



Beyond Budgeting- noe som passer for meg?

En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge.

Marit Johansen*

Veileder: Professor Trond Bjørnenak

Masterutredning i økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

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

Forord

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

Å studere spredningen av Beyond Budgeting i Norge har vært en interessant og lærerik prosess, som både har involvert omfattende teoretiske og empiriske undersøkelser, og har virkelig vært en erfaring jeg aldri hadde villet vært foruten.

Utredningen bygger på en kvantitativ spørreundersøkelse av norske sparebanker, og en stor takk rettes derfor til alle som har tatt seg tid til besvare å undersøkelsen. Uten deres deltagelse ville det ikke ha vært mulig å gjennomføre utredningen.

Til slutt vil jeg takke min veileder, professor Trond Bjørnenak, for alle gode råd og tilbakemeldinger gjennom hele prosessen, og Morten Johansen for all tålmodighet og støtte under arbeidet med utredningen.

Bergen, 20. Juni, 2010



Marit Johansen

Sammendrag

Den tradisjonelle budsjetteringen har i mange år vært en av de viktigste metodene for å styre de fleste bedrifter og organisasjoner. I de senere år har imidlertid budsjetteringsprosessen vært utsatt for kraftig kritikk fra flere hold, og Beyond Budgeting har av denne grunn blitt lansert som et alternativ til budsjettering. Beyond Budgeting er imidlertid fortsatt et relativt nytt styringsverktøy, og det er derfor et spørsmål om virksomheter generelt er enige i kritikken Beyond Budgeting- bevegelsen retter mot budsjetteringen, og om de i så fall følger deres anbefaling om å avskaffe prosessen. I denne utredningen har vi derfor undersøkt hvorvidt denne retorikken og teknikken adopteres, og hva som eventuelt kan forklare hvorfor enkelte virksomheter adoptere innovasjoner som Beyond Budgeting og andre ikke. Arbeidet med utredningen har altså ønsket å gi svar på følgende problemstilling:

I hvilken grad adopteres Beyond Budgeting retorikken og teknikken, og hvilke faktorer påvirker adopsjonen?

For å forsøke å besvare problemstillingen har vi gjennomført en kvantitativ undersøkelse av norske sparebanker, og datamaterialet har primært blitt hentet inn gjennom utsendelse av et spørreskjema, i tillegg til at vi har benyttet noe offentlig tilgjengelig informasjon.

Resultatene av vår undersøkelse viser at våre respondenter generelt ikke er spesielt enige i budsjetteringskritikken, og at de aller fleste benytter budsjetter og planlegger å fortsette med det. Adopsjonen av både Beyond Budgeting retorikken og teknikken må derfor kunne sies å være svært begrenset blant våre respondenter. Når det gjelder de ulike faktorenes påvirkning på adopsjonen indikerer våre analyser at adopsjonene av retorikken muligens kan påvirkes av organisasjoners lønnsomhet og størrelse, mens adopsjonen av teknikken kanskje kan forklares av organisasjoners lønnsomhet, størrelse og kjennskap til Beyond Budgeting, siden vi finner signifikante sammenhenger mellom alle disse faktorene og adopsjonen.

Innhold

1. INNLEDNING	1
1.1 BAKGRUNN.....	1
1.2 FORMÅL.....	2
1.3 AVGRENSNING OG STRUKTUR	4
2. LITTERATURGJENNOMGANG	5
2.1 HVORFOR BRUKES BUDSJETTER?	5
2.2 HVA ER PROBLEMET MED Å BRUKE BUDSJETTER?.....	6
2.2.1 <i>Kritikk knyttet til hvordan det budsjetteres</i>	7
2.2.2 <i>Kritikk knyttet til budsjettingens påvirkning på organisasjon og ansatte</i>	9
2.2.3 <i>Kritikk knyttet til budsjettingens påvirkning på virksomheters forfølgelse av strategiske mål</i>	10
2.3 ALTERNATIVE LØSNINGER PÅ PROBLEMET MED Å BRUKE BUDSJETTER.....	12
2.3.1 <i>Bedre budsjetting</i>	12
2.3.2 <i>Beyond Budgeting</i>	13
2.4 SPREDNING AV INNOVATIVE ØKONOMISTYRINGSSYSTEM	19
2.5 TEORETISK RAMMEVERK	21
3. METODE	24
3.1 FORSKNINGSDESIGN	25
3.2 HYPOTESEUTVIKLING	27
3.2.1 <i>Betingelsesfaktorer</i>	27
3.2.2 <i>Drivende faktorer</i>	30
3.2.3 <i>Forskningsmodell</i>	35
3.3 FORSKNINGSOBJEKT	36

3.4	DATAINNSAMLING	38
3.4.1	<i>Sekunderdata</i>	38
3.4.2	<i>Primærdata</i>	40
3.4.3	<i>Evaluering av datamaterialet</i>	46
3.5	ANALYSETEKNIKKER	49
4.	ANALYSE.....	52
4.1	BESKRIVELSE AV RESPONDENTER	52
4.2	ER DET ENIGHET I KRITIKKEN SOM RETTES MOT BUDSJETTER OG DEN TILHØRENDE PROSESSEN?	53
4.3	HVA ER PRAKSIS MED HENSYN TIL BRUK AV BUDSJETTER OG ALTERNATIVE VERKTØY?	55
4.4	ER DET NOEN SAMMENHENG MELLOM ADOPSJONEN AV BEYOND BUDGETING RETORIKKEN OG TEKNIKKEN OG ULIKE FAKTORER?	63
4.5	ER DET NOEN SAMMENHENG MELLOM ADOPSJONEN AV BEYOND BUDGETING RETORIKKEN OG ADOPSJONEN AV BEYOND BUDGETING TEKNIKKEN?	72
5.	AVSLUTNING	76
5.1	DRØFTING OG KONKLUSJON	76
5.2	KONKLUSJON.....	79
5.3	MULIGE FEILKILDER.....	80
5.4	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	81
	LITTERATURLISTE	83
	VEDLEGG	89
	1. SPØRRESKJEMA	89
	2. TEST AV FORSKJELL I STØRRELSE, LØNNSOMHET OG ALLIANSETILHØRIGHET MELLOM UTVALG OG RESPONDENTER	100
	3. BESKRIVENDE STATISTIKK.....	101

4. KORRELASJON MELLOM KRITISKHET OG BETINGELSESAKTORER SAMT DRIVENDE FAKTORER..	108
5. TEST AV FORSKJELL I BETINGELSESAKTORER SAMT DRIVENDE FAKTORER MELLOM KONSERVATIVE OG RADIKALE	108
6. TEST AV FORSKJELL I KRITISKHET MELLOM ULIKE FORMER FOR ALLIANSETILHØRIGHET	111
7. KORRELASJON MELLOM STØRRELSE, EKR, KI, KJENNSKAP OG INNOVATIVITET	112
8. TEST AV FORSKJELL I LØNNSOMHET MELLOM ULIKE GRUPPER	112
9. REGRESJONSANALYSE MED KRITISKHET SOM AVHENGIG VARIABEL OG STØRRELSE, EKR, KJENNSKAP OG INNOVATIVITET SOM UAVHENGIGE.....	113
10. REGRESJONSANALYSE MED INNOVATIVITET SOM AVHENGIG VARIABEL OG STØRRELSE OG EKR SOM UAVHENGIGE	114
11. TEST AV FORSKJELL I KRITISKHET MELLOM ULIKE GRUPPER.....	114
12. KORRELASJON MELLOM KRITISKHET OG GRAD AV ADOPSJON AV IDÉ OG IMPLEMENTERING	115
13. REGRESJONSANALYSE MED KRITISKHET SOM AVHENGIG VARIABEL OG ADOPSJON AV IDÉ OG IMPLEMENTERING SOM UAVHENGIG	115
14. TEST AV FORSKJELL I HOLDNING TIL KRITISKE PÅSTANDER MELLOM ULIKE GRUPPER	116
15. TEST AV FORSKJELL I USIKKERHET MELLOM ULIKE GRUPPER	120
16. TEST AV FORSKJELL I KJENNSKAP TIL BEYOND BUDGETING MELLOM ULIKE GRUPPER.....	120
17. TEST AV FORSKJELL I LØNNSOMHET MELLOM ULIKE GRUPPER	121

1. Innledning

Formålet med dette kapittelet er å presenteres utredningens problemstilling samt hvordan vi planlegger å forsøke å besvare dette. Vi vil derfor først se nærmere på utredningens bakgrunn og formål, før vi tar for oss dens avgrensning og videre struktur.

1.1 Bakgrunn

Budsjettering har i mange år vært en av de viktigste metodene for å styre de fleste bedrifter og organisasjoner (Bergstrand et al., 1999), og prosessen benyttes ofte til å utføre et stort antall aktiviteter, som for eksempel planlegging, målsetting, koordinering, ressursallokering, delegering av ansvar og myndighet, motivering, oppfølging og kontroll og belønning av ansatte (ibid.; Hoff og Bjørnenak, 2005; Bergstrand, 2009).

I de senere år har imidlertid budsjetteringsprosessen vært utsatt for kraftig kritikk fra flere hold, og det har blitt fokusert på alt fra hvordan virksomheter budsjetterer til budsjetteringens påvirkning på organisasjon, ansatte og forfølgelse av strategiske mål. Mens enkelte har hevdet at budsjetteringen er en "ødelagt" prosess som må forbedres (Jensen, 2001), har andre gått lengre og kalt budsjetter for et "unødvendig onde" (Wallander, 1995, 1999) og et "utdatert verktøy" som bør avskaffes (Gurton, 1999). Det kan dessuten tyde på at denne debatten er på sin plass, da europeiske studier har funnet at organisasjoner i økende grad er misfornøyde med sine budsjettssystemer (Eckholm og Wallin, 2000; Neely et al., 2001, 2003).

Selv om det foreligger en viss enighet om at den tradisjonelle budsjetteringen er belemet med en rekke problemer er det mindre konsensus angående løsningen. Mens enkelte påpeker at budsjetter fremdeles er nyttige for bedrifter, og at disse bør tilpasses og tillegges ytterligere kontrollmekanismer for å avhjelpe problemene ved den tradisjonelle budsjetteringen (Horngren et al., 2009), hevder noen av de mest iherdige budsjetteringskritikere, Hope og Fraser (1997, 1999, 2000, 2003a, 2003b), at verktøyet er belemet med så store og grunnleggende mangler at verktøyet i stedet bør forkastes. Som et alternativ til budsjetteringen har de derfor lansert Beyond Budgeting, som er en styringsmodell bestående av et sett med alternative prosesser, som skal kunne bidra til å bedre organisasjoners prestasjoner (Hope og Fraser, 2003a). Selv om Beyond Budgeting består av mange av de samme aktivitetene som den tradisjonelle budsjetteringen, så som

målsetting, planlegging og ressursallokering, skiller modellen seg fra budsjettering ved at ingen budsjetter blir utviklet og at utførelsen av de ulike aktivitetene separeres i tid (Østergren og Stensaker, 2010).

Beyond Budgeting er imidlertid fortsatt et relativt nytt styringsverktøy, og et spørsmål er derfor hvordan virksomheter generelt responderer på Beyond Budgeting- bevegelsens budskap. Er det slik at de store massene er enig i den krasse kritikken de retter mot budsjetteringen, og følger de i så fall deres anbefaling om å avskaffe prosessen? Studier så langt har funnet at kun et fåtall virksomheter har kvittet seg med sine budsjetter og at flertallet, på tross av at de anså mange sider av budsjetteringskritikken som gjeldene, planla å forbedre sine budsjetteringsprosesser fremfor å fjerne de helt (Ekholm og Wallin, 2000; Dugdale og Lyle, 2006; Lindsay og Libby, 2007, 2009). Også Beyond Budgeting- bevegelsen selv påpeker at relativt få virksomheter så langt har implementert modellen, på tross av at konseptet har blitt svært populært i visse kretser og har blitt presentert i flere artikler og bøker og på en rekke seminarer (Bogsnes, 2009).

Kanskje skyldes den begrensede spredningen av Beyond Budgeting at konseptet enda er relativt nytt, men kan hende har dette også andre årsaker. Man kan derfor spekulere i hvorfor enkelte virksomheter adopterer innovasjoner som Beyond Budgeting og andre ikke. Hva det er som avgjør spredningen av forskjellige innovative styringsverktøy har tidligere vært flittig studert (se f.eks. Chenhall, 2006; Ax og Bjørnenak, 2007 for en oversikt), og noe av forklaringen kan være at modellen, på tross av å bli presentert som nærmest universell, ikke passer alle organisasjoner like godt. Det er imidlertid ikke nødvendigvis slik at en innovasjon adopteres selv om den er spesielt egnet for en gitt virksomhet, og den generelle spredningsteorien påpeker derfor at en adopsjonsbeslutning, i tillegg til å være en konsekvens av rasjonelle valg, i stor grad vil kunne være påvirket av andre faktorer som moderer eller stimulerer en rasjonell beslutning (Ax og Bjørnenak, 2007).

1.2 Formål

Beyond Budgeting- bevegelsens budskap må kunne sies å ha fått et visst fotfeste i Norge, da 4 av 68 medlemmer i nettverksorganisasjonen Beyond Budgeting Round Table i skrivende stund er norske (www.bbirt.org). Blant de mer profilerte adoptørene i Norge finner vi store organisasjoner som Statoil og Telenor, samt Sparebank1 Gruppen som for tiden er i en prosess med å implementere Beyond Budgeting. Selv om en rekke casestudier så langt har

undersøkt hvordan disse har implementert modellen og hvordan denne endringen har påvirket organisasjonen (se f.eks. Grostad, 2007; Ueland Fossdal og Gardum, 2009; Haaland og Ytreland, 2009; Haraldsen, 2009; Hjelvik, 2009; Moløkken og Ytre- Hauge, 2009; Myrmell, 2009 og Ribe, 2009), vet vi enda lite om hvor utbredt dette fenomenet er. Er det slik at de store massene er enig i den krasse kritikken Beyond Budgeting- bevegelsen retter mot budsjetteringen, og følger de i så fall deres anbefaling om å avskaffe prosessen? Eller er dette noe kun store, lønnsomme bedrifter sysler med? Vi ønsker derfor å undersøke nærmere hvorvidt virksomheter generelt er enige i budsjetteringskritikken og om de i så fall kvitter seg med sine budsjetter for å løse problemet, altså om Beyond Budgeting retorikken og teknikken adopteres.

Det foreligger videre svært lite forskning på hvorfor enkelte virksomheter adopterer Beyond Budgeting og andre ikke, og det blir i litteraturen påpekt at det er behov for å undersøke i hvilke situasjoner moderne økonomistyringssystem vil være best egnet (Chenhall, 2006). Vi vil derfor i denne utredningen også forsøke avdekke hvilke faktorer som potensielt kan aktualisere en implementering av Beyond Budgeting, samt hvilke faktorer som vil kunne moderere eller stimulere en rasjonell adopsjonsbeslutning.

Hovedformålet med denne utredningen er altså å gjennomføre en undersøkelse av spredningen av Beyond Budgeting i Norge. Dette for muligens å kunne si noe om hvem modellen vil kunne passe for, samt hva som vil kunne påvirke en rasjonell adopsjonsbeslutning. I tillegg til å kartlegge virksomheters adopsjon av ideen og implementering av den, vil vi derfor utforske sammenhengen mellom spredning og forskjellige faktorer som potensielt kan aktualisere, moderere eller stimulere en adopsjon. Formålet med utredningen er altså todelt, og arbeidet med utredningen ønsker å gi svar på følgende todelte problemstilling:

I hvilken grad adopteres Beyond Budgeting retorikken og teknikken, og hvilke faktorer påvirker adopsjonen?

For å besvare denne problemstillingen vil vi fokusere på én bransje, i stedet for å forsøke å lage et representativt utvalg av norske virksomheter, da vi metodologisk sett tror dette vil gjøre det mulig å kontrollere for industrieffekter som ellers vil kunne spille en rolle. Blant annet fordi vi vet at flere banker har implementert Beyond Budgeting, samt at det ofte blir påpekt at banker er særlig egnede kandidater for adopsjon av modellen, er banknæringen et

naturlig valg. For å bygge en enda mer homogen gruppe vil vi dessuten ikke fokusere på hele banknæringen, men kun ta for oss norske sparebanker som ikke har aksjer notert på børs.

Når det gjelder utredningens analysegrunnlag vil dette primært blitt hentet inn gjennom utsendelse av et spørreskjema, i tillegg til at vi vil benyttet sekundærdata tilgjengelig fra Sparebankforeningens hjemmeside. Spørreskjemaet vil vi sende direkte til sparebankenes økonomisjefer, da vi mener dette vil kunne bidra til å sikre at respondentene har forutsetninger for å besvare skjemaet, og fordi vi også ønsker å undersøke om trekk ved den i organisasjonen som har ansvaret for å implementere nye økonomistyringssystemet kan forklare variasjoner i adopsjon.

1.3 Avgrensning og struktur

Siden dette arbeidet skal gjennomføres i løpet av et semester, vil vi begrenset oss til å samle inn informasjon én gang for å besvare utredningens problemstilling. Videre har vi bevisst valgt å begrense studien til kun å undersøke norske sparebanker, da vi tror dette i større grad vil kunne la oss rendyrke de faktorer vi ønsker å undersøke. Fordi spørreskjemaet dessuten vil bli sendt ut til sparebankers økonomisjefer, begrenses oppgaven til å omfatte deres holdninger og oppfatninger om de forhold det spørres om. Sist, men ikke minst, vil utredningen begrenses til de funn og resultater som fremkommer gjennom den kvantitative undersøkelsen.

