



Tradisjonell og aktivitetsbasert budsjettering i ideell sektor

*En kvalitativ studie av norske bibelskoler
og folkehøgskoler*

Torbjørn Glimsdal og Edvard Thormodsæter

Veileder: Trond Bjørnenak

Selvstendig arbeid, Masterstudiet i økonomi og administrasjon

Hovedprofil: Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige arbeidet som fullfører vår mastergrad innen hovedprofilen økonomisk styring ved Norges Handelshøyskole (NHH). Arbeidets omfang strekker seg over ett semester, og utgjør 30 studiepoeng.

Valg av tema for utredningen har flere begrunnelser. Gjennom tiden ved NHH har vi begge tatt interesse for aktivitetsbegrepet og aktivitetsbaserte verktøy, og det var derfor nærliggende å bruke anledningen til å fordype oss i denne tematikken. Videre har vi begge et nært forhold til virksomhetstypen bibel- og folkehøgskoler, noe som gjorde det interessant å se nærmere på nettopp denne bransjen i kombinasjon med aktivitetsbegrepet. Til sist kan det nevnes at det ga ekstra motivasjon da vi ved gjennomgang av litteraturen på området fant at ideell sektor har vært lite i forskningens søkelys. Det er spennende å kunne bidra til å belyse et område som det i dag er begrenset kunnskap om.

Vi vil gjerne få takke intervjuobjektene som villig stilte opp for oss og delte av sine tanker og erfaringer. I den forbindelse må vi særlig fremheve de vi har vært i kontakt med i våre to casevirksomheter. Det har blitt en del e-poster og telefonsamtaler, og vi setter pris på velviljen som har blitt vist oss og det gode samarbeidet vi har hatt.

Videre vil vi rette en stor takk til vår veileder, Trond Bjørnenak, for gode tilbakemeldinger og entusiasme i møte med oss og utredningens tematikk. Han har hjulpet oss til å holde stø kurs mot målet, og det har vært hyggelig å få tilbringe noen timer sammen med en så inspirerende og kunnskapsrik person.

Til slutt vil vi takke hverandre for et lærerikt samarbeid. Å være flere om noe er en styrke i mange sammenhenger – også i gjennomføringen av en masterutredning.

Bergen, 13.06.2014

Torbjørn Glimsdal

Edvard Thormodsæter

Sammendrag

Temaet for denne masterutredningen er bruk av tradisjonell og aktivitetsbasert budsjettering i ideell sektor, nærmere bestemt i norske bibel- og folkehøgskoler. I den forbindelse har det tradisjonelle budsjettets funksjoner og bruksområder ved skolene blitt undersøkt, og den potensielle nytteverdien av aktivitetsbasert budsjett som verktøy har blitt vurdert. Funnene i utredningen er basert på kvalitative intervjuer av fire bibelskoler og fire folkehøgskoler, samt casestudier av to av skolene i utvalget.

Litteraturen som omhandler kritikk av det tradisjonelle budsjettet og bruk av nyere styringsverktøy tar i liten grad utgangspunkt i ideelle virksomheter, og det har derfor vært interessant å arbeide med denne virksomhetstypen i en slik kontekst. Utredningen viser at bibel- og folkehøgskolene har stor nytte av budsjettet som styringsverktøy, og særlig på grunn av usikkerhet på inntektssiden som følge av varierende elevtall oppleves kostnadskontroll som budsjettets viktigste formål. Samtidig observeres flere av de kjente utfordringene ved tradisjonell, inkrementell budsjettering. Det skapes blant annet lite diskusjon om eksisterende ressursprioritering som følge av informasjonen i budsjettet, og selv om det finnes en kobling mellom langsiktig planlegging og kortsiktig budsjettering er den noe begrenset. Strategiske vurderinger dreier seg i hovedsak om nye tiltak, og i mindre grad om dagens forvaltning av ressurser.

Aktivitetsbasert budsjettering kan bidra til å håndtere disse utfordringene. Den gjennomførte aktivitetsanalysen for to av skolene i utvalget synliggjør hvordan verktøyet kan brukes for å bryte opp i inkrementelle prosesser, både for å identifisere sløsing i ressursbruken samt tilføre relevant informasjon til strategiske beslutninger. Verktøyet har imidlertid også noen svakheter, og det finnes karakteristikk ved virksomhetstypen som kan gjøre det utfordrende å bruke ABB. Verktøyet forsøker blant annet å fremtvinge prioriteringer, men ettersom skolene opplever det helhetlige skoletilbudet som sentralt for måloppnåelse har det vanskelig for å prioritere mellom aktiviteter. På den annen side kan nettopp et slikt prioriteringsproblem gjøre at skolene har bruk for en grundig gjennomgang av ressursforvaltningen.

Denne utredningen kan være nyttig for de åtte bibel- og folkehøgskolene som inngår i studien, men også for andre lignende skoler. I tillegg kan belysningen av ideell sektor danne et bidrag til litteraturen om tradisjonell budsjettstyring og andre styringsverktøy.

Innholdsfortegnelse

FIGURLISTE.....	3
TABELLISTE.....	4
1. INNLEDNING	5
1.1 BAKGRUNN.....	5
1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING	6
1.3 AVGRENSNING.....	8
1.4 STRUKTUR	8
2. TEORETISK PERSPEKTIV	9
2.1 ØKONOMISTYRINGSPROSESSEN	9
2.1.1 <i>Budsjett som styringsverktøy</i>	10
2.2 INKREMENTELLE PROSESSER OG FRIKOBLET STYRING	13
2.2.1 <i>Inkrementell budsjettering</i>	14
2.2.2 <i>Økonomistyring i tre verdener</i>	15
2.2.3 <i>Oppsummering</i>	17
2.3 ALTERNATIV BUDSJETTERING.....	18
2.3.1 <i>Nullbasebudsjettering</i>	18
2.3.2 <i>Programbudsjettering</i>	22
2.3.3 <i>Aktivitetsbasert budsjettering</i>	25
2.3.4 <i>Oppsummering</i>	36
2.4 ANDRE STYRINGSVERKTØY.....	36
2.4.1 <i>Benchmarking</i>	36
2.4.2 <i>Balansert målstyring</i>	38
2.4.3 <i>Rullerende prognoser</i>	40
2.5 OPPSUMMERING	41
2.5.1 <i>Videre anvendelse av verktøy</i>	42
3. METODE.....	44
3.1 FORSKNINGSDESIGN.....	44
3.2 FORSKNINGSTILNÆRMING.....	44
3.2.1 <i>Konstruktiv tilnærming</i>	45
3.3 FORSKNINGSMETODE	47
3.3.1 <i>Primær- eller sekundærdata</i>	47
3.3.2 <i>Kvalitativ eller kvantitativ metode</i>	47
3.3.3 <i>Stegvis systemutvikling</i>	47
3.4 INNSAMLING AV DATA	50
3.4.1 <i>Valg av intervjuobjekter</i>	51

3.4.2	<i>Intervjuguiden</i>	52
3.4.3	<i>Gjennomføring av intervju</i>	52
3.5	ANALYSE AV DATA.....	54
3.5.1	<i>Reliabilitet og validitet</i>	54
4.	INNFØRING I BRANSJEN	57
4.1	FOLKEHØGSKOLER	57
4.2	BIBELSKOLER	60
4.3	VIDERE ANALYSE	63
5.	BUDSJETTETS FUNKSJONER OG BRUKSOMRÅDER	64
5.1	OVERORDNET MÅLSETNING OG STRATEGI	64
5.1.1	<i>Målsetning</i>	64
5.1.2	<i>Strategi</i>	65
5.2	STYRINGSVERKTØY OG BUDSJETTERING.....	66
5.2.1	<i>Bruk av styringsverktøy</i>	66
5.2.2	<i>Formål med budsjetteringen</i>	66
5.2.3	<i>Budsjettprosessen</i>	68
5.2.4	<i>Analyse</i>	70
5.3	STRATEGISK PLANLEGGING.....	76
5.3.1	<i>Infrastruktur og investeringer</i>	76
5.3.2	<i>Kompetanse</i>	77
5.3.3	<i>Det innholdsmessige tilbudet</i>	79
5.3.4	<i>Konkrete, langsiktige mål</i>	81
5.3.5	<i>Analyse</i>	81
5.4	UTFORDRINGER OG PROBLEMER	85
5.4.1	<i>Langsiktige planers rolle i budsjetteringen</i>	85
5.4.2	<i>Budsjettets evne til å synliggjøre prioriteringer</i>	87
5.4.3	<i>Budsjettets bidrag til måloppnåelse</i>	91
5.4.4	<i>Analyse</i>	93
5.4.5	<i>Fra inkrementell budsjettering til aktivitetsbaserte vurderinger</i>	97
6.	AKTIVITETSANALYSE	102
6.1	UTFORMING AV ANALYSE	102
6.1.1	<i>Datagrunnlag</i>	102
6.1.2	<i>Definering og revidering av aktiviteter</i>	103
6.1.3	<i>Henføring av kostnader til aktiviteter</i>	106
6.2	RESULTATER – SKOLE A	107
6.3	RESULTATER – SKOLE B	110
6.4	BENCHMARK – SKOLE A OG B	113

6.4.1	<i>Primæraktiviteter</i>	114
6.4.2	<i>Støtteaktiviteter</i>	117
6.5	VURDERING AV VERKTØYETS NYTTEVERDI.....	119
7.	AVSLUTNING	122
7.1	KONKLUSJON.....	122
7.2	STUDIENS BEGRENSNINGER	124
7.3	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	125
	LITTERATURLISTE	126
	APPENDIKS: DETALJER VED AKTIVITETSANALYSEN	130
A.1	DATAGRUNNLAGET.....	130
A.2	KOSTNADSGRUPPER.....	131
A.2.1	<i>Lønn</i>	132
A.3	KOSTNADSFORDELINGEN – FRA ART TIL AKTIVITET	133
A.3.1	<i>Primæraktiviteter</i>	133
A.3.2	<i>Støtteaktiviteter</i>	135
	VEDLEGG 1: ARBEIDSPLAN – PEDAGOGISK ANSATT	138
	VEDLEGG 2: LØNNSFORDELING, SKOLE A	139
	VEDLEGG 3: LØNNSFORDELING, SKOLE B	140
	VEDLEGG 4: INTERVJUGUIDE	141

Figurliste

<i>Figur 1-1 – Problemstilling og forskningsspørsmål</i>	7
<i>Figur 2-1 – Prosessene i økonomisk styring - den rasjonelle styringsløyfen (Bjørnenak, 1998, s. 13)</i>	10
<i>Figur 2-2 - Budsjettsyklus i teori og praksis (Morrow et al., 1992, s. 94-95)</i>	15
<i>Figur 2-3 - Tre verdener innen økonomisk styring (Bjørnenak, 1998, s. 14)</i>	17
<i>Figur 2-4 – Utforming av beslutningspakker (Bergstrand, 2003, s. 122)</i>	19
<i>Figur 2-5 - Prosessen i nullbasebudsjettering. Adaptert fra Bergstrand (2003, s. 124)</i>	19
<i>Figur 2-6 - Mulig programstruktur for helse- og sosialtjenester (Jones & Pendlebury, s. 81)</i>	23
<i>Figur 2-7 - Anvendelse av aktivitetsbegrepet (Bergstrand et al., 1999, s. 198)</i>	26
<i>Figur 2-8 - Stegene i aktivitetsbasert budsjettering (Bergstrand et al., 1999, s. 202)</i>	31
<i>Figur 2-9 - Fra hovedbok til aktivitetskostnader (Bergstrand et al., 1999, s. 199)</i>	32
<i>Figur 2-10 - Strategisk kart for balansert målstyring (Andvik, 2014)</i>	39
<i>Figur 2-11 – Tradisjonelt budsjett og rullerende prognoser (Bergstrand, 2012)</i>	40

<i>Figur 3-1 – Konstruktiv tilnærming (Kasanen et al., 1993, s. 246)</i>	45
<i>Figur 3-2 - Stegvis systemutvikling. Basert på Bjørnenak og Olson (1995, s. 55)</i>	48
<i>Figur 4-1 - Offentlig tilskudd til bibel- og folkehøgskoler (Utdanningsdirektoratet, 2014a, 2014b)</i>	62
<i>Figur 5-1 - Elevtall ved fire skoler fra 2008 til 2013</i>	71
<i>Figur 5-2 - Modell for strategisk planlegging av skoledriften</i>	83
<i>Figur 5-3 - Reaktiv/proaktiv kobling mellom strategisk planlegging og budsjettering</i>	95
<i>Figur 6-1 – Definerte primær- og støtteaktiviteter</i>	104
<i>Figur 6-2 - Relativ ressursfordeling uten "drift av bygg og anlegg", skole A</i>	108
<i>Figur 6-3 - Relativ fordeling i lokal undervisning, skole A</i>	108
<i>Figur 6-4 - Relativ ressursfordeling uten "drift av bygg og anlegg", skole B</i>	111
<i>Figur 6-5 - Relativ fordeling i lokal undervisning, skole B</i>	111
<i>Figur 6-6 - Sammenligning av skole A og B</i>	114
<i>Figur 6-7 - Benchmark, relativ ressursbruk i studenttilbudet</i>	116
<i>Figur 6-8 - Benchmark, relativ ressursbruk i støtteaktiviteter</i>	118

Tabelliste

<i>Tabell 2-1 - Aktivitetsmatrise for innkjøpsavdeling (Morrow et al., 1992, s. 106)</i>	30
<i>Tabell 2-2 – Eksempel på aktivitetsprofil (Bergstrand et al., 1999, s. 200)</i>	34
<i>Tabell 2-3 - Hovedformål og objekt ved alternative budsjettprosedyrer og styringsverktøy</i> . 42	
<i>Tabell 3-1 - Informasjon om intervjuobjekter</i>	53
<i>Tabell 4-1 - Faktaboks for norske folkehøgskoler (Utdanningsdirektoratet, 2014a)</i>	58
<i>Tabell 4-2 - Faktaboks for bibelskoler (Kristne Friskolers Forbund, 2014a)</i>	62
<i>Tabell 5-1 - Effekt av redusert elevtall</i>	72
<i>Tabell 6-1 – Aktivitetskostnader, skole A</i>	107
<i>Tabell 6-2 – Aktivitetskostnader, skole B</i>	110
<i>Tabell 6-3 – Fakta om skole A og B</i>	113
<i>Tabell A-1 – Lønnsrelaterte kostnader, skole A</i>	132
<i>Tabell A-2 – Lønnsrelaterte kostnader, skole B</i>	132

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Budsjettet, og den tilhørende budsjettprosessen, har siden tidlig på 1920-tallet vært sentralt i styringen av de fleste virksomheter (Bergstrand et al. 1999; Grønnevet & Østergren, 2008). En nyere studie fra 2011 stadfester dette og viser at 96 % av respondentene anser det tradisjonelle budsjettet som det mest utbredte, brukte og nyttige styringsverktøyet (Bjørnenak, 2011; Navekvien & Johnsen, 2011). Samtidig har den sentrale posisjonen til budsjettet ledet til at verktøyet har kommet under et kritisk søkelys - og hovedmomentene i kritikken mot det tradisjonelle budsjettet handler om at man ønsker styringsinformasjon som er målorientert i stedet for detaljorientert, fleksibel og dynamisk fremfor statisk, aktiv og fremoverskuende i stedet for historisk, verdibasert fremfor kostnadsfokuseret, og at helhetlig tenkning er viktig (Bjørnenak, 2003; Grønnevet & Østergren, 2008; Hope & Fraser, 2003a).

Den inkrementelle budsjettprosessen, hvor neste periodes budsjett utformes ved å justere budsjettet for forrige periode, er pekt på som en kilde til flere av svakhetene ved tradisjonell budsjettering (Jones & Pendlebury, 2000). Denne metoden kan blant annet forårsake frikobling mellom langsiktig strategi og kortsiktig planlegging (Bjørnenak, 1998), og bidra til sløsing i ressursforvaltningen (Ralston, 1986). Det har også blitt pekt på at budsjettet i seg selv skaper et introvert fokus i virksomheten, som danner grobunn for utfordringene med de inkrementelle prosessene (Bjørnenak, 1998).

Ulike reformer har blitt utviklet for å imøtekomme denne kritikken, slik som 1970-tallets nullbasebudsjettering og programbudsjettering. Videre medførte *Relevance Lost*-debatten (Johnson & Kaplan, 1987) at aktivitetsbegrepet ble innført i økonomistyringen gjennom verktøy som aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) og aktivitetsbasert budsjettering (ABB). Disse verktøyene søker å supplere eller forbedre budsjettprosessen, men i nyere tid har det også blitt utviklet verktøy som i flere tilfeller blir brukt som erstatning for det tradisjonelle budsjettet (Bjørnenak, 2010), slik som benchmarking og balansert målstyring (Wallander, 1999; Bogsnes, 2009). Men selv om noen virksomheter i dag går *Beyond Budgeting* med slike verktøy er det likevel mange som holder fast ved det tradisjonelle budsjettet, eller kombinerer det med nye styringsmetoder (Grønnevet & Østergren, 2008). Empirien gir med andre ord ingen fasitsvar på hvordan økonomistyringen bør gjennomføres, noe Bjørnenak

(2010) også understreker: ”Hvilken tilpasning som passer best i hvilke virksomheter er langt fra godt nok forstått og bør være sentralt i videre forskning” (s. 54).

Majoriteten av studiene som omhandler inkrementell budsjettering, budsjettprosedyrer og nyere styringsverktøy har blitt gjort med utgangspunkt i privat næringsliv og til dels offentlig sektor (Bjørnenak, 1998; Brimson & Antos, 1994; Jones & Pendlebury, 2000; Wildawsky, 1975). Det er med andre ord rettet lite fokus mot ideell sektor i forbindelse med problematikken, og derfor fremstår det nyttig å benytte nettopp en eller flere ideelle virksomheter som forskningsobjekt. Dette er virksomheter som har andre mål enn økonomisk vinning, og dermed gjerne andre styringsutfordringer og andre behov for budsjettet som verktøy.

Mer konkret kan bibel- og folkehøgskoler være en interessant bransje å studere nærmere. I Norge i dag finnes det totalt 77 folkehøgskoler – hvorav 47 er frilynte og 30 er kristne – og 19 bibelskoler. I 2013 hadde disse skolene over 8000 elever og mottok drøyt 750 millioner i offentlig driftstilskudd (Utdanningsdirektoratet, 2014a; Kristne Friskolers Forbund, 2014a). En offentlig utredning fra 2001 viser at i ungdomskullet med 19-20-åringer ligger andelen som går på folkehøgskole stabilt på 10-12 % (KUF, 2001). Det kan være spennende å undersøke både hvordan budsjettkritikken gjør seg gjeldende for denne virksomhetstypen og hvordan nyere verktøy kan bidra til å håndtere utfordringer i økonomistyringen.

1.2 Formål og problemstilling

Ideelle organisasjoner skiller seg fra profittsøkende virksomheter på flere måter. Eksempelvis har gjerne profittsøkende virksomheter klare mål som kan brukes til å fordele knappe ressurser, mens ideelle virksomheter har et formål med driften som ikke nødvendigvis kan måles i kroner og øre. I tillegg har profittsøkende virksomheter gjerne eiere som setter krav til sin investerte kapital og bidrar til at bedriften drives effektivt. En slik disiplinerende mekanisme er kanskje svakere eller fraværende hos ideelle virksomheter. Sektorens ideelle karakter fører altså til at det kan være ekstra utfordrende for ledelsen å fordele ressurser og styre effektivt i tråd med overordnet strategi og målsetninger.

Ettersom denne sektoren står overfor slike interessante styringsutfordringer, og heller ikke har vært mye i forskningens søkelys på området, virker den meget interessant som forskningsobjekt. I vår utredning vil som nevnt sektoren konkretiseres ved en spesifikk bransje, nemlig norske bibel- og folkehøgskoler. Disse virksomhetene er gjerne tradisjonelt

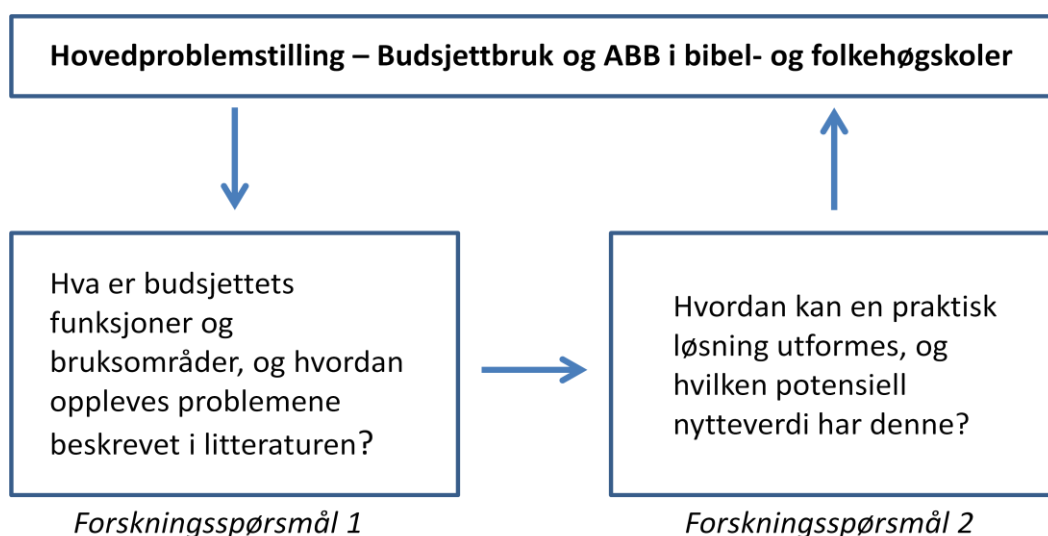
budsjettstyrte, og utredningen vil undersøke hvordan budsjettet brukes og hvorvidt man innen bransjen kjenner igjen og opplever de samme svakhetene ved budsjettstyring og inkrementelle budsjettprosesser som det har blitt forsket på i andre sektorer.

I forbindelse med dette ønsker utredningen samtidig å se på den potensielle nytteverdien av nyere styringsverktøy, i form av å utforme et forslag til en ny praktisk løsning for strategisk økonomistyring av bibel- og folkehøgskoler. Med utgangspunkt i to casevirksomheter vil vi se på hvordan bruk av aktivitetsbasert budsjettering (ABB) kan bidra til å bryte opp i inkrementelle prosesser, og lede til mer effektiv ressursbruk og bedre sammenkobling av virksomhetens strategiske målsetninger og faktiske ressursprioriteringer. Aktivitetsanalysene som utformes for de to skolene vil også benchmarkes med hverandre for å forsøke å skape et mer informativt bilde av ressursbruken.

Basert på dette vil formålet med utredningen være å besvare følgende problemstilling:

Hvordan brukes budsjettet hos norske bibel- og folkehøgskoler, og hvordan kan aktivitetsbasert budsjettering bidra til å bryte opp i inkrementelle budsjettprosesser og styrke evnen til strategisk økonomistyring for virksomhetstypen?

Som problemstillingen påpeker vil vi både undersøke hvordan budsjettet brukes hos virksomhetstypen og hvordan et nytt verktøy kan komme til anvendelse. Med bakgrunn i dette kan problemstillingen videre dekomponeres i to forskningsspørsmål, og disse er vist i figuren under.



Figur 1-1 – Problemstilling og forskningsspørsmål

Figuren illustrerer at disse spørsmålene ikke er uavhengige, ettersom man er nødt til å oppnå en god forståelse av budsjettets rolle hos skolene for å kunne utarbeide og vurdere verdien av en praktisk løsning. Dermed er det den totale innsikten fra forskningsspørsmålene som til slutt vil bidra til å svare på problemstillingen.

1.3 Avgrensning

Med utgangspunkt i problemstillingen er utredningens fokus på ideelle virksomheter avgrenset til å undersøke norske bibelskoler og folkehøgskoler. Utredningen har også en kvalitativ tilnærming til problemløsningen, som medfører at det er et mindre utvalg skoler som blir undersøkt. Dermed kan ikke nødvendigvis resultatene generaliseres for bransjen som helhet. Med en problemstilling av utforskende karakter fremstår imidlertid en slik tilnærming hensiktsmessig, ettersom en kvalitativ metode gjør det mulig å oppnå dybdeforståelse om budsjettets funksjon og nytteverdien av en ny løsning.

Den praktiske løsningen tar utgangspunkt i ett av de nyere styringsverktøyene – aktivitetsbasert budsjettering. Teoridelen av utredningen gjør rede for den historiske utviklingen i styringsverktøy, og presenterer i den forbindelse flere alternative verktøy som kan benyttes i økonomistyringen. Men for den praktiske delen virker det mest fornuftig å konsentrere seg grundig om potensialet til et av dem, fremfor mer overfladiske analyser av flere verktøy.

1.4 Struktur

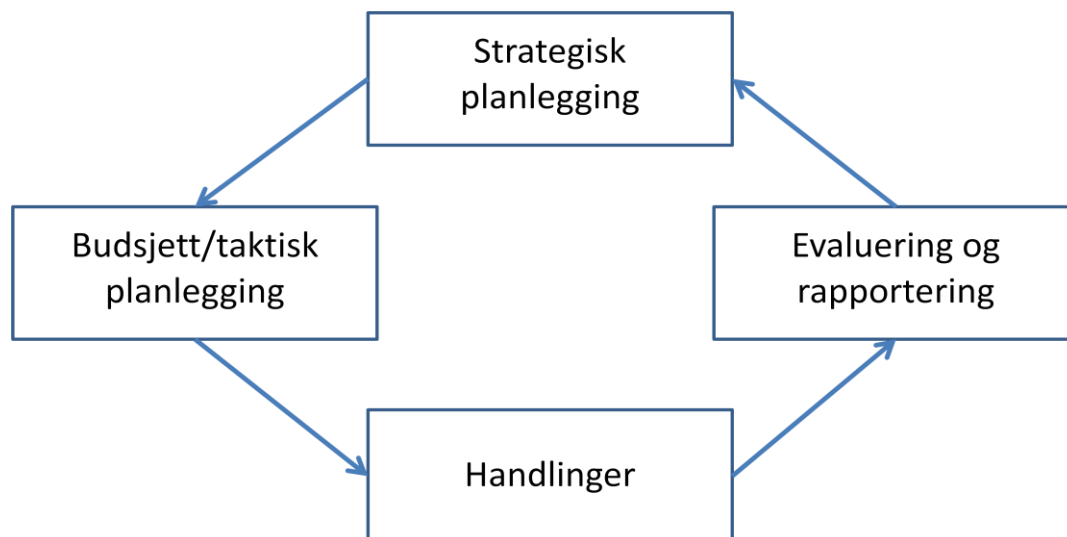
Kapittel 2 gjør rede for det teoretiske perspektivet som ligger til grunn for utredningen, etterfulgt av en beskrivelse av den metodiske fremgangsmåten i kapittel 3. Deretter gis en innføring i norske bibel- og folkehøgskoler som bransje i kapittel 4. Etter dette vil det første forskningsspørsmålet bli belyst i kapittel 5, hvor budsjettets funksjoner og bruksområder blir drøftet basert på innhentet empiri. Kapittel 6 tar for seg det andre forskningsspørsmålet og presenterer den gjennomførte aktivitetsanalysen (detaljer rundt analysen kan finnes i appendiks). Til slutt vil utredningen konkluderes i kapittel 7, og her blir det også fremmet forslag til eventuell videre forskning.

2. Teoretisk perspektiv

2.1 Økonomistyringsprosessen

Den økonomiske styringen av en organisasjon består av flere ulike elementer, som sammen utgjør den helhetlige styringsprosessen. Planer må legges, utføres, følges opp og kontrolleres. Beslutninger omhandler både omfattende strategiske valg og mindre operative avgjørelser for et kortere tidsrom. Hvordan den økonomiske styringen er strukturert vil naturligvis variere mellom virksomheter, men den generelle økonomistyringsprosessen kan fremstilles ved fire ulike steg (Anthony & Govindarajan, 2007):

1. *Strategisk planlegging.* Første steg omhandler en langsiktig tankegang hvor strategien utformes, overordnede prioriteringer besluttes og grove ressursfordelinger avgjøres. I dette steget legges det gjerne planer for en lengre tidsperiode, slik at de store linjene for organisasjonen kan trekkes og være retningsgivende for den mer operative styringen.
2. *Taktisk planlegging.* Basert på den strategiske planleggingen utformes en konkret handlingsplan for den kommende perioden. I mange tilfeller vil dette være i form av et budsjett. Dette gjøres normalt årlig, så den taktiske planen legges altså for en kortere periode enn den strategiske planen.
3. *Utføring av handlinger.* Med budsjettet og de taktiske planene som utgangspunkt utfører virksomheten sine handlinger i perioden som har blitt planlagt i det foregående steget.
4. *Rapportering og evaluering.* Til slutt må periodens resultater og ressursforbruk rapporteres gjennom regnskapet. I forbindelse med dette steget kan det også gjennomføres analyser og evaluering av det faktiske resultatet opp mot den taktiske planen (budsjettet) og den strategiske planen. Den gjennomførte økonomistyringsprosessen kan dermed bidra med informasjon når videre planer for organisasjonen skal besluttes.



Figur 2-1 – Prosessene i økonomisk styring - den rasjonelle styringsløyfen (Bjørnenak, 1998, s. 13).

De fire stegene i økonomistyringsprosessen kan illustreres som i figuren over. Bjørnenak (1998) kaller dette den rasjonelle styringsløyfen, og viser her hvordan de ulike delene av økonomistyringsprosessen henger sammen. Anthony og Govindarajan (2007) påpeker at hvert steg leder til det neste i en jevnlig syklus, og at de kollektivt danner en lukket sirkel.

Oppsummert er hensikten at den strategiske planen skal implementeres i finansielle rammer gjennom utformingen av budsjettet, og budsjettet skal videre gi klare føringer for hvilke handlinger som skal utføres. Til slutt brukes regnskapet til å evaluere perioden og gi grunnlag for videre strategisk planlegging og budsjettutforming for neste periode.

Sentralt i denne styringsprosessen er verktøyet som definerer handlingsplanen for den kommende perioden – og i praksis vil dette i svært mange tilfeller være et budsjett. Budsjettet er et av de mest brukte verktøyene for planlegging og styring av virksomheter (Bhimani, Horngren, Datar, & Rajan, 2012), og vil av mange anses som selve ryggraden i den økonomiske styringen (Sending, 2013). Med tanke på at budsjettet oppleves så essensielt, kan det være hensiktsmessig å se nærmere på teorien om budsjettet som styringsverktøy og dets rolle i økonomistyringsprosessen.

2.1.1 Budsjett som styringsverktøy

Budsjettet har lenge vært en av de grunnleggende metodene for å styre organisasjoner (Bergstrand, Bjørnenak, & Boye, 1999). Budsjettets opprinnelse finner man i offentlig forvaltning, hvor det ga en ramme for bruk av ressurser til ulike formål, men etter hvert fikk budsjettet også sin plass i det private næringsliv med et sterkere fokus på å predikere

fremtiden (Bergstrand et al., 1999). I dag oppleves budsjettet helt sentralt for beslutningstakere i de fleste virksomheter. I en studie fra 2011 blant tidligere *Executive MBA*-studenter svarte 96 % at det tradisjonelle budsjettet er det mest utbredte, brukte og nyttige verktøyet (Bjørnenak, 2011; Navekvien & Johnsen, 2011). Naug og Sti (1991) understreker denne holdningen med sitt utsagn: ”vi kan vanskelig tenke oss å gjennomføre en effektiv kontroll uten bruk av budsjetter i en eller annen form” (s. 54).

I følge Brimson og Antos (1994) kan et budsjett defineres som “en plan uttrykt i finansielle termer” (s. 264). En slik plan har til hensikt å gi en oversikt over anskaffelsen og anvendelsen av ressurser, og kan også inneholde mål og aktiviteter av kvalitativ art (Sending, 2013). Ved sammenligning av forventede inntekter og planlagte kostnader får man ut det økonomiske resultatet av den planlagte virksomheten, det vil si konsekvensene av planene man har lagt for perioden.

Sending (2013) hevder at budsjettets største verdi ligger i dets funksjon som handlingsplan. Gjennom budsjettet kan ledelsen planlegge de aktiviteter som er avgjørende for resultatet på kort sikt, og sørge for at disse støtter opp om strategien på lengre sikt. På denne måten kan man sikre god koordinering av aktiviteter slik at alle drar i samme retning.

Budsjettets innhold kan altså sies å være den operasjonelle versjonen av bedriftens strategiske planlegging. Gjennom handlingsplanen, eller budsjettet, kan man styre bedriften etter den langsiktige kursen virksomheten skal ha. Skillet mellom den taktiske, eller operative, planleggingen og den strategiske planleggingen er gjerne ikke krystallklar, det enkleste skillet finner man ved å se på planens tidsperspektiv (Sending, 2013). Som en enkel regel kan man si at den strategiske planleggingen har et perspektiv på tre til fem år frem i tid, mens budsjettet ofte gjelder for det kommende året.

Budsjettets form og oppstilling vil i de fleste sammenhenger ha stor likhet med et regnskap. Ettersom skjemaer og oppstilling gjerne er de samme er det enkelt å foreta sammenligning mellom den budsjetterte planen og det faktiske resultatet og belyse avvikene.

Budsjetteringsprosessen kan dermed omtales som å sette opp det forventede ”regnskapet” på forhånd, justert for de tiltak man ønsker å gjennomføre (Sending, 2013).

Sammenligning av budsjett og regnskap til analyse av bedriftens prestasjoner er nyttig for oppfølging og kontroll av bedriftens aktiviteter (Sending, 2013). Budsjettet kan i denne sammenhengen omtales som kartet, og regnskapet som terrenget. Terrenget gir det beste

inntrykket av hvor man befinner seg her og nå, mens man ved hjelp av kartet kan finne den beste veien til målet. Gjennom denne kontrollmekanismen vil man kunne evaluere hvorvidt planlagte tiltak gjennomføres, eller hvorvidt effekten av tiltakene blir som forventet. Basert på dette kan man gjennomføre korrigerende tiltak dersom avvik konstateres, kursen legges om og målene endres.

Det er med andre ord tydelig at budsjettet har en rekke funksjoner som styringsverktøy, fra planlegging av fremtiden til koordinering av aktiviteter og prestasjonsmåling. Hansen og Van der Stede (2004) konkretiserer dette ved å definere fire ulike formål med budsjettering, som alle er viktige i den økonomiske styringen:

- (1) Operasjonell planlegging
- (2) Strategiforming
- (3) Kommunisering av målsetninger
- (4) Prestasjonsmåling

Ulike virksomheter vil gjerne vektlegge et eller flere av formålene mer enn de andre, avhengig av både interne og eksterne forhold, som henholdsvis organisasjonsstruktur og grad av konkurranse (Hansen & Van der Stede, 2004). Eksempelvis kan det tenkes at bedrifter i sterkt kompetitive markeder vil være mer opptatt av prestasjonsmåling enn offentlige virksomheter. Hansen og Van der Stede (2004) understreker at denne formålslisten gir en god oversikt over de ulike aspektene ved budsjettering:

”It covers the planning function – both short-term (*operational planning*) and long-term (*strategy formation*) – as well as the role of communicating those plans (*communication of goals*). And, finally, it covers *performance evaluation*; an important role of budgets recognized both in practice as well as academic research” (s. 419).

Med andre ord kan denne listen over formål anses som en god oppsummering av hensikten med budsjettering. Vi kommer til å vende blikket tilbake mot disse fire formålene senere i oppgaven, blant annet i forbindelse med presentasjon av alternative verktøy.

2.2 Inkrementelle prosesser og frikoblet styring

Redegjørelsen over viser at budsjettet har en viktig oppgave i økonomistyringsprosessen, både som en operasjonell utgave av den strategiske planen, og en kontrollerende mekanisme i forbindelse med regnskapsføring og evaluering. I det hele tatt fremstår den rasjonelle styringssløyfen som et komplett og uproblematisk system, hvor de ulike delene jobber harmonisk sammen mot en effektiv organisasjon, og hvor budsjettet er verktøyet som gir nødvendig informasjon til den daglige styringen.

Litteraturen innenfor strategisk økonomistyring de siste tiårene impliserer imidlertid at virkeligheten neppe er så elegant, og at de fire stegene i styringssløyfen ikke nødvendigvis samarbeider så godt som modellen gir inntrykk av. Forskningen stiller spørsmål ved integrasjonen mellom de ulike stegene i styringen, og søkelyset har særlig blitt rettet mot manglende integrering av strategisk tenkning i regnskaps- og budsjettarbeidet (Bjørnenak, 1998). Johnson og Kaplan (1987) initierte *Relevance Lost*-debatten, og hevdet at styringssystemene hadde mistet sin relevans og ikke produserte relevante styringsdata for beslutningstakere. Argumentasjonen i den pågående debatten hevder at ”budsjettet og regnskapet fokuserer for sterkt på kortsiktige endringer, for snevert på interne forhold og for mye på kontroll av utførte handlinger fremfor konsekvenser av fremtidige endringer” (Bjørnenak, 1998, s. 13).

Hansen, Otley og Van der Stede (2003) kritiserer også budsjettet for å være lite strategisk fokusert, og understreker den manglende koblingen mellom budsjettet som styringsverktøy og strategiske målsetninger. Mens toppledelsen definerer langsiktige strategiske målsetninger for organisasjonen er kanskje resten av virksomheten kun fokusert på årlige finansielle resultater, og i verste fall lever dermed budsjettet uavhengig av bedriftens strategiske mål.

Argumentene i litteraturen tyder altså på at styringssløyfen i praksis står overfor utfordringer, og at det i virkeligheten foreligger en frikobling mellom langsiktig strategisk planlegging og mer kortsiktige budsjettprosesser og evalueringer. For at styringssystemet skal kunne bidra til effektiv iverksettelse av strategi bør naturlig nok handlingsplanen – altså budsjettet – ha en tydelig relasjon til strategien, men det er ikke gitt at dette er tilfelle.

2.2.1 Inkrementell budsjettering

En av hovedårsakene til en slik frikobling mellom ettårige budsjettprosesser og langsiktig strategisk planlegging kan være at budsjetteringen gjennomføres som en inkrementell prosess (Jones & Pendlebury, 2000). Særlig i litteraturen som omhandler offentlig sektor fremstilles den inkrementelle budsjettprosessen som ”selve grunnlaget for en slik frikobling” (Bjørnenak, 1998, s. 13).

Inkrementell budsjettering innebærer at det først og fremst er dagens situasjon som legger grunnlaget for neste års budsjett, men med justeringer for planlagte tiltak og endrede forhold. Basert på de kjente, realiserte tallene kan man justere fjorårets budsjett ved å øke eller redusere for endrede forutsetninger, prisutvikling, estimater for etterspørsel og så videre (Sending, 2013). Inkrementell budsjettering er den tradisjonelle måten å budsjettere på, og det er også den mest utbredte metoden (Sending, 2013). Formelt kan den grunnleggende formen for inkrementell budsjettering formaliseres på følgende måte (Barnett, Levaggi, & Smith, 1991):

$$X_t = \gamma X_{t-1} + \varepsilon$$

Budsjettet i periode t (X_t) er her gitt ved forrige periodes budsjett (X_{t-1}) ganget med en justeringsfaktor (γ) som eksempelvis fanger opp en prosentvis økning i en budsjettpost. Til slutt justeres budsjettet for andre endringer i det siste leddet (ε).

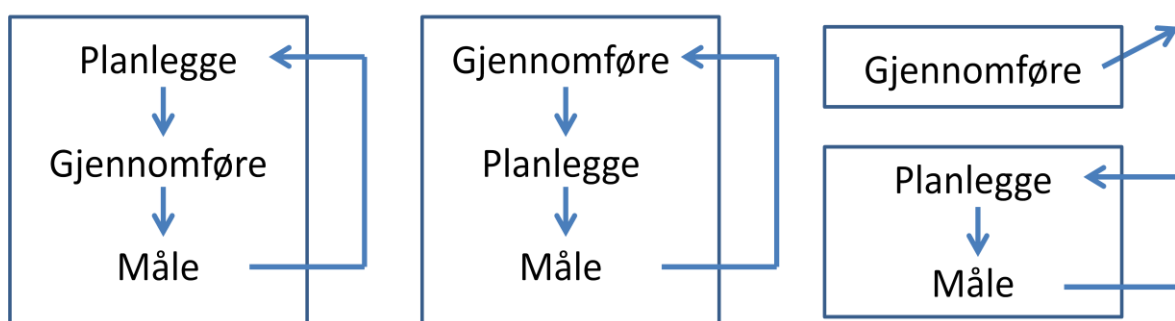
I teorien kan hver enkelt post justeres og vurderes separat – men i praksis budsjetteres det ofte med en lik prosentvis økning av de fleste poster (Sending, 2013). Med andre ord er inkrementell budsjettering en enkel og lite tidkrevende måte å gjennomføre budsjetteringsprosessen på – og det er kanskje derfor den er så populær. Problemet med slike inkrementelle prosesser er at budsjetteringen ikke blir særlig handlingsorientert, men mer preget av rutinearbeid. Sending (2013) hevder at med inkrementell budsjettering blir man: ”... ikke kritisk nok til verdien av aktivitetene man bruker penger på, og om det er riktig nivå på aktivitetene. Man fokuserer gjerne på ressurser til nye aktiviteter, mens det for bestående aktiviteter blir ’same procedure as last year’” (s. 487). Hansen, Otley og Van der Stede (2003) understreker også dette problemet, og fremlegger at tradisjonell budsjettering kan forhindre strategisk måloppnåelse: ”... budgetary controls often impede the pursuit of strategic goals by supporting such mechanical practices as *last-year-plus* budget setting and *across-the-board* cuts” (s. 97).

Inkrementelle prosesser kan altså hindre integrasjon av strategisk planlegging i budsjettarbeidet, fordi hovedfokuset ligger på de små endringene (Bjørnenak, 1998). I offentlig sektor ble inkrementell budsjettering allerede i 1924 ansett som en sløsende prosess hvor lite aktuelle utgifter kunne bli værende i budsjettet i årevis – lenge etter at de hadde mistet sin relevans (Ralston, 1986). En fare ved inkrementelle prosesser er dermed at organisasjonens faktiske prioriteringer blir skjult fordi man bare gjør små justeringer fra år til år – og eventuelle skjevheter i ressursbruken blir videreført til neste periode (Bjørnenak, 1998). Disse problemene fremheves i litteraturen som en av de mest fundamentale svakhetene ved budsjetteringsprosessen (Jones & Pendlebury, 2000). Wildavsky referert i Bjørnenak (1998) oppsummerer kritikken av inkrementelle budsjettprosesser på følgende måte:

”... (it) has been condemned as mindless because its lines do not match programs; irrational because they deal with input instead of outputs; shortsighted because they cover one year instead of many, fragmented because as a rule only changes are reviewed; and conservative because these changes tend to be small” (s. 14).

2.2.2 Økonomistyring i tre verdener

Problemen med inkrementelle budsjettprosesser skaper ikke bare en avstand mellom langsiktig strategi og kortsiktig planlegging – de kan også få følger for relasjonen mellom planlegging og faktiske handlinger. Planleggingssystemer – som eksempelvis budsjettstyring – bygger på ideen om at virksomheter formulerer klare planer, gjennomfører planene og måler konsekvensene slik at planene for neste periode kan justeres (Morrow et al., 1992). Slik fremstår den rasjonelle styringssløyfen, og dette gir et bilde av hvordan budsjettssyklusen i teorien utarter seg. I praksis kan situasjonen være en ganske annen. Figurene under viser ulike måter budsjettssyklusen kan utarte seg på.



Figur 2-2 - Budsjettssyklus i teori og praksis (Morrow et al., 1992, s. 94-95).

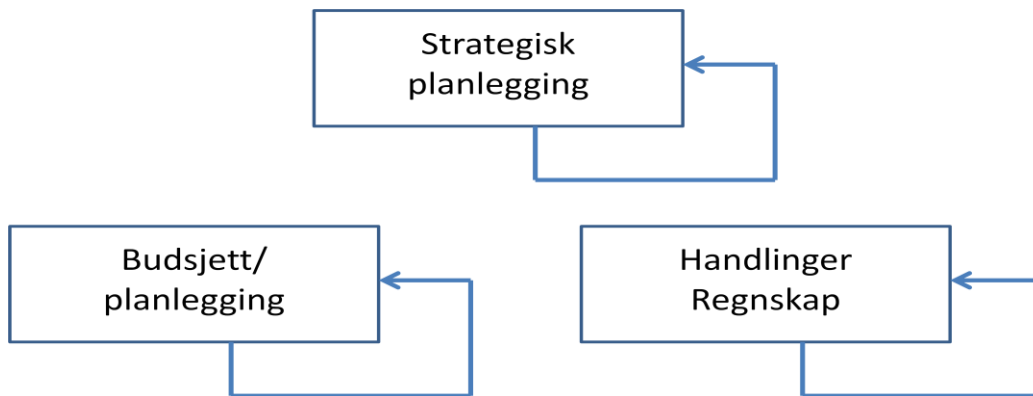
Modellen til venstre i figur 2-2 illustrerer den teoretiske budsjettssyklusen, hvor handlinger planlegges før de gjennomføres og til slutt måles. Resultatene fra målingen benyttes i den påfølgende planleggingen når syklusen starter på nytt. Observasjoner tilsier imidlertid at fremstillingen i midten i mange tilfeller er mer korrekt (Morrow et al., 1992). Ledere i virksomheten gjør som de hadde tenkt å gjøre uansett. En av årsakene til dette kan være nettopp budsjettprosessens inkrementelle natur og treghet i organisasjonen ("vi gjør som vi gjorde i fjor"). Budsjettet som leveres er i beste fall en rasjonalisering av de allerede gjennomførte handlingene. Hovedproblemet med en slik budsjettssyklus er at den viktige tankeprosessen som ligger til grunn for organisasjonens atferd ikke blir utsatt for kritikk og vurdering (Morrow et al., 1992).

Modellen til høyre viser et annet mulig scenario for budsjettssyklusen. Her er virksomhetens faktiske handlinger bare løst koblet til den formelle planleggingen. I slike tilfeller vil de målte resultatene brukes som inndata i budsjettplanleggingen og diskuteres seriøst av ledelsen. Men denne prosessen er løsrevet fra resten av driften, og de samme menneskene gjør gjerne noe helt annet enn budsjettet tilsier når de forlater møterommet (Morrow et al., 1992). Organisasjonens faktiske handlinger er med andre ord frikoblet fra budsjettplanleggingen.

