
Forenkling av budsjettmodeller
Feil periodisering
Jobber kontinuerlig med prognoser
Har vært for lite integrert med hele virksomheten
Endringer følger skoleåret, midt i budsjettåret...
Forbedrer prosessen hvert år
Kun snakk om mindre justeringer for enda bedre å kunne måle delresultater
Budsjetteringsverktøy
Endres med Fcst
Uegnet
Endringer i maredsforhold
Endrede forutsetninger
Forandringer i organisasjonen
Driftsendringer
Bedre ansvarsfordeling

Tabell 7.9: Svarfordeling usikkerhet i omgivelsene

#	Forutsigbarhet I omgivelsene	Umulig å forutse	Relativt vanskelig å forutse	Til en viss grad mulig å forutse	Svært lett å forutse	Mean
1	Konkurrentenes markedstilpasning (nye produkter, priser, markedsføringskampanjer, o.l.)	4	53	129	17	2.78
2	Inntekter (pris og etterspørsel)	4	57	123	19	2.77
3	Kostnadsnivå	1	17	130	55	3.18
4	Kundenes preferanser	4	24	150	25	2.97
5	Andre markedsmessige forhold som påvirker bedriften	10	69	120	2	2.58

\*Disse variablene er brukt for å skape en ny variabel som skal gi et godt bilde av forutsigbarheten i respondentenes omgivelser. Variablene er vektet likt

Figur 7.1: Gjennomsnittsvariabel, forutsigbarheten i omgivelsene



Tabell 7.10: Mann-Whitney test av forskjellen i forutsigbarheten i omgivelsene mellom radikale og konservative bedrifter.

Størrelse	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Forutsigbarhet	2.87	0,42	2.74	0.42	0.1401

Tabell 7.11: Svarfordeling bedriftenes markedsstrategi

#	Markedsstrategi	Svarfordeling	Svarfordeling konservative	Svarfordeling radikale
1	Kostnadsleder	41	35	6
2	Diversifisering	57	49	8
3	Fokusert/nisje	105	97	8

Tabell 7.12: Mann Whitney test av forskjell i markedsstrategi mellom radikale og konservative

Størrelse	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Markedsstrategi	2.34	0,78	2.09	0.81	0.1401

Tabell 7.13: Mann Whitney test av forskjell i enigheten i budsjettet basert på markedsstrategi

Kostnadsledelse og differensiering	P=0.6369
Differensiering og fokusert/nisje	P=0.4829
Kostnadsledelse og fokusert/nisje	P=0.9479

Tabell 7.14: Mann Whitney test av forskjellen i størrelse mellom radikale og konservative virksomheter

Størrelse	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Omsetning	3,51	0,97	4	0.98	0.0285
Ansatte	2,66	0,96	2,27	1,28	0.0150

Tabell 7.15: Korrelasjoner mellom enighet i budsjettkritikken og størrelse

	Omsetning		Ansatte	
	Spearman's Rho	Pearson's R	Spearman's Rho	Pearson's R
Manipulasjon	0.2843 (0.000)	0.2722 (0.0001)	0.2334 (0.0008)	0.2501 (0.0003)
Svakeantakelser	0.1074 (0.1270)	0.1330 (0.0586)	0.0423 (0.5486)	0.0369 (0.6010)
Strategi	0.2275 (0.0011)	0.2319 (0.0009)	0.1306 (0.0632)	0.1218 (0.0834)
Fleksibilitet	0.0158 (0.8229)	0.0162 (0.8184)	-0.1038 (0,1404)	-0.0692 (0.3268)
Tidkrevende	0.3011 (0.0000)	0.3029 (0.0000)	0.1876 (0.0074)	0.1994 (0.0043)

Tabell 7.16: Svarfordeling vurdering av egen prestasjon

	Vesentlig dårligere	Marginalt dårligere	Omtrent lik	Marginalt bedre	Vesentlig bedre
Profitt	5	29	80	48	41
Kundetilfredshet	0	3	55	82	63
Innovasjon	2	13	81	69	38

Tabell 7.17: Mann whitney test forskjell i prestasjoner mellom konservative og radikale

Størrelse	Konservative n=181		Radikale n=22		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Prestasjoner	3,69	0,63	3,7	0,54	0,9689

Tabell 7.18: Korrelasjoner mellom prestasjoner og enighet i kritikken

Korrelasjon prestasjon og	Spearman	Pearson
Budsjettkritikken	-0,1378	-0,1306
Strategiske egenskaper	-0,1786*	-0,1508
Organisatoriske egenskaper	-0,0498	-0,0638
Budsjetteringsprosessen	-0,1392	-0,1408