For å kunne besvare utredningens problemstilling innenfor de avgrensninger som her er gitt må både teori og praksis undersøkes. Etter kapittel 1, som er en introduksjon av utredningen, følger derfor kapittel 2 opp med å presenterer relevant litteratur for undersøkelsen og oppsummerer det hele i et teoretisk rammeverk som vil bli lagt til grunn for studien av spredningen av Beyond Budgeting. Videre tar kapittel 3 for seg den metodologi som vil bli benyttet for å gjennomføre undersøkelsen, før kapittel 4 presenterer og analyserer de data som har blitt samlet inn for formålet. Avslutningsvis vil kapittel 5 oppsummere sentrale funn og konkludere, samt vurderer mulige feilkilder og fremme forslag til videre forskning.

2. Litteraturgjennomgang

I dette kapitlet vil vi presentere relevant litteratur for å besvare utredningens problemstilling. Til å begynne med vil vi se på hvorfor budsjetter benyttes, hva som er problemet med budsjettering samt alternative løsninger som foreslås for å løse problemene med tradisjonelle budsjettering. Deretter vil vi se nærmere på hva som kan være årsaker til at enkelte adopterer innovative økonomistyringssystem som Beyond Budgeting og andre ikke. Til slutt vil vi oppsummere kapitlet i et teoretisk rammeverk som vil bli lagt til grunn for vår undersøkelsen av spredningen av Beyond Budgeting og presentere våre forskningsspørsmål.

2.1 Hvorfor brukes budsjetter?

Budsjetter ble opprinnelig utviklet for å fordele finansielle midler og kontrollere kostnadsbruken i offentlig sektor (Bergstrand, 2009). I etterkrigstiden begynte imidlertid også private virksomheter å ta i bruk budsjetter i større utstrekning (ibid.), og budsjettering har nå i mange år vært en av de viktigste metodene for å styre de fleste bedrifter og organisasjoner (Bergstrand et al., 1999).

Budsjettet blir i mange lærebøker beskrevet som et vanlig verktøy til bruk i implementeringen av bedrifters strategi (se f.eks. Horngren et al., 2006), og vil gjerne være en omfattende plan for en fastlagt fremtidig periode, som gir et tallmessig uttrykk for de forventede konsekvenser av ulike tiltak virksomheten planlegger å iverksette for å nå sine mål (Hoff og Bjørnenak, 2005).

Motivene for å budsjettere vil kunne variere mellom virksomheter, men noen av de mest vanlige formålene med budsjetteringsprosessen er som følger (Bergstrand et al., 1999; Hoff og Bjørnenak, 2005; Bergstrand, 2009):

- Å *skape en helhetlig plan* for den kommende perioden, slik at ledelsen får et komplett bilde av den totale aktiviteten i selskapet og kan sørge for at selskapet beveger seg i riktig retning. Uten en slik oversikt vil det være svært vanskelig, om ikke også uansvarlig, å ta beslutninger med hensyn til ansettelse av personell, større investeringer og anskaffelse av nødvendige innsatsfaktorer.

- *Å sette mål for resultatenheter* for å gjøre det mulig å drive desentralisert, slik at leder for slike enheter vil kunne bidra til at overordnede mål nås, uten å måtte konsultere toppledelsen vedrørende alle detaljer knyttet til de forskjellige aktivitetene de utfører.
- *Å bidra til koordinering og kommunikasjon* mellom resultatenheter og innad i selskapet. Dette for å sørge for at alle er bevisst sin egen rolle i selskapets ulike prosesser, samt hva som foregår i tilgrensende avdelinger, slik at beslutninger kan treffes i sammenheng. Ansattes deltakelse i budsjetteringsprosessen vil dessuten også klargjøre for dem hva som er bedriftens overordnede mål og ønsket felles verdigrunnlag.
- *Å bidra til å prioritere mellom ulike prosjekter og allokere ressurser*, for å sikre at bedriften utnytter sine knappe ressurser på en mest mulig fornuftig måte.
- *Å desentralisere ved å identifisere ansvarlige ledere og delegere gjennomføring* av budsjettets planer til disse. Ofte gir egne delbudsjetter og delmål stor grad av frihet i selve gjennomføringsprosessen, mens man i etterkant blir stilt til ansvar for eventuelle avvik.
- *Å motivere ansatte*. For de fleste vil det å ha klare målsetninger å jobbe mot være motiverende i seg selv. Å delta i budsjettprosessen samt å bli gitt myndighet og ansvar for å gjennomføre budsjettets planer forsterker som regel denne motivasjonen.
- *Å skape et utgangspunkt for oppfølging og kontroll* i løpet av budsjettperioden og etter dens slutt. Budsjettoppsettene vil normalt ha samme innhold og form som de senere regnskapsoppsettene og muliggjør dermed effektiv analyse av avvik fra forutsetningene.
- *Å skape et underlag for et bonussystem* for de ansatte. Tanken her er at ansatte skal ansøres til ekstra innsats gjennom at de får en bonus dersom man overgår budsjettet.

2.2 Hva er problemet med å bruke budsjetter?

Budsjetter og deres tilhørende prosesser har vært utsatt for kritikk omtrent like lenge som de har eksistert, og de seneste årene har debatten rundt problemene med den tradisjonelle

budsjetteringen vokst i både omfang og intensitet (Bergstrand, 2009). Selv om kritikken har vært sterkest fra forskjellige praktikere, har også en rekke akademikere uttrykt sin bekymring over svakheter ved verktøyet (Hansen et al., 2003). Vi skal her ta for oss den mest vanlige kritikken, uavhengig om den har sitt opphav i praksis eller academia. Kritikken kan grovt sett deles inn i tre forskjellige kategorier; kritikk knyttet til hvordan man budsjetterer, budsjetteringens påvirkning på organisasjon og ansatte samt budsjetteringens påvirkning på virksomheters forfølgelse av strategiske mål. Vi vil her ta for oss de ulike kategoriene etter tur.

2.2.1 Kritikk knyttet til hvordan det budsjetteres

Det legges for mye arbeid i budsjetteringen

Den mest utbredte kritikken mot tradisjonell budsjettering er at den er for arbeidskrevende (Bergstrand et al., 1999). Utarbeidelsen av budsjetter består som regel av en rekke iterasjoner, frem og tilbake mellom de ulike nivåene i organisasjonen, hvor man forsøker å komme til enighet om et endelig resultat. Når budsjettet så omsider er vedtatt, vil ulike rapporter måtte sendes til den sentrale ledelsen med jevne mellomrom, slik at de kan kontrollere enhetenes prestasjoner. Dette blir raskt en omfattende prosess som absorberer enorme ressurser, og og beslaglegger mye av ledelsens tid (Hope og Fraser, 2003a).

Budsjetter er dessuten også ofte preget av for mye detaljert inndata, slik at arbeidsmengden knyttet til oppstilling og oppfølging av budsjetter blir uforholdsmessig stor (Bergstrand, 2009). Mange vil derfor med god grunn hevde at kostnadene ved slike budsjetteringsprosesser lett overstiger verdien av arbeidet, da detaljer for det første er svært usikre, og for det andre ofte er lite nyttige i budsjettoppfølgingen (Bergstrand et al., 1999).

Budsjetter bygger på antagelser som er for dårlig underbygget

I følge Wallander (1995, 1999) er derimot hovedproblemet med budsjettering at mennesker har svært vanskelig for å tenke seg at fremtiden kommer til å se annerledes ut enn en fortsettelse av det som har skjedd så langt. Prognosene budsjetter bygger på blir som en følge av dette ofte kun en fremskrivning av dagens situasjon, ved at man enten antar at fremtiden vil bli som nå, eller at den vil falle mer tilbake til normalen om man opplever dagens situasjon som uvanlig. En slik systematisk bruk av historien til å se inn i fremtiden hindrer i følge Wallander (ibid.) ledelsen i å oppdage viktige trendbrudd, og gjør at budsjetter bidrar med lite relevant styringsinformasjon.

Andre har også påpekt at budsjetter i for stor grad bygger på ubegrunnede antagelser og gjetninger, blant annet fordi de som utarbeider budsjettene i for liten grad må tenke nøye gjennom hvordan de skal kunne nås (Neely et al., 2001). Ledelsen bidrar dessuten ofte til å forsterke dette problemet ved å vilkårlig redusere eller øke budsjetter med en viss prosentsats i forhold til foregående periode (ibid.).

Budsjetter utvikles og oppdateres for sjelden

Budsjetter blir også kritisert fordi de typisk har en veldig lang horisont, som regel årlig, og sjelden blir endret i løpet av perioden (Hope og Fraser, 1999). Dette er et problem fordi konkurransesituasjonen i de fleste markeder har blitt mer uforutsigbar og turbulent, noe som medfører stadig kortere produkt- og strategisykler, mindre stabile kundepreferanser, et konstant press på priser og marginer, og dermed også at budsjettene ofte er utdaterte allerede før de tas i bruk (Hope og Fraser, 2003a). Siden budsjettene dermed kun er gyldig i en kort periode, blir de beskyldt for å redusere organisasjoners effektivitet ved at det ikke bidrar med relevant styringsinformasjon (Bergstrand, 2009).

Budsjetteringsprosessen forsøker å fylle for mange roller

Budsjetteringsprosessen blir dessuten kritisert for å forsøke å håndtere for mange forskjellige roller samtidig, som for eksempel målsetting, planlegging og ressursallokering (Bogsnes, 2009). Også Kennedy og Dugdale (1999) hevder dette er en av de viktigste problemene ved budsjettering fordi dette fører til rollekonflikter. For eksempel er det slik at i motiveringsøyemed vil trolig utfordrende, men oppnåelige budsjett føre til de beste resultatene, mens budsjettene bør være så realistiske som mulige når det kommer til planlegging. Ikke en gang for motivering og evaluering bør det samme budsjettet legges til grunn, da man som oftest ikke vil kunne nå svært utfordrende mål, samt at årsaken til at man ikke når målene kan ligge utenfor den ansattes kontroll. Dette indikerer at budsjetter vanskelig kan benyttes effektivt til alle de rollene det ofte blir bedt om å spille.

Budsjettering oppfordrer til "spill med tall" fordi prosessen ofte fører til faste prestasjonskontrakter, kunstige periodeinndelinger og bevilgningstankegang

Et av de største ankepunktene til Hope og Fraser (2003a) er at budsjettering oppfordrer til "spill med tall" (taktisk budsjettering, beslutningstaking og rapportering), fordi den som oftest ender ut i en fast prestasjonskontrakt. De fleste deltakerne vil dermed i løpet av

budsjetteringsprosessen forsøker å minimere sine forpliktelser og samtidig maksimere sin personlige fortjeneste, selv om dette medfører handlinger som ikke nødvendigvis er i virksomhetens beste interesse. Dette vil spesielt være et problem om budsjettoppnåelse fører til en eller annen bonus for de ansatte (Hofstede, 1970). Eksempler på slikt taktikkeri vil kunne være å fremforhandle lavere målsetninger enn man tror er oppnåelig for å gjøre det enklere å nå budsjettet, tilpasse inntekter og kostnader for å nå periodens mål, selv om dette vil kunne gå på bekostning av mer langsiktige mål (for eksempel ved å redusere bruk av ressurser til forskning og utvikling eller få kunder til å motta varer før budsjettperioden er over ved å gi rabatter), holde igjen inntekter eller fremskynde kostnader om man med sikkerhet vil nå budsjettmålene eller avstå fra lønnsomme investeringer som bruker mer enn én budsjettperiode på å generere profitt (Jensen, 2003).

Bergstrand (2009) påpeker i tillegg at taktiske spill kan oppstå fordi budsjetter ofte oppfordrer til en kunstig periodeinndeling og bidrar til en bevilgningstankegang blant de budsjettansvarlige. Det er for eksempel ikke uvanlig å overestimere ressursbehovet for å sikre tilstrekkelig tilgang eller bruke opp tildelte midler før budsjettperiodens slutt for å unngå reduserte bevilgninger neste periode. Selv om dette ikke nødvendigvis fører til sløsing, vil man få et overforbruk av virksomhetens ressurser fordi det ikke finnes incentiver til åpenhet rundt behov og forbruk. Budsjetter vil dermed også kunne gjøre det betydelig verre å gjennomføre kostnadsreduksjoner i virksomheten (Hope og Fraser, 2003a).

2.2.2 Kritikk knyttet til budsjetteringens påvirkning på organisasjon og ansatte

Budsjetter styrker sentralisert kontroll og reflekterer ikke de nettverksstrukturer organisasjoner har begynt å adoptere

Som tidligere nevnt har konkurransesituasjonen i de fleste markeder blitt mer uforutsigbar og turbulent, og virksomheter har derfor behov for å bli mer reaksjonære og fleksible (Hope og Fraser, 1999). I økende grad desentraliserer derfor mange organisasjoner beslutningsmyndighet og benytter seg av allianser og partnerskap for å bedre kunne betjene sine kunder og skape verdi. Hope og Fraser (1997) kritiserer i den sammenheng budsjetter for ikke å evne å reflektere slike ny løsninger, men i stedet bidrar til å fremme sentralisert kontroll innen det enkelte selskap, og hindrer dermed virksomheter i å bli mer tilpassningsdyktige. Bemyndigede ansatte vil for eksempel finne det vanskelig å respondere hurtig på endringer i omgivelsene, om dette medfører at budsjetter må endres fordi det som

regel kreve en rekke autorisasjoner fra ledere lengre oppe i systemet (Hope og Fraser, 2003a). Samarbeid på tvers av organisasjoner vil dessuten også kunne vanskeliggjøres om aktørene i all hovedsak fokuserer på oppnåelse av egne interne målsettinger.

Budsjetter forsterker barrierer mellom avdelinger fremfor å oppfordre til kunnskapsdeling

Fokus på oppnåelse av egne budsjettmål vil også kunne hemme samarbeid mellom ulike avdelinger i én og samme virksomhet. Dette fordi det ofte vil finnes få incentiver til å samarbeide med andre for å skape synergier når alle enheter kjemper for å nå sine egne mål (Neely et al., 2001). Budsjetter kritiseres derfor for å forsterke barrierer mellom avdelinger fremfor å oppfordre til kunnskapsdeling. Disse problemene kan i følge Horngren (2006) bli forsterket om de ulike avdelingens prestasjoner blir målt opp i mot hverandre, da dette kan føre til at de avstår fra å samarbeide eller dele av sin kunnskap i et forsøk på å fremstå som bedre enn sine interne konkurrenter.

Budsjetter får mennesker til å føle seg lite verdsatt

Tradisjonelle budsjetter beskyldes videre for å hindre ansatte i å virkelig bli bemyndiget samt å i noen særlig grad kunne bidra til at virksomhetens strategiske målsetninger nås (Neely et al., 2001). For ofte behandler budsjetter ansatte som kostnader som skal minimeres fremfor verdifulle ressurser som kan utvikles, og de kan som en følge av dette få ansatte til å føle seg lite verdsatt. Det har dessuten blitt påpekt at å avskaffe budsjetter av samme grunn vil kunne gjøre det lettere å tiltrekke seg dyktige ledere, fordi disse gjerne setter frihet, autonomi og spennende utfordringer høyt når de velger arbeidssted (Hope og Fraser, 1999).

Andre har også hevdet at budsjetter har et menneskesyn som passer dårlig i dagens samfunn, og spesielt i moderne kunnskapsbedrifter (McGregor, 1987). Dette fordi budsjetter vil kunne fungere godt som styringsverktøy om de ansatte må stimuleres med ytre press eller motivasjon for å gjøre et godt arbeide, men vil komme til kort om de også styres av indre drivkrefter som ønsker om lærdom, selvutvikling og ansvar.

2.2.3 Kritikk knyttet til budsjetteringens påvirkning på virksomhetens forfølgelse av strategiske mål

Budsjetter er sjelden strategisk fokusert

En annen del av kritikken mot budsjetter peker på at de i for stor grad fokuserer på finansielle måltall og derfor har en svak kobling mot organisasjoners strategi (Hope og

Fraser, 1997). Finansielle måltall er i følge kritikerne ikke tilstrekkelig for å planlegge virksomheters aktiviteter på lengre sikt (Bergstrand, 2009), da de gjerne fører til et internt fokus fremfor å rette oppmerksomheten mot forhold som er viktige for å tilfredsstille kunder og skape verdi (Neely et al., 2001). Som en konsekvens av at finansielle måltall dominerer rapporteringen hemmes dessuten strategisk tenkning fordi ledere bruker for mye tid på å se tilbake på historien fremfor å planlegge fremtiden, samt primært blir å jobbe mot å optimalisere neste rapport (Bergstrand, 2009). Det er for eksempel ikke uvanlig at investeringer som bruker mer enn én budsjettperiode på å skape resultater blir nedprioritert, selv om de kan være viktige for oppnåelse av den langsiktige strategien. Dette er et utbredt problem, og en rekke økonomer påstår at de ikke er i stand til å tenke strategisk på grunn av den store vekten som legges på inneværende periodes fortjeneste i forhold til virksomhetens mer langsiktige "helse". (Neely et al., 2001).