Av disse figurene ser det ut til at regnskapets hovedfunksjon i den inkrementelle budsjettstyringen er å kontrollere forbruket i forhold til det vedtatte budsjettet, men ulike empiriske studier stiller også spørsmålsteget ved denne funksjonen. Høgheim, Monsen, Olsen og Olson (1989) viser til en offentlig virksomhet hvor neste års budsjett i stor grad var påvirket av tidligere budsjetter, slik den inkrementelle prosessen tilsier. Det var imidlertid lite som tydet på at evalueringen gjennom årsregnskapet hadde noen innvirkning i denne budsjettprosessen. Olsen (1997) utvider denne studien ved å undersøke styringen i flere norske kommuner, og kommer frem til en tilsvarende konklusjon: "Planners use information from previous plans and budgets as input into new plans and budgets. Actors learn from acting, modifying existing plans by acting the way they always have done, and not paying too much attention to the efforts of planners" (s. 74).

De to sistnevnte studiene fokuserer på inkrementell budsjettering i offentlig virksomhet, men problemene som følger med inkrementelle prosesser er ikke unike for offentlig forvaltning. (Bjørnenak, 1998). Med bakgrunn i den foregående redegjørelsen kan vi altså stille spørsmål ved den rasjonelle styringsløyfen, og vurdere om den økonomiske styringsprosessen ved

inkrementell budsjettering i praksis heller består av tre frikoblede verdener (Bjørnenak, 1998): ”En strategisk planleggingsverden, der langsiktige linjer trekkes opp uten å konkretiseres på en slik måte at det har avgjørende påvirkning på budsjett- og handlingsplaner. En verden der budsjetter utformes basert på tidligere budsjetter, og en verden der handlinger rapporteres og evalueres” (s. 14).



Figur 2-3 - Tre verdener innen økonomisk styring (Bjørnenak, 1998, s. 14).

Figuren over illustrerer denne frikoblingen. I stedet for at de ulike stegene i styringsprosessen henger sammen og spiller på hverandre er strategiutforming, budsjettering og evaluering løsrevet fra hverandre. Langsiktig strategi og kortsiktig budsjett er svakt integrert, og regnskapet er av en slik karakter at det gir lite innspill til strategi- og budsjettdebatten (Bjørnenak, 1998).

2.2.3 Oppsummering

Denne styringsutfordringen som skapes av inkrementelle prosesser har lenge skapt et behov for, og en etterspørsel etter alternative budsjettprosedyrer. Fra 70-tallet og utover har det blitt utviklet ulike reformer av budsjettprosessen (Bjørnenak, 1998), både med bakgrunn i akademia og praksis (Bjørnenak, 2010). Disse reformene forsøker å bryte opp i den inkrementelle tankegangen, og sørge for at budsjettet kan bidra med relevant styringsinformasjon og være en konstruktiv del av den helhetlige styringen. I dag stilles det også spørsmål ved om man har behov for budsjettet i det hele tatt, gjennom *Beyond Budgeting*-debatten (Bjørnenak, 2010), og det finnes flere verktøy som kan fungere som supplement til eller erstatning for budsjettet.

Vi vil videre gjøre rede for denne utviklingen i budsjettmetoder og verktøy, og presentere ulike alternativer til tradisjonell, inkrementell budsjettering. Verktøyene som blir presentert fokuserer gjerne på forskjellige deler av formålene med budsjettering – noen søker

eksempelvis å styrke den operasjonelle og strategiske planleggingen, mens andre tilstreber å kommunisere målsetninger ut i organisasjonen på en tydeligere måte. For å klargjøre dette vil vi også belyse hvilke formål som er sentrale for hvert verktøy.

Denne redegjørelsen tar først for seg nullbase-, program- og aktivitetsbasert budsjettering, før vi ser nærmere på benchmarking, balansert målstyring og rullerende prognoser.

2.3 Alternativ budsjettering

2.3.1 Nullbasebudsjettering

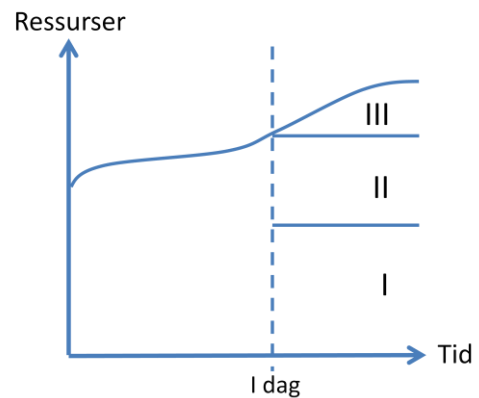
En av de første og mest kjente budsjettreformene som kom for å imøtekomme kritikken mot tradisjonell budsjettering er nullbasebudsjettering, også kalt ”Zero-base Budgeting” (ZBB) (Bjørnenak, 1998).

Metodens grunnlegger var Peter Phyr, budsjettsjef ved Texas Instruments. Hans ambisjon med metoden var å få frem en begrunnelse for hele nivået i budsjettpostene, og ikke bare den inkrementelle endringen (Bjørnenak, 1998). I en artikkel understreker Phyr (1970) deler av kritikken mot det tradisjonelle budsjettet og beskriver tankegangen bak nullbasebudsjettet hos Texas Instruments:

”Rather than tinker endlessly with its existing budget, the company prefers to start from base zero, view all its activities and priorities afresh, and create a new and better set of allocations for the upcoming year” (s. 1).

Med tanke på budsjettets fire formål indikerer dette at nullbasebudsjetteringen fokuserer på å styrke den operasjonelle planleggingen gjennom bedre ressursallokering. I sin mest rendyrkede form skal ZBB føre til at hver budsjettpost begrunnes basert på faktisk behov. Tidligere forbruk skal ikke være et argument for ny bevilgning, og hver ny budsjettprosess starter på null i alle poster (Sending, 2013). I motsetning til ved inkrementell budsjettering skal altså tidligere budsjetter fjernes som grunnlag for neste periodes budsjett (Bjørnenak, 1998). Når hele utgiftsnivået analyseres på denne måten blir ingen poster i budsjettet automatisk overført til neste periode, og formålet er at man heller fremtvinger argumentasjon rundt ulike prioriteringer.

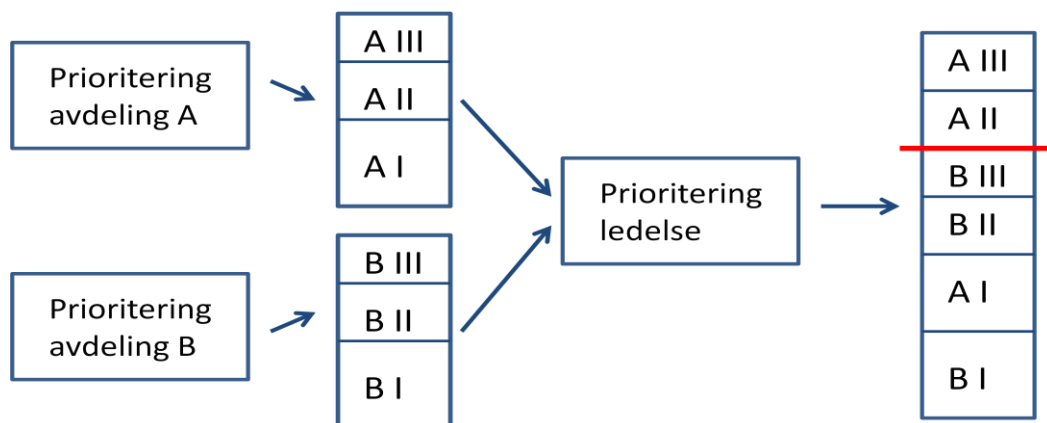
Hvis eksistensgrunnlaget til hver minste detalj i budsjettet skal diskuteres for hver periode står man imidlertid overfor svært store mengder administrasjonsarbeid (Bergstrand, 2003). For å håndtere dette ble det i Texas Instruments (og andre virksomheter med ZBB) utformet beslutningspakker for å vurdere ressursbruken systematisk. Metoden er illustrert i figur 2-4.



Figur 2-4 – Utforming av beslutningspakker (Bergstrand, 2003, s. 122).

Illustrasjonen viser hvordan ressursbruken i en organisasjonsenhet vokser over tid ved tradisjonell budsjettering – og er planlagt å vokse også for neste periode. For å få en effektiv diskusjon av budsjettnivået for neste år deler enhetsledere kostnadene inn i tre beslutningspakker (Bergstrand, 2003). Pakke I inneholder ressursbruk som er avgjørende for driften på kort sikt – altså de mest essensielle elementene i budsjettet. Pakke II er aktiviteter som antagelig ville blitt gjennomført ved uforandret ressurstilgang. Pakke III er ressursbruk som går utover nåværende kostnadsrammer, men som enhetsledelsen likevel vil at skal vurderes opp mot andre forslag til ressursbruk i hele organisasjonen.

Når denne jobben er gjort på enhetsnivå kan ledelsen for hele organisasjonen vurdere og rangere de ulike beslutningspakkene – slik at neste års budsjett kan fastsettes. På denne måten kan organisasjonen prioritere ressursene sine etter hva som faktisk behøves. Denne helhetlige vurderingen av virksomhetens ressursbruk impliserer også at nullbasebudsjettering fokuserer på langsiktige planer, i tillegg til den operasjonelle planleggingen.



Figur 2-5 - Prosessen i nullbasebudsjettering. Adaptert fra Bergstrand (2003, s. 124).

I eksemplet i figur 2-5 har enhet A og B utformet og rangert tre beslutningspakker hver. Virksomhetsledelsen har så vurdert BI som den viktigste pakken, etterfulgt av AI, BII og BIII. Etter BIII er alle tilgjengelige ressurser allokert, og AII samt AIII får dermed ikke plass i budsjettet for neste periode. I følge Bergstrand (2003) kan en slik systematisk budsjettprosess skape muligheter for radikale besparelser.

Når det gjelder hvilke virksomhetstyper ZBB er relevant for peker Sending (2013) på at virksomheter som i hovedsak forvalter en kostnadsside vil ha størst nytte av verktøyet. I vanlige næringsvirksomheter vil metoden være best egnet til å få belyst behovet for indirekte aktiviteter og berettigelsen av kostnader med mer uklar verdiskapende effekt, slik som administrativt arbeid.

2.3.1.1 ZBB – kritikk og diskusjon

I boken *Budgeting – a comparative theory of budgetary processes* diskuterer Aaron Wildavsky (1975) eksisterende kunnskap om budsjettering. I analysen av ZBB diskuterer Wildavsky hvordan ZBB fungerer innenfor offentlig forvaltning. Han undersøker hvorvidt metoden reduserer arbeidsmengden i budsjetteringsprosessen og særlig hvorvidt nullbasebudsjettering faktisk kan lede til at tradisjonelle beslutningsprosesser (som inkrementell budsjettering) blir endret.

Hva gjelder arbeidsmengden refererer Wildavsky (1975) til et av Phyrres egne eksempler på en virksomhets bruk av ZBB: ”In the state of Georgia, with 10.000 decision packages and 65 agency workings, the volume was too great for the Governor to review all packages” (s. 925). Med denne størrelsen på datagrunnlaget for budsjettprioriteringer mener Wildavsky at det er grunnlag til å stille spørsmål ved hvorvidt ZBB i praksis kan lede til endrede beslutningsprosesser.

En beskrivelse av guvernørens beslutningsprosess viser at han konsentrerte seg om en oppsummert analyse som budsjettkontoret hadde gjennomført. Utover dette var fokuset på de største endringene i forhold til eksisterende fordeling og eventuelt fordeling til nye tiltak. Inngående diskusjonen og argumentasjon rundt en aktivitets berettigelse ble kun gjennomført for et par spesifikke beslutningspakker (Wildavsky, 1975).

Til tross for at Phyrre bruker dette som et eksempel på suksessfull implementering av ZBB, argumenterer Wildavsky for at metodikken har klare likhetstrekk med tradisjonell

budsjettering og går langt i å antyde at ZBB bidrar lite til å forbedre beslutningsprosesser og forvalte ressurser mer effektivt (Wildavsky, 1975). Det er lite ved guvernørens prosess som skiller seg fra karakteristika ved inkrementell budsjettering.

Basert på studier av erfaringer med bruken av ZBB som styringsverktøy kan det synes som at en slik omfattende budsjetteringsform i stor grad overestimerer evnen til nøyaktig kalkulering og underestimerer grovt betydningen av politiske og tekniske begrensninger (Wildavsky, 1975). De påkrevde beregningene er ikke gjennomførbare og vil ikke føre til endrede beslutninger. Resultatet er at det brukes enorme ressurser på prosessen som man ikke klarer å se fordeler av relativt til kostnaden ved gjennomføringen.

Sending (2013) hevder at på grunn av arbeidsmengden og kompleksitet knyttet til gjennomføringen av ZBB er verktøyet blitt lite anvendt i sin rendyrkede form. En modifikasjon som har vært diskutert er å gjennomføre nullbasebudsjettering med noen års mellomrom, eller ved utskiftninger av ledelse og administrasjon (Wildavsky, 1975).

Et argument for en slik metode er at budsjetter endres så lite fra år til år at en årlig ZBB vil bare bli en duplisering av det foregående arbeidet (Wildavsky, 1975). Sending (2013) underbygger dette ved å peke på at metoden raskt utvikler seg til å bli en mekanisk prosess ved at forrige års argumentasjon kopieres, noe som fører til en undergraving av selve poenget med ZBB. Med andre ord kan det virke fornuftig å begrense bruken av nullbasebudsjettering til en gjennomgang av virksomheten med jevne mellomrom. En slik tilnærming kan bidra til å bryte opp i den inkrementelle naturen til tradisjonell budsjettering.

2.3.1.2 Hvor står ZBB i dag?

Den mest utstrakte bruken av ZBB finner man på 1970- og tidlig 1980-tallet. Selv om interessen i etterkant av denne perioden dalte betraktelig, hevdes det i dag at ZBB særlig innen offentlig forvaltning gjennomgår en revitalisering (Kavanagh, 2012). I en spørreundersøkelse fra 2011 utført av GFOA (Government Finance Officers Association) viser resultatene at 44 % av ledende budsjetteringsansvarlige innen offentlig forvaltning i USA og Canada vurderer å bruke ZBB, og 20 % uttaler at de bruker elementer av ZBB i sin virksomhet. Sammenlignet med undersøkelser gjort i perioden rundt finanskrisen (2007-2009) representerer dette en økning på mer enn 50 % (Kavanagh, 2012).

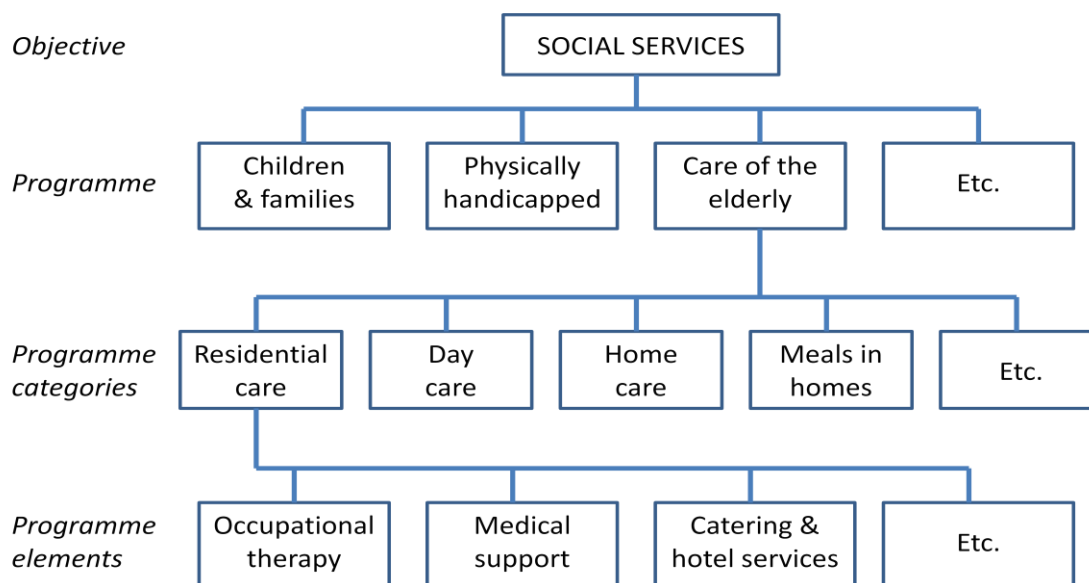
En forklaring på den fornyede interessen for nullbasebudsjettering kan ligge i bruken av ”null”-begrepet, siden denne kan fungere som et signal på de offentlige ansattes økte fokus på å fremstå som nøysomme forvaltere etter finanskrisen (Kavanagh, 2012). Til tross for den økte interessen for nullbasebudsjettering påpeker Kavanagh (2012) imidlertid at den klassiske lærebokutgaven av verktøyet svært sjeldent observeres - den nevnte undersøkelsen fant bare et tilfelle. Den revitaliserte utgaven fokuserer mer på ønsket servicenivå i ulike tjenester i offentlig forvaltning, og mindre på detaljerte kostnadsestimater for beslutningspakkene (Kavanagh, 2012).

2.3.2 Programbudsjettering

I likhet med nullbasebudsjettering hadde også programbasert budsjettering (PBB) sin storhetstid på 1960- og 1970-tallet (Jones & Pendlebury, 2000). Som tidligere nevnt ble inkrementell budsjettering kritisert allerede på 1920-tallet – og det finnes også eksempel på bruk av PBB fra denne tiden – men det var den utstrakte bruken i det amerikanske forsvarsdepartementet på 1960-tallet og påfølgende implementering i øvrige departementer som virkelig satte fart på bruken av PBB som styringsverktøy (Jones & Pendlebury, 2000).

PBB har ingen bestemt definisjon, men den grunnleggende ideen er å flytte fokuset i budsjetteringsprosessen fra inputfaktorer som personell, utstyr og vedlikehold – og over til sluttprodukter og aggregerte resultater (Wildavsky, 1975). Med en slik fokusendring vil man gjennom planleggingsprosesser konsentrere seg om virksomhetens mål og resultater. Nettopp dette kan være årsaken til at PBB ble populært i offentlig forvaltning, hvor styringsansvarlige opplevde at tradisjonell budsjettering ikke ga grunnlag for å måle oppnådde resultater (Bergstrand, 2003). Formålsfokuset i PBB kan altså sies å ligge på både forbedret prestasjonsmåling, kortsiktig planlegging og strategiforming.

Jones og Pendlebury (2000) gjør rede for fremgangsmåten ved programbudsjettering. Først av alt må man definere de overordnede målene for virksomheten. Gjennom dette kan man så definere hvilke programmer man trenger for å oppnå disse målene. Hvis eksempelvis målet til NAV er å tilby sosiale tjenester, kan ”barn og familier” eller ”eldreomsorg” være mulige programmer. Videre kan disse programmene brytes ned i kategorier og spesifikke programelementer. Figur 2-6 illustrerer et eksempel på denne strukturen for et offentlig organ.



Figur 2-6 - Mulig programstruktur for helse- og sosialtjenester (Jones & Pendlebury, s. 81).

Her ser man hvordan eldreomsorgen kan brytes videre ned i kategorier og elementer. Det siste steget er å analysere total kostnad og nytte ved hvert programelement, beskrive og foreslå alternative metoder for måloppnåelse, samt beskrive konsekvenser ved ikke å gjennomføre et element (Morrow et al., 1992). Denne analysen kan så aggregeres til kategori og til slutt det overordnede programmet for å vise total ressursbruk og tilhørende nytte. Basert på denne metodikken skal PBB dermed bidra til å gi beslutningstakere et bedre grunnlag til å fatte beslutninger.

Ved gjennomføring av metoden over vil man kunne oppnå en rekke positive virkninger. Metoden gjør at man tydelig får definert de overordnede målene for virksomheten, slik at man i større grad evner å se utover enkeltavdelinger og får et mer helhetlig fokus på hva som gagnar virksomheten på tvers av konvensjonelle, strukturelle inndelinger. I tillegg kan det overordnede målfokuset føre til at man flytter blikket fra kortsiktige løsninger til langsiktige vurderinger av virksomhetens disponeringer (Jones & Pendlebury, 2000).

Ved å gruppere programelementer i kategorier får man også avdekket om det eksisterer overlappende aktiviteter i virksomheten, eller om det er aktiviteter som står i motsetning til hverandre (Jones & Pendlebury, 2000). Dessuten kan ressursfordeling basert på kostnad/nytte-argumenter gi informasjon om i hvilken grad programmene bidrar til effektiv måloppnåelse, og dermed føre til en mer hensiktsmessig ressursutnyttelse (Bergstrand, 2003; Jones & Pendlebury, 2000). Man kan riktignok hevde at det vil være vanskelig å oppnå alle

disse effektene innen offentlig forvaltning, en sektor som i utgangspunktet har utfordringer med å kvantifisere prestasjoner og produksjon. Det er likevel sannsynlig at metoden kan bidra til å skape et mer forståelig bilde av formålet med ressursbruken enn man får ved tradisjonell, inkrementell budsjettering.

2.3.2.1 PBB – kritikk og diskusjon

Deler av kritikken som har vært reist mot PBB dreier seg nettopp om hvorvidt det er mulig å tallfeste måloppnåelse for ulike program (Jones & Pendlebury, 2000). Særlig innen tjenesteytende og ikke-kommersielle virksomheter kan det være utfordrende å kvantifisere resultater. For en offentlig forvaltningsenhet vil gjerne målet være å møte samfunnets behov. Selv om man skulle klare å definere dette behovet, er oppgaven med å måle graden av resultatoppnåelse likevel vanskelig å gjennomføre, og effekten av et bestemt program må dermed ofte baseres på en subjektiv vurdering.

Videre stilles det spørsmålsteget ved gjennomføringen av kostnadsanalysene for ulike alternative programmer (Jones & Pendlebury, 2000). Allokering av kostnader til programmer kan være en vanskelig øvelse, ettersom mange programmer gjerne er knyttet til flere mål. Et eksempel kan være det offentlige bibliotektilbudet som eksisterer både for utdannings- og fritidsaktiviteter. Slike utfordringer i kostnadsfordelingen kan i verste fall lede til ineffektiv ressursfordeling og redusert resultatoppnåelse, noe som vil være det motsatte av hensikten med PBB.

En annen del av kritikken er mer omfattende og omtaler selve grunntanken bak PBB som uoppnåelig. Det hevdes at dersom man faktisk lykkes i å definere virksomhetens mål presist, definere kvantitative mål og prioritere mellom ulike alternativ, har man i grunn løst hele virksomhetens formål for perioden. Virksomhetens styringsutfordringer er dermed redusert til en årlig oppdatering av programbudsjettet (Wildavsky, 1975). Dette illustrerer at utfordringene med PBB ikke først og fremst ligger i implementeringen eller utføringen, men i selve prinsippene bak verktøyet. Verktøyet forutsetter nemlig at det eksisterer en grad av rasjonalitet som ligger utenfor menneskelig kapasitet, og en konsensus mellom aktører i en beslutningsprosess som neppe eksisterer i virkeligheten (Wildavsky, 1975). Med denne kritikken som bakteppe går Wildavsky (1975) langt i å karakterisere PBB som unyttig: ”PBB has failed everywhere and at all times. Nowhere has PBB been established and influenced governmental decisions according to its own principles” (s. 363).

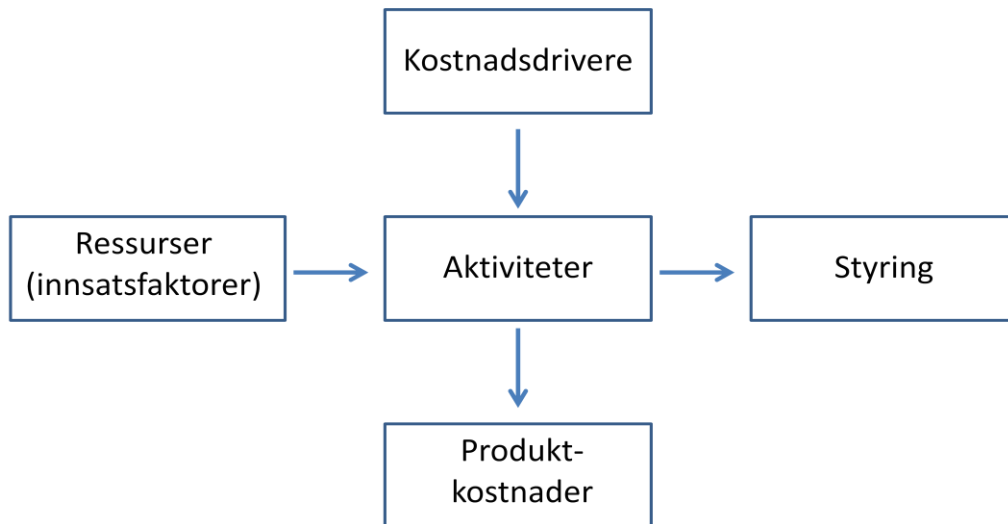
2.3.2.2 Hvor står PBB i dag?

Selv om det finnes flere eksempler på bruk av PBB i dag, er det likevel tydelig at PBB aldri har fått den vidstrakte aksepten som man i utgangspunkt trodde skulle skje da verktøyet ble innført (Jones & Pendlebury, 2000). Forutsetningen om de rasjonelle prosessene som skal ligge til grunn for programbudsjetteringen kan være en av hovedårsakene til dette. De positive sidene ved PBB kan i utgangspunktet bidra til å bryte opp i inkrementelle prosesser og belyse ressursbruk, i likhet med styrkene ved nullbasebudsjettering. Det kan imidlertid virke som om ønsket om enkelhet i styringen har vært såpass sterkt at det har hindret for endringer i budsjettprosessen (Bjørnenak, 1998). Den gang oppsummerte Wildavsky (1978) den begrensede budsjettutviklingen slik: ”Traditional budgeting lasts, then, because it is simpler, easier, more controllable, [and] more flexible than modern alternatives like ZBB and PBB ...” (s. 508).

2.3.3 Aktivitetsbasert budsjettering

Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC), aktivitetsbasert styring og aktivitetsbasert budsjettering er verktøy som har fått stor oppmerksomhet i senere år (Bergstrand et al., 1999). Den tidligere nevnte *Relevance Lost*-debatten startet denne strømmingen i 1987, når den hevdet at virksomheter hadde manglende kunnskap om hva de tjente penger på, og at de tradisjonelle produktkalkylene var for enkle og misvisende (Bjørnenak, 2010). Johnson og Kaplan (1987) mente at man trengte bedre fordelinger av indirekte kostnader til produkter for å gjøre gode lønnsomhetsvurderinger, og at selv grove estimater ville være bedre enn de tradisjonelle kalkylene. Som et svar på kritikken ble ABC-kalkylene innført, hvor kostnader ble henført til produkter basert på kostnadsdrivere i aktiviteter (Bjørnenak, 2010). Ved å ta i bruk aktivitetsbegrepet fikk man et bedre mål på hvordan de ulike produktene faktisk genererte kostnader – og dermed også bedre oversikt over lønnsomheten.

Etter at flere forfattere lot seg fascinere av ABC-kalkuleringen vokste det frem flere aktivitetsrelaterte begrep, blant annet aktivitetsbasert budsjettering (ABB) og aktivitetsbasert styring (ABM) (Bjørnenak, 1994). Disse begrepene har noe ulike formål for aktivitetsfokus. Mens ABC-kalkulering fokuserer på hvordan aktiviteter påvirker produktkostnader er aktivitetsbasert budsjettering mer opptatt av aktivitetskostnadene i seg selv som en del av den helhetlige virksomhetsstyringen. Ideen her er at man kan styre organisasjonen gjennom å fokusere på ulike mål for aktivitetene (Bergstrand et al., 1999). Denne todelingen i bruken av aktivitetsbegrepet er illustrert i figur 2-7.



Figur 2-7 - Anvendelse av aktivitetsbegrepet (Bergstrand et al., 1999, s. 198).

Den vertikale linjen representerer den opprinnelige ABC-tankegangen, mens den horisontale linjen viser aktivitetsfokuset i ABB-sammenheng. ABM kan anses som et vidt begrep som kombinerer begge disse formålene for aktivitetsbegrepet. Slik sett er aktivitetsbasert styring ikke et konkret verktøy i seg selv, men mer et konsept for aktivitetssystemer som både fokuserer på helhetlig styring av aktiviteter samt kalkulering av produktkostnader. Alt fra strategiske beslutninger om produkter og markeder til mer operative tiltak for prosessforbedringer kan dermed inkluderes i et og samme system (Bjørnenak, 1994). I forbindelse med ABM oppsummerer Brimson (1992) formålet med aktivitetskostnader på denne måten:

”Activity cost and performance data provide management with information needed to determine an accurate product cost, improve business processes, eliminate waste (non-value added activities), identify cost drivers, plan operations, and set business strategies” (s. 96).

De forskjellige begrepene har altså noe ulike formål. I forbindelse med fokuset for vår oppgave, vil vi videre konsentrere oss hovedsakelig om ABB. Felles for alle ideene er imidlertid fokuset på aktiviteter i utviklingen av verktøy til bruk i økonomistyringen (Bergstrand et al., 1999). Før vi fortsetter med et mer inngående blikk på aktivitetsbasert budsjettering kan det derfor være hensiktsmessig å se nærmere på aktivitetsbegrepet, og på noen av argumentene for hvorfor begrepet kan være attraktivt å bruke i styringssammenheng.

2.3.3.1 Aktivitetsbegrepet

Aktiviteter er organisasjonens handlinger

Aktiviteter er det en organisasjon faktisk gjør, og ved å strukturere styringssystemet rundt aktiviteter sikrer man at planene til slutt havner på et nivå hvor handlinger blir utført. For å oppnå verdiskapning ved endring må man forandre hva mennesker og maskiner i virksomheten driver med – med andre ord må man forandre virksomhetens aktiviteter (Bergstrand et al., 1999; Brimson & Antos, 1994). Tradisjonell styring etter kostnadsart gir ikke nødvendig informasjon for å gjennomføre slike endringer. Lønn som utgiftspost beskriver eksempelvis ikke hvilke aktiviteter de ansatte gjennomfører, og gir dermed heller ikke innsikt i hvordan den menneskelige ressursen utnyttes (Brimson & Antos, 1994). Med et aktivitetsfokus kan imidlertid personalets tidsbruk og handlinger analyseres grundigere.

Aktiviteter driver kostnader

På samme måte som at aktiviteter utgjør virksomhetens handlinger, kan man si at det er aktiviteter som faktisk forbruker ressurser i driften – ikke produkter eller tjenester (Bergstrand et al., 1999). Ressursene som brukes er kun en konsekvens av aktivitetsnivået. Studenter ved en skole forbruker for eksempel personalressurser via aktiviteter som undervisning og eksamensretting, og nøkkelen til å forstå hva som forårsaker kostnader ligger med andre ord i å forstå ressursbruket i de ulike aktivitetene (Bergstrand et al., 1999; Cooper & Kaplan, 1999). I mange tilfeller fokuserer kostnadskontrollen på tidspunktet hvor kostnaden inntreffer, uten å ta hensyn til kostnadsdrivere (Brimson & Antos, 1994). Man kan tenke seg et transportfirma hvor innkjøpssjefen velger lastebiler av lav kvalitet for å holde innkjøpskostnaden nede. I et slikt tilfelle tar han ikke hensyn til at den lave kvaliteten kan drive opp kostnaden i vedlikeholdsavdelingen, som er nødt til å operere med økt aktivitet.

Aktiviteter sammenkobler styringen

Vi har tidligere gjort rede for problemer med frikobling av strategi fra resten av styringen, og aktivitetsbegrepet kan hjelpe med nettopp dette problemet. Aktiviteter er hva et foretak gjør, mens strategiske mål er hva foretaket ønsker å oppnå. Hvis man kan avgjøre hvilke aktiviteter man faktisk holder på med, kan man da også vurdere om disse bidrar til strategisk måloppnåelse (Brimson & Antos, 1994). Slik sett er strategiske valg ofte knyttet til endringer i aktiviteter (Bergstrand et al., 1999).

Resten av styringen kan også bli tettere sammenkoblet av et aktivitetsfokus. Hvis organisasjonen har aktiviteter som fellesnevner i styringen kan man få en mer logisk sammenheng mellom planlegging og kontroll, og oppnå en mer konsistent styringsprosess (Brimson & Antos, 1994).

Aktiviteter synliggjør prioriteringer og forenkler sammenligning av prestasjoner

Noen aktiviteter er naturligvis viktigere enn andre i en organisasjon. Mange aktiviteter eksisterer også for å støtte de primære aktivitetene. En tydelig oversikt over ressursbruket i ulike aktiviteter vil bidra til å synliggjøre hvilke prioriteringer som faktisk gjøres i foretaket (Bergstrand et al., 1999; Brimson & Antos, 1994). Tradisjonell budsjettering kan som nevnt føre til at skjevheter videreføres, men et aktivitetsfokus kan bringe slike momenter til overflaten og forbedre organisasjonen. Ledelsen kan også få indikasjoner på om noen aktiviteter bør avsluttes eller restruktureres – så med andre ord vil aktivitetsbegrepet også kunne bidra til å styrke sentrale beslutningsprosesser (Brimson & Antos, 1994).

Dessuten gjør aktiviteter det lettere å sammenligne resultater, siden aktiviteter gjerne er tettere relatert til prestasjoner enn avdelinger eller divisjoner (Bergstrand et al., 1999). Etter å ha målt kostnader og resultater for en aktivitet kan man sammenligne disse både med interne avdelinger, og eksterne organisasjoner i og utenfor bransjen (Brimson & Antos, 1994). Ideelle organisasjoner, for eksempel, kan vurdere innsamlede midler mot kostnaden ved innsamlingsaktiviteten, og sammenligne seg med andre for å identifisere potensielle forbedringsmuligheter.

Aktiviteter er enkelt å forstå for brukerne

Det siste argumentet vi vil nevne er at aktiviteter som konsept er enkelt å forstå for de som skal bruke det. I styringssystemet til en organisasjon er det gjerne en rekke ulike brukergrupper – slik som markedsføring, kundeservice, produksjon, HR og administrasjon. De kan ha ulike forutsetninger for å forstå styringsinformasjon, men aktiviteter som å ekspedere ordre eller betjene kunder er universelt forstått gjennom hele virksomheten (Brimson & Antos, 1994). Ved å fremstille informasjon på en brukervennlig måte, i stedet for ved vanskelige finansielle mål, kan man dermed redusere faren for misforståelser og interne konflikter.

2.3.3.2 ABB – definisjon og formål

Det er ulike oppfatninger om hva aktivitetsbasert budsjettering faktisk innebærer i praksis, men alle innfallsvinkler dreier seg om at kontroll på virksomhetens aktiviteter skal gi bedre strategisk beslutningsinformasjon og en mer effektiv organisasjon. Hansen (2011) påpeker at aktivitetsbasert budsjettering gjør planleggingssystemet mer sofistikert, mens Brimson og Antos (1994) definerer ABB på følgende måte:

”Activity-based budgeting (ABB) is the process of planning and controlling the expected activities of the organization to derive a cost-effective budget that meets forecast workload and agreed strategic goals” (s. 267).

Det sentrale formålet med ABB som budsjettprosedyre er altså å gi bedre informasjon til planleggingen, både i et kortsiktig operasjonelt perspektiv men ikke minst i forbindelse med strategiske beslutninger. De neste avsnittene tar for seg metodikken i to ulike varianter av aktivitetsbasert budsjettering.

2.3.3.3 ABB – variant 1

Noen forfattere ser på ABB som et rent budsjetteringsverktøy hvor selve budsjettet skal utarbeides med aktiviteter som budsjetteringsdimensjon. Her må aktivitetene som ligger bak virksomhetens kostnader defineres, og ved å avgjøre nødvendig aktivitetsnivå kan man dermed avgjøre hvor mye ressurser som skal allokeres til en gitt aktivitet (Morrow & Connolly, 1991). Med andre ord budsjetterer man i kostnadsdrivere, i stedet for kostnadsart som ved tradisjonell budsjettering.

Denne metoden kan utføres ved å bruke aktivitetsmatriser, hvor ressurser utgjør rekkene mens aktiviteter utgjør kolonner. Fordelingen i aktivitetsmatrisene gjøres gjerne på et høyere ledelsesnivå enn eksempelvis nullbasebudsjetteringen, hvor mellomledere utformet og argumenterte for beslutningspakker (Morrow et al., 1992). Et eksempel på en slik matrise for en innkjøpsavdeling er vist i tabell 2-1.

Ressurser	Aktiviteter							Totalt
	Avdelings-vedlikehold	Oppdater deleliste	Oppdater leverandørliste	Behandle ordre	Håndtere nye leverandører	Behandle faktura-forespørsler	Forhandle betingelser	
Lønn								
Opplæring								
Reiser								
Telefon								
IT								
Diverse								
Totale kostnader								
Kostnadsdriver	Ikke tilgjengelig	Antall nye deler	Antall leverandører	Antall ordre	Antall nye leverandører	Antall forespørsler	Antall leverandører	

Tabell 2-1 - Aktivitetsmatrise for innkjøpsavdeling (Morrow et al., 1992, s. 106)

Morrow et al. (1992) understreker at det essensielle er at budsjettet må være klart knyttet til aktiviteter, og at denne koblingen må være synlig og vedlikeholdes. Ved å benytte slike aktivitetsmatriser i budsjetteringen kan man sikre at ressursbruken må rettferdiggjøres, i den forstand at den må ha nytteverdi i én eller flere aktiviteter (Morrow & Connolly, 1991). Det er ingen steder å gjemme kostnadene i budsjettet.

I tillegg til å bruke matrisen til ressursallokering og kostnadskontroll kan den hjelpe virksomheten til forbedring ved å sørge for at beslutninger gjøres med en bedre forståelse av kostnadsimplikasjonene (Morrow & Connolly, 1991). Informasjonen fra aktivitetsbudsjettet vil neppe være helt presis, men det er heller ikke hensikten: ”The objective is not to calculate ’true’ activity costs in a rigid, structured way but to create a flexible tool to assist responsible decision-taking” (Morrow & Connolly, 1991, s. 39).

Å utarbeide et fullstendig aktivitetsbasert budsjett, som skal erstatte det tradisjonelle budsjettet, kan imidlertid sies å være utfordrende. Et slikt budsjett krever omfattende oppfølging i organisasjonen, og vil fort kunne bli hindret av motvilje i organisasjonskulturen (Morrow & Connolly, 1991). Hvis ikke virksomheten er motivert kan man ende opp med å bruke ressurser på datainnsamling og analyse som man aldri får bruk for. Dessuten forutsetter metoden en svært rasjonell budsjettprosess, i likhet med eksempelvis programbudsjetteringen (Bergstrand et al., 1999). Dette kan være vanskelig å gjennomføre i praksis.

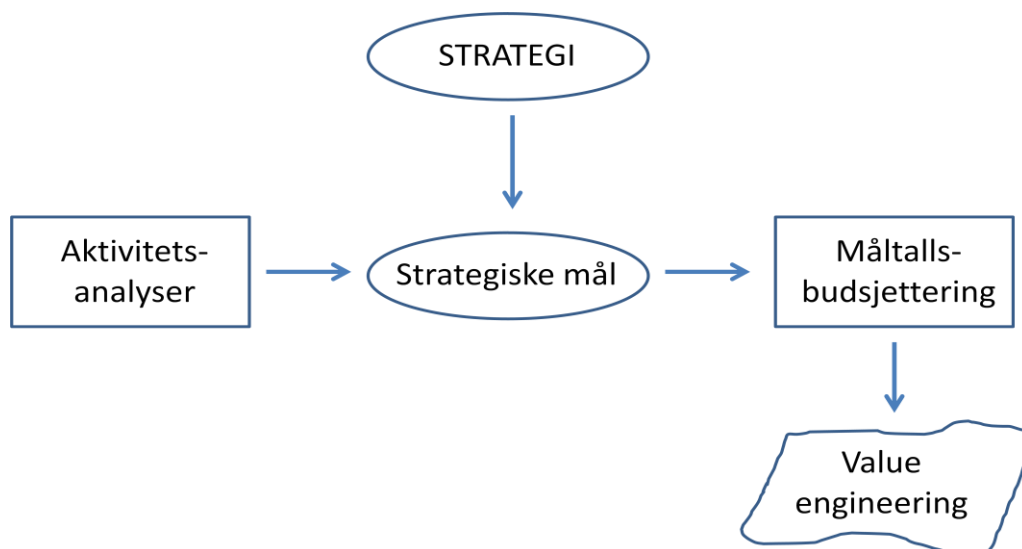
2.3.3.4 ABB – variant 2

Blant annet Bergstrand et al. (1999) samt Brimson og Fraser (1991) presenterer en litt annen variant av ABB enn den som er vist i 2.3.3.3. Her anses begrepet mer som et verktøy i den helhetlige styringen, enn som en konkret erstatning av det tradisjonelle budsjettet. Hensikten er imidlertid fortsatt å bryte opp i mekaniske budsjettprosedyrer, belyse ressursbruken og sammenkoble strategi og budsjettering. Metoden og prosessen kan oppsummeres på følgende måte (Bergstrand et al., 1999):

”Aktivitetsbaserte budsjetter består i å integrere aktivitetsanalyser, strategi og budsjettprosessen. Aktivitetsanalyser er kilden til å forstå ressursforbruket, og hvordan dette kan påvirkes. Strategien er kilden til å prioritere mellom aktiviteter. Slike prioriteringer kan så integreres i budsjettprosessen. Utarbeidelsen kan derfor deles i følgende steg:

1. Aktivitetsanalyse
2. Strategisk endringsanalyse og måltallsbudsjettering
3. Integrering av forbedringsprosesser (’Value Engineering’)” (s. 198).

Med dette perspektivet er altså ABB et ledd i den totale styringen. Den aktivitetsbaserte budsjettprosessen kan tilsynelatende brukes for å komplementere det tradisjonelle budsjettet, samt redusere problemene ved inkrementell budsjettering. Prosessen blir illustrert i figur 2-8, før de ulike stegene presenteres mer utfyllende.

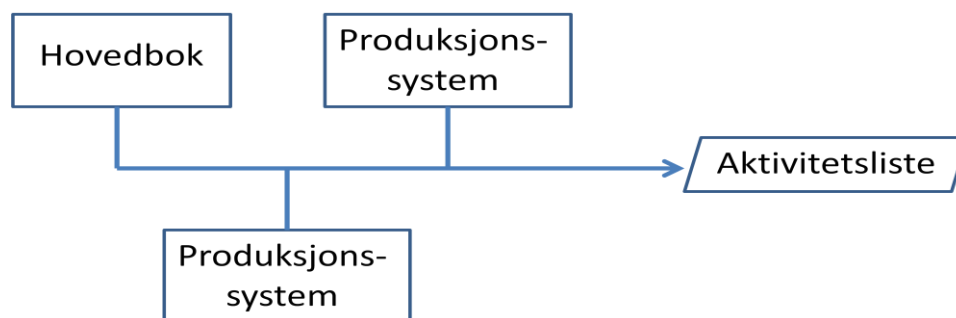


Figur 2-8 - Stegene i aktivitetsbasert budsjettering (Bergstrand et al., 1999, s. 202).

Steg 1: Aktivitetsanalyse

Brimson og Fraser (1991) kaller aktivitetsanalyser for selve hjertet i alle aktivitetsbaserte systemer. En slik analyse er også første ledd i ABB-prosessen, og kan deles inn i følgende steg (Bergstrand et al., 1999):

1. *Avklaring av formålet med analysen.* Hva er hovedhensikten med arbeidet? Det er viktig å avgjøre dette på et tidlig tidspunkt for at ikke analysen skal ”ta av” og miste fokus. Et klart formål for analysen kan også sikre at den faktisk gjennomføres for et område som har forbedringspotensial (Brimson & Antos, 1994).
2. *Definering av aktiviteter.* Formålet med analysen fra forrige steg bør legge føringen for hvor detaljert man skal være her. Hvis man definerer en for detaljert aktivitetsliste kan det bli i overkant vanskelig å utføre de neste stegene.
3. *Revidering av aktivitetsbeskrivelsen.* Det er viktig at man går gjennom aktivitetslisten for å se etter muligheter for å gruppere aktiviteter, eller eventuelt behovet for å splitte noen. Målsetningen bør være å få aktivitetslisten på et tilstrekkelig detaljnivå, uten at den blir for komplisert. En overdreven kompleks aktivitetsanalyse kan fort ødelegge de potensielle gevinstene ved analysen, fordi detaljnivået fjerner fokus fra de sentrale beslutningsvariablene (Brimson & Antos, 1994).
4. *Henføringer av kostnader til aktiviteter.* Virksomhetens kostnader må til slutt fordeles ut til de definerte aktivitetene, slik at den aktivitetsbaserte ressursbruken blir synlig. Dette må normalt baseres på en kombinasjon av regnskapsdata og data fra produksjonssystemer – eksempelvis et timeregistreringssystem. Prosessen er illustrert i figur 2-9 under.



Figur 2-9 - Fra hovedbok til aktivitetskostnader (Bergstrand et al., 1999, s. 199)

Et eksempel kan være fordeling av lønnskostnader i offentlig skole. Lønnskostnader kan være oppført på én konto i det artsbaserte regnskapet, men i en aktivitetsanalyse vil man ønske å fordele denne til aktiviteter som administrasjon, ordinær undervisning og støtteundervisning. Hvis man har et produksjonssystem som registrerer hvor mange timer som benyttes i de ulike aktivitetene kan man bruke dette som fordelingsgrunnlag. I mange tilfeller foreligger imidlertid ikke en slik oversikt, og man er nødt til å samle inn nye data for å kunne gjennomføre fordelingen (Bergstrand et al., 1999). Intervjuer og spørreskjemaer kan eksempelvis brukes i en slik prosess.

Denne fordelingsprosessen er ikke nødvendigvis lik som ved en tradisjonell ABC-kalkyle, fordi fokuset ligger på å kartlegge ressursbruk i aktiviteter fremfor å kalkulere produktkostnader. Bjørnenak, referert i Sælen (1996) forklarer hvorfor dette kan gi ulike kostnadsfordelinger:

”Aktivitetsanalyser går ut på å kartlegge hvor man bruker ressursene i en organisasjon. [...] I mange sammenhenger fremstilles slike analyser som biprodukter av ABC-kalkyler. Dette er imidlertid ikke alltid tilfelle. For det første er aktivitetsbegrepet i styringssammenheng ikke alltid det samme som ved kostnadsfordelinger. I ABC er det ikke aktivitetene, men kostnadsdriverne som står i sentrum. Målsettingen er å finne produktkostnader, ikke aktivitetskostnader. Det viktigste er derfor at kostnadsgruppene er homogene med hensyn til kostnadsdriverne. I aktivitetsanalyser fokuseres det på kostnader forbundet med logisk sammenhengende arbeidsoperasjoner. Disse kan, men trenger ikke, ha samme kostnadsdriver. Kostnader kan derfor aggregeres på ulike måter i ABC og aktivitetsanalyser” (s. 28).

