

Eirin Restad Opland  
Ingrid Høyland Borgnes  
Silje Aune

# Vurdering av budsjett som styringsverktøy

**SEMESTEROPPGAVE**  
Trondheim, April 2019

**Spesialiseringsretning: Økonomisk styring**

**Veileder: Tor-Eirik Olsen**

## Forord

Denne utredningen er gjennomført som en del av bachelorprogrammet for økonomi og administrasjon innenfor retningen økonomistyring. Temaet for utredningen er budsjett som styringsverktøy, og studien er basert på erfaringer fra controlleren ved Kongsberg Maritime i Trondheim. Budsjettet har de siste årene blitt kraftig kritisert, og temaet er derfor aktuelt i dag. Arbeidet med denne utredningen har vært svært lærerikt, og det har vært interessant å se på hvordan budsjettet anvendes i praksis, og hvordan en bedrift har valgt å supplere med andre styringsverktøy for å få en god virksomhetsstyring.

Først og fremst vil vi takke vår informant ved Kongsberg Maritime, Svein Ivar Sørensen, som har satt av tid til å snakke med oss og vise oss rundt i bedriften. Vi er svært takknemlige for de gode og ærlige svarene vi har fått, noe som har vært verdifullt i arbeidet med denne oppgaven.

Vi ønsker også å rette en stor takk til Tor-Eirik Olsen, vår veileder i denne prosessen. Tor-Eirik har selv mye kunnskap om temaet i denne oppgaven, og har kommet med gode tips og verdifulle innspill underveis i utredningen. Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

## Sammendrag

Formålet med denne utredningen er å finne ut hvilke erfaringer en bedrift har med budsjettet som styringsverktøy. Budsjettet har de siste årene blitt kritisert blant annet fordi det er lite dynamisk og tilpasningsdyktig. I tillegg er det et svært tidkrevende styringsverktøy.

Etter kritikken av det tradisjonelle budsjettet har styringskonseptet Beyond Budgeting kommet fram i lyset. Denne styringsmodellen omhandler å avskaffe det tradisjonelle budsjettet og dermed erstatte det med andre styringsverktøy. Vår casebedrift, Kongsberg Maritime, tar i bruk både budsjett og forecast (rullerende prognoser) som styringsverktøy.

Gjennom et individuelt intervju med Svein Ivar Sørensen, controller hos Kongsberg Maritime, fikk vi innsikt i bedriftens erfaringer med ulike styringsverktøy.

Studien viser at det tradisjonelle budsjettet, på tross av all kritikk, fortsatt er mye brukt hos Kongsberg Maritime. Vi tror en av hovedgrunnene til dette er at det er en viss trygghet i å ta i bruk det de allerede er kjent med. Alternativene er heller ikke problemfrie, og dermed ikke nødvendigvis noe bedre enn det tradisjonelle budsjettet.

## Abstract

The purpose of this study is to find out what experiences a company has with the budget as a management tool. In recent years the traditional budget has been criticized because of its staticity and lack of adaptability. In addition, it is a very time-consuming management tool.

After the critics of the traditional budget the management model Beyond Budgeting came to light. This model is about abolishing the traditional budget and replacing it with other management tools. Our case business, Kongsberg Maritime, uses both budget and forecast as management tools.

Through an individual interview with Svein Ivar Sørensen, the controller at Kongsberg Maritime, we gained insight into the company's experiences with different management tools.

This study shows that the traditional budget, despite all the critics, is still widely used in Kongsberg Maritime. We think that one of the main reasons why they still use the budget is that it is some certainty in using a tool that they already are familiar with. The alternatives are not free from problems either, thus not necessarily better than the traditional budget.

## Innholdsfortegnelse

<b>1 Innledning</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn for oppgaven	1
1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål	1
1.3 Formål	2
1.4 Avgrensning	2
<b>2 Teori</b>	<b>3</b>
2.1 Tradisjonell budsjettering	3
2.2 Budsjettets formål	5
2.3 Kritikken av budsjettet	7
2.3.1 Budsjettprosessen	7
2.3.2 Innvirkning på ansatte og organisasjon	8
2.3.4 Strategisk perspektiv	9
2.3.5 Beyond Budgeting	9
2.4 Alternative styringsverktøy	10
2.4.1 Benchmarking	10
2.4.2 Balansert målstyring	10
2.4.3 Rullerende prognoser	12
2.4.4 Aktivitetsbasert kalkulasjon	13
<b>3 Metode</b>	<b>14</b>
3.1 Studieobjekt: Kongsberg Maritime	15
3.2 Forskningsdesign	15
3.2.1 Design	16
3.3 Datainnsamling	17
3.3.1 Primær- og sekundærdata	17
3.3.2 Det individuelle, åpne intervjuet	17
3.3.3 Intervjuguide	18
3.3.4 Gjennomføring og etterarbeid av intervju	19
3.4 Evaluering av metode	19
3.4.1 Reliabilitet	19
3.4.2 Validitet	20
3.4.3 Ekstern gyldighet	21
<b>4 Analyse</b>	<b>23</b>
4.1 Hvilke formål har Kongsberg Maritime med Budsjettet?	23
4.2 Hva kjennetegner budsjettprosessen til Kongsberg Maritime?	24
4.2.1 Delegering av ansvar	24
4.2.2 Kommunikasjon	25
4.3 Hvilke styrker/svakheter opplever Kongsberg Maritime ved bruken av budsjettet?	26
4.3.1 Budsjettprosessen	26

4.3.2 Innvirkning på ansatte og organisasjon .....	27
4.3.3 Strategisk perspektiv.....	27
4.4 Hvilke alternative styringsverktøy benytter bedriften? .....	28
<b>5 Konklusjon.....</b>	<b>30</b>
<b>Referanseliste.....</b>	<b>31</b>
<b>Vedlegg .....</b>	<b>33</b>
<i>Intervjuguide.....</i>	<i>33</i>

## 1 Innledning

I dette kapitlet vil vi presentere utredningens bakgrunn og formål, i tillegg til at oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål vil bli framstilt. Til slutt vil vi gjennomgå utredningens avgrensingsområder.

### 1.1 Bakgrunn for oppgaven

Budsjettet er nok det mest brukte verktøyet for virksomhetsstyring, men det har likevel i lengre tid vært gjenstand for sterk kritikk. Tidligere sjef i Svenske Handelsbanken, Jan Wallander, har vært et ideal for budsjettkritikken, på grunn av måten han ledet banken budsjettløst på i de vanskelige årene rundt 1990.

Bogsnes (2012) betegner Jan Wallander som pioneren innen Beyond Budgeting. Siden hans inntreden i banken har Handelsbanken vært en av de mest kostnadseffektive bankene i Europa og en av de sterkeste bankene i verden (Bogsnes & Kaplan, 2016, s. 106). Et av hans krav da han begynte i jobben var faktisk det å endre det tradisjonelle ledelsessynet som banken tidligere hadde. Han ønsket å bli kvitt budsjettet, sentraliseringen, hierarkiet og individuelle belønninger.

Handelsbanken opplevde gode resultater ved å gå bort i fra det tradisjonelle budsjettet, likevel er det fortsatt svært mange bedrifter som holder på budsjettet og som ikke ønsker å gå bort fra det. Derfor ønsket vi å se nærmere på hvorfor virksomheter tviholder på denne tilsynelatende utdaterte metoden for virksomhetsstyring, og da spesielt Kongsberg Maritime.

### 1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål

I denne oppgaven skal vi belyse følgende problemstilling:

*“Hvilke erfaringer har Kongsberg Maritime med budsjett som styringsverktøy?”*

For å kunne besvare problemstillingen på en god måte, har vi valgt å bryte den opp i følgende forskningsspørsmål:

1. *Hvilke formål har Kongsberg Maritime med budsjettet?*
2. *Hva kjennetegner budsjettprosessen til Kongsberg Maritime?*
3. *Hvilke styrker/svakheter opplever Kongsberg Maritime ved bruken av budsjettet?*
4. *Hvilke alternative styringsverktøy benytter bedriften?*

### 1.3 Formål

Med utgangspunkt i problemstilling og forskningsspørsmål, vil denne utredningen vurdere budsjettet som styringsverktøy. Formålet med studien er å undersøke hvilke erfaringer en bedrift har med bruk av budsjett som styringsverktøy. Her vil vi nok se at virksomheten har tilpasset sine styringsmetoder til sine prosesser. Vi vil med dette få svar på hvordan virksomheten ser på sitt eget styringssystem, og om de er fornøyde med dagens situasjon. I tillegg til å undersøke hvilke erfaringer bedriften har med budsjettet, ønsker vi å se på andre styringsverktøy og hvorvidt dette kan være mer lønnsomt og enklere for bedriften, eller om det kan implementeres på noen måte for å etterhvert eventuelt erstatte det tradisjonelle budsjettet.

