

Petter Brønstad Frekhaug  
Peter Øvstebø Furnes

## Budsjettbruk under pandemi

En kvantitativ studie av budsjettbruk i utsatte  
bransjer under covid-19-pandemien

Masteroppgave i Økonomistyring  
Mai 2021



Petter Brønstad Frekhaug  
Peter Øvstebø Furnes

## **Budsjettbruk under pandemi**

En kvantitativ studie av budsjettbruk i utsatte  
bransjer under covid-19-pandemien

Masteroppgave i Økonomistyring  
Veileder: Per Christian Ahlgren & Kari Nyland  
Mai 2021

Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet  
Fakultet for økonomi  
NTNU Handelshøyskolen



Kunnskap for en bedre verden



## Forord

Denne avhandlingen er skrevet våren 2021, og markerer avslutningen for det toårige masterstudiet i økonomi & administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen. Avhandlingen utgjør 30 studiepoeng, og er skrevet innenfor hovedprofilen økonomistyring.

Vi ønsker å rette en stor takk til alle respondentene som tok seg tid til å svare på undersøkelsen i det som er en krevende tid for alle. Arbeidet med avhandlingen har vært omfattende i en spesiell tid, men vi har kommet ut av det med nyttig lærdom og erfaringer som vi tar med oss videre.

Til slutt ønsker vi å rette en stor takk til veilederne, Per Christian Ahlgren og Kari Nyland, for gode innspill og konstruktive tilbakemeldinger underveis i arbeidet.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 27. mai 2021

Petter Brønstad Frekhaug

---

Peter Øvstebø Furnes

---

## Sammendrag

Covid-19-pandemien har gitt virksomheter i flere bransjer store utfordringer ettersom smittefare og smittevernstiltak kan føre med seg tilnærmet driftsforbud eller reduserte muligheter til å opprettholde normal drift. Dette kan videre føre til store nedganger i omsetning og likviditetsutfordringer som truer eksistensen til virksomhetene. Nye og stadig skiftende omgivelser gir utfordringer for den økonomiske styringen, og tidligere studier på eksterne kriser viser at styringssystemene endres (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Janke et al., 2014). Budsjettet har en sentral rolle norske virksomheter som det mest brukte styringsverktøyet, noe som gjør det interessant å undersøke nærmere.

Formålet med denne avhandlingen er derfor å belyse hvordan budsjettet brukes i utsatte bransjer under covid-19-pandemien. For å besvare problemstillingen har vi undersøkt omfanget av budsjettbruk og hva budsjettet brukes til under pandemien. Videre har vi gått mer i dybden på hvordan ledere har brukt budsjettet under pandemien gjennom budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk. Budsjettbruken under pandemien er undersøkt opp mot betingelsesfaktorer hvorav opplevd krise er den mest sentrale. Denne studien baserer seg på en kvantitativ tilnærming hvor data er innhentet ved bruk av en spørreundersøkelse. Den ble besvart av 207 respondenter, hovedsakelig daglig ledere og økonomisjefer fra virksomheter i bransjer som antas å være særlig påvirket av pandemien.

Blant virksomhetene i vårt utvalg brukes budsjettet i stor grad også under pandemien. Vi finner en liten nedgang i bruken av resultatbudsjett og en økning i bruk av likviditetsbudsjett blant virksomheter som opplever krise. Videre finner vi en vesentlig nedgang for bruk av budsjettet til prestasjonsmåling og belønning, mens planlegging er det formålet budsjettet brukes mest til både før og under pandemien. Det virker som at ledere i større grad bruker budsjettet som et redskap for tettere kontroll under pandemien, uten at dette nødvendigvis medfører mer rigide budsjettmål. Dette kan settes i sammenheng med våre funn av mer interaktiv budsjettbruk. Det virker derfor som at virksomheter bruker budsjettet til å balansere kontroll og fleksibilitet. Blant betingelsesfaktorer virker ikke struktur og strategi å være sentrale når det gjelder endringer i budsjettbruk, mens størrelse har gitt noe utslag. Ledere i mindre virksomheter ser ut til å bruke budsjettet mer aktivt under pandemien enn ledere i større virksomheter. Oppsummert virker funnene i denne studien å støtte antagelsene om endringer i styringssystem under krise.

## Abstract

The Covid-19 pandemic led to big challenges for businesses highly affected by the risk of infection or restrictions due to infection control. These restrictions could lead to several consequences for businesses in vulnerable industries, including declines in income and liquidity that could threaten the businesses existence. Previous studies have shown that management control practices change in response to external crisis as an attempt to manage the financial strain and uncertainty (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Janke et al., 2014). The budget is widely used in Norwegian businesses as the most common management accounting tool, thus making it interesting to research.

The purpose of this study is to gain insight into how the budget is used in vulnerable industries during the Covid-19 pandemic. We will look into the extent of budget use and further examine changes in budgeting functions. Further we will examine how leaders in Norwegian businesses use the budget in response to the crisis by using budgetary control and interactive use of budgets. We look into the use of budgets through a contingency perspective where crisis impact is the most important. The data is collected from 207 respondents using a questionnaire, primarily answered by CEOs and CFOs of Norwegian businesses impacted by the pandemic.

Our results shows that budgets are widely used during the pandemic for the businesses included in our sample. There is a small decline for profit budgets and an increase in the use of cash budgeting amongst businesses impacted by the crisis. We observe a substantial decline for the use of budgets to performance evaluation, while planning is still the most used budgeting function during the pandemic. Our data also shows that firms tighten their budgetary controls during the pandemic, but not necessarily becoming very rigid in their budgetary targets. This can be related to our findings of more interactive use of budgets. Consequently, it looks like our respondents use the budget to balance control and flexibility. In addition to crisis impact, size seems to affect the use of budgets to some extent. Leaders in smaller firms seems to be using the budget more actively during the pandemic than leaders in bigger firms. However, according to our data, structure and strategy does not seem to affect the use of budgets during the pandemic. Overall, our results seem to support the assumptions based on previous studies that management control systems change as a response to an external crisis.

# Innholdsfortegnelse

|   |           |
|---|-----------|
| FORORD.....   | I         |
| SAMMENDRAG.....   | II        |
| ABSTRACT .....  | III       |
| INNHOLDSFORTEGNELSE.....  | IV        |
| TABELLISTE.....   | VI        |
| FIGURLISTE .....  | VII       |
| <b>1. INTRODUKSJON.....</b>   | <b>1</b>  |
| 1.1 AKTUALISERING AV TEMA.....                                      | 1         |
| 1.2 PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNING.....                             | 2         |
| <b>2. LITTERATUR OG TIDLIGERE FORSKNING .....</b>                   | <b>4</b>  |
| 2.1 ØKONOMISKE STYRINGSSYSTEMER OG STYRINGSVERKTØY .....            | 4         |
| 2.2 BUDSJETTET SOM STYRINGSVERKTØY.....                             | 4         |
| 2.2.1 <i>Budsjettformål</i> .....                                   | 6         |
| 2.2.2 <i>Budsjettkontroll og oppfølging</i> .....                   | 8         |
| 2.2.3 <i>Budsjettkritikk</i> .....                                  | 8         |
| 2.3 KRISER .....  | 10        |
| 2.3.1 <i>Økonomistyring under kriser</i> .....                      | 11        |
| <b>3. TEORETISKE RAMMEVERK OG UTVIKLING AV HYPOTESER.....</b>       | <b>14</b> |
| 3.1 TEORETISKE RAMMEVERK .....                                      | 14        |
| 3.1.1 <i>Interaktive kontrollsystemer</i> .....                     | 14        |
| 3.1.2 <i>Budsjettkontroll</i> .....                                 | 17        |
| 3.1.3 <i>Betingelsesteori</i> .....                                 | 19        |
| 3.2 HYPOTESEUTVIKLING.....  | 21        |
| <b>4. METODE .....</b>  | <b>25</b> |
| 4.1 FORSKNINGSDESIGN .....  | 25        |
| 4.2 POPULASJON OG UTVALG .....                                      | 26        |
| 4.3 DATAINNSAMLING .....  | 28        |
| 4.3.1 <i>Gjennomføring av undersøkelsen</i> .....                   | 28        |
| 4.3.2 <i>Utforming av spørreskjema</i> .....                        | 29        |
| 4.3.3 <i>Operasjonalisering av variabler</i> .....                  | 30        |
| 4.4 EVALUERING AV DATAMATERIALET .....                              | 33        |
| 4.4.1 <i>Frafallsanalyse</i> .....                                  | 33        |
| 4.4.2 <i>Datareduksjon og eksplorative faktoranalyser</i> .....     | 35        |
| 4.4.3 <i>Bekreftende faktoranalyse</i> .....                        | 36        |
| 4.4.4 <i>Reliabilitet</i> .....                                     | 37        |
| 4.4.5 <i>Validitet</i> .....  | 39        |
| 4.5 ANALYSETEKNIKKER.....   | 40        |
| <b>5. ANALYSE.....</b>  | <b>42</b> |
| 5.1 BESKRIVELSE AV RESPONDENTER.....                                | 42        |
| 5.1.1 <i>Respondentenes stilling</i> .....                          | 42        |
| 5.1.2 <i>Bransjefordeling</i> .....                                 | 43        |
| 5.1.3 <i>Virksomhetenes størrelse</i> .....                         | 44        |
| 5.1.4 <i>Virksomhetenes struktur</i> .....                          | 44        |
| 5.1.5 <i>Virksomhetenes strategi</i> .....                          | 45        |
| 5.1.6 <i>Opplevd krise</i> .....                                    | 46        |
| 5.2 OMFANG AV BUDSJETTBRUK .....                                    | 49        |
| 5.2.1 <i>Mindre resultatbudsjett, mer likviditetsbudsjett</i> ..... | 49        |
| 5.2.2 <i>Likviditetsbudsjettet knyttes til opplevd krise</i> .....  | 51        |
| 5.3 BUDSJETTETS FORMÅL .....  | 54        |
| 5.3.1 <i>Budsjettet brukes mindre til samtlige formål</i> .....     | 54        |



|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 5.3.2 | <i>Budsjettformålene følger resultatbudsjettet</i>                    | 56  |
| 5.3.3 | <i>Forskjeller mellom ulike bransjer og størrelse etter omsetning</i> | 57  |
| 5.4   | <b>BUDSJETTKONTROLL</b>   | 59  |
| 5.4.1 | <i>Tettere budsjettkontroll</i>                                       | 59  |
| 5.4.2 | <i>Svak samvariasjon med opplevd krise</i>                            | 61  |
| 5.4.3 | <i>Uklar sammenheng mellom formål og tett budsjettkontroll</i>        | 63  |
| 5.5   | <b>INTERAKTIV BUDSJETTBRUK</b>  | 65  |
| 5.5.1 | <i>Mer interaktiv budsjettbruk</i>                                    | 65  |
| 5.5.2 | <i>Meget svak samvariasjon med opplevd krise</i>                      | 67  |
| 5.5.3 | <i>Tettere budsjettkontroll og mer interaktiv budsjettbruk</i>        | 69  |
| 5.6   | <b>OPPSUMMERING OG HYPOTSETESTING</b>                                 | 70  |
| 5.6.1 | <i>Omfang av budsjettering</i>  | 70  |
| 5.6.2 | <i>Budsjettformål</i>   | 70  |
| 5.6.3 | <i>Budsjettkontroll</i>   | 71  |
| 5.6.4 | <i>Interaktiv budsjettbruk</i>  | 72  |
| 5.6.5 | <i>Betingelsesfaktorer</i>  | 72  |
| 5.6.6 | <i>Oppsummeringstabell for hypoteser og forskningsspørsmål</i>        | 74  |
| 6.    | <b>DISKUSJON</b>  | 75  |
| 7.    | <b>KONKLUSJON OG VIDERE FORSKNING</b>                                 | 81  |
| 7.1   | <b>KONKLUSJON</b>   | 81  |
| 7.2   | <b>AVHANDLINGENS IMPLIKASJONER</b>                                    | 82  |
| 7.3   | <b>BEGRENSNINGER OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING</b>                  | 82  |
|       | <b>LITTERATURLISTE</b>  | 85  |
|       | <b>VEDLEGG</b>  | 93  |
|       | <b>VEDLEGG 1: FAKTORANALYSER</b>                                      | 93  |
|       | <b>VEDLEGG 2: BETINGELSESFAKTORER OG VARIANSANALYSE</b>               | 98  |
|       | <b>VEDLEGG 3: HYPOTSETESTING</b>                                      | 102 |
|       | <b>VEDLEGG 4: SPØRRESKJEMA MED TILHØRENDE INVITASJON</b>              | 104 |

## Tabelliste

|   |    |
|---|----|
| TABELL 4.1: TEORETISK OG FAKTISK POPULASJON FOR ULIKE BRANSJER.....   | 27 |
| TABELL 4.2: FRAFALL FRA TEORETISK POPULASJON TIL NETTOUTVALG .....  | 33 |
| TABELL 4.3: KVANTITATIVE RELIABILITETSMÅL FOR SKALAVARIABLER .....  | 37 |
| TABELL 4.4: TERSKELVERDIER FOR VURDERING AV SAMVARIASJON .....  | 41 |
| TABELL 5.1: VIRKSOMHETENS STØRRELSE MÅLT ETTER OMSETNING (I HELE 1000) OG ANTALL ANSATTE .....  | 44 |
| TABELL 5.2: SVARFORDELING MED GJENNOMSNITT OG STANDARDAVVIK FOR ORGANISASJONSSTRUKTUR.....  | 45 |
| TABELL 5.3: SVARFORDELING MED GJENNOMSNITT OG STANDARDAVVIK FOR VIRKSOMHETENES STRATEGI .....   | 46 |
| TABELL 5.4: SVARFORDELING FOR PÅVIRKNING AV PANDEMI MED GJENNOMSNITT OG STANDARDAVVIK.....  | 47 |
| TABELL 5.5: BESKRIVENDE STATISTIKK FOR SKALAVARIABLEN "OPPLEVD KRISE" .....   | 47 |
| TABELL 5.6: BUDSJETTETS OPPLEVDE RELEVANS UNDER PANDEMIEN .....   | 51 |
| TABELL 5.7: SAMVARIASJON MELLOM OPPLEVD KRISE OG OPPLEVD RELEVANS, MOT ENDRINGER I BRUK AV<br>DELBUDDSJETTENE .....                                 | 52 |
| TABELL 5.8: SAMVARIASJON MELLOM OPPLEVD KRISE OG ENDRING I FORMÅL.....  | 55 |
| TABELL 5.9: SAMVARIASJON MELLOM ENDRING I FORMÅL OG ENDRING I BRUK AV BUDSJETT .....  | 56 |
| TABELL 5.10: BESKRIVENDE STATISTIKK FOR SKALAVARIABLEN "BUDSJETTKONTROLL" FOR VIRKSOMHETER<br>SOM OPPLER Å VÆRE NEGATIVT PÅVIRKET AV PANDEMIEN..... | 59 |
| TABELL 5.11: SVARFORDELING FOR ENDRING I BUDSJETTKONTROLL.....  | 60 |
| TABELL 5.12: SAMVARIASJON MELLOM ENDRING I BUDSJETTKONTROLL OG ENDRING I BRUK AV BUDSJETT TIL<br>FORMÅL .....                                       | 63 |
| TABELL 5.13: BESKRIVENDE STATISTIKK FOR SKALAVARIABLEN "INTERAKTIV BUDSJETTBRUK" FOR<br>VIRKSOMHETER SOM ER NEGATIVT PÅVIRKET AV PANDEMIEN .....    | 65 |
| TABELL 5.14: SVARFORDELING FOR ENDRING I INTERAKTIV BUDSJETTBRUK.....   | 66 |
| TABELL 5.15: OPPSUMMERING AV HYPOTSETESTER OG FORSKNINGSSPØRSMÅL .....  | 74 |

## Figurliste

|  |    |
|--|----|
| FIGUR 4.1: FRAFALL FRA POPULASJON TIL NETTOUTVALG I DE ULIKE BRANSJENE .....           | 34 |
| FIGUR 5.1: FORDELINGEN AV RESPONDENTENES STILLING. ....                                | 42 |
| FIGUR 5.2: BRANSJEFORDELING ETTER NACE-NÆRINGSKODER .....                              | 43 |
| FIGUR 5.3: OPPLEVD KRISE I ULIKE BRANSJER .....  | 48 |
| FIGUR 5.4: BRUK AV DE ULIKE DELBUDSJETTENE FØR OG UNDER PANDEMIEN. ....                | 49 |
| FIGUR 5.5: SAMMENLIGNING, BRUK BUDSJETTFORMÅL FØR OG UNDER PANDEMIEN. ....             | 54 |
| FIGUR 5.6: SPREDNINGSPLOTT FOR OPPLEVD KRISE OG ENDRING I BUDSJETTKONTROLL.....        | 62 |
| FIGUR 5.7: SPREDNINGSPLOTT FOR OPPLEVD KRISE OG ENDRING I INTERAKTIV BUDSJETTBRUK..... | 68 |

# 1. Introduksjon

## 1.1 Aktualisering av tema

Covid-19-pandemien og nedstengingen 12. mars 2020 sendte sjokkbølger gjennom norsk næringsliv. Man har tidligere stått ovenfor finanskriser og oljeprisfall, men pandemi var hverken myndighetene eller virksomheter forberedt på. Plutselig måtte man holde avstand, unngå å samles i folkemengder og man fikk ikke lov å reise på hytten. Ved inngangen til 2021 har vaksinene inntatt landet, men covid-19 mutasjoner og lokale utbrudd gjør at restriksjoner stadig forlenges. Vinteren har bydd på stengte varehus og kjøpesentre, skjenkeforbud og tilnærmet stengte grenser i deler av Norge, som skaper problemer for mange bransjer.

NHO Service & Handel (2021) rapporterte i midten av februar 2021 at 71% av medlemsbedriftene i løpet av de siste fire ukene hadde lavere omsetning enn i tilsvarende periode i 2020. NHO Reiseliv (2021) rapporterte i tilsvarende periode at 65% av medlemsbedriftene har opplevd mer enn 50% tap av omsetning de siste fire ukene, grunnet plutselige nedstengninger i starten av 2021. Plutselige nedstengninger fører med seg permitteringskostnader og tapte varelager som tapper bankkontoen (NHO Reiseliv, 2021). De plutselige nedstengningene og pandemiens uforutsigbare utvikling gjør det vanskelig å forutsi hva som ligger rundt neste sving, og her står virksomhetene overfor store utfordringer når de skal navigere seg gjennom krisen.

Pandemien gjør at virksomheter må ta nødvendige grep for å tilpasse seg nye omgivelser ettersom at forutsetningene for å drive virksomhetsstyring har endret seg (Goretzki & Kraus, 2020; Hopper, 2020). Styringssystemer har til hensikt å være støttende for ledelsen, da man som regel har et begrenset informasjonsgrunnlag (Otley, 1999). Nå som framtidsutsiktene er veldig uforutsigbare har informasjonsgrunnlaget aldri vært dårligere. Hva gjør dette med bruken av styringssystemer, og nærmere bestemt hvordan brukes styringsverktøyene nå? For en aktør i reiselivsbransjen vil det bli vanskelig å planlegge for det kommende året når man verken vet om man kan holde åpent neste uke eller når man kan regne med utenlandske turister. Vil man som leder involvere seg mer, følge opp styringsverktøyene tettere eller bruke de på en annen måte enn tidligere? Dette er spennende spørsmål vi nå har muligheten til å forske på, i en tid hvor deler av næringslivet dessverre sliter.

## 1.2 Problemstilling og avgrensning

Tidligere forskning drøfter hvordan eksterne kriser påvirker styringssystemene i virksomheter (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Janke et al., 2014). Hopwood (2009) og Van der Stede (2011) etterlyste mer forskning på økonomiske styringssystemer i situasjoner som preges av press og usikkerhet, og beskriver dette som et område hvor man har begrenset kunnskap. Som følge av dette har det blitt gjennomført studier som viser at virksomheter endrer styringspraksis som respons på globale kriser for å håndtere usikkerhet og økonomisk belastning (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Janke et al., 2014). Janke et al. (2014) skriver likevel at det ønskes mer detaljert forskning på dette området, ettersom teorien på dette området fortsatt fremstår som uklar.

Van der Stede (2011) trekker frem blant annet budsjettering og budsjettkontroll som områder som er aktuelle for nærmere utredning i forbindelse med krise. Blir budsjettet lagt bort eller brukt aktivt som respons på krisen? Han trekker frem avveiningen mellom å bruke budsjettet til planlegging kontra prestasjonsevaluering, med andre ord fleksibilitet kontra forpliktelse i møte med krise. Med tanke på at budsjettet i stor grad er et planleggingsverktøy som bygger på estimater og forutsetninger, anser vi dette som interessant å studere i en ekstraordinær situasjon. I tillegg er budsjett et viktig styringsverktøy for de fleste virksomheter, da opptil 94% av virksomhetene i Norge benytter seg av en eller annen form for budsjettering (Johanson & Madsen, 2013; Norheim & Skog, 2018). Derfor ønsker vi å se nærmere på hvorvidt bruken av budsjett har endret seg under pandemien.

Tidligere studier av budsjetter gjort i krisekontekst viser blant annet at ledere anser noen budsjettformål som viktigere under krise, mens andre formål anses som mindre viktig (Becker et al., 2016). Janke et al. (2014) finner at styringssystemer brukes mer interaktivt under krise, samt videre indikasjoner på at budsjettet er et av styringsverktøyene som blir brukt interaktivt. For greske hotell finner Makrygiannakis & Jack (2016) at finanskrisen i 2008 førte til tettere budsjettkontroll. Tilsvarende har Bedford et al. (2020), gjennom en foreløpig upublisert studie, identifisert at et utvalg kriserammede virksomheter i Nederland har innført tettere budsjettkontroll under covid-19-pandemien. Dette kan tolkes som en tidlig indikasjon på at også denne krisen har medført endringer på budsjettet som styringsverktøy. Vi ønsker derfor å undersøke hvorvidt vi kan finne endringer i bruk av budsjett etter pandemien rammet Norge.

På bakgrunn av dette har vi kommet frem til følgende problemstilling som danner grunnlaget for denne masteravhandlingen:

***«Hvordan brukes budsjett i utsatte bransjer under covid-19-pandemien?»***

Med utgangspunkt i denne problemstillingen ønsker vi å få mer kunnskap om hvordan ledere i norske virksomheter forholder seg til, og bruker budsjett som styringsverktøy under covid-19-pandemien. I denne avhandlingen deler vi bruk inn i fire deler: omfang, formål, budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk. Omfang omhandler hvor mye de ulike typene delbudsjett anvendes før kontra under pandemien. Deretter ønsker vi å kartlegge hvilke formål budsjettet brukes til før og under pandemien, og prøve å identifisere endringer. Videre skal budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk beskrive hvordan og i hvilken grad budsjettet følges opp av ledere og økonomifunksjon. Som nevnt over, peker tidligere forskning på disse fire delene som sentrale områder hvor man observerer endringer for bruk av budsjett under krise. Vi ønsker derfor å undersøke hvorvidt vi kan observere lignende endringer som tidligere forskning har gjort, både for denne krisen og for norske forhold. Utover opplevd krise inkluderer vi også betingelsesfaktorene struktur, strategi og størrelse for å undersøke hvorvidt vi finner noen ytterligere variasjoner i bruk av budsjett. For å identifisere utsatte bransjer har vi brukt bransjeundersøkelser fra NHO til å velge ut de bransjene som har blitt betydelig rammet av pandemien. Disse bransjene har blitt sterkt påvirket enten direkte eller indirekte av smittevernstiltak og som følge av dette hatt vansker med å opprettholde tilnærmet ordinær drift.

## 2. Litteratur og tidligere forskning

Dette kapittelet vil gi en presentasjon og oppsummering av relevant litteratur og tidligere studier. Videre vil dette sammen med teori danne grunnlaget for videre hypoteser som vil bli testet og undersøkt opp mot empiri.

### 2.1 Økonomiske styringssystemer og styringsverktøy

Ifølge Otley (1999) skal økonomiske styrings- og kontrollsystemer generere informasjon som vil være nyttig for ledelsen og virke støttende i form av å stimulere til ønsket adferd i virksomheten. Litteraturen skiller ofte mellom «management control systems» og «management accounting systems». Ifølge Anthony et al. (2014) handler «management control systems» om å etablere systemer som skal påse at aktiviteten i virksomheter foregår etter gjeldende planer. Videre vil «management accounting systems» være systematiske prosesser som skal forberede, tolke og kommunisere relevant informasjon om virksomheten til ledelsen (Anthony et al., 2014). Chenhall (2003) understreker at informasjonen som genereres må brukes systematisk i forbindelse med måloppnåelse for å kunne sette endelsen «systems» på slutten. Hvis ikke vil man kun bruke betegnelsen «management accounting». Eksempler på «management accounting» er budsjettering og anvendelse av kostnadskalkyler for å nevne noen. På norsk vil vi omtale dette som bruk av styringsverktøy (Hoff et al., 2021).

### 2.2 Budsjettet som styringsverktøy

Budsjettet er et svært tradisjonsrikt styringsverktøy innen økonomisk virksomhetsstyring. Hoff & Bjørnenak (2010) definerer budsjettet som «*et tallmessig uttrykk for virksomhetens handlingsplaner for en gitt periode*» (s. 27). Det er i så måte en beskrivelse av hva virksomheten planlegger å gjøre i perioden budsjettet er utarbeidet for. Tradisjonelt sett har budsjettet vært forbundet med mye planlegging, og det kategoriseres som et planleggingsverktøy (Anthony et al., 2014; Malmi & Brown, 2008). I motsetning til regnskapet utarbeides budsjetter hovedsakelig i forkant av den aktuelle perioden det gjelder for (Bhimani et al., 2015). Videre kan budsjetter brukes i etterkant av perioden for å gi tilbakemeldinger relatert til virksomhetens prestasjon. Siden man budsjetterer i forkant basert på usikre antagelser om fremtiden, er det ikke uvanlig å utarbeide flere handlingsplaner som baserer seg på ulike scenario (Hoff et al., 2021).

De fleste virksomheter benytter seg av en eller annen form for budsjett, både i Norge og internasjonalt (Anthony et al., 2014; Johanson & Madsen, 2013). Det er å anse som et av de mest sentrale økonomiske styringsverktøyene, både i privat næringsliv og i offentlig sektor. En av årsakene til at budsjettet er såpass utbredt er at det fungerer som et helhetlig dokument som kan fylle flere ulike roller og funksjoner (Anthony et al., 2014; Otley, 1999). Til en viss grad er norske aksjeselskap og allmennaksjeselskap lovpålagt å utarbeide budsjetter og handlingsplaner etter aksjeloven og allmennaksjeloven av 1997 §6-12(2). Likevel er det flere store og små norske virksomheter som har valgt å droppe budsjetter i sin helhet. Blant annet Equinor, Sparebank-1 og Telenor (Bjørnenak, 2010b; Bjørnenak, 2019). For samtidig som at budsjettet er det mest brukte styringsverktøyet, er det også det mest kritiserte. Denne kritikken vil utdypes nærmere i kapittel 2.2.3.

Budsjetter kan utarbeides til flere ulike formål, som blant annet omfatter operasjonelle, finansielle og strategiske funksjoner (Bhimani et al., 2015). Hvordan ulike virksomheter utformer og benytter seg av budsjetter som styringsverktøy vil selvsagt variere, og ulike virksomheter bruker budsjetter til ulike formål (Anthony et al., 2014). Som regel består budsjett i virksomhetssammenheng av flere delbudsjett. Det forventes at antallet delbudsjett øker med virksomhetens størrelse (Hoff et al., 2021). Mindre virksomheter vil gjerne kun benytte seg av hovedbudsjettene som er resultatbudsjett, balansebudsjett og likviditetsbudsjett. Grunnen til at man opererer med flere budsjett er at disse dekker forskjellige behov, akkurat som at regnskapet er inndelt i kontantstrømoppstilling, balanse- og resultatregnskap.

Resultatbudsjettet tar for seg en sammenstilling av inntekter og kostnader som vil være grunnlaget for å kalkulere forventet fortjeneste og lønnsomhet. Likviditetsbudsjettet tar for seg virksomhetens likvide midler i form av innbetalinger og utbetalinger for å kunne planlegge med en tilstrekkelig kontantbeholdning og tilgang på reserver. Dette er vesentlig siden likviditet ikke nødvendigvis er ekvivalent med lønnsomhet og at det vil være tidsforskjeller mellom en salgstransaksjon og en tilhørende innbetaling. Likviditet er også avgjørende for å holde virksomheten flytende på kort sikt (Hoff et al., 2021). Balansebudsjettet angir fordelingen mellom eiendeler, gjeld og egenkapital. Her vil man kunne planlegge de finansielle konsekvensene som følger av virksomhetens øvrige budsjetter (Hoff et al., 2021).



### **2.2.1 Budsjettformål**

Budsjettet har som nevnt flere ulike funksjoner og brukes til flere ulike formål. Forskjellig litteratur presenterer ulike lister over hva som er de viktigste årsakene til at virksomheter budsjetterer (Anthony et al., 2014; Bhimani et al., 2015; Hansen & Van der Stede, 2004; Hoff et al., 2021; Merchant & Van der Stede, 2017). Selv om litteraturen ikke er fullstendig sammenfallende her, er det flere formål som går igjen. Hvilke formål som er mest fremtredende og vektlagt i ulike virksomheter vil selvsagt kunne variere i tråd med at virksomheter vil ha ulike behov for styring (Anthony et al., 2014).

#### **Planlegging**

Planlegging gjennom budsjett, er en måte å fastslå de målene og planene virksomheten har satt seg for perioden. Dette gir ledelsen og resterende medlemmer av virksomheten mulighet til å få oversikt over hva som vil skje i løpet av budsjettperioden (Anthony et al., 2014). I praksis vil man gjerne fastsette operasjonelle planer og mål for perioden med tilhørende dekomponerte delmål (Hoff et al., 2021). Planlegging er sentralt i et operasjonelt perspektiv, men kan også være strategisk begrunnet (Bhimani et al., 2015). Ifølge Hansen & Van der Stede (2004) er planlegging den viktigste årsaken til at virksomheter benytter seg av budsjett. Dette støttes av blant annet av studiene til Kleveland & Tiset (2015) og Nordheim & Skog (2018).

#### **Ressursallokering**

Budsjettene definerer virksomheters samlede ressursgrunnlag i budsjettperioden. Ressursallokering handler dermed om å fordele de knappe ressursene på en optimal måte (Hoff et al., 2021). På bakgrunn av virksomhetens samlede ressurstillgang, må dette fordeles utover til ulike deler i virksomheten, og det må foretas prioriteringer (Anthony et al., 2014). Her må man ta hensyn til lønnsomhet for ulike prosjekter og påse at også støtteaktiviteter tildeles tilstrekkelig med ressurser for å kunne driftes slik som planlagt. Dette vil for eksempel innebære finansiering og kapital i forbindelse med investeringer, i tillegg til en fordeling av likvide midler slik at planlagte forpliktelser kan innfris. Dette formålet er i stor grad koblet til planlegging, da det er et premiss for at den planlagte aktiviteten kan gjennomføres. Ifølge Hansen & Van der Stede (2004) er det en del litteratur som plasserer ressursallokering under operasjonell planlegging når det skrives om budsjettformål, og ikke som et selvstendig formål.

### **Prestasjonsmåling og evaluering**

Budsjetter vil i mange tilfeller ha samme oppbygging som regnskapsrapporter. Dessuten utformes de ofte i samme format over flere år, noe som gjør det relativt enkelt å sammenligne budsjetterte størrelser mot faktisk prestasjon (Hoff et al., 2021). Dette bidrar til å opprettholde kontroll. Videre kan budsjetter knyttes opp mot belønningssystemer, med hensikt om å motivere ansatte til å nå budsjetterte mål. Dette er imidlertid noe som er svært omdiskutert blant budsjettkritikere, da det kan virke demotiverende om resultatet påvirkes av faktorer utenfor ansattes kontroll. Dette kan videre føre til utilsiktet og ufordelaktig adferd blant ansatte (Anthony et al., 2014; Berg, 2013; Bjørnenak, 2010a; Wallander, 1999). Dette vil utdypes nærmere i kapittel 2.2.3.