Budsjetter hemmer reaksjonsevne og fleksibilitet og er ofte en barriere mot endring

Budsjetter beskyldes også for å ha en negativ virkning på virksomheters forfølgelse av strategiske mål ved å hindre rask respons på endringer i omgivelsene (Hope og Fraser, 2003a). Budsjetter blir for det første kritisert for å være svært dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene, slik at man ikke alltid forstår at nye tiltak faktisk er påkrevd (Wallander, 1999). Dette problemet forsterkes gjerne ved at budsjetter i for stor grad fører til et internt fokus (Bergstrand, 2009), blant annet fordi prestasjoner ofte vurderes i forhold til faste forhåndsbestemte budsjettmål (Hope og Fraser, 2003a) og det foreligger få incentiver til å gjøre det bedre enn budsjettet (Neely et al., 2001). Ledere jobber dermed som regel mot budsjettoppnåelse fremfor å forsøke å maksimere virksomhetens potensial (ibid.), noe som bidrar til at de ser for mye på sine egne selskap i stedet for å være åpne for endringer i deres omgivelser (Bergstrand, 2009).

For det andre er det sjelden enkelt å endre budsjettene i løpet av perioden, selv om man oppdager at forandring er betimelig (ibid.). Budsjettering kan dermed gjøre det svært vanskelig for bemyndiget førstelinjepersonell å respondere på strategiske endringer i omgivelsene (Hope og Fraser, 2003a) samt føre til uheldige fastlåsningsprosesser i organisasjonen og fastlåste beslutninger (Bergstrand et al., 1999). For eksempel er det gjerne vanskelig å få tildelt ressurser til strategisk interessante prosjekter utenfor budsjettet (Hope og Fraser, 2003a) og nødvendige organisasjonsendringer kan være så og si umulige å gjennomføre om det ikke allerede finnes budsjetter for de nye enhetene (Bergstrand et al., 1999).

Tradisjonelle tilnærminger til budsjettering kan derfor i følge kritikerne fungere som barrierer mot kontinuerlig forbedring og suksess (Neely et al., 2001), og vil potensielt kunne redusere virksomheters effektivitet og inntjening fordi de ikke bidrar med relevant styringsinformasjon (Bergstrand, 2009).

Budsjetteringsprosessen skaper lite verdi

Sist, men ikke mist, blir budsjetteringsprosessen kritisert for å være lite verdiskapende, spesielt med tanke på hvor tids- og kostnadskrevende den er (Hope og Fraser, 1997). Mye av problemet ligger i at man bruker mange ressurser på å forutsi hva som skal skje i den kommende perioden, noe som oftest vil være svært usikkert på det tidspunktet budsjettet utarbeides (Hope og Fraser, 2003a). Budsjetter har dessuten, som tidligere nevnt, en tendens til å være preget av for mye detaljert inndata, slik at arbeidsmengden knyttet til oppstilling og oppfølging av budsjetter blir uforholdsmessig stor (Bergstrand, 2009).

Videre blir budsjetter beskyldt for å skape lite verdi fordi de i for stor grad fører til fokus på kostnadsreduksjon og budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning (Neely et al., 2001), noe som spesielt blir et problem fordi budsjetter, som tidligere påpekt, i all hovedsak baseres på finansielle måltall. Budsjetteringsprosessen kritiseres også for å ha en tendens til å være svært byråkratiske, slik at man blir å bruke tiden på "formaliserte rutiner" fremfor kreativ tenkning rundt hvordan organisasjonen skal skape verdi (ibid.).

2.3 Alternative løsninger på problemet med å bruke budsjetter

Selv om enigheten kan synes å være stor blant både praktikere og akademikere om at den tradisjonelle budsjetteringen er belemret med en rekke feil og mangler, er det mindre konsensus angående løsningen på problemet. Mens enkelte argumenterer for å forbedre budsjetteringsprosessen ønsker andre å avskaffe den helt. Vi skal her se nærmere på begge alternativer, men vil imidlertid legge størst vekt på sistnevnte da dette er utredningens fokus.

2.3.1 Bedre budsjettering

Enkelte akademikere beskylder de som argumenterer sterkest for å fjerne budsjetter for å til tider føre en antibudsjettretorikk, og påstår at budsjettene ikke må kastes, men i stedet tilpasses de strategier virksomheten jobber mot samt den turbulens de måtte ha i sine

omgivelser (Hoff, 2008). Også i kjente lærebøker blir det påpekt at budsjetter fremdeles er viktige og nyttige for bedrifter, og at disse bør tilpasses og tillegges ytterligere kontrollmekanismer for å avhjelpe problemene ved den tradisjonelle budsjetteringen, ikke avskaffes helt (se f.eks. Horngren et al., 2009).

For å bøte på noen av svakhetene ved tradisjonell budsjettering har private virksomheter blant annet ofte forsøkt å innføre alternative budsjettmodeller, hvorav de vanligste er Zero-Based Budgeting (se f.eks. Bergstrand, 2009), Activity-Based Budgeting (se f.eks. Hansen et al., 2003) og rullende budsjetter (se f.eks. Horngren et al., 2009) (Neely et al., 2001). Problemet med slike teknikker er imidlertid at mer relevant og rettidig informasjon gjerne går hånd i hånd med en økning av arbeidsbyrde og kostnader (ibid.). Videre evner ikke disse metodene å løse alle problemer knyttet til budsjettering, for eksempel gjør de lite for å forbedre adferdsproblemene som budsjetteringsprosessen fører med seg (Hope og Fraser, 2003a).

Mange virksomheter har i stedet forsøkt å supplere budsjettene med alternative styringsverktøy, som har blitt lansert som løsninger på en del av problemene knyttet til budsjettering. Enkelte har for eksempel forsøkt å få virksomheten til å bli mer strategisk fokusert ved å innføre Balanced Scorecard (se s. 22), få mer relevant styringsinformasjon ved å benytte rullende prognoser (se s. 21) eller i større grad rette fokus på bedriftens verdiskapning ved å innføre Economic Value Added (se f.eks. Kaplan og Atkinson, 1998) (Hope og Fraser, 2003a). De som argumenterer for å fjerne budsjettene hevder imidlertid at å ta i bruk slike styringsverktøy ikke vil medføre større forbedringer, da budsjettene hindrer verktøyene fra å komme til sin fulle rett (ibid.).

2.3.2 Beyond Budgeting

I stedet for å lappe på et mangelfullt styringsverktøy basert på sentralisert kontroll, mener Hope og Fraser (2003a) tiden er kommet for å fjerne budsjetteringsprosessen for godt og erstatte den med en alternativ styringsmodell. I 1997 startet de derfor The Beyond Budgeting Round Table (BBRT) med det formål å undersøke selskaper som allerede hadde kvittet seg med budsjetteringsprosessen. Beyond Budgeting vokste dermed frem som et nytt konsept gjennom en rekke casestudier og en ekstensiv kunnskapsdeling innen BBRTs nettverk.

Selv om de forskjellige selskapene som ble observert hadde mange ulike måter å løse utfordringene en budsjettløs hverdag medførte, hadde de i følge Hope og Fraser (2003a) én

ting til felles; alle hadde de erstattet en rigid budsjetteringsprosess og sentralisert styring med mer tilpasningsdyktige prosesser og desentraliserte strukturer. De mener derfor at å avskaffe budsjetteringen åpner for to muligheter; å innføre mer tilpasningsdyktige styringsprosesser samt å overføre beslutningsmyndighet til førstelinjepersonell. Ved å se på fellestrekkene til de ulike organisasjonene har BBRT utviklet tolv prinsipper som skal kunne hjelpe organisasjoner med å utnytte disse mulighetene, og som definerer hvordan en ideell Beyond Budgeting modell skal se ut. I det følgende skal vi se nærmere på Hope og Frasers (2003a) skildring av styringssystemet samt den kritikken som til nå har blitt rettet mot det.

Prinsipper for å skape mer tilpasningsdyktige prosesser

De seks første prinsippene er knyttet til den første muligheten, å skape mer tilpasningsdyktige prosesser, og skal kunne bidra til å fokusere ledere på kontinuerlig verdiskapning ved å:

1. Sette ambisiøse mål for å oppnå relativ forbedring.
2. Basere evaluering og belønning på kontrakter for relativ forbedring.
3. Gjøre utvikling av handlingsplaner til en kontinuerlig og inkluderende prosess.
4. Gjøre ressurser tilgjengelig etter behov.
5. Koordinere aktiviteter på tvers av selskapet i forhold til kundenes behov.
6. Basere kontroll på effektiv ledelse og en rekke relative prestasjonsindikatorer.

Resultatet av å erstatte budsjettering med disse prinsippene skal i følge Hope og Fraser (2003a) være å bytte ut den tidligere faste prestasjonskontrakten med én for relativ forbedring. Dette innebærer at de ansatte får bruke sin kunnskap og dømmekraft for å imøtekomme skiftende omgivelser, og for å kontinuerlig kunne bedre virksomhetens prestasjoner. Kontrakten vil dermed måtte baseres på gjensidig tillit fremfor sentralisert kontroll, og ledelsens rolle vil i større grad være tilretteleggende enn befalende. Som et følge av et slikt skift sier Beyond Budgeting litteraturen at virksomheter skal kunne redusere mengden ”spill med tall”, oppnå kostnadsreduksjoner, bedre sammenstille handling med strategi samt få større verdi ut av sin finansielle stab og sine økonomiske styringsverktøy

Prinsipper for å skape en radikalt desentralisert organisasjon

De siste seks prinsippene er knyttet til den andre muligheten, å overføre beslutningsmyndighet til førstelinjepersonell, og skal kunne hjelpe ledere til å skape høyt presterende organisasjoner ved å:

1. Sørge for et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser.
2. Skape et klima for sterke prestasjoner basert på relativ suksess.
3. Gi ansatte frihet til å ta lokale beslutninger som er konsistente med styringsprinsippene og organisasjonens mål.
4. Gi ansvaret for verdiskapende beslutninger til team i frontlinjen.
5. Gjøre ansatte ansvarlig for kunderesultater.
6. Støtte åpne og etiske informasjonssystem som sørger for "én sannhet" gjennom hele organisasjonen.

Selv om man vil kunne oppnå flere gevinster ved å innføre prinsippene for mer fleksible prosesser alene, kommer den virkelig gevinsten i følge Hope og Fraser (2003a) først når disse sammenstilles med de seks prinsippene for å skape en radikalt desentralisert organisasjon. Gjøres dette sier Beyond Budgeting litteraturen at man vil kunne oppnå større profitt, mer kompetente ansatte, økt innovasjon, permanent lavere kostnader, mer lojale kunder og mer åpen og troverdig informasjon samt mer etisk rapportering.

Ulike styringsverktøy sin rolle i en Beyond Budgeting modell

Beyond Budgeting er altså et styringskonsept bygget på et sett av veiledende prinsipper (Hope og Fraser, 2003a). I den grad det kan sies å være en modell, må det være en generell styringsmodell, og ikke et nytt informasjonssystem eller styringsverktøy. Disse finnes allerede. En rekke verktøy har de siste tiårene blitt utviklet for å løse en del av problemene rundt budsjettering, men, som tidligere nevnt, mener Beyond Budgeting- bevegelsen at disse har blitt hindret fra å komme til sin fulle rett av det tradisjonelle budsjetteringssystemet. En Beyond Budgeting modell vil imidlertid i følge Hope og Fraser (ibid.) kunne sette disse verktøyenes potensiale fri.

Hvilke styringsverktøy Beyond Budgeting organisasjoner tar i bruk vil kunne variere, siden Beyond Budgeting ikke er en fast oppskrift man bare uten videre kan implementere (Bogsnes, 2009). For eksempel erstattet Beyond Budgeting pioneren Svenska Handelsbanken sine budsjetter med et relativt enkelt kontrollsystem, mens BBRT medlem Statoil har innført en rekke forskjellige verktøy i budsjettene sine (ibid.). Hvilke verktøy man velger å benytte er imidlertid ikke så vesentlig i følge Hope og Fraser (2003a), så lenge man evner å bygge en styringsmodell som er helhetlig, enkel og integrert. Her gir vi likevel en kort beskrivelse av noen av verktøyene som oftest går igjen, og som potensielt kan støtte behovene til ledere i frontlinjen av en fleksibel og desentralisert organisasjon.

Rullende Prognoser

Rullende prognoser er ikke like detaljerte som tradisjonelle budsjetter, men omfatter kun de viktigste variablene, og kan dermed oppdateres oftere slik at prognosene blir mer rettidige og reliable (Bergstrand, 2009). Det er ingen fasit på hvor ofte prognosene bør utvikles, da dette i stor grad vil være avhengig av usikkerheten i omgivelsene, men en vanlig metode er å lage prognoser for de neste tolv månedene hvert kvartal, slik at alle prognoser vil inneholde en revidering av prognosene for periodens første tre kvartaler samt en ny prognose for det siste kvartalet.

Rullende prognoser vil derfor kunne være mindre arbeidskrevende og mer fleksible enn tradisjonelle budsjetter, samtidig som de løser problemene som oppstår fordi budsjetter gjerne har en endelig horisont (ibid.). Fordi rullende prognoser dessuten vil kunne hjelpe ledere i å avdekke pågående trendbrudd og bedre forutse fremtidige hendelser, vil de også i større grad muliggjøre rask respons på endringer i omgivelsene (Hope og Fraser, 2003a). Et problem med dette verktøyet er imidlertid at det kan bli minst like arbeidskrevende som tradisjonell budsjettering om man ikke evner å holde detaljeringsgraden nede (Neely et al., 2001).

Benchmarking

Benchmarking er et styringsverktøy som innebærer å måle en virksomhets prestasjoner opp i mot en eller annen standard for beste praksis (Horngren et al., 2009). Denne standarden vil kunne være basert på interne avdelingers eller tidligere perioders prestasjoner, eventuelt være hentet fra eksterne aktører som utfører lignende prosesser.

Benchmarking kan være et nyttig verktøy av flere grunner, for det første fører det til at prestasjoner vurderes opp i mot beste praksis i stedet for internt forhandlede budsjettmål, noe som vil kunne bidra til økt ytelse samt et kontinuerlig fokus på forbedring (Hope og Fraser, 2003a). Videre medfører den relative sammenligningen av prestasjoner at alle aktører rammes av ikke- kontrollerbare faktorer på samme måte, slik at man får et mer riktig grunnlag for å bedrive prestasjonsevaluering og belønning (Horngren et al., 2009). Målene kan dessuten oppleves som mer realistiske og oppnåelige siden det kan vises til at de faktisk har blitt nådd av andre (Hope og Fraser, 2003a).

Imidlertid vil det evige jaget etter forbedring kunne oppleves som en belastning for mange ansatte, samtidig som forskjellige avdelinger vil kunne vegre seg for å samarbeide og dele av sin kunnskap om deres prestasjoner blir målt opp i mot hverandre (Horngren et al., 2006). Et større problem er likevel kanskje at benchmarking kan føre til at man i for stor grad forsøker å kopiere andre aktører fremfor å fokusere på og dyrke frem egne fortrinn (Porter, 1996). Til slutt kan det påpekes at det for enkelte virksomheter kan være svært vanskelig å finne noen det er naturlig å sammenligne sine prestasjoner med (Hansen et al, 2003).

Balanced Scorecard

Balanced Scorecard er et verktøy for prestasjonsmåling, som supplerer tradisjonelle finansielle måltall med andre prestasjonsindikatorer, primært ikke- finansielle, for å få større innsikt i virksomhetens oppnåelse av sine strategiske målsettinger (Kaplan og Norton, 1996). Hvordan rammeverket benyttes i ulike organisasjoner vil kunne variere, men som regel består det av måltall man antar er kritiske for virksomhetens suksess innenfor et finansielt perspektiv, et kundeperspektiv, et internt prosessperspektiv samt et lærings- og vekstperspektiv (ibid.). Et Balanced Scorecard vil dessuten kunne være svært forskjellige i ulike enheter eller nivå i samme organisasjon, fordi tanken er at det skal inneholde den informasjonen som er mest relevant for de som skal benytte det.

Fordi et Balanced Scorecard ikke bare fokuserer på finansielle måltall, vil det kunne være bedre egnet enn tradisjonelle budsjetter til å måle prestasjoner og verdiskapning, samt til å planlegge virksomheters aktiviteter på lengre sikt (Bergstrand, 2009). Ved siden av at det fremskaffer informasjon som forteller ledere om de når sine strategiske mål, vil verktøyet dessuten også kunne fungere som et strategisk rammeverk for lokal beslutningstaking (Hope og Fraser, 2003a).

Balanced Scorecard fungerer imidlertid ikke alltid like godt i praksis som teorien tilsier, for eksempel er det ofte et problem at man inkluderer alt for mange måltall slik at man blir å drukne i informasjon, og dermed heller ikke greier å fokusere på de måltallene som faktisk er av betydning (Bergstrand et al., 1999). Dessuten er det også ofte slik at man måler det som er målbart fremfor det som er interessant, eller at man ikke greier å måle det man faktisk ønsker, slik at man ender opp med prestasjonsindikatorer som ikke gir noen godt innsikt i hvorvidt strategiske målsettinger nås (ibid.). Videre vil det store mangfoldet av måltall kunne føre til at man bruker uforholdsmessig mye tid på både måling og oppfølging (ibid.).

Activity- Based Costing

Det grunnleggende prinsippet i Activity- Based Costing er å fordele kostnader til ulike kostnadsobjekter gjennom deres forbruk av aktiviteter ved hjelp av forskjellige kostnadsdrivere (Kaplan og Atkinson, 1998).