### 1.4 Avgrensning

Vi har valgt å begrense oss til å analysere én bedrift i denne utredningen. Dette skyldes hovedsakelig begrensninger i tid og ressurser. Vi kunne valgt å sammenligne flere bedrifter for å få en bedre vurdering av budsjett som styringsverktøy, og eventuelt muligheten til å generalisere, men vi har i stedet valgt å fokusere mer på denne bedriftens erfaringer med styringsverktøyet. Vi har tatt utgangspunkt i ett intervju med controlleren ved bedriften, og det må tas høyde for at vi kunne endt opp med andre funn dersom vi hadde intervjuet flere nivåer i virksomheten.



## 2 Teori

I dette kapittelet skal vi se nærmere på den teorien vi mener er mest relevant for vår problemstilling; *“Hvilke erfaringer har Kongsberg Maritime med budsjett som styringsverktøy?”* og våre forskningsspørsmål. Først presenterer vi det tradisjonelle budsjettet og formålene med dette. Deretter er kritikken av det tradisjonelle budsjettet i fokus, herunder budsjettprosessen, innvirkning på ansatte og organisasjonen, strategisk perspektiv og Beyond Budgeting. Helt til slutt i teorikapittelet presenteres de alternative styringsverktøyene som er henholdsvis benchmarking, balansert målstyring, rullerende prognoser og aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC).

### 2.1 Tradisjonell budsjettering

Det tradisjonelle budsjettet har lenge vært et av de mest brukte styringsverktøyene for virksomheter (Hoff, 2004, s. 17). Det er et verktøy blant annet for planlegging, koordinering, kommunikasjon, delegering, motivering, ressursallokering og oppfølging og kontroll. Budsjettet gir dermed et uttrykk for hva som er en bedrifts målsettinger og planer for fremtiden. Det er et godt virkemiddel til å beregne forventet ressursbruk og en forventet utvikling for en tidshorisont (Hoff og Helbæk, 2015).

Budsjettet er altså et viktig hjelpemiddel i en virksomhets økonomistyring. “Et budsjett er en oppstilling av hva en virksomhet forventer å få i inntekter og kostnader for en gitt periode, som for eksempel et regnskapsår” (Visma, 2019).

Ifølge Hoff og Helbæk (2015, s. 26) er budsjettet «en omfattende plan, hvor selve budsjettoppstillingen er et tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode». Tallmaterialene i budsjetter har liten verdi alene, og må derfor ses sammen med en virksomhets egne strategier og mål, samt de gjennomføringsplaner og forutsetninger som tallene er basert på (Hoff, 2015).

Selv om budsjettet i hovedsak blir sett på som en handlingsplan, er det også en prosess som samler arbeidstakerne i virksomheten gjennom arbeidet med:

1. Å omsette strategiene og de strategiske målene til operasjonelle etappeplaner
2. Ulike lønnsomhets-, og organisasjons- og markedsanalyser
3. Utarbeidelse av handlingsplaner som skal sette virksomheten i stand til å nå målene
4. Etablering av kontroll- og oppfølgingsrutiner som skal hjelpe til med å holde virksomheten på rett kurs. (Hoff og Helbæk, 2015, s. 27)

Den mest omfattende delen av budsjettarbeidet er å fastsette mål som både er realistiske og videre sikre at disse nås. Her er det viktig med et samarbeid mellom arbeidstakerne samtidig som det tas hensyn til knapphet på økonomiske ressurser (Hoff og Helbæk, 2015, s. 27).

Det skilles primært mellom tre typer budsjetter. Disse er henholdsvis resultatbudsjettet, likviditetsbudsjettet og balansebudsjettet.

Resultatbudsjettet er det mest brukte budsjettet. Man kan ha to innfallsvinkler til dette, hvor man enten budsjetterer inntektene først, og deretter vurderer ressursbruken, eller budsjettere kostnadene først og så beregne inntektene ut ifra ønsket resultat.

Likviditetsbudsjettet er nært beslektet resultatbudsjettet, men med noen svært viktige forskjeller. Dette budsjettet gir kort forklart svar på om man kan betale regningene sine. Man trekker dermed inn poster som avdrag og innbetalinger/utbetaling her, kontra avskrivninger og inntekter/kostnader i resultatbudsjettet. Her er spørsmål om forhold som kredittid, lagerstyring og tap av fordringer.

Balansebudsjettet gir en oversikt over forventet kapitalbinding og -bruk. Videre gir det en test på om vi har budsjetterert «korrekt» i de andre budsjettene, ved å se om tallene henger sammen. Balansebudsjettet kan også virke som et alternativ til å utarbeide et detaljert likviditetsbudsjett (Hoff og Helbæk, 2015).

Bedrifter kan ta i bruk såkalt bottom-up- eller top-down-design ved utarbeidelsen av budsjettet. Ved et bottom-up-design er det fokus på at de ansatte skal involveres i prosessen. Dette designet kjennetegnes ved at det er bedriftens avdelingsansvarlige som utarbeider

delbudsjetter for sine tilhørende avdelinger basert på mål fra toppledelsen. Videre sammenlignes delbudsjettene med ledelsens føringer, og eventuelle justeringer foretas. Årsaken til at de ansatte bør involveres ifølge denne strategien er at en gjennom en bred deltakelse vil sikre at beslutningene som tas er basert på flere synspunkter, noe som videre kan bidra til å øke kvaliteten på avgjørelsene som tas (Jacobsen, 2006). I tillegg kan et slikt design bidra til å øke de ansattes motivasjon ved at de føler et større ansvar (Gjønnes og Tangenes, 2014).

Et top-down-design er en form for resultatdrevet budsjettering som starter med at styret setter en resultat- og vekstambisjon gjennom et mål på investert kapital og et omsetningsmål. Deretter skal ledelsen utarbeide et budsjett som skal bidra til å oppnå disse målene. Til slutt fordeler styret dette budsjettet på avdelingene. Fordelen med å ta i bruk et top-down-design er at man ivaretar hensynet til overordnet prioritering og ressursallokering, og det er derfor egnet i tilfeller der bedrifter står overfor vanskelige og turbulente situasjoner. En annen fordel er at det er mindre tidkrevende enn et bottom-up-design (Gjønnes og Tangenes, 2014).

## 2.2 Budsjettets formål

Det er ingen fasit på hva som er formålet til budsjettet, det vil avhenge helt av hvem man spør og hvilken virksomhet det gjelder. Hoff (2004) har kommet fram til syv formål med budsjetteringsprosessen:

### 1. Planlegging av aktiviteter:

Det er viktig å vise styret at man har et mål man jobber mot som igjen vil gi en avkastning som er tilfredsstillende. Derfor er det viktig å sette konkrete/overordnede mål som videre blir operasjonelle, i tillegg til at man deler årlige mål inn i delmål for kortere perioder.

### 2. Koordinering mellom ulike avdelinger:

Budsjettet kan brukes til å koordinere/samkjøre planer, enten det gjelder tidsmessige, ressursmessige eller funksjonelle planer. Budsjettet bidrar også til å koordinere de kortsiktige målene/delmålene med de langsiktige/overordnede målene. Resultatet av dette er at alle delene av virksomheten jobber i samme retning.

### 3. Kommunikasjon:

Budsjetteringsprosessen skaper en god interaksjon mellom de ansatte, der alle kan komme med innspill og påvirke mål, dersom bedriften benytter seg av bottom-up-design. Det faktum at medarbeiderne deltar aktivt i budsjetteringsprosessen kan videre føre til samsvar mellom medarbeidernes verdier og mål, og det eierne og ledelsen ønsker.

### 4. Definerer og delegerer av ansvar:

Før var det styret som skulle vedta budsjettet, men dette er ikke like vanlig i dag. Nå delegeres ofte ansvar til enkeltpersoner eller avdelinger grunnet blant annet begrensninger i virksomhetens tid og ressurser. I dag er det altså flere tilfeller av desentralisering. Det er tilstrekkelig at styret godkjenner budsjettet (Bergstrand, Bjørnenak og Boye, 1999).

### 5. Motivering av de ansatte:

Det kan være motiverende for de ansatte at de er med i budsjettplanleggingen, noe som er tilfelle dersom de benytter seg av bottom-up. I tillegg gir det en bedre forståelse av virksomhetens arbeid og omfang, også sett i sammenheng med andre avdelinger enn den de selv jobber i. Det at de selv er med i planleggingen, kan også gjøre at de føler en større forpliktelse, og dermed jobber hardere for å nå nettopp disse målene.

I noen virksomheter er budsjettet også grunnlag for et bonussystem til de ansatte. Dette innebærer at man får et tillegg i lønnen dersom budsjettmål nås.

### 6. Allokering av ressurser mellom avdelinger og prosjekter:

Gjennom budsjettene kan man sikre at de knappe ressursene blir utnyttet best mulig. Dette er fordi de er med på å klargjøre hva som er bedriftens ressursgrunnlag. Videre kan man da allokere eller fordele disse ressursene. Investeringer må ofte prioriteres mellom de ulike enhetene i bedriften etter hvor lønnsomme de er for bedriften som helhet. Dette gjennomføres for å få til en koordinering mellom de ulike enhetene (Bergstrand, Bjørnenak og Boye, 1999).

## 7. Oppfølging og kontroll:

Det er veldig viktig at man følger opp og kontrollerer driften underveis i den gitte budsjettperioden. Dette kan blant annet gjøres gjennom såkalte avviksanalyser, der man sammenligner faktiske og budsjetterte tall med hverandre.