### **Kommunikasjon av mål**

Budsjetter og budsjetteringsprosessen vil kunne bidra til å tydeliggjøre planene i hele virksomheten. Gjennom kommunikasjon skal man sørge for at mål erkjennes og aksepteres blant alle enheter i en virksomhet (Bhimani et al., 2015). Deltagelse blant ansatte fra ulike enheter i budsjetteringsprosessen skal gi dem innsikt i overordnede mål, utfordringer og verdigrunnlag tilknyttet virksomheten (Hoff et al., 2021). Hansen & Van der Stede (2004) trekker frem kommunikasjon av mål som en viktig funksjon ved budsjetter.

### **Strategiske diskusjoner og utvikling av strategi**

Ifølge Bhimani et al. (2015) så kommer budsjetter og budsjettering best til nytte når det brukes som en integrert del av virksomhetens strategiske analyse. Ledelsen kan med utgangspunkt i tilbakemeldinger som budsjettet gir, analysere og revidere strategi for å best utnytte sine kapabiliteter og muligheter. Hansen & Van der Stede (2004) fant at bruk av budsjett til utvikling av strategi er sterkt koblet til kommunikasjon av mål.

Listen med øvrige formål som budsjetter kan brukes til er fortsatt lang. Dette understreker at budsjettet er et helhetlig styringsverktøy og dokument som skal gi tydelige rammer for virksomheten (Otley, 1999). Dette trekkes videre frem som en av de viktigste årsakene til at budsjettet er et såpass utbredt styringsverktøy (Otley, 1999). Samtidig er det litteratur og studier som sier at budsjetteringsformål også kan være i konflikt med hverandre, og at det kan være utfordrende å kombinere alle på en god måte på samme tid (Arnold & Gillenkirch, 2015). For eksempel kan bruk av budsjett til kommunikasjon av mål og strategiformasjon virke hemmende

for bruk av budsjett til prestasjonsevaluering (Hansen & Van der Stede, 2004). Dermed vil det ikke være uvanlig at virksomheter vektlegger noen budsjettformål på bekostning av andre.

### **2.2.2 Budsjettkontroll og oppfølging**

Oppfølging av budsjetter og planer utgjør en vesentlig del av lederes samlede oppgaver, og omtales som sentral del av det å lede en virksomhet (Hoff et al., 2021). Hyppigheten for kontroll kan imidlertid variere. En vesentlig del av budsjettkontrollen innebærer avviksanalyser (Anthony et al., 2014; Bhimani et al., 2015; Hoff et al., 2021). I forbindelse med analyse av fortegn vil det også være relevant å analysere de markedsmessige forutsetningene som lå til grunn ved utarbeidelse av budsjett opp mot de reelle omstendighetene, for å sikre et reelt sammenligningsgrunnlag. Grad av detaljer i analyse og rapportering av avvik kan variere. Fra rene kvantifiserbare tall om hvordan tilstanden er på bunnlinjen på den ene siden, til utfyllende kommentarer og et betydelig kvalitativt innhold på den andre enden av skalaen (Anthony et al., 2014; Van der Stede, 2001). Det er i forbindelse med likviditetsstyring man vil forvente å finne de største avvikene. Særlig på innbetalingssiden, mens utbetalingene gjerne vil gå som planlagt (Hoff et al., 2021).

Etter at budsjettperioden har startet vil man normalt sett ikke foreta endringer i budsjettet, også omtalt som re-budsjetteringer eller budsjettrevisjoner (Anthony et al., 2014; Hoff et al., 2021). Likevel trekker litteraturen frem et unntak fra denne reglen som kan inntreffe ved drastiske endringer i forutsetningene budsjettet bygger på. Årsaken til at man ikke vil foreta re-budsjetteringer er blant annet at det er meget ressurskrevende og at det endrer målestokken for drøfting av avvik. Det sistnevnte kan igjen skape forvirring og utfordringer i forbindelse med evaluering av korrigerende tiltak og prestasjon (Hoff et al., 2021).

### **2.2.3 Budsjettkritikk**

De foregående delkapitlene omhandler det tradisjonelle budsjettet. Som tidligere nevnt er budsjettet et utbredt styringsverktøy, men det er også mye litteratur som kritiserer bruk av budsjettet. Mye av denne kritikken baserer seg på at bruk av budsjett og budsjetteringsprosessen ikke nødvendigvis bidrar til å optimalisere virksomhetens prestasjon (Berg, 2013). Litteraturen presenterer en rekke argumenter for hvorfor budsjettbruk er uheldig. Blant annet at det fører til ufordelaktig adferd, krever for mye tid og ressurser, at de fort blir utdaterte, at de motvirker fleksibilitet og at de mangler en strategisk kobling for å nevne noen (Anthony et al., 2014; Berg,

2013; Bjørnenak, 2013; Bjørnenak, 2019; Bogsnes, 2009). Imidlertid er også budsjettkritikken selv gjenstand for kritikk og møtes med motargumenter.

Et sentralt argument går ut på at budsjettene fort blir utdaterte, og dermed mister sin relevans tidlig i budsjettperioden. Budsjettperioden er tradisjonelt på tolv måneder og flere argumenterer for at det er lite hensiktsmessig å planlegge så langt frem i tid, da disse estimatene ofte ikke treffer med virkeligheten (Anthony et al., 2014; Bjørnenak, 2013; Hope & Fraser, 2003; Wallander, 1999). Litteraturen stiller dermed spørsmålsteget ved hvorvidt det er hensiktsmessig å bruke så mye tid og ressurser på langsiktig planlegging, når disse planene mest sannsynlig er lite realistiske allerede en måned etter budsjettperioden har startet (Anthony et al., 2014). På den andre siden argumenteres det for at langsiktig planlegging gjennom budsjett fordi det kan virke stabiliserende og gi forutsigbarhet. Dette vil videre kunne føre virksomheten i ønsket strategisk retning, til tross for at forutsetningene kan være urealistiske (Bjørnenak, 2019; Chenhall 2003).

Bogsnes (2009) skriver at budsjettet i liten grad klarer å fange opp endringer i omgivelsene. Legger man for mye vekt på budsjettet vil dette gå på bekostning av fleksibilitet, og evne til omstilling ved behov. Videre skriver Bogsnes (2009) at for mye fokus på budsjett kan gi en kunstig illusjon av kontroll. Dette kan særlig være problematisk ved store avvik fra forutsetningene. I følge Otley (1994) medfører hurtige endringer problemer med forutsigbarhet og gir derav et økt behov for fleksibilitet i økonomistyringssystem. Noen argumenterer her for at dette gir grunnlag for å avskaffe budsjettet i sin helhet (Bogsnes, 2009; Wallander, 1999). Litteraturen trekker frem alternative styringsverktøy som kan støtte virksomhetene til å bli mer agile (Bhimani et al., 2015). For eksempel rullende prognoser med kortere tidshorisont, da dette kan redusere problemet med utdaterte estimater og handlingsplaner. Ifølge Berg (2013) er litteraturen noe delt når det gjelder hvorvidt man skal kutte ut budsjettet helt, eller om man skal forbedre eksisterende praksis og eventuelt supplere med andre styringsverktøy.

Det budsjettformålet som oftest settes i sammenheng med ufordelaktig og utilsiktet adferd hos ansatte er bruk av budsjett som grunnlag for belønning (Berg, 2013). Dette knyttes blant annet opp mot sub-optimal adferd som trosser organisasjonens mål som kan virke begrensende for verdiskapning. Dette kan komme til uttrykk som opportunistisk adferd gjennom spill med under- og overforbruk i budsjettperioden (Anthony et al., 2014; Bjørnenak, 2010a; Bogsnes,

2009). Videre kan det virke lite motiverende dersom eventuelle avvik fra budsjett ligger utenfor avdelinger og ansatte sin kontroll.

For å oppsummere litteraturen rundt det tradisjonelle budsjettet opp mot budsjettkritikken fremstår det som at mange av utfordringene tilknyttet budsjettet best kommer til syne ved ustabile omgivelser som avviker fra historiske forutsetninger. Dersom verden hadde fulgt en lineær kurve år for år, er det nærliggende å anta at flere av argumentene som er presentert over ikke hadde vært like aktuelle. Men når store endringer skjer brått, utfordres prosessen med planlegging, gjennomføring og evaluering basert på budsjett. Da budsjettene for 2020 ble utarbeidet mot slutten av 2019 er det tvilsomt at det ble utarbeidet mange handlingsplaner for en global pandemi, selv om virksomheter gjerne utarbeider alternative handlingsplaner for ulike scenarioer.

### **2.3 Kriser**

Kriser på virksomhetsnivå kjennetegnes av stor usikkerhet og potensielt store ufordelaktige konsekvenser (Bundy et al., 2017; Pearson & Clair, 1998; Van der Stede, 2011). Billings et al. (1980) trekker frem tidspress og sannsynlighet for finansielle tap som de viktigste indikatorene på krise. Sannsynligheten for at en krise oppstår er relativt sett ikke så stor, men konsekvensene kan være store og truende for organisasjoner (Maitilis & Sonesheim, 2010). Litteratur som beskriver krise trekker frem et skille mellom en slags normaltilstand med «business as usual» og krisetid (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Van der Stede, 2011). Carlsson-Wall et al. (2021) beskriver en krise som ekstreme situasjoner som avviker fra normalen. Slike situasjoner vil typisk oppleves som utfordrende for virksomheters ledelse, da de må forholde seg til en situasjon med mindre opplevd forutsigbarhet som følge av hurtige endringer i omgivelsene (Bundy et al., 2017). Man vil også i større grad være utsatt for driftsforstyrrelser i alminnelig drift. Dette ser man også under covid-19-pandemien som følge av restriksjoner og nedstengninger (Meyer et al., 2021).

Litteraturen skiller mellom ulike former for kriser. Noe litteratur som beskriver kriser, tar for seg unike kriser i enkeltvirksomheter. Dette kan for eksempel dreie seg om en virksomhet som har foretatt mislykkede teknologiske investeringer eller har mistet viktige kunder. Slike kriser omtales som idiosynkratiske kriser (Becker et al. 2016). Andre kriser som blant annet finanskrisen i 2008-2009, rammer en rekke virksomheter samtidig og synkront. Dette kalles

økonomiske eller eksterne kriser og har typisk sitt opphav utenfor virksomheten (James et al., 2011). En pandemi vil i så måte kunne kategoriseres som en ekstern krise, med et nasjonalt og globalt omfang.

Ulike kriser treffer virksomheter på ulik måte. Under den globale finanskrisen i 2008-2009 fikk mange virksomheter problemer med tilgang på kapital grunnet kollaps i finansmarkedene, noe som igjen ga store ringvirkninger (Campello et al., 2010). Pandemien er i utgangspunktet ikke en økonomisk krise, men en helsekrise. Grunnet sykdom og påfølgende reguleringer og smittevernstiltak, vil virksomheter likevel bli påvirket både økonomisk og på andre områder. Økonomiske utfordringer vil typisk oppstå på inntekts- og etterspørselssiden med tap i omsetning, nedgang i antall ordre og mislighold av kundefordringer. Dette vil videre kunne spise av kontantreserver og etter hvert egenkapital, noe som har vært gjennomgående ved tidligere kriser (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Hopwood, 2009; Janke et al., 2014). Utfordringer på leverandørsiden kan også forekomme. Det kan være nye utfordringer ved pandemi som man ved tidligere kriser ikke har måttet forholde seg til. Utstrakt smittevern legger føringer på hvordan virksomheter kan driftes og hvordan ansatte kan arbeide (Meyer et al., 2021). Det er imidlertid ikke alle virksomheter og bransjer hvor smittevernstiltak og restriksjoner påvirker den ordinære driften i nevneverdig grad.

### **2.3.1 Økonomistyring under kriser**

Hopwood (2009) og Van der Stede (2011) trekker frem økonomistyring under krise som et område som er forsket relativt lite på, men begge legger til grunn at krisesituasjoner vil legge et ekstraordinært press på virksomheters styringssystem. Van der Stede (2011) trekker frem krise som en unik anledning til å studere styringssystem, da man kan fange opp interessante fenomener som ikke nødvendigvis kommer til syne ved «normal» usikkerhet. Usikkerhet under krise forventes å være betydelig forsterket sammenlignet med den alminnelige usikkerheten de fleste virksomheter til enhver tid står overfor (Ezzamel, 1990; Van der Stede, 2011).

I kjølvannet av finanskrisen i 2008-2009 ble det gjennomført flere forskningsprosjekt hvor man har funnet signifikante endringer i styringssystem basert på lederes opplevelse av krise (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014; Becker et al., 2016). Disse studiene konkluderer med at det fortsatt er mye man ikke vet om krisers påvirkning på styringssystem, blant annet når det gjelder kausalitet og tiden som går mellom opplevd krise og endringer i styringssystem (Janke et al., 2014).

Becker et al. (2016) gjennomførte en studie av finanskrisens implikasjoner på budsjettbruk og holdning til budsjett. Her var fokuset budsjettformål, og studien fant at ledere vektla budsjettet i større grad til planlegging og ressursallokering under krisen. Bruk av budsjett til prestasjonsevaluering og herunder belønning ble mindre viktig. Under krise ble altså budsjettet mer justert opp mot planlegging og det operasjonelle. I tillegg fant studien at effektiv ressursfordeling, best mulig utnyttelse av knappe ressurser og kostnadskontroll ble ekstra viktig i tider med redusert omsetning og etterspørsel. At prestasjonsmålingsfunksjonen ved budsjettet ble mindre viktig forklares i studien til Becker et al. (2016) med at budsjetterte mål fort blir utdatert under krise grunnet ting utenfor ansattes kontroll, og at koblingen mellom innfrielse av mål og innsats dermed faller bort. Ifølge denne studien ble budsjettbruken og styringen mer fleksibel på flere områder, med blant annet re-budsjettering og mer bruk av prognoser.

Krise og bortfall av forutsigbarhet knyttes til tettere involvering fra toppledelse og sentralisering av kontroll (Asel et al., 2011; Bedford et al., 2020; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017; D'Aveni, 1989; Makrygiannakis & Jack, 2016). I tilfeller hvor ledelsen opplever å miste oversikt og kontroll, kan en naturlig respons i følge Czarniawska-Joerges (1988) være å stramme inn kontrollen. I møte med endringer i omgivelsene som oppfattes som en trussel mot organisasjonen, vil ledere nesten instinktivt sentralisere beslutningsmyndighet og ta mer kontroll. Dette kan fort virke som en mer rigid måte å styre en virksomhet på (Staw et al., 1981). Ifølge Bakonyi (2018) kan årsaker til å sentralisere og stramme inn kontroll under krise være at ledelsen ønsker å sikre effektivitet. Her antas det at fordelene ved å gjøre dette vil overskygge eventuelle ulemper når det gjelder innovasjon og fleksibilitet på lenger sikt. Dette støttes av flere studier fra tidligere krise. I studien til Asel et al. (2011) gikk kortsiktig finansielt fokus ut over langsiktige relasjoner til interessenter, mens studien Lien & Knudsen (2012) fant at et fokus på overlevelse gjennom krisen, gikk ut over satsing på forskning og utvikling. Studien til Kraus & Lind (2010) fant at krise førte til et større fokus på kortsiktig finansiell informasjon og mindre fokus på kvalitativ informasjon som følge av økt press fra kapitalmarkedet.

Carlsson-Wall et al. (2021) påpeker at begrepet «tight-control» ofte settes i sammenheng med styring i ekstraordinære omgivelser med usikkerhet, som blant annet en krise. Dette begrepet knyttes ofte opp mot tradisjonelle styringsverktøy som for eksempel budsjett, dette vil utdypes nærmere i kapittel 3.1.2. Bourmistrov & Kaarbøe (2017) fant at ledelsen kontrollerte budsjettet tettere i en virksomhet i krise, som følge av press fra styret og eiere om å vise til bedre økonomiske resultater på kort sikt. Makrygiannakis & Jack (2016) fant at ledelsen utøvde tettere

budsjettkontroll i sin studie av greske hoteller i krise. Tilsvarende funn gjøres av Bedford et al. (2020) sin studie av nederlandske virksomheter under covid-19-pandemien.

Tettere involvering av toppledelsen blir satt i sammenheng med større grad av interaktiv styring (Van der Stede, 2001). Studiene til Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) fant signifikante sammenhenger mellom påvirkning av krise, opplevd usikkerhet og hvorvidt ledelse bruker kontrollrelevant informasjon og styringssystemer mer interaktivt. Ifølge studien til Janke et al. (2014) forventes det at ledere bruke styringsverktøy på en mer interaktiv måte, jo mer de opplever at en krise påvirker virksomheten. Le & Sandvoll (2020) fant i sin studie av offentlige helseforetak at disse i større grad benyttet seg av interaktive styringssystemer under pandemien, men at det hovedsakelig dreide seg om ikke-finansiell informasjon som er det motsatte av hva Kraus & Lind (2010) fant i sin studie. Goretzki & Kraus (2020) skriver at bruk av interaktive styringssystemer er kritisk for å lykkes under krise, da dette gjør ledere bedre rustet til å håndtere krisen effektivt. Dette støttes av Hopper (2020) som også påpeker at det er viktig å kombinere kortsiktig kontroll med fleksibilitet, og involvere ansatte på alle nivå i virksomheten ved usikkerhet og krise. Chenhall (2003) antar også at virksomheter som opplever stor ekstern usikkerhet vil kombinere tett kontroll gjennom styringssystemer med fleksibilitet. Mellommenneskelige interaksjoner mellom ledere og ansatte antas å være en sentral driver for denne fleksibiliteten, i kombinasjon med tett finansiell kontroll (Chenhall, 2003).

For å oppsummere virker krise å flytte lederes fokus over mot kortsiktige mål og overlevelse. I forbindelse med dette viser tidligere studier at ledelsen i virksomheter bruker styringsverktøy som blant annet budsjett til å opprettholde kontroll. Videre virker også litteraturen å fremheve viktigheten av å kombinere kontroll med fleksibilitet. I neste kapittel vil sentrale teoretiske rammeverk i forbindelse med fleksibel, interaktiv styring og utøvelse av kontroll gjennom budsjett presenteres.



### **3. Teoretiske rammeverk og utvikling av hypoteser**

Dette kapitlet vil ta for seg etablerte teoretiske rammeverk som gjør det mulig å måle fenomener for bruk av budsjett. For å studere endringer i interaktiv bruk av budsjett under pandemien benytter vi oss av begrepsapparatet til Simons (1995b) om interaktive kontrollsystemer fra rammeverket Levers of Control. Videre benytter vi begrepsapparatet til tett og løs budsjettkontroll for å måle endringer i budsjettkontrollen. Deretter vil vi beskrive betingelsesteori, og hvordan betingelsesfaktorer kan påvirke tilpasningen av styringssystem. Avslutningsvis vil vi presentere et sett med hypoteser basert på litteraturgjennomgangen i kapittel 2 og det teoretiske rammeverket i dette kapitlet.

#### **3.1 Teoretiske rammeverk**

##### **3.1.1 Interaktive kontrollsystemer**

På 90-tallet vokste det frem virksomheter som bygde på fleksibilitet, innovasjon og kreativitet, hvor de ansatte ble mer selvstendige. Det oppsto gnisninger mellom kontroll og innovasjon, noe som førte til at Simons (1995a) utviklet “Levers of Control”-rammeverket. Rammeverket består av fire kontrollsystemer som jobber sammen for å håndtere spenningen mellom behovet for frihet og kontroll. Dynamiske markeder med mye konkurranse krever innovasjon og kreativitet. Man så derimot flere eksempler på at ansatte i virksomheter med høy grad av autonomi begikk straffbare handlinger som kostet virksomheten dyrt (Simons, 1995a). Ledelsen skal påse at ansatte holder seg til retningslinjer, følge opp kritiske prestasjonsvariabler og samtidig navigere virksomheten gjennom omgivelsene. Med andre ord er det mye å holde styr på, og derfor har man de fire kontrollsystemene; verdisystemer, grensesystemer, diagnostisk kontrollsystemer og interaktive kontrollsystemer (Simons, 1995b).

Verdisystemer baseres på styring gjennom kjerneverdier, hvor man ønsker å inspirere og motivere de ansatte til å følge visjonen til virksomheten. Det klargjøres hva som forventes av de ansatte og hva de skal jobbe mot. Grensesystemer fungerer derimot som bremsene til en organisasjon (Simons, 1995a). Man ønsker at ansatte skal være kreative og tenke nytt, men samtidig ha tydelige grenser for å påse at de ansatte opptrer innenfor akseptable rammer. På den måten kan man ha kontroll, samtidig som at man unngår at ansatte blir kneblet. Videre fra grensesystemer kommer vi til diagnostisk og interaktiv kontroll.

Diagnostisk kontrollsystem sammenlignes med en cockpit i et fly, hvor man har mange instrumenter som kontinuerlig ser etter feilmeldinger (Simons, 1995a). Blinker det rødt, tar man en nærmere kikk på problemet og prøver å rette opp i feilen. Et diagnostisk styringssystem er med andre ord et formelt kontrollsystem som gjør det mulig å overvåke de kritiske prestasjonsvariablene. Et kontrollsystem karakteriseres som diagnostisk dersom ledelsen kun involverer seg når varsellampene blinker og ellers ikke vier det noe særlig oppmerksomhet (Simons, 1991). Diagnostiske kontrollsystemer representerer den tradisjonelle måten å styre på, hvor man etablerer mål og prestasjonsevalueringssystemer som gjør at ledelsen ikke trenger å overvåke de ansatte hele tiden (Henri, 2006). Diagnostisk kontroll fungerer bra til å passe på at man når sine mål og at de ansatte gjør jobben sin, men det kommer til kort når det gjelder å fange opp endringer i omgivelsene som kan føre til strategisk usikkerhet. Man har derfor behov for enda et formelt informasjonssystem, interaktive kontrollsystemer, som vi skal fokusere på i denne avhandling.

Interaktive kontrollsystemer sammenligner Simons (1995a) med værstasjoner plassert utover landet som konstant blir overvåket av et sentralt senter som stadig ser etter endringsmønstre. Det sentrale senteret representerer ledelsen som stadig er på jakt etter endringer i omgivelsene som kan føre med seg muligheter eller trusler for virksomheten. Man ønsker å plukke opp og lære mest mulig av omgivelsene for å kunne være proaktiv i virksomhetens handlinger. Interaktive kontrollsystemer skal fordre kreativitet, innovasjon og organisatorisk læring (Simons, 1995a). Ifølge Bisbe et al. (2007) kjennetegnes interaktive kontrollsystemer av at ledelsen og mellomledere bruker systemet på en intensiv måte. Dette kan komme til uttrykk ved at ledelsen hyppig retter oppmerksomhet mot og involverer seg i ansattes aktiviteter, og oppfordrer til interaksjon og debatt ansikt-til-ansikt. Ledelsen velger seg gjerne ut ett kontrollsystem som de bruker interaktivt, ettersom det krever mye ressurser å bruke et kontrollsystem interaktivt. Ved å velge ut et kontrollsystem man skal bruke interaktivt, signaliserer man til resten av virksomheten hvilket kontrollsystem som er viktigst (Simons, 1995b, s. 102). En virksomhet som er i krise vil gjerne bruke flere kontrollsystemer interaktivt for å sikre overlevelse, men ettersom det er svært ressurskrevende, vil man bare gjøre dette i en kort periode (Simons, 1995b, s. 117).

Simons (1995b) trekker frem fire karakteristika som skiller interaktiv kontroll fra diagnostisk kontroll. Man fokuserer på informasjon som konstant er i endring, og som ledelsen har identifisert som strategisk viktig. Informasjonen skal være viktig nok til å kreve jevnlig

oppmerksomhet fra ledere på alle nivå i organisasjonen. Data man får ut av et interaktivt kontrollsystem håndteres best gjennom diskusjoner mellom ansatte på alle nivå av organisasjonen. Diskusjonene skal ligge til grunn for debatter om forutsetninger og utvikling av handlingsplaner og strategi. Simons (1995a) oppsummerer det med at man skal holde et øye med den strategiske usikkerheten som holder ledelsen våken på nettene.

Bisbe et al. (2007) utdyper videre karakteristika for interaktive kontrollsystemer. Som tidligere nevnt handler dette om intensiv bruk av både ledelsen og driftsledere, som i all hovedsak handler om hvor mye oppmerksomhet ledere vier til kontrollsystemet. Gjennom denne intensive bruken skal ledere regelmessig ha ansikt-til-ansikt møter med underordnede hvor det diskuteres strategiske usikkerhetsmomenter, og det gis mulighet til å utfordre ledelsens handlingsplaner og forutsetningene for disse. Det er ikke tilstrekkelig å diskutere hva man skal gjøre annerledes, men også hvorfor man skal gjøre det, med henvisning til Argyris & Schön (1978) sin dobbelkretslæring. Simons (1995b) mener at det er nødvendig å utfordre både strategien og forutsetningene for strategien for å kunne indentifisere mangler.

Det siste som kjennetegner et interaktivt styringssystem, er en ledelse som involverer seg i underordnedes aktiviteter på en fasiliterende og inspirerende måte. Simons (1995b) legger vekt på at man ikke skal skape en mer sentralisert organisasjon og redusere autonomien til de ansatte, og fokuserer heller på å myndiggjøre de ansatte. Dette gjøres ved å skape et miljø hvor man deler informasjon og skaper dialog. For å relatere det til pandemien trekker Goretzki & Kraus (2020) frem at man kan myndiggjøre de ansatte ved å inkludere de i krisehåndteringen, ved at de får spille en aktiv rolle i diskusjoner rundt handlingsplanene. Videre trekker de frem at ved å innhente flere ulike perspektiver og meninger, kan det gjøre at man ender opp med handlingsplaner og en strategi som i større grad blir akseptert av de ansatte. Dette kan bidra til å redusere stress og frustrasjon innad i virksomheten under krevende tider. Det er nettopp dette man ønsker når man bruker et styringsverktøy interaktivt. En ledelse som sitter med best mulig beslutningsgrunnlag for videre handlingsplaner og strategiformulering.

Budsjettet er et kontrollsystem som kan benyttes interaktivt, da det oppfyller alle kriteriene til Simons (1995b). Man kan benytte informasjonen man har tilgjengelig til å lage nye budsjett, samt utløse endringer i form av reviderte handlingsplaner på grunnlag av budsjettinformasjon. Informasjonen man får fra budsjett kan enkelt tolkes og brukes på flere nivåer i organisasjonen, ikke bare på toppen. Budsjett har også potensiale til å samle inn informasjon knyttet til

strategisk usikkerhet (Simons, 1995b), selv om dette ikke nødvendigvis er budsjettets sterkeste side. Et eksempel på interaktiv budsjettbruk kan være at lederen bruker informasjonen fra budsjettavvik til å skape en debatt med ansatte for å lære mer om endringer i omgivelsene som kan utfordre planlagt strategi.

### **3.1.2 Budsjettkontroll**

Budsjettkontroll er en av flere måter å utøve kontroll i en virksomhet på. For å forstå budsjettkontroll bør man først se nærmere på tett og løs kontroll på overordnet nivå. Litteraturen fokuserer mye på tett kontroll, og påfølgende fordeler og konsekvenser av dette. Det er litt forskjellige definisjoner på tett og løs kontroll ut ifra hvor bredt perspektiv man legger til grunn (Van der Stede, 2001). Det er naturlig å starte med Merchant & Van der Stede (2017) som har et bredt syn på kontrollbegrepet. Overordnet sett brukes tett kontroll av toppledelsen for å forsikre seg om at ansatte handler i virksomhetens beste interesse. For å oppnå tett eller løs kontroll legger de vekt på tre typer kontroll som må jobbe sammen. Disse tre typene kontroll er resultat-, handling- og personell/kulturkontroll. Handlingskontroll handler kort sagt om hvor stort handlingsrom de ansatte har, mens personell- og kulturkontroll handler om å skape en sterk selskapskultur og forsikre seg om at virksomhetens og de ansattes mål sammenfaller. Mye av litteraturen omhandler derimot resultatkontroll (Merchant & Van der Stede, 2017), og det er her man finner budsjettkontroll. For å se nærmere på resultatkontroll kan vi gå videre til Anthony et al. (2014) sin tolkning av tett og løs kontroll.

Anthony et al. (2014) har en tolkning av tett og løs kontroll som er mer snevret inn mot Merchant & Van der Stede (2017) sin tolkning av resultatkontroll. Her er tett kontroll basert på en filosofi om at underordnede, inkludert mellomledere, er mest effektive når de må forholde seg til kortsiktige mål og tar de beste beslutningene når de aktivt blir fulgt opp av overordnede. Prestasjonsevaluering og belønning vil avhenge av hvorvidt mål blir nådd, og man ønsker å motivere de ansatte gjennom forpliktelsen til målene. Man håper også at det kortsiktige presset skal motivere ledere til å være innovative og finne på nye måter til å oppnå målene på (Anthony et al., 2014). Kortsiktige mål, involvering av toppledelsen og hyppig prestasjonsevaluering kjennetegner med andre ord tett kontroll. Bakdelen med tett kontroll diskuteres også mye. Det mest sentrale er faren for at kortsiktig tankegang kan føre til konsekvenser for den langsiktige strategien, for eksempel at langsiktige investeringer med store kostnader blir utsatt eller forkastet til fordel for kortsiktig resultat. Man står også overfor faren for at vanskelige,

kortsiktige mål kan føre til manipulasjon av datamaterialet (Anthony et al., 2014; Merchant & Van der Stede, 2017). Paradoksalt nok kan derfor tett kontroll ende opp med at de ansatte ikke handler i virksomhetens beste interesse, dersom man ikke er oppmerksom på farene.

Van der Stede (2001) har forsøkt å operasjonalisere begrepet tett budsjettkontroll, hvor han bygger på Anthony et al. (2014)<sup>1</sup> sin definisjon av tett og løs kontroll. Han finner fire karakteristikk for tett budsjettkontroll: høy vektlegging av kortsiktige budsjettmål, lav toleranse for midlertidige budsjettavvik, høy detaljgrad under budsjettgjennomgang og høy intensitet i budsjettdiskusjoner (Van der Stede, 2001). De to første karakteristikaene har blitt hentet direkte fra Anthony et al. (2014) sin definisjon. Som nevnt over er kortsiktige mål viktig for tett kontroll for å holde underordnede på tå hev når det gjelder effektivitet og nye handlingsplaner. Ledelsen hevdes også å bli mer rigide i oppfølgingen av målene med lavere toleranse for midlertidige budsjettavvik. Selv om det bare er snakk om midlertidige avvik, legges det vekt på disse, og det kreves gjerne en forklaring og en handlingsplan for å rette opp i disse avvikene (Van der Stede, 2001). De to siste karakteristikaene har i tillegg til definisjonen til Anthony et al. (2014) blitt inspirert av Simons (1995b) interaktive kontrollsystemer. Denne koblingen er interessant da man har noen likheter, men også noen motsetninger.

Van der Stede (2001) trekker linjene mellom tett budsjettkontroll og interaktive kontrollsystemer ved karakteristikaene intensitet i budsjettdiskusjoner og detaljgrad av budsjettgjennomgang. Både for tett budsjettkontroll og interaktive kontrollsystemer legges det vekt på regelmessige budsjettdiskusjoner og ledere sin involvering i underordnedes aktiviteter. Det som derimot taler imot denne koblingen, er at Simons (1995b) og Bisbe et al. (2007) legger vekt på at interaktiv styring skal karakteriseres av høy grad av autonomi og fleksibilitet. Dette vil derimot karakterisere løs kontroll ifølge Anthony et al. (2014) og Merchant & Van der Stede (2017). Van der Stede (2001) konkluderer med at man ser en overlapp mellom tett budsjettkontroll og interaktive kontrollsystemer, men at det er noen forskjeller.