I tillegg til å fordele kostnadene til aktivitetene på en fornuftig måte, er det viktig å tenke gjennom hvilke sentrale egenskaper de ulike aktivitetene innehar. Eksempelvis kan aktiviteter være verdiskapende/ikke-verdiskapende, og man kan også skille mellom primære og sekundære aktiviteter (Bergstrand et al., 1999). Ved å belyse slike egenskaper får man oversikt over helheten i en aktivitet, og kanskje et bedre grunnlag til å vurdere hvilke ønsker man har for ressursbruken i denne. En strukturert måte å gjøre dette på er å utarbeide såkalte aktivitetsprofiler, som illustrert i tabell 2-2.

Aktivitetsprofil	
Aktivitet:	Venting på pasient ved operasjon (sykehus).
Organisatorisk plassering/ansvar:	Medisinsk avdeling.
Verdiskapende/ikke-verdiskapende:	Ikke-verdiskapende.
Primær/sekundær:	Sekundær.
Hva har initiert aktiviteten?	At pasienten ikke er klar når operasjonssalen er ledig.
Hvilke faktorer driver ressursbehovet?	Manglende planlegging, usikkerhet i hvor lang tid operasjonen tar og begrenset fleksibilitet i arbeidstid.
Hvilke faktorer driver kostnaden (kostnadsdriver)?	Antall timer venting.
Kostnad:	12.000.000 pr. år.

Tabell 2-2 – Eksempel på aktivitetsprofil (Bergstrand et al., 1999, s. 200).

Verdien av en aktivitetsanalyse er altså at den kartlegger ressursbruken i aktiviteter, og dermed setter fokus på implisitte prioriteringer i organisasjonen (Bjørnenak, 1998). Virksomhetens ressursbruk kan selvfølgelig være tilsiktet, men på flere områder kan den også være et resultat av tilfeldigheter og forhandlingsstyrke i den inkrementelle budsjettprosessen. Analysen kan bryte opp i dette ved å vise *hvordan* ressursene brukes – i stedet for bare at de er brukt og under hvilket ansvarsområde (Bjørnenak, 1998).

Steg 2: Strategisk endringsanalyse og måltallsbudsjettering

Når aktivitetene og ressursbruken er kartlagt, kan man så gå videre og analysere resultatene. Hensikten med dette er å gjøre virksomhetens aktiviteter mer målrettet i tråd med den overordnede strategien (Bergstrand et al., 1999). En strategisk endringsanalyse kan for eksempel innebære en vurdering av om virksomheten skal utføre sekundære aktiviteter på egen hånd, eller sette disse ut til en ekstern aktør. Endringsanalysen vil også sette fokus på dimensjoneringen av aktiviteter, og hvordan ressursene prioriteres. I høyere utdanning er det eksempelvis vanlig å bruke mer ressurser på administrasjon enn på direkte undervisning, og gjennom endringsanalysen kan man vurdere om denne ressursbruken faktisk er i tråd med organisasjonens strategi og ønskede prioriteringer (Bergstrand et al., 1999).

Målet med den strategiske endringsanalysen er å legge grunnlaget for måltallsbudsjettering, der man setter kortsiktige og langsiktige mål for virksomhetens ressursbruk (Bergstrand et al., 1999). Noen former for ressursforbruk kan gjerne forandres på kortere sikt, slik som

eksempelvis reiseutgifter. Andre omprioriteringer, sammensetningen av organisasjonens ansatte for eksempel, krever en mer langsiktig plan for å kunne realiseres. Fordelen med å utarbeide et slikt måltallsbudsjett på bakgrunn av endringsanalysen er at det setter krav til konkretisering av strategien. Hvilke aktiviteter som skal prioriteres og hva man ønsker å redusere må uttrykkes eksplisitt (Bjørnenak, 1998).

Samtidig kan så tydelige prioriteringer være utfordrende, ettersom de fort kan gi opphav til konflikter i organisasjonen som må håndteres (Bjørnenak, 1998). Slike konflikter om ressursbruken er enklere å unngå i en budsjettprosess hvor man bare justerer tallene fra forrige periode. Nettopp dette kan være en viktig grunn til at den inkrementelle budsjettprosessen overlever (Wildavsky, 1978).

Steg 3: Integrere forbedringsprosesser ("Value engineering")

Den faktiske verdiskapningen skjer i det tredje og siste steget, som handler om å identifisere mulige endringer i ressursforbruket for å realisere tiltak og forbedringer som måltallsbudsjettet legger opp til (Bergstrand et al., 1999; Bjørnenak, 1998). Slik "value engineering" kan gi forbedringer på to plan. For det første kan man på et operativt plan forsøke å forbedre aktivitetene slik at virksomheten blir mer produktiv. Ved slike forbedringer endrer man ikke virksomhetens kjerne, men man øker verdiskapningen i forhold til hva man produserer (Bergstrand et al., 1999). Eksempelvis ble venting på pasient ved operasjon beskrevet i aktivitetsprofilen over som ikke-verdiskapende aktivitet. Ved å redusere tidsbruken i denne vil sykehuset kunne bli mer produktiv, og dermed oppnå en verdiskapende forbedring.

For det andre kan man effektivisere virksomheten på et mer strategisk nivå ved å benytte ressursene mer målrettet, i tråd med måltallsbudsjettet (Bergstrand et al., 1999). Det kan tenkes at en omdisponering hvor fagstaben ved en utdanningsinstitusjon får bruke mer av tiden sin på undervisning og forskning i stedet for administrativt papirarbeid er en slik effektiviserende forbedring. Verdiskapningen i ABB-prosessen ligger altså i at den fører til "endringer i adferd, enten ved at man omprioriterer mellom aktiviteter, eller at man får frem nye måter å gjennomføre aktiviteten på" (Bjørnenak, 1998, s. 19). Man må imidlertid være klar over at det er langt vanskeligere å få gjennomført slike effektivitetsforbedringer, enn produktivitetsforbedringer som i eksempelet med sykehuset (Bergstrand et al., 1999).

2.3.4 Oppsummering

Det kan være fornuftig å sette aktivitetsbasert budsjettering i sammenheng med den øvrige budsjettutviklingen. ABB kan sees som en videreføring av programbudsjetteringen, hvor prioriteringen mellom programmer erstattes av prioriteringer mellom aktiviteter (Bjørnenak, 1998). Med andre ord arbeider man på et mer disaggregert nivå enn ved bruk av programbegrepet. Samtidig har ABB også elementer av nullbasebudsjettering i seg, i den forstand at man argumenterer for å løsrive prioriteringen av aktiviteter fra tidligere budsjetter (Bjørnenak, 1998).

Et vesentlig skille mellom metodene er imidlertid at både nullbasebudsjettering og programbasert budsjettering har vist liten interesse for regnskapet i styringsprosessen (Bjørnenak, 1998). Integrasjon av ABB, derimot, innebærer en økt vektlegging av regnskapet i budsjettprosessen – og restrukturering av regnskapet for å gjennomføre aktivitetsanalyser blir av mange sett på som en sentral del av en ABB-prosess (Bjørnenak, 1998; Brimson & Fraser, 1991). Den aktivitetsbaserte budsjetteringen må altså reflektere og belyse hvilke aktiviteter som har blitt gjort (Brimson & Antos, 1994).

Felles for både ZBB, PBB og ABB er imidlertid uansett at de forsøker å bryte opp i mekaniske budsjettprosedyrer og få en mer fundamental gjennomgang av ressursforbruket (Bergstrand et al., 1999). På den måten forsøker metodene å generere mer relevant styringsinformasjon enn man får fra det tradisjonelle, inkrementelle budsjettet. Verktøyene som skal presenteres videre søker naturligvis også å bidra i den strategiske økonomistyringen, men de er gjerne av en noe annen natur enn de tre budsjettalternativene vi nå har redegjort for.

2.4 Andre styringsverktøy

2.4.1 Benchmarking

I 1970 overtok Jan Wallander ledelsen av Svenska Handelsbanken, som på slutten av 1960-tallet hadde opplevd en svært negativ utvikling på mange områder (Wallander, 1999). Det første han gjorde var å erstatte det tradisjonelle budsjettet med relativ prestasjonsmåling og langsiktige bonusavtaler. Resultatene av endringen var formidable og Wallanders implementering av benchmarking omtales i senere tid som en av hovedårsakene til at benchmarking har oppnådd betydelig oppmerksomhet både som supplement til og som

alternativ til tradisjonell budsjettstyring (Bogsnes, 2009; Hope & Fraser, 2003a; Wallander, 1999).

I følge McNair og Liebfreid, sitert i Rohde (2001), kan benchmarking defineres som: "...a continuous search for and application of significantly better practices that leads to superior competitive performance" (s. 94). Med tanke på de fire budsjettformålene, som ble definert tidligere, er benchmarking altså et verktøy som i stor grad fokuserer på ett av dem; nemlig prestasjonsmåling. Det er viktig å understreke at benchmarking handler om en *kontinuerlig* prosess hvor målingen av prestasjoner og utviklingen mot beste praksis er selve formålet (Codling, 1992). Ved å identifisere, forstå og sammenligne med beste praksis kan en virksomhet oppdage egen virksomhets svakheter og utvikle løsninger (Hope, 2011). Kristensen, Eskildsen og Juhl (2001) hevder at det kontinuerlige fokuset gjør benchmarking mer til en prosess enn et verktøy.

Man skiller gjerne mellom intern, konkurrentbasert, eller generisk benchmarking (Kristensen et al., 2001). Intern benchmarking dreier seg om måling av relative prestasjoner i avdelinger, divisjoner eller datterselskaper innad i samme konsern, med formål om å identifisere beste utførelse av en gitt aktivitet. Ved konkurrentbasert benchmarking sammenligner man seg med direkte og potensielle konkurrenter for å oppnå informasjon om deres prosesser og resultater, og lære av forskjellene. I generisk benchmarking vil en sammenligningsbedrift kunne være hvilken som helst som har utmerket seg med beste praksis innenfor et område man ønsker å måle seg mot.

Ved intern benchmarking kan overførbarheten til egen avdeling være stor, men sannsynligheten for at man benchmarker mot verdensklassepraksis er lav. Ved generisk benchmarking er det gjerne motsatt. Konkurrentbasert benchmarking havner gjerne i en posisjon mellom disse, og lider av at datainnsamling kan være vanskelig (Kristensen et al., 2001).

Benchmarking som verktøy kan virke ukomplisert, men å skape forbedrede prestasjoner gjennom sammenligning er gjerne ikke problemfritt (Horngren, Datar & Rajan, 2012). Å definere hva og hvordan man skal måle prestasjoner vil være en vesentlig utfordring. Mange selskaper kjøper data fra konsulentselskaper, men det er avgjørende at datamaterialet er sammenlignbart. Forskjeller mellom selskap vil alltid eksistere ettersom ulike virksomheter gjerne har ulike strategier og metoder for fordeling og beregning av kostnader. I den

forbindelse er det viktig å merke seg er at styrken i benchmarking går på analysen av *hvorfor* forskjeller eksisterer og ikke selve målingen og rapporteringen av benchmarkingens resultater (Horngren et al., 2012).

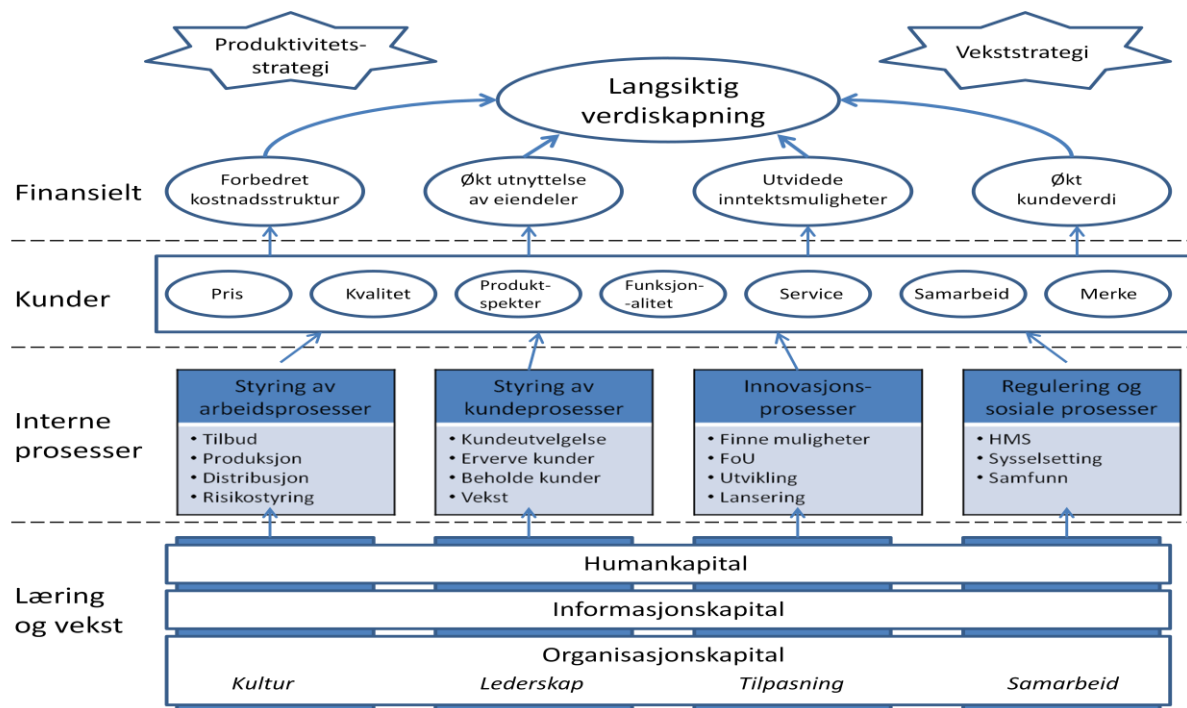
Det hevdes at problemene ved inkrementell budsjettering oppstår fordi det tradisjonelle budsjettet gjør at man får et introvert fokus (Hope, 2011). Ved å bruke benchmarking kan man endre fokuset til at man ikke lenger stiller spørsmål om hvor bra årets prestasjon er relativt til fjoråret, men heller hvordan prestasjonen er i forhold til en ekstern standard. På den måten kan benchmarking gi et mer ekstrovert fokus som kan bryte opp i de inkrementelle prosessene. Codling (1992) hevder at virksomheter i utfordrende omgivelser vanskelig kan lykkes dersom mål settes basert på tidligere resultater, og benchmarking kan derfor være et essensielt verktøy i jakten på å oppnå kontinuerlige forbedringer.

2.4.2 Balansert målstyring

Balansert målstyring ble først introdusert av Robert S. Kaplan og David P. Norton i 1992 (Bjørnenak, 2010). Utgangspunktet for det nye verktøyet var en erkjennelse av at det eksisterte et behov for å supplere det til da ensidige fokuset på finansielle måltall med andre former for prestasjonsmåling (Ax & Bjørnenak, 2007). Man observerte i større grad kunnskapsbasert konkurranse hvor mobilisering og utvikling av immaterielle ressurser var av kritisk betydning for en virksomhets suksess (Kaplan & Norton, 2001). Finansielle måltall som i hovedsak rapporterer sammenligninger med historiske data opplevdes utilstrekkelig for å måle og mobilisere slike ressurser. Ensidig fokus på finansielle indikatorer hevdes å promotere adferd basert på et kortsiktig perspektiv, og man risikerer da å ofre den langsiktige verdiskapningen (Kaplan & Norton, 2001; Ax & Bjørnenak, 2007). Derfor forsøker verktøyet å bruke prestasjonsmål som er relatert til virksomhetens strategi, for å få et godt mål på fremtidig verdiskapning (Kaplan & Norton, 2001).

At styringsverktøyet kalles *balansert* målstyring kommer av at det forsøker å balansere fokuset på finansielle og ikke-finansielle prestasjonsmål for evalueringen av kortsiktig og langsiktig verdiskapning. Målstyringen gjøres ut fra fire perspektiver (Horngren et al., 2012): (1) det finansielle perspektivet fokuserer på måling av lønnsomhet og verdiskapning for eiere, (2) kundeperspektivet fokuserer på bedriftens suksess innenfor sin målgruppe, (3) internperspektivet fokuserer på de interne prosesser som er til for å skape verdi for kundene, og til sist (4) lærings- og vekstperspektivet fokuserer på menneskene og systemene som gjennomfører prosessene. Innen hvert av disse fire perspektivene skal man formulere kritiske

suksessfaktorer (KSF) organisasjonen må oppnå, og bestemme kritiske prestasjonsindikatorer (KPI) som skal måle om suksessfaktorene oppnås. En generisk modell for de ulike perspektivene er illustrert i figur 2-10.



Figur 2-10 - Strategisk kart for balansert målstyring (Andvik, 2014)

Det at prestasjonsmålene var relatert til strategien skulle vise seg å gi styringsverktøyet en nytteverdi som ikke var tilsiktet i utgangspunktet. Etter å ha observert balansert målstyring bli brukt i en rekke sammenhenger og selskaper oppdaget Kaplan og Norton at verktøyet ikke bare supplerte måling av virksomhetens prestasjoner, men det ble brukt som verktøy for implementering av virksomhetens strategi (Kaplan & Norton, 2001). Basert på denne erfaringen definerte de balansert målstyring som et generelt rammeverk for beskrivelse og implementering av strategi, som skulle være like nyttig som regnskapsrapporter er for finansiell planlegging (Kaplan & Norton, 2001). Sett i lys av budsjettets formål kan man dermed hevde at fokuset i balansert målstyring ligger på flere områder, særlig strategiforming, prestasjonsmåling og kommunisering av mål.

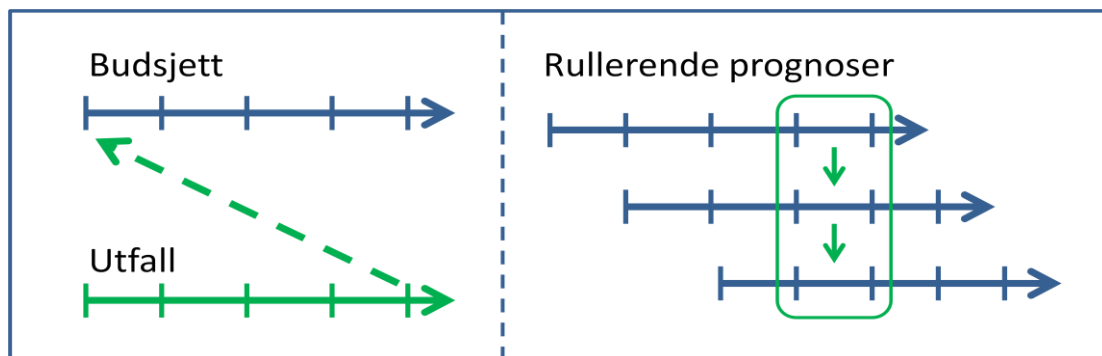
Det finnes imidlertid også utfordringer knyttet til balansert målstyring. I følge Horngren et al. (2012) er det problematisk at man antar en enkel observerbar sammenheng mellom årsak og virkning. Det er ikke gitt at man klarer å definere de kritiske suksessfaktorene for suksessfull implementering av den overordnede strategien. Videre kan man hevde at å introdusere tre nye perspektiver som supplerer ensidig finansiell styring kan være positivt

hva gjelder balansen, men det kan også føre til at medarbeidere får for mange faktorer å forholde seg til på en gang. Dessuten vil man ved å sette fokus på enkelte områder gjennom KPI-er implisitt fjerne fokus fra andre potensielt viktige områder som ikke måles.

Balansert målstyring har siden introduksjonen tidlig på 1990-tallet blitt mye brukt i de fleste deler av næringslivet. Styringsverktøyet inngår som et viktig element i Beyond Budgeting-tankegangen hvor det tradisjonelle budsjettet i stor grad forkastes, men det finnes også tilfeller hvor verktøyet kombineres med budsjett (Bogsnes, 2009). I slike tilfeller kan balansert målstyring veie opp for noen av de negative sidene ved budsjettprosessen – men det er samtidig en fare for at det oppstår konflikt mellom målene som settes i de to verktøyene (Bogsnes, 2009).

2.4.3 Rullerende prognoser

Rullerende prognose bidrar til å opprettholde et langsiktig tidsperspektiv i styringen av en virksomhet (Hansen, 2011). Tradisjonelt vil man i budsjettet lage én prognose som skal brukes i det kommende året, men ved bruk av rullerende prognoser legger man til en ny periode - eksempelvis måned - for hver måned som går, slik at virksomheten alltid har en prognose tolv måneder fremover (Sending, 2013). Den følgende figuren illustrerer forskjellen mellom tradisjonell og rullerende prognostisering.



Figur 2-11 – Tradisjonelt budsjett og rullerende prognoser (Bergstrand, 2012)

I motsetning til det tradisjonelle budsjettet hvor tidshorisonten blir kortere etter hvert som man nærmer seg årets avslutning, vil rullerende prognoser bidra til at man alltid kan ha et langsiktig fokus fremover. Samtidig gjør de rullerende oppdateringene at man kan basere prognosene på oppdaterte forutsetninger og antagelser, noe som leder til mer nøyaktige prognoser og dermed redusert sannsynlighet for dårlige beslutninger (Hoff, 2002). Dagens virksomheter er i større grad enn tidligere påvirket av omgivelser i endring, og rullerende

prognoser kan bidra til at virksomheter blir mer tilpasningsdyktige gjennom økt kvalitet i den kortsiktige styringen (Hoff, 2002). Med andre ord fremstår rullerende prognoser som et selvstendig dynamisk verktøy hvor hovedformålet er forbedret operasjonell planlegging.

Hoff (2002) ser også ulemper i arbeidet med jevnlig oppdatering og påpeker at ”... planleggingsprosessen kan bli bedriftens helt dominerende aktivitet siden den foregår så og si kontinuerlig” (s. 466). Frykten er dermed at tiden som skulle vært benyttet til faktisk å gjennomføre planer og skape resultater heller benyttes til planlegging. Når det gjelder omfanget av arbeidet med rullerende prognoser viser imidlertid Hope og Fraser (2003b) til at de uten unntak observerer at rullerende prognoser begrenses til viktige nøkkeltall som ordretilgang, omsetning og kontantstrøm. Dette tilsier gjerne at arbeidet med rullerende prognoser ikke er så omfattende som man kan frykte. Det finnes også empiri som tilsier at prosessen med oppdatering av prognosene fort automatiseres (Hansen, 2011), noe som også taler for redusert omfang av oppdateringsarbeidet.

2.5 Oppsummering

Gjennomgangen av de ulike budsjettprosessene og verktøyene viser at det finnes en bred teoretisk verktøykasse som kan anvendes i økonomistyringen. Aktivitetsbasert budsjettering bygger på mange av momentene ved både nullbasebudsjettering og programbudsjettering, men retter fokuset mot et mer disaggregert begrep, nemlig virksomhetens aktiviteter.

Benchmarking, balansert målstyring og rullerende prognoser er ikke budsjettprosedyrer på samme måte som de ovennevnte, men heller enkeltstående verktøy eller prosesser som kan gi forbedret styring på ulike områder.

Felles for alle verktøyene er imidlertid at de kan bidra til å løse problemer ved tradisjonell, inkrementell budsjettering, og skape en mer sammenkoblet økonomistyringsprosess hvor strategi, kortsiktig planlegging, handling og evaluering arbeider sammen. Selv om dette er det overordnede målet, kan det likevel være hensiktsmessig å oppsummere hva de ulike verktøyene faktisk fokuserer på. Vi har definert fire formål med budsjettet, og budsjettstyrte virksomheter vektlegger gjerne de ulike formålene i større eller mindre grad, avhengig av virksomhetens natur. Verktøyene vi har presentert har imidlertid et mer definert fokus innenfor disse formålene, og en presisering av dette vil bidra til å klargjøre verktøyenes bruksområder, men også fokuset for resten av utredningen.

Styringsverktøy	Hovedformål				Objekt
	Operasjonell planlegging	Strategiforming	Prestasjonsmåling	Kommunisering av målsetninger	
ZBB - Nullbasebudsjettering	✓	✓			Beslutningspakker
PBB – Programbudsjettering	✓	✓	✓		Programmer
ABB – Aktivitetsbasert budsjettering	✓	✓			Aktiviteter
Benchmarking			✓		Relative prestasjoner
Balansert målstyring		✓	✓	✓	KPI - Kritiske prestasjonsindikatorer
Rullerende prognoser	✓				Sentrale faktorer med høy usikkerhet

Tabell 2-3 - Hovedformål og objekt ved alternative budsjettprosedyrer og styringsverktøy

Tabell 2-3 viser derfor en oversikt over de ulike verktøyene vi har presisert, i sammenheng med budsjettets hovedformål. Dette gir en nyttig oppsummering av den helhetlige verktøykassen, før vi går nærmere inn på videre anvendelsen.

2.5.1 Videre anvendelse av verktøy

Videre i utredningen vil vi forsøke å anvende et av disse verktøyene – aktivitetsbasert budsjettering – og belyse hvordan dette kan bidra til å håndtere utfordringer i den tradisjonelle budsjetteringen for vår virksomhetstype. Vi vil ta utgangspunkt i den andre av de to ABB-variantene, som kan synes å ha en mer moderat innfallsvinkel. For at analysen vår skal få praktisk nytteverdi for casevirksomhetene virker det fornuftig å velge denne, fremfor den første varianten eller en av de andre mer drastiske budsjettreformene.

Denne andre ABB-varianten består som nevnt av en prosess med tre ulike steg. For omfanget av denne oppgaven vil fokuset ligge på det første steget – altså utarbeidelsen av aktivitetsanalysen. Som presisert i redegjørelsen av aktivitetsbasert budsjettering, og i oppsummeringen over, fokuserer ABB særlig på kortsiktig og langsiktig planlegging. Med tanke på de fire budsjetteringsformålene er det dermed utfordringer i operasjonell planlegging og strategiforming som vil være hovedfokus i det videre arbeidet.

Bjørnenak (1998) poengterer imidlertid at for at aktivitetsanalysen skal kunne gi nytte i budsjettarbeidet bør man ha et referansegrunnlag for vurdering av ressursbruken og output i aktivitetene. Man trenger altså sammenlignbare data, for å vurdere om ressursbruken er høyt

eller lavt i en aktivitet. Bergstrand et al. (1999) trekker frem både intern og ekstern benchmarking i forbindelse med dette, og presiserer at sammenligning kan få frem handlingsorientert informasjon. Derfor vil vi også forsøke å sammenligne resultatene fra aktivitetsanalysene i casevirksomhetene våre med hverandre.

Til slutt må det nevnes at også ABB-varianten vi vil se på har utfordringer i form av at det legges til grunn en rasjonell budsjettprosess som kan være vanskelig å gjennomføre i praksis (Bergstrand et al., 1999). Det er ikke slik at ABB er en perfekt løsning, mens de andre styringsverktøyene og budsjettmetodene er problemfylte. Slike utfordringer gir imidlertid ikke grunnlag for å skyve problemene ved inkrementelle budsjettprosesser fullstendig under teppet. I forbindelse med redegjørelsen for alternativ budsjettering oppsummerer Bergstrand et al. (1999) dette slik:

”Manglende praktisk gjennomførbarhet er imidlertid ikke et argument mot å hensynta elementer av prinsippene i alle former for budsjettprosedyrer. Det er for eksempel viktig at man med jevne mellomrom stiller fundamentale spørsmål om prioriteringer, og ikke bare viderefører skjevheter og feilfordelinger fra år til år” (s. 203).

3. Metode

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesignet er en plan som spesifiserer hvilken metode man skal benytte for å innhente og analysere nødvendig informasjon (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2013). Valg av design avhenger av formålet med forskningen, og Zikmund et al. (2013) skiller mellom tre typer forskningsdesign: utforskende, beskrivende og forklarende.

Utforskende design benyttes for å klargjøre utydelige situasjoner og øke forståelsen av et problem. Et slikt design er nyttig ved forskning på relativt nye områder. Resultatene er gjerne ikke et mål i seg selv, men utforskningen bidrar til at senere forskning vil kunne trekke konklusjoner om fenomenet.

Beskrivende design benyttes når man ønsker å tegne et detaljert bilde av et forskningsobjekt. Denne forskningstypen gjennomføres etter at tidligere forskning har etablert en forståelse for problemet, og man snevrer inn fokuset til å beskrive et spesifikt område nærmere. Den siste typen, forklarende design, forsøker å identifisere kausale sammenhenger - og tar gjerne for seg spesifikke hypoteser som er inspirert av den beskrivende forskningen.

Hvilket forskningsdesign man skal velge avhenger av hva slags resultat man ønsker å oppnå og grad av usikkerhet i fenomenet som motiverer forskningen. Valg av forskningsdesign for denne utredningen vil beskrives nærmere i den videre gjennomgangen av oppgavens metode.

3.2 Forskningstilnærming

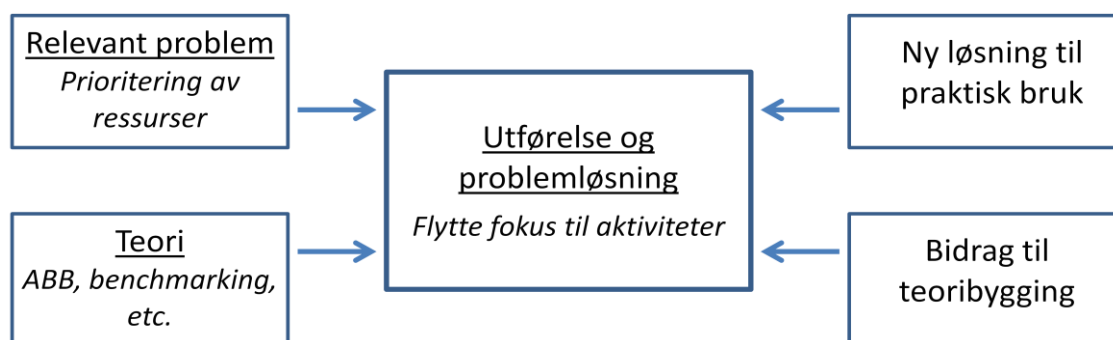
I forskningsarbeid vil man ofte bruke enten en deduktiv eller induktiv tilnærming (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). Valget avhenger blant annet av hvor omfattende teorien på området er i utgangspunktet. Ved en deduktiv tilnærming vil man formulere en hypotese på bakgrunn av eksisterende teori, som videre skal testes ved forskning, mens man ved en induktiv tilnærming vil samle inn data og utvikle teori som et resultat av dataanalysen (Saunders et al., 2007).

Deduktiv forskning har altså en ”top down”-struktur hvor generelle teorier testes med spesifikke data, mens induktiv forskning er ”bottom up” og forsøker å finne forklaringer

basert på innsamlet informasjon. Det er imidlertid ingenting i veien for å velge en tilnærming som inneholder både deduktive og induktive elementer, og i mange tilfeller vil det erfaringsmessig være fordelaktig med en slik kombinasjon (Saunders et al., 2007). Vår utredning vil ta utgangspunkt i en forskningstilnærming som kan sies å gjøre nettopp dette, nemlig den konstruktive.

3.2.1 Konstruktiv tilnærming

Kasanen, Lukka & Siitonen (1993) presenterer en måte å strukturere forskningen på som kalles den konstruktive tilnærmingen. Ved denne tilnærmingen forsøker man å utarbeide en praktisk løsning på et spesifikt problem ved hjelp av både eksisterende teori og empiriske data. Ettersom vår utredning stiller spørsmål ved det tradisjonelle budsjettet og vil undersøke hvordan aktivitetsbasert budsjettering kan bidra i styringen ved norske bibel- og folkehøgskoler, anser vi denne forskningsmetoden som hensiktsmessig for vårt formål. Strukturen i den konstruktive tilnærmingen er illustrert i figur 3-1.



Figur 3-1 – Konstruktiv tilnærming (Kasanen et al., 1993, s. 246)

I denne forskningsmetoden definerer man et relevant problem man vil forsøke å løse, og sammen med den eksisterende teorien på området dannes grunnlaget for forskningen som skal gjennomføres. Som en del av forskningsprosessen innhenter man empiriske data, og disse vil kombineres med teorien for å utarbeide en ny praktisk løsning. Den nye løsningen kan videre gi innspill til litteraturen og bidra til teoribygging.

Med bakgrunn i denne strukturen kan man altså hevde at den konstruktive tilnærmingen inneholder både deduktive og induktive elementer. Den kjente teorien danner grunnlaget for hvordan man skal gå frem i den spesifikke problemløsningen og indikerer dermed en deduktiv prosess. Samtidig kan informasjonen som innhentes bidra med nye innspill og perspektiver på teorien, som vil påvirke utformingen av den praktiske løsningen. Dette

aspektet peker mer i retning av den induktive tilnærmingen, hvor man angriper problemet fra bunnen av og opp.

Tilsvarende vil vår utredning både ta i bruk beskrivende og utforskende design. Problemene med inkrementell budsjettering er godt forstått i litteraturen, og det har blitt utviklet mye kunnskap omkring strategisk økonomistyring og alternative budsjettprosesser som ABB. Slik sett vil oppgaven vår bruke beskrivende design, hvor vi ønsker å belyse en spesifikk virksomhetstype med bakgrunn i eksisterende teori og litteratur. På den annen side er det lite av litteraturen innenfor området som omhandler vår virksomhetstype, og dermed kan oppgaven vår bidra med å identifisere nye aspekter ved problematikken. I den forbindelse vil altså utredningen også være utforskende.

Kasanen et al. (1993) definerer seks trinn som utgjør den konstruktive forskningstilnærmingen:

1. Finn et praktisk relevant problem som kan løses gjennom forskning.
2. Oppnå en generell og bred forståelse av emnet.
3. Utform en praktisk løsning.
4. Vis at den praktiske løsningen fungerer i henhold til formålet.
5. Vis den teoretiske koblingen, samt hvordan løsningen bidrar til teorien.
6. Undersøk i hvilket omfang løsningen kan anvendes.

Det første steget er definert i oppgavens innledning, i forbindelse med formål og problemstilling. Vårt praktiske problem er å undersøke hvordan aktivitetsbasert budsjettering kan bidra med relevant styringsinformasjon til bibel- og folkehøgskoler, med tanke på utfordringer ved det tradisjonelle, inkrementelle budsjettet. Problemstillingen er videre presisert i to forskningsspørsmål, som sammenfaller med henholdsvis steg to og tre i tilnærmingen. Det første forskningsspørsmålet belyses i kapittel 5, hvor vi vil utforske budsjettets funksjon og bruksområder hos virksomhetstypen, for å oppnå god forståelse av problematikken. Andre del av problemstillingen kommer til uttrykk i kapittel 6, hvor det utarbeides et forslag til praktisk løsning med bakgrunn i den tilegnede forståelsen. Teoriredegjørelsen fra kapittel 2 vil naturligvis benyttes i begge disse stegene. Steg fire og fem drøftes ikke eksplisitt, men inngår naturlig i redegjørelsen for den praktiske løsningen. Det siste steget berøres i forbindelse med forslag til videre forskning i oppgavens avslutning.

3.3 Forskningsmetode

Valg av forskningsmetode styres i hovedsak av valgene man allerede har gjort for forskningsdesign og forskningstilnærming. Man skiller gjerne mellom kvalitativ og kvantitativ metode, og om man skal bruke primær- eller sekundærdata i oppgaven.

3.3.1 Primær- eller sekundærdata

Primærdata er ny informasjon som samles inn spesifikt til forskningens formål, mens sekundærdata er hentet inn av andre i andre sammenhenger (Saunders et al., 2007). I vår konstruktive tilnærming har vi tatt utgangspunkt i sekundærdata for å tilegne oss en teoretisk forståelse av temaet vi studerer. For å kunne utvikle en løsning spesifikt for bibelskoler og folkehøgskoler er det imidlertid nødvendig å samle inn data fra denne virksomhetstypen, og dette vil dermed være primærdata.

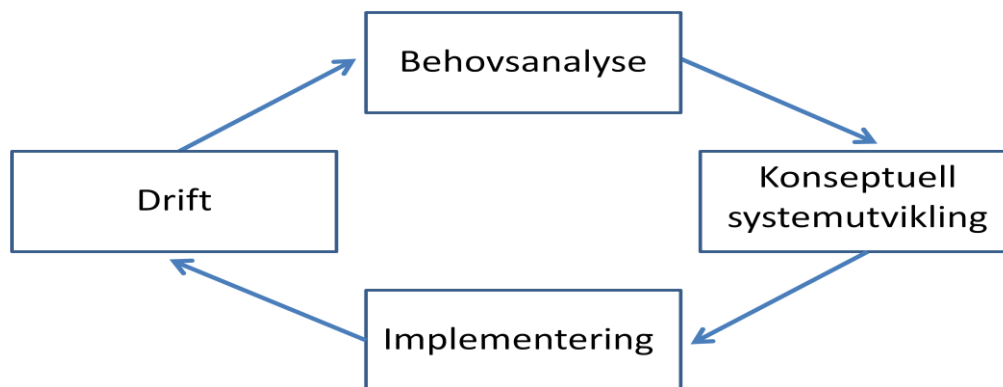
3.3.2 Kvalitativ eller kvantitativ metode

Kvantitativ metode innebærer å samle inn informasjon som genererer eller bruker numeriske data, eksempelvis gjennom spørreskjema (Saunders et al., 2007). Denne metoden er godt egnet for statistiske analyser og brede kartlegginger. Kvalitativ metode, derimot, gir ikke-numerisk informasjon om forskningsobjektet, gjerne i form av intervjuer (Saunders et al., 2007). Med den konstruktive tilnærmingen vi bruker ønsker vi å gå i dybden på vår virksomhetstype, og en kvalitativ metode synes derfor mest nærliggende. Ved å samle inn kvalitative data kan vi oppnå økt forståelse av hvordan budsjettstyringen fungerer i bibel- og folkehøgskoler, og bruke denne innsikten i sammenheng med den etablerte teorien. Fremgangsmåten i vår kvalitative metode tar utgangspunkt i stegvis systemutvikling, som beskrives videre i neste avsnitt.

3.3.3 Stegvis systemutvikling

Utgangspunktet for utvikling av nye styringssystemer vil være et problem som krever ny eller annerledes informasjon for å løses, og prosessen som leder fra problem til ferdig system kan beskrives som en rekke sekvensielle steg (Bjørnenak & Olson, 1995). Basert på en analyse av informasjonsbehovet kan man komme frem til konseptet som skal danne grunnlaget for det nye systemet, og dette konseptet må videre konkretiseres for virksomheten

og til slutt implementeres i driften. Denne logiske utviklingsprosessen er illustrert i figur 3-2, og Bjørnenak og Olsons (1995) redegjørelse for de ulike stegene følger under.



Figur 3-2 - Stegvis systemutvikling. Basert på Bjørnenak og Olson (1995, s. 55)

Den første fasen i utviklingen er behovsanalysen. Her tar man utgangspunkt i det eksisterende systemet, og forsøker å identifisere hva som faktisk er problemet. Dette kan for eksempel være dårlig oversikt over hvilke produkter som er lønnsomme, eller liten kontroll på ressursbruken i organisasjonen. Det er fornuftig at systemutviklingen baseres på en normativ idé, med andre ord en tanke om hvilket problem systemet skal løse. Uten en klar idé er det fare for at man kaster bort ressurser på å utvikle en praktisk løsning uten særlig nytteverdi. Behovsanalysen vil altså munne ut i en forståelse av problemet og utfordringene, og en normativ idé for hva den nye praktiske løsningen skal brukes til.

Den andre fasen er den konseptuelle systemutviklingen. Her går man fra idé til utforming og bestemmer strukturen for det nye systemet. Dette er altså selve modellbyggingsfasen, hvor det for eksempel avgjøres hvilke aktiviteter og kostnadsdrivere som skal inngå i et ABC-system. Resultatet fra denne fasen vil være en logisk modell for det nye systemet, som i neste omgang kan implementeres i virksomheten.

De to siste stegene i prosessen dreier seg nettopp om implementering og drift av modellen. I forbindelse med vår oppgave – og vår eksterne rolle overfor virksomhetene – vil vi imidlertid konsentrere oss om de to første stegene, altså behovsanalyse og konseptuell systemutvikling. Det vil dermed innebære å etablere en forståelse for problemet som skal løses, samt utarbeide et forslag til en ny praktisk løsning som eventuelt kan implementeres i virksomhetsstyringen. Disse stegene sammenfaller med andre ord med de to forskningsspørsmålene i problemstillingen, og for å gjennomføre stegene vil vi ta i bruk henholdsvis intervju og casestudie.

3.3.3.1 Kvalitativt intervju – behovsanalyse

Som sagt vil vi innhente kvalitative primærdata til oppgaven vår, og bruk av intervjuer er egnet til å gjennomføre dette. Kvalitative intervjuer kan gjennomføres både individuelt og i grupper, samt med ulik grad av struktur (Saunders et al., 2007). I vårt tilfelle har vi valgt å benytte oss av semi-strukturerte individuelle intervjuer. Dette er ikke-standardiserte intervjuer hvor forskeren har en liste med spørsmål som dekker forskningstemaet, men hvor man har frihet til å variere spørsmålene fra intervju til intervju (Saunders et al., 2007). Man kan også endre på spørsmålsrekkefølgen etter behov, stille tilleggsspørsmål som er spesifikke til den enkelte kontekst og følge opp informantenes svar før man går videre i intervjuet (Saunders et al., 2007). En slik struktur gir mulighet til å stille åpne spørsmål som kan hente ut dybdeinformasjon fra intervjuobjektene, samtidig som man har et rammeverk til å holde samtalen innenfor temaet.

Ulempen ved å bruke kvalitative intervjuer fremfor kvantitative undersøkelser er blant annet mangelen på bredde i forskningen. En spørreundersøkelse ville for eksempel gitt tallfestede svar på utbredelsen av budsjettstyring og andre verktøy i sektoren. Samtidig er kvalitativ forskning basert på en helhetsforståelse av virkeligheten, og studier av enkelttilfeller betraktes derfor som et konkret uttrykk for en større helhet (Thagaard, 1998). Det betyr ikke at hvert intervju setter problemet i en større sammenheng, men en konsekvens av dette synet er at når man søker etter meninger og oppfatninger som vanskelig kan kvantifiseres er det tilstrekkelig med relativt små utvalg (Thagaard, 1998).

Etttersom vi forsøker å utforme en praktisk løsning for bibelskoler og folkehøgskoler, vil intervjuene foregå med nøkkelpersoner ved slike skoler. På bakgrunn av disse intervjuene kan vi oppnå essensiell informasjon om virksomhetstypen. Analysen av denne informasjonen vil gi innsikt i budsjettets funksjoner og bruksområder, og dermed belyse den første delen av problemstillingen. Videre danner dette grunnlaget for det første steget i systemutviklingen, altså behovsanalysen. Personer ved de ulike skolene vil gjerne ha ulike synspunkt og erfaringer som kommer frem i intervjuet, og samlet sett kan de kvalitative intervjuene dermed gi et godt bilde av budsjettets rolle i dag, og hva som eventuelt bør være førende for praktisk bruk av ABB i denne sektoren. På den måten vil altså den normative ideen bak den praktiske løsningen bygge på innsamlet data fra et utvalg bibel- og folkehøgskoler.

3.3.3.2 Casestudie – konseptuell systemutvikling

Når man har oppnådd en god forståelse av problemet vil neste steg være den konseptuelle systemutviklingen. Her skal den praktiske løsningen konkretiseres og bygges, og for å gjennomføre dette vil vi ta utgangspunkt i en casestudie av to utvalgte skoler. Med tanke på tilgjengelig tid og omfang har vi begrenset oss til to skoler, selv om det kunne vært interessant å anvende løsningen på flere skoler. En case er imidlertid nok for å kunne konkretisere den normative ideen i en spesifikk modell, og to skoler gir oss i tillegg muligheten til å sammenligne resultatene fra modellene med hverandre.

Casestudier kan defineres som ”intensive kvalitative studier av en eller noen få undersøkelsesenheter” (Andersen, 2013, s. 14), og brukes når problemstillingen krever dybdeinnsikt i hva, hvorfor eller hvordan (Saunders et al., 2007). Ved en casestudie må man se undersøkelsesenheten som en helhet, og anvende flere typer data i studien (Andersen, 2013). For eksempel kan man i en casestudie av en bedrift ta i bruk både intervjuer, regnskapsdata og strategidokumenter.

Våre caseskoler inngår i utvalget for de tidligere nevnte intervjuene, men for å kunne utforme den praktiske løsningen henter vi i tillegg inn annen data gjennom regnskap, budsjetter, informasjon fra økonomisystemer og lignende. Dessuten brukes uformelle samtaler og e-poster med skolene for å hente ut nødvendig informasjon til systemutviklingen.

En av hovedfordelene med casestudier er nettopp at man bruker et rikt datamateriale, og dermed kan oppnå et detaljert og helhetlig bilde av organisasjonen som studeres (Zikmund et al., 2013). Bruk av flere informasjonskilder på denne måten, såkalt datatriangulering, anses for å gjøre resultatene mer pålitelige (Andersen, 2013). Samtidig kan det igjen nevnes at med det smale utvalget man har i en casestudie oppnår man ikke bredde i funnene. Andersen (2013) påpeker imidlertid at noen ganger kan casestudier faktisk være den mest effektive måten å teste generelle teorier på, og at en slik studie gjerne kan danne grunnlaget for senere kvantitative undersøkelser.

3.4 Innsamling av data

Den følgende redegjørelsen for innsamling og analyse av data vil fokusere på de kvalitative intervjuene. Som en del av oppgaven inngår som nevnt også casestudier av to skoler, men

utover intervjuet vil datainnsamlingen for disse skolene være preget av en uformell prosess. Dataene derfra vil derfor beskrives fortløpende senere i oppgaven, i forbindelse med den praktiske løsningen.

3.4.1 Valg av intervjuobjekter

I kvalitative studier benyttes strategiske utvalg av intervjuobjekter, som innebærer at informantene velges ut ikke-tilfeldig med bakgrunn i problemstillingen (Thagaard, 1998). Dette er i motsetning til et tilfeldig, representativt utvalg. For denne utredningens problemstilling vil et strategisk utvalg være informanter med god kjennskap til skolens strategiske planlegging, budsjettprosessen og styring av virksomheten etter budsjett. Strategisk planlegging og fastsettelse av budsjett gjøres av styret, og det kunne derfor vært naturlig å velge styremedlemmer som intervjuobjekter, men ulempen med dette ville vært at de har liten innsikt i selve budsjettprosessen eller styring etter budsjett. Rektor er imidlertid fast deltaker i styret som styrets sekretær, og ettersom rektor sitter i denne mellomposisjonen synes han eller hun å være det beste strategiske valget av intervjuobjekt.