### 2.3 Kritikken av budsjettet

Det tradisjonelle budsjettet har de siste årene blitt kritisert fra flere hold. Enkelte mener at budsjettet bør forbedres som et styringsverktøy, mens andre mener det burde bli erstattet helt. Det finnes mange ulike måter å definere budsjettkritikken på, men i denne oppgaven skal vi se på tre sentrale perspektiver; svakheter ved selve budsjettprosessen, budsjettets påvirkning på atferd innad i organisasjonen og det strategiske. Disse perspektivene gir et sammenfattende bilde av det mest sentrale innenfor dagens kritikk av budsjettet.

#### 2.3.1 Budsjettprosessen

Budsjettprosessen vil for de aller fleste virksomheter ofte være en svært krevende og omfattende prosess som omfatter store deler av organisasjonen. Det blir brukt mye ressurser på utarbeidelsen, og krever mye av tiden til både toppledelsen og økonomiavdelingen. Selv om utarbeidelse av budsjett krever mest ressurser, vil det også være betydelig arbeid knyttet til oppfølging av budsjettet. Horngren et al. (2004) mener at all denne ressursbruken ikke bidrar til nok verdiskapning, ofte fordi virksomheter har et større fokus på hvilke kostnader som brukes, enn verdien de skaper. Det er derfor viktig å analysere kost-nytte for å vurdere hvorvidt bruken av budsjett vil være en fordel eller ulempe for bedriften.

Dagens konkurransepregede og uforutsigbare markeder samsvarer ifølge Hope & Fraser (2003) ikke med det tradisjonelle budsjettet. Dette skyldes at budsjettet i stor grad er basert på usikre antakelser, da budsjettutarbeidelsen tar for lang tid i forhold til endringer i omgivelsene. Ofte blir budsjett for det kommende året ferdigstilt på høsten, og man risikerer da at budsjettet allerede er utdatert før budsjettperioden har startet. Budsjettet blir da mer et vindu til fortiden enn en fremtidig plan, og vil være lite tilpasningsdyktig i det dynamiske markedet. Spesielt vil dette være en utfordring for bedriften dersom budsjettet er for rigid.

Dersom det dukker opp nye prosjekter i løpet av budsjettåret som ikke inngår i budsjettet, kan NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven. Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar 7

det være problematisk å gjennomføre disse da det kan være vanskelig å holde seg innenfor budsjetttrammene. Bedriften kan i verste fall risikere å gå glipp av lønnsomme- og strategisk viktige investeringer ene og alene fordi budsjettet er for rigid (Horngren et al., 2004).

### 2.3.2 Innvirkning på ansatte og organisasjon

En stor utfordring med budsjettet fra ledelsens og avdelingenes side, er taktisk budsjettering. Hver avdeling vil i de fleste tilfeller fokusere på å minimere egne forpliktelser og maksimere avdelingens fortjeneste og bidrar til dysfunksjonell atferd. Det er stor fare for at inntekter og kostnader overestimeres eller underestimeres for at avdelingen lettere skal kunne nå sine budsjettmål. Avdelingen vil samtidig forhandle seg fram til mål som er enkle å nå, ved å bygge inn en slakk eller en “buffer”. Bruken av bonussystem vil også gi incentiver til å tilpasse resultatet slik at høyest mulig bonus oppnås (Horngren et al., 2004). Resultatmaksimering på denne måten kan føre til at de enkelte avdelingene fokuserer mer på periodiske mål fremfor langsiktige mål.

Budsjettet oppfordrer til et spill hvor man tilpasser inntekter og kostnader, samtidig som det blir ønskelig å bruke opp tildelte midler for å unngå reduserte midler i neste periode, (Bjørnenak og Kaarboe, 2015). Man får gjerne en “spend it or lose it” mentalitet ettersom neste års budsjett ofte er basert på årets inntekter og kostnader. Dette bidrar til overforbruk og unødvendig bruk av ressurser og styrker den taktiske budsjetteringen, (Hoff & Helbæk, 2015).

I dag er det svært mange virksomheter som benytter seg av det tradisjonelle budsjettet, og i noen tilfeller er beslutningsmyndigheten sentralisert. Dette innebærer at det er ledelsens ønsker som hovedsakelig kommer fram i budsjettet, og ikke de enkelte avdelingenes ønsker. Dette styrker påstanden om at budsjettet er for lite dynamisk, samtidig som det forsterker den vertikale styringen i organisasjonen. Endringer i omgivelsene vil ofte fanges opp for sent ettersom avdelingene må gå gjennom ledelsen for å få endret budsjettet, (Hoff & Helbæk, 2015).

#### 2.3.4 Strategisk perspektiv

Budsjettet har blitt kritisert for å være lite strategisk fokusert og at det sjeldent har en klar kobling til strategien, noe som blir et problem dersom man ønsker at budsjettet skal kunne bidra til implementering av bedriftens strategi (Hansen et al., 2003). Budsjettet skal i utgangspunktet være en taktisk planlegging på vei mot bedriftens mål og visjonen, men det kan være utfordrende å implementere et strategisk perspektiv som har en tidshorison over flere år inn i et budsjett som skal fastsettes hvert år (Hoff, 2004).

Kritikken mot budsjettet er et resultat av flere forskjellige momenter, og at budsjettet innehar for mange roller er kanskje en av de viktigste. Budsjettet brukes blant annet som planlegging, kontroll, koordinering, ressursallokering og motivasjon. Konsekvensen av dette er at det blir vanskelig å kommunisere strategien ved at det oppstår målkonflikter.

Når budsjett blir brukt som prestasjonsmåling, er det stor fare for at man overser flere viktige drivere som ikke kan uttrykkes i tall (Horngren et al., 2002). Kundetilfredshet er et eksempel på et ikke-finansielt måltall som kan være minst like viktig som andre målbare aspekter når det kommer til lønnsomhet. Dette styringsverktøyet fokuserer hovedsakelig på de finansielle måltallene, noe som betyr at budsjettet vil være mer fokusert rundt historiske tall, og mindre på fremtidige forhold. Dette fokuset på de finansielle måltallene gir ofte incentiver til å tenke kortsiktig på bekostning av den langsiktige lønnsomheten og verdiskapingen til bedriften.

#### 2.3.5 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting er en nyere type styringsmodell som har blitt utviklet de siste årene. Det grunnleggende prinsippet er at det tradisjonelle budsjettet avskaffes ved å ta i bruk andre styringsverktøy (Bogsnes, 2009). Beyond Budgeting er ikke et verktøy i seg selv, men et konsept som omfatter ulike typer styringsverktøy og prinsipper. I denne oppgaven blir verktøyene benchmarking, balansert målstyring, rullerende prognoser og ABC omtalt. Konseptet handler om å forbedre virksomhetens ledelse og styring. Bogsnes (2012) beskriver det som en dynamisk styringsmodell som tar virkeligheten på alvor.

Beyond Budgeting er fremdeles et ganske nytt konsept, og utbredelsen i Norge er lav.

Modellen er ganske uklar, noe som kan virke skremmende og være en årsak til at flere NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven. Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar

virksomheter har valgt og ikke ta den i bruk. Det finnes ingen fasit når det kommer til Beyond Budgeting, men målet er å åpne opp for nye løsninger som er bedre for bedriften. Løsningen vil absolutt ikke være lik for samtlige virksomheter, og man må vurdere hvilke alternativer som passer best for hver enkel virksomhet (Bogsnes, 2009).

## 2.4 Alternative styringsverktøy

### 2.4.1 Benchmarking

Benchmarking (eller *sammenligning*, på norsk) er å sammenligne bedriftens kostnader, produktivitet, kvalitet eller lignende med en annen avdeling internt i en kjede. Bedriften kan også sammenligne seg med annen bedrift, men da kalles dette ekstern benchmarking. Benchmarking er en prosess for å kontinuerlig forbedre resultatet ved å forstå og tilpasse seg den beste og mest effektive måten å utføre oppgaver på.

Benchmarking er ikke en metode for å kopiere konkurrentenes metoder, men en metode for å optimalisere prosesser ved å se på andre i bransjen. Kort sagt så legger benchmarking deling av kunnskap for utvikling til grunn.

### 2.4.2 Balansert målstyring

De ansatte vil ønske å nærme seg mål dersom målene som settes opp er fornuftige og oppnåelige for bedriften. Utfordringen er å komme opp med riktige mål (Gjønnes og Tangenes, 2012). Konseptet balansert målstyring eller «The Balanced Scorecard» er et styrings- og måleverktøy for bedrifter som har hatt stor suksess og utbredelse de siste årene. Det ble lansert i 1992 som en kritikk på for sterkt fokus på finansielle tall og «tradisjonell» økonomisk styring (herunder budsjettet), da amerikanerne Robert S. Kaplan og David P. Norton publiserte en artikkel kalt «The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance» (Stemsrudhagen, 2003).

Konseptet balansert målstyring handler om at man skal vurdere utviklingen i en virksomhet fra fire ulike perspektiver: kundene, det finansielle, interne prosesser og læring og vekst (Hoff og Helbæk, 2015, s. 455). Det er disse fire perspektivene som skal være fokus for styringen og som skal uttrykke virksomhetens strategi.