Man finner også noen avvik mellom budsjettkontrollteorien og funn som blir gjort i sammenheng med usikkerhet. Anthony et al. (2014) trekker frem at dess større usikkerhet, enten intern eller ekstern, dess vanskeligere er det å bruke budsjettet til prestasjonsevaluering. Ettersom bruk av budsjettet til prestasjonsevaluering kjennetegner tett kontroll, virker det litt

---

<sup>1</sup> Anthony & Govindarjan (1998), en tidligere utgave av Anthony et al. (2014). Definisjonen er tilnærmet lik.

rart at man innfører tettere budsjettkontroll i møte med usikkerhet. Belønning basert på måloppnåelse under stor usikkerhet kan virke urettferdig da det kan være forhold som er utenfor den ansattes kontroll. Samtidig blir det viktigere å forsikre seg om at de ansatte handler i virksomhetens beste interesse. Dette kan tyde på at den naturlige responsen på ekstern usikkerhet fører med seg noen utilsiktede konsekvenser. Videre finner Becker et al. (2016) at man prioriterer budsjettformålene planlegging og ressursallokering overfor prestasjonsevaluering i møte med usikkerhet. Ifølge Anthony et al. (2014) vil det å bruke budsjettet hovedsakelig til kommunikasjons- og planleggingsverktøy kjennetegne løs budsjettkontroll. At man bruker løs budsjettkontroll i møte med usikkerhet, strider mot andre studier på dette området (Bedford et al. 2020; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017; Mykrygiannakis & Jack, 2016). Disse motsetningene i teori og funn kan tyde på at budsjettkontrollteorien har noen mangler når det kommer til usikkerhet og krise, og at det er litt uklart hvordan budsjettkontroll og budsjettformålene fungerer sammen.

### **3.1.3 Betingelsesteori**

I følge Otley (1980) vil det ikke finnes universelle styringssystem som passer for alle virksomheter. Styringssystem bør heller tilpasses unike karakteristika ved og rundt virksomheten. Betingelsesteorien antar at spesifikke aspekter ved økonomiske styringssystem kobles med ulike organisatoriske og kontekstuelle faktorer som sammen gir optimal tilpasning (Otley, 2016). Chenhall (2003) har spesifisert en rekke betingelsesfaktorer, med påfølgende antagelser om hvordan disse vil påvirke tilpasning av styringssystem. I artikkelen til Chenhall (2003) omtales blant annet virksomhetens størrelse, strategi og struktur som sentrale betingelsesfaktorer. Ekstern usikkerhet i omgivelsene er også en sentral betingelsesfaktor som beskrives i artikkelen til Chenhall (2003). Dette vil være en gjennomgående betingelsesfaktor i denne studien i form av virksomheters opplevelse og påvirkning av pandemien. Hvordan denne betingelsesfaktoren forventes å virke inn på virksomheters styringssystem er beskrevet i kapittel 2.3. Videre vil vi komme med en kort beskrivelse av de øvrige betingelsesfaktorene, strategi, struktur og størrelse.

### **Strategi**

Strategi definerer virksomheters langsiktige retningsvalg og nedslagsfelt som har til hensikt å skaffe virksomheten en fordelaktig posisjon (Erichsen et al., 2015). Det finnes flere kjente kategoriseringer av foretaksstrategi. Blant annet Porter (1980) sine generiske

konkurransestrategier med «kostnadsleder» på ene siden, og «differensieringsstrategi» på andre siden (Erichsen et al., 2015). «Kostnadsledere» sitt primære fokus er lavest mulig kostnader, mens differensierte virksomheter vil fokusere på å skape unike produkter eller tjenester (Cinquini & Tenucci, 2007; Erichsen et al., 2015). En annen kjent typologi innen foretaksstrategi er Miles & Snow (1978), hvor ytterpunktene kalles for «defender» og «prospector». «Defender» kjennetegnes av en konstant konkurranse i et marked som anses som relativt stabilt. «Prospector» kjennetegnes derimot av innovasjon og utvikling av nye produkter i et relativt dynamisk marked (Cinquini & Tenucci, 2007).

Chenhall (2003) kategoriserer «kostnadsleder» og «defender» som mer konservative strategier. Disse konservative strategiene linkes i følge Chenhall (2003) til mer tradisjonelle styringsverktøy og mer rigid kontroll. Mindre konservative foretaksstrategier linkes i større grad til et bredere spekter av styringssystemer i en mer uformell retning (Chenhall, 2003). Videre antok Chenhall (2003) at virksomheter nærmest «prospector» bruker styringssystemer mer interaktivt. Simons (1987) fant i sin studie at virksomheter med «defender» strategi i mindre grad foretok endringer i styringssystem ved opplevd usikkerhet. Collins et al. (1997) fant en kobling mellom bruk av budsjett og «prospector» under krise. Videre antyder denne studien at det er sammenhenger mellom strategi og lederes opplevelse av krise.

### **Organisasjonsstruktur**

Organisasjonsstruktur defineres av Erichsen et al. (2015) som virksomhetens formelle oppbygning (s.172). Ofte vil man betrakte den vertikale strukturen i forbindelse med organisasjonsstruktur. Sentrale begreper her er sentralisert, desentralisert og flat struktur (Douma & Schreuder, 2017; Erichsen et al., 2015). Dette vil blant annet beskrive mål på avstand mellom toppledelsen øverst og operativ kjerne nederst, basert på Mintzberg (1979) sine betraktninger og modeller. Desentraliserte organisasjoner vil ha flere nivå av ledere og mellomledere, og ulike enheter med mer selvstendig ansvar for egen prestasjon. Tidligere studier, blant annet Merchant (1981) fant at store, diversifiserte organisasjoner med en desentralisert struktur i større grad vil vektlegge og bruke administrative kontrollmekanismer som blant annet budsjett på en mer sofistikert og formell måte. King et al. (2010) og Uyar & Kuzey (2016) fant også signifikant sammenheng mellom desentralisert organisasjonsstruktur og bruk av budsjett. Dette settes i sammenheng med at desentraliserte organisasjoner har et større behov for styring enn hva mindre sentraliserte organisasjoner forventes å ha. Som tidligere nevnt, så vil virksomheter kunne ha en tendens til å sentralisere beslutningstaking i

større grad under krise (Bakonyi, 2018; D'Aveni, 1989; Janke et al., 2014). Dette bør tas i betraktning ved undersøkelser av struktur i en kontekst som denne studien har.

### **Størrelse**

Størrelse sier noe om virksomhetens omfang og kompleksitet, og det kan måles på flere måter. For eksempel ved å se på balansesum, omsetning eller antall ansatte. I følge Chenhall (2003) vil større virksomheter vektlegge budsjetter i større grad, i tillegg til mer sofistikerte kontroller. Størrelse knyttes til desentraliserte organisasjoner (Chenhall, 2003), som videre knyttes til mer formell administrativ kontroll (Merchant, 1981). Studier har også vist at større virksomheter bruker budsjettet i større grad (King et al., 2010; Nordheim & Skog, 2018; Uyar & Kuzey, 2016).

## **3.2 Hypoteseutvikling**

Vi har formulert et sett med hypoteser som vil danne grunnlaget for innhenting av empiri, analyser og besvarelse av problemstilling. Videre har vi formulert fire forskningsspørsmål knyttet til betingelsesfaktorene.

### **Omfang av budsjettbruk**

Hopwood (2009) legger til grunn at virksomheter som opplever krise vil oppleve likviditetsproblemer. Asel et al. (2011) fant i sin studie at virksomhetene fikk et mer kortsiktig finansielt fokus ved opplevelse av krise. Det kommer også frem av studier at fokus på kortsiktig overlevelse har gått på bekostning av andre og mer langsiktige prioriteringer (Bakonyi, 2018; Becker et al., 2016; Lien & Knudsen, 2012). Vi vil derfor forvente økt fokus på likviditet under pandemien, og mindre fokus på resultat. Dette antar vi vil reflekteres gjennom endret bruk av forskjellige typer budsjett.

*H1a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker resultatbudsjettet mindre.*

*H1b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker likviditetsbudsjettet mer.*



## **Budsjettformål**

Becker et al. (2016) fant at planlegging og ressursallokering ble viktigere, mens prestasjonsmåling ble mindre viktig under krise. Vi ønsker derfor å undersøke hvorvidt vi kan måle tilsvarende tendenser for bruk av de ulike budsjettformålene i virksomheter som er påvirket av pandemien. Videre ønsker vi å inkludere strategiske diskusjoner som en hypotese. Som følge av en antagelse om mer interaktiv budsjettbruk forventer vi også en oppgang for dette formålet da dette er en sentral del av å bruke ett kontrollsystem interaktivt (Simons, 1995a).

*H2a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, øker bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering.*

*H2b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, reduserer bruken av budsjett til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning.*

*H2c: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien øker bruken av budsjett til strategiske diskusjoner.*

## **Budsjettkontroll**

Tettere og mer rigid kontroll fra ledelsen i virksomheter trekkes frem i sammenheng med krise (Bourmistrov & Kaarbøe, 2017; D'Aveni, 1989; Makrygiannakis & Jack, 2016; Staw et al., 1981). Denne reaksjonen beskrives som en naturlig respons fra toppledelsen ved opplevelse av usikkerhet og tap av kontroll (Czarniawska-Joerges, 1988). Man ser indikasjoner på at dette også er tilfellet for pandemien, ettersom Bedford et al. (2020) observerer tettere budsjettkontroll som et ledd av deres studie. Vi ønsker derfor å undersøke hvorvidt vi ser denne responsen til ekstern krise for norske forhold, og undersøker budsjettkontroll opp mot opplevd krise.

*H3a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien har tettere budsjettkontroll.*

*H3b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i budsjettkontroll.*

## **Interaktiv budsjettbruk**

Interaktiv bruk av styringsverktøy virker å ha en sentral rolle i virksomhetenes krisehåndtering. Både Goretzki & Kraus (2020) og Hopper (2020) trekker frem at interaktive kontrollsystemer er kritiske for at virksomheten skal kunne reagere på omgivelsene. Tidligere har Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) funnet sammenhenger mellom opplevd krise og mer

interaktiv bruk av styringssystemer. Janke et al. (2014) trekker frem indikasjoner på at budsjettet er et av styringsverktøyene som brukes interaktivt for å guide virksomheter ut av krisen. Vi ønsker derfor å undersøke hvorvidt budsjett brukes mer interaktivt under pandemien og for norske forhold.

*H4a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker budsjett mer interaktivt.*

*H4b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk.*

### **Betingelsesfaktorer**

Otley (1980) legger til grunn at optimalt styringssystem beror på betingelsesfaktorer, som blant annet innebærer blant annet størrelse, struktur og strategi (Chenhall, 2003). Det er gjennomført en rekke studier på hvordan disse virker på styringssystem og budsjett, men ikke mange i forbindelse med krise. Derfor er det vanskelig å komme med konkrete antagelser for øvrige betingelsesfaktorer i forbindelse med krise. Derav ønsker vi å undersøke forskjeller og sammenhenger for henholdsvis struktur, strategi, størrelse og bransje i forbindelse med krise med en eksplorativ tilnærming i form av forskningsspørsmål.

#### *Struktur*

Chenhall (2003) legger til grunn at organisasjonsstruktur kan virke inn på konfigurasjonen av styringssystemer. Studier viser at virksomheter med desentralisert organisasjonsstruktur vektlegger budsjetter i større grad (Merchant, 1981; King et al., 2010; Uyar & Kuzey 2016). Det virker imidlertid å være begrenset med tidligere studier som har undersøkt betydningen av struktur for budsjettering og styring under en krise.

*F1: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik struktur?*

#### *Strategi*

Chenhall (2003) skiller mellom konservative og mindre konservative strategiske tilnærminger og forventer at virksomheter med en konservativ strategisk tilnærming vil være mer opptatt av tradisjonelle styringsverktøy og mer rigid i forbindelse med budsjettkontroll. Videre antar Chenhall (2003) at virksomheter med en prospector-strategi vil bruke budsjettet mer interaktivt

med mer informativ kommunikasjon. Collins et al. (1997) fant også i sin studie at budsjett var knyttet til prospector-strategi under krise.

*F<sub>2</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik strategi?*

#### *Størrelse*

Når det gjelder størrelse, antar Chenhall (2003) at større virksomheter assosieres med vektlegging og deltagelse i budsjetteringsprosess, med sofistikerte kontroller. Nordheim og Skog (2018) fant i sin undersøkelse at større virksomheter vektla budsjett i større grad enn små. Tilsvarende funn finner man i studiene til King et al., (2010) og Uyar & Kuzey (2016).

*F<sub>3</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett for virksomheter med ulik størrelse?*

#### *Bransje*

Nøkkeltall fra NHO (2021) viser at ulike bransjer har blitt rammet ulikt, hvor for eksempel reiseliv peker seg ut som hardest rammet. Samtidig er det nærliggende å anta at det er forskjeller i økonomistyringen mellom de ulike bransjene, da vi undersøker virksomheter fra flere ulike bransjer. En taxisentral sin bruk av budsjett er ikke nødvendigvis direkte sammenlignbar med en frisørsalong sin bruk av budsjett, og derfor ønsker vi å undersøke bransjemessige forskjeller.

*F<sub>4</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter i de ulike bransjene?*

## 4. Metode

I dette kapitlet vil vi redegjøre for de metodiske valgene som ligger til grunn i denne avhandlingen. Formålet med dette er å sørge for at leseren har et tilstrekkelig informasjonsgrunnlag til å kritisk vurdere funn og resultater opp mot måten disse er generert på. Dette skal sette leseren bedre i stand til å ta stilling til hvorvidt våre funn representerer virkeligheten på en tilstrekkelig måte. I de forrige kapitlene konkretiserte vi problemstillingen og formulerte ni hypoteser og fire forskningsspørsmål som vil være grunnlag for empirisk testing. Disse hypotesene vil vi teste opp mot empiriske data for å besvare avhandlingens problemstilling. Med tanke på at arbeidet med masteravhandlingen gjennomføres i et begrenset tidsrom må vi foreta valg og begrensninger som vi vil redegjøre for i dette kapitlet.

### 4.1 Forskningsdesign

Formålet med studien er å beskrive hvordan budsjettet brukes under covid-19-pandemien. Problemstillingen er beskrivende, noe som videre legger til grunn et deskriptivt forskningsdesign. I slike design vil blant annet formålet være å undersøke omfanget av fenomener og variasjon mellom ulike variabler (Jacobsen, 2015). En pandemi av dette omfanget kan sies å være en ny kontekst, og lite forsket på i budsjettsammenheng. I den anledning kunne man argumentert for et eksplorativt forskningsdesign. Vi har tatt utgangspunkt i tidligere forskning på budsjett og styringssystem i usikre omgivelser og kriser. Dette er områder hvor det er gjennomført tidligere forskning og er dermed ikke et helt urørt område. Selv om konteksten kan sies å være ny, så er tema og fenomener forsket på tidligere.

I denne avhandlingen har målet vært å kartlegge omfanget av et begrenset antall teoretiske variabler på relativt mange enheter. Dette kan defineres som en ekstensiv tilnærming (Jacobsen, 2015). Ved å velge en slik tilnærming, vil det kunne gå på bekostning av dybde og nyanser. Et alternativ er å kombinere ekstensive og intensive opplegg som kan gi innsikt i både dybde og bredde. Med tanke på at denne studien er en tidsavgrenset masteravhandling, ble det ikke funnet hensiktsmessig å gjøre dette. Jacobsen (2015) påpeker at intensive opplegg krever særlig mye ressurser og tid, både for å samle inn data og for å analysere den. Derfor må man i mange tilfeller velge enten det ene eller det andre. Siden vi undersøker relativt definerte variabler og fenomener mener vi at et ekstensivt design passer bra.

I denne studien har vi kun samlet inn data på ett tidspunkt, som et tverrsnitt av virkeligheten. Dette er en vanlig tilnærming i ekstensive studier (Bell et al., 2019; Jacobsen, 2015; Ringdal, 2018). Tverrsnittstudier egner seg godt til å undersøke samvariasjon mellom ulike variabler på et gitt tidspunkt. For å kunne uttalt seg bedre om endring over tid ville tidsseriedata vært å foretrekke, men det lar seg ikke gjennomføre grunnet begrenset tid. Ideelt skulle vi ha samlet inn data fra samme populasjon før covid-19-pandemien også. Dette er imidlertid noe man sjelden har ved forskning på styringssystemer i krise, fordi en krise gjerne oppstår brått (Janke et al., 2014). Forskningen på dette området baserer seg derfor ofte på samme grunnlag som i vår studie.

For å samle inn data har vi benyttet oss av en kvantitativ forskningsstrategi. Det er flere årsaker til dette. Med kvantitative data åpner det seg en rekke muligheter i form av statistiske analysemuligheter, noe som er meget relevant når vi vil undersøke omfang og samvariasjon (Bell et al., 2019; Løvås, 2018). Når vi har en ekstensiv tilnærming med mange enheter og definerte variabler vil også kvantitative data egne seg godt, og gi oversikt og struktur i datamaterialet. For å samle inn data benyttet vi et pre-strukturert spørreskjema. Dette er noe flere har brukt i studier av økonomistyring og budsjett (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Bjørnenak, 2013; Hansen & Van der Stede, 2004; Janke et al., 2014; Van der Stede et al., 2005). Spørreskjemaet bestod i hovedsak av standardiserte spørsmål med faste svaralternativ. Dette gjør det lett å sammenligne svar fra ulike respondenter. Vi definerte alle variabler vi vil undersøke i forkant av datainnsamling. Gjennom å samle inn data på denne måten, gir vi også avkall på muligheten til å følge opp interessante ting som kommer frem underveis. Dette gir derimot grunnlag for videre forskning. Andre ulemper kan være stort frafall, og få kontrollmuligheter (Ringdal, 2018). Dette vil bli diskutert nærmere i kapittel 4.4.

## **4.2 Populasjon og utvalg**

Som problemstillingen tilsier så ønsket vi undersøke deler av det norske næringslivet som kan forventes å være ekstra utsatt i møte med pandemien og tilhørende smittevernstiltak. Basert på hvilke bransjer som har mottatt mest offentlig støtte og undersøkelser gjennomført av NHO, markerte enkelte bransjer seg tydelig. Dette er bransjer som enten kjennetegnes av at kunder samles på samme sted, eller at kunder reiser og forflytter seg. Det er også noen bransjer i direkte tilknytning til disse. På bakgrunn av dette valgte vi å inkludere seks ulike bransjer etter NACE-standard for næringsgruppering. For noen av næringskodene ekskluderte vi enkelte

bransjekoder på grunn av at disse ble vurdert som mindre relevant for denne studien. Et eksempel på dette er dagligvare, en stor gruppe innen varehandel som rapporterer om økonomisk vekst (Statistisk sentralbyrå, 2020). Ettersom man ikke kan undersøke hele den teoretiske populasjonen, har vi undersøkt et utvalg som skal representere denne populasjonen. Vi ønsket svar fra en respondent per virksomhet, fortrinnsvis daglig leder eller en representant fra virksomhetens økonomifunksjon. Gapet fra teoretisk til faktisk populasjon skyldes i stor grad fravær av kontaktinformasjon til disse.

| Næringskode   | Teoretisk populasjon | Faktisk populasjon |
|---|----------------------|--------------------|
| G – Varehandel, reparasjon av motorvogn                       | 254                  | 176                |
| H – Transport og lagring                                      | 1 347                | 694                |
| I – Overnattings- og serveringsvirksomhet                     | 1 462                | 980                |
| N/S – Tjenesteyting   | 360                  | 215                |
| R – Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter | 467                  | 450                |
| <b>SUM</b>  | <b>3 890</b>         | <b>2 515</b>       |

*Tabell 4.1: Teoretisk og faktisk populasjon for ulike bransjer*

For å finne frem til den teoretiske populasjonen benyttet vi oss av databasen Proff Forvalt. Vi gjennomførte en segmentering basert på definerte kriterier. Vi ønsket aktive virksomheter og filtrerte dermed bort virksomheter som ikke lenger er aktiv. Med tanke på bruk av styringssystem ønsket vi en viss størrelse på virksomhetene. Derfor la vi inn krav til omsetning på minimum 10 millioner NOK i 2019 og minimum 10 ansatte.

For å samle inn data var vi avhengig av å komme i kontakt med respondenter. Regnearkene fra Proff Forvalt manglet kontaktinformasjon på en rekke virksomheter og en betydelig andel av oppgitte e-poster var firmapost med ukjent mottaker. På grunn av dette gikk vi gjennom enhver virksomhet for å vurdere kontaktinfo. I flere tilfeller lå kontaktinfo direkte til ledergruppe og aktuelle respondenter offentlig tilgjengelig på nettsiden til den aktuelle virksomheten. Ved å supplere med disse økte bruttoutvalget betydelig til 726 aktuelle respondenter med direkte e-post. Vi sendte også ut en forespørsel til 1641 virksomheter som kun hadde firmapost tilgjengelig, med informasjon om prosjektet og en forespørsel om kontaktinformasjon til en aktuell respondent i virksomheten, se vedlegg 4. Her mottok vi 105 e-postadresser direkte til respondentene. Samlet sett resulterte dette i et bruttoutvalg på 831 respondenter, hvorav 207 av disse valgte å delta og som representerer vårt nettoutvalg. Med dette fikk vi en reell svarprosent på 24,90%. Ifølge Jacobsen (2015) er en responsrate på 50% tilfredsstillende. Vår responsrate

er lavere enn dette. Når det er sagt, så er ikke det nødvendigvis uvanlig for denne typen undersøkelser. Ifølge Løvås (2018) kan en svarprosent mellom 20-30% også være bra i enkelte tilfeller. Van der Stede et al. (2005) undersøkte en rekke studier hvor spørreskjema er brukt i forskning på økonomistyring og fant blant annet at svarprosenten var lavere i undersøkelser hvor man spør toppledere, noe vi har gjort i vår undersøkelse.

Vårt utvalg klassifiseres som et bekvemmelighetsutvalg og er et ikke-sannsynlighetsutvalg. Dette vil legge begrensninger på hvorvidt vi kan generalisere fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2015; Ringdal, 2018). I slike tilfeller kan det være systematiske skjevheter i utvalget. Dette har vi vurdert nærmere i en frafallsanalyse i delkapittel 4.4.1.

### **4.3 Datainnsamling**

Vi benytter primærdata i denne studien som ble samlet inn gjennom en spørreundersøkelse. Problemstillingen tar for seg en ny og unik kontekst for norske forhold, noe som gjør at vi er helt avhengige av våre egne primærdata som er tilpasset vårt formål. Vi har ikke sett tilsvarende studier for budsjettering under verken pandemi eller krisesituasjon gjort i Norge, men bruk av budsjett i norske virksomheter generelt er det derimot en del forskning på som vi kan bruke til sammenligningsgrunnlag.

#### **4.3.1 Gjennomføring av undersøkelsen**

Vi benyttet oss av spørreundersøkelse til å samle inn data, da vi anså dette som en hensiktsmessig metode gitt vår problemstilling. Vi benyttet oss av en selv-administrerende spørreundersøkelse som vil si at respondenten gjennomfører undersøkelsen uten direkte kontakt med forsker (Bell et al., 2019). Dette ble benyttet på grunn av at det med enkelhet kan distribueres til hele utvalget gjennom en e-post. Som nevnt tidligere distribuerte vi spørreundersøkelsen på e-post til respondenter vi hadde direkte e-postadresse til. Det ble sendt ut en e-post hvor vi kort forklarte formålet med undersøkelsen, lenke til spørreskjemaet, informasjon om anonymitet etc., se vedlegg 4. Vedlagt i e-posten ble det lagt en PDF-fil med mer utdypende informasjon om forskningsprosjektet med utgangspunkt i malen til NSD (Norsk senter for forskningsdata). Undersøkelsen ble imidlertid vurdert som ikke meldepliktig av NSD på grunnlag av at den ikke samlet inn opplysninger som er direkte identifiserende, og at vi benyttet en tjeneste for spørreskjema (nettskjema.no) som ikke kobler svar mot verken e-post eller IP-adresse. Videre ble det foretatt en purrerunde etter en uke, som økte nettoutvalget med

39 respondenter. Et av svarene ble fjernet i ettertid, da en respondent kun svarte på innledende spørsmål. Utover dette fikk vi veldig få manglende variabler.

### **4.3.2 Utforming av spørreskjema**

Ettersom vi ikke har direkte kontakt med respondentene under besvarelse, er det rom for ulike tolkninger og misforståelser. Derfor må man lage presise spørsmål og påstander med minst mulig rom for tolkning. Grunnet lav forventet svarrate på denne typen spørreundersøkelser, har vi tilstrebet å lage spørreskjemaet kort og effektivt (Bell et al., 2019). Med påstander og rangordnede svaralternativer ønsket vi at skjemaet skulle være intuitivt og raskt å svare på. Tilbakemeldingene fra testpersoner, samt tidsbruken til respondentene tyder på at vi lyktes med å lage et effektivt spørreskjema.

For å lage et intuitivt spørreskjema må svaralternativene være godt utformet. Vi har brukt tre forskjellige former for svaralternativer; kategorisk, rangordnet og metrisk (Jacobsen, 2015). Kategoriske svaralternativer bruker vi til å gruppere respondentene inn i f.eks. bransje, slik at vi kan undersøke hvorvidt det er forskjeller mellom ulike grupper. Videre blir det brukt metrisk målenivå for størrelse. Dette brukes for å få kontinuerlige variabler som gir oss flere analysemuligheter da vi enkelt kan gruppere respondentene i forskjellige grupper i etterkant.

Det mest brukte målenivået er rangordnede svaralternativer. Vi har stort sett benyttet oss av 5-punkts Likert-skala med ulike benevninger på ytterpunktene, samt et par 7-punktsskalaer. Vi gikk for en 5-punktsskala ettersom dette er tilstrekkelig for å anta tilnærmet kontinuerlige variabler i analysesammenheng, samtidig som det er antatt raskere for respondenten å svare på da man har færre alternativ (Jacobsen, 2015). Vi brukte «Nettskjema.no» til spørreskjemaet vårt, og i deres format ble spørsmålmatisene veldig store og omfattende med en 7-punktsskala. Seks påstander med 7-punktsskala dekket nesten hele skjermen. Bakdelen ved å bruke 5-punktsskala er at man enklere kan finne signifikante sammenhenger med flere punkter ettersom man får større spredning i svarene.

Vi valgte lukkede svaralternativer, med unntak av to spørsmål hvor vi spør om antall ansatte og omsetning. I tillegg ba vi de som valgte «Annen» på bransje om å spesifisere hvilken bransje de tilhører. Dette er spesifikke spørsmål hvor vi ikke trenger å bruke nevneverdig tid på å analysere. Vi har valgt lukkede spørsmål da dette er effektivt for både forskerene og respondenten. Dette gir oss standardisert informasjon gjennom datasett som er lett å kode, som



er en av de største fordelene med kvantitativ metode. Vi har derimot brukt flere forskjellige benevninger i svaralternativene våre, som «Helt enig - Helt uenig», «I mindre grad - I større grad» og «Brukes ikke - Brukes systematisk». Flere forskjellige benevninger kan gjøre at flyten i spørreskjemaet dårligere, og potensielt virke forvirrende for respondenten.

### **4.3.3 Operasjonalisering av variabler**

På grunn av tidsaspektet med avhandlingen hadde vi bare en mulighet til å samle inn data, som gjør at det ble helt avgjørende at spørreskjemaet var godt utformet til å samle inn all informasjonen vi trengte. Ettersom noen av fenomenene ikke kan måles direkte gjennom en enkel variabel, må disse operasjonaliseres gjennom sammensatte mål. Begrepene vi ønsker å måle er abstrakte, noe som gjør at det trengs mange operasjonaliseringer for å måle begrepene (Jacobsen, 2015, s. 255). Mange av operasjonaliseringene har blitt utformet med inspirasjon fra tidligere studier, som i en annen sammenheng har blitt validert med tilfredsstillende reliabilitet.

#### *Bransje*

For å måle bransje har vi benyttet oss av NACE-koder som er EU sin standard for næringsgruppering, og som brukes til blant annet til innrapportering av regnskap. For de som svarer «Annet», ber vi de spesifisere hvilken bransje de tilhører. Av disse spesifiseringene vil vi kategorisere de innunder rett bransje dersom dette er mulig.

#### *Størrelse*

Størrelse måles av både antall ansatte og omsetning som kontinuerlige variabler, ettersom dette gir fleksibilitet og flere analysemuligheter. Hvor mange ansatte en virksomhet har, kan gi en indikasjon på hvor kompleks virksomheten er. En virksomhet med 400 ansatte vil stille andre krav til styringsverktøyene enn en med 15 ansatte. Samtidig vil ikke nødvendigvis omsetning og antall ansatte gi like mål på størrelse. En virksomhet med 15 ansatte kan omsette for større summer enn en virksomhet med f.eks. 40 ansatte hvor mange jobber deltid. Derfor er det greit å ha to mål på størrelse, slik at man kan fange opp disse variasjonene (Chenhall, 2003).

#### *Organisasjonsstruktur*

Måling av organisasjonsstruktur ble gjennomført med tre målinger hvor respondentene ble bedt om å ta stilling til tre ulike påstander og vurdere hvorvidt disse stemte med virksomheten eller ikke. Disse innebar grad av flat struktur, antall ledernivåer og grad av sentralisering i forbindelse med beslutningstaking, samt hvorvidt virksomheten er del av et konsern eller ikke.

Påstandene har blitt utarbeidet på grunnlag av Douma & Schreuder (2017) og Erichsen et al. (2015), i tillegg til inspirasjon fra King et al. (2010).

### *Strategi*

For å måle strategi har vi brukt ytterpunktene fra Porter (1980) sine generiske strategier samt Miles & Snow (1978) sin typologi. Vi hentet inspirasjon fra Janke et al. (2014), Becker et al. (2016) og King et al. (2010), og ba respondentene om å plassere virksomhetens strategi mellom ytterpunktene, på en skala fra 1 til 7. Disse ytterpunktene ble ikke kategorisert med navn, men med en beskrivelse hentet fra Cinquini & Tenucci (2007). Chenhall (2003) delte begge disse strategiske rammeverkene inn i to kategorier. Den ene kategorien innebærer konservative strategier og inkluderer «kostnadsleder» fra Porter (1980) og «defender» fra Miles & Snow (1978). Den andre kategorien ble av Chenhall (2003) klassifisert som mindre konservative strategier og innebærer Porter (1980) sin «differensiering» og «prospector» fra Miles & Snow (1978). Disse strategiske rammeverkene er ikke fullstendig sammenfallende og gjensidig utelukkende, så det er ikke nødvendigvis gitt at vi kan bruke samme inndeling som det Chenhall (2003) foreslår.

### *Opplevd krise*

Sentralt i studien er hvorvidt virksomhetene opplever å være rammet av pandemien. For å måle hvor mye en virksomhet har blitt påvirket av pandemien ønsker vi å bruke variabelen «opplevd krise» som har blitt brukt i tidligere studier (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Janke et al., 2014). Pandemien rammer virksomhetene veldig ulikt, noe som gjør det veldig viktig å fange opp i hvilken grad virksomheten som svarer på undersøkelsen faktisk har blitt påvirket. Det er en utfordrende variabel, men det er flere operasjonaliseringer vi kan legge til grunn for utforming av spørreskjema. I tillegg har vi selv lagt til «trivsel på arbeidsplassen», «sykefravær» og «opplevd forutsigbarhet». Dette er variabler som vi tenker i større grad påvirker bedriftene under en pandemi enn for eksempel en finanskrise. «Opplevd krise» blir en forenklet måling av påvirkningen krisen har hatt på virksomheten, da en fullstendig måling av krisens påvirkning ville blitt svært omfattende.