Det kan hevdes at administrasjonsleder er en bedre informasjonskilde i forbindelse med selve utformingen av den praktiske løsningen, ettersom hun gjerne kjenner detaljene i budsjetteringen og regnskapsføringen. Samtidig er det første steget i den konstruktive tilnærmingen å forstå problemet, og derfor må vi forstå budsjettets rolle og funksjoner slik det første forskningsspørsmålet i problemstillingen presiserer. Til dette fremstår rektor som det mest egnede intervjuobjektet. Administrasjonsleder kan imidlertid brukes hvis ikke rektor er tilgjengelig, og eventuelt kan begge personer intervjues samtidig.

Når det gjelder utvalgsstørrelse er det som tidligere nevnt tilstrekkelig med et mindre utvalg ved en kvalitativ studie. Det er avtagende nytteverdi av en ekstra informant, som gjør at utvalget er tilstrekkelig når flere intervjuer ikke bidrar med ytterligere forståelse. Et moment som taler for et større antall informanter er dersom utvalget representerer flere ulike kategorier (Thagaard, 1998). I denne utredningen inngår det to kategorier som er nokså like – bibel- og folkehøgskoler – noe som impliserer at et større utvalg ikke vil være nødvendig.

Basert på momentene over vil det strategiske utvalget være fire rektorer fra hver av skoletypene, eventuelt supplert med administrasjonsleder ved behov eller tilgjengelighet.

3.4.2 Intervjuguiden

For vår semi-strukturerte intervjumetode benytter vi en intervjuguide, samtidig som frihet og fleksibilitet i intervjuet vektlegges. En intervjuguide er en beskrivelse av rekkefølgen av de temaene som skal tas opp i intervjuet (Thagaard, 1998), og inneholder gjerne ferdig formulerte spørsmål.

Intervjuguiden baseres på eksisterende teori og inneholder spørsmål som retter seg mot de temaene vi mener er viktig å få informasjon om. Rekkefølgen på temaer og spørsmålene i intervjuguiden er utformet på forhånd, og vi har bygget inn forslag til oppfølgingsspørsmål for å sikre at vi tillater nødvendig fleksibilitet i intervjuet. Den strukturerte gjennomgangen av temaene, med foreslåtte oppfølgingsspørsmål, bidrar til at det blir enklere å analysere den innsamlede informasjonen i etterkant, selv om intervjuene ikke er standardiserte. Generelt sett er intervjuguiden forsøkt utformet slik at de ulike temaene har en logisk og ordnet rekkefølge, som sikrer at informanten er komfortabel med intervjuets retning og fremdrift. Dette kan bidra til å sikre en god relasjon mellom forsker og informant, som er viktig for å få hentet ut informasjon.

En vanlig årsak til svake resultat fra intervju er at spørsmålene som stilles er for generelle og abstrakte (Thagaard, 1998). Derfor har vi forsøkt å knytte spørsmålene opp mot konkrete hendelser og erfaringer, fremfor mer generelle betraktninger om eksempelvis budsjettet som planleggingsverktøy. Intervjuguiden som har blitt brukt i utredningen finnes i vedlegg 4.

3.4.3 Gjennomføring av intervju

For å få tak i fire informanter fra hvert skoleslag tok vi kontakt med fem bibelskoler og åtte folkehøgskoler med forespørsel om rektor var interessert i å stille opp til intervju. I denne forespørselen gjorde vi kort rede for bakgrunnen for utredningen og hvorfor vi ønsket å få informasjon fra akkurat disse personene. Tabell 3-1 viser informasjon om hvilke informanter vi fikk, intervjuformat, dato og varighet.

Skole/skoletype	Informant	Intervjuformat	Dato	Varighet
Nordhordland Folkehøgskole	• Rektor	Ansikt til ansikt	2.4.2014	50 min
Åsane Folkehøgskole	• Rektor	Ansikt til ansikt	9.4.2014	60 min
Molde Folkehøgskole	• Rektor	Telefon	10.4.2014	40 min
Hurdal Verk Folkehøgskole	• Rektor • Økonomileder	Telefon	10.4.2014	25 min
Bildøy Bibelskole	• Konstituert rektor • Tidligere rektor	Ansikt til ansikt	4.4.2014	60 min
Bibelskolen i Grimstad	• Rektor	Telefon	9.4.2014	40 min
Fjellhaug Bibelskole	• Rektor	Telefon	22.4.2014	30 min
Fjellheim Bibelskole	• Rektor	Telefon	28.4.2014	30 min

Tabell 3-1 - Informasjon om intervjuobjekter

På grunn av ulike geografiske avstander ble noen intervju gjennomført ansikt til ansikt i den respektive skolens lokaler, mens andre foregikk over telefon. Informantene ble forespeilet en varighet på omtrent 30 minutter, men som tabellen viser ble flere av intervjuene betraktelig lengre. I disse tilfellene ga intervjuobjektene selv uttrykk for at det var uproblematisk å overskride tidsrammen.

En utfordring som ligger i problemstillingens utforming er at respondenten kan oppleve seg og sitt arbeid som mål for analysen, og ikke systemet eller verktøyet. Vi presiserte derfor at vi ikke var ute etter å vurdere informantens arbeid, men at vi ønsket informasjon som kan beskrive hvordan systemet eller verktøyet benyttes og oppleves.

Videre spurte vi informantene om de ønsket at skolen skulle bli anonymisert, noe ingen hadde behov for. I analysen av resultatene har vi likevel valgt å bruke sitater anonymt, ettersom det ville vært enkelt å identifisere privatpersoner indirekte hvis sitatene ble koblet til rektorer ved navngitte skoler. Vi spurte også om vi kunne ta opp intervjuet, og ingen av informantene hadde innsigelser på dette. Thagaard (1998) anbefaler opptak av intervjuet da det gir forskeren en friere holdning til intervjusituasjonen og man kan fokusere på å være tilstede overfor informanten, fremfor å notere. På den annen side kan det hende at informanten føler seg bundet av opptakeren og ikke snakker fritt. Totalt sett fremsto det likevel fornuftig å bruke opptaker, slik at vi kunne fokusere på selve intervjuet.

Under selve intervjuene benyttet vi intervjuguiden som plan for fremdriften, men fokuserte på å stille utdypende spørsmål som ga oss ytterligere forklarende og nyanserende

betraktninger. Etter å ha gjennomført noen intervjuer ble intervjuguiden også utviklet og tilpasset, basert på våre erfaringer. Blant annet ble rekkefølgen noe endret, og noen spørsmål ble mindre sentrale ettersom informantene gjerne besvarte dem indirekte i forbindelse med andre spørsmål.

3.5 Analyse av data

Analysen av dataene fra intervjuene er viktig da den skal gi orden og oversikt og danne grunnlaget for den forståelsen forskeren utvikler av datamaterialet (Thagaard, 1998).

Den første datastruktureringen er å transkribere alle lydopptakene, det vil si å lage en ordrett, skriftlig gjengivelse av intervjuene (Saunders et al., 2007). Videre kan dataene kategoriseres i meningsfulle kategorier med bakgrunn i problemstillingen og det teoretiske rammeverket (Saunders et al., 2007). Transkribering og kategorisering av datamaterialet er en tidkrevende prosess, men den resulterer i et strukturert datamateriale som enklere og med større nøyaktighet kan anvendes i videre analyser. Derfor anså vi det som fornuftig å gjøre dette for alle intervjuene. Et faremoment når man arbeider med datamaterialet på denne måten er at man fort kan opparbeide seg egne meninger om respondentenes svar (Saunders et al., 2007), og vi har derfor fokusert på å ha et nøytralt og objektivt forhold til dataene underveis.

3.5.1 Reliabilitet og validitet

En vanlig fremgangsmåte for å vurdere kvaliteten på forskningsprosessen er å vurdere informasjonens reliabilitet og validitet. Før vi går nærmere inn på disse begrepene vil vi understreke at vi ikke argumenterer for at datamaterialet gir grunnlag for å treffe statistisk generaliserbare slutninger. Dette er ikke mulig med vår kvalitative metode, men resultatene vil kanskje kunne danne grunnlag for en kvantitativ studie på et senere tidspunkt.

3.5.1.1 Reliabilitet

Begrepet reliabilitet i kvalitativ forskning refererer til analysemetode, og hvorvidt andre forskere vil finne liknende informasjon (Saunders et al., 2007). Trusler mot reliabilitet i ikke-standardiserte intervju kan komme både fra intervjueren og informanten. Hva gjelder intervjueren vil kommentarer, ikke-verbale uttrykk og toneleie kunne påvirke hvordan informanten besvarer spørsmål. Dersom intervjueren impliserer egne meninger gjennom responser på svar eller måten spørsmål stilles på, vil dette kunne true troverdigheten til

datamaterialet. Klimaet mellom intervjuer og informant er også viktig slik at ikke datamaterialet svekkes på grunn av faktorer knyttet til intervjusituasjonen.

Bevissthet rundt disse momentene er med andre ord viktig for å sikre pålitelige svar. Ved utforming av intervjuguiden har vi vært bevisste på at vi ikke har planlagt formuleringer som er preget av egne meninger. Vi har også forsøkt å nullstille oss etter hvert intervju, slik at vi ikke tar med oss tanker og holdninger fra én informant inn i intervjuet med den neste. For semi-strukturerte intervju vil graden av standardisering av intervjuene være lavere enn i andre tilfeller, og dermed åpne opp for trusler mot reliabiliteten, men eksempelvis vil definerte forslag til oppfølgingsspørsmål være et preventivt tiltak for å styrke påliteligheten i informasjonen. Klimaet mellom informant og intervjuer kan selvsagt ikke kontrolleres i forkant, men det faktum at vi er to intervjuere har gitt oss mulighet til å korrigere hverandre underveis, dersom vi har følt at den andre har påvirket informanten med måten han opptrer på.

Robson, referert i Saunders et al. (2007) peker på at selve utvalget av informanter kan true reliabilitet ved at man ikke får tilgang til de personene som best kan besvare spørsmålene i intervjuet. Derfor har vi forsøkt å tenke grundig gjennom hvem som er mest egnet til å svare og legge opp intervjuene slik at disse personene fikk anledning til å delta. Utvalget som inngår i dette studiet er i hovedsak rektor ved skolene, og det antas at disse besitter god kunnskap både om styrets strategiske planlegging og administrasjonens budsjettarbeid.

Oppsummert kan det hevdes at reliabiliteten utfordres ved bruk av ikke-standardisert intervju, men at aktiv bruk av intervjuguide og bevissthet rundt utfordringene i intervjusituasjonen kan bidra som en motvekt som styrker reliabiliteten. Utvalget av informanter virker i vårt tilfelle fornuftig for å belyse oppgavens problemstilling.

3.5.1.2 Validitet

Validitet skilles gjerne i intern og ekstern validitet, og handler om hvorvidt man klarer å måle det man har til hensikt å måle (Saunders et al., 2007). Intern validitet omhandler i hvilken grad resultatet er gyldig for det utvalget man har undersøkt. I vårt tilfelle er det en fare for at intervjuobjektene opplever at det stilles spørsmål ved deres egen innsats og arbeidsutførelse, snarere enn systemer og verktøy. I så fall kan det oppstå skjevheter i svarene som gis. Eksempelvis kan rektor fremstille budsjettprosessen som bedre enn den egentlig er for å fremstille seg selv om en dyktig leder av virksomheten. En metode å

kontrollere for dette på er å intervju flere personer ved hver virksomhet og kryssjekke informasjonen, men dette vil vært tidkrevende og lite hensiktsmessig i vår sammenheng. Vi har heller fokusert på å vektlegge kvalitet i måten spørsmål stilles på, og følge opp informantens svar for å få dypere forståelse rundt ulike tema. Med en slik tilnærming kan vi forsøke å unngå at informanten opplever seg selv som analyseobjektet – og i den forbindelse pynter på sannheten.

Ekstern validitet omhandler i hvilken grad informasjonen vi innhenter kan generaliseres til et bredere utvalg av virksomheter enn de som inngår i studiet (Saunders et al., 2007). Ettersom den kvalitative tilnærmingen i denne utredningen baserer seg på et begrenset utvalg vil den eksterne validiteten i utgangspunktet være lav. Samtidig er det svært mange likhetstrekk både mellom forskjellige bibelskoler og folkehøgskoler, samt mellom de to skoletypene. Med bakgrunn i dette vil vi derfor ikke avskrive at resultatene til en viss grad kan generaliseres og gi verdi for flere virksomheter enn de som inngår i utvalget. Vi vil imidlertid ikke kunne utføre statistiske tester som kan gi oss entydige konklusjoner om ekstern validitet, men det har heller ikke vært hensikten med vår kvalitative tilnærming.

4. Innføring i bransjen

I denne utredningen studerer vi norske bibelskoler og folkehøgskoler – en spesifikk bransje innenfor virksomhetstypen ideelle organisasjoner. Dette er organisasjoner som har et annet formål enn å skape monetære verdier for eiere eller aksjonærer, og heller bruker tilgjengelige ressurser for å nå andre mål.

Dette kapittelet vil først presentere folkehøgskoler og bibelskoler hver for seg, før vi til sist ser på karakteristikker som presenterer bransjen samlet.

4.1 Folkehøgskoler

Utgangspunktet for opprettelse av folkehøgskolene stammer fra den danske presten, dikteren og filosofen N.F.S. Grundtvig, som ønsket seg en skole som var både eksamen- og pensumfri slik at elevene skulle ha tid og mulighet til å utforske selve livet. På denne måten ville folkehøgskolen være en motvekt mot ”latinskolene” som var rene puggeskoler. Folkehøgskolene skulle være for alle, og ha gleden, sangen og begeistringen over menneskelivet i fokus (Folkehøgskole.no, 2014a).

Folkehøgskolen i Norge

Snart 200 år etter Grundtvig finnes det i dag totalt 77 folkehøgskoler, hvorav 47 er frilynte og 30 er kristne (Folkehøgskole.no, 2014b). Organisasjonsmessig er de frilynte skolene tilknyttet Informasjonskontoret for folkehøgskolen (IF), mens de kristne er tilknyttet Informasjonskontor for kristen folkehøgskole (IKF). I tillegg har de to folkehøgskoletypene separate fagforeninger i henholdsvis Norsk folkehøgskolelag (NF) og Noregs Kristelege Folkehøgskolelag (NKF) (Folkehøgskole.no, 2014b). Begge skoletypene er representert i Folkehøgskolerådet gjennom de ovennevnte informasjonskontorene og fagforeningene. Dette rådet er folkehøgskolenes politiske organ som skal forvalte skolenes interesser, og sørge for gode økonomiske betingelser for driften (Folkehøgskole.no, 2014b).

Et inntrykk av størrelsesordenen i folkehøgskolen kan gis gjennom en oppsummering av informasjon om elevtall i tabell 4-1. Som tabellen viser er kristne og frilynte folkehøgskoler relativt like med tanke på elevmassen. De kristne skolene har riktignok noe høyere elevtall i gjennomsnitt, og forskjellen mellom den største og minste skolen er også noe større for de kristne folkehøgskolene.

Fakta – Norske folkehøgskoler			
Skoletype	Kristne	Frilynte	Alle
Antall skoler	30	47	77
Gjennomsnittlig elevtall per skole (2009-2011)	112,3	89,4	98,3
Minste elevtall	26,4	35,5	26,4
Største elevtall	169,7	168,9	169,7
Totalt antall elever	3370	4200	7570

Tabell 4-1 - Faktaboks for norske folkehøgskoler (Utdanningsdirektoratet, 2014a)

Folkehøgskolenes formål og innhold

Både kristne og frilynte norske folkehøgskoler er underlagt Folkehøgskoleloven med forskrift. Denne loven har som formål å bidra til at det kan opprettes og drives folkehøgskoler i Norge, og stadfester at "Folkehøgskolens formål er å fremme allmenndanning og folkeopplysning. Den enkelte folkehøgskole har ansvar for å fastsette verdigrunnlag innenfor denne rammen" (Folkehøgskoleloven, 2002). En grov sortering av de ulike norske folkehøgskolene kan gjøres ved å skille mellom breddeskoler og spesialiserte skoler. Breddeskolene tilbyr et bredt utvalg av linjetilbud som eksempelvis kan være musikk, idrett, media, dans, teater, kina eller bistand. I motsetning til breddeskolene fokuserer de spesialiserte skolene på et fagområde som alle elevene studerer.

Fra de 77 norske folkehøgskolene tilbys det til sammen hele 300 ulike fag. Ser man på trender i hvilke linjer som utvikles og hvilke linjer som er mest populære har idrett og sport generelt en stabil høy interesse blant søkere. Samtidig er også temaer som fred, solidaritet og internasjonale fag svært attraktive. Linjer som fokuserer på disse tre elementene baseres gjerne på mye reisevirksomhet og den økte interessen for slike fag forklares av Øyvind Krabberød ved Informasjonskontoret for folkehøgskolen med at: "dette skyldes nok ikke bare at solidaritetstanken er godt forankret, men trolig også at det er en stor reiselyst blant unge mennesker" (Folkehøgskole.no, 2014c). Selv om det er et massivt fagtilbud fra folkehøgskolene er fortsatt essensen i skolenes formål å bidra til allmenndannelse blant ungdommene som tar et år ved en folkehøgskole. Det siste kan belyses gjennom et sitat fra rektor Joar Stokke ved Ringebu Folkehøgskole som omtaler sin motivasjon for å arbeide i folkehøgskolen på følgende måte: "Noe av det mest givende med å jobbe i folkehøgskolen, er å se ungdommene blomstre opp og at de finner seg selv" (Oppland fylkeskommune, 2014).

Offentlig tilskudd

Folkehøyskoleloven regulerer også hvor mye hver enkelt skole får i offentlig støtte. Tilskuddsmodellen for folkehøgskoler består av tre elementer: basistilskudd, tilskudd per elev og tilskudd til husleie (Folkehøyskoleloven, 2002). Basistilskuddet er likt for hver skole, uavhengig av størrelse eller elevmasse, og var for 2013 på kr 1 490 000 per skole (Utdanningsdirektoratet, 2014a).

For å bestemme tilskudd per elev må det gjøres en omregning av årselevtallet. Elever som deltar på såkalte kortkurs skal regnes om i henhold til en fastsatt omregningstabell, og legges til summen av elever som går på langkurs for å finne korrekt årselevtall for tilskuddsformål. Deretter skal årselevtallet omregnes slik: elevtall til og med 75 multipliseres med 2,4, og elevtall over 75 multipliseres med 1,7 (Forskrift til lov om folkehøgskoler, 2002). Summen av dette utgjør det som kalles ”omregnede tilskuddselever”, og hver omregnede tilskuddselev ga i 2013 30 351 kroner i støtte (Utdanningsdirektoratet, 2014a). Tilskuddsordningen per elev er altså konstruert slik at skolene får mer støtte for de 75 første elevene, enn for de resterende.

Det siste elementet i tilskuddsordningen er husleiestøtten. Denne fordeles til skolene på grunnlag av innstilling fra folkehøgskolerådet. Her er det altså folkehøgskolenes politiske organ som avgjør hvordan støtten skal fordeles, basert på bygningsmasse, boareal, boligalder og lignende (Folkehøyskoleloven, 2002). Basert på tall fra 2013 varierte husleietilskuddet mellom høyeste nivå på kr 2 037 280 og laveste nivå på kr 157 244, mens det gjennomsnittlige husleietilskuddet var på kr 738 230.

For 2013 ble det til sammen gitt kr 679 526 760 i ordinært driftstilskudd til de norske folkehøgskolene, samt kr 33 052 240 i særtilskudd for elever med særskilte behov (Utdanningsdirektoratet, 2014a). Med andre ord fikk folkehøgskolene i 2013 drøyt 700 millioner i offentlige tilskudd fra utdanningsdirektoratet. Hvis man fordeler det totale tilskuddet på antall elever innebærer det et tilskudd per elev på kr 89 762.

I tillegg til det offentlige tilskuddet består inntektssiden i skoledriften av elevenes egenbetaling, innsamlede gaver og inntekter fra bivirksomhet. Bivirksomhet kan eksempelvis være catering, hotelldrift, utleie av lokaler eller kursvirksomhet. Dette er i stor grad utnyttelse av ledig kapasitet, noe som særlig gjør seg gjeldende i sommerhalvåret i perioden mellom to skoleår. Det finnes få begrensninger for denne type virksomhet for

folkehøgskolene og mange genererer inntekter til skoledriften gjennom omfattende catering og kursvirksomhet.

Aktuelt om offentlig tilskudd og folkehøgskolen

I juni 2014 vil det ved Unge Høyres landsmøte bli lagt frem forslag om at partiet skal jobbe for å avvikle støtten til folkehøgskolene. Fylkesleder, Peder Gjerstad, i Møre og Romsdal Unge Høyre uttaler at ”Jeg er usikker på hvilke akademiske kvalifikasjoner det gir å stå på ski i alpene, eller å lære og hekle et år” (Lillegård, 2014a). For fylkesleder Lise H. Mjelde i Hordaland Unge Høyre er det sløsing av statens midler som bekymrer mest: ”Dette er et skattefinansiert friår som koster staten rundt 1,5 milliarder kroner i året” (Lillegård, 2014a). De får følge av sin kollega fra Rogaland Unge Høyre, Morten L. Asbjørnsen, som sier at ”Vi må prioritere. Handlingsrommet blir stadig mindre, og det haster med at flere må komme seg ut i arbeid. Da har vi ikke råd til at ungdom skal ’finne seg selv’ på statens regning” (Lillegård, 2014a).

Hvorvidt forslaget vil få gjennomslag på landsmøtet og i utøvende politisk arena gjenstår å se. Det som allerede er åpenbart er at forslaget ikke møter gjenklang hos KRFs utdanningspolitiske talsmann, Anders Tyvand, som parerer følgende: ”Skole og utdanning handler om mer enn å få ungdom raskt inn på BI og raskest mulig ut i jobb. Det handler om å utvikle hele mennesket, og der kan folkehøgskolene spille en viktig rolle” (Lillegård, 2014b).

Skulle det offentlige tilskuddet falle bort vil det mest sannsynlig bety slutten for de tradisjonsrike folkehøgskolene, da et opphold på folkehøgskole blir så dyrt at studentene mest sannsynlig vil utebli.

4.2 Bibelskoler

Foruten noen få unntak er alle de norske bibelskolene medlem av KFF, Kristne Friskolers Forbund. Dette er en interesseorganisasjon for kristne skoler som skal ”ivareta skolenes interesser overfor offentlige myndigheter og arbeide for de kristne skolenes egenart” (Kristne Friskolers Forbund, 2012a). Kristne private grunnskoler og videregående skoler i Norge er også en del av KFF.

Per 1. januar 2014 er det 19 bibelskoler som er medlem av KFF (Kristne Friskolers Forbund, 2014b). Ved noen få av disse sørger elevene for egen bolig gjennom skoleåret, men de aller fleste er strukturert på samme måte som folkehøgskolene, hvor elevene bor på skolens internat.

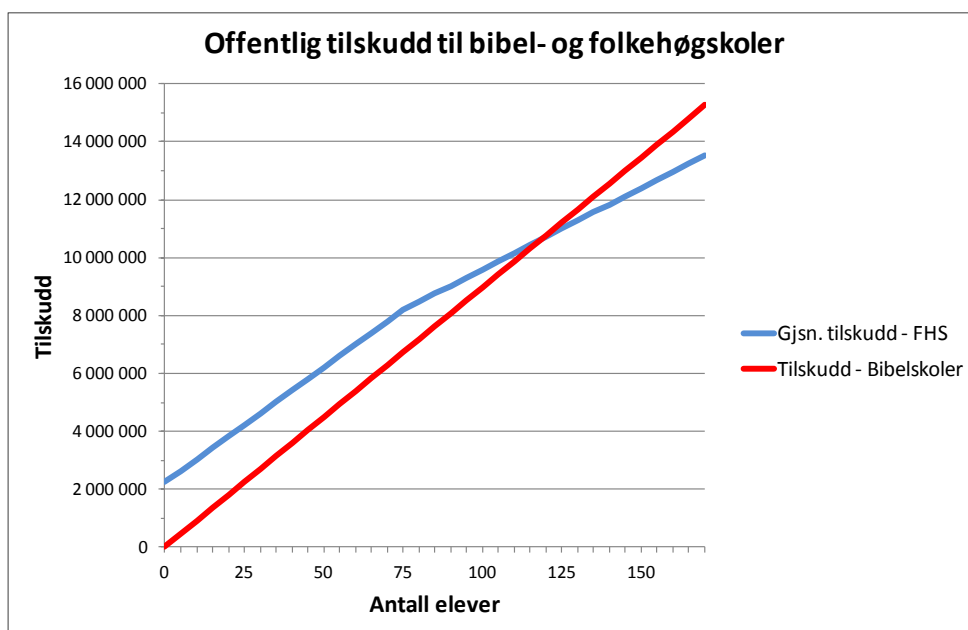
Rammer og innhold

Lovmessig var bibelskolene tidligere underlagt privatskoleloven, under betegnelsen ”videregående skoler uten parallell i det offentlige.” Denne loven ble avvirket i 2010, og bibelskolene reguleres nå som diverse skoler etter voksenopplæringslovens kapittel 4 (Kristne Friskolers Forbund, 2012b). Rammene for bibelskolene sitt undervisningstilbud reguleres av voksenopplæringsloven kap. 4 § 18 som sier at ”Skolen skal ha læreplaner som er på nivå over grunnskoleopplæring. Skolen definerer selv sitt eget faglige og/eller verdimeslige grunnlag” (Voksenopplæringsloven, 2009).

I likhet med folkehøgskolene kan man gjøre en todeling av typer bibelskoler. I den ene kategorien har man skoler som i stor grad ligner på folkehøgskolene i breddekategorien. Disse bibelskolene har bibelundervisning som fellesundervisning, mens elevene velger linjer som fokuserer på ulike fagområder. Disse linjene kan i stor grad ligne på linjene som tilbys på folkehøgskolene. I den andre kategorien finner man bibelskoler som ikke har linjetilbud, og som da fokuserer mer på bibelundervisningen.

Offentlig tilskudd

Offentlig tilskudd til slike ”kapittel 4-skoler” er noe annerledes enn den tredelte støtteordningen for folkehøgskoler. Utdanningsdirektoratet har i Kunnskapsløftet utarbeidet tilskuddssatser per elev i offentlig videregående skole, og bibelskolene får 75 % av denne satsen i tilskudd per elev (Voksenopplæringsloven, 2009). For 2014 er tilskuddsatsen på kr 119 700 per elev, som medfører at bibelskolene får kr 89 775 i statsstøtte per elev (Utdanningsdirektoratet, 2014b). Størrelsen på tilskuddet som tilfaller den enkelte skole baseres på rapportering av elevtall på to telledatoer i året, henholdsvis 1. april og 1. oktober. Til telledatoene rapporteres en prognose på forventet elevtall for kommende periode, samtidig som rapportering av faktisk elevtall justerer det som er utbetalt på grunnlag av forrige prognose. For at en elev skal utløse tilskudd for bibelskolene må den ta kurs med minimum varighet på 6 måneder og ha maksimalt 20 dager fravær i løpet av et skoleår. For 2013 ble det utbetalt totalt 63 millioner kroner i statsstøtte til bibelskolene.



Figur 4-1 - Offentlig tilskudd til bibel- og folkehøgskoler
(Utdanningsdirektoratet, 2014a, 2014b)

Den strukturelle forskjellen i tilskuddsordningene til folkehøgskolen og bibelskolen kommer frem i grafen over, som viser offentlig tilskudd basert på elevtall. Mens folkehøgskolen har elevuavhengige fastledd i husleietilskuddet og basistilskuddet, og det elevavhengige tilskuddet baseres på gjennomsnittet av siste tre års elevtall, baserer bibelskolene seg på en elevavhengig lineær tilskuddsordning. For bibelskolene vil en ved variasjoner i elevtilgangen uansett få samme gjennomsnittstilskudd per elev, noe som fører til at bibelskolene har en mer usikker tilskuddsordning enn folkehøgskolene, da elevtilgangen for mange av skolene varierer fra år til år.

En kan også merke seg at folkehøgskolenes gjennomsnittlige elevuavhengige tilskudd tilsvarer tilskudd for 25 elever hos bibelskolene, og først ved 120 elever krysses de to linjene og størrelsen i tilskuddene er like. Tabellen til høyre viser en oversikt over elevtallet ved bibelskolene. Jevnt over har bibelskolene færre elever enn folkehøgskolene, og ingen bibelskoler har over 120 elever. Den største skolen har elevmasse på størrelse med en gjennomsnittlig folkehøgskole, mens den minste skolen har kun drøye ti elever. Basert på dette er det tydelig at bibelskolene ikke bare har en mer usikker tilskuddsordning enn

Fakta – Norske bibelskoler (KFF)	
Antall skoler	19
Gjennomsnittlig elevtall per skole (2008-2013)	42,3
Minste elevtall	10,6
Største elevtall	89,8
Totalt antall elever	803

Tabell 4-2 - Faktaboks for bibelskoler
(Kristne Friskolers Forbund, 2014a)

folkehøgskolene, de mottar også i realiteten et betydelig lavere tilskudd for samme størrelse virksomhet.

I likhet med folkehøgskolene er også elevenes egenbetaling, innsamlede gaver og inntekter fra bivirksomhet viktige inntektskilder for bibelskolene. Hva gjelder muligheter for ekstraintekter fra bivirksomhet er rammeverket litt ulikt for bibelskoler og folkehøgskoler. For folkehøgskoler finnes det få begrensninger, mens det for bibelskolene eksempelvis ikke er tillatt å holde kurs med kortere varighet enn seks måneder og det er begrenset i hvor stor grad en kan leie ut eller benytte skolens pedagogiske personell til aktiviteter som ikke retter seg mot skolens primærvirksomhet.

4.3 Videre analyse

I den videre analysen av disse virksomhetene inngår det fire bibelskoler og fire folkehøgskoler. Blant folkehøgskole er alle breddetilbydere med et mangfoldig tilbud av linjer. Av de fire bibelskolene er tre av de også breddetilbydere, og foruten den tydelige vektleggingen av bibelundervisning er skolene svært like på folkehøgskolene. Den siste bibelskolen som inngår har ikke linjer og er dermed mer fokusert på bibelundervisningen. De åtte skolene som det har vært gjort studier av har alle internat hvor studentene bor. Som metodedelen har gjort rede for gjør ikke dette studiet et forsøk på å gjøre funn som er representative for alle norske bibelskoler og folkehøgskoler. Samtidig har de åtte skolene flere likhetstrekk som kan gi innsikt i kjennetegn ved denne virksomhetstypen, og kanskje gi en pekepinn for øvrige skoler som har sammenfallende karakteristikk som disse åtte.

5. Budsjettets funksjoner og bruksområder

Dette kapittelet gjør rede for innhentet empirisk data fra de kvalitative intervjuene, og svarene fra skolene i utvalget blir presentert som en helhet, fremfor hver for seg.

Redegjørelsen vil følge strukturen i intervjuguiden, og svarene blir diskutert og analysert både i forbindelse med hvert enkelt tema, og samlet til slutt. I tråd med momentene i teorien vil budsjettering, langsiktig planlegging og relaterte styringsutfordringer bli belyst. Det første temaet som følger under er en kort innføring i overordnet målsetning og strategi for bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg.

5.1 Overordnet målsetning og strategi

5.1.1 Målsetning

Ved kartlegging av formålet med skolenes virksomhet blir det blant folkehøgskolene gjennomgående lagt vekt på begreper som allmenndanning og personlig vekst hos studentene. Innenfor disse begrepene er det variasjon blant skolenes vektlegginger i hva de ønsker å oppnå. Eksempelvis har en av skolene et særlig fokus på økt internasjonal forståelse mellom mennesker og redusert rusbruk i samfunnet, mens en annen har ”dyktiggjøre for livet, forberede for evigheten” som målformulering. De kristne folkehøgskolene har de kristne grunnverdiene som utgangspunkt, og de kjennetegnes gjerne ved at de i tillegg til fokuset på allmenndanningen også ønsker å nå ungdommene med et kristent budskap. Fra besvarelsene er det tydelig at folkehøgskolenes retning er gitt av folkehøgskoleloven som angir at folkehøgskolene er til for å ”fremme allmenndanning og folkeopplysning”. Innenfor dette har hver folkehøgskole frihet med tanke på formulering av verdidokument og dermed vektlegging av hva som er allmenndannende.

Bibelskolene har naturligvis et større fokus på bibelundervisning og opplæring i kristen tro og tanke, enn hva folkehøgskolene har. En av bibelskolene beskriver sitt hovedformål som at ”en ønsker at studentene skal bli forvandlede mennesker i møte med Guds Ord, og bli sendt ut for å forvandle verden”. Et viktig ledd i dette er at gjennom skoleåret skal ”... studentene bli vist at de er elsket av Gud og mennesker, utrustet for livet, og gitt en bevissthet om at de ikke er til for seg selv”. Selv om dette er et spesifikt svar fra en av skolene, oppsummerer det likevel noe av essensen i de andre bibelskolenes svar på hva som er formålet med

virksomheten. I tillegg til fokuset på bibelundervisning og åndelig utvikling fokuserer også bibelskolene på vekst og utvikling på det menneskelige planet. Dette synliggjøres blant annet i tilbudet av de mange ulike linjene studentene kan velge mellom hvor de kan fordype seg innenfor ulike interesseområder.

5.1.2 Strategi

For å oppnå disse målsetningene beskrives blant annet et bevisst mangfoldig tilbud av linjer, fellesundervisning, fellesprosjekter som skolemusikal og felles utenlandsturer. Selv om det fokuseres mye på studentenes utvikling i kompetanse virker det på alle intervjuobjektene som at det er utviklingen av studentenes karakter som er viktigst. Blant annet blir hverdagslivet med bofelleskap på internatene og måltidsfelleskap beskrevet som viktige virkemidler i skolens strategi:

” ... spesielt med internatskoler er at allmenndanning skjer jo i internatet, man er på skolen hele tiden. Mange er jo ikke vant til å spise måltider sammen. De vasker etter tur gjennom kjøkkentjeneste og internattjeneste. Så det er mange sånne allmenndannende ting.”

I intervjuene kommer det også tydelig frem at en viktig del av skolens strategi er fokuset på enkeltindivider. En av skolene har et ”kundeløfte” hvor de lover studenten at skolen skal ha ”fokus på potensialet til den enkelte elev”. I tilknytning til dette har flere av skolene et strukturert opplegg hvor lærerne har tre samtaler med hver elev i løpet av året. En av skolene som har et slikt opplegg har ”se og veilede” som visjon for arbeidet sitt, og forteller at for å oppnå skolens målsetting ønsker en at både studenter og personale skal oppleve seg sett i hverdagen av både Gud og sine medmennesker.

Et par av bibelskolerektorene omtaler særlig den felles bibelundervisningen som en viktig aktivitet, men både disse og de øvrige rektorene ved begge skoleslagene er tydelige på at det er helheten av alle aktivitetene gjennom skoleåret som utgjør strategien. Med bakgrunn i dette oppleves det derfor vanskelig for intervjuobjektene å definere noen aktiviteter som viktigere enn andre. Det er tydelig at summen av skoleårets innhold oppleves som en helhet av læringsmuligheter for studenten - som kan virke til allmenndanning, folkeopplysning, samt åndelig og personlig utvikling.

5.2 Styringsverktøy og budsjettering

Dette delkapittelet tar for seg innhentet informasjon om bruk av styringsverktøy hos skolene, og i den forbindelse særlig budsjettering. Spørsmålene på dette området har blitt brukt blant annet for å kartlegge hvordan den praktiske økonomistyringen fungerer, hvilke karakteristika som preger budsjettprosessen og de viktigste formålene med budsjetteringen.

5.2.1 Bruk av styringsverktøy

For skolene i dette utvalget er budsjettet uten unntak det mest brukte styringsverktøyet. Ved spørsmål om hvilke verktøy som anvendes i skolestyringen kommer det frem utsagn som ”budsjettet er styringsverktøy nr. 1 for oss”, ”det er jo budsjettet vi bruker”, ”vi bruker budsjettet aktivt som styringsverktøy”, ”vi bruker helt klart budsjettet” og ”det er jo først og fremst budsjett.” I forbindelse med budsjettets sentrale posisjon i økonomistyringen er det også flere skoler som oppgir jevnlige resultatrapporter fra regnskapet som et viktig styringsverktøy, som da kan brukes for å sammenligne med tallene i budsjettet og belyse avvik.

I tillegg til budsjettet med tilhørende rapporter finnes det også andre hjelpemidler til styring som går igjen blant skolene. Flere av intervjuobjektene forteller om mer langsiktige investerings- og vedlikeholdsplaner for internater, skolebygg, uteområder og lignende. Dessuten nevner noen hvordan det også jobbes med planer for hvilken kompetanse skolen som helhet ønsker å tilby, og dermed hvilken kompetanse de ulike ansatte ved skolen skal ha. Totalt sett er det imidlertid budsjettet som går igjen som det definitive hovedverktøyet, og utover budsjettet er det handlingsplaner av ulik karakter som eventuelt benyttes i skolestyringen. Disse handlingsplanene vil vi komme mer tilbake til i forbindelse med redegjørelsen for skolenes langsiktige og strategiske planlegging.

5.2.2 Formål med budsjetteringen

Som beskrevet i teoriredegjørelsen legger Hansen og Van der Stede (2004) frem fire ulike hovedformål med budsjettet: kortsiktig planlegging, strategiforming, kommunisering av målsetninger og prestasjonsmåling. Hvilket formål som vektlegges sterkest i en virksomhet vil avhenge av både eksterne og interne faktorer for den enkelte virksomhet. For bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg er det ingen av disse fire formålene som eksplisitt beskrives som hovedformålet, men det er imidlertid et annet begrep som går igjen blant samtlige åtte

informanter – nemlig kostnadskontroll. For å sette det inn i vår kontekst har dette begrepet gjerne mest til felles med det første av de fire formålene, altså kortsiktig planlegging, ettersom kontroll på kostnader også vil innebære avgjørelser om hvor midlene skal brukes. Dette fremheves også av flere skoler som påpeker hvor viktig det er at de ansatte har noe å forholde seg til, at de trenger en styring på hvor utgiftene skal gå, og at trygg økonomisk styring med et realistisk og konservativt budsjett er sentralt.

En av folkehøgskolene beskriver formålet med budsjetteringen på denne måten: ”Budsjettet lager vi for å synliggjøre de tingene vi må ha kontroll på. Vi vet vi får en viss mengde inntekter og utgifter, og budsjettet er en synliggjøring av det totale økonomiske bildet så langt det lar seg gjøre.” Samtidig må det også nevnes at de opplever det som utfordrende å synliggjøre denne kostnadskontrollen på en god måte, ettersom budsjettallene er veldig sårbare for svingninger i antall elever fra år til år:

”Vi har jo et budsjett som vi lager hvert år og som vi håper skal gå i oppfyllelse. Det er jo veldig mange variabler for en folkehøgskole, og det å lage et budsjett hvor man har en stabil produksjon av et eller annet produkt tror jeg er veldig forskjellig [*red: fra å lage budsjett for en folkehøgskole*]. Ikke minst fordi vi er veldig sårbare for svingninger i søkertallet.”

Usikkerhet rundt elevtallet er altså en utfordring for planleggingen i budsjettet, siden denne faktoren har en vesentlig påvirkning på inntektssiden. Bibelskolene, som står uten basistilskudd og husleietilskudd, er enda mer sårbare for denne problematikken siden hele statsstøtten avhenger av elevtallet. Nettopp fordi det er så vanskelig å legge planer for inntektene trekker en av bibelskolene frem kostnadskontrollen som desto viktigere, og antyder at det kanskje er rapporteringen på forbruk og utgifter som er det sentrale, mer enn selve budsjettet: ”Så en budsjetterer med to store x-faktorer [*red: elevtall og gaveinntekter*], og det en egentlig kan ha kontroll på er kostnadssiden. Slik at det å være jevn på rapportering og justere underveis er vel så viktig som den første budsjetteringen.”

Mange av skolene trekker også frem et annet aspekt ved kostnadskontrollen, nemlig bevisstgjøring og ansvarliggjøring av de ansatte. Et av intervjuobjektene sier at: ”Jeg tenker det er viktig for de på avdelingene og alle som jobber på skolen å vite at vi har noe å forholde oss til, ’dette her er et budsjettall som vi skal holde’, og det er jo veldig viktig styring tenker jeg.” En annen skole forteller om ukentlige møter med avdelingsledere hvor

regnskapsrapporten gjennomgås: ”Vi er veldig tett på, og lærerne har ansvar for sine linjebudsjett og turbudsjett [...] er det slik at vi ser at kjøkkenet ligger 50.000 høyere på forbruk så får kjøkkenleder et signal på at en må være obs og gå inn og se på hva som er grunnen til dette.” Flere av de andre skolene forteller også om hvordan linjelærere og avdelingsledere har ansvar for sine egne underbudsjett, og én av skolene legger frem bevisstgjøring og ansvarliggjøring som selve hovedformålet med budsjetteringen:

”Det tror jeg må være rett og slett bevisstgjøringen på hva det er man vil, og ansvarliggjøringen på hvordan man håndterer det når det kommer til stykket. Det betyr mye. Hver enkelt linje har for eksempel et linjebudsjett og må følge det og rapportere på det. Og det er også noe med den ansvarliggjøringen, at selv om jeg som rektor og administrasjonsleder her må følge det opp, så kan vi ansvarliggjøre de ulike på eventuelle avvik”.

Slik bevisstgjøring og ansvarliggjøring gjennom budsjettet kan også virke motiverende for de ansatte: ”Kostnadskontrollen er kjempeviktig, og det er også motiverende for lærerne som plutselig vet ’ok, det er dette som er rammen min’. Bevisstgjøring blant de ansatte gjør at de må planlegge investeringer og kan glede seg.”

I henhold til Hansen og Van der Stedes (2004) budsjettformål er altså kortsiktig planlegging gjennom kostnadskontroll det viktigste formålet med bruken av budsjett for bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg. I den forbindelse er også bevisstgjøring og ansvarliggjøring av de ansatte et sentralt aspekt. Planlegging av inntektssiden i budsjettet fremstår utfordrende, fordi brorparten av inntekten beror på elevtallet som fort kan svinge fra år til år.

5.2.3 Budsjettprosessen

Redegjørelsen over viser at de ulike skolene i utvalget har ganske sammenfallende oppfatning om hva som er budsjettets viktigste oppgave. Tilsvarende ser det ut til å være begrenset variasjon i hvordan den praktiske budsjettprosessen fungerer. En av skolene gir følgende beskrivelse av budsjettprosessen, som i stor grad også er representativ for de andre skolene i utvalget:

”Det første vi gjør er at vi legger inn noen grunnlagstall, det vil si lønnsstigning, antall elever, hvilke summer vi skal ta fra elevene for kost og losji, innmelding og så videre. Så går vi ut på mellomledernivå og ber om tilbakemelding fra dem på deres kontoer i

budsjettet. Så blir dette sydd sammen av økonomileder, så går det gjennom i administrasjonsråd med alle avdelingsledere, rektor og økonomileder. Og når vi har jobbet noe der så blir det lagt frem for personalet som kan komme med innspill før det blir vedtatt i styret.”

To av skolene nevner imidlertid ikke en slik eksplisitt prosess hvor de ansatte er involvert (for disse skolene er det i hovedsak rektor og økonomileder som arbeider med budsjettet) men brorparten av skolene bruker en tilnærming hvor forslag til budsjettet går fra de ansatte og oppover til ledelsen. I tråd med ønsket om bevisstgjøring og ansvarliggjøring er altså de fleste skolene opptatt av at ulike avdelingsledere kommer med forslag til sine egne underbudsjetter, som ledelsen i neste omgang må vurdere i et helhetlig perspektiv før budsjettet kan ferdigstilles.

Denne vurderingsprosessen fremstår med andre ord sentral for å avgjøre hvor tilgjengelige ressurser skal allokere i virksomheten, men samtidig blir det påpekt at det er mange poster i budsjettet som ligger relativt faste fra år til år. I budsjettprosessen sitert over ble det eksempelvis fortalt om årlig justering av grunnlagstall som fundament for budsjettet, og de fleste skolene forteller om at budsjettforslaget baseres på en videreføring av fjorårets budsjettposter. Denne videreføringen kan både skje ved at poster overføres med samme størrelse som tidligere, eller at de eventuelt justeres for endringer i volum på elever, kursvirksomhet og lignende. Syv av de åtte skolene som inngår i utvalget forteller at de bruker fjorårets budsjett eller regnskap som utgangspunkt for budsjettprosessen, og de følgende sitatene viser noe av det som blir sagt i forbindelse med denne tematikken:

”De [*red: avdelingsledere*] tar i hovedsak utgangspunkt i dette årets regnskapstall når de lager sine budsjettforslag.”

”Vi tar utgangspunkt i fjorårets budsjett. Vi starter i oktober med skisser og ser på ulike poster – ’er det noe som vil øke mer, eller er det større investeringer som kommer til å slå ut?’”

”Jeg var ikke med i denne runden og vet ikke hvordan de tenker – men min forståelse for hvordan de jobber er at de tar utgangspunkt i fjoråret og at de justerer basert på den driften vi har nå og det antallet studenter man har.”

”Så lenge det ikke foreligger store endringer på personalsiden, som er den største posten vår, så gir utgiftssiden seg veldig mye av seg selv, basert på året før.”

To av de syv skolene som sier at de bruker fjorårets budsjett som utgangspunkt reiser imidlertid spørsmål ved sin egen prosess, og hvorvidt det er klokt å bruke fjorårets budsjett som utgangspunkt:

”Vi tenker ikke at det er slik det skal være, men i praksis kan det godt hende at mellomlederne bruker fjorårets tall og ser hvordan de kommer ut der. Men samtidig ønsker vi å se med friske blikk på dette. Men min opplevelse av det, er at vi bruker fjorårstallet først, og så når vi jobber oss gjennom det ser vi om dette er det reelle eller om det bare har blitt en tradisjon.”

”Det er en kombinasjon av hva vi tror vi trenger neste år, uavhengig av fjoråret, samtidig som vi skjeler til fjorårets budsjett eller regnskap. Men fjoråret kan jo være preget av spesielle år som gjør at budsjettet ikke er sammenlignbart, så vi kan ikke bare blindt stole på fjorårstallene. [...] Vi prøver vel å ha et ganske godt forhold til alle tallene, men det er klart, noen tall overfører vi fra år til år. Hvis vi vet at vi har kontroll på telefonkostnadene, så bare klubber vi de videre til neste år.”