Kundeperspektivet handler om hvor godt bedriften lykkes i de valgte kundesegmentene. Her fokuserer man f.eks. på markedsandeler, kundetilfredshet osv.

Det finansielle perspektivet evaluerer hvor lønnsom den valgte strategien var. Man ser her på finansielle nøkkeltall som total kapitalens rentabilitet (ROI) og avkastningen utover avkastningskravet (RI).

Perspektivet om interne prosesser fokuserer på interne faktorer som skaper verdi for kunden og som dermed bidrar til å nå finansielle målsettinger. Her har vi for eksempel å imøtekomme kundebehov, produktivitet og kundeservice.

Det fjerde og siste perspektivet, læring og vekst, fokuserer på at det i virksomheten må utvikles en kultur som gir rom for læring, personlig ansvar og kreativitet. Her er de ansatte en viktig ressurs for virksomheten.

Den tradisjonelle styringen av bedrifter gjennom finansielle tall, markedsandeler eller regnskapstall har flere svake sider. Dette er fordi den sier lite om hvordan verdiene i bedriften er blitt skapt. Hensikten med balansert målstyring er derfor å si noe om dette. Man skal altså måle det som driver verdiskapningen i en bedrift, ikke bare fokusere på den finansielle delen (Linnea Rådgivning, 2019).

En av de store styrkene ved balansert målstyring er som nevnt over at de finansielle prestasjonsmålene suppleres med ikke-finansielle prestasjonsmål, noe som ofte legger til rette for langsiktig tenkning. Dette fører til at man ved balansert målstyring unngår problemet man har med den tradisjonelle budsjetteringen (årlig ritual) fordi man har fokus på en langsiktig tankegang, gjerne tilknyttet bedriftens strategi m.m.

Balansert målstyring har også flere andre styrker. Det bidrar blant annet til å oversette, formulere og overvåke strategien kontinuerlig, noe som er med på å bidra til relevant og viktig styringsinformasjon. I tillegg kan balansert målstyring, om det er godt utformet, også

være med på å fange opp ulike former for dysfunksjonell atferd. Det er også et strategisk rammeverk som fokuserer på lokal beslutningstaking, altså at alle medarbeidere spiller en viktig rolle for å oppnå virksomhetens strategi (Hoff og Helbæk, 2015).

Selv om det er mange positive sider ved balansert målstyring finnes det også problemområder. Et av dem er at kausalitet ikke er absolutt, altså at en årsak ikke alltid gir den samme virkningen. Et annet problemområde er at man fokuserer for mye på ikke-finansielle prestasjonsmål, noe som kan gå på bekostning av de finansielle prestasjonsmålene virksomheten har (Hoff og Helbæk, 2015).

#### 2.4.3 Rullerende prognoser

Mye av kritikken mot det tradisjonelle budsjettet er at det er lite dynamisk. I senere tid har vi sett at flere bransjer opplever hyppigere svingninger og avvik fra budsjettet, og har derfor fått et større behov for å supplere med alternative verktøy for å lettere kunne tilpasse seg disse svingningene (Bergstrand, Bjørnenak, & Boye, 1999). Rullerende prognoser bidrar til akkurat dette, da det utarbeides en prognose for en kortere gitt fremtidig periode. Dette svarer på kritikken knyttet til at budsjettet er et årlig ritual med en “sluttdato” som trigger dysfunksjonell atferd.

Formålet med rullerende prognoser i motsetning til budsjetter er å kunne gi en mer forventningsrett prognose for fremtiden. Prognosene skal basert på forutsetninger og ikke tidligere resultater, beskrive den sannsynlige utviklingen. Ved å benytte seg av prognoser enten kvartalsvis eller månedsvise, vil man lettere kunne tilpasse seg uforutsette endringer i bedriften og markedsforhold. Oppdager man feil eller større endringer i løpet av budsjettåret kan disse lettere justeres, og prognosene oppleves derfor som mer troverdige. Dette gjør verktøyet mer dynamisk enn det tradisjonelle budsjettet.

Rullerende prognoser skal i utgangspunktet være mindre ressurs- og tidkrevende for bedriften, men dette avhenger av at man holder prognosene mindre detaljerte enn budsjetter normalt vil være. Lykkes man ikke med dette, vil bruken av rullerende prognoser kunne være like arbeidskrevende som budsjett ettersom det må fastsettes flere ganger i året. Prognosene skal inneholde færre variabler, og kun de viktigste som tidligere var inkludert i budsjettet. Et NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven. Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar 12

alternativ kan være å fortsette bruken av budsjetter, men at rullerende prognoser suppleres og forbedrer styringen.

#### 2.4.4 Aktivitetsbasert kalkulasjon

Aktivitetsbasert kalkulasjon eller såkalt ABC er et annet alternativ til det tradisjonelle budsjettet. ABC-kalkulasjon er basert på et strengt krav om årsak-virkning ved fordeling av kostnader til produkter og tjenester, og dermed sikres det at kostnadsfordelingen på produktene blir nøyaktig (Hoff og Helbæk, 2015, s. 219).

Grunnen til at ABC kan være et godt alternativ er at det skaper en god forståelse for hva som driver kostnadene, hvor man tjener penger og hvor man ikke gjør det, noe som i neste omgang gjør det lettere å redusere/endre disse. Den økte konkurransen i markedet øker også viktigheten av kalkyler (Hoff og Helbæk, 2015). Aktivitetsbasert kalkulasjon vil altså kunne bidra til bedre beslutninger.

Selv om ABC og de øvrige styringsverktøyene alene ikke vil være nok til å erstatte det tradisjonelle budsjettet, kan de bidra til mye relevant informasjon som de andre alternativene kan benytte seg av (Hoff og Helbæk, 2015).

### 3 Metode

I dette kapitlet fremstilles det metodiske grunnlaget for oppgaven. Først presenteres problemstillingen, studieobjektet og valg av forskningsdesign. Deretter fremlegges datainnsamlingsmetoden, før kapitlet avsluttes med en kritisk refleksjon rundt konsekvenser av metodiske valg i lys av reliabilitet og validitet.

«En metode er en måte å gå fram på for å samle inn empiri. Metoden er da et hjelpemiddel til å gi en beskrivelse av virkeligheten» (Jacobsen, 2018, s 21.). Altså er metode en metodisk måte å undersøke virkeligheten på, og hvilke verktøy man kan benytte for å samle inn denne informasjonen. Det er oppgavens problemstilling som danner grunnlaget for valg av metode, fordi metoden må være hensiktsmessig til å besvare oppgavens formål.

Hensikten med denne oppgaven er å vurdere det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy. På grunn av begrenset tid og ressurser, har vi tatt utgangspunkt i én enkelt bedrift og utarbeidet følgende problemstilling:

*“Hvilke erfaringer har Kongsberg Maritime med budsjett som styringsverktøy?”*

For å kunne besvare problemstillingen på en god måte, har vi valgt å dele den opp i følgende forskningsspørsmål:

1. *Hvilke formål har Kongsberg Maritime med budsjettet?*
2. *Hva kjennetegner budsjettprosessen til Kongsberg Maritime?*
3. *Hvilke styrker/svakheter opplever Kongsberg Maritime ved bruken av budsjettet?*
4. *Hvilke alternative styringsverktøy benytter bedriften?*

### 3.1 Studieobjekt: Kongsberg Maritime

Kongsberg Maritime er en teknologibedrift i Kongsberg Gruppen. Kongsberg Gruppen leverer høyteknologiske systemer og løsninger til kunder innen offshore, olje- og gassindustrien, forsvar, romfart og fornybare industrier. Kongsberg Maritime er en av tre forretningsområder i Kongsberg Gruppen. Hovedoppgavene til denne bedriften er å levere systemer for posisjonering, overvåkning, navigasjon og automasjon til handelsflåter og offshore installasjoner. Dette innebærer blant annet måling av flytende gasstanker, produksjon av radarer til tankene og system som måler slitasje på for eksempel hjullager. Bedriften er markedsledende innen produkter for dynamisk posisjonering.

Svein Ivar Sørensen, vårt intervjuobjekt i denne oppgaven, arbeider i dag som Controller ved Kongsberg Maritimes avdeling på Grilstad. Han har en mastergrad fra Universitetet i Nordland, og har arbeidet for Kongsberg i 6 år. Hovedoppgavene til Sørensen er økonomisk rapportering som brukes av ledergruppene og oppfølging av budsjett med de ulike avdelingslederne.

### 3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er den overordnede måten å utforme en undersøkelse på, og det kan også omtales som forskningsoppgavens strategi (Launsø og Rieper, 2000). Forskningsdesignet omfatter hovedsakelig fremgangsmåten som benyttes for datainnsamlingen.

Det er to typer strategier ved valg av forskningsdesign; kvalitativ og kvantitativ metode. Kvalitativ metode er basert på tekstdata og er data som sier noe om de kvalitative egenskapene hos undersøkelsesobjektet. Metoden benyttes ofte når man ønsker å gå i dybden på en, eller noen få forskningsobjekter. Intervjuet er ofte den valgte undersøkelsesmetoden.