Ved å knytte kostnader til de aktiviteter som utføres fremfor funksjoner eller avdelinger, slik tradisjonelle budsjetter gjerne gjør, vil ledere bedre kunne se hva som virkelig driver kostnadene i deres virksomhet (Hope og Fraser, 2003a). Som en konsekvens vil de kunne ta bedre beslutninger fordi de nå er bedre informert om ulike kostnader og deres årsaker, samt hvor verdier skapes eller tapes. Videre vil Activity- Based Costing kunne danne et grunnlag for mål som kan benyttes i Balanced Scorecard eller benchmarking, i tillegg til at informasjonen fra verktøyet vil kunne være nyttig når man skal utvikle rullende prognoser. Problemet med denne teknikken er imidlertid at den kan bli svært arbeidskrevende, slik at kostnaden fort kan overstige nytten av arbeidet (Kaplan og Anderson, 2004).

Kritikk rettet mot Beyond Budgeting

Hope og Fraser (2003a) fremstiller Beyond Budgeting som en tilnærmet universell modell, som kan passe alle virksomheter uavhengig av bransje, størrelse og lignende, noe som nødvendigvis ikke er tilfelle. Bergstrand et al. (1999) påpeker for eksempel at hvilke styringssystem som passer best til den enkelte virksomhet vil være avhengig av både virksomhetens handlingsfrihet og graden av usikkerhet knyttet til fremtidige forventninger. Hansen et al. (2003) hevder på sin side at budsjettet kan være et fornuftig styringsverktøy om virksomheten og dens omgivelser er relativt stabile, mens Hoff (2008) beskylder Beyond Budgeting- bevegelsen for å rette unyansert kritikk mot budsjetter, og advarer mot å vrake de som verktøy for å styre og utvikle virksomheter.

Rickards (2006) kritiserer derimot modellen for å være bygget på prinsipper som er alt for generelle, og påstår at det vil kunne gjøre det vanskelig å overtale bedrifter til å ta i bruk styringsverktøyet. Videre hevder han at Beyond Budgeting ikke bidrar med noe nytt, samt at modellen kun er egnet for en liten gruppe potensielle brukere. I tillegg trekker han blant annet frem at budsjettløs styring kan medføre en rekke utfordringer, at kostnaden ved å implementere modellen kan overgå nytten samt at det foreligger lite empirisk bevis på at Beyond Budgeting bidrar til å bedre virksomheters finansielle resultat.

Likevel må det kunne sies at relativt lite kritikk har blitt rettet mot Beyond Budgeting så langt, noe som trolig skyldes at styringsmodellen enda er lite kjent og få virksomheter har implementert den (Neely et al., 2001). Casen til Svenska Handelsbanken, som Beyond Budgeting i stor grad bygger på, kan imidlertid bidra til å stille noen ytterligere spørsmål ved metoden. For eksempel er det et spørsmål hvorvidt bankers struktur gjør de spesielt egnet for styringsmodellen, det er i alle fall ikke urimelig å anta at å innføre intern konkurranse og benchmarking vil være enklere i en relativt homogen organisasjon, hvor de ulike enhetene primært utfører de samme oppgavene (ibid.). Et annet spørsmål er om den intense interne konkurransen dette kan medføre er like ønskelig i alle situasjoner, da dette kan føre til at enheter velger suboptimale løsninger (ibid.).

Også Østergren og Stensaker (2010) påpeker at vi enda har begrenset kunnskap om potensielle utfordringer og svakheter ved Beyond Budgeting, men nevner at mulige utfordringer blant annet kan være at modellen egner seg best for gode tider, at man får et for kortsiktig fokus, at gamle ”spill med tall” blir byttet ut med nye, at man får større tvetydighet knyttet til myndighet og beslutningstaking samt at koblingen mellom ansvar og kontroll svekkes. Forfatterne understreker imidlertid at disse forslagene kun er spekulasjoner som så langt ikke har blitt dokumentert eller spesielt knyttet til Beyond Budgeting metoden.

2.4 Spredning av innovative økonomistyringssystem

Et minst like interessant spørsmål som hvorvidt virksomheter adopterer innovasjoner som Beyond Budgeting, er hvorfor enkelte virksomheter adopterer slike innovasjoner og andre ikke. Noe av forklaringen kan være at innovative økonomistyringssystem ikke er like godt egnet i alle situasjoner, og at kun et begrenset antall virksomheter derfor er potensielle kandidater for adopsjon. Hva som betinger virksomheters adopsjon av ulike styringsverktøy har derfor lenge vært gjenstand for forskning. Fokuset til disse undersøkelsene har primært

ligget på kontekstens betydning for styringssystemets effektivitet, og *usikkerheten* i omgivelsene samt organisasjoners *struktur*, *størrelse* og *strategi* har vært blant de flittigst studerte betingelsesfaktorene (se f.eks. Chenhall, 2006 for en oversikt). Det er imidlertid ikke nødvendigvis slik at en innovasjon adopteres selv om den er spesielt egnet for en gitt virksomhet. Hva det er som avgjør spredningen av innovative økonomistyringssystem blant aktuelle adoptører har derfor vært et sentralt tema i litteraturen knyttet til både organisasjon og ledelse (se f.eks. Abrahamson, 1991, 1996; Davis og Greve, 1997; Abrahamson og Fairchild, 1999; Kennedy og Fiss, 2009) og økonomisk styring (se Ax og Bjørnenak, 2007 for en oversikt).

Spredning blir i denne sammenheng gjerne sett på som en prosess som fører til at en innovasjon blir forplantet mellom medlemmer av ulike sosiale systemer gjennom forskjellige kanaler, slik at antallet adoptører øker over tid om introduksjonen av innovasjonen er vellykket (Rogers, 1995). Hvor stor spredning en innovasjon oppnår vil derfor også være avhengig av hvordan man definerer adopsjon (Bjørnenak, 1997). Er for eksempel en innovasjon adoptert når en virksomhet har implementert den, eller når den sier den vil gjøre det? Et viktig spørsmål vil derfor være om man skal undersøke hvor mange som adopterer ideen bak en innovasjon eller antallet som har implementert den. Denne distinksjonen vil kunne være viktig da det gjerne går noe tid mellom en organisasjons adopsjon av en idé og implementeringen av den, samt at adopsjon av ideen kan påvirke virksomheters handlinger selv om de aldri blir å faktisk implementere innovasjonen. Som en konsekvens vil det være naturlig å anta at antallet som har adoptert ideen vil kunne være betraktelig større enn antallet som har implementert den, særlig om spredningsprosessen enda er i et tidlig stadium.

Tre viktige sosiale prosesser vil videre kunne bidra til å forklare hvor rask og i hvor stort omfang en innovasjon vil bli spredd (ibid.). Til å begynne med vil ideen kunne møte *motstand*, for eksempel fordi forskjellige akademikere kritiserer den sterkt eller fordi organisasjoner er lite villige til å gjennomføre organisatoriske endringer. Videre vil potensielle adoptørers *kontaktflate*, altså hvor mange kontakter de har som kan påvirke en adopsjonsbeslutning, kunne være av stor betydning for spredningen. Til sist vil ulike *barrierer* kunne hemme spredningen av en innovasjon. Disse vil kunne være knyttet til adoptørers kontaktflate, og ta form som hindringer som følge av fysisk avstand, språk, kultur eller tradisjon, eventuelt skyldes organisasjoners begrensede tilgang på ressurser.

Hva som leder til adopsjon i en spesifikk virksomhet vil dessuten kunne ha flere forskjellige årsaker (Abrahamson, 1991). Tradisjonelt har man antatt at adopsjon er en konsekvens av *rasjonelle valg* og at spredning dermed vil foregå om styringssystemet vil kunne bedre virksomhetens prestasjoner. Imidlertid vil det være slik at de fleste adoptører har behov for noe overtalelse for å akseptere en innovasjon, slik at spredningsprosessen ikke bare er en konsekvens av etterspørselssidens behov, men også i stor grad blir påvirket av tilbudssiden (Bjørnenak, 1997). I denne sammenheng vil de som har utviklet innovasjonen, tidlige adoptører og andre agenter, som for eksempel konsulenter, kunne være viktige aktører i spredningen, og media som bøker, artikler, møter og seminarer vil kunne bli benyttet for å informere og overbevise potensielle adoptører. Abrahamson (1991) foreslår tre slike tilbudsidedrevne perspektiver, *tvunget seleksjon*, samt noe han kaller *mote-* og *siste skrik-perspektivet*, som vil kunne være potensielle årsaker til spredning. Det første alternativet innebærer at organisasjoner blir presset til adopsjon av en eller annen mektig utenforstående organisasjon (f.eks. et morselskap, en allianse man er medlem av ol.), mens de siste to årsakene er relativt like og innebærer at innovasjoner blir adoptert fordi organisasjoner imiterer andre organisasjoner. Her fokuserer moteperspektivet på at virksomheter kopierer utenforstående (f.eks. konsulenter, konkurrenter, akademia osv.), mens siste skrik-perspektivet ser på imitasjon av andre organisasjoner innenfor en gruppe virksomheten er medlem av (f.eks. en allianse, bransjeorganisasjon el.l.). Felles for disse tre årsakene er at de alle er et resultat av en virksomhets nettverk og dermed også dens kontaktflate.

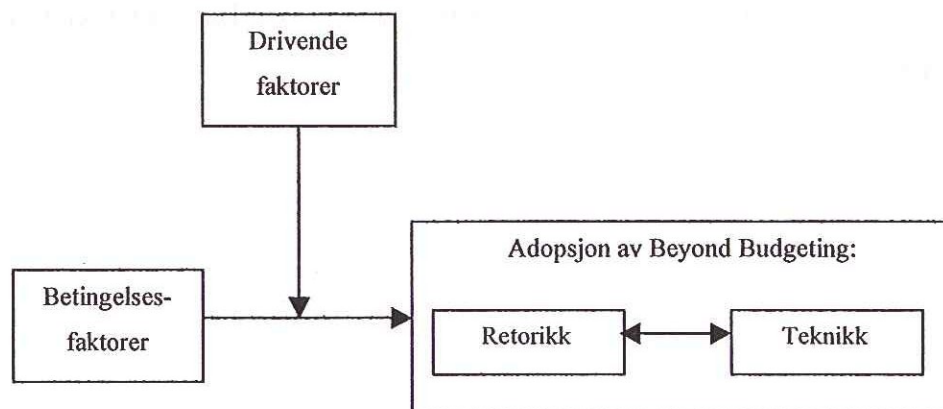
2.5 Teoretisk rammeverk

Den generelle teorien sier altså at en virksomhets adopsjon av et innovativt økonomistyringssystem i utgangspunktet vil være en konsekvens av forskjellige betingelsesfaktorer, men at en rekke drivende faktorer vil kunne stimulere eller moderere denne disposisjonen.

Som tidligere nevnt vil imidlertid spredningen av en innovasjon være avhengig av hvordan man definerer adopsjon. Når det gjelder Beyond Budgeting er konseptet enda relativt nytt, og antallet kjente implementører i Norge svært begrenset. Vi vil derfor i denne utredningen undersøke både adopsjonen av ideen og implementeringen av den. Siden Beyond Budgeting-bevegelsen selv hevder at det må være en enighet i at den tradisjonelle budsjetteringen medfører store problemer før det kan skapes rom til noe nytt (Bogsnes, 2009), vil vi dessuten

anse adopsjonen av Beyond Budgeting som en 2- steps prosess hvor man først adopterer retorikken, for deretter å eventuelt adoptere teknikken. For å se nærmere på om retorikken adopteres vil vi undersøke virksomheters holdning til budsjetteringskritikken. Når det gjelder adopsjonen av teknikken har vi sett at det vil det kunne være store variasjoner i hvordan virksomheter implementerer Beyond Budgeting. Hovedpoenget til Beyond Budgeting-bevegelsen er imidlertid at budsjetteringen bør avskaffes, og fellestrekket ved alle som har tatt i bruk konseptet er at de har gjort nettopp det. På grunn av dette vil vi definere adopsjon av teknikken som virksomheter som ikke benytter budsjetter, er i en prosess med å kvitte seg med sine budsjetter, planlegger å kvitte seg med sine budsjetter eller vurderer å kvitte seg med sine budsjetter.

Vi ønsker altså å undersøke om virksomheter generelt er enige i budsjetteringskritikken og om de i så fall kvitter seg med sine budsjetter for å løse problemet. Det vil imidlertid ikke kunne være mulig å si at det ene er en konsekvens av det andre, da adopsjon av retorikken ikke nødvendigvis fører til adopsjon av teknikken. Adopsjon av teknikken vil dessuten også kunne føre til større adopsjon av retorikken. Basert på gjennomgangen av relevant litteratur vil derfor et teoretisk rammeverk for en undersøkelse av spredningen av Beyond Budgeting kunne se ut som følger:



Figur 1: Teoretisk rammeverk

Dette rammeverket bør imidlertid benyttes med varsomhet, da den generelle spredningsteorien er basert på forskning av adopsjon av innovasjoner som innebærer at virksomheter innfører noe nytt, mens hovedtrekket ved Beyond Budgeting er at man kvitter seg med noe eksisterende. Det vi ønsker å studere er altså noe annerledes, slik at det den

generelle teorien ikke nødvendigvis er like egnet. Videre er det et poeng at det kan være andre årsaker til at virksomheter er enige i kritikken som rettes mot budsjetteringsprosessen enn at de har adoptert Beyond Budgeting retorikken. Det er heller ikke nødvendigvis slik at de som ikke benytter budsjetter, eller vurderer å kvitte seg med de, har implementert, eller vurderer å implementere en Beyond Budgeting modell. Å studere adopsjonen av retorikken og teknikken på denne måten vil dermed kun gi en indikasjon på spredningen av Beyond Budgeting, og ikke et fullgodt bilde av adopsjonen av ideen eller implementeringen av den.

På tross av dette vil rammeverket bli lagt til grunn for vår studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge, og med bakgrunn i det teoretiske rammeverket, samt gjennomgangen av litteratur, har vi utviklet følgende forskningsspørsmål som vi ønsker å undersøke nærmere for å forsøke å besvare utredningens problemstilling:

1. Er det enighet i kritikken som rettes mot budsjetter og den tilhørende prosessen?
2. Hva er praksis med hensyn til bruk av budsjetter og alternative styringsverktøy?
3. Er det noen sammenheng mellom adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og ulike faktorer?
4. Er det noen sammenheng mellom adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og adopsjonen av Beyond Budgeting teknikken?

3. Metode

I denne utredningen ønsker vi altså å gjennomføre en undersøkelse av spredningen av Beyond Budgeting. Dette for muligens å kunne si noe om hvem modellen vil kunne passe for, samt hva som vil kunne påvirke en rasjonell adopsjonsbeslutning. I tillegg til å kartlegge virksomheters adopsjon av ideen og implementering av den, vil vi derfor utforske sammenhengen mellom spredning og forskjellige faktorer som potensielt kan aktualisere, moderere eller stimulere en adopsjon. Som tidligere nevnt vil altså utredningen forsøke å besvare følgende problemstilling:

I hvilken grad adopteres Beyond Budgeting retorikken og teknikken, og hvilke faktorer påvirker adopsjonen?

For å kunne ha forhåpninger om å besvare problemstillingen på en noenlunde tilfredsstillende måte trenger vi imidlertid metode. Metode er en måte å gå frem på for å samle empiri, og vil derfor være et hjelpemiddel til å gi en beskrivelse av den såkalte virkeligheten (Jacobsen, 2005). Uansett hvilken metode man anvender vil muligheten kunne være til stede for at de resultatene man kommer frem til faktisk er skapt av undersøkelsen (ibid.). Et klassisk eksempel på dette er den velkjente Hawthorne- effekten. God metodekunnskap vil derfor være nødvendig for å kunne skille de resultater som skyldes metode (metodologiske forklaringer) fra de resultater som skyldes "virkeligheten" (substansielle forklaringer). Metode dreier seg altså om hvordan man skal gå frem for å hente inn informasjon fra virkeligheten, samt hvordan man skal analysere og tolke denne informasjonen (Johannessen et al., 2007).

Det finnes imidlertid flere forskjellige metoder som kan benyttes i en forskningsprosess, og hvilken metode man velger i en konkret situasjon vil være basert på noen grunnleggende antakelser (Gripsrud et al., 2004). I utgangspunktet baserer vi oss på antakelser om hvordan verden ser ut (ontologi) og hvordan vi best kan skaffe oss kunnskap om denne (epistemologi). På bakgrunn av dette vil vi kunne planlegge den beste fremgangsmåten i en bestemt situasjon (metodologi), noe som vil innebære at vi bruker flere forskjellige teknikker for datainnsamling og analyse.

I hovedsak finnes det to fundamentale tilnæringsmåter til forskningsprosessen, som skiller seg fra hverandre med hensyn til ontologi og epistemologi (ibid.). Den første

tilnæringsmåten blir betegnet som positivistisk, og stikkordet her er at forskningsprosessen skal *forklare* fenomener. Denne tilnæringsmåten legger vekt på å måle variabler samt å forklare sammenhenger mellom disse, og benytter kvantitative teknikker til å både måle begreper og analysere sammenhenger. Stikkordet for den andre tilnærmingen er derimot at målet med forskningen er å *forstå* hvordan mennesker i en gitt situasjon skaper mening og uttrykker seg. Denne retningen kalles for konstruktivistisk og fokuserer på forskjellige kvalitative metoder for å øke forståelsen av sosiale fenomener.