### *Budsjettkontroll*

Budsjettkontroll er et abstrakt begrep hvor det trengs flere målinger i operasjonaliseringen. Vi har blitt inspirert av Van der Stede (2001) og Bedford et al. (2020) sine operasjonaliseringer av begrepet. I tillegg la vi til noen påstander selv som vi ut fra teorien til Anthony et al. (2014) og

Merchant & Van der Stede (2017) mente manglet i de andre operasjonaliseringene. Budsjettkontroll har ikke like mange operasjonaliseringer tilgjengelig som interaktive kontrollsystemer og opplevd krise, så derfor baserer budsjettkontroll seg på færre validerte måleinstrument. Budsjettkontroll og interaktive kontrollsystemer har noen likheter, blant annet intensitet i budsjettdiskusjoner. Derfor laget vi en variabel på dette som brukes i begge fenomen.

### *Interaktive kontrollsystemer*

Interaktive kontrollsystemer er også et abstrakt begrep som må operasjonaliseres ved hjelp av flere målinger. Påstandene til interaktiv bruk av budsjett ble utarbeidet med inspirasjon fra Van der Stede (2001), Bisbe et al. (2005), Asel et al. (2011), Hofmann et al. (2012) og Laitinen et al. (2016), i tillegg til Simons (1995b) sine karakteristika for interaktive kontrollsystemer. Kildene var i stor grad samstemte over hvilke spørsmål eller påstander de brukte, men hadde noen variasjoner som ble vurdert. Simons (1995b) legger vekt på at involvering fra ledelsen sin side ikke skal redusere autonomien til de ansatte, noe Bisbe et al. (2005) hadde med i sin operasjonalisering. Det ble forsøkt flettet inn, men forsøkene ble veldig kronglete og vanskelig å forstå. Samtidig kan det være litt vanskelig for ledere selv å vurdere hvorvidt autonomien til de ansatte har blitt redusert. Ettersom de andre kildene ikke har det med, ble det ikke inkludert i vårt måleinstrument.

### *Bruk av budsjetter*

Bruk av budsjetter under normale omstendigheter og under pandemien måles direkte. I likhet med Kleveland & Tiset (2015) lister vi opp de tre mest vanlige budsjettene resultatbudsjett, balansebudsjett og likviditetsbudsjett, som vi har hentet fra Hoff et al. (2021). I to seksjoner måler vi i hvilken grad disse budsjettene brukes under de to omstendighetene.

### *Budsjettformål*

Formålene for budsjettbruken måles med direkte spørsmål. For prestasjonsevaluering har vi to variabler inspirert av Becker et al. (2016). Ellers har vi brukt boken til Hoff et al. (2021) for å utforme variablene, samt hentet inspirasjon fra masteravhandlingen til Kleveland & Tiset (2015). Variabelen «strategiske diskusjoner» ble laget med utgangspunkt i Simons (1995a) og Hansen & Van der Stede (2004). Listen med formål er ikke nødvendigvis komplett ettersom diverse litteratur presenterer flere ulike formål. Vi har plukket ut de formålene vi anså som mest relevante for denne studien, i tillegg til å se på hvilke formål andre studier med lignende

målinger har inkludert (Becker et al., 2016; Hansen & Van der Stede, 2004; Kleveland & Tiset, 2015).

#### 4.4 Evaluering av datamaterialet

Dette delkapittelet vil ta for seg evalueringer av datamaterialet, måleinstrumentet og valg vi har tatt underveis. Hensikten er at leseren skal få et enda bredere informasjonsgrunnlag og koble dette mot vår vurdering av reliabiliteten og validiteten til dataene som er samlet inn gjennom denne empiriske undersøkelsen.

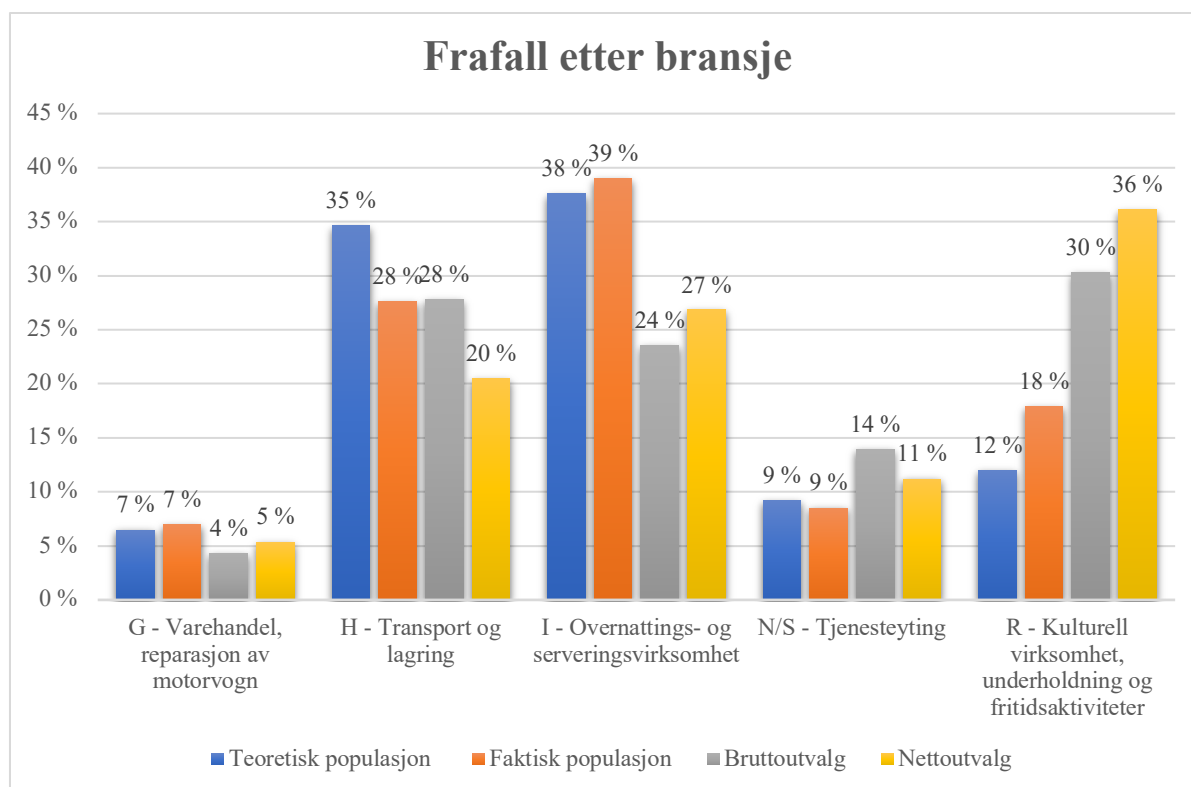
##### 4.4.1 Frafallsanalyse

Hensikten med å gjennomføre en frafallsanalyse er å undersøke hvorvidt det er et systematisk skjevt frafall basert på egenskaper ved respondenter. Dette legger videre føringer på i hvilken grad våre funn kan generaliseres fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2015). Vi har som tidligere nevnt benyttet et bekvemmelighetsutvalg, noe som i seg selv begrenser mulighetene for generalisering. Gjennom frafallsanalysen kan vi vurdere om det likevel kan være fornuftig å generalisere noe.

|                      | <b>Antall enheter</b> |
|----------------------|-----------------------|
| Teoretisk populasjon | 3 890                 |
| Faktisk populasjon   | 2 515                 |
| Bruttoutvalg         | 831                   |
| Nettoutvalg          | 207                   |

*Tabell 4.2: Frafall fra teoretisk populasjon til nettoutvalg*

Tabellen over, viser at vi har et betydelig frafall i alle ledd fra teoretisk populasjon til nettoutvalg. Blant de i bruttoutvalget som fikk tilsendt spørreskjema, er det 75,09% som ikke har svart på undersøkelsen. Ved å undersøke de ulike bransjenes fordeling kan vi se om det er skjevheter i frafall i de ulike bransjene. Dette kan gi en indikasjon på hvorvidt målinger fra enkelte bransjer i større grad kan egne seg for generalisering, og om man for enkelte bransjer må være forsiktig i analyser og tolkning av data.



Figur 4.1: Frafall fra populasjon til nettutvalg i de ulike bransjene

Figur 4.1 viser at vi har skjevheter fra populasjon til utvalg, hvor skjevheten er større for noen bransjer. Særlig kultur, underholdning og fritid, transport og overnatting og servering peker seg ut her. Fra populasjon til bruttoutvalg skyldes avvikene tilgjengelig kontaktinformasjon til aktuelle respondenter. For kultur, underholdning og fritid var det mye tilgjengelig kontaktinformasjon, både fra Proff Forvalt og offentlig tilgjengelig på nett. Dermed er avviket fra populasjon til utvalg såpass stort. For overnatting og servering var derimot kontaktinformasjon direkte til respondenter jevnt over mindre tilgjengelig. Når det gjelder skjevheter i frafall blant de som faktisk mottok spørreundersøkelsen, fra bruttoutvalg til nettutvalg er ikke skjevhetene like store. Vi ser at den relative svarprosenten er noe større for kultur, underholdning og fritid, og noe mindre for transport. Mer moderate avvik for resterende bransjer. Dette kan gi grunnlag for å generalisere til bransje. For varehandel er imidlertid populasjonen og bruttoutvalg lavt. Selv om skjevhetene ikke fremstår som betydelig, medfører liten populasjon også et begrenset antall målinger. Vi må derfor være forsiktige med våre tolkninger fra denne gruppen i videre analyser.

#### 4.4.2 Datareduksjon og eksplorative faktoranalyser

Ved bruk av en forhåndsdefinert spørreundersøkelse er det viktig at måleinstrumentet måler de begrepene og fenomenene man ønsker å uttale seg om for å få relevante, riktige og pålitelige funn (Jacobsen, 2015). Vi har derfor gjennomført analyser og evalueringer av måleinstrumentet og operasjonaliseringer av begrep. De teoretiske begrepene «tett budsjettkontroll», «interaktiv budsjettbruk» og «opplevd krise» er operasjonalisert og målt med flere indikatorer hver. Reliabiliteten til målingene av disse begrepene er analysert kvantitativt. Øvrige variabler som går på betingelsesfaktorer, omfang av budsjettbruk og budsjettformål er i mindre grad operasjonalisert da vi enten har stilt direkte spørsmål eller bare har en påstand per variabel. Kvaliteten til disse er derfor ikke analysert kvantitativt, men vi vil også diskutere validitet og reliabilitet for disse variablene. Først vil vi beskrive de eksplorative faktoranalysene som er fri for antagelser om korrelasjonsstruktur (Hammervold, 2020; Tjønndal, 2018). Deretter vil vi presentere en bekreftende faktoranalyse, som vil danne grunnlaget for en ytterligere diskusjon rundt påliteligheten til målingene.

##### *Budsjettkontroll*

Operasjonaliseringen av budsjettkontroll virker å treffe bra, men en variabel stikker seg ut. Den eksplorative faktoranalysen gir to faktorer med egenverdi over 1 (se vedlegg 1). Det er en indikator som korrelerer svakt med de andre, og som dermed knytter seg til en annen faktor enn resterende indikatorer. Indikatoren dette gjelder, «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål», har i tidligere validerte måleinstrument korrelert bra med øvrige indikatorer (Bedford et al., 2020; Van der Stede, 2001). Vi finner derimot grunnlag for å være kritisk til formuleringen av dette utsagnet, da den ikke inneholder ordet budsjett. Dermed er det nærliggende å anta at respondenter kan ha tolket dette spørsmålet i en annen, mer overordnet kontekst og ikke i forbindelse med budsjettmål. Denne variabelen tar vi likevel med videre i måleinstrumentet ettersom kortsiktige mål er sentrale i teorien for budsjettkontroll. KMO-indeksene viser at fem av indikatorene egner seg godt til datareduksjon, mens indikatoren som er omtalt over egner seg moderat (Hammervold, 2020). Se vedlegg 1 for verdier. I videre analyser vil samtlige indikatorer være slått sammen til en skalavariabel.

##### *Interaktiv budsjettbruk*

Operasjonaliseringen av interaktiv budsjettbruk virker å treffe bra. Den eksplorative faktoranalysen med indikatorene for interaktiv budsjettbruk gir en faktor med egenverdi over 1 (se vedlegg 1). Alle indikatorene korrelerer sterkt med hverandre. KMO-indeksene tyder på at

alle indikatorene egner seg for datareduksjon. I videre analyser vil samtlige indikatorer være slått sammen til en skalavariabel.

### *Opplevd krise*

Det ser ikke ut til at alle variablene for opplevd krise kan inkluderes i en og samme skalavariabel. Til sammen har vi brukt ti indikatorer for å måle opplevd krise. Den eksplorative faktoranalysen angir fire faktorer med egenverdi over 1 (se vedlegg 1). De finansielle indikatorene «omsetning», «lønnsomhet» og «likviditet» har sammen med «overordnet påvirkning» høy faktorladning på samme faktor. For denne faktoren lader også «Kunders betalingsevne» tilstrekkelig for å kunne inkluderes. Videre finner vi «ansattes produktivitet» og «trivsel» på samme faktor, som er mer kvalitative indikatorer. På den tredje faktoren finner vi «kunders betalingsevne», «leverandørers leveransedyktighet» og «opplevd forutsigbarhet». Disse variablene sier altså noe om pålitelighet med tanke på innbetalinger, leverandører og generell forutsigbarhet. På den fjerde faktoren finner vi «sykefravær» alene. KMO-indeks, viser at «leverandørers leveransedyktighet» og «sykefravær» er dårlig egnet for datareduksjon, mens «ansattes produktivitet» og «trivsel» er moderat egnet. Øvrige indikatorer virker å være godt egnet for datareduksjon. I videre analyser vil overordnet påvirkning, sammen med de finansielle indikatorene og «kunders betalingsevne» være slått sammen til en skalavariabel. Øvrige indikatorer vil analyseres separat.

### **4.4.3 Bekreftende faktoranalyse**

Mens de eksplorative faktoranalysene er helt uavhengig av teori og antagelser, så vil en bekreftende faktoranalyse teste hvordan måleinstrumentet tilpasser data med utgangspunkt i teori og en forhåndsdefinert faktorstruktur (Sharma, 1996; Ringdal, 2018). For en grafisk fremstilling av hele modellen, og utskrifter på hvordan modellen tilpasser data, se vedlegg 1. Modellen er justert med utgangspunkt i modifikasjonsindekser i tilfeller der hvor dette støttes av teori. Med utgangspunkt i modellen vil vi kunne gjennomføre ytterligere vurderinger av reliabiliteten til våre målinger og kvaliteten på måleinstrumentet.

Måleinstrumentet virker å være operasjonalisert godt, med noen unntak. Modellen viser tilfredsstillende faktorladninger over 0,5 for de fleste variablene (Bagozzi & Yi, 1988), hvor alle bortsett fra en er signifikante. «Budsjettdiskusjoner med ansatte» på faktoren «budsjettkontroll» er ikke signifikant. Denne er derimot signifikant på faktoren «interaktiv budsjettbruk». Utsagnet «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål» er signifikant, men har lav

faktorladning på faktoren «budsjettkontroll». Dette var ikke overaskende basert på den eksplorative faktoranalysen, og hvordan denne er formulert. Videre så er faktorladningen for «kunders betalingsevne» på faktoren «opplevd krise» på 0,36 som er noe lavere enn ønskelig.

Modellens overordnede tilpasning og operasjonaliseringen av de latente faktorene virker å være tilstrekkelig for å benyttes videre til hypotesetesting og analyser. Modellens tilpasningsindekser (se vedlegg 1), indikerer moderat og god tilpasning av data basert på cut-verdier fra Schermelleh-Engel et al. (2003). Ettersom vi har signifikant skjevhet og kurtose i våre data har vi estimert Satorra-Bentler-kjikkvadraten som er korrigert for ikke-normalitet og som gir robuste standardfeil (Bryant & Satorra, 2012).

#### 4.4.4 Reliabilitet

For at målingene skal være til å stole på, ønsker man resultater som er reelle og ikke skapt av undersøkelsen (Jacobsen, 2015). Vurdering av reliabiliteten vil først basere seg på kvantitative indikatorer, og deretter på kvalitative vurderinger.

De kvantitative reliabilitetsmålene indikerer overordnet sett en tilfredsstillende reliabilitet, med noen unntak. For målinger av interaktiv budsjettbruk og opplevd krise ser vi jevnt over tilfredsstillende reliabilitetsmål. For målingene av budsjettkontroll ser vi noe svakere reliabilitet.

| Latent faktor           | CR   | AVE  | Cronbach's Alpha |
|-------------------------|------|------|------------------|
| Tett budsjettkontroll   | 0,84 | 0,47 | 0,85             |
| Interaktiv budsjettbruk | 0,89 | 0,58 | 0,92             |
| Opplevd krise           | 0,87 | 0,60 | 0,88             |

Tabell 4.3: Kvantitative reliabilitetsmål for skalavariabler

Cronbachs Alpha er høyere enn 0,7 for samtlige variabler. Dette tyder på tilfredsstillende reliabilitet gjennom intern konsistens mellom indikatorer for disse fenomenene (Ringdal, 2018). Composite reliability (CR) angir reliabilitet til hver faktor, og denne bør være over 0,6 for å anses som tilfredsstillende (Bagozzi & Yi, 1988). Denne er her tilfredsstillende for alle tre faktorer. Average variance extracted (AVE) estimerer gjennomsnittlig mengde varians den latente variabelen er i stand til å forklare i tilhørende indikatorer (Farell, 2010). Denne ønskes over 0,5 (Bagozzi & Yi, 1988). For budsjettkontroll er denne kun 0,47 noe som er lavere enn hva som anses som tilfredsstillende. Dette kan knyttes til indikatoren «Ledelsen vektlegger



kortsiktige mål» og interaksjonsindikatoren «Ledelsen diskuterer ofte budsjettinformasjon med ansatte» på faktoren «tett budsjettkontroll» som begge har lave faktorladninger. De fleste indikatorene for målinger av budsjettkontroll, interaktiv budsjettbruk og opplevd krise har høye forklaringsgrader, med unntak tre av indikatorer med lav forklaringsgrad. Dette er «ledelsen vektlegger kortsiktige mål» og «budsjettmål er mer rigide» i målinger for budsjettkontroll. Videre har også «kunders betalingsevne» lav forklaringsgrad for opplevd krise (se vedlegg 1). På bakgrunn av teori beholdes likevel disse i skalavariablene.

Basert på en oppsummering av kvantitative reliabilitetsmål for operasjonaliseringer, så virker det som at vi i stor grad har tilfredsstillende reliabilitet i måleinstrumentet. Indikatoren «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål» bør vurderes ved eventuelle fremtidige målinger av budsjettkontroll. Når det gjelder målinger av interaktiv budsjettbruk virker målingene å være gode. For opplevd krise virker «kunders betalingsevne» å være en noe svak indikator i våre målinger.

På et generelt grunnlag vil slike spørreundersøkelser være preget av avstand mellom forskere og respondenter. Uklarheter vil derfor være vanskeligere å oppklare underveis. For å minimere dette har vi testet undersøkelsen i forkant og fått tilbakemeldinger før undersøkelsen ble sendt ut. Dette resulterte i små justeringer før det endelige spørreskjemaet ble distribuert til respondenter. Det kan være flere ting ved utformingen av selve spørreundersøkelsen som potensielt kan virke inn på reliabiliteten. En rekke spørsmål impliserer at respondentene må tenke retrospektivt. Dette medfører også at respondentenes hukommelse og sammenligningsevne kan være kilde til tilfeldige feil. I lys av respondentenes stilling og oppmerksomheten pandemien har fått, anser vi ikke dette som et veldig stort problem i vår undersøkelse. Dette ville heller ikke vært mulig å unngå med mindre man hadde en tilsvarende undersøkelse i forkant man kunne sammenlignet med.

Trekk ved respondentene kan også ha virket inn på reliabiliteten (Jacobsen, 2015). Det kan tenkes at det blir stilt spørsmål som ikke er relevant for alle respondenter. Dette kan ha medført at respondenter har svart på spørsmål som egentlig ikke er så relevant, og av den grunn plassert seg på det midterste alternativet i Likert-skalaen eller skapt en uriktig polarisering (Jacobsen, 2015). Slike ting kan oppstå, fordi vi ikke har noen detaljert oversikt over enkelte enheter i utvalget sitt økonomiske styringssystem i forkant av invitasjon til å svare på undersøkelsen.

Det er også viktig å understreke at våre data kun baserer seg på enkeltpersoners opplevelse av de målte fenomenene. Respondentene består hovedsakelig av daglig ledere og økonomisjefer. Vi legger til grunn at disse har god kompetanse til å svare på undersøkelsen, men vi kan ikke med sikkerhet utelukke at resultatene kunne blitt annerledes om en annen respondent fra virksomheten hadde svart. Det kan skje ettersom for eksempel en leder og en mellomleder kan oppleve disse fenomenene forskjellig. Respondentenes kontekst og omgivelser ved besvarelse av spørreskjema har vi heller ingen oversikt over.

#### **4.4.5 Validitet**

Når det gjelder den begrepsmessige gyldigheten, så bygger de fleste operasjonaliseringene i spørreskjemaet på tidligere validerte måleinstrument. Et unntak er noen av variablene under opplevd krise. Disse kan sies å være av en mer eksplorativ karakter relatert til pandemien. Dette er tatt hensyn til i analyser, hvor disse variablene ikke er inkludert i skalavariabler, men undersøkes separat. Faktoranalyser er gjennomført og reliabiliteten til faktorene er presentert i kapittel 4.4.3 og 4.4.4. Målinger av omfang og formål er imidlertid ikke nødvendigvis så separate som vi hadde tenkt på forhånd. Svarene tyder på at formål er tett koblet til omfang, noe vi vil komme nærmere inn på i kapittel 5 og som vil bli tatt høyde for i videre analyser og diskusjon.

Denne undersøkelsen kan som nevnt ikke brukes til å påstå kausale sammenhenger. En slik tverrsnittsundersøkelse gir ikke grunnlag for å si noe om tidsrekkefølge, og gir heller ikke kontroll over alle relevante variabler. Alle omtalte sammenhenger i analysene vil dermed kun være basert på samvariasjon. Likevel vil samvariasjonen gi oss indikasjoner på sammenhenger som kan støtte tidligere forskning, samt være grunnlag for videre studier.

I dette tilfellet vil den eksterne gyldigheten dreie seg om generaliserbarhet fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2015). For å oppsummere så klassifiseres utvalget som et ikke-sannsynlighetsutvalg, noe som i utgangspunktet er lite egnet for statistisk generalisering (Ringdal, 2018). Gjennom frafallsanalysen ser vi at det er noen bransjemessige skjevheter, som indikerer at generalisering fra utvalg til respektive populasjoner kan virke problematisk. Tiltak for å gjøre undersøkelsen kort og effektiv ble gjennomført og det ble foretatt en purrerunde, som forsøk på å minimere bortfall. Tilfeldige avvik mellom utvalg og populasjon kan heller ikke utelukkes. Uansett, så kan vi ikke generalisere utover populasjonen utvalget er trukket fra, på tidspunktet undersøkelsen er gjennomført på (Jacobsen, 2015). Likevel gir undersøkelsene

nyttig informasjon innen et område som er forsket lite på, og gi en indikasjon på hvordan krisehåndteringen har foregått i Norge. Tidspunkt antas å være særlig relevant for målinger under pandemien, da rammene virksomhetene må forholde seg til plutselig forandres. For eksempel ble det innført nasjonalt skjenkestopp to dager etter spørreskjemaet ble stengt. En betydelig andel av virksomhetene i utvalget driver med servering, så det er ikke umulig at resultatene kunne blitt annerledes om spørreskjemaet hadde blitt sendt ut en uke senere.

## 4.5 Analyseteknikker

I forkant av analysekapittelet vil vi med dette redegjøre for de analyseteknikkene som benyttes for å belyse problemstilling, forskningsspørsmål og hypoteser. Innledningsvis vil vi presentere beskrivende statistikk og svarfordeling for ulike variabler. Disse analysene vil underbygges av statistiske analyser og tester, som vil danne grunnlaget for testing av hypoteser. Vi vil primært benytte et signifikansnivå på 5%, med mindre annet er oppgitt. Dette er vanlig praksis innen økonometri og samfunnsvitenskapelig forskning (Hammervold, 2020; Jacobsen, 2015; Keuzenkamp & Magnus, 1995). Den statistiske analysen tar, dersom ikke annet er oppgitt, utgangspunkt i gjennomsnitt, svarfordeling og percentiler. I og med at vi gjennomgående har brukt en 5-punkts Likert-skala i måleinstrumentet, anser vi ikke ekstremverdier som problematisk, da dette kan være problematisk ved bruk av gjennomsnitt, med unntak av variablene for størrelse som er kontinuerlige (Jacobsen, 2015). For å analysere data vil vi fortrinnsvis benytte den statistiske programvarepakken Stata 16.

Parametriske tester som T-tester og F-tester bygger på forutsetningen om tilnærmet normalfordelte data (Ringdal, 2018). Ifølge Løvås (2018) kan det være lurt å gjennomføre en ikke-parametrisk test i tilfeller hvor man er usikker på om data er tilstrekkelig normalfordelt. Selv om vi har noen variabler med ikke-normalitet kan utvalgsstørrelsen vår allikevel veie opp for utfordringer knyttet til dette (Blanca et al., 2017). Videre er det kontrollert for konstant varians ved å benytte Levenes-test (Hammervold, 2020). I tillegg til normalitet er konstant varians mellom ulike grupper en forutsetning ved parametriske tester (Ringdal, 2018). For noen variabler har vi ulik varians. Her vil det suppleres med ikke-parametriske tester i analyser og hypotesetesting. Dette gjøres for å bedre robustheten til våre funn. Disse testene har svakere teststyrke enn de parametriske, og krever sterkere effekter for å kunne forkaste nullhypoteser (Ringdal, 2018).

Vi vil benytte t-tester og konfidensintervall for å undersøke hvorvidt vi observerer signifikante forskjeller på enkeltvariabler i samme utvalg. For å undersøke forskjeller mellom to ulike grupper benyttes en bivariat T-test supplert med Mann-Whitney-Wilcoxon-test for å sjekke om to grupper har signifikant ulike henholdsvis gjennomsnitt og medianer. Dersom det er flere enn to grupper vil det benyttes enveis-ANOVA (F-test) og Kruskal-Wallis-test (Løvås, 2018).

For å studere samvariasjon benyttes den parametriske korrelasjonskoeffisienten Pearsons-r og den ikke-parametriske korrelasjonskoeffisienten Spearmans-rho. Pearsons-r er designet for kontinuerlige variabler. Ettersom vi har ordinale variabler på en skala fra 1-5 eller større, er de tilnærmet kontinuerlige, og vi kan derfor bruke dette korrelasjonsmålet (Jacobsen, 2015). Siden vi har ordinale variabler og brudd på forutsetningene for parametriske tester flere steder, kontrollerer vi med Spearmans-rho som håndterer brudd på forutsetningene bedre enn Pearsons-r (Ringdal, 2018). Noen variabler har ikke tilfredsstillende normalitet og noen steder er det antydninger til ikke-linearitet. Ved vesentlige forskjeller mellom korrelasjonsmålene, undersøker vi forutsetningene nærmere, og oppgir det korrelasjonsmålet som vi anser som riktig å bruke. Det blir oppgitt hvilken test som brukes, hvor Pearsons-r blir notert som  $r = .$  og Spearmans-rho blir notert som  $r_s = .$  Tolkningen av korrelasjonskoeffisientene baseres på Jacobsen (2015) og Wonnacott & Wonnacott (1990), og vises i tabellen under.

| <b>Korrelasjonskoeffisient</b> | <b>Tolkning</b>      |
|--------------------------------|----------------------|
| Under 0,3                      | Svak samvariasjon    |
| Mellom 0,3 - 0,5               | Moderat samvariasjon |
| Over 0,5                       | Sterk samvariasjon   |

*Tabell 4.4: Terskelverdier for vurdering av samvariasjon*

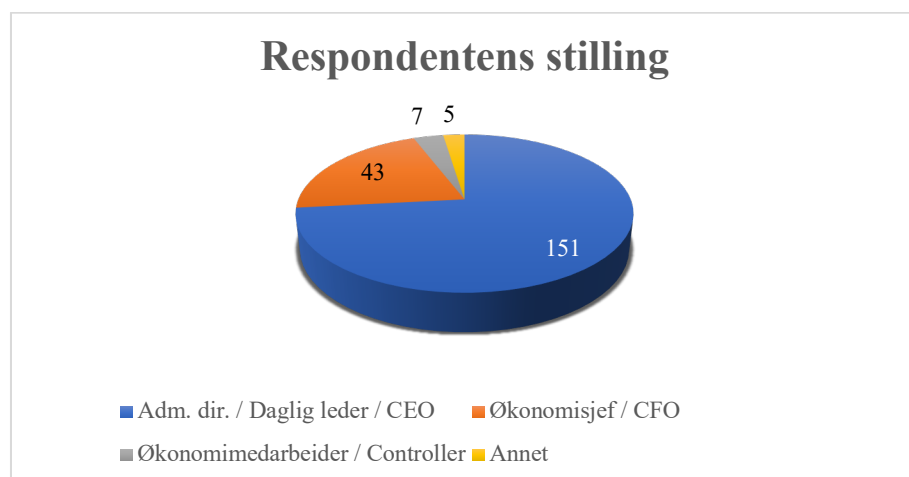
## 5. Analyse

I dette kapittelet vil resultatene fra spørreundersøkelsen bli presentert og analysert. Vi vil først komme med en beskrivelse av virksomhetene som har deltatt i undersøkelsen. Deretter vil endring i omfanget og endring i budsjettformål bli presentert og analysert. Her vil vi analysere hvorvidt virksomhetene i utvalget har foretatt endringer i bruken av ulike delbudsjett og videre foretatt endringer i formålene budsjettet brukes til. De neste delene av kapittelet vil gå mer i dybden på hvordan budsjettet brukes av virksomhetenes ledelse under pandemien, gjennom å undersøke rapporterte endringer i budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk. Underveis i analysen vil vi undersøke hvordan opplevd krise og øvrige betingelsesfaktorer kommer til uttrykk gjennom endret budsjettbruk under pandemien. Avslutningsvis vil vi oppsummere gjennom å konkludere hypotesene som ble presentert i kapittel 3.2. Konklusjonene vil underbygges av statistiske analyser og tester.

### 5.1 Beskrivelse av respondenter

#### 5.1.1 Respondentenes stilling

For å kunne si noe mer spesifikt om hvor våre målinger stammer fra, har vi kartlagt respondentenes stilling i virksomhetene som er undersøkt. Figur 5.1 viser at ca. 98% av respondentene har en stilling som enten er daglig leder eller en stilling i virksomhetens økonomiavdeling, enten som økonomisjef eller økonomimedarbeider/controllerer.