Det er kun én av skolene som ikke sier at avdelingsledere eller administrasjonen tar utgangspunkt i tallene fra fjoråret når budsjettet for neste periode skal legges. Denne skolen beskriver tankene bak sin budsjettprosess på følgende måte:

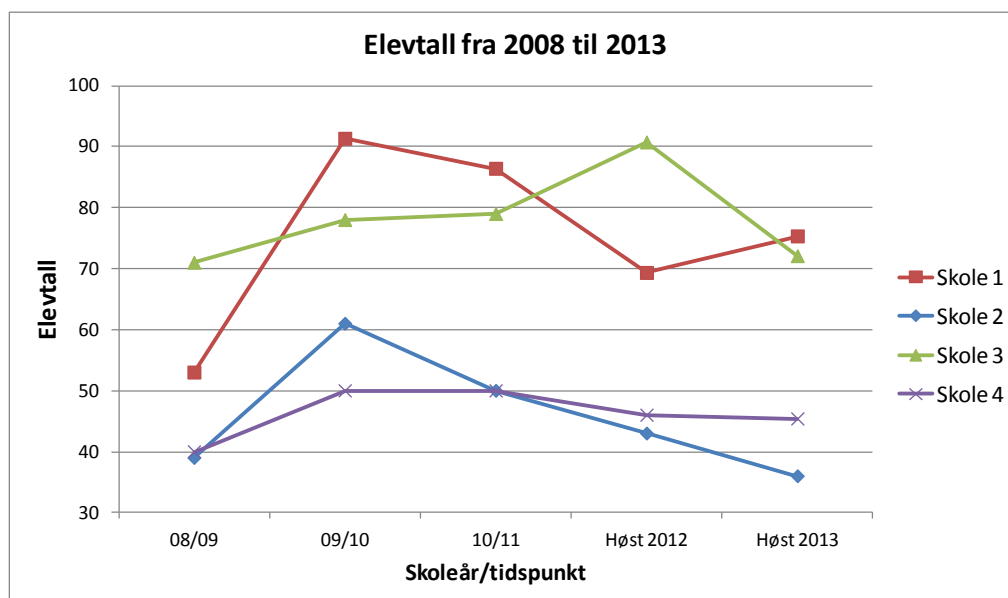
”Vi har brukt dyktige folk i styret som jeg har sluppet inn i administrasjonen og som har jobbet tett sammen med både meg og administrasjonsleder på en god budsjettering – og at budsjetteringen ikke bare er sånn ’snu forrige året’. [...] At ikke man bare setter noen tall og håper at de går opp, men at man får en bevissthet i forhold til budsjett og kan feire når man når målet eller eventuelt justere det.”

5.2.4 Analyse

Alle de åtte skolene vi har snakket med svarer entydig at budsjettet er det viktigste og mest sentrale styringsverktøyet for deres virksomhet. I et kortsiktig perspektiv er det budsjettet, kombinert med resultatrapporter fra regnskapet, som danner grunnlaget for styringen. I den grad noe annet enn budsjettet beskrives som styringsverktøy dreier det seg som nevnt om mer langsiktige planer for kompetanse, vedlikehold og investeringer.

Hovedformålet med budsjettet for både bibel- og folkehøgskolene er som nevnt den kortsiktige planleggingen i form av kostnadskontroll. I forbindelse med dette kostnadsfokuset ligger det også et ønske om å bruke budsjettet til bevisstgjøring og ansvarliggjøring av de ansatte. Det kan være flere årsaker til at denne kostnadskontrollen fremstår som et sentralt formål ved budsjettbruken. Et vesentlig moment er at det er vanskelig for skolene å planlegge inntektssiden. Skolenes inntekter er i stor grad priggitt ungdommens interesse og søkervilje fra år til år, noe som er vanskelig å avgjøre lang tid i forkant. I tillegg er denne inntektssiden delvis løstrevet fra skolens øvrige drift, hvor det er et personale som skal lønnes og bygningsmasse som skal vedlikeholdes uavhengig av et svingende elevtall. Mye av kostnadene vil naturligvis være elevavhengige, men det er sannsynligvis også en del kostnadsgenererende faktorer som ligger fast på kortere sikt. Denne utfordringen poengteres av en av skolene: ”Så sitter man da gjerne et år med veldig få elever på en linje, men man har lærerne der og man kan ikke hive ut lærerne over natten.”

For å illustrere problematikken tydeligere viser den følgende figuren variasjonen i elevtall fra 2008 til 2013 for fire av skolene i utvalget (med unntak av skoleåret 11/12, som vi ikke har data for).



Figur 5-1 - Elevtall ved fire skoler fra 2008 til 2013

Størrelsen på svingningen vil naturligvis være forskjellig fra skole til skole, men eksempelvis skole 3 hadde en reduksjon i elevtall på 18 studenter fra 2012 til 2013. Tabell 5-1 illustrerer effekten på inntektssiden i regnskapet som følge av dette fallet i elevtall (for

enkelhets skyld har 2014-satser blitt brukt for offentlig støtte, og størrelsen på elevenes egenbetaling er basert på satser for skoleåret 14/15, hentet fra skolens hjemmeside).

Effekt av redusert elevtall Skole 3	
Offentlig støtte	89.775
Egenbetaling - studenter	100.300
Reduksjon – antall elever	18
Totalt redusert inntekt	3.421.350
Sum driftsinntekt 2012 (Hentet fra proff.no)	17.298.000
Prosentvis inntektsfall	19,8 %

Tabell 5-1 - Effekt av redusert elevtall

Som tabellen viser førte dette fallet i elevtall til en reduksjon i driftsinntekter på nesten tjue prosent fra 2012 til 2013. Som påpekt er det gjerne en del kostnader som ligger fast på kortere sikt og ikke varierer med elevene, så det er med andre ord tydelig at svingninger i elevtallet kan få betydelige følger.

Med denne inntektsmessige utfordringen i bakhodet kan det virke som at skolene anser en stram linje på kostnadssiden som desto viktigere. To av skolene i utvalget gir uttrykk for dette på følgende måte:

”De er ganske harde med meg her også, så jeg får ikke vedta et budsjett som akkurat går i balanse. [...] Men tanken med at vi kjører så stramt er at når vi da eventuelt får ekstraintekter gir oss det en ekstra mulighet til investeringer, for eksempel.”

”Vi har lagt oss på en realistisk linje. Dersom vi tror at elevtallet blir 100, så legger vi oss på 90 elever. Det gir med en gang en buffer når høsten kommer og vi står der med 100 elever, i stedet for at vi budsjetterer med 110 elever for å få budsjettet til å gå opp. Så vi har en gjennomgående konservativ måte å legge budsjettet på.”

Begge disse skolene gir altså uttrykk for en konservativ og stram budsjettering, og samtidig opplever begge disse skolene at de er i en positiv driftsmessig situasjon. En av dem forteller at de er i en situasjon hvor de har ”veldig god styring på det økonomiske”, og årsaken til at de har kommet dit handler om ”måten de legger opp budsjettarbeidet på”. Ved den andre skolen fortelles det om hvordan god økonomi gir muligheter i skoledriften: ”Jeg ser på det som den viktigste oppgaven som leder å tilrettelegge økonomien slik at de andre kan gjøre jobben sin. Det gir en helt annen frihet og mulighet enn hvis ikke økonomien er på plass.”

Dette er interessant med tanke på en vurdering av budsjettets hovedformål. Utsagnene fra skolene kan tyde på at selv om kostnadskontrollen er et viktig budsjettformål som skaper en positiv økonomisk situasjon, vil den gode økonomien også øke mulighetene for å løfte blikket i budsjetteringen. Sitatene over viser eksempelvis at ved å kjøre en stram linje i

budsjettet skapes det åpninger for investeringer, og at en økonomi som er godt tilrettelagt gir frihet og muligheter. Dette poenget kan også underbygges fra den andre siden, med utsagn fra noen av skolene som oppgir å være i en mer utfordrende økonomisk situasjon:

”I praksis tror jeg kanskje at budsjettet har mye den funksjonen [*red: kostnadskontroll*], men i tilfellet at vi har mye penger å rutte med, så er det klart at i forbindelse med budsjettet kan det på en enklere måte legges inn ønsker om investeringer, utbedringer, ekstra turer og planlagt økt aktivitet.”

”Blikkretningen i lengderetningen blir litt påvirket av at man opplever svinginger fra år til år på elevtall basert på trender og årskull. [...] Hvis man skal tenke langsiktig og bygge opp noe for framtidige investeringer må man komme i posisjon for det, og det krever at en har drevet godt og stabilt i flere år.”

Med andre ord vil altså den økonomiske situasjonen påvirke hva som oppleves som budsjettets formål og hvordan det brukes som styringsverktøy. Alle skolene er opptatt av kostnadskontroll, men skolene som føler de er i en god økonomisk situasjon tenker mer på selve planleggingen og ressursforvaltningen i budsjettet enn bare på å få det til å gå rundt. I kontekst av Hansen og Van der Stedes (2004) budsjettformål vil dermed den langsiktige planleggingen få en tydeligere posisjon, i tillegg til den kortsiktige planleggingen. Det er imidlertid vanskelig å avgjøre en eventuell kausalitet i denne sammenheng – er det den økonomiske situasjonen som gir større rom for planlegging, eller har et planleggingsfokus skapt en god økonomisk situasjon?

I forbindelse med dette er det også interessant å kaste et blikk på selve begrepsbruken rundt økonomistyringen. Intervjuobjektene snakker om å ha ”god styring på det økonomiske”, men hva ligger egentlig i dette? Basert på svarene ser det ut til at god økonomistyring i stor grad handler om å overholde budsjettet og bruke mindre enn man tjener, i stedet for at det er et vidt begrep som også omfatter helhetlig prioritering av ressurser for maksimal måloppnåelse. Det fortelles om at god økonomistyring skaper muligheter for investeringer, ikke at den gode økonomistyringen nødvendigvis også omfatter investeringsbeslutningene. Dette noe snevre synet på styringsbegrepet kan påvirke synet på budsjettets formål hos skolene, og på den måten bidra til at kortsiktig kostnadskontroll blir hovedfokus i budsjettbruken. Samtidig ble det nettopp påpekt at skolene med ekstra midler greide å løfte blikket i budsjetteringen, og

slik sett kan man også si at god økonomistyring som begrep kan inneholde mer langsiktige vurderinger.

Uansett er det mulig at en revitalisering av budsjettprosessen kan bidra til at planlegging av ressursforvaltningen blir enda mer fremtredende i budsjettet, og at blikket løftes fra den kortsiktige kostnadskontrollen. En ny innfallsvinkel kan også bidra til å utvide synet på hva god økonomistyring handler om, og medvirke til at prioritering av ressursbruk blir en naturlig del av budsjetteringen. I vårt tilfelle vil det dermed være interessant å se hvordan aktivitetsbasert budsjettering – et verktøy som fokuserer på å styrke både kort- og langsiktig planlegging – kan bidra til dette.

Når det gjelder selve budsjettprosessen er det nærliggende å konkludere med at tilnærmet alle skolene i utvalget driver med inkrementell budsjettering. Som tidligere nevnt innebærer inkrementell budsjettering at det først og fremst er dagens situasjon som legger grunnlaget for neste års budsjett, men med justeringer for planlagte tiltak og endrede forhold (Sending, 2013). I redegjørelsen for budsjettprosessen kommer det frem at syv av åtte skoler eksplisitt nevner at fjorårets budsjett eller regnskap danner utgangspunktet for budsjettet i den kommende perioden.

Samtidig har de fleste skolene en budsjettprosess hvor forslag, ønsker og behov beveger seg oppstrøms fra de ansatte til administrasjonen. Én av skolenes prosess på dette ble sitert tidligere, og beskrivelsen av en tilsvarende prosess hos en annen skole følger under:

”Budsjettet vedtas i desember i styret, men før det er det et arbeidsutvalg som setter budsjettet i slutten av november. [...] De to månedene før der har vi interne frister hvor alle, linjelærere og lignende, må levere inn innspill til budsjett som vi vurderer i ledergruppa. Så lager vi et forslag til budsjett som videre går til arbeidsutvalget, som da utfordrer oss ved å si for eksempel ’nei, bunnlinja må være minst 700 000 i pluss, hvor kan dere kutte?’ Og så, når vi klarer å komme dit blir det vedtatt i styret.”

En slik prosess hvor de ulike mellomlederne melder inn budsjettforslag som topplederne vurderer i et helhetlig perspektiv kan delvis minne om prosessen som brukes i nullbasebudsjettering. I en nullbasemetode setter avdelingslederne sammen beslutningspakker som ledelsen må vurdere og rangere før det endelige budsjettet kan legges. På samme måte må ledelsen ved bibel- og folkehøgskolene vurdere behovene og ønskene som meldes inn fra de ulike linjene og avdelingene, før skolens budsjett kan stå

ferdig. Forskjellen er imidlertid at mens man i nullbasesammenheng fokuserer på å starte fra null i hver budsjettperiode, vil forslagene fra mellomlederne ved bibel- og folkehøgskolene sannsynligvis være basert på inkrementelle justeringer av tidligere tall. Dette kan føre til at man ikke nødvendigvis får en grundig vurdering av ressursbruken ved skolen, selv om budsjettprosessen tar hensyn til ønsker og behov som meldes inn av linjelærere og avdelingsledere.

I tillegg er det særlig behov for nye investeringer eller bevilgninger som meldes inn – eksempelvis en friluftslivslinje som trenger nye kajaker. I nullbaseprosessen fokuseres det på at beslutningspakkene omfatter hele avdelingsdriften, men at pakkene er av ulik kritisk grad. Eksempelvis er noen av pakkene helt nødvendige for å opprettholde driften på kort sikt. Prosessen for skolene i utvalget vårt handler nok mer om at det videreføres et grunnleggende kostnadsnivå for avdelingen, men at det er mulig å få tildelt ekstra ressurser avhengig av det helhetlige behovet ved skolen. Utover ulike linjekostnader ser det også ut til at store deler av budsjettet fastsettes på administrasjonsnivå. Slik sett kan man konkludere med at skolene har en budsjettprosess som inneholder elementer av nullbasetenkning, men hvor inkrementelle justeringer av tidligere tall likevel står sentralt. Når det er sagt må det likevel gjentas at to av skolene var skeptiske til sin egen bruk av inkrementelle justeringer, og én av skolene presiserte at budsjettprosessen deres handlet om ”mer enn bare å snu fjoråret”. Hovedtyngden i utvalget ligger imidlertid på en tydelig inkrementell budsjettprosess.

Det neste spørsmålet blir da hvorfor en slik inkrementell budsjettprosess eventuelt er problematisk. I teoridelen av utredningen kommer det frem hvilke negative konsekvenser inkrementell budsjettering kan føre til, og et av momentene kan relateres til hovedformålet ved budsjettbruken hos bibel- og folkehøgskolene, nemlig kostnadskontrollen. Allerede i 1924 ble inkrementell budsjettering ansett som en sløsende prosess hvor lite aktuelle utgifter kunne bli værende i budsjettet i årevis, lenge etter at de hadde mistet sin relevans (Ralston, 1986), og Bjørnenak (1998) påpeker at ved bare å gjøre små justeringer fra år til år vil eventuelle skjevheter i ressursbruken bli videreført til neste periode.

For en virksomhetstype som presiserer at med en komplisert inntektsside er det desto viktigere å kontrollere kostnadssiden, er det dermed åpenbart at en inkrementell budsjettprosess kan være problematisk. Videreføring av ugunstig ressursbruk fra år til år er

neppe forenlig med et behov for stram kostnadskontroll, og således kan det virke som at bibel- og folkehøgskolene kan dra nytte av å bryte opp i de inkrementelle prosessene.

Hansen et al. (2003), Bjørnenak (1998) og Sending (2013) gjør også rede for at inkrementell budsjettering kan hindre integrasjon av strategisk planlegging, og at man ikke blir kritisk nok til verdien av aktivitetene man bruker penger på. Inkrementell budsjettering kan altså skape en frikobling mellom ettårige budsjettprosesser og langsiktig strategisk planlegging, og som nevnt er det nettopp denne problematikken som nyere styringsverktøy vil gjøre noe med – deriblant aktivitetsbasert budsjettering.

Hvordan dette utarter seg for skolene i vårt utvalg, og dermed hvilken nytte ABB kan gi for virksomhetstypen, vil bli videre diskutert senere. Først er det hensiktsmessig å se nærmere på hvordan den langsiktige og strategiske planleggingen ved bibelskoler og folkehøgskoler fungerer.

5.3 Strategisk planlegging

I det følgende vil det belyses hvordan skolene tenker om langsiktig planlegging og hvordan dette gjennomføres. Essensen i besvarelsene er at langsiktig planlegging i hovedsak kretser rundt temaene infrastruktur og investeringer, kompetanse og skolens innholdsmessige tilbud, og redegjørelsen er derfor strukturert etter disse temaene. Fastsettelse av konkrete, langsiktige mål blir også diskutert.

5.3.1 Infrastruktur og investeringer

Med internatdrift og stor aktivitet på skoleområdet besitter bibel- og folkehøgskolene en betydelig masse av bygninger og utearealer som må tas vare på, og dette reflekteres i fokuset for den langsiktige planleggingen hos samtlige skoler. Skolene søker å ha gode gjennomarbeidede planer for vedlikehold og investeringer, som gjerne baseres på kalkyler over hva som *må*, *bør* og *kan* gjøres i for eksempel neste femårsperiode.

Planleggingsprosessen foregår ofte mellom driftsleder og administrasjon som arbeider frem en prioritert handlingsplan for de neste fem årene, og denne vedlikeholdsplanen behandles gjerne på styrenivå i sammenheng med fastsettelse av neste periodes budsjett. Vedlikeholds- og investeringsplanen blir av flere intervjuobjekter omtalt som et av deres viktigste styringsverktøy, i tillegg til budsjettet. Men selv om en slik plan fremstilles som relativt

selvstendig vil den sannsynligvis være sterkt relatert til budsjettet, ettersom prosjektene vil gjennomføres basert på tilgjengelige midler i budsjettet, eller ved at budsjettet belastes renter fra ekstern finansiering.

Nettopp finansieringen og de økonomiske rammene er noe som mange av skolene opplever som forstyrrende for den langsiktige planleggingen. De har både behov og drømmer som de ønsker å realisere, men som de ikke ser mulighet for på grunn av trang økonomi, noe følgende sitater illustrerer: ”Det finnes vedlikeholdsplaner og investeringsplaner, men når vi ikke har penger, så har vi ikke penger”, ”Det handler om å stikke fingeren i jorden og erkjenne at oppussing koster penger.”

Et av intervjuobjektene hadde imidlertid et noe annet fokus i forbindelse med vedlikehold, og understreket hvor viktig det er å opprettholde et jevnt nivå på vedlikehold og investeringer også i trange tider:

”Studentene bor på skolen. Og det er stor slitasje. Det skal hele tiden fornyes. Store beløp går hvert år til dette. Og det ser vi på skoler som har slitt økonomisk. De har gjerne spart inn på investeringsbudsjettet og slike ting. [...] Og det er skrekken å komme i en slik situasjon. For den dagen du ser at du får et så svært etterslep, så har det betydning for de elevene som skal gå etterpå, som igjen har betydning for markedsføringen videre av skolen. Så jeg tenker at budsjettmessig, når vi enkelte år har sett at det er litt trangt, så har vi likevel opprettholdt et ganske høyt vedlikeholdsbudsjett.”

Det strategiske elementet i forvaltningen av eiendommen handler altså ikke bare om å være på et tilstrekkelig nivå for å opprettholde skoledriften, men investeringer i bygg og utstyr anses direkte som strategiske virkemidler for å tiltrekke seg fremtidige studenter. For skolene i utvalget varierer det i hvor godt de lykkes med å ha strukturerte langsiktige planer på dette området, men det er helt tydelig at samtlige intervjuobjekt mener dette bør være en viktig del av skolens langsiktige planlegging.

5.3.2 Kompetanse

I tillegg til vedlikehold av bygg og anlegg blir skolens ansatte trukket frem som viktige strategiske ressurser. Eksempelvis peker et av intervjuobjektene på at følgende momenter blir vurdert: ”sammensetningen av personalet, har vi det personalet vi trenger, den kompetansen vi trenger? Dersom noen skal sies opp eller andre rekrutteres så er det veldig

tidkrevende". En av skolene forteller også om et kvalitetssikringssystem hvor et av punktene omhandler kartlegging av skolens kompetanse, og krav til utforming av kompetanseplan som hjelp for å utvikle medarbeidernes kompetanse. Selv om de fleste skolene ikke forteller om slike konkrete planer er det likevel tydelig at skolene i utvalget fokuserer på utvikling av medarbeidernes kompetanse. Et av intervjuobjektene beskriver for eksempel hvordan de jevnlig sender ansatte på kurs, slik at de skal ha den nødvendige, langsiktige kompetansen:

"... vi prøver strategisk å finne kurs å melde oss på som kan utvikle oss og utvikle skolen. Så vi har ganske mange som i løpet av året er på kurs eller opplæring, også kjøkkenet for eksempel. Slik at de også utvikler seg. Så vi prøver å ha en kontinuerlig utviklingsprosess på mange områder."

Når det gjelder sammensetningen av skolens personale er dette i hovedsak personer i faste ansettelse. Dette kan være et utfordrende element ettersom elevtallene varierer fra år til år, og dermed også personalbehovet. Flere av intervjuobjektene peker på at særlig når en lærer går av med pensjon får man god anledning til å tenke på sammensetningen av medarbeidere og skolens tilbud: "Det er en mulighet til å tenke helt nytt, komme opp med helt nye linjetilbud, og hva skal vi da satse på? Hva tror vi vil rekruttere ungdommer 3-4-5 år frem i tid?" I sammenheng med dette temaet var det imidlertid en av skolene som beskrev sin praksis som en noe mer kontinuerlig vurdering enn det å vente til noen går av med pensjon:

"Styret har bestemt for lenge siden at dersom en linje ikke genererer mer enn 30 elever i løpet av tre år så blir linjen lagt ned. Mange lærere er knyttet direkte mot en linje og det linjetilbudet. Og da utfordrer vi dem til sammen med oss å finne en ny type linje, forandre litt, for å få den opp å gå igjen dersom søkertallet begynner å gå ned. Dersom det ikke skjer så må vedkommende belage seg på at han ikke lenger kan jobbe på skolen. Det har vi hatt, men det har gått bra akkurat fordi alle har visst at det var slik. Det hjelper jo ikke å ha folk gående her hvis man ikke har elever til dem."

Planlegging av sammensetning og utvikling av medarbeiderne oppleves altså som et viktig moment i den langsiktige styringen av skolene, men i likhet med budsjetteringen er det også utfordrende på grunn av svingninger i elevtall. I forbindelse med å planlegge hvilke ansatte skolen skal ha er også planlegging av det innholdsmessige tilbudet til studentene et viktig område. Dette blir belyst i det neste avsnittet, som tar for seg det tredje og siste sentrale momentet i langsiktig planlegging for bibel- og folkehøgskolene.

5.3.3 Det innholdsmessige tilbudet

Langsiktig planlegging av skolenes innholdsmessige tilbud dreier seg i stor grad om: ”... hva som gjør skolen attraktiv for studentene - herunder undervisning, treningsrom, beachbane, utenlandsturer og så videre.” Linjetilbudet anses særlig som helt avgjørende for hvorvidt en elev velger en skole eller ikke, noe et av intervjuobjektene presiserer på følgende måte: ”Elevene som begynner på folkehøgskole søker delvis etter beliggenhet, men mest etter hvilken linje de vil gå på”.

Opplevelsen av at skolens linjer har stor betydning for å få søkere til skolen gjør at nettopp evaluering og fornyelse av linjetilbudet blir spesielt viktig. Et av intervjuobjektene som har vært rektor ved sin skole i mer enn ti år understreker dette ved å påpeke at de ofte har gjort endringer i linjetilbudet:

”I hvert fall en linje har vi skiftet ut hvert år. Og det er en strategi fordi at selv om vi har bra med søkere så er det veldig lett, tror vi, og miste det hvis vi ikke er oppe og går når det gjelder linjer. Så vi ser på linjene hele tiden.”

Ettersom skolene er helt avhengige av et tilstrekkelig stort elevtall for å kunne opprettholde sin virksomhet over tid, blir ungdommers preferanser et viktig fokus for skolene. Hvilke trender som finnes blant ungdommene, og som dermed kan bidra til å generere søkere, er avgjørende i vurderingen av det fremtidige linjetilbudet, noe følgende sitat illustrerer:

”Vi ønsker egentlig å ha en visjon som er fremtidsrettet og som fokuserer på hva som er bra for elevene og hvilke linjer som er interessante. Men det er klart at den økonomiske biten har også helt klart noe å si. For det er så enormt viktig at skolen holdes oppe med bra økonomi. Da er full skole veldig viktig, så markedsbiten er veldig viktig.”

Denne markedsinformasjonen innhenter virksomhetene eksempelvis fra inneværende års elever, fra høyskolesystemet – med tanke på hvilket tilbud de opplever god søknad på – i dialog med ungdommer gjennom sosiale medier og gjennom fysisk tilstedeværelse ved eksempelvis utdanningsmesser, konferanser og festivaler hvor mange ungdommer samles. En av skolene har ved flere anledninger gjort spørreundersøkelser om linjenavn blant elever i videregående skole, fordi de merket at en detalj som dette hadde avgjørende effekt på søkeretallet: ”Vi har opplevd å ha et navn ett år, og ingen søkte. Neste år ble ingenting endret,

men linja fikk nytt navn og da ble det full linje. Så det er en strategisk viktig ting å bruke tid på.”

Linjene er med andre ord skolenes innholdsmessige hovedfokus, men det er også noen av skolene som beskriver en planleggingsprosess for skolens tilbud som er enda mer overordnet. En skole mente at langsiktig planlegging handlet om:

” ... å materialisere både visjon og verdi. Hva det betyr for oss i både et kort- og langtidsperspektiv. Altså, både i et ett- og fem- og tiårsperspektiv. Og jeg tror at det er enormt viktig, sånn strategisk, at man har noe å feste blikket på langt frem. Du må ha noen drømmer, og samtidig må du ha det såpass nært at du kan ta tak i ting nokså umiddelbart.”

For denne skolen ville en slik materialisering kunne ende opp i både en plakat på veggen hvor kortsiktig og langsiktig plan ble definert, samt en mer beskrivende fortelling som gjorde rede for det ønskede fremtidsbildet. To av de andre skolene som inngår i utvalget skal i løpet av våren 2014 konkludere og avslutte et samarbeidsprosjekt hvor de sammen med en innleid konsulent har jobbet i et år med å definere muligheter og trusler for folkehøgskolen som virksomhet frem mot 2030. Prosjektet har sammen med den eksterne ressursen vært styrt av en styringsgruppe med representanter fra begge skolene, og med jevne mellomrom har det vært arrangert ”storsamlinger” hvor alle ansatte ved begge skolene har deltatt. Prosjektets fokus blir beskrevet med følgende spørsmål: ”Hvordan bør vi utvikle oss, hva bør vi satse på, hva bør vi slutte med å holde på med? Hva tror vi om folkehøgskolen om femten år frem i tid?”

Bortsett fra disse eksemplene er det altså i hovedsak linjetilbudet som er gjenstand for innholdsmessige vurderinger. Når det gjelder hvem som deltar i den strategiske planleggingen synes det i likhet med budsjettet som at det i hovedsak er administrasjonen i samarbeid med lærerne som gjennomfører selve planleggingsprosessen. Skolens styre blir først involvert når man har kommet så langt at det skal foretas økonomiske bevilgninger, noe som også belyses av et av intervjuobjektene:

”... nå i mai [red: 2014] har vi vårt årlige evaluerings- og planleggingsmøte med personalet hvor vi presenterer linjetilbudet for 2015/2016, og i løpet av skoleåret har vi testet ut en del ideer og fått en del innspill fra pedagogisk personale, som vi da legger ut et forslag på bakgrunn av og presenterer. En får da innspill som en tar med seg til styremøte i september hvor en også ser mer på de økonomiske konsekvensene av ulike alternativer eller

investeringer i nye linjer. Slik at styret eksempelvis er klar over at 'starter vi opp den linja der så medfører det en kostnad på 150 000 kr i utstyr'. Så der har vi en veldig god årssyklus som gir kontinuerlig utvikling av skoledrifta, noe som har vært en styrke for oss."

Med bakgrunn i dette ser det ut til at skolenes rektor og de øvrige ansatte gjennomfører den største delen av den langsiktige planleggingen, og at styret som overordnede beslutningstakere først inkluderes når tiltak skal vedtas.

5.3.4 Konkrete, langsiktige mål

Tilknyttet kartleggingen av skolenes strategiske planlegging ønsket vi også å kartlegge i hvilken grad langsiktige mål ble konkretisert. For infrastrukturen jobbes det som nevnt med konkrete investerings- og vedlikeholdsplaner, og dermed stadfestes det også konkrete mål for dette planleggingsområdet.

I tilknytning til utvikling av kompetanse og skolens innholdsmessige tilbud blir det derimot i svært liten grad beskrevet konkrete mål. I den grad en kan knytte noen form for målsetting til sistnevnte, skjer det gjennom måltall for hvor mange studenter en bør ha. Disse måltallene kan da benyttes til å evaluere hvorvidt en lykkes med det tilbudet en har, og om man eventuelt bør gjøre endringer.

Som forklaring på manglende konkretisering av mål for virksomhetene påpeker et av intervjuobjektene at "ting skjer så fort" at langsiktige mål gjerne vil endres før en rekker å definere dem. Dessuten oppleves det som vanskelig å definere konkrete mål for de noe mer abstrakte delene av skolen. Studentenes læring, for eksempel, er et område som kan være utfordrende å måle: "Noe av det som er vanskelig for skolen – det finnes jo ulike typer målsetninger – men hva slags mål skal du sette for studentene? Altså læringen?" Utover vedlikehold av bygningsmasse og antall elever er det altså lite konkretisering av målsetninger.

5.3.5 Analyse

Det teoretiske rammeverket legger frem frikobling mellom langsiktig og kortsiktig planlegging som et problem for økonomistyringen. Denne problematikken vil naturligvis bli diskutert, men før selve koblingen diskuteres er det interessant å se nærmere på hvilket tidsperspektiv som faktisk benyttes i den såkalte langsiktige planleggingen.

Det første momentet som utpeker seg er variasjonen i tidsperspektivet i langsiktig planlegging for de tre fokusområdene. For infrastruktur jobbes det konkret med femtiårsplaner for vedlikehold, og ved større investeringer gjøres disse gjerne med et enda lengre tidsperspektiv. Det andre fokusområdet, skolens kompetanse, ser også ut til å ha et langt tidsperspektiv over seg. Selv om én av skolene utmerker seg med en treårs regel for en lærers engasjement dersom linjen vedkommende er tilknyttet ikke lykkes, har både denne og øvrige skoler i utgangspunktet tidsubestemte ansettelse i faste stillinger. I denne sammenheng nevnes det blant annet at det særlig ved en medarbeiders pensjon oppstår muligheter for evaluering av ressursbruken knyttet til denne stillingen, så det er tydelig at skolene har et langt perspektiv når sammensetningen av personalet planlegges.

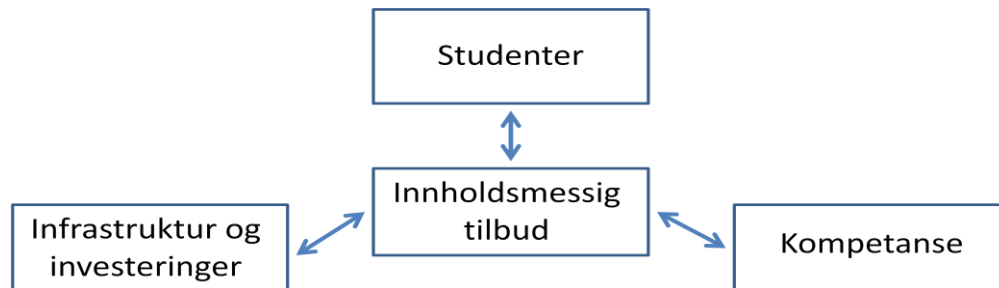
For det siste fokusområdet, det innholdsmessige ved skolen, knyttes planleggingen særlig opp mot linjetilbudet – og her ser det ut til å være et noe kortere tidsperspektiv i planleggingen:

”... i tillegg så prøver vi å tenke fremover på hvilke linjer som kan være aktuelle for eksempel. Og der har vi nok en opplevelse av at vi er litt sent ute. Det blir ofte bestemt i august eller september det ene året hva som skal skje året etterpå, men vi må prøve å flytte fokuset slik at det i hvert fall er om våren at vi legger de strategiske planene.”

”Det å drive folkehøgskole er å befinne seg i tre skoleår på én gang. Det året en er inne i, markedsføring for neste år, og linjetilbud for året etter der igjen.”

Som tidligere nevnt er det flere skoler som ofte gjør endringer i linjetilbudet, og ved langsiktig planlegging tilknyttet endringer eller nysatsinger på dette området fokuseres det mest på hvor lang tid en trenger til å opprette og markedsføre en ny linje. Med andre ord dreier det seg gjerne om et tidsperspektiv på et par år, som er et mye kortere perspektiv enn for de andre områdene som er gjenstand for strategisk planlegging. Årsaken til dette finnes gjerne i at ungdommenes preferanser stadig er i endring. Hvis man som skole ikke klarer å fornye tilbudet i tråd med ungdommens ønsker står man i fare for å miste potensielle søkere, og for en virksomhet som lever av elevavhengige tilskudd og elevenes egenbetaling vil dette være en kritisk situasjon. Dermed er skolene nødt til å ha et mer kortsiktig perspektiv i strategiske vurderinger av innholdet ved skolen.

Det kan virke lite hensiktsmessig at tidsperspektivet for de ulike strategiske områdene er såpass forskjellige, særlig hvis man tenker på at det innholdsmessige tilbudet gjerne er definerende for behovene innenfor infrastruktur og kompetanse. Den følgende modellen kan illustrere sammenhengen mellom de ulike planleggingsområdene.



Figur 5-2 - Modell for strategisk planlegging av skoledriften

I en slik kontekst ser man at det innholdsmessige tilbudet ligger på et annet nivå enn de andre planleggingsområdene, og basert på tilbudet man ønsker å tilby studentene er skolene avhengig av nødvendig kompetanse og infrastruktur. Alternativt kan det tenkes at sammenhengen går andre veien – slik at kompetansen og infrastrukturen man faktisk besitter legger føringen for hvilket produkt man kan levere til potensielle studenter. Uansett er det linjetilbudet som er det faktiske bindeleddet til studentene, og slik sett kan det være problematisk at dette strategiske området har et mye kortere tidsperspektiv enn infrastruktur og kompetanse.

Samtidig er det uttalelser som tyder på at linjetilbudet ikke nødvendigvis er så avgjørende for strategisk planlegging av den helhetlige skoledriften:

”Men så skjer det noe når de kommer på folkehøgskole, at da er det plutselig ikke så viktig [red: med hvilken linje man går på]. Da er det mer det å være på en folkehøgskole og ha samvær med de andre elevene. Og da er det kjekt nesten uansett hvilken linje man går på. Men de starter på linjene, og derfor er det veldig viktig å utvikle disse.”

Utsagnet bekrefter altså at linjetilbudet er viktig for rekruttering av studenter, men når de er etablert på skolen er det tilsynelatende helheten i tilværelsen som gir mest betydning for studentene. Ser man dette også i sammenheng med at det er helhetstilbudet ved et år på bibel- eller folkehøgskole som er den overordnede strategien, er det gjerne ikke så problematisk at de ulike planleggingsområdene har ulike tidshorisonter. Det kan være en like

viktig strategisk beslutning å bygge en ny matsal som legger til rette for gode samtaler, eller en kunstgressbane som skaper mestringsfølelse, som å opprette en ny linje.

Samtidig må det stilles spørsmål ved om det ikke kunne være hensiktsmessig å løfte blikket lengre frem. To av skolene i utvalget utmerker seg som nevnt ved at de har et strategisk samarbeidsprosjekt hvor de ser på muligheter og trusler frem mot 2030, og dette kan tyde på at det er verdifullt med et lengre tidsperspektiv også for det innholdsmessige ved skolene. En annen skole påpeker også hvordan en langsiktig visjon er viktig som et supplement til mer kortsiktige planer: ”det er enormt viktig, sånn strategisk, at man har noe å feste blikket på langt frem. Du må ha noen drømmer, og samtidig må du ha det såpass nært at du kan ta tak i ting nokså umiddelbart.”

Hvis man klarer å etablere et langsiktig fokus i planlegging av skolens innhold kan det også bidra til å forhindre dårlige prioriteringer i den kortsiktige ressursforvaltningen, fordi man har et klart bilde av hvor man er på vei. Dette poengteres av en av skolene som var i ferd med å gjennomføre flere nye tiltak og endringer innenfor et relativt kort tidsrom: ” ... summen av disse tingene gjør jo at styret sier at nå må vi tenke oss om og få disse planene ned i et strategidokument, slik at vi har oversikt og kan prioritere mellom de ulike forslagene som kommer.”

Når det gjelder konkretisering av langsiktige mål ble det tidligere gjort rede for at disse i stor grad dreier seg om vedlikehold av bygg og anlegg samt nødvendig elevmasse for å oppnå en sunn økonomisk drift. For de ansattes kompetanse eller skolens tilbud blir det i liten grad fastsatt konkrete mål. En slik mangel på konkrete mål kan skape frikobling mellom langsiktig strategi og kortsiktig budsjettering, fordi de langsiktige ønskene ikke er håndfaste nok til å påvirke den kortsiktige planleggingen (Bjørnenak, 1998).

Nettopp dette er et av problemene aktivitetsbasert budsjettering forsøker å håndtere, når man som et ledd i ABB-prosessen skal utforme et måltallsbudsjett som tvinger frem eksplisitte prioriteringer og dermed bidrar til at ressursene kan utnyttes mer målrettet (Bergstrand et al., 1999). Den potensielle nytteverdien av aktivitetsbasert budsjettering vil belyses videre i det neste delkapittelet.

5.4 utfordringer og problemer

De følgende avsnittene tar for seg hvilke implikasjoner den langsiktige planleggingen og den kortsiktige budsjetteringsprosessen gir for styringen av bibel- og folkehøgskolene i utvalget. I den forbindelse belyses blant annet frikobling mellom et langt og et kort perspektiv, samt budsjettets evne til å synliggjøre prioriteringer i ressursbruken.

5.4.1 Langsiktige planers rolle i budsjetteringen

Så langt har både budsjettering og strategisk planlegging for bibel- og folkehøgskolene blitt presentert og diskutert hver for seg. Med tanke på teorien om hvordan inkrementell budsjettering kan skape en frikobling mellom disse to elementene, er det dermed nå naturlig å undersøke koblingen mellom det lange og korte perspektivet. I den forbindelse har skolene i utvalget blitt spurt om hvilken rolle de langsiktige planene for skolen har når det årlige budsjettet skal utformes.

På dette området kommer det ganske tydelig frem hvilken rolle skolene opplever at det lange styringsperspektivet har i budsjetteringen. I hovedsak er det kun to av de mer langsiktige områdene som påvirker budsjettutformingen: vedlikeholdsinvesteringer og endringer i linjetilbud. Budsjettet blir altså påvirket ved at det oppstår behov for bevilgninger til nye tiltak med langsiktig virkning, og for at disse tiltakene skal kunne gjennomføres må man klare å finne plass til kostnadene i budsjettet. De følgende sitatene illustrerer hvordan skolene tenker omkring et langsiktig fokus i budsjettarbeidet:

”For noen år siden skulle vi starte ny linje, og da satte vi inn 100 000 for å kjøpe inn og oppgradere noe datating, for vi visste at denne linjen måtte bruke en del data.”

”Ja, hvis vi nå vet at vi skal starte tre nye linjetilbud, og si at disse vil tilsi 2-300 000 kroner i utgifter, da kan vi velge å legge det direkte inn i budsjettet om vi finner plass til det, og om vi ikke finner plass til det, da legger vi det inn i investeringsplanene.”

”I år starter vi to linjer med en omforming av de gamle linjene. [...] Det er klart at det har konsekvenser for reisebudsjett for eksempel, for bestillinger, innkjøp, utstyr vi trenger, og ulike slike forhold. Så dette tar vi da inn i budsjettet.”

”Der synes jeg kanskje vi ikke har kommet langt nok. [...] Det gir vel mest tydelig utslag i investeringsbudsjettet – at investeringsbudsjettet bærer preg av retningen. For

eksempel en utfordring vi står overfor nå er at vi har fire internater som trenger nye bad, der er vi nødt til å legge en langtidsplan.”

For de fleste skolene handler den langsiktige påvirkningen altså om å gjøre plass til nye investeringer i bygningsmasse eller studenttilbud som går utover den daglige, jevne driften. Det blir riktignok også nevnt andre kostnadsområder enn bare disse to. Eksempelvis setter en av skolene jevnlig av midler i et krisefond som skal sikre driften i perioder med svake elevtall, mens en annen skole ønsker å trappe opp markedsføringen de kommende årene. En tredje skole forteller om hvordan det bevilges midler til budsjettposter som skal sikre at lærere og ansatte tilegner seg nødvendig, langsiktig kompetanse:

”Det er veldig ofte at lærerne selv kommer til meg med forslag til kurs de vil delta på. Vi har for eksempel en friluftslærer som sier at nå går det en del skredkurs, og det er veldig viktig at vi er oppdatert på dette for fremtiden, med tanke på elever og slike ting. [...] Jeg har prøvd å legge mye penger i en del slike pottar, slik at lærerne og andre ansatte har fått ja når de har søkt om et kurs. Jeg vil kalle det en strategisk post.”

Uavhengig av hva slags investeringer det er snakk om er essensen uansett at planlagte tiltak krever en avsetning i budsjettet, slik at de kommende kostnadene kan dekkes. Denne mekanismen er altså den klareste formen for kobling mellom langsiktig planlegging og budsjettering, og den gjør seg gjeldende for både bibel- og folkehøgskolene.

Akkurat når det gjelder investeringer i nye linjer, eller revitalisering av eksisterende linjer, kan det imidlertid tyde på at det er en viss forskjell mellom skoleslagene. En av bibelskolene påpeker at strukturforskjellen i offentlige tilskudd fører til at de to skoletypene må tenke litt forskjellig når det gjelder langsiktig satsing på ulike linjer i budsjettet:

”Bibelskolene er jo sånn – det er pluss og minus med det – men vi får jo faktisk støtte per student per år. Det betyr at hvis vi budsjetterer for eksempel med 35 studenter på en linje kan vi regne på hvor mye statsstøtte vi faktisk får. Og da må jo den støtten, og elevbetalingen, gjenspeile seg i satsingen på den linja. [...] Tilsvarende vil vi da trekke ned på de linjene som får mindre elever. [...] Det er litt sånn automatikk i vårt skoleslag fordi vi får støtte for akkurat de studentene vi får, så da må det nesten reguleres etter det. Beregningen er vel litt annerledes for folkehøgskolene.”

Den samme skolen påpeker riktignok at ressursbevilgningen ikke bare handler om de ulike linjene, men også hvordan pengene skal brukes helhetlig for skolen. Tildeling av midler til linjene er med andre ord ikke fullstendig automatisk ved bibelskolene, men det ser likevel ut til at det er en forskjell mellom skoletypene på dette området.

5.4.2 Budsjettets evne til å synliggjøre prioriteringer

I tillegg til å undersøke koblingen mellom budsjettering og strategisk planlegging er det interessant å se nærmere på budsjettets evne til å synliggjøre prioriteringer i ressursallokeringen. Som nevnt kan den inkrementelle budsjettprosessen føre til at skjevheter i ressursbruken blir videreført, og at man blir ukritisk til verdien av aktivitetene man driver med (Bjørnenak, 1998; Sending, 2013). Dette impliserer at budsjettet ikke klarer å skape tilstrekkelig debatt hos sentrale beslutningstakerne. I den forbindelse har det derfor blitt undersøkt i hvilken grad budsjettet skaper diskusjoner på styrenivå om hvordan ressursene skal prioriteres.

På dette området er ikke svarene fra skolene i utvalget entydig i den ene eller andre retningen. Halvparten av skolene forteller at når budsjettet kommer opp til styret skapes det lite diskusjoner om ressursprioriteringen. I stor grad blir budsjettet tatt til orientering og vedtatt, eventuelt med kun mindre merknader. Disse skolene forteller om styredebatteer rundt budsjettet på følgende måte:

”[red: Når budsjettet kommer opp i styret] er det omtrent som statsbudsjettet som blir lagt frem. Da er det relativt små endringer som blir foretatt fra styret sin side. Da har de tillit til skolens ledelse og det arbeidet vi har gjort, og nå har vi hatt gode tall de siste årene.”

”Ja, det blir litt sånn [red: at budsjettet bare tas til orientering]. Men likevel så tenker jeg at på hovedtrekkene så ser de og kommenterer. [...] Og jeg prøver å sette meg inn i alle sakene slik at hvis jeg får spørsmål så kan jeg gi fornuftige svar på hvorfor vi har satt de ulike tallene på de ulike postene.”

”Nei, det er jo ikke så ofte [red: at det skapes diskusjoner]. [...] Når budsjettet ligger fremme til vedtak i januar er det lite styret har vært inne og sagt at vi må ha 100 000 mer på kjøkkenet og 100 000 mindre på internatene. Den diskusjonen har i så fall vært internt i administrasjonsråd hos oss, ikke i styret.”

”Vi har et ganske kompetent styre som vi føler har bra økonomiforståelse og som stiller kritiske spørsmål, men som samtidig gir en bekreftelse på at det vi har gjort og tenkt er fornuftig og bra, og godtar det vi sier når vi presenterer budsjettet. [...] Vi har vel aldri hatt en eneste sak som vi ikke har fått gjennomslag for i forhold til det vi har foreslått.”

For disse skolene er altså budsjettet i liten grad en kilde til diskusjon om hvordan ressursene skal brukes i virksomheten. Noen av skolene nevner riktignok at styret stiller kritiske spørsmål, men samtidig fortelles det at styret godtar administrasjonens forklaringer og at de kritiske spørsmålene derfor sjeldent får noen faktiske konsekvenser. Nå er det ikke et mål i seg selv at styret skal gjøre endringer i budsjettet som skoleledelsen har utarbeidet, men det kan være problematisk hvis det ikke oppstår behov for budsjettendringer nettopp fordi budsjettet ikke klarer å belyse ressursprioriteringer på en tilstrekkelig måte.