Med tanke på utredningens problemstilling vil det i denne studien være naturlig å benytte en tilnærming til forskningsprosessen inspirert av positivismen. Valg av tilnæringsmåte vil som tidligere nevnt ha konsekvenser for hvilken metodologi og hvilke teknikker det vil være mest formålstjenlig å benytte, og vi skal nå ta en nærmere titt på dette. Først vil vi presentere og motivere utredningens valg av forskningsdesign, deretter vil vi forsøke å utvikle et sett med hypoteser knyttet til sammenhengen mellom adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og ulike faktorer, begrunne valg av forskningsobjekt, se nærmere på hvordan data blir samlet inn og hvordan kvaliteten på disse er, før vi avslutter med å presentere de statistiske metoder som vil bli benyttet i selve analysen.

3.1 Forskningsdesign

Det er vanlig å skille mellom tre hovedtyper av design; *eksplorativt* (utforskende) design, *deskriptivt* (beskrivende) design og *kausalt* (årsak – virkning) design (Gripsrud et al., 2004). Et deskriptivt design kan benyttes når man har en grunnleggende forståelse av forskningsområdet, og har som formål å beskrive situasjonen på en bestemt måte. Det kan være man ønsker å kartlegge nivået på en enkelt variabel eller sammenhengen mellom flere variabler. Dette gjør at et deskriptivt design vil være et naturlig valg for denne utredningen, problemstillingen tatt i betraktning. Et deskriptivt design vil imidlertid ikke kunne gi oss grunnlag for å påstå at det foreligger kausale sammenhenger mellom variablene, bare at det foreligger samvariasjon. Det kunne derfor ha vært interessant å benytte et kausalt design i stedet. Et slikt design innebærer imidlertid at informasjon må samles inn på flere forskjellige tidspunkt, noe som ville ha vært problematisk da undersøkelsen skal gjennomføres i løpet av et relativt kort tidsrom. Utredningen vil derfor i stedet gjennomføre en tverrsnittstudie, noe som innebærer at vi studerer virkeligheten på kun ett tidspunkt, og at vi dermed blir nødt til å benytte et deskriptivt design (Jacobsen, 2005). Selv om dette medfører visse begrensninger

for undersøkelsen, vil vi likevel, på en relativt rimelig måte, både kunne beskrive tilstanden på et gitt tidspunkt samt finne ut hvilke fenomener som varierer sammen på dette tidspunktet.

Videre kan man velge mellom å gjennomføre *intensive* (dype) og *ekstensive* (brede) undersøkelsesopplegg (ibid.). Fordi denne undersøkelsen ønsker å avdekke omfanget av et fenomen og sammenhenger mellom dette fenomenet og andre variabler, vil det være naturlig å benytte et ekstensivt opplegg. Dette innebærer at vi vil undersøke mange enheter, men fokusere på et fåtall variabler, for å kunne studere hvordan fenomenet opptrer i ulike kontekster.

Når mange enheter og bredde er et viktig formål vil det dessuten være bedre å benytte en *kvantitativ* metode enn en *kvalitativ* metode for å samle inn informasjon (Johannessen, 2007). Dette fordi hensikten med kvantitative metoder er å få inn lett systematiserbar informasjon som kan legges inn på datamaskiner i standardisert form, slik at vi kan analysere mange enheter. Et problem med denne metoden er imidlertid at alle enheter må behandles likt, og dermed tvinges inn i forhåndsbestemte kategorier. Fordi kvantitative tilnærminger baserer seg på å kategorisere og presisere sentrale begreper før den emiriske undersøkelsen kan gjennomføres, vil det dessuten være viktig å sørge for en god operasjonalisering av begreper samt at det vil være mulig å standardisere informasjonen i form av tall. Dette vil imidlertid bli diskutert nærmere under kapittelet som omhandler datainnsamling (kapittel 3.4).

Før man bestemmer seg for hvordan man skal samle inn informasjon til en undersøkelse bør man også vurdere hvilken strategi som vil være best egnet til å få tak på virkeligheten (Jacobsen, 2005). Valget står mellom å benytte en *deduktiv* ("fra teori til empiri") eller en *induktiv* ("fra empiri til teori") strategi. Siden utredningen omhandler saker som allerede i noen grad har blitt utforsket vil det delvis kunne være mulig å benytte en deduktiv strategi for å besvare utredningens problemstilling. På bakgrunn av tidligere teorier og empiriske funn vil vi derfor forsøke å utvikle et sett med hypoteser som vil bli testet ved hjelp av det datamaterialet vi samler inn. Det vil imidlertid ikke være mulig å utvikle hypoteser for alle de faktorer vi ønsker å undersøke, da empirien og teorien i enkelte tilfeller er uklar eller mangelfull. Utredningen vil derfor både samle inn empiri for å se om forventningen stemmer overens med virkelighetene, og supplere dette med å samle inn informasjon for å undersøke

nærmere de områder hvor empirien og teorien enda er uklar. Denne undersøkelsen vil altså benytte en kombinasjon av en deduktiv og en induktiv strategi.

3.2 Hypoteseutvikling

Som vi så i litteraturgjennomgangen vil det kunne være ulike årsaker til at virksomheter adopterer en innovasjon eller ikke. Det vil derfor ikke være tilstrekkelig å teste for faktorer som potensielt kan aktualisere en adopsjon, da dette forutsetter at slike beslutninger styres av rasjonelle valg alene. I tillegg til å forsøke å utvikle hypoteser for forskjellige betingelsesfaktorer vil vi derfor også se på ulike drivende faktorer, som potensielt vil kunne moderere eller stimulere en rasjonell adopsjonsbeslutning. I det følgende vil vi først ta for oss ulike betingelsesfaktorer og drivende faktorer som vi mener vil kunne være av betydning for spredningen av Beyond Budgeting, før vi oppsummerer det hele i en forskningsmodell som vil bli lagt til grunn for utredningens datainnsamling og analyser.

3.2.1 Betingelsesfaktorer

I følge teorien adopteres økonomistyringssystemer for å hjelpe ledere i å oppnå ønskede organisatoriske resultater og mål, slik at utformingen av det ideelle systemet vil være avhengig av konteksten det skal fungere i (Chenhall, 2006). Et innovativt økonomistyringssystem som Beyond Budgeting vil altså muligens kunne passe bedre for enkelte virksomheter enn andre, og vi vil derfor her forsøke å utvikle testbare hypoteser knyttet til ulike faktorer som potensielt vil kunne aktualisere en adopsjon. Vi har valgt å fokusere på usikkerhet i omgivelsene, struktur, størrelse og strategi, da disse har blitt benyttet flittig i lignende undersøkelser, samt at man tidligere har funnet at de vil kunne ha betydning for virksomheters adopsjon av forskjellige økonomistyringssystemer (ibid.). Beyond Budgeting- bevegelsen nevner dessuten flere av disse som årsaker til at man bør avskaffe budsjettering.

Usikkerhet

Et av hovedargumentene til budsjetteringskritikerne for å avskaffe prosessen er at den er lite egnet i skiftende omgivelser, altså når usikkerheten med hensyn til kunders preferanser, konkurrenters handlinger og lignende er stor (Hope og Fraser, 2003a). Dette fordi budsjetter i slike omgivelser vil kunne bli raskt udatert, samt at behovet for å fokusere på ikke-finansielle måltall vil kunne være større. Dette har til en viss grad blitt bekrefte av studier

som har funnet at budsjetteringskritikken i større grad er relevant for organisasjoner som opererer i omgivelser som endres hurtig (Bescos et al., 2003).

Tidligere undersøkelser av ulike økonomistyringssystemer har videre funnet at usikkerhet i omgivelsene har vært knyttet til nytten av for eksempel variert og rettidig informasjon, prestasjonsevaluering av mer subjektiv karakter og deltagende budsjettering (Chenhall, 2006). Disse studiene har altså bekreftet at usikkerhet i omgivelsene har vært relatert til et behov for mer åpne, eksternt fokuserte og ikke- finansielle typer av økonomistyringssystem (ibid.). Beyond Budgeting må kunne sies å oppfylle disse kriteriene og vi har derfor formulert følgende hypotese:

H₁: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som opererer i relativt usikre omgivelser.

Struktur

Kritikere har videre beskyldt den tradisjonelle budsjetteringen for å hemme organisasjoners forsøk på å desentralisere beslutningsmyndighet til ansatte (Hope og Fraser, 2003a; Max, 2002). Dette fordi de mener budsjettering fremmer sentralisert kontroll, noe som blir å stå i sterk kontrast med en filosofi om å bemyndige ansatte på alle nivå, og dermed i liten grad vil være et støttende verktøy for svært desentraliserte organisasjoner. På den ene siden vil det derfor ikke være urimelig å anta at slike organisasjoner vil være mer tilbøyelige til å adoptere en modell som Beyond Budgeting. På den andre siden hevder Beyond Budgeting-bevegelsen at en av de viktigste mulighetene en avskaffelse av budsjetter åpner for er å desentralisere beslutningsmyndighet, slik at det også vil kunne være naturlig å anta organisasjoner vil være mindre sentraliserte som en konsekvens av adopsjonen av Beyond Budgeting. Uansett vil antagelsen være at adopsjonen av Beyond Budgeting er større blant mer desentraliserte organisasjoner.

Tidligere forskning kan til en viss grad bekrefte denne antagelsen. Man har for eksempel funnet at en mer organisk organisasjonsstruktur kan assosieres med oppfatninger om at fremtidsrettede økonomistyringssystemer er mer nyttige (Chenhall, 2006). Tidligere undersøkelser har imidlertid også funnet at valg av organisasjonsstruktur gjerne er tett knyttet til både usikkerheten i omgivelsene og en organisasjons valg av strategi (ibid.). Det antas for eksempel at mer organiske organisasjonsstrukturer generelt sett er best egnhet om omgivelsene er usikre. Fordi forholdet mellom adopsjon av et gitt økonomistyringssystem og

struktur gjerne vil være påvirket av både usikkerheten i omgivelsene og organisasjonens valg av strategi vil det kunne være vanskelig å skille ut denne faktoren, og dermed også bygge en hypotese knyttet til den. Det vil imidlertid likevel kunne være svært fruktbart å undersøke disse faktorene samtidig, og vi vil derfor undersøke om det finnes noen sammenheng mellom adopsjon og organisasjonsstruktur:

Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og en organisasjons struktur?

Størrelse

I utgangspunktet er det nærliggende å tro at større organisasjoner føler et behov for mer formaliserte økonomistyringssystem, for eksempel har studier funnet at større selskaper i større grad benytter administrativ kontroll, med klare regler og rutiner og sentralisert beslutningstaking, enn mindre selskaper, som gjerne benytter mer en mer personlig form for kontroll (Chenhall, 2006). I så måte kunne man tenke seg at Beyond Budgeting modellen ikke oppleves som like egnet i større organisasjoner. Dette bestrider imidlertid Beyond Budgeting- bevegelsen og viser til at en rekke større virksomheter har implementert modellen (Hope og Fraser, 2003a). Et spørsmål er imidlertid om dette kan skyldes at problemene knyttet til tradisjonell budsjettering er mer synlige i større organisasjoner, som gjerne har kompliserte strukturer med mange nivå, at de har flere ressurser tilgjengelig for å gjennomføre endringer eller at størrelse er en indikasjon på virksomheters kontaktflate. Disse tre alternativene åpner dermed for at størrelse i Beyond Budgetings tilfelle i større grad er en drivende faktor enn en betingelsesfaktor for organisasjoners adopsjon av konseptet. Uansett gir ikke litteraturen eller tidligere empiriske studier noe grunnlag for å utvikle en fornuftig hypotese knyttet til en organisasjons størrelse. Vi velger derfor i stedet å undersøke om det finnes noen sammenheng mellom denne faktoren og organisasjoners adopsjonen av Beyond Budgeting:

Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og en organisasjons størrelse?

Strategi

Studier som fokuserer på sammenhengen mellom betingelsesfaktorer og bruken av ulike økonomistyringssystem hevder at effektive organisasjoner utformer sine systemer slik at de best mulig passer deres strategi (Hansen et al., 2003). I følge denne litteraturen vil altså visse

typer økonomistyringssystem kunne være bedre egnet for enkelte typer av strategier, og funn fra tidligere undersøkelser indikerer at mer konservative strategier i større grad er assosiert med formaliserte, tradisjonelle økonomistyringssystemer, som fokuserer på kostnadskontroll, spesifikke operasjonelle mål og budsjetter og rigid budsjettkontroll, enn mer proaktive strategier (Chenhall, 2006). Mye av årsaken til dette kan være at organisasjoner som forfølger proaktive strategier i større grad må ta beslutninger på en daglig basis og dermed har behov for mer rettidig, mindre aggregert og mer detaljert informasjon (Naranjo- Gil et al., 2009). Dette ble nylig bekreftet i en studie hvor man fant støtte for at organisasjoner som forfulgte proaktive strategier i større grad benyttet mer avanserte økonomistyringssystem (ibid). På bakgrunn av dette ønsker vi å teste følgende hypotese:

H₂: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som forfølger en relativt proaktiv strategi.

3.2.2 Drivende faktorer

I tillegg til å være styrt av rasjonelle valg sier teorien at spredningen av et økonomistyringssystem vil kunne bli hemmet av motstand eller barrierer eller også i stor grad være påvirket av organisasjoners kontaktflate (Bjørnenak, 1997). Vi vil derfor her forsøke å utvikle testbare hypoteser knyttet til ulike faktorer vi tror potensielt vil kunne moderer eller stimulere en rasjonell adopsjon av Beyond Budgeting. Disse faktorene vil bli knyttet til ulike trekk ved selskapet samt deres økonomisjef. Trekk ved økonomisjefen vil bli undersøkt fordi vedkommende gjerne er den i organisasjonen som har ansvaret for å implementer nye økonomistyringsteknikker (Emsley, 2005), slik at adopsjon av innovative økonomistyringssystem vil kunne være en konsekvens av både organisasjoners behov og økonomisjefers evne og vilje til å anerkjenne og handle på disse behovene (Naranjo- Gil et al., 2009). En nylig studien fant dessuten støtte for at ulike karakteristika ved selskapers økonomisjef hadde en påvirkning på bruken av innovative økonomistyringssystem (ibid.). På bakgrunn av dette her vi valgt å fokusere på følgende faktorer; virksomheters lønnsomhet, budsjettbruk, innovativitet og tilhørighet til ulike allianser, samt økonomisjefers alder, ansiennitet og kjennskap til Beyond Budgeting.

Lønnsomhet

I følge Beyond Budgeting- bevegelsen skal en implementering av modellen kunne føre til bedre lønnsomhet, og viser til eksempler som Svenska Handelsbanken og Fokus Bank, som begge slet med lav lønnsomhet, men forbedret sine prestasjoner betraktelig etter avskaffelsen av budsjettering (Hope og Fraser, 2003a). Det kan derfor være et spørsmål om lav lønnsomhet vil kunne være en pådriver for adopsjon av Beyond Budgeting. Når tradisjonelle systemer og prosesser ikke bedrer resultatene, er det naturlig å anta at virksomheter vil begynne å lete etter andre alternativer. Dette støttes til en viss grad av den generelle ledelseslitteraturen, som påpeker at organisasjoner som presterer relativt dårlig gjerne vil føle et sterkt og påtrengende behov for å endre sine styringssystem (Mone et al., 1998). Empiriske undersøkelser viser dessuten til at virksomheter som opplever lav lønnsomhet i større grad er villige til å påta seg risiko og adoptere innovasjoner (Bromiley, 1991; Bolton, 1993; Zajac og Kraatz, 1993), og en nylig studie fant at organisasjoner som historisk hadde prestert relativt dårlig i større grad benyttet innovative økonomistyringssystem (Naranjo- Gil et al., 2009).

På den andre siden finnes det også eksempler på selskaper som var svært lønnsomme både før og etter implementeringen av Beyond Budgeting, som Statoil og Telenor. Et annet spørsmål kan derfor være om god lønnsomhet vil kunne være en pådriver for adopsjon av Beyond Budgeting. Kan hende er det slik at selv om de med lav lønnsomhet kanskje har insentiver til å prøve noe nytt, så er det de med høy lønnsomhet som har minst nytte av budsjetter, da de gjerne gir lite press til forbedringer. Eventuelt kan det være at høy lønnsomhet fører til adopsjon fordi slike selskaper sørger for å ha kjennskap til nye ideer for å opprettholde lønnsomheten. Også litteraturen påpeker at det foreligger en viss tvetydighet med hensyn til sammenhengen mellom lønnsomhet og bruken av innovasjoner, og hevder at god lønnsomhet like gjerne kan fremdrive dette, da organisasjoner som gjør det godt vil ha flere ressurser tilgjengelig til gjennomføring av kostbare endringsprosesser (Mone et al., 1998). Tidligere undersøkelser indikerer dessuten at denne tvetydigheten også muligens gjelder i Beyond Budgetings tilfelle, for eksempel fant man i Ekholm og Wallins (2000) undersøkelse ingen forskjell på virksomheter som planla å beholde eller avskaffe budsjettering med hensyn til lønnsomhet. Vi velger derfor ikke å utvikle noen hypotese knyttet til denne faktoren, men kommer bare til å undersøke om det foreligger noen sammenheng mellom organisasjoners lønnsomhet og adopsjon:

Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og en organisasjons lønnsomhet?