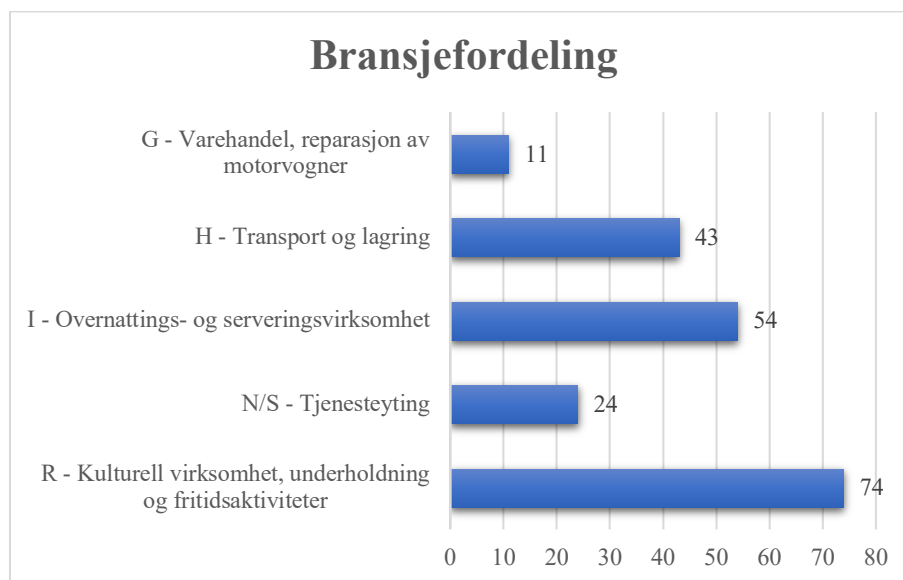
Figur 5.1: Fordelingen av respondentenes stilling

Basert på fordelingen virker det som at virksomhetenes ledelse og økonomifunksjon er godt representert. Etersom at undersøkelsen spør om bruk av budsjett er det vesentlig at

respondentene har god kjennskap til virksomhetens økonomistyring. Det er usikkert hvilken stilling i virksomhetene de øvrige 2% av respondentene har, men denne andelen er så liten at vi ikke anser dette som problematisk for videre analyser. Siden de har valgt å svare på undersøkelsen er det nærliggende å anta at også disse har god kjennskap til budsjettbruken i sin virksomhet.

### 5.1.2 Bransjefordeling

Siden utvalget består av virksomheter fra ulike bransjer har vi kategorisert disse for å kunne si noe om eventuelle forskjeller mellom de ulike bransjene. Figur 5.2 angir bransjefordelingen i utvalget, og vi ser at det er flest virksomheter i bransjen kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter som har svart på undersøkelsen med 74 svar. Færrest svar har vi fra varehandel, med bare 11 svar.



Figur 5.2: Bransjefordeling etter NACE-næringskoder

Fordelingen tyder på at vi har grunnlag for å analysere hvorvidt vi finner forskjeller i bruk av budsjett og påvirkning av pandemien i ulike bransjer, ved at vi har flere målinger per bransje. Ettersom vi har et såpass begrenset antall målinger fra varehandel vil vi imidlertid være noe forsiktig i tolkninger av resultater for denne bransjen i videre analyser.

### 5.1.3 Virksomhetenes størrelse

For å kunne si noe om hvorvidt virksomhetenes størrelse virker inn på budsjettbruk under pandemien har vi foretatt målinger av dette, både gjennom omsetning og antall ansatte. Av tabell 5.1 ser vi at gjennomsnittsvirksomheten i utvalget omsetter for ca. 136 millioner i et normalår og har omtrent 78 ansatte. Som vi ser av standardavvik og percentilene, er det et fåtall store virksomheter trekker opp gjennomsnittet. Derfor vil nok medianvirksomheten som omsetter for ca. 40 millioner i et normalår, med ca. 30 ansatte gi et mer representativt bilde av den alminnelige virksomheten i utvalget.

|                | Gj.snitt  | Std.av    | Min.  | Max.      | Percentiler |        |         |
|----------------|-----------|-----------|-------|-----------|-------------|--------|---------|
|                |           |           |       |           | 25%         | 50%    | 75%     |
| Omsetning      | 136 015,2 | 345 189,4 | 3 000 | 2 700 000 | 20 000      | 40 000 | 107 500 |
| Antall ansatte | 77,57     | 260,141   | 2,5   | 3 500     | 15          | 30     | 60      |

Tabell 5.1: Virksomhetens størrelse målt etter omsetning (i hele 1000) og antall ansatte

Vi ser at noen virksomheter ligger utenfor våre terskelverdier som beskrevet i kapittel 4.2 for antall ansatte og omsetning. Ved utvelgelse tok vi utgangspunkt i tall fra Proff Forvalt, mens tallene i tabellen over er selvrapporterte. Avvik kan derfor skyldes at databasen til Proff Forvalt ikke er oppdatert, eller ulik rapportering av deltidsansatte, sesongarbeidere eller vikarer.

### 5.1.4 Virksomhetenes struktur

Vi har foretatt målinger av virksomhetenes organisasjonsstruktur for å kunne undersøke hvorvidt dette medfører forskjeller i budsjettbruk under pandemien. Tabell 5.2 angir hvordan virksomhetene beskriver sin organisasjonsstruktur, med utgangspunkt i tre påstander og et ja/nei spørsmål om hvorvidt virksomheten inngår i et konsern. Basert på disse målingene virker det som at virksomhetene har en nokså flat struktur, i større grad flere enn få ledernivåer, og at beslutningstaking er noe mer sentralisert enn desentralisert. Videre er det flere virksomheter som ikke inngår i konsern, enn virksomheter som inngår i et konsern.

|  | (1)<br>Stemmer<br>ikke | (2)       | (3) Stemmer<br>verken bra<br>eller dårlig | (4) | (5)<br>Stemmer<br>bra | Gj.snitt<br>(std.av) |
|--|------------------------|-----------|---|-----|-----------------------|----------------------|
| <b>Hvor godt stemmer påstandene for din virksomhet?</b>  |                        |           |   |     |                       |                      |
| Virksomheten har en flat organisasjonsstruktur           | 14%                    | 11%       | 14%                                       | 27% | 35%                   | 3,59<br>(1,41)       |
| Virksomheten har flere nivåer med ledere og mellomledere | 20%                    | 12%       | 12%                                       | 28% | 28%                   | 3,30<br>(1,49)       |
| Virksomheten har en sentralisert beslutningstagning      | 19%                    | 9%        | 20%                                       | 26% | 26%                   | 3,29<br>(1,44)       |
|  | <b>Nei</b>             | <b>Ja</b> |   |     |                       |                      |
| Virksomheten inngår i et konsern                         | 57%                    | 43%       |   |     |                       |                      |

Tabell 5.2: Svarfordeling med gjennomsnitt og standardavvik for organisasjonsstruktur

Svarfordelingen indikerer en god blanding av respondenter. Dette gir muligheter for å analysere hvorvidt vi kan observere forskjeller i budsjettbruk og opplevd påvirkning av pandemi mellom ulike grupperinger for organisasjonsstruktur. Dette vil vi komme tilbake til senere i analysen.

Påstandene i tabell 5.2 er ikke nødvendigvis gjensidig utelukkende, men det kan virke noe merkelig at svarfordelingen for påstandene om flat struktur og antall ledernivå er såpass jevn. Vi måler derimot en sterk negativ samvariasjon mellom indikatorene for flat struktur og antall ledernivå ( $r = -0,503$ ). Dette indikerer at de i stor grad utelukker hverandre, noe som også forventes. Påstanden om ledernivå kan imidlertid være noe uklar, ved at to nivå med ledere både kan tolkes som flere ledernivå, og som en relativt flat organisasjonsstruktur.

### 5.1.5 Virksomhetenes strategi

For å undersøke hvorvidt ulik strategi gir forskjeller i budsjettbruk under pandemien har vi målt dette. Tabell 5.3 viser hvordan virksomhetene plasserer sin strategi med utgangspunkt i typologiene til Porter (1980) med ytterpunktene «kostnadsleder» og «differensiering», og Miles & Snow (1978) med ytterpunktene «defender» og «prospector». Våre data indikerer at flesteparten av virksomhetene i utvalget har en tilnærmet differensieringsstrategi. En liten andel av virksomhetene har en lavkostnad-strategi, men ingen av virksomhetene i utvalget plasserer seg som en ren «kostnadsleder». Målingene som baserer seg på Miles & Snow (1978) sine strategiske kategoriseringer viser en noe større spredning. Vi ser her at det er flere virksomheter som ligger nærmere «defender» enn «prospector».



|   | 1   | 2   | 3   | 4   | 5   | 6   | 7   | Gj.snitt<br>(Std.av) |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|----------------------|
| <b>Vennligst plasser virksomhetens strategi mellom følgende ytterpunkter:</b> |     |     |     |     |     |     |     |                      |
| Porter: 1 = kostnadsleder & 7 = differensiering                               | 0%  | 1%  | 6%  | 8%  | 12% | 42% | 31% | 5,80<br>(1,19)       |
| Miles & Snow: 1 = defender & 7 = prospector                                   | 10% | 27% | 14% | 19% | 17% | 9%  | 5%  | 3,54<br>(1,69)       |

Tabell 5.3: Svarfordeling med gjennomsnitt og standardavvik for virksomhetenes strategi

Chenhall (2003) omtaler «kostnadsleder» og «defender» som konservative strategier, og «differensiering» og «prospecter» som mindre konservative strategier. I vårt utvalg er de fleste virksomhetene lite konservative basert på Porter (1980) sine generiske konkurransestrategier, men mer konservative etter Miles & Snow (1978) sin typologi. Som følge av dette vil vi analysere de ulike rammeverkene separat i videre analyser av strategi opp mot budsjettbruk og opplevd krise.

### 5.1.6 Opplevd krise

For å kunne si noe om hvordan covid-19-pandemien har påvirket virksomhetene i utvalget, ble de innledningsvis spurt om hvordan pandemien har påvirket dem på et overordnet nivå. Målingene viser at 85% av respondentene opplever å være negativt påvirket av pandemien. Videre svarer 7% at de ikke opplever noe overordnet påvirkning, mens 8% svarer at pandemien overordnet sett har påvirket virksomheten positivt.

Videre vil vi presentere mer detaljerte beskrivelser av hvordan virksomhetene og de ulike bransjene har opplevd pandemien. Tabell 5.4 angir opplevd påvirkning av pandemien med ni ulike indikatorer, bestående av både finansielle og mykere subjektive indikatorer. Av denne kommer det frem at omsetningen er den finansielle indikatoren med størst nedgang. Videre følger lønnsomhet og likviditet hvor de fleste virksomhetene opplever en reduksjon under pandemien. Den opplevde forutsigbarheten virker også å være kraftig redusert. Når det gjelder kunders betalingsevne og leverandørenes leveransedyktighet ser vi samlet sett en nedgang, men denne er imidlertid ikke like kraftig som for de finansielle indikatorene og den generelle opplevde forutsigbarheten. Produktiviteten til de ansatte og sykefraværet virker totalt sett å være nokså uendret basert på gjennomsnittsverdien. Vi ser likevel av svarfordelingene at disse trekkes litt i begge retninger. For opplevd trivsel på arbeidsplassen indikerer våre data en moderat nedgang.

|   | (1)<br>Stor<br>reduksjon | (2)<br>Liten<br>reduksjon | (3)<br>Ingen<br>endring | (4)<br>Liten<br>økning | (5)<br>Stor<br>økning | Gj.snitt<br>(Std.av) |
|---|--------------------------|---------------------------|-------------------------|------------------------|-----------------------|----------------------|
| <b>Vennligst indiker hvordan koronapandemien har påvirket din virksomhet på følgende områder:</b> |                          |                           |                         |                        |                       |                      |
| Omsetning   | 63%                      | 22%                       | 8%                      | 4%                     | 3%                    | 1,57<br>(0,93)       |
| Lønnsomhet  | 50%                      | 24%                       | 10%                     | 12%                    | 5%                    | 1,97<br>(1,22)       |
| Likviditet  | 37%                      | 24%                       | 23%                     | 11%                    | 5%                    | 2,22<br>(1,19)       |
| Kunders betalingsevne   | 8%                       | 29%                       | 55%                     | 6%                     | 2%                    | 2,62<br>(0,80)       |
| Leveransedyktighet til leverandører   | 13%                      | 39%                       | 45%                     | 2%                     | 1%                    | 2,39<br>(0,76)       |
| Produktiviteten til de ansatte  | 6%                       | 27%                       | 37%                     | 24%                    | 6%                    | 2,96<br>(0,98)       |
| Sykefravær  | 4%                       | 15%                       | 54%                     | 20%                    | 7%                    | 3,10<br>(0,88)       |
| Trivsel på arbeidsplassen   | 5%                       | 38%                       | 45%                     | 9%                     | 3%                    | 2,62<br>(0,81)       |
| Opplevd forutsigbarhet  | 61%                      | 27%                       | 7%                      | 1%                     | 4%                    | 1,59<br>(0,98)       |

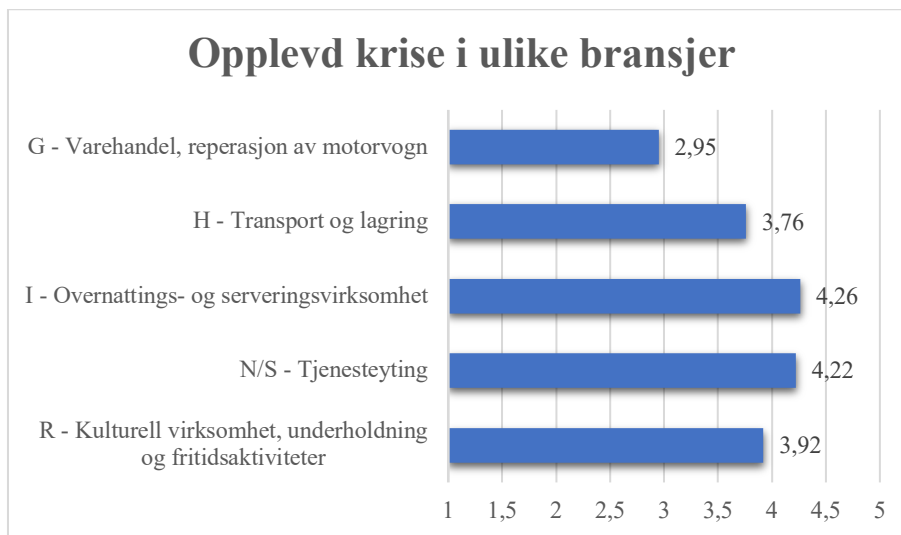
Tabell 5.4: Svarfordeling for påvirkning av pandemi med gjennomsnitt og standardavvik

De fleste virksomheter opplever en negativ utvikling på de indikatorene som typisk inngår i målinger av opplevd krise (Becker et al., 2016; Bedford et al., 2020; Janke et al., 2014). I de videre analysene av opplevd krise er den overordnede påvirkningen slått sammen med omsetning, lønnsomhet, likviditet og kunders betalingsevne til en skalavariabel, som beskrevet i kapittel 4.4.3. Videre er disse variablene reversert, noe som vil si at sterk opplevd krise vil ha et positivt fortegn ved analyse mot rapporterte økninger i budsjettrelaterte variabler. Dette innebærer at opplevd krise = 5 tilsvarer en svært negativ påvirkning av pandemien, opplevd krise = 3 vil si ingen påvirkning av pandemien, og opplevd krise = 1 vil si positiv påvirkning av pandemien.

| Variabel                        | Gjennomsnitt | Std.avvik | Konfidensintervall (95%) |
|---------------------------------|--------------|-----------|--------------------------|
| «Opplevd krise» - skalavariabel | 3,98         | 0,84      | [3,86 – 4,10]            |

Tabell 5.5: Beskrivende statistikk for skalavariabelen "opplevd krise"

Siden de ulike bransjene kan ha blitt påvirket ulikt av pandemien, vil vi undersøke nærmere hvordan hver enkelt bransje opplever krisen. Av figur 5.3 ser vi at virksomheter i bransjen overnattings- og serveringsvirksomhet, scorer høyest på opplevd krise og oppgir dermed å være mest negativt påvirket av pandemien blant bransjene i utvalget, tett etterfulgt av tjenesteyting. Varehandel er den bransjen som rapporterer om lavest opplevd krise.



Figur 5.3: Opplevd krise i ulike bransjer

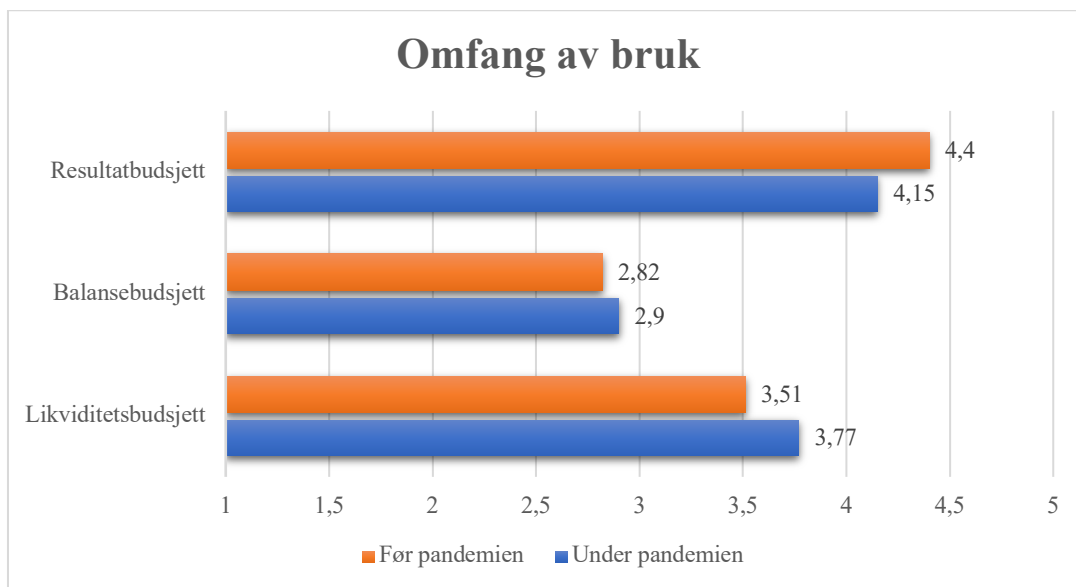
Gjennomsnittsverdien til varehandel for variabelen opplevd krise, indikerer at denne bransjen opplever å være tilnærmet upåvirket av pandemien. Resultater for denne bransjen må som nevnt tolkes med forsiktighet, da det kun ligger til grunn elleve observasjoner. De øvrige virksomhetene er derimot tydelig påvirket i negativ forstand.

## 5.2 Omfang av budsjettbruk

Det mest grunnleggende når vi skal undersøke budsjettbruk under pandemien er å se på hvilke delbudsjetter som blir brukt, og hvorvidt det rapporteres om endringer under pandemien. Observerte endringer settes deretter i sammenheng med opplevd krise og opplevd relevans for å undersøke hvorvidt disse kan knyttes til endringer i omfanget.

### 5.2.1 Mindre resultatbudsjett, mer likviditetsbudsjett

Vi starter med å se på hvor mye de ulike delbudsjettene brukes, og endringen som rapporteres under pandemien. Her ser vi en nedgang i bruk av resultatbudsjett, og en oppgang i bruk av likviditetsbudsjett. Balansebudsjettet virker å få en marginal oppgang.



Figur 5.4: Bruk av de ulike delbudsjettene før og under pandemien

Resultatbudsjettet virker å være det desidert mest brukte budsjettet etterfulgt av likviditetsbudsjettet og balansebudsjettet, noe som tilsvarer prioriteringene Kleveland og Tiset (2015) fant i sin masteravhandling. Dette indikerer at balansebudsjettet og likviditetsbudsjettet har en mindre rolle enn resultatbudsjettet i virksomhetenes økonomistyring. Det er noe overraskende at likviditetsbudsjettet ikke brukes mer i økonomistyringen til virksomhetene ettersom likviditet er en vesentlig forutsetning for å drive virksomhet på kort sikt (Hoff et al., 2021). Balansebudsjettet blir brukt en god del mindre enn de andre delbudsjettene, og man ser bare en marginal oppgang under pandemien. Det kan tenkes at balansebudsjettet gir nyttig informasjon om virksomhetens fremtidige soliditet, samt konsekvenser av ulike

handlingsplaner som potensielt vurderes under pandemien. Derfor er det noe overraskende at dette ikke brukes enda mer.

Viktigheten av likviditetsbudsjettet kommer derimot til syne under pandemien, hvor vi observerer en oppgang. Dette er i tråd med forventningene på forhånd ettersom tidligere studier viser at fokus på kortsiktig overlevelse har gått på bekostning av andre og mer langsiktige prioriteringer i møte med krise (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Lien & Knudsen, 2012). Av tabell 5.4 for opplevd krise ser vi at 61% har opplevd en reduksjon i likviditeten. Dermed kan det bli viktigere å forsikre seg om at man får innfridd forpliktelser slik at virksomheten fortsatt eksisterer når pandemien er over. Dette fokuset på overlevelse foran resultat underbygges ved at det observeres en nedgang for bruk av resultatbudsjettet. I tillegg til fokuset på kortsiktig overlevelse, kan det tenkes at utfordringene med å budsjettere langsiktig under stadig skiftende omgivelser gjør resultatbudsjettet mindre relevant. Kombinasjonen av endret fokus og vanskeligheter med å bruke resultatbudsjettet kan forklare hvorfor noen går bort fra det. Likevel er ikke nedgangen for resultatbudsjettet stor, og det brukes fortsatt mest av alle delbudsjettene. Noe av nedgangen kan også spores til en liten andel som slutter å bruke budsjett under pandemien.

Vi observerer at flere virksomheter beveger seg til ytterpunktene under pandemien, som vil si at flere enten slutter å bruke budsjetttypen eller begynner å bruke det systematisk. Det er fem respondenter fra overnatting og servering og to respondenter fra transport og lagring som har gått bort fra budsjett som styringsverktøy. Samtidig er det for overnatting og servering vi observerer den største økningen i bruk av likviditetsbudsjett, så denne bransjen virker noe splittet i håndteringen av krisen. Dette er også bransjen som opplever å være hardest rammet, så det er interessant å se at forskjellige virksomheter virker å gå litt ulike veier. Videre er det i stor grad de som også bruker resultatbudsjettet under pandemien, som står for økningen i bruk av balanse- og likviditetsbudsjetter. Det er få som bruker balansebudsjett eller likviditetsbudsjett, som ikke bruker resultatbudsjett. At det er resultatbudsjettet som virker å drive budsjetteringen vil vi komme nærmere inn på under kapittel 5.3.2 om formål.

Videre observerer vi at varehandel er den eneste bransjen som rapporterer om uendret bruk av likviditetsbudsjettet. Denne bransjen oppgir også å være lite påvirket av pandemien, noe som underbygger sammenhengen mellom likviditetsbudsjettet og krisen. Videre undersøkelser viser

ingen forskjeller og sammenhenger for betingelsesfaktorene når det gjelder omfanget (se vedlegg 2).

### 5.2.2 Likviditetsbudsjettet knyttes til opplevd krise

Observasjonene våre omkring omfanget av bruk viser seg å stemme med forventningene om mer likviditetsbudsjett og mindre resultatbudsjett. Derfor sammenstiller vi omfang av bruk med målinger av opplevd krise for å se om denne sammenhengen kan gjenspeiles her. Vi har dessuten fått indikasjoner på at opplevd relevans kan bidra til å forklare endringene i omfang. Under datainnsamlingen ble vi kontaktet av en respondent som meddelte at virksomheten hadde byttet fra budsjett til rullende prognoser for noen år siden. På generelt grunnlag påpekte vedkommende at forutsetninger og planer fort blir utdatert. Her ble pandemien trukket frem som et eksempel på endringer i omgivelsene som gjør budsjettering i den aktuelle virksomheten krevende. Dette er argumenter som støtter kritikken om at budsjettet bygger for mye på historiske forutsetninger og mangler fleksibilitet i dynamiske omgivelser (Anthony et al., 2014; Bjørnenak, 2019; Bogsnes, 2009; Wallander, 1999). Ettersom litteraturen diskuterer budsjettets relevans, spesielt under skiftende omgivelser som bryter med historiske forutsetninger, inkluderte vi en variabel som målte virksomhetenes opplevde relevans av budsjettet under pandemien. Tabell 5.6 viser svarfordelingen for denne.

|   | (1)<br>Helt<br>uenig | (2)<br>Delvis<br>uenig | (3)<br>Verken enig<br>eller uenig | (4)<br>Delvis<br>enig | (5)<br>Helt<br>enig |
|---|----------------------|------------------------|-----------------------------------|-----------------------|---------------------|
| Budsjett(er) oppleves som et mer relevant styringsverktøy under koronapandemien | 15%                  | 11%                    | 33%                               | 27%                   | 15%                 |

Tabell 5.6: *Budsjettets opplevde relevans under pandemien*

Vi ser at hele 42% av respondentene oppgir å være helt eller delvis enig i påstanden om at budsjettet oppleves som et mer relevant styringsverktøy under pandemien, noe som er overraskende høyt med tanke på kritikken som rettes mot budsjettet. Utfra argumenter fra budsjettkritikere (Anthony et al., 2014; Berg, 2013; Bogsnes, 2009; Wallander 1999) ville det vært naturlig å anta at flere ville opplevd budsjettet som mindre relevant. Det er en bransje som skiller seg ut med høy opplevd relevans, og det er kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter. Dette er også den største bransjen i utvalget, og den trekker dermed opp gjennomsnittet for opplevd relevans. Tjenesteyting ligger også noe over resterende bransjer, som ligger rundt midtpunktet.

Både opplevd krise og opplevd relevans kan gi nyttig informasjon om endringene i omfang. Derfor undersøker vi samvariasjoner for disse to variablene. Tabell 5.7 viser samvariasjonen mellom endring i bruk av de ulike delbudsjettene opp mot opplevd krise og opplevd relevans. Opplevd krise har kun signifikant samvariasjon med likviditetsbudsjettet, mens opplevd relevans samvarierer med samtlige delbudsjetter.

| Pearsons r       | $\Delta$ Resultatbudsjett | $\Delta$ Balansebudsjett | $\Delta$ Likviditetsbudsjett |
|------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------------|
| Opplevd krise    | -0,074                    | 0,052                    | 0,232**                      |
| Opplevd relevans | 0,502**                   | 0,405**                  | 0,270**                      |

\*\* = signifikant på 1%-nivå

Tabell 5.7: Samvariasjon mellom opplevd krise og opplevd relevans, mot endringer i bruk av delbudsjettene

Selv om man kunne forvente noe samvariasjon med negativt fortegn mellom opplevd krise og endret bruk av resultatbudsjett, er det kun endret bruk av likviditetsbudsjettet som samvarierer nevneverdig med opplevd krise. Høy grad av opplevd krise virker å samvariere positivt med bruk av likviditetsbudsjettet. Dette kan underbygges ytterligere av at respondenter som ikke opplever å være negativt påvirket av krisen heller ikke øker bruken av likviditetsbudsjett. For resultatbudsjettet ser vi derimot en splittet reaksjon på krisen. Respondenter som ikke opplever å være negativt påvirket av krisen rapporterer om uendret bruk resultatbudsjettet, noe som indikerer at variasjonen ligger hos de som opplever krise. Hos disse respondentene virker responsen på krise å være delt, da noen øker bruken av resultatbudsjett, mens andre reduserer. Selv om vi observerer en samlet nedgang i bruk av resultatbudsjett, kan vi ikke konkludere med at dette er en gjennomgående respons blant kriseutsatte virksomheter.

Opplevd relevans ser derimot ut til å kunne knyttes sterkere til endret bruk av alle delbudsjettene. De virksomhetene som opplever budsjett som mer relevant under pandemien virker også å bruke dem mer. Dette er i og for seg ikke en veldig overraskende sammenheng, men det er interessant at denne er såpass sterk for resultatbudsjettet og moderat for balansebudsjettet. Dette tyder på at opplevd relevans virker å være en god indikator for bruken av disse delbudsjettene. Det som også er interessant er at samvariasjonen mellom likviditetsbudsjettet og opplevd relevans er svak. I motsetning til de to andre delbudsjettene, brukes likviditetsbudsjettet i større grad av respondenter som ikke opplever budsjettet som mer relevant under pandemien. Grunnen til dette kan potensielt deles opp i internt kontrollbehov og

eksterne krav. Som nevnt over er det nødvendig å skaffe oversikten over likviditeten under en krisesituasjon for å sikre virksomhetens eksistens (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016). Her kan likviditetsbudsjettet være en enkel og kjent måte for virksomhetene å gjøre dette på. Det kan også være eksternt press i form av at kredittinstitusjoner, aksjonærer eller styret som krever likviditetsbudsjett som dokumentasjon på virksomhetens evne til å betjene forpliktelser i en ekstraordinær situasjon (Bjørkly & Isaksen, 2014).

Hittil har vi undersøkt hvor mye de ulike delbudsjettene brukes under pandemien, og vi vil fortsette med å analysere hvordan budsjettene brukes. For å undersøke dette har vi i de videre analysene fjernet de respondentene som oppgir at de ikke bruker budsjetter under pandemien. Totalt dreier dette seg om ni respondenter, hvorav tre stammer fra transport og lagring, og seks fra overnatting og servering. Dette gjøres for å få mer representative svar, da det ikke er så interessant å vite hvordan en virksomhet som ikke bruker budsjett, oppgir at de bruker budsjett. Det kan likevel påpekes at utfallet av hypotesene ikke endres som følge av dette, da vi har kjørt analyser for begge datasett.

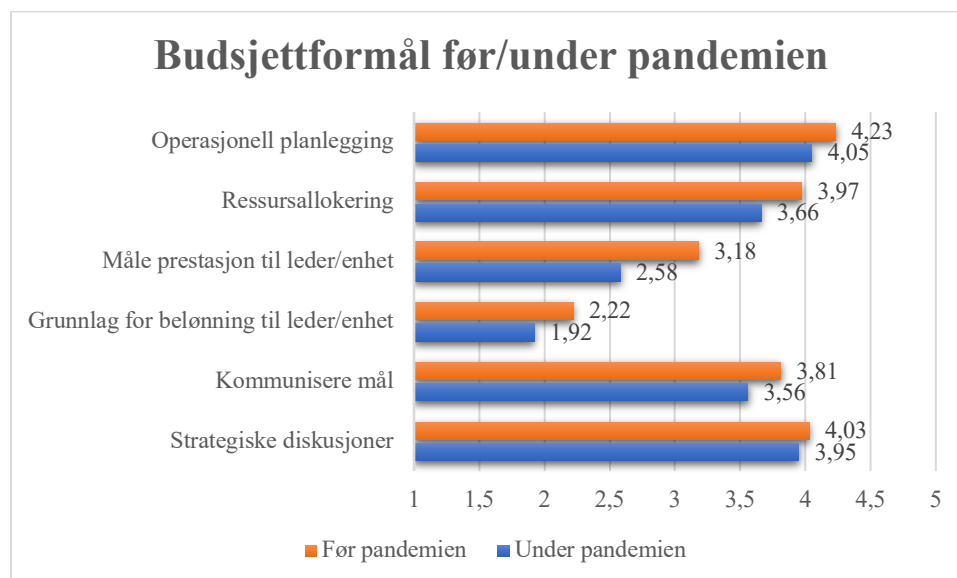


### 5.3 Budsjettets formål

For å bedre kunne forstå hvordan budsjettet brukes under pandemien, vil vi her undersøke budsjettformålene. Ettersom at budsjettet er et såpass helhetlig dokument (Anthony et al., 2014; Otley, 1999) som brukes til flere ulike formål (Bhimani et al., 2015; Hansen & Van der Stede, 2004; Hoff et al., 2021), vil vi undersøke hvilke formål budsjettet brukes mest til, og hvorvidt virksomhetene har foretatt endringer i prioriteringer av disse under pandemien. Deretter vil vi undersøke i hvilken grad opplevd krise virker inn på hva virksomheter bruker budsjettet til. Videre vil vi også undersøke hvorvidt vi finner forskjeller med utgangspunkt i andre betingelsesfaktorer i forbindelse med endringer i formål under pandemien.

#### 5.3.1 Budsjettet brukes mindre til samtlige formål

For å kunne si noe om endring i formål, ble respondentene bedt om å rangere bruken av budsjett til de ulike formålene før og under pandemien. Dette illustreres i figur 5.5. Her ser vi at budsjettet brukes mindre til samtlige formål under pandemien sammenlignet med før. Den største nedgangen finner vi i bruk av budsjett til prestasjonsmåling. Nedgang i bruk av budsjett til strategiske diskusjoner fremstår derimot som marginal. For øvrige formål indikerer våre målinger en moderat nedgang under pandemien.