Signifikante korrelasjoner  $p < 0.05$  merket \*

Tabell 7.19: Svarfordeling organisasjonsstruktur

#	Organisasjonsstruktur	Konservative	Radikale
1	Svært desentralisert	26	7
2	Delvis desentralisert	73	8
3	Delvis sentralisert	63	5
4	Svært sentralisert	19	2

Tabell 7.20: Korrelasjoner mellom organisasjonsstruktur og rigiditet, sentralisering og budsjettkritikken samlet

	Spearman	Pearson
Rigiditet	-0,0038	0,0011
Sentralisering	0,1132	0,1020
Budsjettkritikken samlet	-0.0217	-0.0196

Signifikante verdier  $p < 0.05$  merkes \*

Tabell 7.21: Korrelasjoner mellom standardisering og budsjettkritikken samlet

	Spearman	Pearson
Rigiditet	-0,0038	0,0011
Sentralisering	0,1132	0,1020
Budsjettkritikken samlet	-0.0591	-0.0277

Signifikante verdier  $p < 0.05$  merkes \*

Tabell 7.22: Svarfordeling de ulike bransjene

#	Bransje	Radikale	Konservative	Totalt
1	Energi, Olje og Gass	2	25	27
2	Industri	2	36	38
3	Handel	2	28	30
4	Bygg og Anlegg	4	19	23
5	Finansielle tjenester	2	4	6
6	Transport	1	7	8
7	Kommunikasjon	0	5	5
8	Annet	3	13	20
9	Undervisning	0	6	6
10	Helse	1	18	19
11	Faglig vitenskapelig og teknisk tjenesteyting	3	8	11
12	Kultur, underholdning og fritid	1	2	3
13	Overnatting og Service	1	6	7

Tabell 7.23: Kruskal Wallis test for forskjeller mellom bransjene

Tester for:	Chi2	P-verdi
Forskjeller i bruk av budsjettet	4.520	0.9721
Forskjeller i enighet i budsjettkritikken	4.520	0.9721
Forskjeller i enighet i kritikken mot budsjetteringsprosessen	3.323	0.9928
Forskjeller i enighet i kritikken mot budsjettets strategiske relasjon	5.137	0.9533
Forskjeller i enighet i kritikken mot budsjettets organisatoriske egenskaper	15.310	0.2249

Tabell 7.24: P-verdier fra Mann Whitney test for forskjeller mellom bransjene

#	Bransje	Forskjell i bruk av budsjettet	Den samlede budsjettkritikken	Kritikken mot budsjetteringsprosessen	Kritikken mot strategiske relasjoner	Kritikken mot organisatoriske egenskaper
1	Energi, Olje og Gass	0.5391	0.2246	0.2674	0.4296	0.2545
2	Industri	0.2213	0.6447	0.9109	0.9780	0.2316
3	Handel	0.4271	0.7785	0.7707	0.8900	0.3903
4	Bygg og Anlegg	0.2841	0.5301	0.8239	0.9653	0.0359
5	Finansielle tjenester	0.0727	0.8296		0.2535	0.5430
6	Transport	0.8776	0.4499	0.4316	0.9045	0.0467
7	Kommunikasjon	0.4310	0.5272	0.5046	0.2916	0.7631
8	Annet	0.5292	0.6063	0.6912	0.3259	0.8219
9	Undervisning	0.3872	0.6746	0.7912	0.6586	0.8513
10	Helse	0.4128	0.3257	0.6108	0.3158	0.0739
11	Faglig vitenskapelig og teknisk tjenesteyting	0.0721	0.8804	0.9243	0.8242	0.5894
12	Kultur, underholdning og fritid	0.2078	0.5457	0.5790	0.9052	0.3208
13	Overnatting og Service	0.7657	0.9686	0.9113	0.6649	0.8800



## Modelloversikt multivariat analyse

	Beskrivelse av modell	Konklusjon Breuch Pegan test	Chi2	p-verdi	Konklusjon F-test	F	P-verdi
Modell 1	Regresjon med forskningsmodellen	Beholder H0	3.60	0.0611	Beholder H0 for bransjer og markedsstrategi	0.63 0.57	0.8123 0.5643
Modell 2	Regresjon med forskningsmodell uten dummy-variabler	Beholder H0	0.42	0.5148			
Modell 3	Regresjon med forskningsmodellen på det vektede utvalget	Beholder H0	0.81	0.3681	Forkaster H0 for bransjer og markedsstrategi	2.02 3.05	0.0223 0.0487
Modell 4	Logistic regresjon med Radikal som avhengig variabel				Beholder H0 for bransjer og markedsstrategi. (Tester signifikansen, men benytter Chi i stedet for f)	10.45 1.55	0.4021 0.4606
Modell 5	Logistic regresjon uten bransjer og markedsstrategi med radikal som avhengig						