Kvantitativ metode er basert på data som er målbare og som kan presenteres i tall. Det brukes når man ønsker en bred undersøkelse og skal undersøke mange respondenter, hvor det er lite kostnadseffektivt og veldig tidkrevende å gjennomføre intervjuer med hver enkelt informant.

Ved samfunnsvitenskapelig forskning kan begge disse strategiene benyttes. Det er fordeler og ulemper ved begge metodene, og metode velges etter hva som er hensiktsmessig for den

NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven. Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar

aktuelle studien og problemstilling. I mange tilfeller kan det også være svært nyttig å anvende begge metodene, for å underbygge resultatene i undersøkelsen.

Vi har valgt å benytte en kvalitativ metode, i form av et individuelt intervju. Årsaken til dette er at vi er interessert i Kongsberg Maritime sine erfaringer, og dette er informasjon vi ikke får hentet ut andre steder. Styrken ved denne metoden er at intervjuet gir en nærhet til forskningsobjektet som fører til økt forståelse av fenomenet som skal belyses.

### 3.2.1 Design

Når strategi er valgt, må undersøkelsesdesign velges. Undersøkelsesdesign er en plan på hvordan problemstillingen skal klargjøres og besvares. Altså hvordan undersøkelsen skal gjennomføres i praksis.

Undersøkelsesopplegget bestemmes naturlig nok etter hvilken metode som er valgt. I denne oppgaven har vi valgt å benytte en kvalitativ metode, og det er bestemte design som benyttes ved denne metoden. Disse er blant annet; casestudier, eksperimentell design og sammenlignende studie.

I denne oppgaven har vi valgt å benytte oss av enkeltcase-studie. En slik studie beskrives som en studie hvor man går dypt inn i f.eks. en organisasjon. Ved hjelp av en slik klar avgrensning av oppgaven kan vi få en reell beskrivelse av Kongsberg Maritime sine erfaringer med budsjettet.

Denne type oppgave er som regel eksploderende og egner seg til teoretisk generalisering, men enkeltcase-studier har selvsagt også sine begrensinger. Først og fremst er det vanskelig å generalisere funnene fra en case til andre case. Altså vil det bli vanskelig å kunne si noe om andre organisasjoner ved hjelp av funnene i denne oppgaven. Ved funnene i denne oppgaven har vi ingen informasjon om det er andre faktorer som spiller inn på bedriftens erfaringer.

### 3.3 Datainnsamling

Valg av type data er hovedsakelig knyttet til hva slags type informasjon vi ønsker, som er avhengig av valgt undersøkelsesopplegg. Her igjen kommer det et skille mellom kvalitative og kvantitative data, altså ord-data og tall-data. Når valg av data er tatt, skilles det igjen mellom to typer data, primær- og sekundærdata.

#### 3.3.1 Primær- og sekundærdata

Primærdata er den type data vi samler inn direkte fra mennesker eller organisasjoner. Dette er en fordel fordi datainnsamlingen er skreddersydd for den aktuelle problemstillingen. Ved bruk av sekundærdata er det ikke forskeren selv som samler inn informasjonen direkte fra kilden, men han eller hun baserer seg på informasjon som er samlet inn av andre (Jacobsen, 2018).

I denne studien vil primærdata være det individuelle, åpne intervjuet med studieobjektet Kongsberg Maritime. For å kunne lage en interessant intervjuguide og gi en teoretisk tolkning av intervjuet benyttes sekundærdata i form av aktuelle artikler og litteratur.

#### 3.3.2 Det individuelle, åpne intervjuet

Innenfor kvalitativ metode, er det individuelle intervjuet trolig den hyppigst brukte datainnsamlingsmetoden. Denne metoden kjennetegnes ved at undersøger og informant prater sammen, som i en vanlig dialog. Intervjuet foregår vanligvis ansikt-til-ansikt og dataen som samles inn kommer i form av ord (Jacobsen, 2018).

Det skilles mellom tre grader av strukturering av intervjuet; ustrukturert, semistrukturert og strukturert intervju. Ved det individuelle, åpne intervjuet er det mest hensiktsmessig med et semistrukturert intervju. Man bør ha en plan for hvilke temaer man vil snakke om, men ikke være så satt i intervjuguiden at man går glipp av de aspektene informanten legger vekt på.

Fordelen med bruk av intervjuet er at det gir nærhet til studieobjektet, og ikke minst informanten.

Grunnlaget til analysen i denne oppgaven vil være et intervju med en representant fra studieobjektet, Kongsberg Maritime. Intervjuet tar utgangspunkt i intervjuguiden (se vedlegg).

### 3.3.3 Intervjuguide

Før man setter i gang med et intervju er det nødvendig å sette opp en intervjuguide. Denne består av en liste over temaer som skal tas opp i løpet av intervjuet, og er med på å gi intervjuet en god struktur. Dette gjelder også selv om intervjuet er åpent. I tillegg er intervjuguiden med på å sikre at vi kommer inn på nettopp de temaene som vi ønsker å belyse i undersøkelsen.

Noen påpeker at en intervjuguide vil være med på å lukke intervjuet, og føre til at det kvalitative intervjuet beveger seg bort fra metodens ideal. Problemet er at hvis man ikke foretar noen form for pre-strukturering kan man risikere å få veldig komplekse data som er vanskelig og ressurskrevende å analysere. Det er derfor høyst nødvendig å foreta en eller annen form for intervjuguide uavhengig av om man benytter seg av kvalitativ eller kvantitativ metode. Pre-struktureringen er med på å sette enkelte aspekter ved intervjuet i fokus, og muligheten for å holde intervjuet åpent er fortsatt tilstede. Likevel bør man passe på at det åpne intervjuet ikke er strukturert på en måte som gjør at det består av forhåndsbestemte spørsmål med faste svaralternativer. Det bør heller ikke være helt ustrukturert og åpent (Jacobsen, 2018).

Før vårt intervju med Svein Ivar Sørensen hos Kongsberg Maritime satt vi i tråd med teorien opp en intervjuguide (se vedlegg). Vi ønsket blant annet å finne ut hvilken rolle budsjett hadde som styringsverktøy for bedriften, hvordan budsjettet ble satt, og eventuelt hvilke alternative styringsverktøy de hadde tatt i bruk eller vurdert. Vi ønsket også å finne ut hvilken holdning Svein Ivar Sørensen hadde til bedriftens valg av styringsverktøy. Guiden starter med generelle spørsmål om informantens bakgrunn, deretter spørsmål om budsjettets mål samt fordeler og ulemper. Videre er det spørsmål om budsjettprosessen, og stegene i denne. Helt til slutt er det flere spørsmål angående alternative styringsverktøy og informantens meninger rundt styringsverktøyene Kongsberg Maritime tar i bruk. Vi kan si at vår intervjuguide har en relativt sterk strukturingsgrad fordi vi har formulert fullstendige spørsmål, og de er også satt



opp i en spesifikk rekkefølge. Selv om det gjennom guiden kan se ut som vi nærmer oss den kvantitative metoden, holder den seg på den kvalitative siden nettopp fordi informanten har muligheten til å svare åpent og med egne ord. I tillegg til å ta i bruk intervjuguiden under intervjuet, stilte vi oppfølgingsspørsmål der vi ikke forsto Svein Ivar sine svar eller der han kom inn på temaer vi så på som interessante.

#### 3.3.4 Gjennomføring og etterarbeid av intervju

Selve intervjuet foregikk som et besøksintervju på Kongsberg Maritime sine kontorer på Grilstad, altså i en såkalt naturlig kontekst. Å gjennomføre et intervju ansikt-til-ansikt er ofte svært tidkrevende, men samtidig kan et slikt intervju gjøre det lettere å hente ut mer korrekt informasjon. Dette er fordi man oppnår personlig kontakt, og sannsynligheten for misforståelser mellom partene er derfor mindre. I tillegg får man muligheten til å observere hvordan informanten opptrer gjennom kroppsspråk og andre signaler (Jacobsen, 2018).

For å registrere informasjonen gjennom intervjuet skrev vi notater i stikkordsform underveis. I tillegg tok vi i bruk lydopptak ved hjelp av iPhone etter tillatelse fra informanten. Fordelen med å ta i bruk lydopptak er at det blir lettere å opprettholde en naturlig kontakt med informanten, samtidig som man får med seg alt som blir sagt ordrett. Ved å ta i bruk lydopptak unngikk vi å miste viktige ting som kom fram under intervjuet.

I etterkant av intervjuet transkriberte vi det slik at vi kunne kontrollere og sjekke utsagn, tolkninger og lignende (Jacobsen, 2018, s. 153).

### 3.4 Evaluering av metode

I denne delen av oppgaven skal styrker og svakheter ved innsamlingsmetoden vurderes. Ved innsamling av data kan det oppstå situasjoner og problemer som kan svekke materialets troverdighet. For å evaluere metodens kvalitet er det standard å vurdere oppgavens reliabilitet, validitet og generaliserbarhet.