Innovativitet

Det kan også være interessant å undersøke hvorvidt virksomheter benytter andre innovative styringsverktøy, som for eksempel rullende prognoser, Balanced Scorecard, benchmarking eller Activity- Based Costing, fordi det er tenkelig at virksomheter som jevnt over er mer villige til å ta i bruk nye styringsverktøy også vil kunne være mer mottagelig for et nytt konsept som Beyond Budgeting. Man antar da i så fall at enkelte virksomheter generelt sett er mer åpne for nye tanker og ideer, at de er mer innovative, og at dette vil kunne virke som en pådriver for virksomheters adopsjon av Beyond Budgeting. Siden denne antagelsen støttes av den generelle spredningsteorien, ønsker vi å teste følgende hypotese:

H₃: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som er relativt innovative.

Allianse

I følge teorien vil en virksomhets kontaktflate kunne være en medvirkende årsak til virksomheters adopsjon av innovative styringsverktøy (Bjørnenak, 1997). De er ikke urimelig å anta at virksomheter som er medlem av en eller annen allianse vil kunne ha en større kontaktflate, og dermed også i større grad vil kunne bli eksponert for nye ideer som Beyond Budgeting. Videre vil det kunne skje at virksomheter adopterer konseptet fordi de imiterer andre organisasjoner innenfor alliansen, eventuelt at adopsjonen er en konsekvens av press fra alliansen, og altså skyldes tvunget seleksjon, selv om dette trolig er mindre vanlig. Uansett antar vi derfor at medlemskap i en allianse vil kunne være en pådriver for adopsjon av Beyond Budgeting, og ønsker derfor å teste følgende hypotese:

H₄: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som er medlem av en allianse.

Økonomisjefs alder

Forskning indikerer at økonomer er forskjellige med hensyn til hvor åpne de er for innovative økonomistyringssystem samt i hvor stor grad de tar initiativ til å forbedre prosesser knyttet til operasjonell og strategisk beslutningstaking i sine virksomheter (Emsley, 2005). Hva disse variasjonene skyldes er imidlertid mindre klart, men vi tror at økonomisjefs alder, ansiennitet og kjennskap til Beyond Budgeting vil kunne gi en

indikasjon på deres tilbøyelighet til å adoptere innovasjoner, og at disse faktorene dermed også vil kunne påvirke en adopsjon av Beyond Budgeting.

Når det gjelder alder har tidligere studier generelt funnet en negativ sammenheng mellom lederes alder og vilje til å ta i bruk innovasjoner (se f.eks. Young et al., 2001). Dette forklares gjerne med at eldre ledere i mindre grad er i stand til å evaluere nye ideer raskt, samt å implementere de i beslutningstakingen på en effektiv måte (Finkelstein og Hambrick, 1996). Eldre ledere vil som en konsekvens foretrekke sikkerhet og trygghet, og slår derfor som regel ring rundt eksisterende systemer og prosesser, mens yngre ledere liker å ta sjanser og sette i gang nye prosjekter som potensielt kan fremme deres karriere (ibid.; Young et al., 2001). Videre er sannsynligheten trolig mindre for at eldre ledere har blitt eksponert for innovative økonomistyringssystem gjennom utdanning og yrkesliv. Man har derfor antatt at organisasjoner med yngre leder i større grad vil ta i bruk slike innovasjoner, noe man også har funnet støtte for i en nylig gjennomført undersøkelse (Naranjo. Gil et al., 2009). På bakgrunn av dette kan man tenke seg at høy alder også vil kunne fungere som en barrierer for spredningen av Beyond Budgeting, og vi ønsker derfor å teste følgende hypotese:

H₅: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som har en relativt ung økonomisjef.

Økonomisjefs ansiennitet

Studier som har funnet en negativ sammenheng mellom alder og organisasjoners vilje til å ta i bruk innovasjoner har gjerne også funnet at lederes ansiennitet har en negativ effekt på dette (se f.eks. Young e al., 2001). Årsaken kan være at ledere som har tilbrakt en stor del av sin karriere i samme organisasjon kan ha utviklet maktbaser, nettverk og rutiner som de ikke ønsker å risikere, selv om de kanskje innser at innovasjon og endring vil kunne være i organisasjonens interesse (Finkelstein og Hambrick, 1996; Young et al., 2001). Hvorvidt ansiennitet kan ha en effekt på organisasjoners innovativitet har nylig blitt undersøkt i en spansk studie, hvor man fant støtte for en hypotese om at organisasjoner med ledere med relativt kort ansettelsestid i større grad benyttet innovative økonomistyringssystem (Naranjo-Gil, 2009). Vi finner det derfor plausibelt å anta at lang ansettelsestid også vil kunne fungere som en barriere for adopsjon av Beyond Budgeting, og har derfor formulert følgende hypotese:

H₆: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som har en økonomisjef med relativt kort ansiennitet.

Økonomisjefs kjennskap til Beyond Budgeting

Litteraturen foreslår gjerne utdanning som en faktor som vil kunne påvirke lederes beslutning om å ta i bruk innovasjoner eller ikke (Finkelstein og Hambrick, 1996). Dette har studier funnet støtte for, blant annet fant Emsley et al. (2006) en sammenheng mellom økonomers profesjonelle utvikling og deres villighet til å ta i bruk økonomistyringsinnovasjoner og Naranjo- Gil et al. (2009) at organisasjoner med økonomisjefer som hadde en forretningsorientert utdanning i større grad tok i bruk innovative økonomistyringssystem. Man har gjerne fokusert på utdanning som en drivende faktor for adopsjon fordi man har vurdert dette til å være en indikator på lederes kjennskap til ulike innovasjoner.

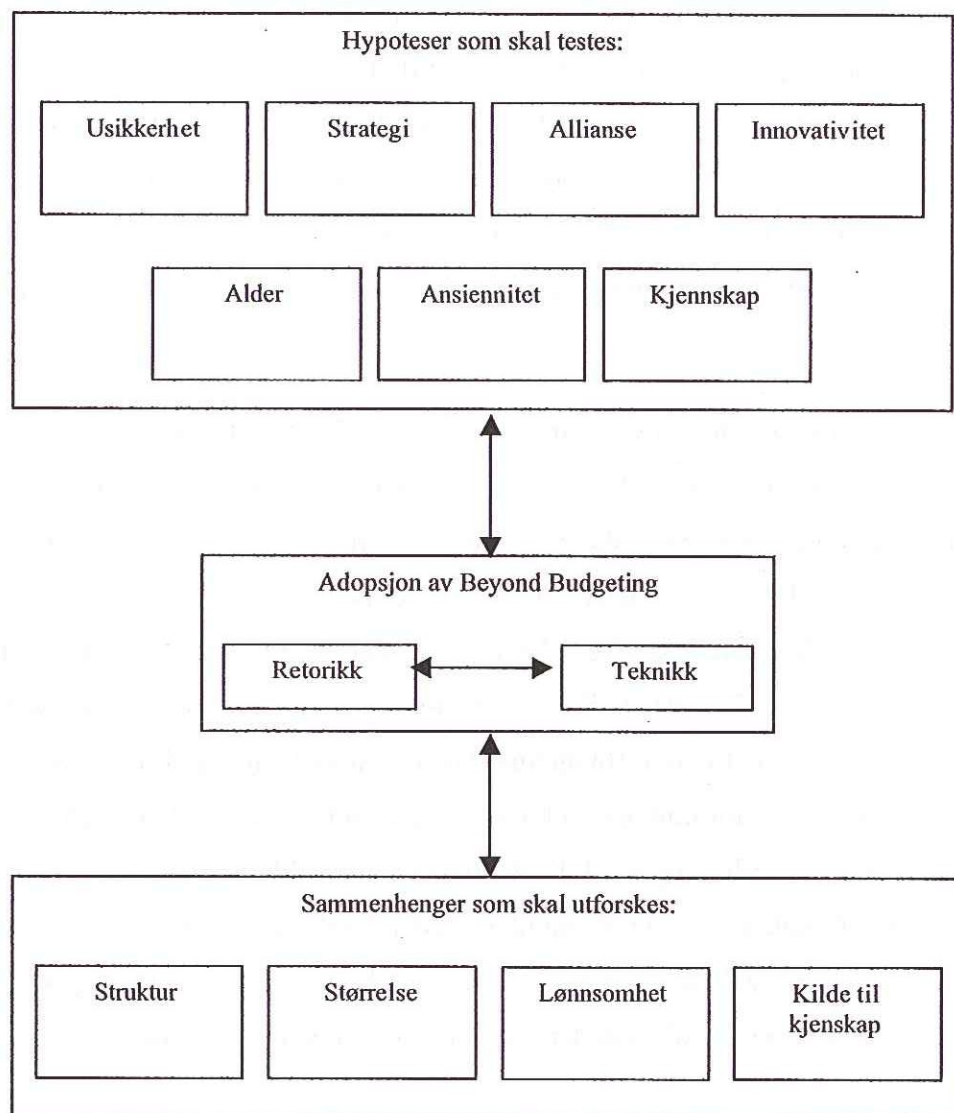
Dette resonnementet vil imidlertid være mindre gyldig for Beyond Budgeting som et innovativt styringssystem, for mens lærebøker i økonomisk styring har inneholdt informasjon om innovasjoner som Balanced Scorecard, Activity- Based Costing og benchmarking i alle fall de siste 15 årene, finnes det per i dag svært lite informasjon om Beyond Budgeting i slike lærebøker (se f.eks. Horngren et al., 2009). Vi vil derfor i stedet undersøke økonomisjefens kjennskap til konseptet direkte, da vi antar at dette vil kunne være en pådriver for adopsjon av Beyond Budgeting. I den sammenheng vil vi også undersøke hva årsaken til kjennskapen er, for muligens å kunne si noe om hva som vil kunne påvirke en organisasjons adopsjonsbeslutning mest. Er det for eksempel slik at visse aktører i en organisasjons kontaktflate i større grad stimulerer, eller for den saks skyld hemmer, adopsjon enn andre? På bakgrunn av dette vil vi derfor utvikle en hypotese knyttet til at god kjennskap fremmer adopsjon, samt undersøke om det finnes noen sammenheng mellom adopsjon og kilden til kjennskap:

H₇: Adopsjonen av Beyond Budgeting retorikken og teknikken er større blant organisasjoner som har en økonomisjef med relativt god kjennskap til konseptet.

Finnes det noen sammenheng mellom adopsjon av Beyond Budgeting retorikken og teknikken og hvor kjennskapen til konseptet kommer fra?

3.2.3 Forskningsmodell

På bakgrunn av det teoretiske rammeverket som ble presentert i litteraturgjennomgangen og diskusjonen rundt ulike betingelsesfaktorer og drivende faktorer sin betydning for en adopsjon av Beyond Budgeting vil følgende forskningsmodell, hvor syv hypoteser skal testes og fem sammenhenger undersøkes, bli benyttet i utredningen:



Figur 2: Forskningsmodell

3.3 Forskningsobjekt

En av årsaken til at man velger en kvantitativ tilnærming er gjerne at man ønsker å få et representativt bilde av populasjonen, for dermed å kunne generalisere fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2005). For å besvare utredningens problemstilling vil vi imidlertid fokusere på én bransje, i stedet for å forsøke å lage et representativt utvalg av norske virksomheter, da vi metodologisk sett tror dette vil gjøre det mulig å kontrollere for industrieffekter som ellers kunne ha spilt en rolle. Banknæringen vil da av flere årsaker kunne være et naturlig valg.

For det første blir banknæringen ofte foreslått som en særlig egnet bransje for spredning av Beyond Budgeting. Østergren og Stensaker (2010) påpeker for eksempel at virksomheter i bankbransjen gjerne har en høy grad av autonomi, men lav forutsigbarhet i prognostiseringen, slik at behovet for en mer dynamisk form for planlegging vil være større. Dette støttes også av Max (2002) som spesielt fremhever at budsjettering er problematisk i banknæringen fordi banker flest har en ledelsesfilosofi som innebærer å bemyndige ansatte på alle nivå i organisasjonen, og at budsjetteringens fokus på sentralisert kontroll blir å stå i sterk kontrast med denne filosofien. Også Dugdale og Lyle (2006) trekker frem at det er et velkjent fenomen at finansielle institusjoner er utmerkede kandidater for desentralisering, og at banker derfor vil kunne være egnede kandidater for Beyond Budgeting. De hevder dessuten at modellen vil kunne være særlig egnet for banker fordi den i stor grad er inspirert av hvordan en annen bank, Svenska Handelsbanken, har tilpasset sitt styringssystem for å best kunne takle utfordringene aktører i næringen står ovenfor. Beyond Budgeting-kommentatorer mener altså tilsynelatende at det foreligger visse trekk ved banker som gjør at de i større grad vil kunne være disponert for å adoptere modellen. Det vil derfor kunne være rimelig å anta at adopsjonen er større i denne bransjen enn mange andre, og at man derfor også vil kunne få et rikere datamateriale ved å fokusere på denne næringen.

For det andre kan litteraturen vise til flere banker som allerede har gått "beyond budgeting". I tillegg til Svenska Handelsbanken referer Hope og Fraser (2003a) til norske Fokus Bank, og en casestudie fra Nord- Amerika viser at også der har en rekke banker startet prosessen med å gå "beyond budgeting" (Max, 2005). Enkelte norske sparebanker har også hevet seg på trenden. For eksempel har Sparebanken Pluss allerede kvittet seg med sine budsjetter, mens Sparebank 1 Gruppen har meldt seg inn i BBRT og er for tiden i en prosess med å implementere Beyond Budgeting. Dette kan muligens bidra til å bygge opp under antagelsen

om at banker vil kunne være særlig disponert for å adoptere modellen, selv om dette kun vil være spekulasjoner da man enda vet for lite om hvor utbred denne adopsjonen er samt årsaken til den. Uansett vil denne relativt utstrakte implementeringen av Beyond Budgeting innenfor bankbransjen trolig bidra til å øke sannsynligheten for at banker har blitt eksponert for konseptet på tross av at det er relativt nytt. Man kan altså a priori anta at banker i større grad enn mange andre virksomheter har blitt påvirket av tilbudssiden i spredningsprosessen, og at adopsjonen av ideen og implementeringen av konseptet derfor også vil kunne være større. Igjen vil dette kunne bidra til et rikere datamateriale enn om man hadde valgt å undersøke en annen bransje, samt gjøre undersøkelsen av sammenhenger mellom adopsjon og forskjellige faktorer mer fruktbar.

For å bygge en enda mer homogen gruppe velger vi dessuten å ikke fokusere på hele banknæringen, men kun ta for oss norske sparebanker. Dette da norske sparebanker på mange områder er relativt like, samtidig som de er mange nok til at det vil kunne være interessant å gjennomføre en undersøkelse av gruppen. En sparebank, DnB Nor ASA, vil imidlertid bli ekskludert fra utvalget, da de som den eneste i gruppen er en aksjesparebank. Dette innebærer at de i motsetning til de resterende sparebankene ikke primært er en selveiende institusjon, men har klart definerte eiere, og dermed også vil kunne ha et noe annen fokus. Videre må det påpekes at listen over sparebanker, som er lagt til grunn for datatinnnsamlingen sist ble oppdatert den 06.10.09, slik at eventuelle nyetableringer som har funnet sted etter dette ikke har blitt inkludert i utvalget.

Norske sparebanker, med unntak av DnB Nor, er altså valgt som forskningsobjekt for utredningen, og vi vil derfor her gi en kort beskrivelse av utvalget basert på informasjon hentet fra Sparebankforeningens hjemmeside (www.sparebankforeningen.no).

Sparebanker i Norge har visse grunnleggende fellestrekk, og spesielt viktig for deres felles identitet er den vekt de legger på nærhet til kundene, lokal forankring og samfunnsmessig ansvar. Videre profilerer de seg i markedet som "sparebanker" til forskjell fra "forretningsbanker", selv om de kan utføre de samme tjenestene som forretningsbankene. Fordi sparebanker utfører all vanlig bankvirksomhet vil de imidlertid kunne konkurrere direkte med forskjellige forretningsbanker, i tillegg til hverandre, i enkelte markeder. For å være bedre rustet i denne konkurransen og kunne tilby konkurransedyktige tjenester og produkter, har derfor de fleste sparebankene valgt å organisere seg i allianser. Selv om dette vil kunne forene hensynet til effektiv drift med fordelene ved å være lokalt forankret, velger

også noen sparebanker å stå alene og har egne strategier knyttet opp mot det. Blant de 119 sparebankene som finnes i dag har 8 en samarbeidsavtale med DnB Nor, 20 tilhører Sparebank 1- Alliansen, 78 er medlem av Terra- Gruppen AS og 12 har valgt å være alliansefrie. På tross av at sparebanker er en relativt homogen gruppe er det likevel viktig å påpeke at de også vil kunne være svært forskjellige på enkelte områder, som for eksempel når det gjelder størrelse på forvaltningskapitalen, graden av usikkerhet i omgivelsene samt valget av intern organisering og strategiske orientering.

3.4 Datainnsamling

Et annet viktig spørsmål er hva slags type data vi skal samle inn for å kunne besvare utredningens problemstilling. I denne sammenheng er det vanlig å skille mellom to ulike former for data; *sekundærdata* og *primærdata* (Gripsrud et al., 2004). Mens førstnevnte henspiller på informasjon som har blitt innsamlet til andre formål, er sistnevnte data som forskere selv samler inn for å besvare sine spørsmål. Vi vil i denne utredningen benytte både sekundærdata og primærdata, og vi vil derfor i det følgende se nærmere på hvordan begge typer vil bli samlet inn og de ulike variablene operasjonalisert før vi til slutt evaluerer datamaterialets reliabilitet og validitet.