## SNF-rapport nr. 06/16

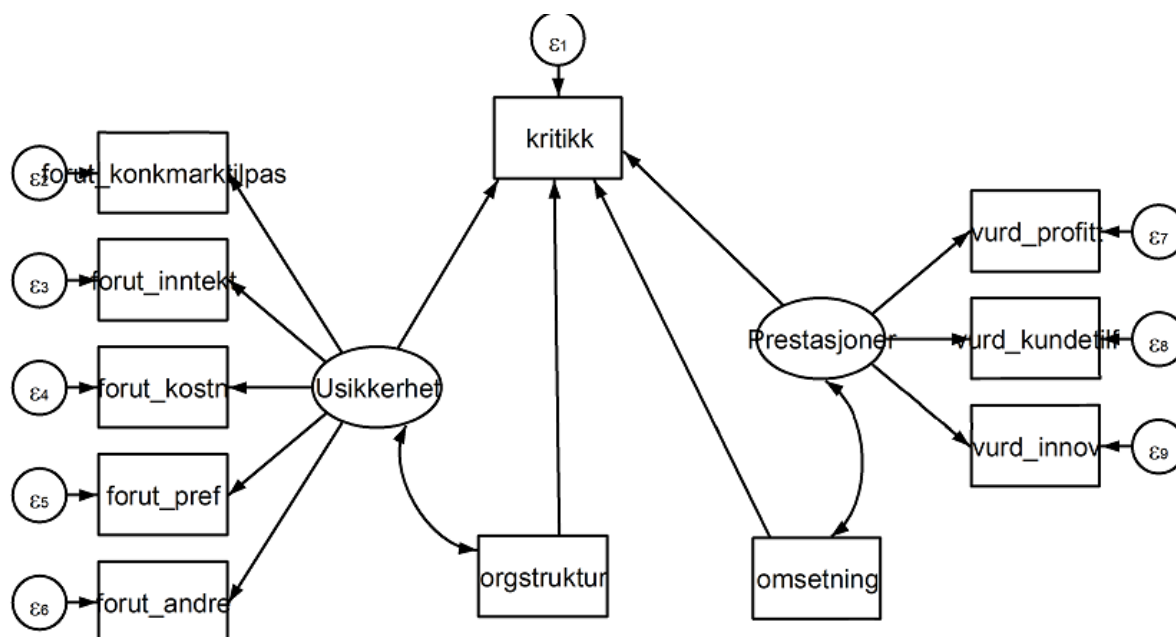
Budsjettkritikk	Model 1	Modell 2	Modell 3	Modell 4	Modell 5
				Radikal avhengig	
Forutsigbar	-0.345*	-0.303**	-0.255***	-1.249	-1.26**
	(-3.01)	(-2.79)	(-3.27)	(-1.78)	(-2.04)
Prestasjoner	0.0671	-0.065	-0.025	0.146	0.216
	(-0.87)	(-0.87)	(-0.47)	(0.34)	(0.56)
Omsetning	0.179***	0.152**	0.046	0.698**	0.547**
	(3.51)	(3.31)	(1.04)	(2.39)	(2.22)
Orgstruktur	-0.0193	-0.011	0.012	-0.316	-0.545
	(-0.34)	(-0.21)	(0.34)	(-0.92)	(-1.89)
m2	0.107		0.181	-0.497	
	(0.78)		(-0.16)	(-0.73)	
m3	0.137		-0.017	-0.896	
	(1.07)		(-0.16)	(-1.24)	
b2	-0.219		-0.080	-0.254	
	(-1.33)		(-0.67)	(-0.23)	
b3	-0.149		0.196	-0.012	
	(-0.88)		(1.40)	(-0.01)	
b4	-0.0634		0.290**	1.444	
	(-0.35)		(2.25)	(1.45)	
b5	-0.286		0.203	2.380	
	(-0.97)		(0.74)	(1.88)	
b6	-0.217		0.076	0.771	
	(-0.83)		(0.41)	(0.53)	
b7	-0.230		-0.317	Omitted	
	(-0.73)		(-1.75)	(kun kons)	
b8	0.0794		0.137	1.490	
	(0.40)		(0.91)	(1.38)	
b9	-0.173		-0.016	Omitted	
	(-0.59)		(-0.10)	(kun kons)	
b10	-0.141		0.284	0.328	
	(-0.72)		(1.69)	(0.25)	
b11	-0.0329		-0.050	1.980	
	(-0.13)		(-0.26)	(1.65)	
b12	-0.607		0.074	1.914	
	(-1.53)		(1.12)	(1.22)	
b13	0.145		0.237	2.378	
	(0.52)		(1.12)	(1.59)	
Konstant	3.197***	3.13***	3.04***	-1.352	
	(6.33)	(6.82)	(9.11)	(-0.48)	
<i>N</i>	203		361	192	203
<i>R</i> <sup>2</sup>	0.1357		0.1084	(0.1671)	(.0.805)
<i>Justert R</i> <sup>2</sup>	0.0511		0.0641		