#### 3.4.1 Reliabilitet

Oppgavens reliabilitet, også kalt pålitelighet, omhandler forskerens tanker om mulige feilkilder og målefeil i datainnsamlingen. Det vil si hvorvidt det er trekk ved undersøkelsen

som har skapt de resultatene vi har kommet frem til ved intervjuet som datainnsamlingsteknikk, er det flere mulige faktorer som kan svekke oppgavens pålitelighet (Jacobsen, 2018).

Intervjuet som datainnsamlingsteknikk er forholdsvis ustrukturert, det har hverken standardiserte spørsmål eller svar. Spørsmålene vil til en viss grad bli påvirket av informanten og dens svar. Informasjonen som ble ervervet fra intervjuet kan være påvirket av flere faktorer, blant annet måten spørsmålene stilles på, intervjusted og informantens bakgrunn og erfaring. Med andre ord så kan vi ikke med sikkerhet trekke noen objektive slutninger ut fra denne oppgaven på grunn av valgt forskningsdesign.

Før gjennomføringen av intervjuet fikk informanten informasjon om hvilket tema vi ønsket å snakke om, men han fikk ikke tilsendt spørsmålene vi ønsket å stille. På denne måten var han litt forberedt, men kunne ikke formulere svarene på forhånd. Fordelen ved å gjøre det på denne måten er at vi kanskje fikk litt ærligere svar.

Vi valgte å gjøre det så enkelt som mulig for informanten, og intervjuet ble derfor gjennomført i Kongsberg Maritime sine lokaler på Grilstad. Fordelen ved å oppsøke informanten i en naturlig sammenheng er at han forhåpentligvis blir mer avslappet.

Med grunnlag i valgt metode og det faktum at vi kun har ett studieobjekt, så er informantens subjektive meninger det eneste vi med sikkerhet kan fastslå. Disse dataene kan brukes til å belyse problemstillingen, men vi kan vanskelig generalisere noen av disse synspunktene.

#### 3.4.2 Validitet

Validitet eller intern gyldighet handler om hvorvidt beskrivelsen er sann og hvorvidt sammenhenger er reelle (Jacobsen, 2018). I praksis gjelder dette om det er samsvar mellom virkeligheten og oppgavens beskrivelse av virkeligheten.

For å vurdere validiteten til en oppgave må man stille spørsmål ved hvorvidt studieobjektet gir en sann beskrivelse, hvorvidt forskerens gjengivelse og fortolkning er presis og hvorvidt funn og konklusjoner faktisk reflekterer virkeligheten.

Det er viktig å nevne at høy reliabilitet ikke alltid medfører høy validitet. Man kan oppnå pålitelige målinger, selv om det man måler ikke er det man faktisk ønsker å måle. Ved kvalitativ metode, kanskje spesielt ved bruk av intervju, vil dataens validitet også kunne være knyttet til informanten. En stor feilkilde kan være om vi faktisk har fått tak i den riktige kilden/informanten.

I denne oppgaven var informanten en controller, altså en som jobber direkte med budsjettprosessen. Dette var viktig for oss fordi informasjon som har gått gjennom flere ledd fort kan miste sin pålitelighet.

Et annet aspekt som påvirker validiteten er undersøkelseeffekten. Undersøkelseeffekten sier noe om selve metoden påvirker resultatene i undersøkelsen. I denne oppgaven er det mest aktuelt å snakke om intervju-effekten. Denne omhandler hvorvidt den som blir intervjuet blir påvirket av intervjueren. Dette kan være alt fra antrekk, holdning og kroppsspråk. Konsekvensene av dette er at man kan ende opp med å måle effekten av undersøkelsen og ikke det man faktisk ønsker å måle.

Det er vanskelig å undersøke og kontrollere intervju-effekten, men det man kan gjøre er å utforme intervjuet på en nøytral måte, ved å sikre at spørsmålene stilles på en nøytral måte. I tillegg kan det være til hjelp at informanten er forberedt. Dette var til en viss grad tilfellet her. Informanten ble som sagt på forhånd informert om temaene vi ønsket å snakke om, men ikke de konkrete spørsmålene som ble stilt.

### 3.4.3 Ekstern gyldighet

Den eksterne gyldigheten dreier seg om i hvilken grad funnene fra en undersøkelse kan generaliseres til andre enn dem man faktisk har undersøkt. Styrken til kvalitative metoder er å avdekke fenomener, etablere kausalmekanismer og avdekke spesielle forutsetninger

(Jacobsen, 2018). Svakheten til denne metoden er at vi vanskelig kan påstå at funnene er gyldig for noen andre enn dem vi har undersøkt. Årsaken til dette er at vi i kvalitativ metode ofte bare undersøker noen få studieobjekter. I denne oppgaven hvor vi kun har ett studieobjekt, vil det ikke være grunnlag for å generalisere eventuelle funn. Allikevel kan det tenkes at funnene i denne oppgaven også er gyldige i flere virksomheter.

## 4 Analyse

Vi vil i dette kapittelet presentere og drøfte funnene vi gjorde gjennom det kvalitative intervjuet med Svein Ivar Sørensen. Problemstillingen vår er som tidligere nevnt “Hvilke erfaringer har Kongsberg Maritime med budsjett som styringsverktøy?”. For å gi en oversikt over dataene, har vi valgt å dele inn analysen etter våre fire forskningsspørsmål. Analysen er basert på informasjon vi fikk av vår informant hos Kongsberg Maritime og teori, altså både primær- og sekundærdata.

### 4.1 Hvilke formål har Kongsberg Maritime med Budsjettet?

Det er ingen fasit hva som er formålet til budsjettet, og det er opp til hver enkelt bedrift hva de ønsker å benytte budsjettet til. Noen vanlige formål er planlegging, koordinering, kommunikasjon, motivering, allokering av ressurser og oppfølging/kontroll.

Vår informant forteller at Kongsberg Maritime hovedsakelig benytter budsjettet til kontroll og oppfølging. Etablering av kontroll- og oppfølgingsrutiner skal hjelpe til med å holde virksomheten på rett kurs (Hoff og Helbæk, 2015). Underveis i budsjettåret har Svein Ivar regelmessig oppfølging med avdelingslederne i forhold til avvik fra budsjettet. Da blir faktiske tall sammenlignet med de budsjetterte tallene. Dersom han ser at det er store avvik, må disse kunne forklares, og man må kunne finne ut hvorfor. Kongsberg Maritime benytter seg av forecast, noe vi kommer tilbake til, som har som oppgave å fange opp alle uforutsette hendelser som avviker fra budsjettet. Avvikene vil uansett være der, så derfor blir oppgaven å få justert disse avvikene inn i forecastet. Et slikt avvik kan for eksempel være at de i en periode har brukt alt for mye på konsulentbruk, eller at det er perioder hvor det har vært så mye å gjøre at man har måttet tilkalle ekstra ansatte.

Et annet viktig formål med budsjettet for Kongsberg Maritime er å måle og analysere lønnsomhet og resultat. Bedriften har fire produktområder, og begynner med å se på resultatbudsjettet for hvert enkelt produktområde. Resultatbudsjettet er i dag det mest brukte budsjettet hvor man enten budsjetterer slik at man må vurdere ressursbruken, eller at man beregner inntekter ut ifra ønsket resultat (Hoff og Helbæk, 2015). Hos vårt studieobjekt er det lønnsomheten som er fokuset, og etterhvert ser de også på den totale lønnsomheten til alle

produktområdene. Lønnsomheten blir hovedsakelig vurdert ut fra omsetningen og dekningsbidraget som hvert enkelt område bidrar med. Til slutt ser de på den overordnede totalen med alle kostnader inkludert.

#### 4.2 Hva kjennetegner budsjettprosessen til Kongsberg Maritime?

Hele budsjettprosessen begynner med at økonomiavdelingen får maler og forutsetninger for budsjettet, i tillegg til at de får frister for når forslaget skal sendes inn igjen. Forutsetningene fra divisjonen kommer fra at de ser på fjorårets budsjett samtidig som hvordan de ønsker at utviklingen skal gå, som for eksempel lønnsøkninger. Avdelingene må ta hensyn til disse forventningene til budsjettet. Svein Ivar Sørensen, som er controller for avdelingen på Grilstad, begynner da innkallingen av avdelingslederne, hvor de skal gå gjennom forslagene til avdelingsbudsjettene. Beskjeden fra divisjonen, som gjerne er å redusere kostnader, er ofte svært grov, og så lenge kostnadene blir reduserte, er det opp til hver enkelt avdeling hvordan de ønsker å løse dette. Man kan velge om man ønsker å redusere reisekostnader, innleie av ekstra ansatte eller hva det måtte være.

Vår informant forteller at det endelige budsjettet skal være satt halvveis inn i oktober eller i slutten av måneden. Deretter pågår det han kaller budsjettprosessen, om de får godkjent budsjettet eller ikke og om de må gjøre endringer. Noen ganger tar dette lengre tid enn andre ganger. I 2017 ble det for eksempel mye fram og tilbake med divisjonen, og det endelige budsjettet ble faktisk ikke satt før i januar 2018.