De andre fire skolene i utvalget gir imidlertid et mer variert bilde av hvordan budsjettet evner å skape diskusjoner i styresammenheng. En av skolene forteller at når budsjettet er oppe i styret får ledelsen gjerne beskjed om at ”en ønsker å dreie budsjettet i andre retninger eller prioriteringer i bruken av ressurser – så styret oppleves som en aktør i det som har med budsjettarbeidet å gjøre når det legges frem.” En annen skole er tydelig på at budsjettet har en viktig rolle i den helhetlige skolestyringen, og beskriver budsjettets betydning for beslutningstaking på følgende måte:

”Ja, der [*red: i styremøter*] bør det oppstå egentlig ganske heftige diskusjoner, for det er jo der vi skal bestemme hvilken satsing som skal gjøres. Jeg har valgt å trekke styret veldig tett inn i arbeidet. Noen ville kanskje sagt at ’dette er for detaljert, dette har ikke styret noe med. De skal forholde seg til bunnlinja, og ikke så mye til detaljene’, men jeg har en strategi på å trekke dem tettere inn i administrasjonen. Både fordi jeg føler jeg trenger den kompetansen, men også at eierskapet fra styrets side til det vi holder på med blir sterkere. [...] Derfor har jeg trukket de ganske langt inn, og vi diskuterer alt fra studenttall til strategi med tanke på linjesatsing og så videre. Det er jo til syvende og sist styret som vedtar strategien for skolen. [...] Jeg tror at budsjettet er et verktøy som frembringer en del av de spørsmålene også. Det som er litt typisk i vår sammenheng er jo at økonomene, de vil mest forholde seg til tallene, mens du har andre som kanskje er mer opptatt av det strategiske og visjonære. Så det ligger jo en kamp der, men jeg tror at budsjettet frembringer den type diskusjon – og det er jo den prosessen der jeg er ute etter. Og sånn sett synes jeg at budsjettet

er godt, for når du da får tallene på bordet så viser det da i praksis hva du har tenkt å satse på.”

For disse to skolene ser det altså ut til at informasjonen i budsjettet i større grad skaper diskusjoner om hvordan skolens ressurser skal allokeres og prioriteres. Som avslutningen på det siste sitatet påpeker handler dette også om budsjettet i seg selv, og ikke bare hvordan styremedlemmer trekkes tett inn i budsjettarbeidet. En tredje skole forteller også om at budsjettet skaper diskusjoner, men her er konsekvensen noe annerledes. For denne skolen har nemlig debatter om ressursbruken og nye investeringer i hovedsak skapt et økende behov for en mer overordnet strategi:

”Det store nå har jo vært investeringer, eller større prosjekter. Sandvolleyballbane kan høres lite ut, men det koster jo en 3-400 000, så hvor mange elever vi da tør satse på å få skaper jo en del diskusjon. Så det er jo den årlige budsjetteringen som har aktualisert behovet for en helhetlig og overordnet strategi. Situasjonen gjør at styret og jeg også synes det er lite tilfredsstillende å diskutere slike ting bare i forbindelse med det årlige budsjettet. Så en ønsker rett og slett å løfte dette opp på et litt mer overordnet nivå.”

Den siste skolen i utvalget er også tydelig på at det skapes diskusjoner om ressursbruken når budsjettet kommer opp til styret: ”Åja, det gjør det absolutt. Det er jo noen faktorer som er ganske statiske, men det er jo mange variabler også. [...] Det er ikke noe sånn ’plankekjøring’ nei.”

Etter nærmere samtale om tematikken kommer det imidlertid frem at diskusjonen oppstår *når* budsjettet legges frem, men ikke nødvendigvis på grunn av selve budsjettet. Når intervjuobjektet forteller om hva som skaper diskusjonene i styret oppgis følgende svar:

”Det er vel min informasjon til styret som gjør det. Jeg gjør styret klar over hvilke faktorer som en kan spare på og så videre. Det er nok mange daglige ledere som kan ha mange ting i regnskap og budsjett som ikke styret ser om de ikke er klar over det. Men det spørres jo hvor faglig sterke styremedlemmene er og hvor mye de spør etter. Det er nok mange budsjetter og regnskaper som glir i gjennom uten at styret er klar over det. Så det er viktig med kompetanse på styresiden og en ærlig og åpen informasjon fra daglig ledelse.”

Kort sagt er det vanskelig å sammenfatte i hvilken grad budsjettet skaper diskusjoner i styret om ressursprioritering. Det er stor variasjon i svarene – et av intervjuobjektene sier at

prosessen er ”nesten som når statsbudsjettet legges frem”, mens en annen mener at ”det bør oppstå heftige diskusjoner, for det er jo der vi skal bestemme hvilken satsing som skal gjøres”. Fire av skolene svarer riktignok noenlunde likt og forteller at det er lite diskusjoner, men de andre fire gir ganske forskjellige svar og fokuserer på ulike områder innenfor tematikken.

Selv om det er store forskjeller i hvordan og i hvilken grad budsjettet skaper diskusjoner ser det imidlertid ut til å være større likheter blant skolene i hva slags diskusjoner som eventuelt skapes. Det ble tidligere gjort rede for at det i hovedsak er nye, langsiktige tiltak som påvirker den kortsiktige budsjetteringen – og tilsvarende er det hovedsakelig diskusjoner om nye tiltak som skapes i styresammenheng. En av skolene uttaler som sitert tidligere at ”ja, det store nå har jo vært investeringer, eller større prosjekter,” og presiserer videre at generelt går diskusjonene ”mest på nyere tiltak”. Flere av de andre skolene forteller også at diskusjonene som eventuelt oppstår dreier seg om nye investeringer:

”Jeg vil si at diskusjonen primært går på nysatsing, at vi diskuterer oss skikkelig gjennom det.”

”Det kan være spørsmål på utgiftssiden, hvis det er noe vi legger opp til, for eksempel hvis vi skal gå i gang med en større oppussing av et eller annet slag så må jo styret bestemme det.

”Det er en del diskusjon på hvor modige vi skal være på gaver og innsamling, og på det som går med bygninger og opprustning. Det er nok mindre diskusjon på småting som hvilken mat vi skal kjøpe inn og hvor mye vi skal annonsere det neste året.”

”Dersom det er større investeringer stilles det spørsmål til timingen. Må vi ta det nå? Er det klokt å ta det nå?”

Det er altså bred enighet om at diskusjonene som oppstår handler om nye tiltak og bevilgninger, og i mindre grad om disponeringen av ressurser i den eksisterende driften. Diskusjoner om hvordan ressursene brukes på ulike områder av skolen kan imidlertid oppstå, men dette skjer mest i forbindelse med behov for å kutte kostnader og er tilsynelatende fremtvunget av nød mer enn av strategiske hensyn. Eksempelvis sier en av skolene at diskusjoner primært handler om nye investeringer, men følger opp med: ”Samtidig er jo budsjettet et styringsredskap i forhold til hvis kostnadene ikke holder. Da blir jo diskusjonen

der med en gang, om hvilke grep skal vi gjøre.” En annen skole forteller om at det oppsto behov for en grundig gjennomgang av kostnadene ved de ulike linjene i forbindelse med en nedbemanningssak.

Slike diskusjoner om eksisterende disponering av ressurser er med andre ord mindre vesentlige for skoler som økonomisk sett har hodet over vannet. Et av intervjuobjektene observerer fra deltagelse i annen styrevirksomhet at så lenge bunnlinsen ser fin ut kan ”ofte budsjettene bli veldig fort gjennomgått”, og en annen kommer med følgende uttalelse om diskusjoner rundt ressursbruk i eksisterende aktiviteter:

”Nei, nei, nei, det er ikke tema. Styret har den tilliten til oss i ledelsen, og vi har jo ikke noe stort forbruk. Så lenge vi er innenfor rammen så har vi aldri hatt noen diskusjoner der. Det har det ikke vært.”

For å oppsummere er det altså variasjon i opplevelsen av hvorvidt budsjettet synliggjør prioriteringer og dermed skaper debatt om disponering av tilgjengelige ressurser. Flere av skolene sier langt på vei at det oppstår lite diskusjoner, men omtrent halvparten gir uttrykk for det motsatte. Blant de sistnevnte er det imidlertid også variasjon i svarene - én av dem påpeker for eksempel at det gjerne er rektors informasjon som skaper debatten mer enn selve budsjettet. Diskusjonene som eventuelt oppstår handler mest om nye tiltak og investeringer, og debatter om nåværende disponering av ressurser kommer først når man er nødt til å kutte kostnader.

5.4.3 Budsjettets bidrag til måloppnåelse

Etter å ha sett på langsiktige planers påvirkning på budsjetteringen og budsjettets evne til å skape debatt, vil vi til slutt undersøke hvordan intervjuobjektene opplever at budsjettet bidrar til at skolens langsiktige mål for virksomheten blir oppnådd. På dette området er det særlig to momenter som kommer frem fra intervjuobjektene, og begge er tydelig relatert til det som tidligere har blitt drøftet med tanke på budsjettets hovedformål.

Det første momentet henger sammen med fokuset på kostnadskontroll i budsjettstyringen. En av skolene forteller om hvordan budsjettet synliggjør hvilke midler som er til rådighet i skoledriften, og at lojalitet til budsjettet sikrer at man holder seg innenfor kostnadsrammene og på den måten muliggjør langsiktig måloppnåelse:

”Det er viktig at ikke vi skeier ut og skaper ubalanse i skoledriften. Vi må se på driften som en totalitet hvor alle leddene er avhengige av hverandre for å kunne gå godt, slik at vi kan nå de overordnede målsettingene som vi ønsker. [...] Når budsjettet er lagt er budsjettdisiplin og lojalitet sentrale stikkord.”

En annen skole gjør også rede for at kostnadskontroll og synliggjøring er viktig, men presiserer også at ved behov for kostnadskutt kan budsjettet vise hvilke poster man ikke må røre, nettopp fordi de er sentrale for langsiktig måloppnåelse. Intervjuobjektet fra denne skolen sier følgende om hvordan budsjettet bidrar til å nå langsiktige mål:

”Ja, i hvert fall på den måten at man gjennom budsjettet kan se at her er det satt av en del midler for å utvikle noe, og hvis man begynner å snakke om nedskjæringer og slikt så er det jo veldig greit å kunne si at dette kan vi alle fall ikke røre, fordi dette er det vi skal drive med i morgendagen. Så det handler jo om å synliggjøre.”

Det andre momentet dreier seg gjerne mer om hvordan god kostnadskontroll gjør det mulig å løfte blikket og gjøre flere investeringer, som også ble drøftet i forbindelse med budsjettets hovedformål. I den forbindelse presiseres det også hvordan en tett økonomistyring legger til rette for at de ansatte kan få gjort jobben sin og dermed bidratt til måloppnåelsen. På dette området kommer skolene med følgende uttalelser:

”Vi har hatt veldig gode resultater de siste tre årene, og det tenker jeg er mye fordi vi har jobbet hardt med disse tingene [*red: økonomistyring og budsjett*]. [...] Det gir helt nye muligheter også på investeringer. Vi har bygget nytt bygg, holder på å pusse opp hallen, linjene har fått det de trenger. [...] Og dette hadde vært helt umulig hvis ikke økonomistyringen har vært tett! Så jeg tror det er knallviktig, om man liker det eller ikke. Det letter trykket hos de ansatte også. Hvis økonomien er bra så gjør de det de er satt til å gjøre, og i den sammenheng tror jeg budsjettet er et veldig viktig styringsredskap, i hvert fall for oss.”

”Det er absolutt viktig for styret og daglig leder at budsjettet er informativt, at inntekter og kostnader er periodisert. Hvis ikke peker budsjettet og regnskapet i alle retninger når det plutselig kommer store kostnader og inntekter. Men dette har med økonomisk drift å gjøre, jeg vil ikke si at budsjettet direkte påvirker innholdet i skolen ellers. Men indirekte gjør det jo det, for det er jo rammene vi arbeider under. Blir arbeidssituasjonen for personalet for tøff fordi budsjettene er for trange, så vil det påvirke

elevene, slite på personalet og så videre. Så indirekte vil jo budsjettet påvirke driften veldig sterkt.”

Begge disse sitatene illustrerer også et annet poeng, nemlig at budsjettet og økonomistyringen er noe som må være på plass for at skolene skal kunne drive med det de egentlig vil. Budsjettet har liten direkte påvirkning på måloppnåelsen, men hvis økonomistyringen er problemfylt får det indirekte følger for innholdet i skolen og dermed muligheten til å nå de ønskede målene. Dette poenget gjør seg også gjeldende i helhetsinntrykket fra de andre skolene i utvalget, og følgende sitat gir en god oppsummering av den generelle holdningen til budsjettet blant våre bibel- og folkehøgskoler:

”Det er et middel, og ikke et mål. Målet er ikke å tjene penger, målet er ikke å få en best mulig økonomi, men målet er å gi elever best mulig hjelp.”

5.4.4 Analyse

På bakgrunn av kvalitative intervjuer med fire bibelskoler og fire folkehøgskoler har det nå blitt gjort rede for målsetninger og strategi, budsjettbruk og budsjettprosesser, langsiktig planlegging og til slutt utfordringer og problemer i relasjon til budsjettet og de nevnte momentene. Før vi kan gå videre til å utforme et forslag til en praktisk løsning for skoleslaget er det hensiktsmessig å diskutere disse ulike temaene i sammenheng med hverandre.

Som tidligere nevnt blir den inkrementelle budsjettprosessen fremhevet av flere som grunnleggende problematisk (Bjørnenak, 1998; Ralston, 1986; Sending, 2013). Det fokuseres blant annet på sløsing i eksisterende ressursbruk, videreføring av skjevheter og hvordan man bare gjør grundige vurderinger når det kommer til nye aktiviteter. Når man tenker på hvilke diskusjoner skolene opplevde i forbindelse med budsjettet ser dette poenget ut til å gjøre seg gjeldende også for vårt utvalg. I den grad det skapes diskusjoner er det særlig nye bevilgninger og tiltak som tas opp i styresammenheng, og eksisterende ressursbruk vurderes hovedsakelig hvis det oppstår behov for kostnadskutt. Med andre ord ser det ut til at empirien for våre bibel- og folkehøgskoler i stor grad samsvarer med teorien om inkrementell budsjettering, og at budsjettet dermed er mindre egnet til å skape gode diskusjoner om ressursbruken.

Et moment som kan påvirke dette er administrasjonens holdning til hvilken rolle styret ved skolen bør ha. I forbindelse med hvorvidt budsjettet skapte debatt fortalte flere av skolene om hvordan styret har tiltro til ledelsens arbeid og dermed ikke går inn og forandrer budsjettet. En av rektorene uttaler også følgende om styrets rolle i forbindelse med budsjettet: ”Jeg ønsker ikke heller at styret skal ned på detaljnivå. Da blir det et styre som er helt annerledes enn det som er viktig for et styre som skal tenke langsiktig og visjonært.”

Denne skolen ønsker et styre som skal tenke langsiktig, og impliserer i den sammenheng at styret dermed ikke skal bry seg for mye om selve budsjetteringen. Men hvis budsjettet skal være skolens viktigste styringsverktøy bør det gjerne legges til rette for at styret får mer enn bare et detaljert, kortsiktig blikk på virksomheten. Det er tross alt i styresammenheng skolens strategi og satsningsområder faktisk skal bestemmes. Slik dette intervjuobjektet legger frem styrets rolle i budsjettsammenheng tyder det på en frikobling mellom langsiktige, visjonære tanker for skolen og den kortsiktige budsjetteringen – og kanskje er dette en følge av prosessen knyttet til det tradisjonelle budsjettet.

I den forbindelse kan vi se nærmere på nettopp frikoblingen mellom det korte og lange styringsperspektivet. Bjørnenak (1998) gjør rede for hvordan man gjerne har en strategisk planleggingsverden hvor langsiktige linjer trekkes opp uten å få avgjørende virkning på budsjett- og handlingsplaner, og en verden der budsjetter utformes basert på tidligere budsjetter. Vi har sett at budsjettene i stor grad utformes i en inkrementell prosess basert på tidligere budsjetter, så spørsmålet er i denne sammenheng hvorvidt de langsiktige linjene trekkes opp uten å gi vesentlig innvirkning på budsjettet.

Den langsiktige planleggingen dreier seg som nevnt om infrastruktur, kompetanse og det innholdsmessige tilbudet, og tidsperspektivet for disse områdene er ganske forskjellig. Særlig det innholdsmessige har et kortere perspektiv, og når man undersøker hvordan planleggingen påvirker budsjetteringen er det nettopp de mer kortsiktige vurderingene som trekkes frem. For alle planleggingsområdene er det nye tiltak og investeringer som står i fokus – så langsiktige planers påvirkning på budsjettet er med andre ord helt i tråd med hvilke diskusjoner budsjettet skaper.

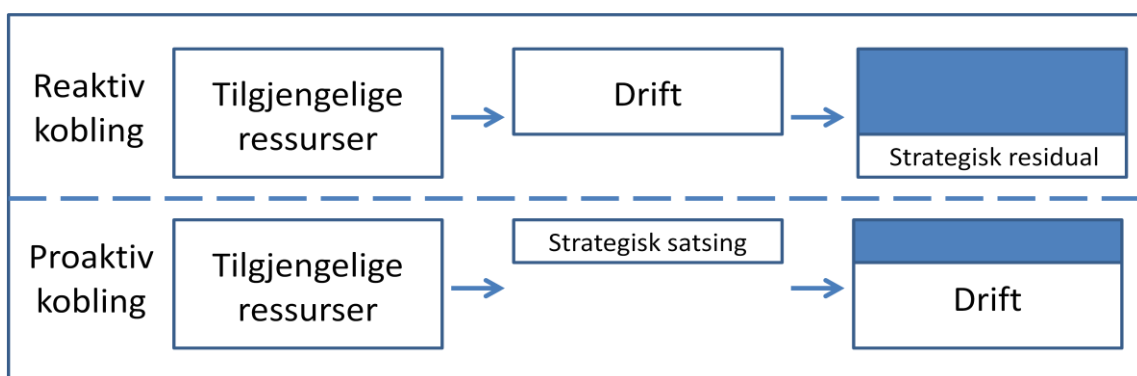
Når intervjuobjektene svarer at langsiktige planer har en viktig rolle i budsjetteringen dreier det seg altså om å finne plass til ønskede investeringer – men én av skolene har en noe

annerledes forståelse av temaet som kan gi oss ytterligere innsikt. Intervjuobjektet fra denne skolen forklarer på følgende måte at langsiktige planer i liten grad påvirker budsjettet:

”Nei, nei, det er i så liten grad at det spiller ingen rolle. Det er vel kanskje snakk om at noen av oss bruker litt tid på å utvikle et nytt konsept, og da er det bare snakk om at vi setter av en liten stillingsprosent, så det får ingen betydning for budsjettet. Men når vi nærmer oss mer og ser at ’nå skal vi virkelig ta tak i dette her’, så vil det jo det. Da må vi sette av egne utviklingsmidler...”

For denne skolen ser det altså ut til at virkelig langsiktige planer i liten grad påvirker budsjettet, ettersom det ikke er før den nye investeringen nærmer seg i tid at den spiller noen rolle i budsjetteringen. Dette tyder på at planer og visjoner med lengre tidshorisont ikke nødvendigvis påvirker eksisterende ressursallokering – det handler mest om å finne plass til nye tiltak i budsjettet, og ikke hvordan dagens fordeling av ressurser faktisk henger sammen med strategiske ambisjoner.

Det blir med andre ord galt å si at skolene har en helt frikoblet strategisk planleggingsverden, ettersom koblingen til budsjettet eksisterer i form av et fokus på nye investeringer. Men koblingen er kanskje mer mellom to kortere perspektiv enn et kort og et langt, og det fokuseres lite på nåværende ressursfordeling. For å få et litt klarere bilde av koblingen mellom strategisk planlegging og budsjettering kan man se for seg følgende illustrasjon av styringen hos skolene:



Figur 5-3 - Reaktiv/proaktiv kobling mellom strategisk planlegging og budsjettering

Noen av skolene ser ut til å ha den øverste koblingen, hvor den daglige driften skjermes og videreføres, og det som eventuelt blir til overs kan brukes på strategisk satsing. Det fortelles om hvordan skoler som sliter økonomisk gjerne sparer inn på investeringsbudsjettet, og hvordan det er vanskelig å tenke langsiktig med svingninger i elevtall fra år til år. Som

tidligere sitert sier et av intervjuobjektene: ”Hvis man skal tenke langsiktig og bygge opp noe for fremtidige investeringer må man komme i posisjon for det.” Med andre ord kan dette beskrives som en reaktiv kobling, hvor strategisk satsing får plass i budsjettet hvis skolen opplever at driften har tilstrekkelige ressurser.

Samtidig er det noen av skolene som ser ut til å ha en mer proaktiv kobling mellom strategi og budsjett, som illustrert i den andre koblingen over. Det gjøres blant annet rede for hvordan midler settes av til kompetanseutvikling, at strategisk viktige poster ikke kan røres ved nedskjæringer og at investeringsplanene må opprettholdes selv i trange tider for å unngå etterslep. Disse skolene har altså strategiske planer i budsjettet, og driften må tilpasses slik at planene kan realiseres samtidig som skolen går rundt. En av skolene har også bevisst underbudsjettering på elevtall, for å sikre at de har tilgjengelige midler: ”Dersom vi tror at elevtallet blir 100, så legger vi oss på 90 elever. Det gir med en gang en buffer når høsten kommer og vi står der med 100 elever.” Her kan det se ut som at skolen forenkler problemene i den rasjonelle styringsløyfen ved å ta høyde for sin egen begrensede rasjonalitet. I stedet for å forvalte ressurser etter faktiske prognoser forutsetter ledelsen en lavere inntekt som tvinger frem effektivisering av driften, og dermed sikrer en buffer til å realisere strategiske planer.

Begge disse koblingene sørger altså for at budsjett og strategi ikke er helt løsrevet fra hverandre, men fokuset ligger som nevnt på nye investeringer og mindre på eksisterende ressursfordeling.

5.4.4.1 Oppsummering

For bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg oppleves budsjettet som et meget viktig styringsverktøy. Hovedformålet er kostnadskontroll, som fremstår spesielt viktig på grunn av den inntektsmessige usikkerheten med elevtall. Budsjettprosessen er i stor grad inkrementelt preget, men det strategiske perspektivet og den kortsiktige budsjetteringen er likevel ikke helt frikoblet. Strategiske planer får påvirkning på budsjettet enten som en residualstørrelse, eller en avsetning som driften må tilpasses etter. Det er imidlertid utfordrende for mange skoler å få løftet blikket for å tenke enda mer langsiktig, og budsjettet skaper lite diskusjoner om prioriteringen i den eksisterende ressursbruken.

Det er altså mange positive sider ved budsjettbruken hos både bibel- og folkehøgskoler – men samtidig er det flere av utfordringene ved inkrementell budsjettering som gjør seg

gjeldende. Med denne forståelsen som bakteppe er det interessant å gå videre til å undersøke hvordan et aktivitetsbasert perspektiv i praksis kan håndtere disse utfordringene, og styrke evnen til strategisk økonomistyring hos skolene.

5.4.5 Fra inkrementell budsjettering til aktivitetsbaserte vurderinger

Aktivitetsbasert budsjettering forsøker å bryte opp i den inkrementelle tankegangen, og sørge for at budsjettet kan bidra med relevant styringsinformasjon. Med utgangspunkt i Brimson og Antos' (1994) definisjon er det sentrale formålet med ABB å gi bedre informasjon til planleggingen, både i et kortsiktig perspektiv men ikke minst i forbindelse med strategiske beslutninger. I tråd med den konstruktive tilnærmingen i utredningen vil vi forsøke å etablere en normativ idé for hvordan ABB og aktivitetsanalyser kan benyttes for bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg.

For disse skolene anses kostnadskontrollen som budsjettets viktigste formål. Et av poengene med ABB er å legge til rette for en grundig vurdering av ressursbruken i ulike aktiviteter, så med tanke på å avdekke sløsing og skjevheter virker altså ABB som et fordelaktig verktøy som tjener et reelt behov. En aktivitetsanalyse kan bryte opp i de inkrementelle budsjettprosessene og hjelpe skolene til å få en bedre oversikt over hvordan kostnadene faktisk fordeler seg på virksomhetens aktiviteter. Når kostnadene belyses på en annen måte enn i det tradisjonelle, artsbaserte budsjettet kan det oppstå diskusjoner i både administrasjon og styresammenheng som videre kan bidra til å identifisere sløsing i ressursbruken.

For å skape denne diskusjonen er det imidlertid nyttig for skolene å ha et eksternt sammenligningsgrunnlag. Bjørnenak (1998) gjør rede for at man bør ha et referansegrunnlag for å kunne vurdere om ressursbruken er høyt eller lavt i en aktivitet, og Bergstrand et al., (1999) poengterer at sammenligning kan få frem handlingsorientert informasjon. Derfor vil vi som tidligere nevnt utforme aktivitetsanalyser for to skoler som i stor grad er sammenlignbare, som så kan benchmarkes med hverandre. På den måten blir det lettere for skolene å anvende analysen til å vurdere sitt eget kostnadsnivå for de ulike aktivitetene.

Gjennom folkehøgskolerådet har imidlertid folkehøgskolene et lignende hjelpemiddel allerede, i form av en sentralt utarbeidet kostnadsundersøkelse. To av folkehøgskolene i utvalget forteller om denne på følgende måte:

”Vi får jo en økonomianalyse fra folkehøgskolerådet som de utarbeider hvert år. Der får vi tre kolonner. Den ene viser gjennomsnittet av hvor mye skolene bruker til ulike ting, så er det en kolonne for skoler i sammenlignbar størrelse, og så en kolonne for vår skole. [...] Av og til når man tenker på sin egen skole, så sitter vi jo her og ser og sammenligner fra år til år, men det er veldig interessant å se hva de andre skolene gjør og hvor vi er gode eller sløser relativt til de andre. Det har vært veldig interessant.”

”Vi var gjennom den årlige undersøkelsen fra folkehøgskolerådet for noen år tilbake og oppdaget at vi hadde alt for høye lærerutgifter. Dette fant vi i sammenligning med andre skoler det var naturlig å sammenligne seg med i forhold til elevtall. [...] Så for tiden ligger vi med en ganske kostbar lærerstab, og det var litt overraskende. Men samtidig konstaterte vi at vi hadde en vanvittig bra kostnadskontroll på andre utgifter og områder, slik at der andre skoler brukte betydelig mer penger enn oss der hadde vi bare en minimumspott.”

Denne kostnadsanalysen er altså et nyttig verktøy som i likhet med en aktivitetsanalyse kan bidra til å bryte opp i den inkrementelle tankegangen, og verdien av en aktivitetsanalyse fremstår dermed ved første øyekast som lavere, fordi folkehøgskolene allerede har en lignende analyse. Bibelskolene har imidlertid ikke en tilsvarende undersøkelse, så for disse skolene vil ikke dette være et moment av betydning. Dessuten er det viktig å påpeke at denne kostnadsundersøkelsen tar utgangspunkt i det tradisjonelle regnskapet hvor kontoer er inndelt etter kostnadsart. Den kan vise forskjell i ressursbruk i ulike regnskapsposter, men den vil ikke belyse ressursbruken i ulike aktiviteter – og det er jo nettopp aktiviteter skolene faktisk holder på med.

En av bibelskolene bekrefter denne forskjellen ved å fortelle at kostnader ved ulike aktiviteter ikke kommer veldig klart frem gjennom tradisjonelle poster i budsjett eller regnskap: ”Det er vel mer noe jeg informerer om jevnlig. Det er jo spredt rundt på mange poster og kommer ikke klart frem i budsjettet. Det ligger litt innenfor transport, litt på overnatting, nei, det er gjemt i mange ulike poster.”

I tillegg tilføyer en av folkehøgskolene som skrøt av kostnadsanalysen over at den også har sine begrensninger: ”Men i den undersøkelsen er det klart at man må ha masse bakgrunnskunnskap om skolen og om hva som er tatt med i de ulike kontoene. Og det er masse som ikke er sammenlignbart. To ulike skoler kan ha helt ulik input på de ulike

kontoene. Undersøkelsen gir jo ikke informasjon om hvordan kjøkkenpersonalet brukes til elever, catering og så videre, for eksempel.”

Ved nærmere ettertanke ser det altså ut som at aktivitetsanalysen likevel kan være nyttig for å identifisere sløsing og skjevheter for både bibel- og folkehøgskoler, på tross av at sistnevnte allerede har en årlig kostnadsundersøkelse.

Det faktum at det tradisjonelle budsjettet gir lite informasjon om ressursbruk i ulike aktiviteter, gjør at aktivitetsanalysen sannsynligvis også kan bidra med relevant informasjon for strategisk styring – og i den forbindelse styrke koblingen mellom det korte og lange perspektivet. Noen av skolene forteller om at de har egne underbudsjett for større prosjekter eller arrangementer, slik at de enklere kan se hvor store kostnadene er for disse, eventuelt hvor lønnsomme de er. Skolene som bruker dette opplever informasjonen fra disse budsjettene som svært nyttig. Disse beregningene dreier seg imidlertid bare om enkelttilfeller, og gir ikke en aktivitetsbasert oversikt over helheten i den daglige driften. Det er kun ett av intervjuobjektene som eksplisitt forteller om at det skapes diskusjon om relativ ressursbruk i skolens daglige aktiviteter:

”Ja, har vi for kostbar drift? Det spør jo noen om nå. Vi har en omfattende reisevirksomhet, og dette er en kostnad som ikke umiddelbart gir så mye tilbake. Vi investerer mye i praksis og reising, som er en del av det vi mener er en god bibelskole, men som samtidig koster mye - så dette er det diskusjon rundt. Burde vi drevet en enklere bibelskole som var billigere?”

Ved å bruke en aktivitetsanalyse i økonomistyringen kan det skapes flere slike viktige diskusjoner, som videre kan sørge for at langsiktige visjoner får større påvirkning på hvordan skolen budsjetterer og bevilger ressurser. ABB fremstår dermed som nyttig for skolene også på dette området.

Samtidig må det trekkes frem at det finnes særtrekk ved bibel- og folkehøgskoler som ideelle organisasjoner, som gjør det utfordrende å bruke en ABB-prosess for strategiske formål. I forbindelse med strategisk planlegging ble det drøftet hvordan bibel- og folkehøgskolene hadde vanskelig for å sette konkrete mål, og at skolenes målsetninger stort sett inneholder momenter som er vanskelig å tallfeste. Det er tilnærmet umulig å vurdere hvorvidt en elev har oppnådd allmenndannelse eller blitt ”dyktiggjort for livet”. I tillegg forteller skolene om hvordan strategien handler om å gi et helhetlig godt tilbud til studentene, og at det er

summen av alle aktivitetene som gir resultater. Inkrementell budsjettering gjør som nevnt at man ikke blir kritisk nok til verdien av aktivitetene man bruker penger på, og om de er på riktig nivå (Sending, 2013) – men det er vanskelig å gjøre en slik vurdering av verdi og nivå hvis man har problemer med å sette konkrete mål og prioritere mellom aktiviteter.

Dessuten er såkalt ”value engineering” en viktig del av ABB-prosessen, som handler om langsiktig endring av virksomheten for å gi økt verdiskapning – og det kan være utfordrende å fokusere på langsiktige, strategiske endringer når det korte perspektivet med linjetilbud og elevers preferanser fremstår som så viktig for skolene. Samtidig kan man imidlertid se problematikken fra den andre siden og hevde at nettopp disse utfordringene gjør aktivitetsanalysen verdifull, ettersom den synliggjør skolens prioriteringer. Gjennom analysen kan skolene altså bli tvunget til å løfte blikket og vurdere om størrelsen på aktivitetene de utfører stemmer overens med det de faktisk ønsker.

Det er altså nærliggende å konkludere med at ABB, og i første omgang en aktivitetsanalyse kan være verdifull, både for å avsløre sløsing og skjevheter, og for å styrke informasjonsgrunnlaget i strategisk, langsiktig økonomistyring. Med tanke på at skolene opplever de fleste aktiviteter som like viktige, og at usikkerhet rundt elevtall og inntekter skaper behov for stram kostnadskontroll, er det kanskje avdekking av sløsing og skjevheter som vil være det mest nyttige aspektet ved analysen. I den forbindelse får også benchmarken mellom skolene en sentral rolle. Økt integrasjon av budsjettet og langsiktig planlegging er riktignok heller ikke et uvesentlig moment.

Når det gjelder forskjeller mellom bibel- og folkehøgskoler har det ikke kommet frem momenter som gjør at analysen må være grunnleggende forskjellig for de to skoletypene. Forskjellene som finnes er særlig relatert til lovmessige forhold, og omhandler blant annet strukturen i offentlige tilskudd eller muligheten til å arrangere kortkurs. Selv om disse har implikasjoner for skoledriften kan man likevel konkludere med at begge skoleslag vil kunne dra nytte av å belyse virksomheten på en ny måte og få en grundig gjennomgang av ressursbruken.

I noen sammenhenger fremstilles ABB som en erstatning for det tradisjonelle budsjettet som oppdateres kontinuerlig, mens det i andre tilfeller ses på som et verktøy man bruker etter behov eller med jevne mellomrom. Med bakgrunn i at skolene i stor grad opplever det tradisjonelle budsjettet som nyttig virker det lite hensiktsmessig å skulle forkaste dette

fullstendig til fordel for et aktivitetsbasert budsjett. Det er med andre ord mer nærliggende å se på aktivitetsanalysen som et verktøy som kan brukes med noen års mellomrom, i tillegg til den vanlige budsjettstyringen.

Det må nevnes at aktivitetsanalysen ikke har et produktfokus, som i ABC, hvor målsetningen er å finne produktkostnader fremfor aktivitetskostnader. Dermed kan den ikke brukes direkte til å gjøre lønnsomhetsvurderinger av produkter – i dette tilfellet ulike linjer ved skolene.

Analysen er mer opptatt av å kartlegge ressursbruken i organisasjonen, og aktivitetskostnadene i seg selv som en del av den helhetlige virksomhetsstyringen. Ettersom skolene er såpass opptatt av linjetilbudet sitt kan dette virke som en ulempe, men på den annen side anses innholdet i studentenes tilværelse ved skolen som mye mer enn bare linjeundervisningen, og slik sett kan et rent produktfokus danne et feilaktig bilde. Analysen kan imidlertid belyse ressursbruk i undervisningsaktiviteter for den enkelte linje, og slik sett gi en pekepinn på produktkostnader, i form av ressursbruk ved linjeundervisning i forhold til antall elever.

Med bakgrunn i dette vil vi nå utforme aktivitetsanalyser for to av skolene i utvalget og sammenligne disse med hverandre. Resultatene fra aktivitetsanalysene, med tilhørende drøfting og diskusjon, følger i det neste kapittelet.

6. Aktivitetsanalyse

6.1 Utforming av analyse

Som nevnt i teoridelens oppsummering vil aktivitetsanalysen ta utgangspunkt i den andre av de to introduserte variantene av aktivitetsbasert budsjettering. Denne ABB-varianten består av tre steg, men vi vil her fokusere på det første steget – aktivitetsanalysen.

Aktivitetsanalysen vil gjennomføres som en prosess bestående av fire steg (Bergstrand et al., 1999):

1. Avklaring av formålet med analysen
2. Definerings av aktiviteter
3. Revidering av aktivitetsbeskrivelsen
4. Henføring av kostnader til aktiviteter

Formålet med analysen (steg 1) har blitt grundig drøftet i forbindelse med det forrige kapitlet, da særlig under 5.4.5. Kort oppsummert kan aktivitetsanalysen brukes til å avsløre sløsing og skjevheter, samt styrke informasjonsgrunnlaget i strategisk, langsiktig økonomistyring. Analysen er tenkt som et supplement til budsjettet, som kan brukes med jevne mellomrom for å få et helhetlig bilde av ressursbruken. Med tanke på utfordringene på inntektssiden fremstår sløsingaspektet som særlig relevant, og sammenligningen mellom de to caseskolene blir dermed viktig.

Videre vil vi først beskrive datagrunnlaget for analysen, før steg to-fire gjennomføres. Til slutt presenteres resultatene av analysen med tilhørende diskusjon.

6.1.1 Datagrunnlag

Aktivitetsanalysen utarbeides som nevnt for to av skolene i utvalget, som i forbindelse med dette kapitlet vil bli kalt ”skole A” og ”skole B”. Analysen baseres i hovedsak på skolenes regnskap som er strukturert etter norsk standard kontoplan. Etersom virksomhetene har krav til at det offentlige tilskuddet ikke kan benyttes til annet enn undervisningsrelaterte aktiviteter er også regnskapet blitt delt inn i ulike avdelinger. Begge skolenes regnskap skiller mellom den rene skoledriften og det som ikke er tilskuddsberettiget, slik som

kjøkkendrift, internatdrift, utleie, og øvrig drift av bygg og anlegg. Den ene skolen har skilt ut bivirksomheten som et eget selskap, og har dermed også et eget regnskap for denne.

Siden vi har arbeidet med regnskapene på aggregert nivå og ikke gått detaljert til verks ved å se på enkeltvise posteringer, har vi også vært i jevnlig dialog med økonomilederne ved behov for utdypende informasjon. Særlig når det gjelder fordeling av lønn har vi benyttet informasjon utenfor regnskapene, slik som personalbudsjettet som inneholder årslønn og stillingsprosenter for de ulike ansatte.

For pedagogisk personale har vi fått tilgang til ressursplaner for den enkelte ansatte, som spesifiserer timetall i ulike aktiviteter som linjeundervisning, fellesundervisning og så videre. Disse planene, supplert med kommentarer og innspill fra skoleledelsen, har dannet grunnlaget for lønnsfordelingen til pedagogisk personell. Det må nevnes at planene oppgir planlagt ressursbruk, mens aktivitetsanalysen ideelt sett skal gi opplysninger om faktisk ressursbruk. Bruk av slike ressursplaner kan dermed hevdes å være en svakhet ved analysen. Alternativet ville imidlertid vært å innhente informasjon fra den enkelte ansatt om hvordan han mente han fordelte tiden sin – noe som ville vært mer tidkrevende og ikke nødvendigvis mer nøyaktig. Vi har derfor valgt å benytte oss av disse planene for å fordele lønnskostnader.

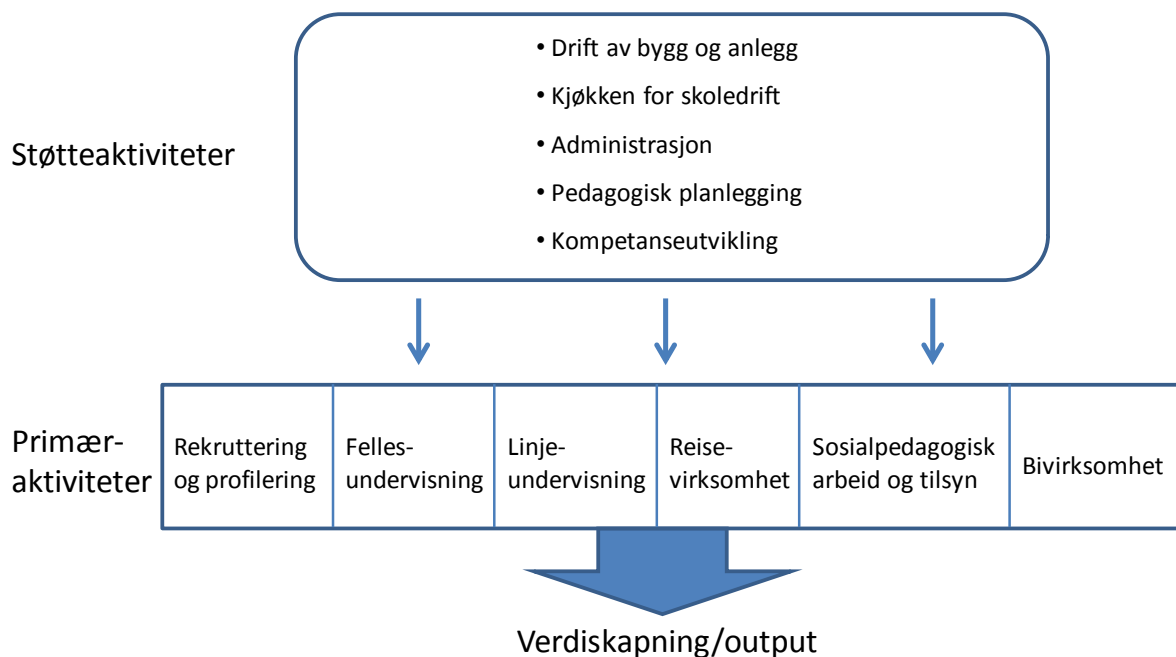
6.1.2 Definerings og revidering av aktiviteter

Før en kan gjennomføre aktivitetsanalysen er det hensiktsmessig å ha en klar forståelse av hvilke aktiviteter skolens virksomhet består av. Denne forståelsen er forsøkt opparbeidet gjennom de kvalitative intervjuene som er gjennomført med rektor ved caseskolene, i tillegg til at det gjennom analyseprosessen har vært en god dialog med ledelsen. Definerings og revidering av aktiviteter har dermed ikke foregått som to adskilte prosesser, men snarere som en kontinuerlig prosess etter hvert som vi fikk mer informasjon om de to virksomhetene.

I vurderingen av hvilke, og hvor mange, aktiviteter som skulle defineres har det blitt ansett som hensiktsmessig med et relativt aggregert sett av aktiviteter. En mer detaljert tilnærming ville økt kompleksiteten og kravet til nøyaktighet i kostnadsfordelingen, og ettersom vi befinner oss på utsiden av virksomhetene kunne dette fort blitt vanskelig å gjennomføre med god presisjon. Det viktigste momentet i defineringsprosessen har vært å finne aktiviteter som sentrale beslutningstakerne vil ha nytte av å få belyst ressursbruken i. Dermed er de definerte aktivitetene et forsøk på å belyse ressursbruken på et detaljnivå som gir verdifull informasjon, men som samtidig bevarer den helhetlige oversikten over skoledriften.

Ettersom de to skolene er relativt like i struktur har vi kunnet benytte de samme aktivitetene for begge.

I defineringen av aktivitetene har vi valgt å skille mellom primæraktiviteter og støtteaktiviteter. Aktivitetene som gir verdiskapning utenfor organisasjonen – enten for studenter eller i forbindelse med bivirksomhet – defineres som primære. De introverte aktivitetene som muliggjør verdiskapning i primæraktiviteter defineres som støtteaktiviteter. De definerte aktivitetene er illustrert i den følgende figuren, og beskrivelser av hver enkelt aktivitet følger etterpå.



Figur 6-1 – Definerte primær- og støtteaktiviteter

6.1.2.1 Primæraktiviteter

Rekruttering og profilering

Skolene ønsker å tiltrekke seg studenter som kan ta del i skolens tilbud, samtidig som skolene er økonomisk avhengige av studenter. En viktig aktivitet for skolene er dermed virksomhet som skaper oppmerksomhet blant potensielle studenter, generell profilering av skolene, og aktiviteter knyttet til innsamling av gaver til skoledriften.

Fellesundervisning

Som skole er fellesundervisningen en viktig aktivitet for å bygge studentenes kompetanse og bidra til oppnåelse av skolens formål som allmenndanning og personlig samt åndelig vekst. Denne aktiviteten genererer behov for ressurser i form av lærere og undervisningsmateriell.

Linjeundervisning

Linjeundervisningen gir studentene anledning til å spesialisere seg innenfor et fagområde. Fra empirien omtales også linjene som viktige for studentene, både med tanke på trivsel og valg av skole. Innholdet og undervisningsform varierer basert på hvilket fagområde som undervises, og ressursbruken vil variere eksempelvis mellom en musikklinje som krever instrumenter og en friluftslivslinje som trenger villmarksutstyr. I analysen er denne aktiviteten også splittet opp i ulike linjer (selv om det ikke er vist i figur 6-1), slik at eventuelle forskjeller kan synliggjøres.

Reisevirksomhet

Skolene reiser mye både utenlands og innenlands. Disse reisene vil både være fellesturer for alle elevene, og turer knyttet til de enkelte linjene. Ettersom det er vanskelig å identifisere størrelsen på reisevirksomhet innenfor fellesundervisning eller enkelte linjer, faller all reisevirksomhet inn under denne aktiviteten. Det må likevel presiseres at det kun dreier seg om studentrelatert reisevirksomhet, og ansatte som reiser for å profilere skolen inngår ikke i denne aktiviteten.

Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn

Under denne aktiviteten ligger bruk av lærere til uformelle samtaler og veiledning av studentene utenfor undervisningssituasjonen. Med tanke på målene om allmenndanning og personlig utvikling anses denne aktiviteten som en viktig del av elevenes skolehverdag. I tillegg er skolene organisert med én person som er til stede på skolen og har tilsyn med elevene utenfor den vanlige arbeidstiden. Mye av de sosialpedagogiske aktivitetene skjer nettopp i denne tilsynstiden, og det er derfor naturlig å gruppere disse to elementene i samme aktivitet. I denne aktiviteten ligger også ressursbruk knyttet til planlegging og organisering av skolens egne arrangementer, slik som eksempelvis åpningsfest eller avslutningsfest.

Bivirksomhet

Denne aktiviteten omfatter eksempelvis drift av sommerhotell, cateringvirksomhet, utleie av lokaler til eksterne arrangementer og annet. Aktiviteten handler således om bruk av ledig kapasitet, og er viktig med tanke på utnyttelse av skolens ressurser. Overskudd fra bivirksomheten brukes gjerne til å finansiere vedlikeholdskostnader og lignende ved skoleanlegget, og dette indikerer kanskje at bivirksomhet burde vært definert som en støtteaktivitet. Samtidig genererer aktiviteten verdiskapning utenfor organisasjonen, og i tråd med definisjonen av primær- og støtteaktiviteter defineres den derfor som primæraktivitet.

6.1.2.2 Støtteaktiviteter

Drift av bygg og anlegg

Skolene har flere ansatte og omfattende ressursbruk tilknyttet drift og vedlikehold av infrastruktur. Dette er kostnader som ideelt sett bør fordeles til de andre aktivitetene basert på forbruk av bygningsmasse, strøm, inventar og lignende – men en slik fordeling er meget vanskelig å gjennomføre. Derfor har det blitt definert en egen støtteaktivitet som inneholder kostnadene knyttet til drift av bygg og anlegg.

Administrasjon

Denne aktiviteten inkluderer administrasjonsarbeid som er relatert til drift av skolen, og vil særlig inneholde lønnskostnader for administrativt personell. Administrasjonskostnader knyttet til bivirksomheten er skilt ut og fordelt direkte til denne, så støtteaktiviteten er utelukkende relatert til skoledriften.

Kjøkken til skoledrift

Kjøkkendrift som er rettet mot skoledriften faller inn under denne aktiviteten, og skilles dermed fra kjøkkendriften som skjer i forbindelse med sommerhotell, catering og annen utleievirksomhet. Eksempelvis omhandler denne aktiviteten bruk av servicepersonell, innkjøp og vedlikehold av kjøkkenutstyr samt innkjøp av varer.

Pedagogisk planlegging

Denne aktiviteten forsøker å belyse omfanget av skolens ressurser som går med til pedagogisk planlegging. Herunder faller eksempelvis tidsbruken hos pedagogisk personell på komitémøter, planleggingsdager og lærerråd. Planlegging som kan kobles direkte til undervisningstimer er imidlertid inkludert i tilhørende undervisningsaktivitet, og inngår ikke i denne aktiviteten.