*t* statistics in parentheses

\*  $p < 0.05$ , \*\*  $p < 0.01$ , \*\*\*  $p < 0.001$

Vi observerer at til tross for inkludering av mange uavhengige variabler oppnår modellen lav forklaringsgrad. I tillegg er det kun omsetning og forutsigbarhet som synes å være signifikante. Ved inkludering av så mange variabler øker sannsynligheten for at de forklarende variablene ikke er uavhengige, noe som øker problemet med kolinearitet.

## Structural equation modelling



	(1)
Kritikk	
Orgstruktur	0.00897 (0.17)
Omsetning	0.137** (2.81)
Usikkerhet	1 (.)
Prestasjoner	-0.265 (-1.03)
_cons	2.037*** (8.84)

Selv når vi kontrollerer for sammenhenger mellom variablene ved bruk av SEM som itererer seg fram til en mer nøyaktig modell, får vi en svak modell med omsetning som eneste signifikante variabel. I denne modellen benyttes iterasjon til å regne ut en mer nøyaktige verdier for de latende variablene usikkerhet og prestasjoner men vi observerer at vi fortsatt ender opp med en dårlig modell. Se illustrasjon.

## 8.2 ROBUSTHETSANALYSE

Vekting av små virksomheter

Antall ansatte	Teoretisk populasjon	Faktisk utvalg
50-99	63,3 %	43,8 %
100-249	28,7 %	32,7 %
>250	8,0 %	23,5 %

Fra fordelingen kan vi se at virksomheter med under 100 ansatte er underrepresentert i utvalget, og virksomheter med over 250 ansatte er overrepresentert. Vi tar hensyn til denne skjevheten ved å vekte gruppene i utvalget:

50-99 ansatte:  $63.3/43.8 = 1.472093$

100-249:  $28.7/32.7 = 0.87767584$

>250:  $8/23.5 = 0.34042553$

Verifisering av sammenfallende dynamikk mellom konservative og radikale virksomheter i begge utvalgene.

Vi benytter en Mann Whitney test for å undersøke at dynamikken mellom konservative og radikale virksomheter er lik for store og små virksomheter.

Størrelse	Konservative n=134		Radikale n=24		Mann-Whitney p-verdi
	Gj.snitt	Std.avvik	Gj.snitt	Std.avvik	
Budsjettkritikken	2.38	0.52	3.19	0.50	0.0000*
Kritikken mot budsjettets strategiske relasjoner	2.37	0.66	3.13	0.49	0.0000*
Kritikken mot budsjettets organisatoriske problemer	2.12	0.60	2.85	0.48	0.0000*
Kritikken mot budsjetteringsprosessen	2.47	0.62	3.39	0.67	0.0000*

Tabell 7.28: Det vektete utvalgets korrelasjoner mellom bruk av budsjettet til ulike formål

Spearmans Rho	planlegging	koordinering	ressursallokering	motivasjon	Prestasjonsev.	belønning
Planlegging	1.0000					
Koordinering	0.5919*	1.0000				
Ressursallokering	0.5426*	0.5853*	1.0000			
Motivasjon	0.3125*	0.3138*	0.2543*	1.0000		
Prestasjonsev.	0.2506*	0.2074*	0.1856*	0.5886*	1.0000	
Belønning	0.1265*	0.1280*	0.0170	0.4228*	0.5688*	1.0000

Signifikante hvis  $P < 0.05$  \*.