##### 4.2.1 Delegering av ansvar

Kongsberg Maritime er en av mange bedrifter som har valgt å hovedsakelig fokusere på bruk av budsjett. Slik det fungerer per dags dato blir det lagt fram et forslag som er fornuftig for avdelingen i Trondheim, som deretter blir spilt inn i divisjonen. Det er divisjonen som vurderer hvordan det blir seende ut totalt, og avdelingene vil deretter få input på om det er noe de må redusere. I de fleste tilfellene har avdelingen på Grilstad fått beskjed om å redusere kostnader, og da er det deres oppgave å gå gjennom dette for å se hva de kan endre på. Dersom de ikke får noen tilbakemelding på budsjettet, betyr det at forslaget er godtatt. Dette

betyr at det er divisjonen som legger målet for hvor avdelingene skal ligge som et slags maksnivå.

Kongsberg Maritime har et innslag av desentralisering når det kommer til utforming av budsjettet. Ansvaret delegeres i dag oftere til enkeltpersoner eller avdelinger, og det gjør det også i dette tilfellet. Selv om det ikke er Svein Ivar eller avdelingslederne som vedtar budsjettet, er det likevel de som har den største påvirkningen på hvordan midlene skal fordeles innad i avdelingen eller hvordan kostnadene skal reduseres dersom det er tilfellet.

#### 4.2.2 Kommunikasjon

Bedriften benytter seg av en blanding av et top-down-design og et bottom-up-design. Controlleren setter seg ned med hver enkelt avdelingsleder og lager et forslag til budsjett basert på fjoråret og det man forventer at kommer til å skje i året som kommer. Disse forslagene blir sydd sammen totalt i Trondheim før det blir spilt opp til divisjonen for vurdering og godkjenning. Dette er et eksempel på et bottom-up-design. Likevel er det divisjonen som har det overordnede målet for budsjettet og som kommer med forventninger til budsjettet som avdelingene må overholde.

Ifølge Bergstrand, Bjørnenak og Boye (1999) vil et bottom-up-design skape god interaksjon og kommunikasjon mellom ansatte og ledelse. I Kongsberg Maritimes tilfelle er det avdelingslederne som hovedsakelig er med på å utarbeide budsjettet for deres avdeling. Dette vil være en fordel for de ansatte i bedriften, da det er lettere å komme med innspill til sin avdelingsleder i motsetning til å måtte gå direkte til divisjonen for å få endret budsjettet. Avdelingslederen vil naturligvis ha større tilknytning til de ansatte i den enkelte avdeling enn det divisjonen vil være, og det kan derfor være større sjanse for at innspill fra ansatte blir tatt høyde for.

Svein Ivar Sørensen forteller at når han sitter med avdelingslederne og utformer budsjett har de ofte ganske lite å gå på, de er nøktern når de setter budsjettet. Ettersom bedriften har knappe ressurser, kan budsjettet være et hjelpemiddel for å fordele disse ressursene på best

mulig måte. På denne måten kan man se hvor det er muligheter for investeringer og hvor i bedriften de vil være mest lønnsomme.

#### 4.3 Hvilke styrker/svakheter opplever Kongsberg Maritime ved bruken av budsjettet?

Til tross for at det tradisjonelle budsjettet har blitt mye kritisert har Kongsberg Maritime, i likhet med mange andre bedrifter, valgt å beholde det. Vi har valgt å se på budsjettkritikken ut fra tre perspektiver; svakheter ved selve budsjettprosessen, budsjettets påvirkning på atferd innad i organisasjonen og det strategiske.

##### 4.3.1 Budsjettprosessen

Som sagt, så starter Kongsberg Maritime arbeidet med neste års budsjett allerede i september. Det vil si at når budsjettåret begynner, så er budsjettet fire måneder gammelt og på mange måter allerede utdatert.

Selve budsjettprosessen er en krevende og omfattende prosess, og det blir brukt mye ressurser på utarbeidelsen. Horngren et al. (2004) mener at denne ressursbruken ikke bidrar til nok verdiskapning, fordi virksomheter ofte fokuserer mest på kostnadsforbruk og ikke på verdiskapning. Dette virker også å være relevant for Kongsberg Maritime. Arbeidet med budsjettet kan pågå i opptil fire til fem måneder før avdelingen får endelig godkjenning av divisjonen. Dessuten ga informantene inntrykk av at de hovedsakelig fokuserte på avdelingenes kostnader, og ikke i like stor grad verdiskapningen.

Ifølge Hope & Fraser (2003) samsvarer ikke dagens uforutsigbare marked med det tradisjonelle budsjettet. Dette er fordi budsjettet i stor grad er basert på usikre antakelser. Dette vil spesielt være et problem for bedriften dersom budsjettet er for rigid. Under for eksempel reiseposten hos avdeling Grilstad, vil det kun være et anslag i budsjettet. Noen reiser er allerede booket, mens andre blir bestemt og booket i løpet av budsjettåret. Betydningen av dette er at budsjettet sjeldent stemmer overens med virkeligheten. Til tross for dette er Kongsberg Maritime fleksible i budsjettprosessen, og midlene kan hentes fra andre poster dersom det er nødvendig.



Kongsberg Maritime har fokus på de totale kostnadene, og henger seg ikke opp i kostnadene på hver enkelt post. Sann sett er ikke bedriften så ufleksibel at det setter en stopper for utvikling. Imidlertid foreviser dette at budsjettet ikke er fleksibelt, og at det ikke tilpasses forholdene og behovene i bedriften/avdelingen på det aktuelle tidspunkt. Budsjettet blir mer som et innblikk i fortiden, enn nåtiden.

#### 4.3.2 Innvirkning på ansatte og organisasjon

Avdeling Grilstad hos Kongsberg Maritime er nøkterne når de setter budsjettet og de har lite å gå på. Dette kommer av at divisjonen skal vurdere og godkjenne budsjettet. Avdelingens budsjett blir sammenlignet med fjorårets resultat og kostnader. Dersom avdelingen brukte lite på en post ett år, er det altså vanskelig å få til en økning på budsjettet for neste år. Her må det følgelig legges til at dersom avdelingsleder har en god forklaring på økte kostnader lages det rom for disse i budsjettet.

Ved utarbeidelse av budsjettet er det stor fare for at inntekter og kostnader overestimeres eller underestimeres for at avdelingen lettere skal kunne nå sine budsjettmål. Bruk av incentivsystemer kan også gi motivasjon til å tilpasse resultatet slik at høyest mulig bonus oppnås (Horngren et al., 2004). Kongsberg Maritime har valgt å være fleksible når det gjelder budsjettet, og har dermed ikke noen grunn til å overestimere kostnadene. På denne måten unngår de slike situasjoner.

Bedriften benytter i utgangspunktet ingen incentivsystemer, men det må nevnes at dersom bedriften har hatt et veldig bra år, spanderer bedriften marsipankake. I tillegg blir det utbetalt en bonus til de ansatte som er basert på aksjekursen til selskapet. Denne bonusen er formodentlig av en slik størrelse at den ikke fungerer som noen videre motivering av de ansatte. Informanten legger til at de ansatte ikke blir demotiverte av mangel på bonusordning.

#### 4.3.3 Strategisk perspektiv

Et av formålene med budsjettet er å bidra til implementering av bedriftens strategi og langsiktige mål. Budsjettet skal utarbeides som en plan for å nå bedriftens mål og visjon. Et av perspektivene ved budsjettkritikken har vært at budsjettet har for lite strategisk fokus. Det

er vanskelig å implementere en strategi som har et tidsperspektiv på flere år, inn i budsjettet som fastsettes hvert år.

Ved bruk av årsbudsjettet alene er det altså utfordrende å jobbe mot langsiktige mål. For å legge en strategi for å nå bedriftens mål, har Kongsberg Maritime valgt å utarbeide et femårsbudsjett. Dette budsjettet kommer i tillegg til årsbudsjettet, og skal fungere som en overordnet plan.

Informanten nevner at han personlig ikke ser nytten av femårsbudsjettet. Han begrunner dette i at dersom budsjettet er unøyaktig tolv måneder frem i tid, så vil det ikke desto mindre bli mangelfullt fem år frem i tid.

I Kongsberg Maritime har de diskutert bruken og nytten av budsjett. De ser selv svakheten, i form av at informasjonen i budsjettet fort blir gammelt nytt og at det blir brukt mye ressurser på prosessen til tross for mangelfull nytte. Men i dag er det fortsatt mange bedrifter som har valgt å beholde budsjettet som styringsverktøy, følgelig må det også ha noen styrker.

#### 4.4 Hvilke alternative styringsverktøy benytter bedriften?

Kongsberg Maritime tar hovedsakelig i bruk budsjettet som styringsverktøy. I tillegg benytter bedriften seg av forecast. Dette styringsverktøyet er mer dynamisk enn det tradisjonelle budsjettet og tilsvarende såkalte rullerende prognoser. Formålet med disse prognosene er som tidligere nevnt å gi en mer forventningsrett prognose for fremtiden i et marked der flere bransjer opplever hyppige avvik fra budsjettet. I tillegg slipper bedriften å være helt låst i et budsjett ettersom forecast forekommer oftere. Kongsberg Maritime benytter seg av forecast kvartalsvis, noe som gjør at de lettere kan tilpasse seg uforutsette hendelser i både bedrifts- og markedsforhold.