3.4.1 Sekundærdata

Innsamling

På Sparebankforeningens hjemmeside (www.sparebankforeningen.no) finnes det et relativt rikt datamateriale tilgjengelig med hensyn til regnskap og nøkkeltall for samtlige norske sparebanker. Disse sekundærdata vil bli lagt til grunn for måling av sparebankers størrelse og lønnsomhet. Videre finner man på deres hjemmeside en oversikt over hvilke sparebanker som er medlem av hvilke allianser, samt hvem som er alliansefrie.

Operasjonalisering

Vi vil altså benytte sekundærdata fra Sparebankforeningen til å måle faktorene størrelse, lønnsomhet og allianse. I det følgende vil vi gi en rask beskrivelse av hvordan de ulike faktorene vil bli målt.

Størrelse

Når det gjelder sparebankers størrelse blir de av Sparebankforeningen rangert etter størrelse på forvaltningskapital. Siden dette er et mål næringen selv benytter, vil vi operasjonalisere variabelen på samme måte. Vi har imidlertid ingen kjennskap til de ulike sparebankers forvaltningskapital på undersøkelsestidspunktet, og vil derfor legge størrelsen på forvaltningskapital ved utgangen av 2009 til grunn, da dette er siste tilgjengelige måling. Om dette ikke er helt representativt for størrelsen på undersøkelsestidspunktet vil det trolig ikke ha større betydning, da det er variasjoner mellom sparebankene vi er ute etter og størrelsesforholdet mellom de mest sannsynlig ikke har endret seg drastisk siden da.

Lønnsomhet

Som et mål på lønnsomhet vil vi benytte sparebankers egenkapitalrentabilitet (EKR: resultat for regnskapsåret i prosent av midlere egenkapital) samt deres kost- inntekt ratio (KI: driftskostnader i prosent av totale inntekter). Mens den første størrelsen vil kunne indikere hvor lønnsom en sparebank er, sier den andre noe om hvor kostnadseffektivt den drives. Begge anses som viktige indikatorer på lønnsomhet av næringen, og begge de finansielle måltallene brukes flittig av sparebankene selv, både til analyser av den økonomiske utviklingen og som målsettinger for fremtidig drift. Også her vil vi legge siste tilgjengelige måling til grunn, og benytter dermed størrelser basert på sparebankenes årsregnskap for 2009. Igjen vil det ikke være et problem om disse størrelsene ikke er helt representative for måltallenes verdi på undersøkelsestidspunktet, eller om tallene er påvirket av spesielle hendelser, da det er variasjoner i lønnsomhet vi er på jakt etter.

Allianse

For å måle hvilke sparebanker som hører til hvilke allianser, eventuelt er alliansefrie, vil vi benytte Sparebankforeningens opplysninger om temaet. Denne informasjonen ble imidlertid sist oppdatert den 06.11.2009, og vi gjennomførte derfor en undersøkelse av samtlige sparebankers hjemmesider i samme tidsrom som primærdata ble samlet inn, for å se om noen hadde endret tilhørighet. På bakgrunn av dette søket fant vi ikke noe grunnlag for å ikke benytte Sparebankforeningens informasjon, og den har dermed blitt lagt til grunn for målingen av faktoren.

3.4.2 Primærdata

Innsamling

For å skaffe til veie resten av den informasjon vi trenger for å besvare utredningens forskningsspørsmål vil vi benytte data vi selv samler inn for formålet. Når det gjelder innsamling av primærdata til kvantitative undersøkelser er det én metode som dominerer, og som også vil bli benyttet i denne utredningen, nemlig *spørreskjema med lukkede svaralternativer* (Jacobsen, 2005). Denne metoden innebærer at undersøkeren stiller noen spørsmål i et skjema i en fast rekkefølge, og at respondenten kun kan svare innenfor de rammer undersøkeren på forhånd har definert. Svarene blir altså strukturert ved at respondenten må velge mellom ett eller flere lukkede svaralternativer av typen ”ja”, ”nei”, ”helt enig”, ”i svært stor grad” og lignende. Fordelen med denne metoden er at det gjør det enkelt for respondenten å fylle ut skjemaet, samt at svarene ikke vil avhenge av hvor dyktige respondenten er til å uttrykke seg eller undersøkerens evne til å registrere svarene (Gripsrud et al., 2004). Dessuten gjør den det enkelt for undersøkeren å registrere svarene når skjemaene skal kodes inn i dataprogrammer. På den annen side er ulempen ved denne metoden at den ikke gir muligheter for å fange opp informasjon ut over de oppgitte spørsmålene og svaralternativene, i tillegg til at det er viktig å huske på at disse bygger på undersøkerens forståelse av eller syn på ”virkeligheten”, og at enkelte respondenter dermed kan føle at de spesifiserte svaralternativer ikke dekker deres oppfatning på en god måte (ibid.).

Det er videre viktig å avgjøre hvordan datainnsamlingen skal foregå relativt tidlig i prosessen, fordi valg av kommunikasjonsform legger føringer for hvordan spørreskjemaet bør utformes (ibid.). Vi har i denne utredningen valgt å benytte en web- basert løsning (Questback). Fordelen med dette er blant annet at det er en svært billig måte å samle inn data på, samt at det gjør det mulig for respondenten å selv velge tid og sted for å besvare spørreskjemaet. Web- baserte løsninger medfører imidlertid en fare for at man får en skjevhet i utvalget, da det er relativt lett å hoppe av undersøkelsen under veis.

Når det gjelder utformingen av spørreskjemaet har vi tatt utgangspunkt i undersøkelsens forskningsspørsmål, og forsøkt å sørge for at spørsmålene blir formulert på en slik måte at de gir adekvate svar på disse. Vi har dessuten bestrebet å utforme spørreskjemaet i tråd med anbefalinger fra en rekke lærebøker i metode (Gripsrud et al., 2004; Jacobsen, 2005; Johannessen et al., 2007). Vi har for eksempel stort sett forsøkt å utforme spørsmålene etter

retningslinjer gitt i disse bøkene, med visse unntak som vi vil se nærmere på når vi diskuterer operasjonaliseringen av de ulike faktorene. Videre har vi fokusert på å bygge opp skjemaet på en logisk og hensiktsmessig måte ved å starte med relativt enkle spørsmål og vente med personlige bakgrunnsspørsmål til slutt, ta hensyn til at hvilke svar man får vil kunne være avhengig av hvilke spørsmål som har blitt stilt tidligere, samt følge traktmetoden i spørsmålsstillingen og altså gå fra det generelle til det spesielle. En del av spørsmålene er dessuten også i stor grad inspirert av tidligere gjennomførte undersøkelser, fordi vi ønsker at datamaterialet til en viss grad skal kunne være sammenlignbart med tidligere forskning.

Svaralternativene i spørreskjemaet vil som sagt være lukkede, og de fleste spørsmålene vil bli besvart på en skala på ordinalnivå. Det innebærer at vi i utgangspunktet kun vil ha mulighet til å rangere de ulike verdiene variablene kan ha, og ikke vil kunne si noe om hvor mye større én verdi er i forhold til en annen (Gripsrud et al., 2004). Det er imidlertid ikke uvanlig å "presse" dataene ved å anta at de er på intervallnivå, altså anta samme intervall mellom svaralternativene, slik at man kan beregne gjennomsnitt og lignende. En vurdering som har blitt gjort i forbindelse med skala er også hvor mange punkter den skal bestå av. Selv om alt fra fem til ti er vanlig, har vi valgt å nøye oss med en skala på fem punkter, da dette er mest utbredt, samt at vi anser sannsynligheten som liten for at en bredere skala vil tilføre undersøkelsen ytterligere informasjon. Samtlige spørsmål vil dessuten kunne besvares med kun ett alternativ, og vi har valgt å ikke inkludere "vet ikke" som alternativ, fordi vi mener alle respondenter har forutsetninger for å svare og derfor ønsker å presse de til å gjøre det.

Det anbefales også å begrense antallet spørsmål, for å unngå at respondentene ikke orker å fullføre skjemaet og at svarprosenten dermed blir lav (Johannessen et al., 2007). Vi har derfor forsøkt å holde antallet spørsmål på et minimum. Av samme årsak har spørreskjemaet blitt utviklet, slik at hvilke spørsmål som blir stilt den enkelte vil være avhengig av respondentens tidligere svar, og at mengden spørsmål dermed blir begrenset til de som er relevante for den enkelte respondent. I tillegg har vi forsøkt å gjøre spørreskjemaet så oversiktelig som mulig, da man også har funnet at dette vil kunne være av betydning for responsen (Gripsrud et al., 2004).

Før spørreskjemaet blir ferdigstilt og sendt ut anbefales det at man gjør en prestudie (Johannessen et al., 2007). I vårt tilfelle ble denne gjennomført i to trinn. Først ble en rekke utkast sendt frem og tilbake mellom velleder og student, og det ble på ulike møter diskutert

hvilke begreper og formuleringer det ville være mest hensiktsmessig å benytte. Da vi følte at vi nærmet oss et tilfredsstillende resultat sendte vi så spørreskjemaet til fem sparebanker som hadde sagt seg villige til å teste skjemaet. Fire fulgte opp på dette, og etter å ha gjennomført samtaler med disse per telefon ble noen siste små justeringer gjennomført. Endringene var imidlertid så små at det ikke vil være noe problem å også benytte disse responsene i den senere analysen.

Etter at prestudien var gjennomført og vi hadde tatt hensyn til kommentarene samt lest korrektur, ble spørreskjemaet sendt direkte til respondentene via e- post, med en link som de kunne klikke på for å komme til skjemaet (se vedlegg 1 for følgebrev og spørreskjema). Denne e- posten inneholdt også en del generell informasjon om undersøkelsen og dens betydning, siden man har funnet at dette kan ha en positiv effekt på svarresponsen (Gripsrud et al., 2004). Kontaktinformasjon ble også oppgitt, slik at respondentene kunne nå oss ved behov. For å øke svarprosenten ble det dessuten sendt ut to purringer, én to uker etter første utsendelse samt én to uker etter det igjen.

Når det gjelder selve utsendelsen av spørreskjemaet har vi valgt å sende dette til sparebankenes økonomisjefer, fordi vi ønsker å undersøke om trekk ved den i organisasjonen som har ansvaret for å implementere nye økonomistyringssystemet kan påvirke en adopsjonsbeslutning. I de sparebankene som ikke hadde en egen økonomisjef ble skjemaet sendt ut til den sparebanken selv oppga var ansvarlig for dette, som for eksempel banksjef, assisterende banksjef eller lignende. Videre mener vi dette bidrar til å sikre at de som besvarer skjemaet har forutsetning til å svare på samtlige spørsmål i undersøkelsen.

Operasjonalisering

Vi vil altså benytte primærdata samlet inn gjennom et web- basert spørreskjema for å undersøke sparebankenes holdning til budsjetteringskritikken, deres bruk av budsjetter og alternative styringsverktøy, deres adopsjon av Beyond Budgeting, samt tilstanden til faktorene usikkerhet, struktur, strategi, innovativitet, alder, ansiennitet og kjennskap til Beyond Budgeting. I det følgende vil vi gi en rask beskrivelse av hvordan de ulike faktorene vil bli målt.

Holdning til budsjetteringskritikken

For å undersøke sparebankenes holdning til budsjetteringskritikken har vi utviklet et spørsmålsbatteri bestående av den mest alminnelige kritikken, hvor respondentene kan

uttrykke sin enighet til kritikken på en fempunktets Likert- skala (se spm. 13-21, vedlegg 1). Siden samtlige spørsmål er kritiske utsagn man skal ta stilling til, kan man si at spørsmålene er ledende og lite nyanserte, noe som vil kunne påvirke avkrysningen. Vi valgte likevel å benytte denne løsningen da det er holdningen til kritikken vi ønsker å undersøke, samt at tidligere studier har benyttet en lignende teknikk uten at dette førte til en unaturlig stor enighet (Moløkken og Ytre- Hauge, 2009). For å få en dypere innsikt i hva man mener er problemet med budsjettering, har vi dessuten inkludert et spørsmål knyttet til hva man mener er årsaken til problemene med budsjetteringen (se spm. 22, vedlegg 1). Dette fordi vi antar at om man for eksempel mener at budsjetter har potensial til å være nyttige bare de brukes fornuftige, vil det trolig i større grad føre til grep for å forbedre prosessen fremfor å avskaffe den. Til slutt må det påpekes at spørsmålene i denne bolken til en viss grad er inspirert av spørreskjema fra tidligere studier av Ekholm og Wallin (2000), Libby og Lindsay (2009) og Moløkken og Ytre- Hauge (2009).

Budsjettbruk

Når det gjelder praksis med hensyn til bruk av budsjetter blir sparebankene spurt om de for tiden benytter budsjetter (se spm. 4, vedlegg 1), hvilke planer de har for sine budsjetter i tiden fremover (se spm. 10, vedlegg 1) samt i hvor stor grad budsjetter brukes til ulike aktiviteter og hvor egnet de mener budsjetter er til bruk i disse (se spm. 5-6, vedlegg 1). Vi valgte her å spørre om aktivitetene planlegging, koordinering, ressursallokering, motivering, kontroll, oppfølging og evaluering samt belønning, fordi disse aktivitetene svært ofte blir utført ved hjelp av budsjettering, og fordi kritikerne har utalt seg i negative ordelag om å benytte budsjetter til flere av disse aktivitetene, og i alle fall på samme tid. Videre har vi laget noen spørsmål knyttet til den type bruk som har blitt kritisert mest, nemlig at få endringer gjøres i løpet av budsjettperioden, at tildeling av ressurser kun skjer i forbindelse med utvikling av budsjetter og at budsjetter benyttes som faste prestasjonskontrakter (se spm. 7-9, vedlegg 1). Til slutt kan det påpekes at spørsmål 5 og 7-10 kun ble stilt de respondenter de var aktuelle for, altså de som for tiden bruker budsjetter, og at flertallet av spørsmålene knyttet til budsjettbruk i stor grad er basert på lignende spørsmål fra Ekholm og Wallin (2000) og Libby og Lindsay (2009) sine studier.

Bruk av alternative styringsverktøy

For å undersøke sparebankenes bruk av alternative styringsverktøy, blir de spurt i hvilken grad de benytter verktøyene, rullende prognoser, benchmarking, Balanced Scorecard, Activity- Based Costing og kundelønnsomhetsanalyser, samt hvor stor nytte de har av disse

verktøyene (se spm. 11-12, vedlegg 1). De tre første verktøyene er valgt fordi de ofte blir presentert som løsninger på en del av problemene ved budsjettering, og er blant de verktøyene det er mest vanlig å inkludere i en Beyond Budgeting modell. De to siste er inkludert for å ha et referansegrunnlag. Activity- Based Costing ble da valgt fordi dette også er blant de innovative styringsverktøy som er mest utbredt og tidvis også inngår i virksomheters Beyond Budgeting modell. Kundelønnsomhetsanalyser ble inkludert blant verktøyene for å kunne fange opp de som benyttet slike, men ikke mener de benyttet et Activity- Based Costing system, i tillegg til at vi er klar over at dette er et relativt utbredt verktøy blant norske sparebanker.

Adopsjon av Beyond Budgeting retorikken

Fordi det blir hevdet at man først må være enig om at den tradisjonelle budsjetteringen medfører store problemer, før det kan skapes rom for noe nytt, vil vi operasjonalisere adopsjon av retorikken ved å undersøke hvor kritisk respondenten er til budsjettering (se spm. 13-21, vedlegg 1). I forbindelse med våre analyser vil vi imidlertid slå sammen samtlige kritiske påstander til én variabel, for å få en indikator på respondentenes grad av kritiskhet.

Adopsjon av Beyond Budgeting teknikken

Fordi hvordan Beyond Budgeting implementeres varierer svært mellom forskjellige virksomheter, vil vi ikke forsøke å måle dette ved å spørre sparebankene om de har tatt i bruk noen av de anbefalte prosessene eller verktøyene. Hovedpoenget til Beyond Budgeting-bevegelsen er imidlertid at den tradisjonelle budsjetteringen bør avskaffes, og fellestrekket ved alle implementørene er at de har gjort nettopp dette. Vi vil derfor måle adopsjonen av teknikken ved å spørre om sparebankene for tiden bruker budsjetter eller ikke (se spm. 4, vedlegg 1), i tillegg til å undersøke hvilke planer de som fremdeles benytter budsjetter har for verktøyet i fremtiden, for å avdekke om en implementering vil kunne være nært forestående (se spm. 10, vedlegg 1).

Usikkerhet

For å undersøke hvor usikre omgivelser sparebankene mener de opererer i har vi også valgt å benytte et spørsmålsbatteri. Her blir de spurt hvor enkelt de mener det er å forutse endringer som kan oppstå i konkurrenters handlinger, inntekter, kostnader, kunders preferanser, teknologi og tilgang på nødvendige innsatsfaktorer de neste året, da vi mener at dette vil kunne være gode indikatorer på hvor skiftende rammebetingelsene er (se spm. 3, vedlegg 1).