Tabell 7.29: Korrelasjoner mellom bruk av ulike styringsverktøy for det vektete utvalget

Pearsons R	Aktivitetsbasert budsjettering	Zero based budsjettering	Balansert målstyring	Benchmarking	Rullerende prognoser	Verdibasert ledelse
Aktivitetsbasert budsjettering	1.0000					
Zero based budsjettering	0.1102*	1.0000				
Balansert målstyring	0.0596	0.0783	1.0000			
Benchmarking	0.0269	0.0463	0.3339*	1.0000		
Rullerende prognoser	0.0578	0.0264	0.2641*	0.2619*	1.0000	
Verdibasert ledelse	0.0977	0.0604	0.3342*	0.2269*	0.0252	1.0000

FØLGEBREV

**Kjære respondent**

Vi er to masterstudenter ved Norges Handelshøyskole som gjennomfører en studie av norsk budsjetteringspraksis. I den forbindelse har vi utarbeidet en undersøkelse som skal kartlegge norske selskapers bruk av, og holdning til budsjettet og andre styringsverktøy. Vi sender denne undersøkelsen til dere da deres bedrift er interessant for studien, og ditt bidrag i undersøkelsen vil i den anledning være helt avgjørende for studiens resultat. Dersom du mener undersøkelsen ikke er relevant for din stilling setter vi stor pris på om du videresender den til noen som har grunnlag til å svare på budsjettrelaterte spørsmål.

Formålet med undersøkelsen er å kartlegge budsjetteringspraksis i norske bedrifter med mer enn 50 ansatte. Bakgrunnen for studien er den stadig økende kritikken mot budsjettet, hvor enkelte hevder det bør vrakes som styringsverktøy. Vi ønsker i denne sammenheng å utforske relasjoner mellom valg av styringsverktøy og bedriftsrelaterte faktorer. Dette håper vi skal gi svar på spørsmål som: Hva kjennetegner de som forkaster budsjettet og hva erstatter de budsjettet med? Hvilke styringsverktøy benyttes til å komplementere budsjettet? Hva er de største svakhetene ved budsjettet, og har markedsmessige endringer medført at budsjettet ikke lenger er et egnet styringsverktøy?

Alle som svarer på undersøkelsen vil få mulighet til å motta utredningen elektronisk. Dersom du ønsker utredningen sender du oss en henvendelse per mail, og vil deretter motta et eksemplar så fort utredningen er ferdigstilt.

Alle analyser vil bli gjennomført på et overordnet nivå, slik at ingen selskaper eller respondenter vil kunne identifiseres i utredningen.

Undersøkelsen er ikke veldig omfattende, og vil ta i underkant av 10 minutter å besvare. Vi håper du tar deg tid til å svare på spørreskjemaet ved å følge linken nedenfor:

[https://nhh.eu.qualtrics.com/SE/?SID=SV\\_1Sb1z0WqgoZTILX](https://nhh.eu.qualtrics.com/SE/?SID=SV_1Sb1z0WqgoZTILX)

På forhånd takk for hjelpen, vi setter stor pris på din deltakelse!

**Med vennlig hilsen**

Lars Kleveland  
Masterstudent NHH  
Tlf: 951 49 419

[lars.kleveland@student.nhh.no](mailto:lars.kleveland@student.nhh.no)

Anniken Tiset  
Masterstudent NHH  
Tlf: 993 98 133

[anniken.tiset@student.nhh.no](mailto:anniken.tiset@student.nhh.no)

Daniel Johanson  
Veileder  
Førsteamanuensis NHH  
[daniel.johanson@nhh.no](mailto:daniel.johanson@nhh.no)

Trond Bjørnenak  
Professor NHH  
[trond.bjorrenak@nhh.no](mailto:trond.bjorrenak@nhh.no)