Figur 5.5: Bruk av budsjett til de ulike budsjettformålene før og under pandemien

Vi ser at budsjettet både før og under pandemien brukes mest til planleggingsformål, etterfulgt av strategiske diskusjoner og ressursallokering. Grunnlag for belønning, er det formålet budsjettet i minst grad brukes til. Budsjettet brukes mindre til prestasjonsmåling enn til de øvrige formålene, også før pandemien. Kleveland & Tiset (2015) fant i sin studie at norske

virksomheter vurderte budsjettet til å være mest egnet til planleggingsformål og minst egnet til belønning. Dette støttes av studien til Nordheim & Skog (2018) som kartla bruk.

Når vi sammenligner bruken før pandemien opp mot bruken under pandemien er nedgangen i bruk av budsjett til prestasjonsmåling og som grunnlag for belønning i henhold til forventning. Dette baserer seg blant annet på studien til Becker et al. (2016) som fant at ledere i mindre grad vektla å bruke budsjettet til disse formålene under krise. Studien fant også at bruken av budsjett til planleggingsformål og ressursallokering ble viktigere. Dette gjenspeiles derimot ikke gjennom bruk i våre data.

For å vurdere endring i formål opp mot opplevd krise viser tabell 5.8 samvariasjon mellom opplevd krise og den rapporterte endringen i formålene. Våre data indikerer en svak, negativ samvariasjon mellom opplevd krise, og bruk av budsjett til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning. Vi ser også en svakere negativ samvariasjon mellom opplevd krise og kommunikasjon av mål.

| Pearsons r    | $\Delta$<br>Operasjonell planlegging | $\Delta$<br>Ressursallokering | $\Delta$<br>Pres. måling | $\Delta$<br>Belønning | $\Delta$<br>Kommunisere mål | $\Delta$<br>Strategiske diskusjoner |
|---------------|--------------------------------------|-------------------------------|--------------------------|-----------------------|-----------------------------|-------------------------------------|
| Opplevd krise | -0,110                               | -0,070                        | -0,269**                 | -0,217**              | -0,160*                     | -0,114                              |

\*\* = signifikant på 1%-nivå

\* = signifikant på 5%-nivå

Tabell 5.8: Samvariasjon mellom opplevd krise og endring i formål

Vi finner ingen positiv samvariasjon mellom opplevd krise og planlegging eller ressursallokering, slik Becker et al. (2016) fant i sin studie. Våre data virker derimot å støtte studien til Becker et al. (2016) med negative samvariasjoner mellom opplevd krise, prestasjonsmåling og belønning. Ifølge studien til Becker et al. (2016) kom denne negative sammenhengen av at budsjettmål fortere ble utdatert under krise, som videre førte til at koblingen mellom innsats og prestasjon forsvant. En medvirkende årsak til dette var at det ble foretatt hyppige re-budsjetteringer. Basert på våre målinger av pandemiens påvirkning som vist i tabell 5.4, med store økonomiske omveltninger og endringer i forutsigbarhet er det nærliggende å anta at langsiktige budsjettmål raskt vil bli utdaterte. Vi har ikke eksakte målinger på hvor ofte virksomhetene oppdaterer budsjettmål, men med tanke på at budsjettene brukes mest til planlegging, virker det ikke usannsynlig at målene må justeres regelmessig

under pandemien. Dette kan igjen settes i sammenheng med den negative relasjonen vi ser mellom opplevd krise og bruk av budsjett til måling og evaluering av prestasjonen til avdelinger og ansatte under pandemien. Vi vil videre undersøke nedgangen vi ser i de øvrige budsjettformålene.

### 5.3.2 Budsjettformålene følger resultatbudsjettet

For bedre forstå sammenhengen mellom formål og omfang viser tabellen under hvordan endringen i de ulike formålene samvarierer med endringen i bruken av de tre delbudsjettene. Våre data indikerer at endring i formål virker å følge endringer i bruk av resultatbudsjettet. Endret bruk av likviditetsbudsjett virker å være minst relatert til formålene.

| Pearsons r                         | Δ Resultatbudsjett | Δ Balansebudsjett | Δ Likviditetsbudsjett |
|------------------------------------|--------------------|-------------------|-----------------------|
| Δ Operasjonell planlegging         | 0,502**            | 0,412**           | 0,208**               |
| Δ Ressursallokering                | 0,370**            | 0,275**           | 0,123                 |
| Δ Prestasjonsmåling                | 0,429**            | 0,260**           | 0,026                 |
| Δ Belønning                        | 0,233**            | 0,114             | -0,018                |
| Δ Kommunikasjon av mål             | 0,415**            | 0,318**           | 0,110                 |
| Δ Strategiske diskusjoner          | 0,319**            | 0,256**           | 0,166*                |
| <b>** = signifikant på 1%-nivå</b> |                    |                   |                       |
| <b>* = signifikant på 5%-nivå</b>  |                    |                   |                       |

Tabell 5.9: Samvariasjon mellom endring i formål og endring i bruk av budsjett

Ifølge våre målinger virker formålene å ha sterkest tilknytning til resultatbudsjettet. Dette kan videre forklare hvorfor vi ser en nedgang i bruken til alle formålene, med at vi også ser en nedgang i bruken av resultatbudsjettet. Av tabell 5.9 ser vi en sterk samvariasjon mellom endret bruk av resultatbudsjett og endret bruk av budsjett til operasjonell planlegging. Videre ser vi moderate samvariasjoner mellom endret bruk av resultatbudsjett og endret bruk av budsjett til henholdsvis, ressursallokering, prestasjonsmåling, kommunikasjon av mål og strategiske diskusjoner. For belønning ser vi en svak samvariasjon. Det virker altså som at respondentene kobler formålene til resultatbudsjettet som også er det mest brukte budsjettet. Endringer i formål under pandemien bør derfor vurderes i lys av dette for et mest mulig rettmessig bilde. Videre impliserer dette at nedgangen i bruk av budsjett til blant annet operasjonell planlegging og ressursallokering kan komme av at resultatbudsjettet brukes mindre, og ikke nødvendigvis fordi disse spesifikke formålene anses som mindre viktig under pandemien.

Våre data indikerer at planlegging og ressursallokering fortsatt virker å være svært sentrale grunner til at virksomhetene budsjetterer, også under pandemien. I så måte støtter våre funn også Becker et al. (2016) i det at planleggingsfunksjonen ved budsjettet er den viktigste under en krise, selv om vi ikke finner økning eller signifikante samvariasjoner. Blant budsjettkritikere tar flere til orde for at budsjettet er uegnet for planlegging, særlig i turbulente omgivelser (Anthony et al., 2014; Berg, 2013; Bogsnes, 2009). Blant virksomhetene i vårt utvalg virker ikke dette å gjenspeiles gjennom bruk i særlig stor grad. Som nevnt kan det tenkes at virksomheter oppdaterer budsjettene hyppigere under pandemien. Det er rimelig å anta at kortsiktig planlegging vil være mer hensiktsmessig, når vi ser at den opplevde forutsigbarheten blant virksomhetene i utvalget har blitt kraftig redusert. En mer fleksibel tilnærming til budsjettering så man blant annet i studien til Becker et al. (2016) og kan i følge Bhimani et al. (2015) være en løsning på utfordringer i forbindelse med planlegging gjennom budsjett.

### **5.3.3 Forskjeller mellom ulike bransjer og størrelse etter omsetning**

Hittil er formålene analysert samlet for alle enhetene i utvalget. Når vi undersøker forskjeller mellom ulike grupperinger i utvalget, finner vi forskjeller mellom ulike bransjer og mellom store og små virksomheter målt etter omsetning (se vedlegg 2).

De bransjemessige forskjellene relaterer seg til prestasjonsmåling og belønning. For varehandel finner vi ingen endringer i bruk av budsjett til disse formålene. For de resterende bransjene finner vi nedgang. Som nevnt i kapittel 5.1.6 er det også varehandel som rapporterer om lavest opplevd krise. Den største nedgangen i bruk av budsjett til disse formålene finner vi i bransjen overnatting og servering, etterfulgt av tjenesteyting som også er de bransjene som scorer høyest på opplevd krise. Dette virker rimelig med tanke på samvariasjonene mellom endring i formål og opplevd krise som ble presentert i tabell 5.8.

Vi ser at virksomheter som omsetter for over 70 millioner i et alminnelig år virker å redusere bruken av budsjett til strategiske diskusjoner under pandemien, men vi ser tilnærmet ingen endring blant virksomheter som omsetter for mindre enn dette. Vi ser også at samvariasjonen mellom størrelsen og endret bruk til dette formålet har et negativt fortegn (se vedlegg 2). Hansen & Van der Stede (2004) fant en svak negativ sammenheng mellom størrelse og viktigheten av budsjettbruk til strategiformasjon. Våre samvariasjoner er også svake. Det mest interessante er derimot fortegnet på samvariasjonene mellom begge målene på størrelse og endringen i de fleste budsjettvariablene. Både Hoff et al. (2021), Chenhall (2003) og studiene til King et al.

(2010) og Uyar & Kuzey (2016) knytter budsjettbruk til større virksomheter. Våre funn indikerer derimot at det er ledelsen i de større virksomhetene som virker å bruke budsjettet minst under krisen og som ser ut til å ha de største nedgangene i bruk. En mulig forklaring på dette kan være at større og mer komplekse virksomheter benytter seg av et bredere spekter av styringsverktøy som kan avlaste bruken av budsjett om de anses som bedre egnet. Vi finner negativ samvariasjon mellom størrelse og økning i den opplevde relevansen til budsjettet under pandemien (se vedlegg 2). Dette kan også se ut til å reflekteres gjennom bruk, som videre uttrykkes gjennom mindre bruk til formålet strategiske diskusjoner.

For å oppsummere budsjettbruken til ulike formål under pandemien ser vi at budsjettet virker å bli mindre brukt til alle de målte formålene, men at nedgangen er større for enkelte formål enn for andre. Formålene virker dessuten å følge resultatbudsjettet i størst grad. Vi ser at planleggingsformål og ressursallokeringsformål fortsatt virker å være viktige under pandemien, selv om bruken til disse har gått noe ned. Bruken av budsjett som grunnlag for prestasjonsmåling og belønning samvarierer signifikant med opplevd krise. Videre finner vi at budsjettet i stor utstrekning brukes til kommunikasjon av mål og strategiske diskusjoner også under pandemien. I de neste delene av analysen vil vi gå mer i dybden på hvordan ledelsen i virksomhetene bruker budsjettet til virksomhetsstyring under pandemien.

## 5.4 Budsjettkontroll

I dette kapittelet skal vi undersøke nærmere hvordan virksomhetenes ledelse bruker budsjettet som respons på krise. Ledelsen har en sentral rolle for håndtering av pandemien, og budsjettet kan brukes på forskjellige måter. Man kan følge opp budsjettet tettere, stille strengere krav til budsjettmålene eller løse opp kontrollen og la de ansatte få mer spillerom. Først tar vi for oss endringer i budsjettkontrollen for virksomheter som er negativt påvirket av pandemien, og deretter sammenstiller vi opplevd krise med endring i budsjettkontroll. I tillegg er det en noe uklarer sammenheng mellom budsjettkontroll og formål som vi kommer inn på i siste delkapittel. Målingene for budsjettkontroll skiller seg noe fra de tidligere målingene i denne studien. Her måles endringene som observeres under pandemien direkte, og forteller hvorvidt budsjettkontrollen er tettere under pandemien sammenlignet med før. Derfor viser ikke målingene i hvilken grad virksomhetene har tett eller løs budsjettkontroll.

### 5.4.1 Tettere budsjettkontroll

Våre data indikerer at virksomhetene som opplever å være negativt påvirket av pandemien opplever tettere budsjettkontroll. Dette støtter Bedford et al. (2020) sine funn om tettere budsjettkontroll for virksomheter påvirket av covid-19-pandemien, samt Bourmistrov & Kaarbøe (2017) og Makrygiannakis & Jack (2016) sine funn om tettere budsjettkontroll under krise. I tilfeller hvor ledelsen opplever å miste kontroll, kan tettere kontroll fungere som en refleks (Czarniawska-Joerges, 1988). I tillegg til dette kan eksternt press fra aksjonærer om å opprettholde kontrollen og forbedre kortsiktige resultat være med på å utløse denne reaksjonen (Bourmistrov & Kaarbøe, 2017). Dette funnet er derfor i tråd med forventninger. Tabellen under viser at skalavariabelen til budsjettkontroll for virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien. Denne har et gjennomsnitt på 3,41, og et konfidensintervall som ligger over midtkategorien «3 - ingen endring». Vi ser derfor signifikant endring mot tettere budsjettkontroll under pandemien ( $p$ -verdi = 0,00).

| Variabel                              | Gjennomsnitt | Std.avvik | Konfidensintervall (95%) |
|---------------------------------------|--------------|-----------|--------------------------|
| Rapportert endring «budsjettkontroll» | 3,41         | 0,81      | [3,29 – 3,53]            |

Tabell 5.10: Beskrivende statistikk for skalavariabelen "budsjettkontroll" for virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien

Skalavariabelen gir et godt bilde på endringen i budsjettkontroll, men det er noen variasjoner i svarfordelingen som er interessante å få med seg. Noen elementer av budsjettkontrollen har en større økning enn andre, mens vi ser at budsjettmålenes rigiditet viser en tendens til nedgang.

|   | (1) og (2)<br>I mindre<br>grad / I<br>noe<br>mindre<br>grad | (3)<br>Ingen<br>endring              | (4) og (5)<br>I noe<br>større<br>grad / I<br>større<br>grad | Gjennomsnitt<br>(standardavvik) |
|---|---|--------------------------------------|---|---------------------------------|
| <b>Vennligst ta stilling til omfanget av følgende adferd under pandemien, sammenlignet med før pandemien:</b>             |   |                                      |   |                                 |
| Ledelsen vektlegger kortsiktige mål   | 7%  | 32%                                  | 61%   | 3,73 (1,01)                     |
| Ledelsen krever korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik  | 10%   | 28%                                  | 62%   | 3,72 (1,03)                     |
| Ledelsen krever detaljerte forklaringer av budsjettavvik  | 15%   | 48%                                  | 37%   | 3,23 (1,05)                     |
|   | (1) og (2)<br>Helt uenig<br>/ Delvis<br>uenig               | (3)<br>Verken<br>enig eller<br>uenig | (4) og (5)<br>Delvis<br>enig / Helt<br>enig                 | Gjennomsnitt<br>(standardavvik) |
| <b>Vennligst ta stilling til de følgende påstandene som sammenligner situasjonen under pandemien med normalsituasjon:</b> |   |                                      |   |                                 |
| Budsjettmålene er mer rigide  | 41%   | 29%                                  | 30%   | 2,73 (1,18)                     |
| Ledelsen følger nøyer med på budsjettmålene   | 18%   | 21%                                  | 61%   | 3,59 (1,19)                     |
| Ledelsen kontrollerer oftere budsjettavvik  | 21%   | 30%                                  | 49%   | 3,37 (1,24)                     |
| Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte  | 16%   | 37%                                  | 47%   | 3,37 (1,04)                     |

Tabell 5.11: Svarfordeling for endring i budsjettkontroll

Van der Stede (2001) trekker frem et kortsiktig fokus som sentralt for tett budsjettkontroll, og vi ser at 61% rapporterer at kortsiktige mål vektlegges mer. Vi ser også at 61% er delvis eller helt enig i at budsjettmål følges nøyer. Dette tyder på at oppfølgingen av budsjetterte mål spiller en viktig rolle for virksomhetene i håndteringen av pandemien. Senere skal vi derimot se at det ikke nødvendigvis er for å måle prestasjon eller knytte det til belønning. For budsjettavvik ser vi at 62% svarer at de i større grad krever korrigerende tiltak, mens 49% er delvis eller helt enig i at budsjettavvik kontrolleres oftere. Det tyder på at vi får et større fokus på budsjettavvikene, som er i tråd med slik Anthony et al. (2014) beskriver tett kontroll. Det er derimot hele 48% som rapporterer om ingen endring til krav om detaljerte forklaringer på budsjettavvik. Dette kan skyldes at begrunnelsen for budsjettavvik under pandemien tidvis er ganske åpenbar, og at man ikke trenger et dypdykk i tallene for å finne ut hvorfor for eksempel omsetningen har falt. Intensiteten i budsjettdiskusjoner synes å øke, med at 47% svarer at de

oftere diskuterer budsjettinformasjon med ansatte. Dette er sentralt for både tett budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk, ved at ledelsen involverer seg mer i arbeidet til underordnede.

Påstanden om at budsjettmålene har blitt mer rigid skiller seg ut fra resterende variabler. 41% sier de er delvis eller helt uenig i denne påstanden, mens resterende respondenter fordeler seg jevnt over de andre svaralternativene. Flexibilitet er noe som kan være nødvendig ved vesentlige endringer i forutsetninger (Hoff et al., 2021). Denne fleksibiliteten kan knyttes sammen med mer interaktiv budsjettbruk som vi ser på i kapittel 5.5. Van der Stede (2001) trekker frem at rigide budsjettmål og fravær av re-budsjetteringer indikerer tett budsjettkontroll, selv om dette traff dårlig i hans egne empiriske undersøkelser. Goretzki & Kraus (2020) advarer sterkt mot nettopp å bli for rigid som følge av tett kontroll. Mangelen på fleksibilitet ved tett budsjettkontroll blir kritisert i studien til Bourmistrov & Kaarbøe (2017), og svarfordelingen for budsjettkontroll indikerer at flere unngår å bli mer rigid. Det er likevel 30% som er delvis eller helt enig i at budsjettmålene har blitt mer rigide, så tilnærmingen synes å være mer splittet enn for de andre variablene.

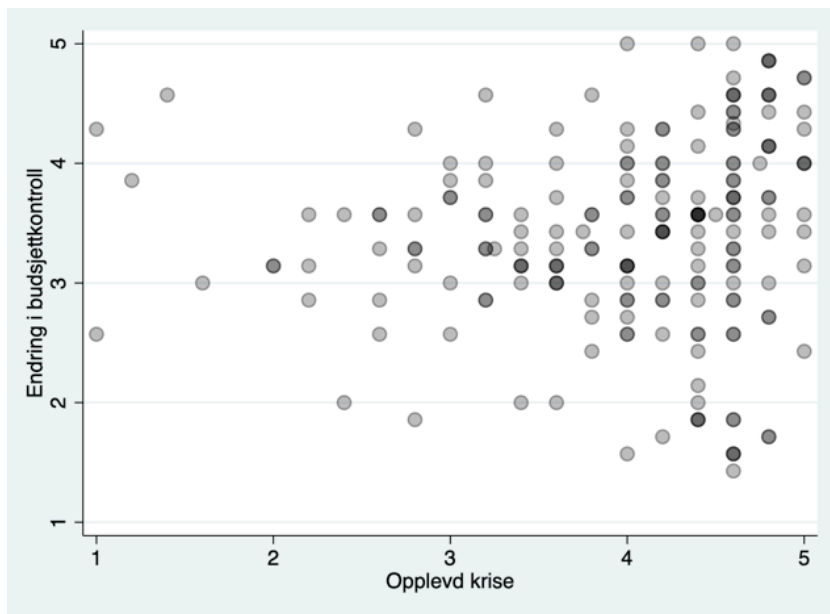
Videre undersøker vi hvorvidt det er noen forskjeller for budsjettkontroll basert på andre betingelsesfaktorer enn opplevd krise. Vi finner indikasjoner på at små virksomheter har en større endring mot tettere budsjettkontroll enn store virksomheter (se vedlegg 2). Dette finner vi på grunnlag av virksomhetsstørrelse målt i omsetning for endring i budsjettkontroll ( $p$ -verdi = 0,062). For størrelse målt i antall ansatte finner vi derimot ingen forskjeller. Vi observerer en større endring mot tettere budsjettkontroll for virksomheter som omsetter for under 70 millioner NOK i et normalår, enn for de som omsetter over 70 millioner NOK. Dette indikerer at det er ledelsen i mindre virksomheter bruker budsjettet mest aktivt, noe vi også observerte for størrelse og strategiske diskusjoner. Tilsvarende forklaring kan gjelde også her, at større virksomheter har flere styringsverktøy å benytte seg av. Det er nærliggende å anta at mindre virksomheter har en mindre bredde av styringsverktøy, og dermed må benytte seg av budsjettet i større grad.

#### **5.4.2 Svak samvariasjon med opplevd krise**

Vi observerer tettere budsjettkontroll for virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, og derfor ser vi nærmere på samvariasjonen mellom opplevd krise og endring i budsjettkontroll. Opplevd krise har en ganske svak, men signifikant samvariasjon med endring i budsjettkontroll ( $r_s = 0,197$ ). Dette er lavere enn den moderate samvariasjonen som Bedford et al. (2020) fant. Samvariasjonen er ganske svak, så opplevd krise synes ikke å være den beste



indikatoren for den observerte endringen i budsjettkontroll. For samvariasjoner som er såpass svake bør man være litt kritisk til hvorvidt det er en sammenheng mellom variablene. Vi ser derfor nærmere på et spredningsplott for opplevd krise og endring i budsjettkontroll for å få bedre innsikt i hvordan sammenhengen er.



Figur 5.6: Spredningsplott for opplevd krise og endring i budsjettkontroll

Spredningsplottet viser en tendens til økt opplevd krise og endring mot tettere budsjettkontroll, noe som viser at det er en viss sammenheng mellom disse variablene. Det er likevel en del observasjoner som avviker fra dette. Det er en gruppe som opplever å være rammet av krisen, men som ikke innfører tettere budsjettkontroll. Det kan være at disse virksomhetene ikke innfører tett kontroll i det hele tatt, ettersom dette kan medføre konsekvenser som for eksempel mindre langsiktig tankegang og økt fare for datamanipulasjon (Anthony et al., 2014; Merchant & Van der Stede, 2017). Gitt at det innføres tett kontroll, er det indikasjoner på at andre styringsverktøy brukes mer aktivt. For de som ikke innfører tettere budsjettkontroll ser vi en nedgang i bruk av resultat- og balansebudsjettet. Denne nedgangen observeres ikke hos de som innfører tettere budsjettkontroll. Vi ser også at de som ikke innfører tettere budsjettkontroll i stor grad kan sammenstilles med de som ikke synes budsjettet er mer relevant under pandemien. Endring i budsjettkontroll samvarierer sterkt med opplevd relevans ( $r = 0,72$ ). Dersom disse virksomhetene utøver tett resultatkontroll, er det rimelig å anta at de benytter seg av andre styringsverktøy enn budsjettet. Samvariasjonen mellom opplevd relevans og endring i budsjettkontroll indikerer at budsjettkritikken kan bidra til å nyansere endringen vi observerer.

Spredningsplottet viser også at det er en gruppe som ikke er negativt påvirket av krisen, men likevel har innført tettere budsjettkontroll. Det kan tenkes at den generelle usikkerheten som følger med pandemien gjør at man er mer på vakt, selv om man ikke har blitt rammet selv. Det er også litteratur som knytter tett kontroll til lederes opplevelse av kontroll og usikkerhet (Czarniawska-Joerges, 1988; Staw et al., 1981). Vi ser at uforutsigbarheten er høy også for virksomheter som ellers ikke er negativt påvirket av pandemien, med et gjennomsnitt på 3,93. Selv om omsetningen holder seg stabil og likviditeten er god, kan uforutsigbarheten i seg selv føre til at man innfører tettere kontroll. Alt dette viser at det nok er flere faktorer enn opplevd krise som spiller inn på bruken av budsjett.

### 5.4.3 Uklar sammenheng mellom formål og tett budsjettkontroll

I kapittel 3.1.2 om budsjettkontroll trakk vi frem noen uklartheter angående sammenhengen mellom teori og tidligere funn knyttet til budsjettkontroll og formål. Vi undersøker derfor sammenhengen mellom endringer i budsjettkontroll og endringer i budsjettformålene i våre data.

| Spearmans rho                 | $\Delta$<br>Operasjonell<br>planlegging | $\Delta$<br>Ressurs-<br>allokering | $\Delta$<br>Pres.<br>måling | $\Delta$<br>Belønning | $\Delta$<br>Kommunisere<br>mål | $\Delta$<br>Strategiske<br>diskusjoner |
|-------------------------------|---|------------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------------|--|
| Endring i<br>budsjettkontroll | 0,450**                                 | 0,390**                            | 0,211**                     | 0,134                 | 0,421**                        | 0,320**                                |

\*\* = signifikant 1%-nivå

Tabell 5.12: Samvariasjon mellom endring i budsjettkontroll og endring i bruk av budsjett til formål

Samtlige formål har signifikant, positiv samvariasjon med endring i budsjettkontroll, bortsett fra belønning. Anthony et al. (2014) mener at det å bruke budsjettet som kommunikasjons- og planleggingsverktøy kjennetegner løs budsjettkontroll. Derfor kunne man forventet en nedgang for operasjonell planlegging, ressursallokering og kommunikasjon av mål når man observerer tettere budsjettkontroll. Vi ser derimot moderate, positive samvariasjoner for disse formålene, noe som indikerer at det går motsatt vei. Hoff et al. (2021) og Bhimani et al. (2015) trekker derimot frem at kommunikasjon av mål er viktig for å få hele virksomheten til å anerkjenne de målene som ledelsen og eiere jobber mot. Dette kan relateres til tett budsjettkontroll som vektlegger måloppnåelse. Det kan bidra til å forklare hvorfor vi ser en positiv samvariasjon.

Endring i budsjettkontroll har svak samvariasjon med prestasjonsmåling, og tilnærmet ingen samvariasjon for belønning. Dette kommer av at det er få som øker bruken av budsjett til prestasjonsmåling under pandemien. De fleste ligger på stedet hvil eller reduserer bruken. Dette er i utgangspunktet litt overraskende, ettersom Anthony et al. (2014) legger mye vekt på å lage kortsiktige mål og knytte disse opp mot belønninger. Denne mismatchen mellom budsjettkontroll og formål ble også påpekt i teorikapittelet. Som nevnt tidligere kan dette skyldes usikkerheten pandemien byr på, i tillegg til at man ikke nødvendigvis blir mer rigid som gjør at det blir vanskelig å benytte seg av budsjettet til disse formålene under pandemien. Svarfordelingen for budsjettkontroll viser at hele 61% følger opp budsjettmålene nøyere, men det synes ikke å være i forbindelse med belønning slik Anthony et al. (2014) forbinder det med. Becker et al. (2016) og Janke et al. (2014) påpeker at man i større grad går over til kvalitative mål i perioder med stor usikkerhet. Virksomheten i caset til Bourmistrov & Kaarbøe (2017) endte opp med å legge mest vekt på ikke-finansielle prestasjonsmål som følge av en konflikt med ansatte som motsatte seg tett budsjettkontroll. Kanskje er dette tilfellet for noen av disse virksomhetene også.

For å oppsummere budsjettkontrollen, tyder våre data på at denne har blitt tettere under pandemien. Vi ser derimot ikke den rigide formen for budsjettkontroll, som presenteres i teorien (Anthony et al., 2014; Merchant & Van der Stede, 2017). Vi vil videre undersøke hvorvidt ledere også har brukt budsjettet mer interaktivt under pandemien og hvorvidt interaktiv budsjettbruk samvarierer bedre med opplevd krise.

## 5.5 Interaktiv budsjettbruk

En viktig del av ledelsens krisehåndtering vil være å ha oversikt over omgivelsene for å kunne posisjonere seg best mulig i møte med krisen. Budsjettet kan spille en sentral rolle her dersom man vier det mye oppmerksomhet og bruker det til å utarbeide nye handlingsplaner. Vi skal derfor undersøke hvorvidt virksomheter som er negativt påvirket bruker budsjettet mer interaktivt, og deretter sammenstille endring i interaktiv budsjettbruk med opplevd krise. Til slutt går vi inn på samspillet mellom budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk. Tilsvarende som for budsjettkontroll, sier disse målingene kun noe om endringen under pandemien.

### 5.5.1 Mer interaktiv budsjettbruk

Vi finner at budsjettet brukes mer interaktivt under pandemien. Dette støtter studiene til Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) som fant økt interaktiv bruk av styringssystemer under krise. I tillegg støtter det Janke et al. (2014) sine indikasjoner på at budsjettet var et av styringsverktøyene som ble brukt interaktivt. Goretzki & Kraus (2020) og Hopper (2020) trekker frem viktigheten av å være fleksibel under en krise, og mener at interaktiv bruk av styringsverktøy kan bidra til dette. Bruker man et styringsverktøy interaktivt skal man kunne oppdage trusler og muligheter krisen fører med seg, og skaffe et best mulig beslutningsgrunnlag for videre handlingsplaner og strategi. For vårt utvalg rapporterer mange at de bruker budsjett til dette. Av tabellen under ser vi skalavariabelen til interaktiv budsjettbruk for virksomheter som er negativt påvirket av pandemien. Gjennomsnittet og konfidensintervallet ligger godt over midtkategorien 3 - «ingen endring». Vi observerer derfor en signifikant økning i interaktiv budsjettbruk for virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien ( $p$ -verdi = 0.00).

| Variabel                                     | Gjennomsnitt | Std.avvik | Konfidensintervall (95%) |
|--|--------------|-----------|--------------------------|
| Rapportert endring «interaktiv budsjettbruk» | 3,49         | 0,90      | [3,36 – 3,63]            |

Tabell 5.13: Beskrivende statistikk for skalavariabelen "interaktiv budsjettbruk" for virksomheter som er negativt påvirket av pandemien

Skalavariabelen gir et godt bilde på endringen i interaktiv bruk av budsjett, men for å gå litt mer i dybden ser vi nærmere på svarfordelingen. Da kan vi få et bedre inntrykk av hvordan virksomhetene stiller seg til de ulike momentene i interaktiv bruk av budsjett. Svarfordelingen er nokså konsistent for alle variablene, noe som reflekteres av faktoranalysen i kapittel 4.4.3.

|   | (1) og (2)<br>I mindre<br>grad / I<br>noe<br>mindre<br>grad | (3)<br>Ingen<br>endring              | (4) og (5)<br>I noe<br>større<br>grad / I<br>større<br>grad | Gjennomsnitt<br>(standardavvik) |
|---|---|--------------------------------------|---|---------------------------------|
| <b>Vennligst ta stilling til omfanget av følgende adferd under pandemien, sammenlignet med før pandemien:</b>             |   |                                      |   |                                 |
| Budsjett(er) får regelmessig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå  | 16%   | 29%                                  | 55%   | 3,52 (1,16)                     |
| Budsjettinformasjon brukes til å diskutere handlingsplaner med ansatte  | 16%   | 35%                                  | 49%   | 3,36 (1,06)                     |
| Budsjett(er) brukes til å følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke virksomhetens strategi                        | 12%   | 32%                                  | 56%   | 3,55 (1,08)                     |
|   | (1) og (2)<br>Helt uenig<br>/ Delvis<br>uenig               | (3)<br>Verken<br>enig eller<br>uenig | (4) og (5)<br>Delvis<br>enig / Helt<br>enig                 | Gjennomsnitt<br>(standardavvik) |
| <b>Vennligst ta stilling til de følgende påstandene som sammenligner situasjonen under pandemien med normalsituasjon:</b> |   |                                      |   |                                 |
| Ledelsen er mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjett(er)   | 14%   | 31%                                  | 55%   | 3,57 (1,14)                     |
| Budsjett(er) ligger oftere til grunn for beslutninger   | 17%   | 30%                                  | 53%   | 3,44 (1,08)                     |
| Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte  | 16%   | 37%                                  | 47%   | 3,37 (1,04)                     |

Tabell 5.14: Svarfordeling for endring i interaktiv budsjettbruk

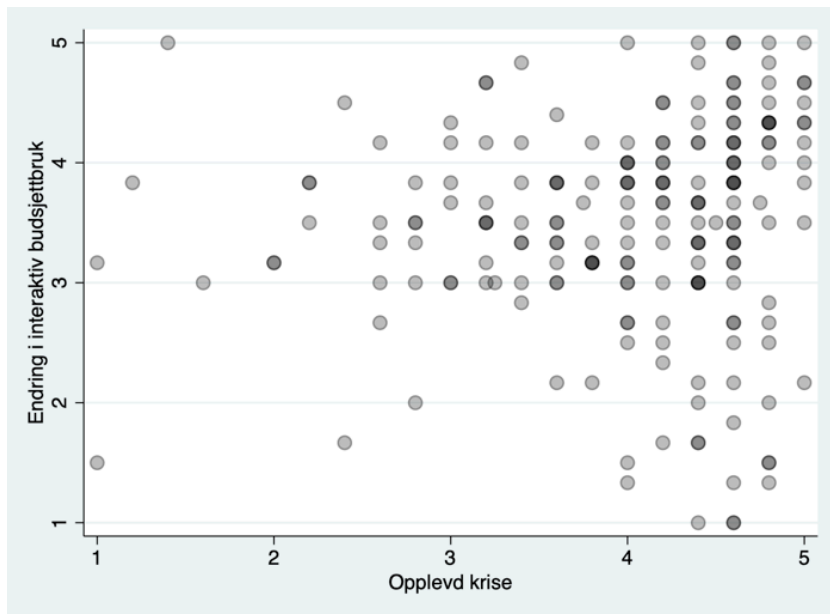
Svarfordelingen viser at hele 55% rapporterer at ledelsen vier mer oppmerksomhet til budsjettet og involverer seg mer i utarbeidelsen og oppfølgingen av budsjettet. En leder som vier oppmerksomhet til budsjettet er sentralt for at det brukes interaktivt (Bisbe et al., 2007). Man bruker styringsverktøy interaktivt for å lære om omgivelsene og for å ha best mulig beslutningsgrunnlag for videre handlingsplaner og strategi. En overvekt av utvalget rapporterer om at de gjør dette, da 53% er delvis eller helt enig i at budsjettet oftere ligger til grunn for beslutninger. Hele 56% rapporterer at budsjettet i større grad brukes til å følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke virksomhetens strategi. Dette er som forventet da stadig skiftende omgivelser under krisetider gjør at man må være fleksibel og på vakt etter trusler som kan skade virksomheten (Goretzki & Kraus, 2020). Krisesituasjoner trenger selvsagt ikke utelukkende å handle om trusler, ettersom skiftende omgivelser også kan by på muligheter for de som klarer å fange opp disse.