Kompetanseutvikling

Som omtalt i empiridelen er de ansattes kompetanseutvikling et viktig element i planleggingen av skoledriften. Hovedinnholdet i denne aktiviteten er naturlig nok de ansatte tidsbruk på kompetanseutviklende kurs og arrangementer.

6.1.3 Henføring av kostnader til aktiviteter

Etter at aktivitetene er definert, er neste steg å henføre kostnader til aktivitetene. Fokuset for aktivitetsanalysen er i denne utredningen å illustrere hvordan man kan benytte verktøyet i

skolene, og ikke detaljene rundt selve kostnadsfordelingen. Man vil få utbytte av de neste avsnittene selv om man ikke har full innsikt i hvordan kostnadsfordelingen er utført. Detaljene rundt selve kostnadsfordelingen er derfor beskrevet i appendiks, mens vi her går videre til presentasjon og diskusjon av resultatene fra aktivitetsanalysen.

6.2 Resultater – Skole A

Etter å ha fordelt kostnadene kan man se hvordan ressursene brukes i de ulike aktivitetene:

<i>Skole A</i>	Lønn og lønnsrel. per aktivitet	Andel lønn og lønnsrel. per aktivitet	Total kostnad per aktivitet	Andel total kostnad per aktivitet
Primæraktiviteter				
Rekruttering og profilering	153 516	2 %	651 710	4 %
Fellesundervisning	481 495	5 %	515 709	3 %
Linjeundervisning	2 003 127	21 %	2 256 028	14 %
Reisevirksomhet	564 453	6 %	1 360 350	9 %
Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn	1 012 002	10 %	1 012 893	7 %
Bivirksomhet	223 087	2 %	455 331	3 %
		46 %		40 %
Støtteaktiviteter				
Drift av bygg og anlegg	1 475 857	15 %	4 603 829	30 %
Kjøkken for skoledrift	1 332 112	14 %	2 093 302	13 %
Administrasjon	1 746 880	18 %	1 917 511	12 %
Pedagogisk planlegging	311 640	3 %	311 640	2 %
Kompetanseutvikling	423 364	4 %	442 777	3 %
		54 %		60 %
<i>Sum</i>	<i>9 727 533</i>	<i>100 %</i>	<i>15 621 080</i>	<i>100 %</i>

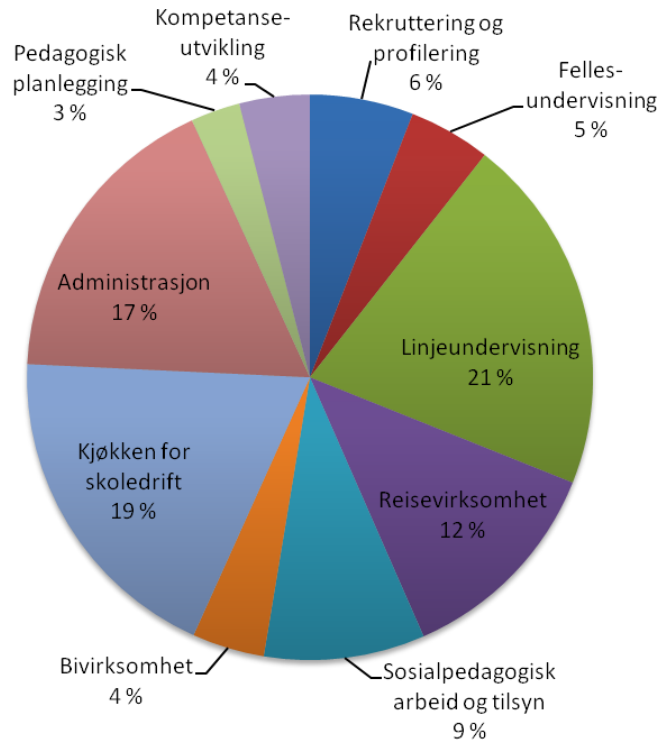
Tabell 6-1 – Aktivitetskostnader, skole A

Fra tabellen over kan vi merke oss at det er aktiviteten drift av bygg og anlegg som tildeles mest ressurser ved skole A, etterfulgt av linjeundervisning og kjøkken for skoledrift. Samlet sett ser vi at skole A bruker mer ressurser på støtteaktiviteter enn primæraktiviteter.

Som nevnt skulle kostnadene som er fordelt til drift av bygg og anlegg optimalt sett vært fordelt ut på alle de aktivitetene denne støtter, men det ville vært meget vanskelig å identifisere den enkelte aktivitets ressursbruk av bygg og anlegg, og vi har derfor brukt denne egne støtteaktiviteten. Størrelsen på aktiviteten gjør imidlertid at bildet av den relative ressursbruken totalt sett kan oppleves misvisende, og det kan derfor være nyttig å se på ressursprioriteringene hvis drift av bygg og anlegg holdes utenfor. Ettersom vi opererer med

prosentstørrelser vil da de andre kostnadene vokse i andel av totale kostnader, og kostnadene ved bygg og anlegg blir dermed implisitt fordelt ut til de andre aktivitetene.

Kostnadsfordelingen uten drift av bygg og anlegg er illustrert i figur 6-2.

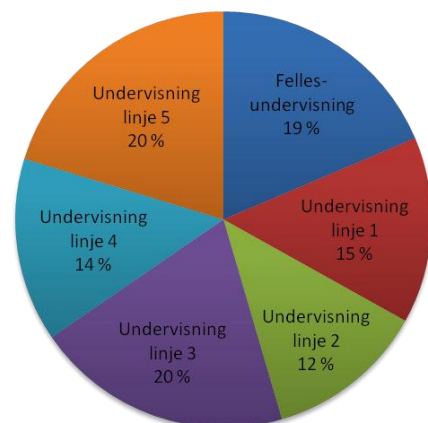


Figur 6-2 - Relativ ressursfordeling uten "drift av bygg og anlegg", skole A

Det første en kan merke seg er at ved utelatelsen av drift av bygg og anlegg endrer det relative størrelsesforholdet mellom primæraktiviteter og støtteaktiviteter seg til henholdsvis 57 % mot 43 %. Dette er et skift på fjorten prosentpoeng. Videre kan vi eksempelvis merke oss at det brukes omtrent like mye ressurser på de to største støtteaktivitetene: administrasjon og kjøkken for skoledrift.

Relativ fordeling i undervisningsaktiviteter som foregår geografisk ved skolen er vist i figur 6-3.

Fra figuren ser vi at fellesundervisningen trekker omtrent like mye ressurser som undervisning på én linje. Mellom linjene er det ingen ekstreme forskjeller i ressursbruk, noe som kanskje kan antyde at de fleste linjekostnader er på produktnivå og avhenger mer av om linjen eksisterer eller ikke, enn akkurat hvor mange elever den har.



Figur 6-3 - Relativ fordeling i lokal undervisning, skole A

I tillegg til undervisningen er sosialpedagogisk arbeid en viktig studentrelatert aktivitet. Som omtalt i analysen av intervjuene er det helheten i tilbudet ved et år på bibel- eller folkehøgskole som anses avgjørende for å oppnå allmenndanning og personlig utvikling, og enkeltmøtet mellom lærer og elev som skjer i tilknytning til det sosialpedagogiske er en viktig del av denne helheten. Dette gjenspeiler seg også i ressursprioriteringen, hvor skole A bruker 9 % på sosialpedagogisk arbeid. For å sette størrelsen i sammenheng med øvrige aktiviteter er dette omtrent dobbelt så mye som på fellesundervisning, og cirka halvparten av den totale ressursbruken i linjeundervisning.

Større enn det sosialpedagogiske arbeidet er ressursbruken i reisevirksomhet på 12 %, og denne aktiviteten bruker ressurser når studentene i løpet av et skoleår gjerne er på reise i mellom åtte og ti uker. Tatt i betraktning at reisevirksomhet inneholder både fellesturer og linjeturer kan størrelsen virke rimelig, og kanskje mer interessant enn å vurdere ressursbruken i reisevirksomhet er det interessant å tenke over hvordan skoleområdet anvendes når studentene ikke er på skolen. Skolen har tross alt omfattende ressursbruk i drift av bygg og anlegg, noe studentene ikke har nytte av når de er på tur. Dessuten har man to-tre måneder om sommeren mellom to skoleår, hvor anlegget ikke brukes til primærvirksomhet. Satt på spissen har man da store kostnader til et anlegg som står uten studenter i fire-fem måneder av året, og det fremstår dermed hensiktsmessig å ha alternative måter å utnytte både skolens areal og personell på.

Med bakgrunn i dette kan vi kaste et blikk på aktiviteten ”bivirksomhet”, som nettopp representerer alternativ utnyttelse av skoleanlegget. Som nevnt i aktivitetsbeskrivelsene kan dette for eksempel dreie seg om utleie av lokaler, sommerhotell eller cateringvirksomhet. Figur 6-2 viser at skolen bruker 4 % av ressursene på denne aktiviteten, så det ser med andre ord ut til at skole A ikke har en bivirksomhet av særlig stort omfang. Fra vårt ståsted virker det fornuftig å vurdere om en slik aktivitet kan utvides for å oppnå bedre og jevnere kapasitetsutnyttelse i driften av skolen og skoleanlegget.

6.3 Resultater – Skole B

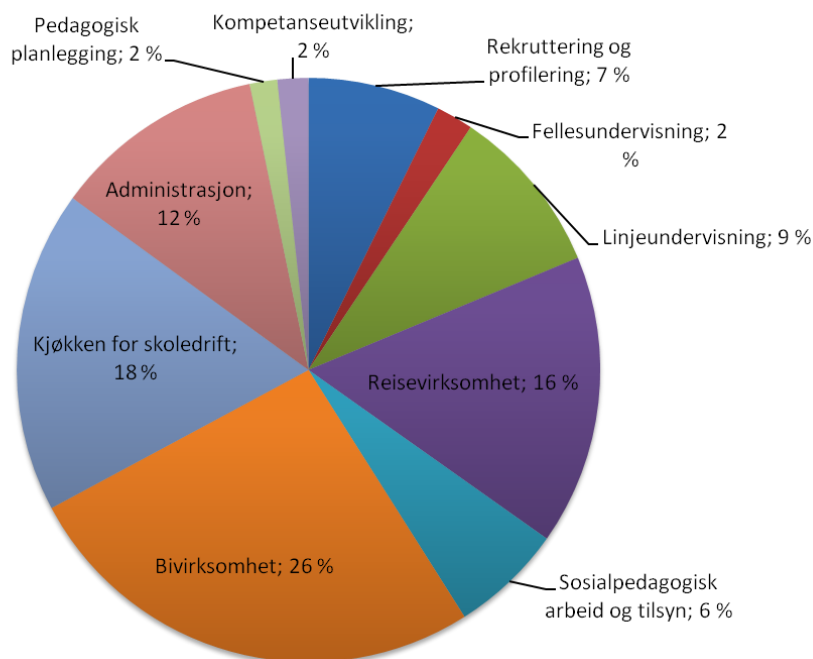
Tilsvarende som for skole A viser følgende tabell hvordan ressursene forvaltes til de ulike aktivitetene ved skole B.

<i>Skole B</i>	Lønn og lønnsrel. per aktivitet	Andel lønn og lønnsrel. per aktivitet	Total kostnad per aktivitet	Andel total kostnad per aktivitet
Primæraktiviteter				
Rekruttering og profilering	502 689	4 %	1 297 930	6 %
Fellesundervisning	320 760	3 %	362 811	2 %
Linjeundervisning	1 465 398	12 %	1 651 699	8 %
Reisevirksomhet	957 892	8 %	2 843 606	13 %
Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn	1 100 821	9 %	1 100 821	5 %
Bivirksomhet	2 805 105	24 %	4 626 054	21 %
		60 %		55 %
Støtteaktiviteter				
Drift av bygg og anlegg	890 418	8 %	3 768 489	18 %
Kjøkken for skoledrift	1 884 808	16 %	3 158 653	15 %
Administrasjon	1 462 957	12 %	2 078 091	10 %
Pedagogisk planlegging	270 376	2 %	270 376	1 %
Kompetanseutvikling	242 489	2 %	302 212	1 %
		40 %		45 %
Sum	11 903 713	100 %	21 460 742	100 %

Tabell 6-2 – Aktivitetskostnader, skole B

Av primæraktiviteter tildeles det mest ressurser til reisevirksomhet og bivirksomhet, mens drift av bygg og anlegg, kjøkken for skoledrift og administrasjon er de største støtteaktivitetene. Hvis man kun ser på lønn og lønnsrelaterte kostnader bruker skolen omtrent seksti prosent av ressursene på primæraktiviteter, men denne andelen faller med fem prosent hvis resten av kostnadene også inkluderes – særlig på grunn av store summer forbundet med drift av bygg og anlegg.

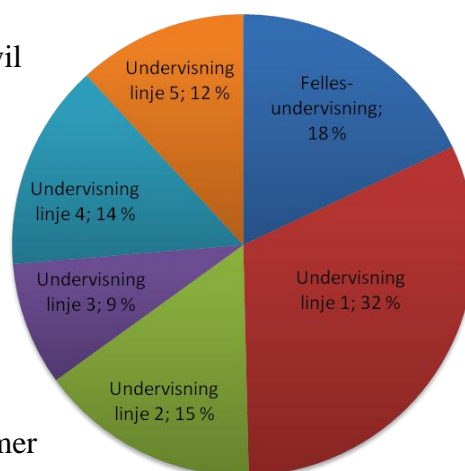
I forbindelse med skole A ble det gjort rede for hvorfor det kan være hensiktsmessig å vise en oversikt over ressursbruken mens drift av bygg og anlegg holdes utenfor. For skole B illustreres dette i figur 6-4.



Figur 6-4 - Relativ ressursfordeling uten "drift av bygg og anlegg", skole B

Ved å holde bygg og anlegg utenfor blir de resterende aktivitetene relativt større, og andelen støtteaktiviteter blir naturligvis mindre. Sett bort i fra bivirksomheten – som utgjør en fjerdedel av ressursbruken – er reisevirksomhet skolens største primæraktivitet, mens kjøkken for skoledrift er den største støtteaktiviteten.

Figur 6-5 viser den relative ressursbruken mellom undervisningsaktivitetene som geografisk foregår på skolen. Her er det tydelige forskjeller i ressursbruken mellom de ulike linjene - linje 1 bruker eksempelvis en tredjedel av ressursene mens linje 3 bare bruker 9 %. Disse størrelsene kan eventuelt vurderes opp mot elevtall ved de ulike linjene, men dette må gjøres med forsiktighet med tanke på hva som egentlig er kostnadsdrivere. Som nevnt i forbindelse med skole A vil gjerne mye av kostnadene være på produktnivå – eksempelvis har hver linje en pedagogisk ansatt som linjeleder – så man kan altså ikke dele total linjekostnad på antall elever og konkludere med at resultatet er kostnaden per elev ved den respektive linjen. De store forskjellene er likevel interessant informasjon man kan se nærmere på, og som ikke kommer frem i det tradisjonelle budsjettet eller regnskapet.



Figur 6-5 - Relativ fordeling i lokal undervisning, skole B

Samtidig er det interessant å legge merke til at det totalt sett brukes ganske lite ressurser på undervisningsaktivitetene nevnt over. Ressursbruken i felles- og linjeundervisning er samlet sett 11 %. Man skulle tro at for en virksomhet som tross alt er en skole vil slike undervisningsaktiviteter ha en betydelig andel av ressursbruken, men aktivitetsanalysen viser at dette ikke er tilfelle.

Basert på analysen brukes det faktisk mer ressurser på reisevirksomhet enn den lokale undervisningen, men dette er kanskje ikke merkelig hvis man tenker over den generelle bransjeinnsikten vi fikk fra intervjuene. Der ble det snakket mye om betydningen av å følge trender hos ungdommen for å sikre god rekruttering, og særlig utenlandsreiser er definitivt et viktig element for mange unge som leter etter et fristende tilbud ved bibel- eller folkehøgskole. Aktivitetstørrelsen belyser at attraktiv reisevirksomhet er en viktig del av tilbudet også for skole B.

Man kan imidlertid nevne et par momenter som fører til at bildet av forholdet mellom disse aktivitetene blir noe skjevt. For det første hadde lokale undervisningsaktiviteter blitt belastet kostnader for drift av bygg og anlegg hvis disse hadde blitt korrekt fordelt ut – mens reisevirksomhet i svært liten grad ville blitt berørt av slike kostnader. For det andre vil gjerne en del av de regnskapsførte reisekostnadene gå direkte fra studentene og gjennom skolen til kjøp av flybilletter og lignende, og man kan hevde at slike kostnader ikke er ressursforvaltning i streng forstand. Samtidig har skolen en begrenset innbetaling per student, og bruk av disse midlene på reiser vil nødvendigvis fortrenge andre studentaktiviteter. Størrelsen på aktiviteten reisevirksomhet synliggjør dermed likevel den strategiske prioriteringen i sammensetningen av skolens tilbud.

Et annet sentralt aspekt ved analysen er størrelsen på skolens bivirksomhet, som utgjør omtrent en fjerdedel av total ressursbruk. I forbindelse med resultatene fra skole A ble det gjort rede for at skoleanlegget ved en bibel- eller folkehøgskole gjerne står uten studenter en betydelig andel av året, og den omfattende størrelsen på bivirksomheten hos skole B kan tyde på at denne skolen klarer å utnytte ledig kapasitet godt og har en effektiv anvendelse av bygg og anlegg.

Naturligvis er det flere andre momenter som kunne blitt kommentert og belyst, men vi vil nå gå videre til en mer eksplisitt sammenligning av analyseresultatene fra de to skolene. En benchmark mellom casevirksomhetene følger i neste delkapittel.

6.4 Benchmark – Skole A og B

En benchmark gir skolene et eksternt sammenligningsgrunnlag for sin egen ressursforvaltning, som særlig kan være nyttig for å avsløre sløsing – men også for å fatte strategiske beslutninger. Før vi sammenligner og kommenterer resultatene fra aktivitetsanalysene, kan det være nyttig å gjøre kort rede for karakteristikker ved de to skolene. Fakta om virksomhetene er vist i tabell 6-3.

Fakta om skolene - 2013		
	Skole A	Skole B
Antall studenter vår/høst 2013	69/75	90/72
Gj.snitt antall studenter 2008 – 2013	75	78
Antall fast ansatte 2013 (årsverk)		
- Pedagogisk ansatte (årsverk)	11 (9,4)	10 (9,9)
- Servicepersonell (årsverk)	10 (8,2)	13 (11)
Totale inntekter		
- Herav bivirksomhet	1 630 794	4 554 388
- Herav innsamlede gaver	3 320 375	2 205 584
Totale kostnader	16 384 700	21 782 007

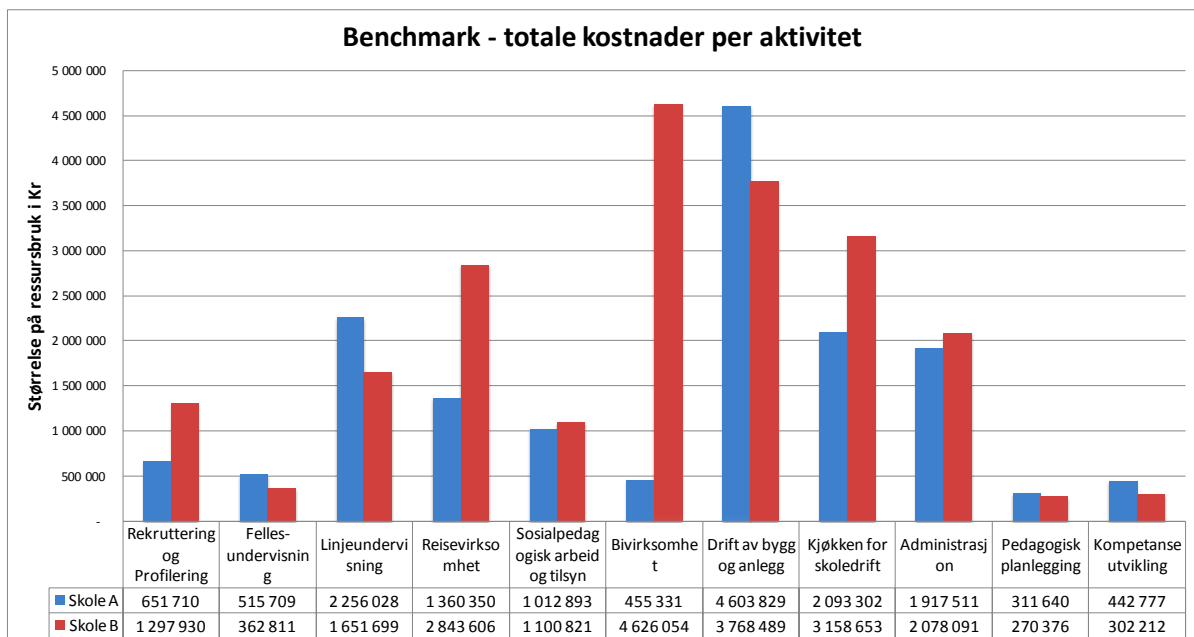
Tabell 6-3 – Fakta om skole A og B

Bildet som tegnes av skolene i tabellen over er relativt enkelt og overordnet, men det viser to virksomheter som tilsynelatende er svært like. Vi legger merke til at i antall studenter og ansatte finner vi nokså like størrelser, og det er bare i nedre del av tabellen at skolene skiller seg særlig fra hverandre. I både totale inntekter og kostnader ligger skole B på et høyere nivå enn skole A. Dette kan i stor grad forklares med større aktivitet i bivirksomhet, og at de i vårsemesteret 2013 mottok inntekter for 90 studenter i forhold til 69 studenter ved skole B. Skole A har et høyere beløp på innsamlede gaver, men utover det ligger altså skole A lavere enn skole B på inntekt- og kostnadssiden i 2013. Det kan også opplyses om at begge skolene for skoleåret 2013/2014 tilbød fem ulike linjer.

Selv om denne informasjonen stort sett er basert på data fra kun ett år, synliggjør likevel redegjørelsen over at skolene har en del sammenfallende størrelser som gjør det interessant å sammenligne ressursforvaltningen videre. Siden virksomhetens omfang er relativt like kan

det også være nyttig å sammenligne absolutte størrelser fremfor prosenttall – særlig med tanke på identifisering av sløsing og skjevheter i ressursbruken. Ettersom vi befinner oss på utsiden av virksomhetene vil vi i begrenset grad konkludere med årsaker til forskjeller eller forsøke å definere hvilken av skolene som har beste praksis. Fokuset vil ligge på å belyse forskjeller mellom skolene som den enkelte skole kan ha interesse av å se nærmere på.

Den følgende figuren viser totale kostnader per aktivitet for skole A og skole B. I de påfølgende avsnittene vil vi sammenligne enkeltaktiviteter og kommentere forskjellene som figuren belyser.



Figur 6-6 - Sammenligning av skole A og B

6.4.1 Primæraktiviteter

Rekruttering og profilering

Det første en kan legge merke til er at skole B bruker omtrent dobbelt så mye som skole A på rekruttering og profilering. Hvorvidt den ene bruker mye, eller den andre bruker lite er vanskelig å diskutere med vårt begrensede utvalg. Det som likevel kan nevnes er at skolene i perioden 2008 – 2013 har omtrent like mange studenter i gjennomsnitt, og at de i inneværende skoleår ligger nokså likt på antall studenter. I tillegg merker vi oss at skole A i 2013 genererte mer inntekter fra innsamlede gaver enn hva skole B gjorde.

Dette kan gjerne reise spørsmålet om skole A får like mye – eller kanskje mer – igjen for bare halvparten av ressursbruken til skole B. Basert på historisk studenttall og gaveinntekter

i 2013 kan det se slik ut. Samtidig må det nevnes at resultatene fra ett års investering i rekruttering og profilering neppe gir full effekt det samme året, og det vil dermed være urimelig å konkludere i den ene eller andre retningen basert på data kun fra et enkelt år. Når det er sagt, forskjellen mellom skolene er uansett så stor at det særlig for skole B kan være interessant å se nærmere på egen ressursbruk i forbindelse med rekruttering og profilering.

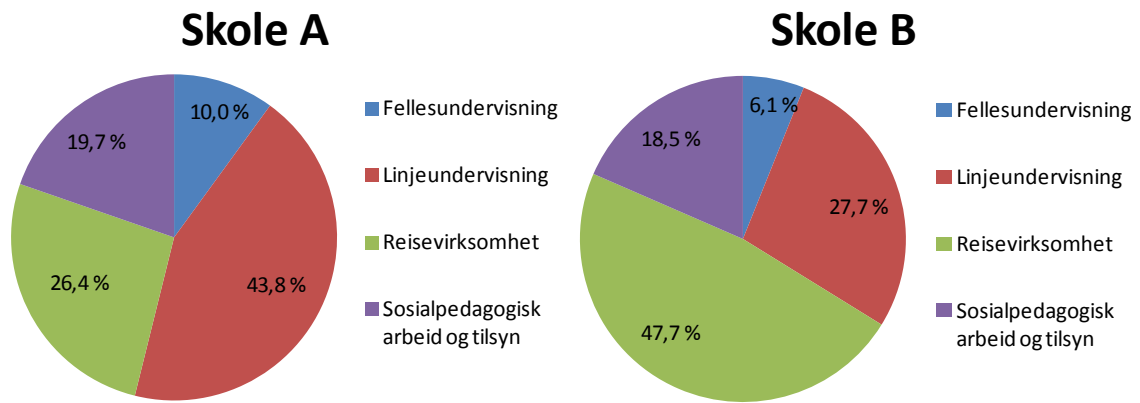
Fellesundervisning og linjeundervisning

Ser vi på de neste to aktivitetene, fellesundervisning og linjeundervisning, ser vi at skole A bruker mer ressurser enn skole B i begge aktiviteter. I diskusjonen av resultatene fra skole B ble det også påpekt at de bare brukte rundt 10 % av totale ressurser på det lokale undervisningstilbudet. Denne forskjellen i ressursbruk kan naturligvis skyldes at skole B har mindre undervisning på skoleområdet enn skole A, men det kan også hende at skole B klarer å utnytte ressursene sine mer effektivt i tilknytning til disse aktivitetene. Når det gjelder linjeundervisningen kan en årsak til forskjellen være at skole A har valgt å ha linjer som i sin natur er dyre i drift, for eksempel ved å være utstyrskrevene. Slike momenter kan være interessante for skolene å se nærmere på, og med tanke på den relativt høye ressursbruken vil skole A kanskje ha nytte av å undersøke hvorvidt det finnes effektiviseringsmuligheter tilknyttet undervisningsaktivitetene.

Reisevirksomhet

Reisevirksomheten er tett tilknyttet både fellesundervisningen og linjeundervisningen. Ressursbruken i denne aktiviteten ble diskutert i forbindelse med resultatene fra skole B, hvor det blant annet ble pekt på at størrelsen på reisevirksomhet kan være en synliggjøring av skolens strategiske prioriteringer i sammensetningen av skolens innholdsmessige tilbud. Ved å sammenligne resultatene fra begge skolene kan dette momentet belyses ytterligere. Mens skole A har høyere ressursbruk på lokal undervisning enn skole B, møter vi det motsatte forholdet i ressursbruk på reisevirksomhet – i denne aktiviteten bruker nemlig skole B dobbelt så mye ressurser som skole A. Dette tyder på at skole B i større grad enn skole A prioriterer reisevirksomhet i sammensetningen av sitt innholdsmessige tilbud.

I forbindelse med en slik strategisk diskusjon kan det være interessant å sammenligne relativ ressursbruk i aktivitetene som inngår i det helhetlige studenttilbudet. Prosentvis ressursfordeling i fellesundervisning, linjeundervisning, reisevirksomhet og sosialpedagogisk arbeid og tilsyn vises derfor i følgende figur.



Figur 6-7 - Benchmark, relativ ressursbruk i studenttilbudet

Denne figuren understreker forskjellen i det innholdsmessige tilbudet. Det brukes omtrent en like stor andel ressurser på sosialpedagogisk arbeid ved de to skolene, mens skole A bruker en noe større andel på fellesundervisningen. Den store forskjellen er imidlertid mellom linjeundervisning og reisevirksomhet, illustrert i henholdsvis rødt og grønt. Vi skal ikke konkludere noe om hvilken fordeling som er hensiktsmessig, men disse diagrammene viser hvordan aktivitetsanalysen kan synliggjøre den strategiske satsingen på en konkret måte, og dermed skape diskusjoner om hvordan ressursene prioriteres.

Bivirksomhet

Den desidert største forskjellen i ressursbruk mellom skolene finner vi ved å se på omfanget av bivirksomheten. Mens skole A bruker kr 455 331 har skole B ti ganger så stor ressursbruk på sin bivirksomhet med kr 4 636 054. Vi minner om at disse kostnadsstørrelsene da er uten at bivirksomheten blir tillagt kostnader for drift av bygg og anlegg.

Fordelene bibel- og folkehøgskoler kan oppnå ved å benytte skoleanlegget til bivirksomhet har blitt omtalt tidligere, og den enkelte skoles ressursbruk i aktiviteten har også blitt diskutert. Når vi her sammenligner omfanget av bivirksomhet for de to skolene blir forskjellen meget tydelig, og det er nærliggende å konkludere med at skole A ikke utnytter skoleanlegget like godt som skole B. Et av målene med aktivitetsanalysen og benchmarkingen er å identifisere sløsing av ressurser, og det å ikke utnytte muligheten for alternativ anvendelse av skolens fasiliteter må kunne betegnes som sløsende – på samme måte som å bruke for mye ressurser i en aktivitet. Det fremstår dermed som særlig aktuelt for skole A å vurdere mulighetene for å utvide bivirksomheten, og dermed oppnå høyere kapasitetsutnyttelse i skoleanlegget.

6.4.2 Støtteaktiviteter

Drift av bygg og anlegg

For begge skolene utgjør drift av bygg og anlegg en vesentlig størrelse, og skole A bruker omtrent kr 800 000 mer på denne aktiviteten enn skole B. Rent strukturelt er det en forskjell mellom skolene på dette området, ettersom skole A leier skoleanlegget av et eiendomsselskap mens skole B eier skoleanlegget selv. Dette er imidlertid ikke grunn til at ressursbruken skal være meget forskjellig, og en rask kontroll i regnskapene viser at avskrivninger relatert til bygg og anlegg og finansutgifter hos skole B omtrent tilsvarer de årlige leiekostnadene hos skole A på kr 1 200 000.

Detaljerte vurderinger av ressursbruken i en kompleks aktivitet som denne er vanskelige å gjøre, når eksempelvis historisk forvaltning av vedlikeholdsarbeid eller ulik alder på bygningsmasse kan resultere i store årlige svingninger i aktivitetskostnaden. Det åpenbare er imidlertid at begge skolene har som oppgave å drifte fellesareal, undervisningsfasiliteter, uteområder og internater for i gjennomsnitt rundt 70 studenter. Basert på vår kunnskap har disse skolene nokså tilsvarende størrelser på skoleanlegget, og dermed kan man gjerne tenke at det ikke bør eksistere store forskjeller i drift av bygg og anlegg. Med andre ord kan det hende at skole A bør undersøke hvorvidt det finnes muligheter for effektivisering innenfor denne aktiviteten. Eksempelvis har skole A én driftsleder og én vaktmester blant personalet – begge i 100 % stilling – mens skole B kun har én driftsleder i full stilling. Det kan selvfølgelig hende at disse personene har ulike arbeidsoppgaver, men det er uansett et interessant moment å se nærmere på.

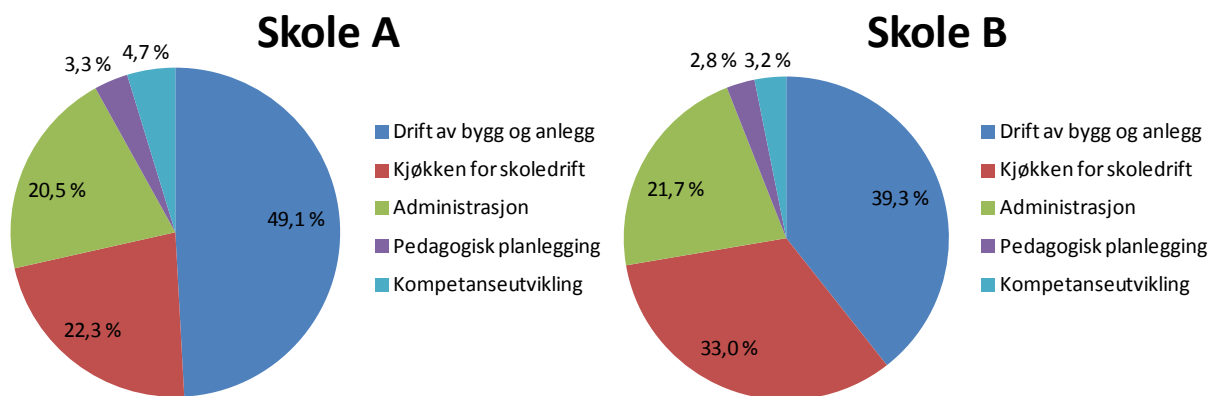
Kjøkken for skoledrift

Også på aktiviteten kjøkken for skoledrift kan vi observere en markant forskjell på kostnadsnivået. For 2013 ser vi at skole B har brukt omtrent én million kroner, eller 50 %, mer ressurser på denne aktiviteten enn hva skole A har. Dette er gjerne litt oppsiktsvekkende med tanke på at også her er oppdraget de skal utføre nokså likt. Man må riktignok ta høyde for at skole B i første halvår av 2013 hadde 90 studenter å brødfø, mens skole A hadde 69. Av andre lett observerbare faktorer som skaper forskjeller finner vi at skole A har 2,74 årsverk ansatt på kjøkkenet, mens skole B har 3,3 årsverk. Grunnet høyere lønnskostnader vil også skole B bli tildelt mer lønnsrelaterte kostnader enn skole A til denne aktiviteten. Hovedinntrykket er imidlertid at forskjellen ikke skal behøve å være så stor, med tanke på forholdene ved skolene ellers, og på bakgrunn av dette er det gjerne mest aktuelt for skole B

å se nærmere på innholdet i denne aktiviteten og undersøke eventuelle effektiviseringsmuligheter.

Administrasjon, pedagogisk planlegging og kompetanseutvikling

For de resterende støtteaktivitetene har skolene ganske tilsvarende ressursbruk, så for disse har ledelsen gjerne mer nytte av å diskutere størrelsen i forhold til andre aktiviteter, fremfor forskjeller mellom skolene. Forholdet mellom alle aktivitetene ble belyst i resultatene for den enkelte skole, men vi kan avslutte denne benchmarken med en sammenligning av skolenes ressursforvaltning til de ulike støtteaktivitetene. Denne relative fordelingen er vist i følgende figur.



Figur 6-8 - Benchmark, relativ ressursbruk i støtteaktiviteter

Figuren over sammenfatter diskusjonen som har blitt gjort i forbindelse med støtteaktiviteter. Ressursbruken i administrasjon, pedagogisk planlegging og kompetanseutvikling er relativt lik mellom skolene – mens det er ganske store forskjeller i kjøkken for skoledrift og drift av bygg og anlegg. For skole A fremstår drift av bygg og anlegg som en særlig tung aktivitet, mens det brukes relativt mye ressurser i kjøkken for skoledrift hos skole B.

6.5 Vurdering av verktøyets nytteverdi

I slutten av kapittel fem ble det drøftet hva som burde være førende for bruk av ABB for virksomhetstypen, og de foregående delkapitlene har drøftet konkrete resultater fra den praktiske aktivitetsanalysen. Avslutningsvis er det hensiktsmessig å gjøre en vurdering av verktøyets nytteverdi, i lys av at analysen nå har blitt utformet.

Formålet med å utføre analysen har vært å se hvordan aktivitetsbasert budsjettering kan brukes til å bryte opp i inkrementelle prosesser – og på den måten identifisere sløsing og skape økt integrasjon mellom budsjett og langsiktig planlegging. For at analysen skal være nyttig for virksomhetstypen må den klare å skape brudd i inkrementell tenkning, og i våre øyne illustrerer gjennomgangen av resultatene hvordan løsningen er egnet til nettopp dette.

Når det gjelder sløsingaspektet ble det i benchmarken blant annet påpekt store forskjeller mellom skolene i kjøkken for skoledrift, drift av bygg og anlegg og bivirksomhet. En slik analyse kan skape nyttige diskusjoner blant sentrale beslutningstakere om ressursforvaltningen, og forhindre at skjevheter videreføres. Med tanke på strategiske vurderinger satte aktivitetsanalysen for eksempel fokus på prioriteringen mellom lokal undervisning og reisevirksomhet i studenttilbudet, og for skole B ble det påpekt store kostnadsforskjeller for undervisning ved de ulike linjene. Slik informasjon kan sørge for at skolene får bedre oversikt over hvor de faktisk bruker ressurser, og at ressursbevilgning i budsjettet og strategiske planer gjennom dette får en sterkere sammenkobling. Med andre ord ser verktøyet ut til å være egnet for å belyse ressursprioritering, både i forbindelse med sløsing og med langsiktig planlegging.

Som tidligere drøftet er det nærliggende å konkludere med at bibel- og folkehøgskolene har mest nytte av aktivitetsanalyser som et supplement til det tradisjonelle budsjettet, ettersom de allerede har god nytte av sistnevnte. En slik analyse kan da kanskje gjennomføres med noen års mellomrom. Det er ingenting som tilsier at ikke begge skoleslagene kan dra nytte av ABB, men siden folkehøgskolene allerede har en kostnadsundersøkelse fremstår verktøyet som særlig nyttig for bibelskolene. I den forbindelse kan det nevnes at man i praksis bør ha flere enn to skoler som deltar i benchmarkingen, slik som i folkehøgskoleundersøkelsen hvor det samles informasjon fra samtlige folkehøgskoler. Flere datakilder kan gjøre det enklere å stadfeste hva som egentlig er høy eller lav ressursbruk, og dermed enklere å identifisere sløsende prosesser.

Samtidig har prosessen med å utforme den praktiske løsningen gjort oss klar over begrensninger og svakheter ved aktivitetsbasert budsjettering, og aktivitetsanalysen som verktøy. For det første kan en sammenligning av analyseresultater bidra til å belyse forskjeller mellom virksomheter, men den kan også skape uheldige konsekvenser. Det kan hende at benchmarkingen fører til at de ulike skolene konvergerer mot en gjennomsnittsverdi – og ender opp med å bruke like mye ressurser som alle andre i hver enkelt aktivitet. Dette ville neppe vært heldig, ettersom skolene faktisk er heterogene på mange områder. Hensikten med en benchmark i dette tilfellet er ikke nødvendigvis å avgjøre hva som er riktig ressursbruk, men å belyse forskjeller som kan være interessante å se nærmere på. Det er imidlertid en viss fare for at sammenligning av aktivitetskostnader skaper en opplevelse av at det finnes et fasitsvar på hvor mye ressurser som bør brukes i skolenes ulike aktiviteter.

For det andre er det en grunnleggende utfordring med å definere hvilke aktiviteter man skal benytte i en analyse som dette. Hvilke aktiviteter er det egentlig man har mest nytte av å belyse for å styrke evnen til strategisk økonomistyring? For at analysen skal få størst mulig nytteverdi er det essensielt at man velger relevante aktiviteter på et fornuftig aggregeringsnivå.

Etttersom vi har utformet løsningen fra utsiden av virksomhetene har dette særlig vært en utfordring for oss, og analysen i denne utredningen har relativt aggregerte aktiviteter. Man kan imidlertid se for seg en mer disaggregert analyse med aktiviteter på et lavere nivå, som i større grad er egnet til å avdekke ikke-verdiskapende prosesser. Med tanke på at sløsingaspektet fremstår såpass sentralt for skolene kunne dette vært en nyttig tilnærming. Samtidig kan det hende at en mer detaljert analyse ville vært for tung og tidkrevende å gjennomføre, slik at nytteverdien av resultatet ikke ville rettferdiggjort det nødvendige arbeidet med utformingen av analysen.

I henhold til Brimson og Antos (1994) er et av de tiltalende aspektene ved aktivitetsbasert styring at aktiviteter er enkle og intuitive å forstå for brukerne – men selv om det er enkelt å forstå en aktivitet kan det altså være vanskelig å definere hvilke aktiviteter man faktisk skal bruke i en analyse. Dette momentet blir særlig relevant for vår spesifikke virksomhetstype, med tanke på hvordan de ser på det helhetlige tilbudet som sin strategi og har vanskelig for å prioritere mellom ulike aktiviteter i skoledriften. Prosessen med å formulere og definere aktiviteter kan med andre ord være en utfordring ved bruk av aktivitetsanalyse som verktøy, og et slikt hinder i starten av analyseprosessen bidrar til å redusere den potensielle

nytteverdien. Som nevnt i teorien påpeker Bergstrand et al., (1999) at aktivitetsbasert budsjettering – i likhet med andre reformerte budsjettprosedyrer – legger til grunn en rasjonell budsjettprosess som kan være vanskelig å gjennomføre i praksis. Etter å ha utformet aktivitetsanalysen fremstår dette momentet fra litteraturen som gyldig også for virksomhetstypen i denne utredningen.

Likevel fremstår aktivitetsanalysen i hovedsak som et potensielt nyttig verktøy for bibel- og folkehøgskoler, og et positivt bidrag til den strategiske økonomistyringen. Særlig for de store budsjettpostene gir aktivitetsanalysen et helt nytt bilde av ressursforvaltningen, slik som når lønnskostnader fordeles ut fra en samlet pott til skolens ulike aktiviteter. Verktøyet har sine svakheter, men det ser samtidig ut som at analysen klarer å frembringe informasjon som kan bryte opp i inkrementelle budsjettprosesser, identifisere sløsing og styrke koblingen mellom et kortsiktig budsjett og langsiktige planer.

7. Avslutning

7.1 Konklusjon

Med utgangspunkt i en konstruktiv forskningstilnærming har denne utredningen forsøkt å belyse følgende problemstilling:

Hvordan brukes budsjettet hos norske bibel- og folkehøgskoler, og hvordan kan aktivitetsbasert budsjettering bidra til å bryte opp i inkrementelle budsjettprosesser og styrke evnen til strategisk økonomistyring for virksomhetstypen?

Problemstillingen ble videre dekomponert i to forskningsspørsmål:

- 1) *Hva er budsjettets funksjoner og bruksområder, og hvordan oppleves problemene beskrevet i litteraturen?*
- 2) *Hvordan kan en praktisk løsning utformes, og hvilken potensiell nytteverdi har denne?*

Det første spørsmålet ble belyst i kapittel 5. Det tradisjonelle budsjettet anses generelt som det nyttigste verktøyet i virksomhetsstyring (Bjørnenak, 2011; Navekvien og Johnsen, 2011), og for de åtte bibel- og folkehøgskolene i denne utredningens utvalg er opplevelsen tilsvarende. Budsjettet har en sentral rolle i økonomistyringsprosessen, og den inntektsmessige usikkerheten med tanke på elevtall gjør at særlig kostnadskontroll fremstår som hovedformålet i budsjettbruken ved skolene. Basert på innsikten fra de kvalitative intervjuene er det altså liten grunn til å stemple det tradisjonelle budsjettet som et utdatert og unyttig styringsverktøy.

Samtidig har de fleste skolene en tydelig inkrementell budsjettprosess, og i den forbindelse kan man også observere flere av problemene fra den eksisterende litteraturen. Det er varierende i hvilken grad budsjettet klarer å skape diskusjoner om ressursbruken ved skolene, og diskusjoner som eventuelt skapes dreier seg stort sett om bevilgninger til nye tiltak. Det gjøres lite vurderinger av eksisterende ressursprioriteringer, med mindre skolene kommer i en situasjon som tvinger dem til å kutte kostnader.

Litteraturen gjør også rede for at inkrementelle prosesser fører til frikobling mellom langsiktig planlegging og kortsiktig budsjettering, men for skolene i utvalget vårt er ikke

disse dimensjonene i økonomistyringen fullstendig løst. Noen skoler har en reaktiv kobling hvor tilgjengelige ressurser etter bevilgning til daglig drift utgjør en strategisk residual, mens andre har en mer proaktiv kobling hvor det settes av ressurser til strategisk satsing, og driften må deretter tilpasses tilgjengelige midler.

Konklusjonen på det første forskningsspørsmålet er med andre ord at en del av problemene fra litteraturen også gjør seg gjeldende for bibel- og folkehøgskolene i vårt utvalg, men samtidig oppleves budsjettet som svært nyttig for blant annet kostnadskontroll – og dets funksjon i økonomistyringen bør dermed ikke svartmales fullstendig.

Aktivitetsbasert budsjettering kan imidlertid bistå med utfordringene som skolene opplever i den inkrementelle budsjettprosessen, som studert i det andre forskningsspørsmålet. I kapittel 6 er det utformet aktivitetsanalyser for to av skolene i utvalget, og resultatene derfra viser hvordan verktøyet tilfører informasjon som kan bryte opp i inkrementelle prosesser – og på den måten identifisere sløsing og skape økt integrasjon mellom budsjett og langsiktig planlegging. Med tanke på budsjettets hovedfunksjon som kostnadskontrollør ser avdekking av sløsing og skjevheter ut til å ha særlig høy potensiell nytteverdi.

Som praktisk verktøy er det nærliggende å konkludere med at bibel- og folkehøgskolene kan bruke aktivitetsanalyser som et supplement til det tradisjonelle budsjettet, og kanskje gjennomføre analyser med noen års mellomrom. Begge skoleslagene kan dra nytte av ABB, men siden folkehøgskolene allerede har en kostnadsundersøkelse fremstår verktøyet som særlig nyttig for bibelskolene. I forbindelse med benchmarking av resultatene bør det inngå flere enn to skoler i sammenligningen, slik at man har et bedre datagrunnlag for å vurdere ressursbruken i aktiviteter.

Samtidig finnes det svakheter ved aktivitetsanalysen som verktøy, som reduserer den potensielle nytteverdien. For det første kan benchmarking av aktivitetskostnader føre til at virksomhetene konvergerer mot samme ressursbruk i hver enkelt aktivitet, selv om de i utgangspunktet har forskjellige behov og ønsker. For det andre kan det være utfordrende å definere hensiktsmessige aktiviteter som skal brukes i analysen. I tillegg har det blitt drøftet at skolene vurderer de fleste aktiviteter som like viktige deler av den helhetlige strategien, og dermed har vanskelig for å prioritere mellom dem. Med tanke på dette kan en aktivitetsanalyse som nettopp forsøker å fremtvinge prioriteringer virke lite hensiktsmessig.