## UNDERSØKELSEN

### Info om respondenten

1. Hvor mange års ansiennitet har du i bedriften?
2. Hvilket alternativ beskriver best din stilling?
  - a. Administrerende direktør
  - b. Økonomisjef
  - c. Business Controller
  - d. Annet - spesifiser
3. I hvilken bransje er bedriftens kjerneområde?
  - a. Energi, olje og gass
  - b. Industri
  - c. Handel
  - d. Bygg og anlegg
  - e. Finansielle tjenester
  - f. Transport
  - g. Kommunikasjon
  - h. Annet - spesifiser
4. Omtrent hvor mye omsatte bedriften for i 2014?
  - a. Mindre enn 10 millioner
  - b. Mellom 10 og 100 millioner
  - c. Mellom 100 og 500 millioner
  - d. Mellom 500 millioner og 1 milliard
  - e. Over 1 milliard
5. Omtrent hvor mange ansatte har bedriften?
  - a. 50-99 ansatte
  - b. 100-249 ansatte
  - c. 250-499 ansatte
  - d. 250-499 ansatte
  - e. 500-1000 ansatte
6. Hva beskriver best din bedrifts markedsstrategi (**Porter 1980; Libby og Lindsay 2010**)
  - a. *Kostnadsleder*
  - b. Differensiering
  - c. Fokusert/ nisjes
7. Hvordan vurderer du din bedrifts prestasjoner målt mot konkurrentene langs følgende dimensjoner (**Govindarajan 1984; Umapathy 1987; Libby og Lindsay 2010**)
  - a. Profitt
  - b. Kundetilfredshet
  - c. Innovasjon

-2 = Vesentlig dårligere                      -1 = marginalt dårligere  
0 = omtrent det samme                      1 = marginalt bedre                      2 = vesentlig bedre
8. Hvordan vil du beskrive din bedrifts organisasjonsstruktur (**Libby og Lindsay 2010**)

- 1 – svært sentralisert                      2- noe sentralisert  
3 – noe desentralisert                    4 – svært desentralisert

9. Bedriften sett under ett, i hvilken grad er arbeidsoppgavene preget av standardisering?

- 1 – svært sentralisert                      2- noe sentralisert  
3 – noe desentralisert                    4 – svært desentralisert

10. Hvor enkelt er det å forutse endringer i følgende forhold det nærmeste året:

- a. Konkurrentenes markedstilpasninger (eks. introduksjon av nye produkter, prising av produkter, markedsføringskampanjer, etc.)
- b. Inntekter (etterspørsel og priser)
- c. Kostnader
- d. Kundenes preferanser
- e. Andre markedsmessige forhold som påvirker bedriften

- 1 = umulig å forutse    2= relativt vanskelig å forutse  
3 = til en viss grad mulig å forutse                      4 = svært lett å forutse

## Hvordan er budsjetteringspraksis

11. Hvilken påstand passer best med din bedrifts budsjetteringspraksis

- a. Vi benytter det tradisjonelle budsjettet og har ingen planer om å endre
- b. Vi planlegger å fortsette å bruke budsjettet, men gjøre tilpasninger underveis
- c. Vi vurderer å forlate budsjettet som styringsverktøy
- d. Vi har vraket budsjettet

*Svar a og b på spørsmål 8 regnes som konservative, og svar c og d regnes som radikal*

For de konservative virksomhetene:

1. I hvilken grad benytter dere følgende budsjett?

- a. Likviditetsbudsjett
- b. Balansebudsjett
- c. Resultatbudsjett

0 – brukes ikke                      1 – brukes til en viss grad                      2- brukes i stor grad

2. Hvor egnet mener du budsjettet er til disse formålene? (**Ekholm og Wallin 2000**)

- a. Likviditetsbudsjett
- b. Balansebudsjett
- c. Resultatbudsjett

1 – skader bedriften                      2 – mer skadelig enn verdifull                      3 – ingen verdi  
4- mer verdifullt enn skadelig                      5 – svært verdifullt                      6 – vet ikke



3. I hvilken grad bruker dere budsjettet til følgende formål: **(Ekholm og Wallin 2000)**
- Planlegging
  - Koordinering
  - Ressursallokering
  - Motivering
  - Prestasjonsevaluering
  - Belønning
- 0 – brukes ikke      1 – brukes til en viss grad      2- brukes i stor grad
4. Hvor egnet mener du budsjettet er til disse formålene? **(Ekholm og Wallin 2000)**
- Planlegging
  - Koordinering
  - Ressursallokering
  - Motivering
  - Prestasjonsevaluering
  - Belønning
- 1 – ikke egnet      2 – lite egnet      3 – verken eller      4- noe egnet  
5- velegnet      6 - ingen mening
5. I hvor stor grad benytter dere følgende styringsverktøy **(Ekholm og Wallin 2000)**
- Aktivitetsbasert budsjettering
  - Balansert målstyring
  - Benchmarking
  - Rullerende prognoser
  - Ikke- finansielle måltall
  - Verdibasert styring (eks. EVA)
- 0 – brukes ikke      1 – brukes til en viss grad      2- brukes i stor grad
6. Planlegger dere å endre budsjettet i løpet av de neste to årene, eller har dere endret budsjettet de siste årene? Både med tanke på nye styringsverktøy og/eller tilpasning av budsjettet. **(Libby og Lindsay 2010)**
- Ja
  - Nei
7. Hvis ja, hvorfor ønsker/ ønsket dere å endre budsjettet? Kryss av på de alternativene som passer **(Libby og Lindsay 2010)**
- Budsjettet er for tidkrevende
  - Budsjettet blir for rigid i omgivelser preget av endring
  - Budsjettet er ikke knyttet mot bedriftens strategi
  - Opplever stor grad av budsjettmanipulasjon
  - Annet – spesifiser
8. Beskriv kort hva dere planlegger å endre/ hva som ble endret
9. Hvor enig er du i følgende påstand: **(Libby og Lindsay 2010)**  
«Problemet med budsjettet er måten det brukes på og rollen det er forventet å ha; budsjettet er potensielt svært verdifullt hvis det brukes på riktig måte»