I forbindelse med våre analyser vil vi imidlertid slå sammen samtlige elementer i dette spørsmålet til én variabel, slik at vi får et uttrykk for graden av usikkerhet i sparebankenes omgivelsene. Avslutningsvis kan det nevnes at dette spørsmålet i stor grad er inspirert av en tidligere studie gjennomført av Libby og Lindsay (2009).

Struktur

Det vi ønsker å vite om respondentens struktur er i hvor stor grad de har desentralisert beslutningsmyndighet. Dette har vi valgt å måle ved å be respondenten uttrykke hvor enig vedkommende er i et utsagn om at de ulike avdelingskontorene har stor frihet til å fatte selvstendige beslutninger (se spm. 1, vedlegg 1). Imidlertid består ikke alle sparebanker av flere grener, men er kun ett kontor, og vi har derfor også inkludert dette som et svaralternativ.

Strategi

Strategi har vi valgt å måle ved hjelp av Miles og Snow (1978) sin klassifisering av strategi, som skiller mellom "prospector" og "defender" organisasjoner, altså proaktive og konservative virksomheter. Sterkt inspirert av Naranjo- Gil et al. (2009) ble det utviklet en beskrivelse av to forskjellige sparebanker, som representerer hver sin strategi (se spm. 2, vedlegg 1). Disse lot vi representere hvert sitt ytterpunkt av en fempunkts skala, hvor respondenten skulle indikere hvordan de best ville beskrive sin sparebanks strategi.

Innovativitet

For å måle hvor innovative en sparebank er har vi, som Naranjo- Gil et al. (2009), valgt å operasjonalisere dette ved å spørre respondentene i hvor stor grad de benytter ulike innovative styringsverktøy. De alternative styringsverktøyene som vil bli lagt til grunn er de samme som er nevnt under bruk av alternative styringsverktøy, altså rullende prognoser, benchmarking, Balanced Scorecard, Activity- Based Costing og kundelønnsomhetsanalyser (se spm. 11, vedlegg 1). I forbindelse med våre analyser vil vi imidlertid slå sammen samtlige elementer i dette spørsmålet til én variabel slik at vi får en indikator på sparebankenes innovativitet.

Alder og ansiennitet

Alder og ansiennitet måles enkelt å greit ved å be respondenten oppgi disse størrelsene (se spm. 25-26, vedlegg 1). Å besvare spørsmålet om alder lar vi imidlertid være valgfritt, da enkelte kan anse dette som en privat opplysning de ikke ønsker å oppgi. Dette fordi det vil

være bedre for oss å mangle denne variablene alene, enn at respondenten bestemmer seg for å hoppe av undersøkelsen rett før slutt.

Kjennskap til Beyond Budgeting

For å måle kjennskap til Beyond Budgeting har vi valgt å la respondenten indikere dette på en fempunkts skala som går fra "ikke i det hele tatt" til "svært godt" (se spm. 23, vedlegg 1). Siden enkelte respondenter muligens kjenner til ideen, men ikke navnet, har vi også skrevet styring uten budsjetter i parentes for å hjelpe de litt på vei. Alle respondenter som svarer noe annet en "ikke i det hele tatt" vil videre bli stilt noen oppfølgingsspørsmål for å forsøke avdekke hvor de har denne kjennskapen fra. For å måle årsaken til kjennskap valgte vi å spørre hvor viktig ulike kilder hadde vært for respondentens kjennskap, og listet opp de vi antok ville kunne være av størst betydning; bøker og artikler, forelesninger, andre kurs, kontakt med academia, konsulenter, personer og/eller bedrifter med erfaring fra Beyond Budgeting, alliansen man er medlem i og BBRT (se spm. 24, vedlegg 1).

3.4.3 Evaluering av datamaterialet

Det vil alltid være et spørsmål om kvaliteten på de data man samler inn er god nok, og man bør uansett hvordan undersøkelsen bygges opp forholde seg kritisk til deres kvalitet (Jacobsen, 2005). Vi skal derfor se litt nærmere på hvorvidt vi kan stole på de data vi samler inn (reliabilitet), vil kunne få tak i det vi ønsker med disse data (validitet) samt vil kunne overføre det vi finner til andre sammenhenger (gereraliserbarhet).

Reliabilitet

Reliabilitet dreier seg om i hvilken utstrekning en måling vil gi det samme resultatet dersom den gjentas mange ganger (Gripsrud et al., 2004). Alle målinger vil være beheftet med tilfeldige feil, som for eksempel at en respondent misforstår ordlyden i et av spørsmålene i spørreskjemaet, men jo flere disse tilfeldige feilene er jo mindre reliable blir målingene. Vi må derfor spørre oss selv om det kan være trekk ved selve undersøkelsen som vil kunne påvirke resultatene.

For våre sekundærdata hentet fra Sparebankforeningen er trolig de tilfeldige feilene svært små. Når det gjelder de data som hentes inn gjennom spørreskjema er potensialet for tilfeldige feil imidlertid noe større. For det første forsøker vi å måle flere variabler med et sett med spørsmål, og det kan derfor være mange tilfeldige faktorer som påvirker hva en

respondent svarer, slik at vi neppe vil få nøyaktig samme resultat om vi foretar undersøkelsen en gang til.

For det andre er det ikke sikkert at det er rette vedkommende som har besvart skjemaet, selv om respondentene ble nøye valgt ut for at målgruppen skulle nås. Vi antar imidlertid at utsendelse ved hjelp av e- post reduserer denne faren noe, da de aller fleste leser og besvarer sin elektroniske post selv.

De siste, og trolig største, problemet med hensyn til målingenes reliabilitet er knyttet til at de fleste spørsmålene er av en slik art at hva respondenten svarer vil kunne endre seg over tid. For eksempel vil holdninger til budsjettering kunne endres ved at man i større grad blir eksponert for kritikken som rettes mot det samt nye modeller som Beyond Budgeting, noe som igjen vil kunne påvirke utstrekningen av bruken av budsjettering og andre alternative modeller. Dette medfører at våre data i større grad må kunne sies å gi et øyeblikksbildet, da resultatene vil kunne bli svært annerledes om undersøkelsen gjennomføres på nytt noen år fra nå, enn å være rimelig konsistente over tid.

Validitet

For at vi skal kunne måle det vi har til hensikt å måle best mulig, er det imidlertid ikke tilstrekkelig at målingene er pålitelige, de må også være valide (Gripsrud et al., 2004). Dette innebærer at de systematiske feilene også må være små. Når det gjelder kvantitative undersøkelsers validitet er man spesielt opptatt av om man ”måler det man tror man måler”, og problemer knyttet til begrepsmessig gyldighet står særdeles sentralt (Johannessen et al., 2007). Vi har derfor bestrebet å operasjonalisere de ulike variablene i spørreskjemaet slik at de ikke skal kunne medføre unødvendig store systematiske feil, samt bygge opp skjemaet på en måte som potensielt vil kunne bidra til å redusere disse.

Et problem er imidlertid at spørsmål om respondenters holdninger gjerne blir mindre konkrete enn spørsmål om deres handlinger, noe som vil kunne redusere validiteten (Grønmo, 2004). For å avhjelpe dette problemet har vi valgt å bryte opp den viktigste variabelen knyttet til holdninger, nemlig budsjetteringskritikk, i flere spesifikke påstander, noe som vil kunne gi mer valide målinger enn om man kun hadde benyttet én generell påstand.

Et annet problem kan, som tidligere nevnt, være at samtlige spørsmål knyttet til kritikken mot budsjettering er negativt ladet, noe som vil kunne virke ledende. Dette er ikke

nødvendigvis et problem når det kommer til validitet for variabelen per se, da det i verste fall fører til at vi måler det vi ønsker å måle bare sterkere, om den ellers er fornuftig operasjonalisert. Imidlertid vil det kunne føre til mindre variasjon i holdning til kritikken mellom de ulike sparebankene, noe som vil forringe analysen av materialet. Et like stort problemet er at denne "skjevheten" vil kunne få respondentene til å tro at vi generelt er motstandere av budsjettering, og dermed blir å tilpasse svarene knyttet til budsjettbruk og bruk av alternative styringsverktøy for å fremstå "bedre" i våre øyne. For å unngå denne problematikken ble derfor alle slike spørsmål presentert før spørsmål knyttet til kritikken, og muligheten for å gå tilbake i spørreskjemaet underveis fjernet. Spørsmålene knyttet til kjennskap til Beyond Budgeting ble derimot plassert mot slutten av skjemaet, slik at denne variabelen vil kunne være belemret med dette problemet. Imidlertid var dette et bevisst valg, da vi antok at det ville være et større problem om denne ble presentert før budsjettkritikken, fordi en slik "priming" av respondentene kunne ha påvirket holdningen ytterligere i negativ retning.

Dersom respondentene ikke er motivert til å svare, kan det redusere validiteten ved at de helt unngår å svare eller svarer useriøst (Grønmo, 2004). Vi tror imidlertid ikke dette er et nevneverdig problem i vår undersøkelse, da spørreskjemaet er konstruert slik at samtlige spørsmål, med unntak av alder, må besvares før man får til å sende inn skjemaet. Dessuten kan respondentene legge opp til å svare på skjemaet når de selv har tid og lyst, samt at det vil være enkelt å hoppe av undersøkelsen underveis om man ikke føler seg motivert.

Videre kan validiteten bli svekket om respondentene ikke evner å svare fordi spørsmålene er forbundet med tema de ikke har tilstrekkelig kjennskap til eller ikke har reflektert over (ibid.). Heller ikke dette tror vi er et større problem, da skjemaene har blitt sendt ut til den av lederne i de ulike sparebankene som har ansvaret for økonomistyringen og dermed burde ha god innsikt i temaene spørreskjemaet behandler.

For å forsøke å sikre validiteten ytterligere gjennomførte vi prestudier av spørreskjemaet, både ved å kontrollere det opp mot fagfolk og annen teori og empiri før vi til slutt pretestet skjemaet på et lite utvalg av sparebanker. På denne måten fikk vi muligheten til å se hvordan de ulike spørsmålene fungerte ved å studere hvordan testrespondentene svarte på de, samt diskutere med dem i ettertid hvordan de ulike spørsmålene ble forstått. På bakgrunn av dette kunne vi spisse skjemaet før det ble tatt i bruk for den endelige datainnsamlingen, noe vi tror har bidratt til å styrke validiteten til de ulike variablene.

Når det gjelder sekundærdata, vil de i utgangspunktet være utsatt for de samme svakheter som primærdata med hensyn til både reliabilitet og validitet, fordi de opprinnelig har blitt samlet inn som primærdata (Gripsrud et al., 2004). Vi tror imidlertid ikke det er større problemer med våre sekundærdata fra Sparebankforeningen, da dette er relativt enkle størrelser å måle tilnærmet korrekt, samt at Sparebankforeningen må kunne anses som en både pålitelig og gyldig kilde.

Generaliserbarhet

Generaliserbarhet handler om i hvilken grad resultatene fra en studie kan overføres til en lignende situasjon (Gripsrud et al., 2004). Man snakker i hovedsak om to typer generalisering, *teoretisk* og *statistisk* generalisering, hvor den første innebærer at man kan generalisere fra data til et mer teorisk nivå, mens den andre innebærer at man kan generalisere fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2005). Som tidligere nevnt vil kvantitative tilnærminger ofte bli valgt fordi man ønsker å få et representativt bilde av populasjonen og dermed kunne bedrive statistisk generalisering. Bruk av spørreskjema med lukkede spørsmål vil dessuten forenkle en slik generalisering (Johannessen et al., 2007). Selv om alt i utgangspunktet ligger til rette for det, vil det imidlertid være vanskelig å bedrive statistisk generalisering i denne utredningen, fordi vi bevisst har valgt et skjevt utvalg, noe som gjør det betraktelig verre å påstå at resultatene gjelder for hele populasjonen. I så måte er studien nesten mer lik en kvalitativ undersøkelse, fordi man her gjerne undersøker enheter som er trukket ut for et spesielt formål, slik vi også har valgt å gjøre. Styrken til kvalitative metoder ligger i deres evne til teoretisk generalisering (Jacobsen, 2005). Vår studie går imidlertid ikke på langt nær så i dybden som kvalitative undersøkelser, slik at også muligheten til å bedrive teoretisk generalisering vil være begrenset, men muligens større enn evnen til å generaliser på et statistisk nivå.

3.5 Analyseteknikker

For å beskrive enkeltvariabler, analysere sammenhenger mellom variabler og teste våre hypoteser vil vi primært benytte parametriske statistikk. Det innebærer imidlertid at vi antar at de av våre data som kun er på ordinalnivå også er på intervallnivå, noe som egentlig ikke kan forsvares, men ikke er uvanlig i praksis (Gripsrud et al., 2004). Vi vil derfor parallelt også analysere datamaterialet ved hjelp av ikke-parametriske metoder, og opplyse om disse

fører til andre konklusjoner¹. I det følgende vil vi gi en kort beskrivelse av de parametriske analyseteknikker som vil bli benyttet i utredningen.

For å identifisere den typiske verdien til de ulike variablene vil vi bruke gjennomsnittet. Dette beliggenhetsmålet angir "tyngdepunktet" i tallmaterialet, og finnes ved å summere alle responsverdier og dele på antall observasjoner (ibid.). Et problem med å bruke gjennomsnittet er imidlertid at det er svært følsomt for ekstremverdier. Som en konsekvens kan gjennomsnittet være et relativt ustabil mål på den typiske verdien, og er mest interessant når det kombineres med mål på variasjonen i fordelingen (Jacobsen, 2005). Vi vil derfor også undersøke spredningen i datamaterialet ved å beregne variablenes standardavvik. Denne størrelsen sier noe om hvor stort det typiske avviket fra gjennomsnittet er, og måler altså hvor tett observasjonene er samlet om middelveidien (Gripsrud et al., 2004). Et høyt standardavvik indikerer dermed at spredningen av verdiene i datasettet er stor, og et lavt standardavvik at de fleste verdiene klumper seg sammen rundt gjennomsnittet.

Videre vil vi gjennomføre korrelasjonsanalyser for å undersøke sammenhengen mellom forskjellige variabler. I den forbindelse vil vi benytte Pearsons korrelasjonskoeffisient (r), som forteller hvor sterk den lineære samvariasjonen mellom to datasett er (Wenstøp, 2003). Koeffisienten kan anta verdier mellom -1 og +1, hvor -1 vitner om perfekt lineær samvariasjon, 0 ingen samvariasjon og +1 perfekt lineær samvariasjon. I praksis vil man så og si aldri se disse ytterpunktene, og koeffisienter mellom 0,3 og 0,4 blir derfor som regel ansett å indikerer relativt sterk samvariasjon, mens alt under 0,2 sies å være svak og alt over 0,5 meget sterk (Johannessen et al., 2007). Størrelsen på korrelasjonskoeffisienten er imidlertid kun interessant om analysen også viser at den observerte samvariasjonen er signifikant forskjellig fra 0.

I tillegg til å se på sammenhengen mellom to variabler ved hjelp av korrelasjonsanalyse, vil vi benytte regresjonsanalyse for å studere sammenhengen mellom flere variabler. Regresjonsanalyser lar oss undersøke hvorvidt endringer i en avhengig variabel kan forklares ved endringer i en eller flere uavhengige variabler, ved å anta at den avhengige variabelen er

1. For den beskrivende statistikken finnes både parametriske og ikke-parametriske analyser i vedlegg 3. Parametriske tester av sammenhenger og hypoteser ligger i de påfølgende vedleggene. Ikke-parametriske tester av sammenhenger og hypoteser frigis på forespørsel.

en lineær funksjon av de uavhengige (Gripsrud et al., 2004). Hvor stor endring en uavhengigvariabel fører til i den avhengige variabelen vise ved dens regresjonskoeffisient (B). Regresjonskoeffisienten kan anta både positive og negative verdier, men er den 0 innebærer det at det ikke foreligger noen samvariasjon mellom den avhengige og uavhengige variabelen. Også når det gjelder denne koeffisienten er vi derfor interessert i variabler som er signifikant forskjellige fra 0. Videre er det ønskelig at regresjonsmodellen skal kunne forklare så mye av variasjonen i den avhengige variabelen som mulig, og at også modellen er signifikant. Som et mål på regresjonsligningens forklaringskraft brukes R^2 . Slik R^2 er definert vil den kunne variere mellom 0 og 1, og jo nærmere 1 den ligger, jo bedre forklaringskraft har modellen. Modellen er dessuten signifikant om denne størrelsen er signifikant forskjellig fra 0. Fordi R^2 også øker når variabler som ikke er relevante tas med som forklaringsvariabler, brukes imidlertid som oftest justert R^2 når man skal undersøke forklaringskraften til regresjonsmodeller som består av flere uavhengige variabler, da dette målet også hensynstar antallet variabler som er inkludert.

Vi vil dessuten også undersøke sammenhengen mellom ulike variabler ved å se om det foreligger forskjeller mellom ulike grupperinger av respondenter. Dette vil vi gjøre ved å benytte t- testen for uavhengige stikkprøver, som lar oss studere hvorvidt gjennomsnittet i to ulike grupper er forskjellig, samt om eventuelle forskjeller er signifikante (Gripsrud et al., 2004).

Til sist kan det nevnes at vi vil benytte statistisk programvare, nærmere bestemt SPSS, for å gjennomføre alle analyser, samt at funn som blir kommentert som signifikante minimum vil ha et signifikansnivå (p) på 5%, om ikke annet spesifiseres. Dette innebærer at vi er 95% sikre på at den observerte sammenhengen ikke kun skyldes tilfeldigheter (ibid.).