På den annen side kan et slikt prioriteringsproblem gjøre at skolene har særlig nytte av å tvinge seg selv til å vurdere om ressursbruken i aktivitetene de utfører er i tråd med det de faktisk ønsker. På tross av verktøyets svakheter er det dermed naturlig å hevde at både bibel- og folkehøgskoler kan være tjent med å løfte blikket fra kontoer i det tradisjonelle budsjettet og se på skolens faktiske aktiviteter. En aktivitetsanalyse kan være første steg i en slik fokusendring, som bryter opp i inkrementell tenkning og tilfører informasjon som styrker evnen til strategisk økonomistyring.

7.2 Studiens begrensninger

Studiens empiri bygger på intervjuer med åtte rektorer fra norske bibel- og folkehøgskoler. Disse informantene er som omtalt i metoddelen ansett som det beste strategiske utvalget for utredningen, men det kan likevel kommenteres at man også kunne hatt nytte av å inkludere økonomi- og administrasjonsledere som informanter. Ettersom ikke alle rektorene kjente detaljene i budsjettutforming og tilhørende momenter, er det rimelig å anta at dersom vi hadde utvidet studiet til også å inkludere økonomi- og administrasjonslederne kunne vi fått tilgang til ytterligere nyanseringer, og derav styrket kvaliteten i datamaterialet.

For aktivitetsanalysen og benchmarken må det understrekes at disse er gjennomført etter beste evne, men fra utsiden av virksomhetene. Til tross for at man har hatt dialog med personer i virksomhetene har det ikke vært mulighet eller anledning til å komme til bunns i alle problemstillinger, og dette medfører at det vil være svakheter og unøyaktigheter i kostnadsfordelingene. Når det er sagt må det påpekes at hovedhensikten med disse analysene har vært å vise hvordan selve verktøyet kan benyttes for denne virksomhetstypen. Man må derfor ikke legge større vekt på resultatene enn hva man selv finner grunnlag for gjennom å sette seg inn i hvordan analysen er gjennomført. En detaljert beskrivelse av dette finner man i appendiks.

Videre må det også påpekes at nytteverdien av verktøyet ikke har blitt validert av casevirksomhetene. Vi har altså ikke presentert den ferdige analysen og innhentet informasjon om i hvilken grad brukerne opplever den som nyttig, noe som kunne vært interessant i forbindelse med vurderingen av verktøyet. Først og fremst ville gjennomføring av en slik validering gjort utredningen for omfattende, men samtidig kan det hende at det ville vært krevende for casevirksomhetene å gjøre en god vurdering av verktøyet basert på våre resultater. En skikkelig vurdering av nytteverdien ville gjerne vært avhengig av at

skolene selv var mer aktive i utformingsprosessen av analysen, og at de fikk opparbeidet seg egne erfaringer ved å bruke verktøyet.

7.3 Forslag til videre forskning

Utgangspunktet for denne studien var blant annet at ideelle virksomheter i liten grad har vært i forskningens søkelys rundt temaer som budsjettprosedyrer og nyere styringsverktøy. Med utgangspunkt i samme poeng er det flere andre interessante problemstillinger man kan se nærmere på.

For det første gjenstår det å gjennomføre det siste steget i den konstruktive forskningstilnærmingen som er brukt i denne utredningen. Dette steget omhandler å undersøke i hvilket omfang den nye løsningen kan anvendes, og hører mer naturlig hjemme i en kvantitativ studie. Gjennom en kvantitativ studie kunne man utredet i hvor stor grad man kan generalisere konklusjonene i denne oppgaven for hele bibel- og folkehøgskolebransjen. Det ville vært interessant å innhente informasjon om hele bransjens bruk av budsjett og undersøke holdningene blant beslutningstakere, samt i hvilket omfang den nye løsningen kan anvendes i bransjen.

For det andre kunne man gjort noe tilsvarende som er blitt gjort i denne oppgaven, men med eksempelvis balansert målstyring som verktøy i stedet for aktivitetsbasert budsjettering. Som kjent skiller denne virksomhetstypen seg fra andre ved at man ikke har økonomisk vinning som formål, og dette medfører noen styringsutfordringer som blant annet henger sammen med at man har vanskelig for å måle resultater. Ved bruk av balansert målstyring kunne man supplert styring etter tradisjonelle finansielle nøkkeltall med ikke-finansielle perspektiver. Dette kan være interessant både for bransjen som her har vært i fokus, men også for den ideelle sektoren som helhet.

Litteraturliste

- Andersen, S. S. (2013). *Casestudier - Forskningsstrategi, generalisering og forklaring* (2 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Andvik, C. E. (2014). *BED040 - forelesning 7: Balanced Scorecard (BSC) og strategi*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12 utg.). McGraw-Hill.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2007). Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion. I Hopper, T. (red), Northcott, D., & Scapens, R. W., *Issues in Management Accounting* (ss. 357-376). Prentice Hall.
- Barnett, R. R., Levaggi, R., & Smith, P. (1991). An incremental budgeting model of local public expenditure setting in the presence of piecewise linear budget constraints. *Applied Economics* (23), ss. 949-956.
- Bergstrand, J. (2003). *Økonomisk Styrning* (3 utg.). Lund: Studentlitteratur.
- Bergstrand, J. (2012). *Forelesning, BUS400 - Styring av større foretak: Planering och budgetering i förändring*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Bergstrand, J., Bjørnenak, T., & Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Management and Cost Accounting*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Bjørnenak, T. (1994). *Aktivitetsbasert kalkulasjon: Teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon. Avhandling for graden dr. oecon*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Bjørnenak, T. (1998). Aktiviteter, kostnadsdrivere og inkrementelle budsjettprosesser - aktivitetsbasert styring i en akademisk institusjon. *Beta* (1), ss. 11-25.
- Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring - en oversikt. *Magma – Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 6 (2), ss. 22-28.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma – Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, (4), ss. 49-54.
- Bjørnenak, T. (2011). Dynamiske styringssystemer - hva er det? *Magma – Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, (5), ss. 22-30.
- Bjørnenak, T., & Olson, O. (1995). *Utvikling av økonomisystemer - med vekt på eksperimentell systemlæring*. Otta: TANO.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting Unlocking the Performance Potential*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Brimson, J. A. (1992). The basics of activity-based management. In Drury, C. (red), *Management Accounting Handbook* (ss. 64-99). Oxford: Butterworth-Heinemann.

-
- Brimson, J. A., & Antos, J. (1994). *Activity-based Management - for service industries, government entities, and nonprofit organizations*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Brimson, J. A., & Fraser, R. (1991). The key features of ABB. *Management Accounting*, 69 (1), ss. 42-43.
- Codling, S. (1992). *Best Practice Benchmarking - A management guide* (2 utg.). Gower.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). *The Design of Cost Management Systems: Text and Cases* (2 utg.). New Jersey: Prentice Hall.
- Folkehøgskole.no. (2014a). *Historien*. Hentet fra <http://www.folkehogskole.no/historie>
- Folkehøgskole.no. (2014b). *Diverse informasjon fra webområdet*. Hentet fra <http://www.folkehogskole.no/>
- Folkehøgskole.no. (2014c). *Skolen som gir deg 300 muligheter*. Hentet fra http://www.folkehogskole.no/index.php?page_id=8626
- Folkehøgskoleloven. (2002). *LOV-2002-12-06-72*. Hentet fra <http://www.lovdatab.no>
- Forskrift til lov om folkehøgskoler. (2002). *LOV-2002-12-06-72-§4, LOV-2002-12-06-72-§6*. Hentet fra <http://lovdatab.no/dokument/SF/forskrift/2006-10-13-1158>
- Grønnevet, G., & Østergren, K. (2008). Er budsjettstyring god økonomistyring? *Praktisk Økonomi og Finans*, 24 (4), ss. 57-64.
- Hansen, S. C. (2011). A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review*, (20), ss. 289-319.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, (15), ss. 415-439.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, (15), ss. 95-116.
- Hoff, K. G. (2002). *Driftsregnskap og budsjettering* (3 utg.). Universitetsforlaget.
- Høgheim, S., Monsen, N., Olsen, R. H., & Olson, O. (1989). The Two Worlds of Management Control. *Financial Accountability & Management*, (5), ss. 163-178.
- Hope, J. (2011). Performance Management Tools Research Series - A Critical Review: Benchmarking. *Beyond Budgeting Round Table*.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81 (2), ss. 108-115.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). *Beyond Budgeting - How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis* (14 utg.). Pearson.

- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting* (5 utg.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive In the New Business Environment*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, (5), utg. 243-264.
- Kavanagh, S. (2012). ZBB is back! *Public Management*, 94 (3), ss. 14-17.
- Kristensen, K., Eskildsen, J. K., & Juhl, H. J. (2001). Benchmarking som strategisk værktøj. I Christensen, M. (red), *Benchmarking - På tværs af faggrænser*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Kristne Friskolers Forbund. (2012a). *Organisasjon*. Hentet fra <http://www.kff.no/organisasjon>
- Kristne Friskolers Forbund. (2012b). *Lover og forskrifter for private skoler og private høyskoler*. Hentet fra <http://www.kff.no/lover>
- Kristne Friskolers Forbund. (2014a). *Diverse tilsendt informasjon via e-post*.
- Kristne Friskolers Forbund. (2014b). *Medlemsskoler i KFF*. Hentet 12. mai 2014 fra <http://www.kff.no/skoler/artikkel/article/3229>
- KUF. (2001). *Frihet til mangfold (NOU 2001: 16)*. Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet. Oslo: Statens forvaltningstjeneste.
- Lillegård, H. (2014a). *Unge Høyre vil kutte støtten til alle folkehøyskoler*. Hentet fra http://www.dagbladet.no/2014/03/29/nyheter/folkehogskole/innenriks/unge_hoyre/32555234/
- Lillegård, H. (2014b). *Sinnene i kok etter at Unge Høyre vil kutte den økonomiske støtten til alle folkehøyskolene i landet*. Hentet fra http://www.dagbladet.no/2014/03/30/nyheter/unge_hoyre/folkehogskole/statsstotte/32563634/
- Morrow, M., & Connolly, T. (1991). The Emergence of Activity-based Budgeting. *Management Accounting*, 69 (2), ss. 38-41.
- Morrow, M., Bainbridge, A., Connolly, T., Gray, A., Hazell, M., Jeans, M., et al. (1992). *Activity-based management: New approaches to measuring performance and managing costs*. Hertfordshire: Woodhead-Faulkner.
- Naug, T., & Sti, A. D. (1991). *Økonomistyring: Budsjettering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Navekvien, K., & Johnsen, M. (2011). *Hvordan spres Beyond Budgeting?* Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Olsen, R. H. (1997). Ex-post accounting in incremental budgeting: A study of Norwegian municipalities. *Scandinavian Journal of Management*, (13), ss. 65-75.

-
- Oppland fylkeskommune. (2014). *Aktuelt - folkehøgskolen fungerer*. Hentet fra <http://www.oppland.no/Aktuelt/Ansattportalen/Hovedsaker/Folkehøgskolen-fungerer/>
- Phyrr, P. (1970). Zero-base Budgeting. *Harvard Business Review*, 48 (6), ss. 111-121.
- Ralston, B. (1986). Overview of ZBB: Theoretical Concepts. *Managerial Finance* .
- Rohde, C. (2001). Benchmarking og økonomistyring. I Christensen, M. (red), *Benchmarking - På tværs af faggrænser* (ss. 93-108). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Sælen, H. (1996). *Aktivitetsbasert budsjettering i en offentlig forvaltningsenhet, Siviløkonomutredning*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Saunders, M., Lewis, P., & Adrian, T. (2007). *Research Methods for Business Students* (4 utg.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Sending, A. (2013). *Økonomistyring 1* (2 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Thagaard, T. (1998). *Systematikk og innlevelse*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Utdanningsdirektoratet. (2014a). *Driftstilskudd til folkehøgskoler*. Hentet fra <http://www.udir.no/Regelverk/Tilskudd/Folkehøgskoler1/Driftstilskudd-til-folkehøgskoler/>
- Utdanningsdirektoratet. (2014b). *Tilskuddsatser for private skoler godkjent etter kap. 4 i Voksenopplæringsloven - 2014*. Hentet fra <http://www.udir.no/Regelverk/Tilskudd/Tilskudd-til-private-skoler/Diverse-skoler-etter-voksenopplæringsloven-kapittel-4/Tilskuddsatser-for-private-videregaende-skoler-godkjent-etter-kap-4-i-Voksenopplæringsloven/>
- Voksenopplæringsloven. (2009). *LOV-2009-06-19-95*. Hentet fra <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-95>
- Wallander, J. (1999). Budgeting - An unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management* , ss. 405-421.
- Wildavsky, A. (1975). *Budgeting- A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Boston: Little, Brown and Company.
- Wildavsky, A. (1978). A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts. *Public Administration Review* (38), ss. 501-509.
- Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C., & Griffin, M. (2013). *Business Research Methods* (9 utg.). South-Western, Cengage Learning.

Appendiks: Detaljer ved aktivitetsanalysen

A.1 Datagrunnlaget

Aktivitetsanalysen baseres i hovedsak på regnskap for arbeidsåret 2013. For skole A er regnskapet delt opp i de fire avdelingene (1) skoledrift, (2) internat, (3) eiendom og (4) annen virksomhet. Regnskapet er delt opp på denne måten blant annet for at man skal kunne fremlegge dokumentasjon på at det offentlige tilskuddet ikke benyttes til annet enn undervisning av studentene. Det forsøkes derfor å holde alle inntekter og kostnader som er relatert til den tilskuddsberettigede driften i avdeling 1, mens det øvrige fordeles mellom de andre avdelingene. Etter å ha blitt kjent med regnskapet er det tydelig at skillene mellom de ulike avdelingene ikke blir holdt konsekvent i regnskapsføringen. I kostnadsfordelingen har vi derfor forholdt oss til de ulike avdelingene som veiledende med tanke på hvilke aktiviteter de ulike kostnadene kan tilhøre, men likevel fokusert på å se på skolen som en helhet. I tilfeller hvor det har vært vanskelig å avgjøre ressursbruk gjennom dokumenter har økonomilederne ved begge skolene brukt skjønn og generell kunnskap for å bistå i å fordele kostnadene til de ulike aktivitetene.

For skole B er regnskapet delt inn i to dimensjoner – totalregnskap og tilskuddsberettiget skoledrift – av samme årsak som hos skole A. Sammenlignet med skole A skiller man da ikke ut egne avdelinger for internat, eiendom og bivirksomhet i skolens regnskap, men den tilskuddsberettigede driften skilles altså ut fra det øvrige. Da denne skolens bivirksomhet er skilt ut som eget AS har det naturlig nok også et eget regnskap for bivirksomheten. For analyseformålet har det ikke blitt vektlagt at AS-et er et eget selskap, utover at dette regnskapet gir god veiledning for hvilke kostnader som tilhører aktiviteter knyttet til bivirksomheten. Generelt for begge skolene har vi ikke sett gjennom posteringene på hver enkelt regnskapskonto, men for noen kontoer har det vært nødvendig å undersøke dette for å avgjøre aktivitetstilhørighet. I slike tilfeller har som nevnt økonomileder bidratt til arbeidet.

Utover regnskapet har vi også benyttet oss av ressurs- og arbeidsplaner for de ansatte for å fordele lønnsutgiftene. Begge skolene har detaljerte arbeidsplaner for de pedagogisk ansatte hvor den totale timeressursen tilknyttet stillingene er delt opp i grupper. For skole A deles det inn i (1) planlegging og pedagogisk utviklingsarbeid, (2) undervisning, (3) sosialpedagogisk arbeid og tilsyn, (4) diverse og (5) profileringsarbeid. For skole B har vi

tilsvarende arbeidsplaner, med inndeling i gruppene (1) planlegging og pedagogisk utviklingsarbeid, (2) undervisning, (3) sosialpedagogisk arbeid og tilsyn, (4) reisedøgn, (5) veiledning, (6) annet, (7) administrasjonsarbeid ved turer og (8) profileringsarbeid. I arbeidsplanene ved begge skolene er disse gruppene videre spesifisert med mer konkrete arbeidsoppgaver for den enkelte pedagogiske ansatte.

Kategoriene i arbeidsplanene viser at strukturen i disse er relativt lik for de to skolene, og et anonymisert eksempel som viser den generelle strukturen i en slik arbeidsplan finnes i vedlegg 1. Disse arbeidsplanene har vært svært nyttige i å avgjøre hvilke aktiviteter den enkelte ansatte er engasjert i, og hvor mye tid han eller hun skal bruke på aktiviteten. Servicepersonalet har ikke tilsvarende arbeidsplaner, så for disse har det blitt benyttet stillingsbeskrivelser, personalbudsjett og økonomileders kunnskap om virksomheten for å fordele deres ressurs til de ulike aktivitetene.

Med tanke på fordeling av lønnskostnader har disse ikke blitt fordelt basert på regnskapene, men basert på en egen oversikt over de ansattes lønn. For skole A har vi fått tilgang til oversikt over hver enkelt ansattes lønn, mens for skole B har vi fått et anonymisert personalbudsjett som gir oversikt over lønnsnivåer knyttet til ulike stillinger. For skole B har vi da beregnet gjennomsnittslønn for lærerne, ettersom vi ikke har kunnet identifisere hvilken lønn som tilhører hvilken lærer, men for de øvrige ansatte har vi kunnet fordele den enkeltes lønn. Til tross for ulikheten mellom skolene i datagrunnlaget på dette området, er nøyaktigheten i fordelingen likevel nokså tilsvarende. Etter å ha fordelt lønnskostnadene har vi sammenlignet nivået med de totale lønnskostnadene som fremkommer i regnskapene, og funnet at det i stor grad er samsvar mellom disse.

Avslutningsvis kan det bemerkes at siden aktivitetsanalysen ikke utføres med fokus på produktens lønnsomhet, har det ikke vært viet særlig oppmerksomhet til inntektssiden i regnskapene. Unntaket er noen få korrigeringer i forbindelse med transaksjoner mellom skole og bivirksomhet ved skole B. Det har heller ikke vært ansett som nødvendig å se nærmere på skolens balanse.

A.2 Kostnadsgrupper

Kostnadsgruppene er summering av kostnadsarter som skal fordeles med samme fordelingsnøkkel til aktivitetene. Dette representerer en forenkling av analysen. I denne

aktivitetsanalysen har vi ansett det som hensiktsmessig å opprette to kostnadsgrupper: lønn og lønnsrelaterte kostnader. Siden dette dreier seg om relativt små virksomheter har det vært håndterlig å fordele øvrige kostnader konto for konto.

A.2.1 Lønn

Denne kostnadsgruppen inneholder bruttolønn, arbeidsgiveravgift og feriepenger. Som nevnt er lønnskostnader og tilhørende beregninger basert på egne oversikter for de to skolene, det være seg arbeidsplaner eller stillingsbeskrivelser. Prosentvis fordeling av lønn til de ulike aktivitetene vises i vedlegg 2 og 3

Lønnsrelaterte kostnader

I denne kostnadsgruppen inngår kostnader som vi antar kan fordeles til aktivitetene proporsjonalt med hvor stor lønnskostnad aktiviteten legger beslag på. Tabellene under gir en oversikt over hvilke kostnadsarter vi har valgt å definere som lønnsrelaterte for de to skolene.

Skole A
5250 - Personalforsikringer
5920 - Yrkesskadeforsikring
5990 - Andre personalkostnader
6520 - Datautstyr
6540 - Inventar
6570 - Arbeidsklær
6800 - Kontorrekvisita
6810 - Kontorteknisk vedlikehold
6900 - Telefon og internett

Tabell A-1 – Lønnsrelaterte kostnader, skole A

Skole B	
4040 Varekjøp - cd, video, film o.l	5990 Andre personalkostnader
4090 Diverse andre materialer/varer	6355 Blomster, dekorasjoner o.l.
4530 Inventar og utstyr skole	6420 Leie inventar og utstyr
4576 Leasing - kopimaskin/printer	6510/6520/6530 Vedl.hold kontorutstyr/inventar/maskiner.
5001 Kompensasjon pensjonsordning	6541 Inventar
5210 Telefon, kun fra lønn	6810 Kontorrekvisita
5280 Annen fordel i arbeidsforhold	6860 Aviser, tidsskrifter m.v.
5332 Fritidsforsikring	6890 Andre kontorkostnader
5333 Gruppeliv-Uføre/PUfritid	6910 Telefon og telefaks
5334 Yrkesskadeforsikring	7730 Blomster, etc. spes.anledning.
5460 - 5463 Pensjonsforsikring	7790 Andre kostnader
5910 Gaver ansatte	

Tabell A-2 – Lønnsrelaterte kostnader, skole B

A.3 Kostnadsfordelingen – fra art til aktivitet

A.3.1 Primæraktiviteter

Rekruttering og profilering

Aktivitetsdefinisjon: Skolene ønsker å tiltrekke seg studenter som kan ta del i skolens tilbud, samtidig som skolene er økonomisk avhengige av studenter. En viktig aktivitet for skolene er dermed virksomhet som skaper oppmerksomhet blant potensielle studenter, generell profilering av skolene, og aktiviteter knyttet til innsamling av gaver til skoledriften.

Til denne aktiviteten er det fordelt kostnader til eksempelvis annonsering, innkjøp av reklamemateriell, porto, kontingenter og utdanningsmesse. Hva gjelder porto for skole A er den totale kostnaden som fremkommer av regnskapet fordelt med 85% til rekruttering og 15% til administrasjon. Foruten disse kostnadene er det også fordelt lønn og derav lønnsrelaterte kostnader. Rekruttering trekker lønnskostnader hos skolene blant annet gjennom én ansatt som har definert en del av sin stilling til direkte arbeid med rekruttering, i tillegg til at øvrige ansatte kan ha noe engasjement inn mot profilerende arrangementer.

Fellesundervisning

Aktivitetsdefinisjon: Som skole er fellesundervisningen en viktig aktivitet for å bygge studentenes kompetanse og bidra til oppnåelse av skolens formål som allmenndanning og personlig samt åndelig vekst. Denne aktiviteten genererer behov for ressurser i form av lærere og undervisningsmaterieell.

I stor grad består kostnadene fordelt til denne aktiviteten av lønn og lønnsrelaterte kostnader. Disse er fordelt basert på pedagogisk personale sine arbeidsplaner. I tillegg synliggjør regnskapene innkjøp av varer til fellesundervisning, som i sin helhet er tilskrevet denne aktiviteten. Kostnader for lokaler og reisevirksomhet som denne aktiviteten også gjør bruk av er skilt ut til aktivitetene ”reisevirksomhet” og ”drift av bygg og anlegg”.

Linjeundervisningen

Aktivitetsdefinisjon: Linjeundervisningen gir studentene anledning til å spesialisere seg innenfor et fagområde. Fra empirien omtales også linjene som viktige for studentene, både med tanke på trivsel og valg av skole. Innholdet og undervisningsform varierer basert på hvilket fagområde som undervises, og ressursbruken vil variere eksempelvis mellom en musikklinje som krever instrumenter og en friluftslivslinje som trenger villmarksutstyr. I analysen er denne aktiviteten også splittet opp i ulike linjer slik at eventuelle forskjeller kan synliggjøres.

Som for fellesundervisningen består de fordelte kostnadene i hovedsak av lønn og lønnsrelaterte kostnader. Disse er også her fordelt basert på de tidligere omtalte arbeidsplanene for hver enkelt lærer. Av øvrige fordelte kostnader finnes det blant annet egne kontoer i regnskapene for innkjøp av materiell til undervisning til hver linje, som da i sin helhet er fordelt til de ulike linjene. Kostnader forbundet med undervisningsrom, reiser og lignende er heller ikke her fordelt til aktiviteten, ettersom disse i sin helhet er skilt ut til aktivitetene ”reisevirksomhet” og ”drift av bygg og anlegg”.

Reisevirksomhet

Aktivitetsdefinisjon: Skolene reiser mye både utenlands og innenlands. Disse reisene vil både være fellesturer for alle elevene, og turer knyttet til de enkelte linjene. Ettersom det er vanskelig å identifisere størrelsen på reisevirksomhet innenfor fellesundervisning eller enkelte linjer, faller all reisevirksomhet inn under denne aktiviteten. Det må likevel presiseres at det kun dreier seg om studentrelatert reisevirksomhet, og ansatte som reiser for å profilere skolen inngår ikke i denne aktiviteten.

Kostnader fra regnskapet som tydelig er spesifisert til å omhandle reisevirksomhet er fordelt til denne aktiviteten. Dette er eksempelvis kostnadene i kontoer som avskrivinger på biler, bilkostnader, bilgodtgjørelse, diettkostnader, turer og ekskursjoner. I tillegg er det i lærernes arbeidsplaner spesifisert hvor mye reisevirksomhet de skal ha. Lønn og lønnsrelaterte kostnader er da fordelt til denne aktiviteten basert på denne informasjonen.

Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn

Aktivitetsdefinisjon: Under denne aktiviteten ligger bruk av lærere til uformelle samtaler og veiledning av studentene utenfor undervisningssituasjonen. Med tanke på målene om allmenndanning og personlig utvikling anses denne aktiviteten som en viktig del av elevenes skolehverdag. I tillegg er skolene organisert med én person som er til stede på skolen og har tilsyn med elevene utenfor den vanlige arbeidstiden. Mye av de sosialpedagogiske aktivitetene skjer nettopp i denne tilsynstiden, og det er derfor naturlig å gruppere disse to elementene i samme aktivitet. I denne aktiviteten ligger også ressursbruk knyttet til planlegging og organisering av skolens egne arrangementer, slik som eksempelvis åpningsfest eller avslutningsfest.

Til denne aktiviteten er det kun fordelt lønn og lønnsrelaterte kostnader i henhold til arbeidsplanene. Arbeidsplanene beskriver den enkelte ansattes tidsbruk på møter, komiteer, tilsyn og interne arrangementer. Hver lærer har også spesifisert et timetall til sjelesorg og veiledning.

Bivirksomhet

Aktivetsdefinisjon: Denne aktiviteten omfatter eksempelvis drift av sommerhotell, cateringvirksomhet, utleie av lokaler til eksterne arrangementer og annet. Aktiviteten handler således om bruk av ledig kapasitet, og er viktig med tanke på utnyttelse av skolens ressurser. Overskudd fra bivirksomheten brukes gjerne til å finansiere vedlikeholdskostnader og lignende ved skoleanlegget, og dette indikerer kanskje at bivirksomhet burde vært definert som en støtteaktivitet. Samtidig genererer aktiviteten verdiskapning utenfor organisasjonen, og i tråd med definisjonen av primær- og støtteaktiviteter defineres den derfor som primæraktivitet.

Ettersom kostnader forbundet med drift av bygg og anlegg er skilt ut til egen aktivitet, er det i hovedsak direkte kostnader som i regnskapet er spesifisert til bivirksomhet som er fordelt til denne aktiviteten. Disse kostnadene er eksempelvis innkjøp av varer, innkjøp og vedlikehold av kjøkkenutstyr, lønn til kjøkkenpersonell, regnskaps- og revisjonshonorar, og økonomileders tidsbruk på bivirksomhet. For skole A er 1/3 av kostnadene til regnskaps- og revisjonshonorar i regnskapet fordelt til denne aktiviteten, etter anslag fra økonomileder. Lønn er skjønsmessig fordelt til aktiviteten basert på økonomileders vurdering av bivirksomhetens størrelse relativt til skoledriften, som innebærer at kjøkkenpersonalets og økonomileders lønn er fordelt med 10 % til bivirksomhet og 90 % til skoledrift.

For skole B er bivirksomheten skilt ut i eget AS og fordelingen av lønnskostnadene er dermed gjort med utgangspunkt i hvor stor stillingsprosent det er angitt på de ulike ansatte tilknyttet bivirksomheten. Dette gjelder både administrativt personell og kjøkkenpersonell. Sommert for skole B benyttes omtrent 50 % av kjøkkenpersonalets ressurs til bivirksomhet.

A.3.2 Støtteaktiviteter

Drift av bygg og anlegg

Aktivetsdefinisjon: Skolene har flere ansatte og omfattende ressursbruk tilknyttet drift og vedlikehold av infrastruktur. Dette er kostnader som ideelt sett bør fordeles til de andre aktivitetene basert på forbruk av bygningsmasse, strøm, inventar og lignende – men en slik fordeling er meget vanskelig å gjennomføre. Derfor har det blitt definert en egen støtteaktivitet som inneholder kostnadene knyttet til drift av bygg og anlegg.

Fordelte kostnader til denne aktiviteten omhandler blant annet avskrivninger på bygninger og utstyr, leie av lokaler, lys og varme, renhold, forsikring, kommunale avgifter og serviceavtaler. I tillegg er lønn og lønnsrelaterte utgifter for ansatte i driftsavdelingen tilskrevet denne aktiviteten.

Kjøkken for skoledrift

Aktivitetsdefinisjon: Kjøkkendrift som er rettet mot skoledriften faller inn under denne aktiviteten, og skilles dermed fra kjøkkendriften som skjer i forbindelse med sommerhotell, catering og annen utleievirksomhet. Eksempelvis omhandler denne aktiviteten bruk av servicepersonell, innkjøp og vedlikehold av kjøkkenutstyr samt innkjøp av varer.

Til denne aktiviteten er det i hovedsak fordelt kostnader til innkjøp av varer, innkjøp og vedlikehold av kjøkkenutstyr, lønn og lønnsrelaterte kostnader. Lønn omhandler her de ansatte på kjøkkenet, og for skole A er det fordelt 90 % av lønnskostnadene til denne aktiviteten, jf. beskrivelsen av bivirksomhet tidligere. For skole B er de kjøkkenansatte fordelt til denne aktiviteten etter angitt stillingsprosent i stillingsoversikten.

Administrasjon

Aktivitetsdefinisjon: Denne aktiviteten inkluderer administrasjonsarbeid som er relatert til drift av skolen, og vil særlig inneholde lønnskostnader for administrativt personell. Administrasjonskostnader knyttet til bivirksomheten er skilt ut og fordelt direkte til denne, så støtteaktiviteten er utelukkende relatert til skoledriften.

Av direkte kostnader til denne aktiviteten har vi i hovedsak identifisert porto og regnskap- og revisjonshonorar. For skole A er porto skjønnsmessig fordelt med 15 % til administrasjon og det øvrige til rekruttering. Hva gjelder regnskap- og revisjonshonorar er dette fordelt med 2/3 til administrasjon og 1/3 til bivirksomhet. Av andre kostnader er det fordelt 85 % av rektors lønn, 50 % av inspektørens lønn, 90 % av økonomileders lønn og 100% av skolesekretær sin lønn.

For skole B, som har eget selskap for bivirksomheten, har det ikke vært det samme behovet for skjønnsmessige fordelinger. Her er regnskap- og revisjonshonorar samt porto i skoleregnskapet fordelt i sin helhet til denne aktiviteten. I tillegg er bankgebyr og andre administrasjonskostnader fordelt hit. Når det gjelder lønnskostnader er denne aktiviteten belastet med 40 % av rektor, 28 % av inspektør, 33 % av skoleassistent, 70 % av administrasjonsleders lønn, 75 % av økonomimedarbeiders lønn og 8 % av husmor. Noen andre ansatte har også små administrasjonsoppgaver som utgjør omtrent 1 % av deres tidsbruk.

Pedagogisk planlegging

Aktivetsdefinisjon: Denne aktiviteten forsøker å belyse omfanget av skolens ressurser som går med til pedagogisk planlegging. Herunder faller eksempelvis tidsbruken hos pedagogisk personell på komitémøter, planleggingsdager og lærerråd. Planlegging som kan kobles direkte til undervisningstimer er imidlertid inkludert i tilhørende undervisningsaktivitet, og inngår ikke i denne aktiviteten.

Til denne aktiviteten er det fordelt lønn og lønnsrelaterte kostnader basert på arbeidsplanene for de pedagogiske ansatte. Arbeidsplanene beskriver den enkelte ansattes tidsbruk på de aktivitetene som er beskrevet i aktivitetsdefinisjonen.

Kompetanseutvikling

Aktivetsdefinisjon: Som omtalt i empiridelen er de ansattes kompetanseutvikling et viktig element i planleggingen av skoledriften. Hovedinnholdet i denne aktiviteten er naturlig nok de ansatte tidsbruk på kompetanseutviklende kurs og arrangementer.

Til denne aktiviteten er det fordelt kostnader til kurs i form av eksempelvis deltakeravgift. I tillegg beskriver arbeidsplanene den enkelte ansattes deltakelse på kompetanseutviklende samlinger som da angir vår fordeling av lønn og lønnsrelaterte kostnader til denne aktiviteten.

Vedlegg 1: Arbeidsplan – pedagogisk ansatt

Arbeidsplan - Skoleåret 2013/2014		
Ansatt:	NN	
Stilling:	Lærer	
Størrelse:	100 %	
		Timer
Årsverk		1687,5
Planlegging og pedagogisk utviklingsarbeid		213
Felles planleggingsdager	48	
Arbeidermøte	30	
Kompetanseutviklende konferanse	51	
Lærerråd	42	
Komiteer	42	
Undervisning		339
Tilrettelegging av undervisning (60 min/skoletime)		453
Sos.ped, tilsyn og skolearrangement		310
Tilsyn hverdag	135	
Tilsyn helg (fre-søn)	36,2	
Diverse (arrangement, rådgivning, elevkvelder, etc)	138,8	
Diverse		219,5
Klassestyrer	0	
Sekretær lærerråd	0	
Mentoring	20	
Annen virksomhet (etter avtale m/ rektor)	10,5	
Reisedøgn	189	
Profileringsarbeid		129
Distriktsmøter	6	
Leirer, stevner, etc.	117	
Elevstevne	6	
Sum disponert årsverk		1663,5
<i>Rest årsverk</i>		<i>24</i>

Vedlegg 2: Lønnsfordeling, skole A

		Primæraktiviteter										Støtteaktiviteter					
Stilling	Sum lønnskostnad (inkl. anslag, fp.)	Rekruttering og profilering	Felles-undervisning	Undervisning - Linje 1	Undervisning - Linje 2	Undervisning - Linje 3	Undervisning - Linje 4	Undervisning - Linje 5	Reisevirksomhet	Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn	Bivirksomhet	Drift av bygg og anlegg	Kjøkken for skole	Administrasjon	Pedagogisk planlegging	Kompetanseutvikling	
																	10,0 %
Rektor	674 808		5,0 %					10,0 %									
Inspesktør/lerer	570 040	0,4 %	23,9 %					1,2 %	2,7 %	7,1 %						8,6 %	6,2 %
Lærer 1	514 208	5,0 %	31,5 %		15,3 %			1,2 %	13,0 %	16,5 %						6,7 %	10,8 %
Lærer 2	576 157	0,7 %	37,2 %		7,5 %			4,8 %	18,4 %	18,6 %						7,9 %	4,9 %
Linjeleer 1	477 637	20,4 %				38,6 %			12,8 %	14,7 %						4,6 %	8,9 %
Linjeleer 2	232 832	3,0 %			50,7 %				13,1 %	17,4 %						6,7 %	9,1 %
Linjeleer 3	417 925	0,4 %					46,6 %		16,0 %	18,4 %						7,3 %	11,1 %
Linjeleer 4	405 223	0,4 %				56,3 %		1,5 %	16,0 %	11,5 %						6,5 %	7,8 %
Linjeleer 5	514 208	0,3 %	7,6 %				7,6 %	25,8 %	13,9 %	28,7 %						7,5 %	8,6 %
Linjeleer 6	106 785				100,0 %												
Linjeleer 7	442 367	0,3 %		48,7 %					10,0 %	16,7 %						6,5 %	17,8 %
Servicepersonell																	
Økadm.leder	318 442														90,0 %		
Skolesekretær	484 795													100,0 %			
Driftsleder	465 663											100,0 %					
Vakstester	493 384											100,0 %					
Husmor	382 109											20,0 %					3,0 %
Kjøkkenansatt 1	353 894										67,0 %	10,0 %			90,0 %		
Kjøkkenansatt 2	453 755											10,0 %			90,0 %		
Kjøkkenansatt 3	362 743											10,0 %			90,0 %		
Kjøkkenansatt 4	210 772											10,0 %			90,0 %		
Renholder	341 712											100,0 %					
Sum	8 799 458	143 252	449 302	351 516	224 823	412 600	355 695	246 871	526 714	944 340	208 171	1 377 181	1 243 047	1 630 084	290 804	395 058	
<i>Prosentvis</i>	<i>100 %</i>	<i>1,6 %</i>	<i>5,1 %</i>	<i>4,0 %</i>	<i>2,6 %</i>	<i>4,7 %</i>	<i>4,0 %</i>	<i>2,8 %</i>	<i>6,0 %</i>	<i>10,7 %</i>	<i>2,4 %</i>	<i>15,7 %</i>	<i>14,1 %</i>	<i>18,5 %</i>	<i>3,3 %</i>	<i>4,5 %</i>	
<i>Lønnsrelaterte</i>	<i>620 549</i>	<i>10 102</i>	<i>31 685</i>	<i>24 789</i>	<i>15 855</i>	<i>29 097</i>	<i>25 084</i>	<i>17 410</i>	<i>37 145</i>	<i>66 596</i>	<i>14 681</i>	<i>97 121</i>	<i>87 661</i>	<i>114 956</i>	<i>20 508</i>	<i>27 800</i>	

Vedlegg 3: Lønnsfordeling, skole B

Primæraktiviteter														Støtteaktiviteter			
Stilling	Sum lønnskostnad (inkl. fp., arb.g.avgift)	Rekruttering og markedsføring	Felles- undervisning	Undervisning - Linjje 1	Undervisning - Linjje 2	Undervisning - Linjje 3	Undervisning - Linjje 4	Undervisning - Linjje 5	Reise- virksomhet	Bivirksomhet	Sosialpedagogisk arbeid og tilsyn	Drift av bygg og anlegg	Kjøkken for Admin- istrasjon skole	Pedagogisk planlegging	Kompetanse- utvikling		
Rektor	656 203	10%	5%						15%	5%	5%			40%	10%	10%	
Inspektør	596 977	4%	8%	2%	2%	2%	4%	2%	14%	18%	18%			28%	5%	12%	
Lærer 1	524 816	13%	14%		20%			3%	10%	31%	31%			1%	5%	2%	
Lærer 2	524 816	16%	1%	25%				1%	25%	25%	25%				5%	2%	
Lærer 3	524 816	25%	7%		20%		1%	1%	21%	17%	17%			1%	5%	2%	
Lærer 4	524 816	2%	2%	2%	2%	2%	29%	2%	35%	17%	17%				5%	2%	
Lærer 5	524 816	9%	11%		2%	2%	4%	13%	28%	18%	18%			6%	5%	5%	
Skoleassistent1	63 200		8%	8%		8%	8%	8%		33%	33%			33%			
Skoleassistent2	63 200		8%	8%		8%	8%	8%		33%	33%			33%			
Tidmelærere	153 350			70%				30%									
Administrasjonsleder	596 977									30%							
Økonomimearbeider	345 978									25%							
Driftsleder	511 763											100%					
Kjøkkensjef 1	487 468									60%			40%				
Kjøkkensjef 2	405 781									50%			50%				
Husmor	389 975									39%			20%	8%			
Husmor vikar	173 513									39%			20%	8%			
Kokk 1	393 594									70%			30%				
Kokk 2	393 594									70%			30%				
Kokk 3	472 313									40%			60%				
Kokk 4	299 222									33,3%			66,7%				
Kokk 5	433 171									25%			75%				
Kokk 6	74 806												100%				
Overtid/helg kjøkken - skole	76 675												100%				
Overtid/helg kjøkken - bivirksomhet	89 454									100%							
Honorar - Linjje 1 (fra regnskap)	313 863											29%					
Sommervikarer og lignende	447 272																
SUM	10 062 427	424 932	271 145	469 007	234 588	147 330	214 462	173 342	809 723	2 371 207	930 544	752 687	1 593 263	1 236 665	228 554	204 980	
Lønnsrelaterte kostnader	1 841 286,00	77 757	49615,75469	85 822	42 926	26 959	39243,51125	31 719	148 168	433 898	170 277	137 731	291 545	226 293	41 822	37 509	
Sum lønn og lønnsrelaterte kostnader	502 689	502 689	320 760	554 829	277 515	174 289	253 705	205 061	957 892	2 805 105	1 100 821	890 418	1 884 808	1 462 957	270 376	242 489	
Prosentvis fordeling	4,2%	4,2%	2,7%	4,7%	2,3%	1,5%	2,1%	1,7%	8,0%	23,6%	9,2%	7,5%	15,8%	12,3%	2,3%	2,0%	

Vedlegg 4: Intervjuguide

- Kort presentasjon av intervjuerne og bakgrunnen for utredningen
- Presentasjon av tema og problemstillinger som skal berøres
- Forklare at resultatene kan anonymiseres ved ønske om det
- Tidsbruk og hvordan intervjuet er bygd opp
- Godkjenning for bruk av diktafon og notater
- Eventuelle spørsmål om intervjuet fra informanten

Tema	Spørsmål	Spørsmålenes intensjon
Innledende om virksomheten	<ul style="list-style-type: none"> • Hva er skolens overordnede målsetting(er)? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hvorfor driver dere? ○ Har skolen en formulert målsetting? • Kan du fortelle om skolens strategi? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hvordan jobber dere for å oppnå skolens overordnede mål? ○ Har skolen en definert/formulert strategi? ○ <i>Hvis udefinert, kan fremtvinge prioritering gjennom eksempler</i> 	<p>Få en beskrivelse av virksomhetens mål og strategi, og eventuelt avdekke manglende bevissthet på området.</p> <p>Informant får anledning til å beskrive dette uten å måtte "vurdere kritisk", som i senere spørsmål. Spørsmålene gir oss også anledning til å referere til det som blir sagt innledningsvis senere i intervjuet.</p>
Bruk av styringsverktøy	<ul style="list-style-type: none"> • Hvilke styringsverktøy bruker dere ved skolen? <ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Hvis andre enn budsjett: Kan du fortelle hvordan dette verktøyet brukes?</i> 	<p>Kartlegger hvilke(t) verktøy som brukes i styringen av skolen. Vil være nyttig for å styre retningen på resten av intervjuet, og eventuelt belyse bruk av andre verktøy enn budsjettet.</p>

Budsjettet	<ul style="list-style-type: none"> • Hva er det viktigste formålet med bruken av budsjett hos skolen deres? <ul style="list-style-type: none"> ○ Planlegging/ressursfordeling? ○ Kontroll? ○ Oppfølging mot regnskap? ○ Kommunisering av mål? 	<p>Spørsmålet vil identifisere hvilken rolle budsjettet er tiltenkt i økonomistyringen. Kan også være nyttig med tanke på senere spørsmål om strategi, og koblingen mellom langsiktig og kortsiktig planlegging.</p>
Budsjettprosessen	<ul style="list-style-type: none"> • Kan du fortelle om hvordan den forrige budsjettprosessen ble gjennomført? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hvilke personer er involvert i hvilke faser? <ul style="list-style-type: none"> ▪ (eks styret/ansatte) ○ Hva brukes som utgangspunkt for budsjettet? ○ Struktur i budsjettet (årsbasis? Kontoplan?) ○ Hvordan avgjøres størrelsen på ulike budsjettposter? <ul style="list-style-type: none"> ▪ Videreføres mange poster fra år til år? 	<p>Identifiserer hvordan budsjettprosessen foregår ved skolen på en konkret måte, og hvordan budsjettet er satt sammen.</p> <p>Vil bidra til å oppdage hvorvidt budsjettprosessen er inkrementelt preget, hva som vektlegges i prosessen, hvilke personer som er involvert og hvilke vurderinger som gjøres for de ulike postene.</p>
Strategisk planlegging	<ul style="list-style-type: none"> • Hvordan gjennomføres den langsiktige planleggingen for skolen? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hvilke temaer inngår i denne prosessen? ○ Hvilke personer er involvert med hvilke roller? ○ Hvilken informasjon benyttes for å ta beslutninger? <ul style="list-style-type: none"> ▪ (for eks: regnskap, sammenligning med andre skoler, kalkyler, trender) ○ <i>Kan eventuelt spørre om beskrivelse av et konkret eksempel, slik som en gjennomført endring i linjetilbud.</i> 	<p>Hensikten er å kartlegge hvilke områder ved skoledriften som er gjenstand for langsiktig, strategisk planlegging - og hvordan denne prosessen foregår.</p> <p>Spørsmålet forsøker også å identifisere hva som anses som relevant informasjon for strategisk styring, med tanke på å etablere en normativ idé for den praktiske løsningen vi senere skal utforme.</p>
Strategisk planlegging	<ul style="list-style-type: none"> • Fastsettes det konkrete, langsiktige mål for skolen? 	<p>Litteraturen peker på mangelen på</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Kan du i tilfelle beskrive et eksempel? <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Eksempelområder:</i> ▪ Kompetanse i fagstaben ▪ Undervisningsinnhold ▪ Omfang av bivirkosomhet 	konkrete mål som en kilde til frikobling mellom strategi og kortsiktig planlegging, og dette spørsmålet kan belyse emnet i praksis. Vil også relatere seg til potensiell nytte av ABB, hvor måltallsbudsjettering er et viktig aspekt.
Utfordringer og problemer	<ul style="list-style-type: none"> • Hvilken rolle har de langsiktige planene for skolen ved utforming av neste års budsjett? <ul style="list-style-type: none"> ○ Utformes budsjettet med utgangspunkt i den strategiske planleggingen? • Skaper budsjettet diskusjoner i styret om hvordan ressursene skal prioriteres? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hva slags diskusjoner? ○ Gjør styret endringer i budsjettbehandlingen, eller tas budsjettet kun til orientering? ○ Er diskusjonen kun om ressursbruk på nye tiltak, eller diskuteres eksisterende aktiviteter? ○ Diskuteres relativ ressursbruk mellom aktiviteter, i forbindelse med strategi? • Hvordan opplever du at budsjettet bidrar til at dere når målene for virksomheten? <ul style="list-style-type: none"> ○ Hvordan/hvorfor ikke? ○ Hvilken rolle spiller budsjettet for oppnåelse av langsiktige mål? 	<p>Kartlegger hvorvidt litteraturens påstand om frikobling av strategisk planlegging og taktisk planlegging erfares av skolene.</p> <p>Belyser også budsjettets evne til å synliggjøre prioriteringer. Gir budsjettet informasjon til å allokere ressursbruken hensiktsmessig og forbedre prosesser?</p> <p>Disse spørsmålene vil også belyse problematikken fra begge sider, både budsjettets bidrag til måloppnåelse i planleggingen og strategiske planers påvirkning på budsjettutforming.</p>
Avslutning	Takk for at du tok deg tid til å prate med oss! Er det noe mer du vil legge til før vi avslutter, eller har du noen spørsmål?	Åpner for avsluttende kommentarer fra intervjuobjektet, og oppklarer eventuelt hvis noe er uklart.