1 –Helt uenig                      2 - mer uenig enn enig                      3- verken uenig eller enig  
4- mer enig enn uenig                      5 – Helt enig

10. Hvilken faktor mener du er viktigste årsak til at budsjettet ikke bør vrakes:

- a. Tradisjoner
- b. Rapportering til styret og eiere
- c. Verktøy til prestasjonsevaluering
- d. Gir et godt bilde av fremtiden, noe som letter planleggingen
- e. Verktøy for ressursallokering
- f. Implementering av strategi
- g. Annet – spesifiser

For de radikale virksomhetene:

11. Hvorfor vraket eller planlegger dere å vrake budsjettet? Kryss av på de alternativene som passer (**Ekholm og Wallin 2000**)

- a. Budsjettet var for tidkrevende
- b. Budsjettet ble for rigid i omgivelser preget av endring
- c. Budsjettet var ikke knyttet mot bedriftens strategi
- d. Opplevde stor grad av budsjettmanipulasjon
- e. Annet – spesifiser

12. I hvilken grad bruker/ brukte dere budsjettet til følgende formål: (**Ekholm og Wallin 2000**)

- a. Planlegging
- b. Koordinering
- c. Ressursallokering
- d. Motivering
- e. Prestasjonsevaluering
- f. Belønning

0 – ble ikke brukt    1 – brukt til en viss grad                      2- ble brukt i stor grad

13. Hvor egnet mener du budsjettet er til disse formålene?

- a. Planlegging
- b. Koordinering
- c. Ressursallokering
- d. Motivering
- e. Prestasjonsevaluering
- f. Belønning

1 – uegnet    2 – lite egnet    3 – verken eller    4 - delvis egnet    5- velegnet

14. I hvor stor grad benytter dere følgende styringsverktøy (**Ekholm og Wallin 2000**)

- a. Aktivitetsbasert budsjettering
- b. Balansert målstyring
- c. Benchmarking
- d. Rullerende prognoser
- e. Ikke- finansielle måltall
- f. Verdibasert styring (eks. EVA)

0 – brukes ikke    1 – brukes noe    2- brukes i stor grad

15. Har budsjettet først og fremst blitt erstattet av rullerende prognoser?
- a. Ja
  - b. Nei – vennligst spesifiser annet styringsverktøy som erstattet budsjettet
16. Hvor enig er du i følgende påstand (**Libby og Lindsay 2010**)  
«Problemet med budsjettet er måten det brukes på og rollen det er forventet å ha; budsjettet er potensielt svært verdifullt hvis det brukes på riktig måte»
- 1 -Uenig    2 - mer uenig enn enig    3- verken uenig eller enig  
4- mer enig enn uenig    5 – enig

Til slutt ønsker vi å teste oppfatningen av den mest utbredte budsjetteringskritikken