For å utfordre strategien og skaffe best mulig beslutningsgrunnlag er det viktig å ha regelmessige interaksjon med de ansatte (Simons, 1995b). Vi observerer at 47% er delvis eller helt enig i at de oftere diskuterer budsjettinformasjon med de ansatte, i tillegg til at 49% svarer at de diskuterer handlingsplaner mer med ansatte under pandemien. Dette viser at en overvekt av virksomhetene rapporterer om mer interaksjon med de ansatte, noe som kan vise seg å være viktig for disse virksomhetene. Goretzki & Kraus (2020) trekker frem at interaksjonen kan være med på myndiggjøre de ansatte ved å inkludere de i krisehåndteringen, og dermed få frem en strategi som aksepteres av hele virksomheten.

Videre undersøker vi hvorvidt det er forskjeller for interaktiv budsjettbruk basert på andre betingelsesfaktorer enn opplevd krise. For interaktiv budsjettbruk finner vi forskjeller mellom virksomheter som inngår og ikke inngår i konsern (se vedlegg 2). De som ikke inngår i et konsern, rapporterer at de bruker budsjettet mer interaktivt enn de som inngår i konsern. Dette kan skyldes at virksomhetene som inngår i konsern har en sentral konsernledelse å støtte seg til, og derfor ikke har det samme behovet eller kanskje mulighetene til å vurdere for eksempel virksomhetens strategi og videre handlingsplaner. Det finnes flere ulike konsernstrukturer som gir ulike muligheter for å påvirke egen enhet i konsernet. De som ikke inngår i et konsern har derimot kanskje ikke like mye støtte, og har selv det fulle ansvaret for å sikre virksomhetens videre eksistens. Dette kan gjøre at det blir viktigere for disse virksomhetene å bruke budsjettet interaktivt.

### **5.5.2 Meget svak samvariasjon med opplevd krise**

Vi observerer at budsjettet brukes mer interaktivt under pandemien, og derfor undersøker vi sammenhengen mellom endring i interaktiv budsjettbruk og opplevd krise. Samvariasjonen mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk er meget svak, helt på grensen til ingen samvariasjon ( $r_s = 0,164$ ). Den er en del svakere enn det Asel et al. (2011) fant, men nærmere det Janke et al. (2014) fant i sin studie. Disse to studiene er imidlertid ikke begrenset til budsjett, og er derfor ikke direkte overførbare. Ettersom samvariasjonen er meget svak, så det er grunn til å være kritisk til sammenhengen mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk. Derfor ser vi nærmere på spredningsplottet til disse variablene for å få en bedre forståelse av sammenhengen.



Figur 5.7: Spredningsplott for opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk

Dette spredningsplottet er ganske likt spredningsplottet for endring i budsjettkontroll. Man kan se en tendens til at økt opplevd krise gir mer interaktiv budsjettbruk, men samvariasjonen blir svak på grunn av at en del observasjoner avviker fra dette mønsteret. Det er en gruppe som opplever å være negativt påvirket av krisen, men som ikke bruker budsjettet mer interaktivt. Tilsvarende som for budsjettkontroll kan dette skyldes at de ikke bruker styringsverktøy interaktivt eller at det benyttes andre styringsverktøy interaktivt. For de som ikke bruker budsjettet mer interaktivt, observerer vi en nedgang i bruk av resultat- og balansebudsjett. Denne nedgangen observerer vi ikke for de som bruker budsjettet mer interaktivt. Dette kan indikere at det i større grad benyttes andre styringsverktøy til dette formålet. Opplevd relevans av budsjettet under pandemien kan også her bidra til å underbygge dette, ettersom den samvarierer sterkt med endring i interaktiv budsjettbruk ( $r = 0,73$ ). Det tyder på at de som ikke er enig i at budsjettet blir mer relevant, heller ikke bruker budsjettet interaktivt. En overgang til eller bruk av andre styringsverktøy kan bidra til å forklare hvorfor negativt rammede bedrifter ikke bruker budsjettet mer interaktivt.

Det er også noen respondenter som bruker budsjettet mer interaktivt selv om ikke opplever å være negativt påvirket av krisen. Dette kan skyldes uforutsigbarheten, men også nye muligheter som pandemien kan føre med seg. Nye muligheter som byr seg vil også kreve diskusjoner rundt handlingsplaner og strategi på samme måte som trusler. Budsjettformålet strategiske diskusjoner er knyttet opp til interaktiv budsjettbruk, og det er en økning i bruk av budsjett til

dette formålet for virksomheter som ikke er påvirket av pandemien. For virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien ser vi en marginal nedgang. Dette indikerer at man ikke nødvendigvis er mindre opptatt av strategiske diskusjoner selv om man ikke er negativt påvirket av pandemien. Kanskje kan dette bidra til at man ikke er negativt påvirket. Det kan også tenkes at den generelle usikkerheten som følger med pandemien gjør at man er mer på vakt. Selv om omsetningen holder seg stabil og likviditet er god, betyr ikke det nødvendigvis at man slipper å være oppmerksom på uforutsigbare omgivelser. Alt dette tyder igjen på at det er flere faktorer enn opplevd krise som spiller inn på bruken av budsjett.

### **5.5.3 Tettere budsjettkontroll og mer interaktiv budsjettbruk**

Vi observerer både mer interaktiv budsjettbruk og tettere budsjettkontroll under pandemien. Van der Stede (2001) trekker linjene mellom tett budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk, samtidig som at han understreker noen motsetninger. I tidligere studier av krisesituasjoner har det blitt observert tettere budsjettkontroll (Bedford et al., 2020; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017) og økt interaktiv styring (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014). Ettersom denne studien måler endring i både budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk, ligger det til rette for å undersøke om det kan observeres en sammenheng. Skalavariablene har en kryssladning for disse to variablene som omhandler intensitet i budsjettdiskusjoner, som fjernes fra budsjettkontrollvariabelen for denne spesifikke analysen.

Vi ser at endring i budsjettkontroll i stor grad kan sammenstilles med endring i interaktiv budsjettbruk. Endring i budsjettkontroll og endring i interaktiv budsjettbruk har en sterk, positiv samvariasjon ( $r = 0,727$ ). Dette tyder på at det er hold i parallellene som Van der Stede (2001) trekker, i alle fall under krisesituasjon. Det indikerer også at det ikke er tilfeldig at tettere budsjettkontroll og mer interaktiv styring blir observert hver for seg i separate studier. Goretzki & Kraus (2020) advarer mot å bli for rigid som følge av tett kontroll, og råder til å finne en balanse mellom diagnostisk og interaktiv bruk av styringsverktøy. Nå har ikke vår studie spesifikt undersøkt diagnostisk bruk av budsjett, men det virker som at mange kombinerer tettere budsjettkontroll og mer interaktiv styring. Dette kan være på grunn av behov for både fleksibilitet og kontroll. Det kan her trekkes frem at budsjettmålenes rigiditet skilte seg ut fra resterende målinger for budsjettkontroll. Dette indikerer at noen ønsker å ha fleksible budsjettmål, selv om kontrollen blir tettere på andre områder.



## 5.6 Oppsummering og hypotesetesting

Basert på analyser som er foretatt i dette kapitlet, vil vi her oppsummere gjennom å konkludere hypotesene og forskningsspørsmålene som ble presentert i kapittel 3.2. Avslutningsvis vil vi oppsummere konklusjonen for hypoteser og forskningsspørsmål i en tabell. Konklusjonene vil diskuteres ytterligere i kapittel 6.

### 5.6.1 Omfang av budsjettering

*H1a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker resultatbudsjettet mindre.*

Hypotesen forkastes ikke. Våre data indikerer en signifikant nedgang i bruk av resultatbudsjett under covid-19-pandemien for de som opplever å være negativt påvirket, med et signifikansnivå på 1%. Dette støttes av en t-test for dette utvalget (se vedlegg 3). Vi ser derimot ingen nedgang i bruk av resultatbudsjett blant de som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien.

*H1b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker likviditetsbudsjettet mer.*

Hypotesen forkastes ikke. Data indikerer en signifikant økning i bruk av likviditetsbudsjett blant virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, med et signifikansnivå på 1%. Dette støttes av en t-test for dette utvalget (se vedlegg 3). Vi finner derimot ingen signifikant økning i bruk av likviditetsbudsjett hos virksomheter som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien.

### 5.6.2 Budsjettformål

*H2a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, øker bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering.*

Hypotesen forkastes. Våre data indikerer ikke at virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien øker bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering, med et signifikansnivå på 5%. Dette støttes av t-tester for dette utvalget (se vedlegg 3). Vi ser også en

nedgang i bruk til disse formålene for virksomheter som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien.

*H2b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, reduserer bruken av budsjett til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning.*

Hypotesen forkastes ikke. Våre data indikerer at budsjettet brukes mindre til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning, med et signifikansnivå på 1%. Dette støttes av t-tester for dette utvalget (se vedlegg 3). Dessuten ser vi at de som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien ikke foretar signifikante endringer i bruken av budsjett til disse formålene.

*H2c: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien øker bruken av budsjett til strategiske diskusjoner.*

Hypotesen forkastes. Våre data indikerer at budsjettet ikke brukes mer til strategiske diskusjoner blant virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, med et signifikansnivå på 5% (se vedlegg 3). Dette støttes av en t-test for dette utvalget. Vi ser derimot en signifikant nedgang i bruken til dette formålet blant denne gruppen. Derimot ser vi ingen signifikante endringer i bruken av budsjett til strategiske diskusjoner blant virksomheter som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien.

### **5.6.3 Budsjettkontroll**

*H3a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien har tettere budsjettkontroll.*

Hypotesen forkastes ikke. Våre data tyder på tettere budsjettkontroll blant virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, med et signifikansnivå på 1% (se vedlegg 3). Vi ser et noe høyere gjennomsnitt blant de som opplever å være negativt påvirket av pandemien (3,41) enn blant de som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket (3,30). Vi finner også en økning i tett budsjettkontroll for de som er positivt påvirket med et signifikansnivå på 1%.

*H3b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i budsjettkontroll.*

Hypotesen forkastes ikke. Vi finner en svak, men signifikant samvariasjon mellom opplevd krise og tett budsjettkontroll. Med en samvariasjon på ( $r_s = 0,197$ ), må denne omtales som ganske svak, men signifikant på 1% nivå.

#### **5.6.4 Interaktiv budsjettbruk**

*H4a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker budsjett mer interaktivt.*

Hypotesen forkastes ikke. Våre data indikerer at budsjettet brukes mer interaktivt blant virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, med et signifikansnivå på 1% (se vedlegg 3). Vi ser et noe høyere gjennomsnitt i interaktiv budsjettbruk blant gruppen som opplever å være negativt påvirket av pandemien enn blant de som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket. Vi ser også at virksomheter som opplever å være upåvirket eller positivt påvirket av pandemien, også opplever å bruke budsjettet mer interaktivt under pandemien med et signifikansnivå på 1%.

*H4b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk.*

Hypotesen forkastes ikke. Våre data indikerer svak samvariasjon mellom opplevd krise og interaktiv budsjettbruk som er signifikant på 5% nivå. Med en samvariasjon ( $r_s = 0,164$ ) er denne vel og merke meget svak, og med store utvalg kan svake samvariasjoner bli signifikante. Vi har likevel ikke grunnlag for å forkaste hypotesen.

#### **5.6.5 Betingelsesfaktorer**

*F<sub>1</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulike strukturer?*

Vi finner forskjeller i interaktiv budsjettbruk mellom virksomheter som inngår i et konsern og de som ikke gjør det, med et signifikansnivå på 5%. Dette støttes av en t-test for forskjeller mellom disse utvalgene (se vedlegg 3). Utover dette finner vi ingen forskjeller mellom ulike grupperinger for organisasjonsstruktur og det virker å være tilnærmet ingen samvariasjon mellom strukturvariabler og budsjettvariabler.

*F<sub>2</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulike strategier?*

Vi finner ingen forskjeller mellom ulike grupperinger for foretaksstrategi for endret bruk av budsjett under pandemien og vi finner heller ingen forskjeller når det gjelder opplevd krise. Samvariasjoner mellom strategivariablene og endring på budsjettvariabler er meget lave og ikke signifikante.

*F<sub>3</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett for virksomheter med ulik størrelse?*

Vi finner signifikante forskjeller mellom virksomheter som omsetter for over og under 70 millioner NOK i et alminnelig år. Disse forskjellene finner vi for endret bruk av budsjett til strategiske diskusjoner, med et signifikansnivå på 5%, og for tettere budsjettkontroll med et signifikansnivå på 10% (se vedlegg 3). Her er det de større virksomhetene som reduserer bruken til strategiske diskusjoner, og i tillegg virker de større virksomhetene å øke budsjettkontrollen i mindre grad enn de små. Vi finner negative fortegn mellom størrelse og de fleste endringer i budsjettvariabler under pandemien, disse er imidlertid svake og ikke signifikante (se vedlegg 2).

*F<sub>4</sub>: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter i de ulike bransjene?*

Vi finner bransjemessige forskjeller når det gjelder bruken av budsjett til prestasjonsmåling og til belønning med et signifikansnivå på henholdsvis 1% og 5% (se vedlegg 3). Vi ser også forskjeller i opplevd krise. Her er det bransjen varehandel som skiller seg ut og endringen i budsjettbruken virker å ha en sammenheng med den opplevde krisen som er lavere for varehandel enn for øvrige bransjer.

## 5.6.6 Oppsummeringstabell for hypoteser og forskningsspørsmål

Tabell 5.15 oppsummerer utfallet av analysen gjennom hypotesetestene og forskningsspørsmålene som ble presentert i kapittel 3.2. Disse er testet på empiriske data fra norske virksomheter under covid-19-pandemien. For mer informasjon angående testing av hypotesene, se vedlegg 3.

|             | Hypotese / forskningsspørsmål   | Konklusjon                       | Signifikansnivå |
|-------------|---|----------------------------------|-----------------|
| <b>H1a:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker resultatbudsjettet mindre.</i>  | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H1b:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker likviditetsbudsjettet mer.</i>  | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H2a:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, øker bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering.</i>                 | Forkastes                        | 5%              |
| <b>H2b:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, reduserer bruken av budsjett til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning.</i> | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H2c:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien øker bruken av budsjett til strategiske diskusjoner.</i>                           | Forkastes                        | 5%              |
| <b>H3a:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien har tettere budsjettkontroll.</i>  | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H3b:</b> | <i>Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i budsjettkontroll.</i>  | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H4a:</b> | <i>Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker budsjett mer interaktivt.</i>   | Forkastes ikke                   | 1%              |
| <b>H4b:</b> | <i>Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk.</i>   | Forkastes ikke                   | 5%              |
| <b>F1:</b>  | <i>Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik struktur?</i>  | Finner signifikante forskjeller. | 5%              |
| <b>F2:</b>  | <i>Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik strategi?</i>  | Finner ingen forskjeller.        | 5%              |
| <b>F3:</b>  | <i>Er det forskjeller i endret bruk av budsjett for virksomheter med ulik størrelse?</i>  | Finner signifikante forskjeller. | 5%              |
| <b>F4:</b>  | <i>Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter i de ulike bransjene?</i>   | Finner signifikante forskjeller. | 5%              |

Tabell 5.15: Oppsummering av hypotesetester og forskningsspørsmål

## 6. Diskusjon

I dette kapittelet vil de mest sentrale funnene i studien diskuteres opp mot teori og tidligere forskning på hvordan bruk av budsjett og styringssystemer påvirkes av krise. På bakgrunn av studiens problemstilling vil vi beskrive hvordan budsjettet brukes under covid-19-pandemien og belyse hvordan opplevelse av krise reflekteres i bruken av budsjett blant de 207 virksomhetene i vårt utvalg. Diskusjonen vil ta utgangspunkt i utfallet av hypotesetestingen i kapittel 5.6.

Becker et al. (2016) skriver i sin studie at virksomheter ikke bør fokusere for mye på budsjett ved styring under krise, da dette kan være hemmende for nødvendig fleksibilitet. Den totale bruken av budsjett blant virksomhetene i vår studie virker å ha gått marginalt ned, hvorav syv virksomheter har sluttet å bruke budsjett helt. Vi finner imidlertid at en betydelig andel av virksomhetene i vår undersøkelse opplever budsjettet som mer relevant under pandemien sammenlignet med før. Dette er interessant i lys av argumenter fra budsjettkritikere om budsjettets egnethet og relevans i dynamiske omgivelser (Anthony et al., 2014; Bogsnes, 2009; Wallander, 1999). Chenhall (2003) påpeker at tradisjonelle styringsverktøy som budsjett kan virke stabiliserende i organisasjoner ved stor ekstern usikkerhet. Studiene til Bourmistrov & Kaarbøe (2017), Collins et al. (1997) og Makrygiannakis & Jack (2016) fant også at budsjettet ble mer sentralt i krisetid. Litteraturen er med andre ord noe uenig i budsjettets rolle under ekstern krise. Våre funn indikerer imidlertid at budsjettet blir mer sentralt på flere områder, som vi skal diskutere videre.

Når det gjelder bruken av ulike delbudsjett finner vi en moderat nedgang i bruken av resultatbudsjett, og en økning i bruken av likviditetsbudsjett under pandemien. Dette reflekterer i noe grad funnene til Asel et al. (2011) som fant at opplevd krise er relatert til et kortsiktig finansielt fokus, noe som innebar et økt fokus på likviditet. I vår studie virker likviditetsbudsjettet å være noe avskåret fra de øvrige delbudsjettene. Virksomhetene bruker det i større grad selv om de ikke anser det som mer relevant under pandemien, samt at det oppleves lite relatert til formålene. Likviditetsbudsjettet er også det eneste budsjettet som samvarierer med opplevd krise. Dermed kan det virke som at økt bruk av likviditetsbudsjett hovedsakelig knyttes til et internt behov for likviditetskontroll eller som dokumentasjon til eksterne på ansvarlig likviditet for å kunne innfri forpliktelser. Resultatbudsjettet er derimot det mest brukte delbudsjettet også under pandemien, noe som indikerer at inntekter og

kostnader fortsatt oppleves som det mest sentrale å budsjettere for selv om likviditet har blitt viktigere. Videre indikerer våre data at budsjettformålene hovedsakelig knyttes til resultatbudsjettet. Dette virker også å være i tråd med hva budsjettlitteraturen legger til grunn, selv om det i litteraturen sjelden påpekes spesifikt hvilket delbudsjett disse tilknyttes (Becker et al., 2016; Bhimani et al., 2015; Hansen & Van der Stede, 2004; Hoff et al., 2021).

Becker et al. (2016) fant i sin studie at budsjettet ble viktigere for planleggingsformål og allokering av ressurser under krise. Dette begrunnes i deres studie med et økt behov for kostnadskontroll og derav et behov for å utnytte ressurser på en bedre måte. Vi finner derimot en nedgang i bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering under pandemien. Dermed virker det ikke som at våre funn gjenspeiler funnene til Becker et al. (2016) gjennom bruk. Vi finner heller ingen positiv samvariasjon mellom disse formålene og opplevd krise slik Becker et al. (2016) fant i sin studie. Når det er sagt viser våre målinger at budsjettet brukes mest til planlegging, og i stor grad til ressursallokering selv om virksomhetene rapporterer om mindre bruk til disse formålene under pandemien. Sånn sett kan man fortsatt regne disse formålene som de viktigste, selv om bruken går noe ned. Nedgangen i bruk av budsjett til disse formålene bør ses i sammenheng med nedgangen i bruken av resultatbudsjettet, ettersom det virker å være utfordrende å skille omfang og formål. Det er heller ikke nødvendigvis slik at bruk reflekterer holdning, så vi bør ikke utelukkende tolke disse funnene som at budsjettering til disse formålene har blitt mindre viktige under pandemien.

Vi finner signifikante nedganger i bruken av budsjett til prestasjonsmåling og som grunnlag for belønning under pandemien. Oversatt fra bruk til viktighet virker dette å støtte funnene til Becker et al. (2016) om at det er mindre viktig å bruke budsjettet til disse formålene under krise. Dette ble i deres studie begrunnet med at budsjettmål fort blir urealistisk ved store endringer på inntektssiden som lå utenfor ansattes kontroll. De fant videre at hyppige re-budsjetteringer var en sentral årsak til dette, ettersom at hyppige endringer av mål gjorde det utfordrende å koble innsats til prestasjon. Dette er også noe tradisjonell budsjettlitteratur trekker frem som det mest problematiske rundt det å foreta re-budsjetteringer etter budsjettperioden er påbegynt, fordi målestokken stadig forskyves (Hoff et al., 2021). I likhet med Becker et al. (2016) finner også vi svak negativ samvariasjon mellom opplevd krise og formålene prestasjonsmåling og belønning. Denne virker å være sterkest for prestasjonsmåling som også er til det formålet hvor vi finner den største nedgangen i bruk.

Bruken av budsjett til prestasjonsevaluering og belønning er kritisert av budsjettkritikere for å kunne føre til ufordelaktige atferdsmessige konsekvenser og være lite motiverende for ansatte (Berg, 2013; Bogsnes, 2009). Særlig når man opplever å ha liten innflytelse over hvorvidt mål kan oppnås. I studien til Bourmistrov & Kaarbøe (2017) kom det frem at ambisiøse budsjettmål i en krisesituasjon førte til konflikt mellom ledelsen og ansatte fordi målene ble oppfattet som uoppnåelige. Våre funn indikerer at måle- og evalueringsfunksjonen ved budsjettet er mindre sentral under pandemien. Samtidig ser vi indikasjoner på tettere budsjettkontroll, noe som også var tilfellet i caset til Bourmistrov & Kaarbøe (2017). Dette er noe overraskende da en vesentlig del av budsjettkontroll innebærer nettopp det å kontrollere budsjetterte mål opp mot faktisk prestasjon (Anthony et al., 2014). Selv om ledere ikke følger prestasjonen til enhet eller leder nøyere, så finner vi indikasjoner på at ledere fortsatt følger opp budsjettavvik og kortsiktige mål. Dette kan skyldes et behov for å følge med på virksomhetens finansielle utvikling, uten at det knyttes opp mot innsatsen eller belønningen til ansatte.

I forbindelse med tettere budsjettkontroll under krise synes våre funn å støtte studien til Bedford et al. (2020), samt andre studier som finner tettere budsjettkontroll i krisesituasjoner (Bourmistrov & Kaarbøe, 2017; Makrygiannakis & Jack, 2016). I vår studie virker ledere å følge opp og kontrollere budsjettene i større grad under pandemien sammenlignet med før. Våre data tyder derimot ikke på mer rigide budsjettmål under pandemien, slik som Bedford et al. (2020) fant i sin studie. Rigid oppfølging fra ledelsen trekkes fram av både Van der Stede (2001) og Anthony et al. (2014) som sentralt for tett budsjettkontroll. Det virker dermed som at kontroll og oppfølging intensiveres, uten at dette nødvendigvis gjenspeiles i rigide mål. Det bør imidlertid tas høyde for at vi hovedsakelig har spurt ledere i våre undersøkelser, mens Bedford et al. (2020) spurte mellomledere. Dermed kan vi ikke utelukke at budsjettmål vil kunne oppleves som mer rigid fra mellomledere og ansatte sitt perspektiv.

Mindre rigid oppfølging av budsjettmålene kan settes i sammenheng med mindre bruk av budsjettet til prestasjonsmåling og evaluering. Anthony et al. (2014) trekker frem at forpliktelse til mål skal brukes til å motivere ansatte ved tett budsjettkontroll. Avveiningen mellom fleksibilitet og forpliktelse i budsjettbruken under krise trekkes frem av Van der Stede (2011), ettersom det er vanskelig å kombinere begge deler. For eksempel kan det være vanskelig for ansatte å føle en forpliktelse til målene dersom budsjettmålene er stadig skiftende. Våre data tyder imidlertid på at fleksibilitet blir viktigere enn forpliktelse, da planlegging synes å få mest fokus.



Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) fant i sine studier fra finanskrisen at henholdsvis styringsverktøy og kontrollrelevant informasjon ble brukt mer interaktivt under krise. Våre funn knytter interaktiv bruk spesifikt til budsjettet, uten at vi kan si noe om hvorvidt andre styringsverktøy også brukes mer interaktivt. Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) undersøkte også samvariasjonen mellom interaktiv bruk av styringsverktøy og variabelen opplevd krise. Disse studiene finner svake til moderate samvariasjoner mellom interaktiv bruk og opplevd krise, som er sterkere enn hva vi finner i vår studie. Våre funn om mer interaktiv bruk av spesifikt budsjettet under pandemien sammenfaller imidlertid ikke med funnene til Le & Sandvoll (2020) om styringssystemer under pandemien. De fant mindre interaktiv bruk av blant annet budsjett og annen finansiell informasjon. Studien til Le & Sandvoll (2020) baserer seg imidlertid på offentlige helseforetak og undersøker relativt få enheter, og er som de selv påpeker lite sammenlignbar med tidligere studier av private virksomheter.

Goretzki & Kraus (2020) og Hopper (2020) trekker frem at balansen mellom kontroll og fleksibilitet i styringssystem vil være viktig for styring gjennom pandemien. Videre påpeker Goretzki & Kraus (2020) at man vil kunne slite med å tilpasse seg omgivelsene dersom man blir for rigid. Derfor kan tett kontroll som beskrevet i teorikapittelet by på problemer under krise, ettersom det er vanskelig å være fleksibel samtidig som man knytter budsjettmål opp mot belønning. Ettersom vi observerer en sterk samvariasjon mellom endring i budsjettkontroll og endring i interaktiv budsjettbruk, indikerer dette at virksomheter både ønsker mer kontroll og mer fleksibilitet på samme tid. Chenhall (2003) antar at styringssystem som brukes for å utøve tett finansiell kontroll i usikre eksterne omgivelser, kombineres med et fokus på fleksibilitet og interpersonelle interaksjoner. Dette synes også å stemme overens med våre funn under ekstern krise. Som nevnt virker det som at budsjettet følges opp tettere, men at man ikke nødvendigvis blir mindre fleksibel. Mindre bruk av prestasjonsmåling åpner også opp for å være mer fleksibel, ettersom man står friere til å justere mål og re-budsjettere.

I våre analyser er en rekke av budsjettvariablene vurdert opp mot betingelsesfaktoren «opplevd krise». Tidligere kvantitative studier som ser på samvariasjoner mellom endring i styringssystemer opp mot denne variabelen finner i hovedsak svake samvariasjoner (Becker et al., 2016; Janke et al., 2014) eller moderate samvariasjoner (Asel et al., 2011; Bedford et al., 2020). Våre analyser viser en jevnt over svakere samvariasjon enn tidligere studier der opplevd krise er undersøkt. I tre av fire studier referert til over er konteksten finanskrisen i 2008-2009, og noe av variasjonene kan stamme fra forskjeller mellom finanskrisen og pandemi. Under

finanskrisen kunne man nok i større grad løse økonomiske problemer med å jobbe hardere eller på en annen måte, mens pandemien fører med seg restriksjoner som gjør at mulighetene blir svært begrenset for mange virksomheter. For noen vil for eksempel eneste alternativ være å stenge ned og permittere de ansatte, og dermed er det nødvendigvis ikke mye å hente fra å innføre tettere budsjettkontroll eller interaktiv budsjettbruk.

En vesentlig forskjell mellom vår studie og studiene til Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) er at de ikke begrenser seg til et styringsverktøy, slik vi gjør i vår studie. Mye tyder på at budsjettet i flere tilfeller brukes i kombinasjon med andre styringsverktøy, og at det ikke er budsjettet som eventuelt blir valgt ut til å brukes interaktivt. Dette bidrar nok til at vi får lavere samvariasjon enn disse studiene. Styrken til samvariasjonen kan også gi et noe skjevt bilde av sammenhengen mellom interaktiv budsjettbruk og budsjettkontroll, og opplevd krise ettersom vi på grunnlag av tidligere studier kun har antagelser i ene retningen. Det er ikke gitt at virksomheter som opplever å være positivt påvirket nødvendigvis vil bli mindre interaktive eller ha løsere budsjettkontroll. Dermed er det heller ikke gitt at man vil få særlig sterke samvariasjoner når man inkluderer virksomheter som fordeler seg på hele skalaen for opplevd krise. Vi finner marginale forskjeller mellom negativt og positivt påvirkede virksomheter for interaktiv bruk og budsjettkontroll, noe som indikerer at man ikke kan forvente at de som er positivt påvirket skal bruke budsjettene mindre aktivt. Dette kan peke i retning av at mer generell usikkerhet under pandemien potensielt kan være en bedre indikator for endringene vi observerer for ledernes bruk av budsjettet. For de få som har økt opplevd forutsigbarhet ser vi ingen endringer, noe som indikerer at generell usikkerhet kan fange opp endringen hos enda flere virksomheter.