Utfordringen med bruk av forecast for Kongsberg Maritime er at det ikke er like nøyaktig eller detaljert som budsjettet. Derfor er det budsjettet de sammenligner avdelingsregnskapet med. Det er vanskelig å registrere inn forecast på samme måte som budsjettet, og dermed blir forecast veldig overordnet, man ser for eksempel ikke hvilken avdeling som går over budsjett, men hva bedriften som helhet går over med. Dette kan f.eks. være administrasjon. Forecast NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven. Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar 28

blir derfor hovedsakelig brukt høyere opp der de ser mer på totaltallene, og ikke er like opptatt av om hva den enkelte avdeling må justere.

Nylig kjøpte Kongsberg Maritime opp Rolls Royce og i forbindelse med det ønsket ledelsen å ta i bruk forecast enda hyppigere. De mente at kvartalsvis ikke var godt nok, og de ønsket derfor forecast bortimot månedlig for å følge med på hvordan det gikk med bedriftens lønnsomhet på børsen. Dette ble ikke gjennomført, og bedriften benytter seg fortsatt av forecast kvartalsvis.

Selv om forecast er et viktig styringsverktøy for Kongsberg Maritime er det likevel budsjettet som har den viktigste rollen når man skal se på den totale lønnsomheten for bedriften. «Forecast brukes i hovedsak for å gi en indikasjon på hvordan det faktisk blir seende ut og for å prøve å ha det litt mer forutsigbart i forhold til hvordan året blir seende ut» (Svein Ivar Sørensen).

Hos Kongsberg Maritime har også aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) blitt prøvd ut som styringsverktøy gjennom et samarbeid med Sintef. Dette er som nevnt under teorikapittelet et styringsverktøy som vektlegger en korrekt fordeling av de indirekte kostnadene. Utfordringen med å ta i bruk dette styringsverktøyet er at Kongsberg Maritime har veldig mange produkter, med veldig mange variasjoner, og dermed kan dette bli veldig krevende arbeid. Aktivitetsbasert kalkulasjon er derfor ikke i aktiv bruk hos bedriften i dag. Det eneste de tok med seg fra utprøvingen var at de innførte noe som kalles omstillingstid, eller set up tid. Før omstillingstid ble innført hos Kongsberg Maritime var det like mye arbeid å lete etter og å gjøre klart material når man bare skulle produsere ett produkt, som om man skulle produsert ti enheter av det samme produktet. Omstillingstiden fordeles ut ifra antallet i den produksjonen man starter, og dermed sikrer man en mer korrekt kostnadsfordeling.

Informanten vår, Svein Ivar Sørensen, var relativt fornøyd med Kongsberg Maritime sin bruk av både budsjett og forecast som styringsverktøy. Likevel mente han at balansert målstyring kanskje kunne ha vært mer brukt i utviklingsavdelingen, der fokuset er på framdrift og milepæler som skal nås.

## 5 Konklusjon

I dette kapittelet vil oppgavens problemstilling besvares basert på analysen.

Formålet med denne oppgaven er å besvare følgende problemstilling:

*“Hvilke erfaringer har Kongsberg Maritime med budsjett som styringsverktøy?”*

Det tradisjonelle budsjettet har de siste årene blitt kritisert fra flere hold. På bakgrunn av intervjuet ser vi at Kongsberg Maritime også er enig i noen av aspektene ved kritikken. Mer spesifikt er de enig i at utarbeidelsen av budsjettet er tidkrevende og at det er et problem at budsjettet fort blir utdatert.

Kongsberg Maritime har vurdert alternative styringsverktøy, men til tross for dette har de valgt å beholde budsjettet. Årsaken til dette er nok at de opplever at budsjettet har mange godt fungerende anvendelsesområder. I tillegg har de valgt å innføre “forecast” som et supplerende verktøy til budsjettet, og på denne måten får de oppdatert informasjon.

En annen årsak til at Kongsberg Maritime velger å beholde budsjettet som styringsverktøy er mangel på bedre alternativer. De har for eksempel testet ut ABC-kalkulasjon, men har ikke funnet noe alternativ som fungerer like godt til deres bruk. Selv om det finnes flere gode alternativer, har ikke bedriften funnet noe alternativ som fungerer bedre enn budsjettet som styringsverktøy.

Analysen i denne oppgaven er hentet fra intervjuet, og resultatene er vår tolkning av disse svarene. Ettersom vi kun har intervjuet en person ved Kongsberg Maritime, kan det hende han har en annen oppfatning av temaet enn andre i virksomheten.

## Referanseliste

Bergstrand, J., Bjørnenak, T. & Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Bogsnes, B. & Kaplan, R. S. (2016) *Implementing Beyond Budgeting*. New Jersey: Wiley

Gjønnnes, S.H. & Tangenes, T. (2014) *Økonomi- og virksomhetsstyring*. 2.utgave. Bergen: Fagbokforlaget.

Gjønnnes, S. H. & Tangenes, T. (2012). *Økonomi- og virksomhetsstyring strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Fagbokforlaget.

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*.

Hjelle, J. F. (2014). *Beyond Budgeting i Norge*. (Mastergradsavhandling, Universitetet i Agder). Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/220393/BE-501%202014%20vår%20Masteroppgave%20June%20Finsnes%20Hjelle.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Hentet: 31.januar 2019)

Hoff, K. G. & Helbæk, M. (2015). *Økonomistyring 2- Driftsregnskap og budsjettering*. 6. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.

Hoff, K.G. (2004). *Budsjettering: taktisk økonomistyring*. 3. utgave. Otta: AIT Otta As.

Jacobsen, D.I.(2018) *Hvordan gjennomføre undersøkelser*. 3.utgave. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Jacobsen, D.I. (2006) *Organisasjonsendringer og endringsledelse*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kaplan, R. S. og Atkinson, A. A.: *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall 1998.

Hoff, K. G.: *Driftsregnskap og budsjettering*. 5. utg., Universitetsforlaget 2010.

Kristiansen, O. (2015). *Vurdering av budsjett som styringsverktøy*. (Mastergradsavhandling, Universitetet i Agder). Hentet fra

<https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/301927/Oskar%20Kristiansen.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Hentet: 30. januar 2019)

Launsø, L. & Rieper, Olaf. (2000). *Forskning om og med mennesker*. 4. utgave. København: Nyt Nordisk Forlag Arnold Busck.

Linnea Rådgivning (2019) *Hva er balansert målstyring*. Tilgjengelig fra:

<https://www.linnearad.no/tjenester/strategiutvikling-er-sentralt-for-aa-lykkes/balansert-maalstyring/hva-er-balansert-maalstyring/> (Hentet: 22. januar 2019).

Moløkken, N. & Ytre-Hauge, I. E. (2009). *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy*. (Mastergradsavhandling, Norges Handelshøyskole). Hentet fra

[https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/165045/R14\\_09.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/165045/R14_09.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (Hentet: 31. januar 2019)

Pradeep, P. (2012) *BENCHMARKING*, Guru Nanak Institute of Management Studies. Hentet fra

<https://search.proquest.com/docview/1960238869/fulltextPDF/D9C55C7F96994540PQ/1?accountid=12870> (Hentet: 22. januar 2019).

Stemsrudhagen, J. I. (2003) Balansert målstyring: Fra måling til strategisk ledelse, *MAGMA-Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, nr. 4, s. 55-62.

Visma eAccounting (2019) *Budsjett*. Tilgjengelig fra:

<https://www.visma.no/eaccounting/regnskapsordbok/b/budsjett/> (Hentet: 30. januar 2019).

## Vedlegg

### Intervjuguide

Navn: Svein Ivar Sørensen, controller

Vi ønsker å se på hvilke styringsverktøy som er brukt i Kongsberg maritime, og bakgrunnen for hvorfor disse er valgt.

#### *Informantens bakgrunn:*

*Hvor lenge har du arbeidet i denne bedriften/bransjen?*

*Hva er dine viktigste arbeidsoppgaver?*

*Hvor mye påvirkningskraft har du i forhold til bruk av styringsverktøy?*

#### *Budsjettet:*

*Hvilke budsjett opererer dere med?*

*Hvilket er det viktigste når det kommer til analyse av lønnsomhet og effektivitet?*

*Hvilke mål har dere med budsjett?*

*Hvilke fordeler og ulemper opplever dere med budsjett som styringsverktøy i deres bedrift?*

*Påvirker budsjettet bruken av incentivsystem, blir de ansatte motiverte av budsjett?*

*Belønninger?*

#### *Budsjettprosessen:*

*Hvordan er budsjettprosessen?*

*Hva er de ulike stegene i denne prosessen?*

#### *Alternative styringsverktøy:*

*Benytter dere andre styringsverktøy enn budsjett?*

*Hvorfor/hvorfor ikke?*

*Har dere vurdert bruken av andre styringsverktøy? (enkelte bedrifter har fått bedre lønnsomhet ved å fokusere mindre på budsjettet og mer på alternative styringsverktøy)*

*Sluttspørsmål:*

*Synes du at bedriftens bruk av styringsverktøy er god nok?*