17. I hvilken grad er du enig i følgende påstander (**Neely et al 2001; Ekholm og Wallin 2000; Libby og Lindsay 2010; Hansen et al 2003**)
- a. Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter
  - b. Budsjettet er for detlrikt
  - c. Budsjettet bygger på dårlig underbygde antakelser
  - d. Budsjettet oppdateres for sjelden med relevant markedsinformasjon
  - e. Budsjettet egner ikke å signalisere endringer i markedsforholdene og tilfører derfor lite relevant informasjon
  - f. Budsjettet utarbeides av toppledelsen uten involvering av de ansatte
  - g. Budsjettet gir den enkelte leder klare instruksjoner og gir derfor liten frihet i hvordan budsjetterte mål skal nås
  - h. Budsjettet undergraver samarbeid på tvers av avdelinger
  - i. Budsjettet muliggjør desentralisering av beslutningsmyndighet
  - j. Budsjettet har for stort fokus på finansielle tall uten å fokusere på hvordan disse skal nås
  - k. Budsjettet fører til at kortsiktige mål prioriteres på bekostning av den langsiktige strategien
  - l. Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskaping
  - m. Arbeid med budsjettet får oss til å snakke om, og reflektere rundt, bedriftens strategi
  - n. Budsjettet er nært knyttet til bedriftens strategi, og hjelper bedriften med å nå fastsatte mål
  - o. Det er vanskelig å skaffe kapital dersom det skulle dukke opp en mulighet eller utfordring som ikke er budsjettert
  - p. Dersom det dukker opp muligheter eller utfordringer som ikke er budsjettert er det utarbeidet prosesser som sikrer rask tilpasning
  - q. En leders mulighet til forfremmelse avhenger av hans evne til å nå budsjetterte mål

- r. Budsjettet brukes til prestasjonsevaluering uten å justere for forhold utenfor arbeidernes kontroll
- s. Budsjettet fører til fremforhandling av lave mål
- t. Budsjettet fører til dysfunksjonell motivering – man vil ikke prestere langt over budsjett i frykt for at budsjettmålene økes i senere perioder
- u. Budsjettet fører til bevilgningstenking – tildelte ressurser brukes opp for å unngå reduserte bevilgninger i senere perioder.
- v. Budsjettet fører til tidsforskyvning av inntekter og kostnader for å nå budsjetterte mål – eksempelvis kan nødvendig vedlikehold utsettes i perioder hvor andre kostnader er høye.
- w. Å nå budsjetterte mål anses av styre og eiere som en indikasjon på vellykket drift
- x. Budsjettets viktigste rolle er rapportering til styre og eiere
- y. Kostnaden ved budsjettet er større enn gevinsten

1 = uenig

2 = delvis uenig

3 = hverken enig eller uenig

4 = delvis enig

5 = enig



Budsjettet har historisk hatt en viktig rolle i virksomhetenes økonomiske styring, men i den senere tid har budsjettet blitt utsatt for utstrakt kritikk. Kritikerne hevder blant annet at budsjettet er for tidkrevende, at det bygger på svake antakelser og derfor fort blir utdatert, tilfører lite relevant styringsinformasjon, fordrer sentralisering, og mangler strategisk relasjon. Til tross for enighet i budsjettkritikken er det uenighet i løsningen. De radikale mener budsjettet må forkastes i sin helhet og at nye styringsverktøy må introduseres, mens de konservative mener budsjettet må komplementeres med andre styringsverktøy for å redusere problemene knyttet til budsjettet. Til tross for utstrakt kritikk viser tidligere studier (Libby og Lindsay 2010; Ekholm og Wallin 2000) at budsjettet fortsatt brukes i utstrakt grad. Imidlertid hevder Hope og Fraser (1999) at Skandinaviske virksomheter leder an i prosessen med å forkaste budsjettet. I Norge har allerede Statoil, Orkla, SpareBank 1 gruppen og Telenor forkastet budsjettet. Denne utredningen vil derfor utforske budsjetteringspraksis i norske virksomheter, og undersøke i hvilken grad kritikken mot budsjettet har fått oppslutning i norsk næringsliv.

Oppsummert finner vi at opp mot 9 av 10 virksomheter fortsatt benytter budsjettet. Til tross for dette ser vi indikasjoner på at budsjettkritikerne har satt fingeren på noen viktige utfordringer ved budsjettet da 82,8% av de som fortsatt benytter budsjettet, komplementerer det med andre styringsverktøy. Årsaken til endringsbehovet synes å være at budsjettet er tidkrevende og lite fleksibelt. Dette har ført til en til dels stor utbredelse av dynamiske styringsverktøy som rullerende prognoser, balansert målstyring og benchmarking. Til tross for denne utviklingen er det en generell oppfatning av at budsjettet er verdifullt, og kritikken mot budsjettet synes en smule overdrevet. Dette indikerer at budsjettet fortsatt vil ha en viktig rolle i den økonomiske styringen, da først og fremst til planleggingsformål og ekstern rapportering.

# SNF



**Samfunns- og næringslivsforskning AS**

Centre for Applied Research at NHH

Helleveien 30  
NO-5045 Bergen  
Norway

P +47 55 95 95 00  
E [snf@snf.no](mailto:snf@snf.no)  
W [snf.no](http://snf.no)

Trykk: Allkopi Bergen