Blant øvrige betingelsesfaktorer virker ikke struktur og strategi å gi så store utslag i våre undersøkelser. For eksempel ser vi ingen forskjeller mellom virksomheter med prospector-strategi og andre virksomheter når det gjelder bruk av budsjett under krise, slik Collins et al. (1997) fant i sin studie. Som Bjørnenak (2010b) og Otley (2016) påpeker, er det vanskelig å foreta empiriske målinger av hvordan betingelsesfaktorer virker inn på tilpasning av styringssystem, da dette er komplekse fenomener og empiriske målinger ofte krever store forenklinger. Når det gjelder størrelse finner vi derimot noen forskjeller i endret budsjettbruk under pandemien mellom store og små virksomheter basert på omsetning. Vi finner gjennomgående negative fortegn for samvariasjoner mellom størrelse og endringer budsjettbruk, noe som indikerer at de større virksomhetene virker å vektlegge budsjettet mindre

under pandemien enn hva de mindre gjør. De mindre virksomhetene virker dessuten å oppleve budsjettet som mer relevant under pandemien, da vi ser en negativ samvariasjon mellom størrelse og opplevd relevans. Studiene til King et al. (2010) og Uyar & Kuzey (2016) fant at det er de større virksomhetene som vektlegger budsjettet i større grad, men disse er imidlertid ikke gjennomført i krisekontekst. Nordheim & Skog (2018) fant også at bruken av budsjett er mer utstrakt i store virksomheter. De fant dessuten mer utstrakt bruk av alternative styringsverktøy i større virksomheter. Mer bruk av alternative styringsverktøy kan være en potensiell forklaring på at ledere i de større virksomhetene virker å bruke budsjettet mindre under krise, sammenlignet med ledere i mindre virksomheter.

## 7. Konklusjon og videre forskning

### 7.1 Konklusjon

Ved å gjennomføre en kvantitativ studie av 207 norske virksomheter i bransjer som forventes å være særlig påvirket av smittevernstiltak, har vi undersøkt hvordan disse bruker budsjettet til styring under pandemien. Bakgrunnen for dette har vært implikasjoner fra tidligere studier om bruk av styringssystem under krise. Økonomiske styringssystemer i krisekontekst er imidlertid relativt lite forsket på, og vi håper derfor at våre funn kan bidra til videre forskning på området, samt nyansere eksisterende litteratur. Avhandlingens overordnede mål har vært å besvare følgende problemstilling:

*«Hvordan brukes budsjett i utsatte bransjer under covid-19-pandemien?»*

Blant virksomhetene i utvalget brukes budsjettet i stor grad også under pandemien. Vi finner en liten nedgang i bruken av resultatbudsjett og en økning i bruk av likviditetsbudsjett blant virksomheter som er negativt påvirket av pandemien. Vi finner også at 42% av virksomhetene vi har undersøkt opplever budsjettet som mer relevant under pandemien, uavhengig av hvordan krisen har påvirket dem. Dette kan tyde på at budsjettet fortsatt tilfører verdi for mange virksomheter også i tider med bortfall av inntekter og redusert forutsigbarhet. Den største endringen i bruk av budsjett ser vi for prestasjonsmåling, hvor vi finner en vesentlig nedgang. Planlegging er derimot det formålet budsjettet brukes mest til, både før og under pandemien.

Ledere virker i større grad å bruke budsjettet som et redskap for tettere kontroll under pandemien, uten at dette nødvendigvis medfører mer rigide budsjettmål. I tillegg til tettere budsjettkontroll finner vi også mer interaktiv budsjettbruk med utgangspunkt i Simons (1995a) sitt rammeverk. Det kan dermed virke som at virksomheter bruker budsjettet til å balansere kontroll og fleksibilitet. Imidlertid er det ganske svake samvariasjoner mellom opplevd krise og endret budsjettbruk. Andre betingelsesfaktorer som struktur og strategi virker ikke å være sentrale når det gjelder endringer i budsjettbruk, men størrelse gir noe utslag. Ledere i mindre virksomheter ser ut til å bruke budsjettet mer under pandemien enn ledere i større virksomheter. Samlet sett finner vi imidlertid i stor grad de samme endringene i bruk av budsjett under pandemien på tvers av de fleste betingelsesfaktorene. Alt i alt virker våre funn å støtte antagelsene om endring i bruk av styringssystemer under krise.

## 7.2 Avhandlingens implikasjoner

Denne avhandlingen skrapet over flere områder ved bruk av budsjettet under en krise. Som det kommer frem av litteraturen er økonomistyring i krisekontekst relativt lite forsket på tidligere og i enda mindre grad økonomistyring under en global pandemi. Våre funn bidrar dermed med ytterligere empiriske funn på hvordan budsjettbruk endrer seg i en krisekontekst, som kan supplere litteraturen på dette området. Der tidligere kvantitative studier har hatt en mer overordnet tilnærming til styring og budsjettbruk i krise, bidrar vår studie med flere detaljer spesifikt tilknyttet den opplevde bruken av budsjettet. Disse kan sammen med funn rundt betingelsesfaktorenes implikasjoner tenkes å være relevant for videre forskning på budsjett og økonomistyring i krise.

Avhandlingen kan tenkes å øke virksomheter og ledere sin bevissthet rundt endringer i budsjett og styring under krise, og videre være grunnlag for refleksjoner rundt hvorfor endringer foretas. Selv om denne studien ikke kan si noe om hva man som leder i praksis bør gjøre i krise, så kan den gi ledere et sammenligningsgrunnlag med beskrivelser av hvordan andre virksomheter har brukt budsjettet for å håndtere krisen. Blant annet gjennom balanseringen mellom fleksibilitet og kontroll. Ettersom at nye kriser mest sannsynlig vil oppstå i fremtiden, vil økt innsikt blant ledere når det gjelder krisehåndtering gjennom styringssystem og budsjett være viktig.

## 7.3 Begrensninger og forslag til videre forskning

Avslutningsvis vil vi vurdere begrensninger ved denne studien og aktualisere hvordan disse kan gi muligheter for videre forskning. Som nevnt over er økonomistyringsrelatert forskning i en krisekontekst et område med begrenset kunnskap. Denne avhandlingen har kartlagt flere områder for budsjettering i utsatte bransjer under covid-19-pandemien, som gir muligheter for videre forskning.

For utvalget vårt blir budsjettet mye og aktivt brukt, men på generelt grunnlag kan vi ikke uttale oss om hvor mye budsjettet blir brukt totalt sett i de ulike bransjene under pandemien. Vi antar en selvseleksjon blant de som har valgt å svare på denne undersøkelsen. Vi regner med at de fleste som ikke bruker budsjett unnlot å svare på undersøkelsen, og at man derfor sannsynligvis får en noe skjev fremstilling av budsjettbruken i det store bildet.

Måleinstrumentet ser ut til å måle de latente faktorene med god reliabilitet. Man kan derfor ta utgangspunkt i disse målingene dersom man skal undersøke disse fenomenene, men vedlagte faktoranalyser gir nyttig informasjon om hva man bør være oppmerksom på (se vedlegg 1). For måling av budsjettkontroll bør spesielt formuleringen av ene variabelen, «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål», revurderes. Det kan også vurderes hvorvidt man skal unngå å benytte seg av to forskjellige benevninger i måleskalaen for samme latente faktor for å få en enda mer symmetrisk skala. Dette kan gi en bedre indikasjon på retningen for de som ikke opplever en økning i fenomenene som måles.

Denne avhandlingen er begrenset til budsjett, og derfor kunne det vært interessant å undersøke hvordan endringer i bruken av budsjett påvirker andre styringsverktøy og styringspakken som helhet. Virksomheter som ikke har tett budsjettkontroll, bruker kanskje andre styringsverktøy eller andre metoder for tettere kontroll under pandemien. I tillegg etterspør Janke et al. (2014) mer forskning på hvilke styringsverktøy som brukes mer interaktivt. Derfor kunne man gjennomført en kvantitativ studie med flere styringsverktøy. Videre gjør denne avhandlingen det Malmi & Brown (2008) fraråder, ved å isolere ett styringsverktøy og utelate resten av styringspakken. Dette ble gjort på grunnlag av begrensninger i kapasitet og tid. Budsjettbruk er bare en mekanisme i en større miks som utgjør styringspakken, og endret budsjettbruk kan ha en sammenheng med endringer i andre styringsmekanismer. Derfor kunne det vært interessant å se på endringene ekstern krise fører med seg i hele styringspakken. I likhet med Malmi & Brown (2008), vil vi anbefale å gjennomføre en slik studie kvalitativt for å kunne fange opp kompleksiteten som finnes i en styringspakke. En storskala studie med stort utvalg vil kreve mye ressurser, så for eksempel komparative casestudier for to virksomheter som er hardt rammet av pandemien kan være hensiktsmessig.

Denne avhandlingen kan ikke si noe om hvorvidt mer bruk av budsjett, tettere budsjettkontroll eller mer interaktiv budsjettbruk er beste respons på ekstern krise. Derfor kan det være interessant å bruke utfallsvariabler som avhengig variabler, slik Chenhall (2003) oppfordrer til. Aktuelle utfallsvariabler kan være endring i adferd hos de ansatte slik man tidligere har sett ved for eksempel at tett budsjettkontroll kan føre med seg negative konsekvenser (Anthony et al., 2014; Bedford et al., 2020; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017). Her vil det være hensiktsmessig å ta for seg en virksomhet i krise og intervju medarbeidere slik som Bourmistrov & Kaarbøe (2017). En annen aktuell utfallsvariabel kan være faktisk eller opplevd prestasjon, for å bedre kunne si noe om hvilke endringer som kan være prestasjonsfremmende. Dette kan for eksempel

undersøkes med en SEM-analyse. Videre undersøkelser på konsekvensene og mulighetene til både tett budsjettkontroll og interaktiv budsjettbruk kan bidra til å etablere en beste praksis for krisehåndtering i virksomheter.

Virksomhetene i utvalget ser ut til å kombinere kontroll og fleksibilitet gjennom tettere budsjettkontroll og mer interaktiv budsjettbruk. Van der Stede (2001) trekker linjene mellom interaktive kontrollsystemer og tett kontroll, men belyser noen motsetninger med tanke på fleksibilitet og autonomi. Disse forskjellene kan med fordel belyses nærmere for å få et mer nyansert bilde av sammenhengen. Samtidig virker det som at virksomhetene får tettere budsjettkontroll, men ikke fullt på samme måte som Anthony et al. (2014) beskriver tett kontroll. Den synes å være mer fleksibel i møte med ekstern krise, slik som Chenhall (2003) antar. Samspillet mellom kontroll og fleksibilitet under ekstern krise kunne derfor vært et spennende utgangspunkt for en kvalitativ casestudie av en virksomhet i krise.

Det har blitt observert endringer for budsjettbruk under pandemien, og det gir muligheter til å undersøke nærmere både hvordan budsjettet brukes og hvorfor disse endringene skjer. Som nevnt tidligere virker det som at man med fordel kan trekke inn flere variabler enn opplevd krise. Vi har sett indikasjoner på at både budsjettkritikk, alternative styringsverktøy og mer generell usikkerhet kan være gode utgangspunkt for å nyansere bruken av budsjett under ekstern krise. Dette kan for eksempel gjøres ved å utvide vår spørreundersøkelse med påstander fra budsjettkritikk og legge til målinger for alternative styringsverktøy. Van der Stede (2011) trekker i tillegg frem mer fleksible budsjetteringsmetoder som mulige erstatninger under ekstern krise, noe som ikke har blitt undersøkt her. Etersom virksomhetene i utvalget virker å være fleksible i bruken av budsjett kan det være rom for å undersøke dette nærmere.

Hopwood (2009), Janke et al. (2014) og Van der Stede (2011) har etterspurt mer forskning på styringssystemer under ekstern krise, og denne avhandlingen har kartlagt flere områder for budsjettering i utsatte bransjer under covid-19-pandemien. Våre forslag til videre forskning viser at det fortsatt er mye å undersøke, som kan gi ytterligere dybde og nyanser til litteraturen om styringssystemer under ekstern krise.

## Litteraturliste

- Aksjeloven. (1997). *Lov om aksjeselskaper*. (LOV-1997-06-13-44). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44?q=aksjeloven>
- Allmennaksjeloven (1997). *Lov om allmennaksjeselskaper*. (LOV-1997-06-13-45). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-45?q=allmennaksjeloven>
- Anthony, R. N., Govindarajan, V., Hartmann, F. G. H., Kraus, K. & Nilsson, G. (2014).  
*Management Control Systems*. (1. europeiske utg.). McGraw-Hill/Irwin.
- Arnold, M. C. & Gillenkirch, R. M. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study. *Accounting Organizations and Society*, 43(2015), 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>
- Asel, J. A., Posch, A. & Speckbacher, G. (2011). Squeezing or cuddling? The impact of economic crises in management control and stakeholder management. *Review of Managerial Science*, 5, 213-231. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11846-010-0051-4>
- Bagozzi, R. P. & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16, 74-94. <https://doi.org/10.1007/BF02723327>
- Bakonyi, Z. (2018). Why do firms centralize their strategic decision-making during crisis? A qualitative study. *Journal of Organizational Change Management*, 31(5), 1191-1205. <https://doi.org/10.1108/JOCM-12-2016-0303>
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U. & Thaten, M. (2016). Budgeting in Times of Economic Crisis. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489-1517. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12222>
- Bedford, D. S., Speklé, R. F. & Widener, S. K. (2020). Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the Covid-19 pandemic. Working paper.  
<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3749883>
- Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business Research Methods*. (5.utg.). Oxford University Press.
- Berg, T. (2013). Lærebøkene i budsjettering – hvor går veien videre? *Magma*, 5(6), 56-69.  
<https://www.magma.no/larebokene-i-budsjettering-hvor-gar-veien-videre>
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2015). *Management and cost accounting* (6. utg.). Pearson Education Limited



- Billings, R. S., Milburn, T. W. & Schaalman, M. L. (1980). A Model of Crisis Perception: A Theoretical and Empirical Analysis. *Administrative Science Quarterly*, 25(2), 300-316.  
<https://doi.org/10.2307/2392456>
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M. & Chenhall, R. (2005). What Do We Really Mean by Interactive Control Systems? Working paper.  
[https://www.esade.edu/itemsweb/biblioteca/archivo/working\\_papers\\_esade\\_190.pdf](https://www.esade.edu/itemsweb/biblioteca/archivo/working_papers_esade_190.pdf)
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M. & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 789-820.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.010>
- Bjørkly, M. A. & Isaksen, H. A. (2014). *Nye regler for utdeling av utbytte (aksjeloven §8-1)*. [Masteroppgave]. Handelshøgskolen ved UiT.  
<https://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/6636/thesis.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Bjørnenak, T. (2010a). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*, 04(6), 49-54.  
<https://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2>
- Bjørnenak, T. (2010b). Ulike systemer for ulike formal?. *Magma*, 4(1).  
<https://www.magma.no/ulike-systemer-for-ulike-formaal>
- Bjørnenak, T. (2013). Styringssystemer og lønnsomhet. *Magma*, 6(2), 31-36.  
<https://www.magma.no/styringssystemer-oglonnsomhet>
- Bjørnenak, T. (2019). *Strategiske lønnsomhetsanalyser*. (1.utg). Fagbokforlaget.
- Blanca, M. J., Alarcón, R., Arnau, J., Bono, R. & Bendayan, R. (2017) Non-normal data: Is ANOVA still a valid option? *Psicothema*, 29(4), 552-557.  
<https://doi.org/10.7334/psicothema2016.383>
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. (1.utg). Wiley.
- Bourmostrov, A. & Kaarbøe, K. (2017). Tensions in managerial attention in a company in crisis: How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(2), 239-261.  
<https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0066>
- Bryant, F. B. & Satorra, A. (2012). Principles and Practice of Scaled Difference Chi-Square Testing. *Structural Equation Modelling: A Multidisciplinary Journal*, 19(3), 372-398.  
<https://doi.org/10.1080/10705511.2012.687671>

- Bundy, J., Pfarrer, M. D., Short, C. E. & Coombs, W. T. (2017). Crisis and Crisis Management: Integration, Interpretation and Research Development. *Journal of Management*, 43(6), 1661-1692. <https://doi.org/10.1177/0149206316680030>
- Carlsson-Wall, M., Iredahl, A., Kraus, K. & Wiklund, M. (2021). The role of managing heterogeneous interests during extreme situations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 18(1), 1-25. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2018-0030>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2007). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey. [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA\\_paper\\_11819.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/1/MPRA_paper_11819.pdf)
- Collins, F., Holzmann, O & Mendoza, R. (1997). Strategy, Budgeting and Crisis in Latin America. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7), 669-689. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00050-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00050-5)
- Czarniawska-Joerges, B. (1988). Dynamics of organizational control: The case of Berol Kemi AB. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 415-430. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90014-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90014-1)
- D’Aveni, R. A. (1989). The Aftermath of Organizational Decline: A Longitudinal Study of the Strategic and Managerial Characteristics of Declining Firms. *Academy of Management Journal*, 32(3), 577-605. <https://www.jstor.org/stable/256435>
- Douma, S & Schreuder, H. (2017). *Economic Approaches to Organization*. Pearson Education.
- Erichsen, M., Solberg, F. & Stiklestad, T. (2015). *Ledelse i små og mellomstore virksomheter*. Fagbokforlaget.
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(3), 181-197. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70057-1](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70057-1)
- Farell, A. M. (2010) Insufficient discriminant validity: A comment on Bove, Pervan, Betty and Shiu (2009). *Journal of Business Research*, 63(3), 324-327. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2009.05.003>

- Goretzki, L. & Kraus, K. (2020). Balancing diagnostic and interactive control systems. *Sweden Through the Crisis*. Stockholm School of Economics Institute for Research. <https://www.hhs.se/contentassets/a365750b7c8e4f13ab02a16a1bd57a59/a23-2.pdf>
- Hammervold, R. (2020). *Multivariate analyser med Stata*. (1.utg). Fagbokforlaget.
- Hansen, S. C. & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>
- Henri, J-F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.10.003>
- Hoff, K. G. & Bjørnenak, T. (2010). *Driftsregnskap og budsjettering*. (5.utg.). Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G., Helbæk, M. & Bjørnenak, T. (2021). *Økonimistyring 2: driftsregnskap og budsjettering*. (7.utg). Universitetsforlaget.
- Hofmann, S., Wald, A. & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23, 153-182. <https://link.springer.com/article/10.1007/s00187-012-0156-9>
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting*. Harvard Business Press.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 797-802. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.004>
- Hopper, T. (2020). Swimming in a sea of uncertainty – business, governance and the coronavirus (COVID-19) pandemic. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16(4), 533-539. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2020-0091>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- James, E. H., Wooten, L. P., Dushek, K. (2011). Crisis Management: Informing a New Leadership Research Agenda. *Academy of Management Annals*, 5(1), 455-493. <https://doi.org/10.5465/19416520.2011.589594>

- Janke, R., Mahlendorf, M. D. & Weber, J. (2014). An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), 251-270. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.01.001>
- Johanson, D. og Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge, *Magma*. <https://www.magma.no/okonomisk-styring-i-norge>
- Keuzenkamp, H. A. & Magnus, J. R. (1995). On tests and significance in econometrics. *Journal of Econometrics*, 67(1), 5-24. [https://doi.org/10.1016/0304-4076\(94\)01624-9](https://doi.org/10.1016/0304-4076(94)01624-9)
- King, R., Clarkson, P. M. & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Kleveland, L. & Tiset, A. (2015). *Budsjettet i utvikling*. [Masteroppgave]. Norges Handelshøyskole <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2383065/masterthesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Kraus, K. & Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control – A research note. *Management Accounting Research*, 21(4), 265-277. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.001>
- Le, D. & Sandvoll, S. (2020). *Styringssystemer i kriser*. [Masteroppgave]. Norges Handelshøyskole <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/2735141/masterthesis.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Lien, L. B. & Knudsen, E. S. (2012). Norske bedrifter gjennom krisen: en oversikt. *Magma*, 6(4), 40-51. <https://www.magma.no/norske-bedrifter-gjennomkrisen-en-oversikt>
- Løvås, G. G. (2018). *Statistikk for universiteter og høyskoler*. (4.utg). Universitetsforlaget.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Maitlis, S. & Sonenshein, S. (2010) Sensemaking in Crisis and Change: Inspiration and Insights From Weick (1988). *Journal of Management Studies*, 47(3). <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2010.00908.x>
- Makrygiannakis, G. & Jack, L. (2016). Understanding management accounting change using strong structuration frameworks. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1234-1258. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2015-2201>

- Merchant, K. A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, 56(4), 813-829.
- Merchant, K. & Van der Stede, W. (2017). *Management Control Systems*. (4. utg.). Pearson Education.
- Meyer, B. H., Perscott, B. & Sheng, X. S. (2021) The impact of the COVID-19 pandemic on business expectations. *International Journal of Forecasting*. In press.  
<https://doi.org/10.1016/j.ijforecast.2021.02.009>
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. (1.utg.). McGraw-Hill.
- Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations: a synthesis of the research*. (1.utg.). Prentice-Hall
- Nordheim, R. H. & Skog, H. L. (2018). *Budsjettet og alternative styringsverktøy – venner eller fiender?* [Masteroppgave]. Norges teknisk-naturvitenskaplige universitet.  
<http://hdl.handle.net/11250/2577172>
- NHO Reiseliv. (2021, 17. februar). *Ny situasjonsanalyse: Rammes hardt av lokale smitteutbrudd og bråe nedstengninger*. <https://www.nhoreiseliv.no/tall-og-fakta/tiltak-for-reiselivet-nodvendig/#part5>
- NHO Service og handel. (2021, 17. februar). *Slik rammes våre bransjer av koronakrisen*. <https://www.nhosh.no/tall-og-fakta/bransjer-korona/bransjeneunderkorona/#part2>
- NHO. (2018, 06. august). *SMB-løft(et)*.  
<https://www.nho.no/contentassets/37568dfd0bc543a59b1c4b27683dd24f/nho-smbloftet.pdf>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 1994(5), 289-299.  
<https://doi.org/10.1006/mare.1994.1018>
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.  
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31(2016), 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Pearson, C. M. & Clair, J. A. (1998). Reframing Crisis Management. *The Academy of Management Review*, 23(1), 59-76. <https://www.jstor.org/stable/259099>
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. (1.utg). Free Press.
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v.* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>
- Ringdal, K. (2018). *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. Fagbokforlaget.
- Sharma, S. (1996). *Applied Multivariate Techniques*. John Wiley & Sons, Inc.
- Schermelleh-Engel, K., Moosbrugger, H. & Müller, H. (2003). Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures. *Methods of Psychological Research Online*, 8(2), 23-74.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90024-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90024-9)
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62. <https://doi.org/10.1002/smj.4250120105>
- Simons, R. (1995a). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review* 73(2), 80-88. <https://hbr.org/1995/03/control-in-an-age-of-empowerment>
- Simons, R. (1995b). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Statistisk sentralbyrå. (2020, 11. juni). *Koronarestriksjoner ga omsetningshopp for dagligvarer og alkohol*. <https://www.ssb.no/varehandel-og-tjenesteyting/artikler-og-publikasjoner/koronarestriksjoner-ga-omsetningshopp-for-dagligvarer-og-alkohol>
- Staw, B. M., Sandelands, L. E. & Dutton, J. E. (1981). Threat Rigidity Effects in Organizational Behavior: A Multilevel Analysis. *Administrative Science Quarterly*, 26(4), 501-524. <https://doi.org/10.2307/2392337>

- Uyar, A. & Kuzey, C. (2016). Contingent Factors, Extent of Budget Use and Performance: A Structural Equation Approach. *Australian Accounting Review*, 26(1), 91-106.  
<https://doi.org/10.1111/auar.12090>
- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*. 12(1), 119-137. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0149>
- Van der Stede, W. A., Young, S. M. & Chen, X. C. (2005). Assessing the quality of evidence in management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 655-684.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.01.003>
- Van der Stede, W. A. (2011). Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections. *European Accounting Review*, 20(4), 605-623.  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2011.627678>
- Wallander, J. (1999). Budgeting – an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(1999), 405-421. [https://doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](https://doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)
- Wonnacott, T. H. & Wonnacott, R. J. (1990). *Introductory Statistics*. (5.utg). Wiley.

## Vedlegg

### Vedlegg 1: Faktoranalyser

#### Eksplorative faktoranalyser (EFA):

Eksplorativ faktoranalyse for målinger av budsjettkontroll. Tabellen under viser faktorladninger og KMO-indekser.

| Variabel  | Faktorladning –<br>Faktor 1 | Faktorladning –<br>Faktor 2 | KMO   |
|---|-----------------------------|-----------------------------|-------|
| TB1: «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål»                              |                             | 0,956                       | 0,653 |
| TB2: «Ledelsen krever korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik» | 0,684                       |                             | 0,817 |
| TB3: «Ledelsen krever detaljerte forklaringer av budsjettavvik»         | 0,782                       |                             | 0,832 |
| TB4: «Budsjettmålene er mer rigide»                                     | 0,600                       |                             | 0,922 |
| TB5: «Ledelsen følger nøyere med på budsjettmålene»                     | 0,914                       |                             | 0,835 |
| TB6: «Ledelsen kontrollerer oftere budsjettavvik»                       | 0,919                       |                             | 0,806 |
| ITB: «Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte»       | 0,804                       |                             | 0,888 |

Tabell 9.1: EFA for budsjettkontroll

Eksplorativ faktoranalyse for målinger av interaktiv budsjettbruk. Tabellen under viser faktorladninger og KMO-indekser.

| Variabel   | Faktorladning – Faktor<br>1 | KMO   |
|--|-----------------------------|-------|
| IB1: «Regelmessig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå»                   | 0,852                       | 0,899 |
| IB2: «Diskutere handlingsplaner med ansatte»                               | 0,864                       | 0,848 |
| IB3: «Følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke strategi»          | 0,866                       | 0,855 |
| IB4: «Ledelsen er mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjett(er)» | 0,833                       | 0,874 |
| IB5: «Budsjett(er) ligger oftere til grunn for beslutninger»               | 0,822                       | 0,875 |
| ITB: «Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte»          | 0,786                       | 0,898 |

Tabell 9.2: EFA for interaktiv budsjettbruk



Eksplorativ faktoranalyse for målinger av opplevd krise. Tabellen under viser faktorladninger og KMO-indeksler.

| Variabel                                   | Faktorladning<br>– Faktor 1 | Faktorladning<br>– Faktor 2 | Faktorladning<br>– Faktor 3 | Faktorladning<br>– Faktor 4 | KMO   |
|--|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-------|
| CI1: Overordnet påvirkning                 | 0,874                       |                             |                             |                             | 0,824 |
| CI2: Omsetning                             | 0,900                       |                             |                             |                             | 0,816 |
| CI3: Lønnsomhet                            | 0,931                       |                             |                             |                             | 0,802 |
| CI4: Likviditet                            | 0,896                       |                             |                             |                             | 0,808 |
| CI5: Kunders betalingsevne                 | (0,285)                     |                             | 0,473                       |                             | 0,839 |
| CI6: Leveransedyktigheten til leverandører |                             |                             | 0,865                       |                             | 0,501 |
| C7: Ansattes produktivitet                 |                             | 0,826                       |                             |                             | 0,612 |
| C8: Sykefravær                             |                             |                             |                             | 0,920                       | 0,568 |
| C9: Trivsel                                |                             | 0,817                       |                             |                             | 0,653 |
| C10: Opplevd forutsigbarhet                |                             |                             | 0,425                       |                             | 0,879 |

Tabell 9.3: EFA for opplevd krise

### Bekreftende faktoranalyse (CFA):

Bekreftende faktoranalyse av måleinstrument for «budsjettkontroll», «interaktiv budsjettbruk» og «opplevd krise». Tabellen under viser standardiserte faktorladninger med tilhørende T-verdier.

| Indikator   | Parameter      | Standardisert faktorladning | T-verdi |
|---|----------------|-----------------------------|---------|
| TB1: «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål»                              | $\lambda_{11}$ | 0,204                       | 2,69**  |
| TB2: «Ledelsen krever korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik» | $\lambda_{21}$ | 0,640                       | 11,96** |
| TB3: «Ledelsen krever detaljerte forklaringer av budsjettavvik»         | $\lambda_{31}$ | 0,732                       | 17,75** |
| TB4: «Budsjettmålene er mer rigide»                                     | $\lambda_{41}$ | 0,537                       | 9,31**  |
| TB5: «Ledelsen følger nøyere med på budsjettmålene»                     | $\lambda_{51}$ | 0,902                       | 42,83** |
| TB6: «Ledelsen kontrollerer oftere budsjettavvik»                       | $\lambda_{61}$ | 0,934                       | 59,84** |
| ITB: «Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte»       | $\lambda_{71}$ | 0,267                       | 1,52    |
| ITB: «Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte»       | $\lambda_{12}$ | 0,507                       | 2,83**  |
| IB1: «Regelmessig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå»                | $\lambda_{22}$ | 0,705                       | 15,30** |
| IB2: «Diskutere handlingsplaner med ansatte»                            | $\lambda_{32}$ | 0,748                       | 17,23** |

|  |                |       |         |
|--|----------------|-------|---------|
| IB3: «Følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke strategi»          | $\lambda_{42}$ | 0,734 | 19,16** |
| IB4: «Ledelsen er mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjett(er)» | $\lambda_{52}$ | 0,872 | 36,16** |
| IB5: «Budsjett(er) ligger oftere til grunn for beslutninger»               | $\lambda_{62}$ | 0,808 | 18,78** |
| CI1: Overordnet påvirkning   | $\lambda_{13}$ | 0,900 | 38,49** |
| CI2: Omsetning   | $\lambda_{23}$ | 0,908 | 43,21** |
| CI3: Lønnsomhet  | $\lambda_{33}$ | 0,821 | 23,61** |
| CI4: Likviditet  | $\lambda_{43}$ | 0,743 | 18,84** |
| CI5: Kunders betalingsevne   | $\lambda_{53}$ | 0,363 | 6,11**  |

Tabell 9.4: Standardiserte faktorladninger og T-verdi for CFA modell

Kovarians mellom «budsjettkontroll» og «interaktiv budsjettbruk» i CFA-modellen.

| Indikatorer | Parameter   | Estimat | T-verdi |
|-------------|-------------|---------|---------|
| (TB, IB)    | $\phi_{12}$ | 0,905   | 37,64** |

Tabell 9.5: Kovarians mellom TB og IB

Indikatorenes forklaringsgrad på de latente faktorene i CFA-modellen.

| Indikator  | Forklaringsgrad<br>$R^2$ | Vurdering   |
|--|--------------------------|-------------|
| TB1: «Ledelsen vektlegger kortsiktige mål»                                 | 0,041                    | Lav         |
| TB2: «Ledelsen krever korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik»    | 0,409                    | Moderat     |
| TB3: «Ledelsen krever detaljerte forklaringer av budsjettavvik»            | 0,536                    | Høy         |
| TB4: «Budsjettmålene er mer rigide»  | 0,289                    | Lav         |
| TB5: «Ledelsen følger nøyere med på budsjettmålene»                        | 0,814                    | Høy         |
| TB6: «Ledelsen kontrollerer oftere budsjettavvik»                          | 0,872                    | Høy         |
| ITB: «Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte»          | 0,573                    | Høy         |
| IB1: «Regelmessig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå»                   | 0,497                    | Moderat/høy |
| IB2: «Diskutere handlingsplaner med ansatte»                               | 0,559                    | Høy         |
| IB3: «Følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke strategi»          | 0,539                    | Høy         |
| IB4: «Ledelsen er mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjett(er)» | 0,749                    | Høy         |
| IB5: «Budsjett(er) ligger oftere til grunn for beslutninger»               | 0,653                    | Høy         |
| CI1: Overordnet påvirkning   | 0,811                    | Høy         |
| CI2: Omsetning   | 0,825                    | Høy         |
| CI3: Lønnsomhet  | 0,674                    | Høy         |
| CI4: Likviditet  | 0,551                    | Høy         |
| CI5: Kunders betalingsevne   | 0,132                    | Lav         |

Tabell 9.6: Forklaringsgrader for variabler i CFA modellen

Shapiro-Wilk-W-test for normalitet. Testen indikerer ikke-normalitet, kjører derfor CFA-modellen med robust estimering (Satorra-Bentler).

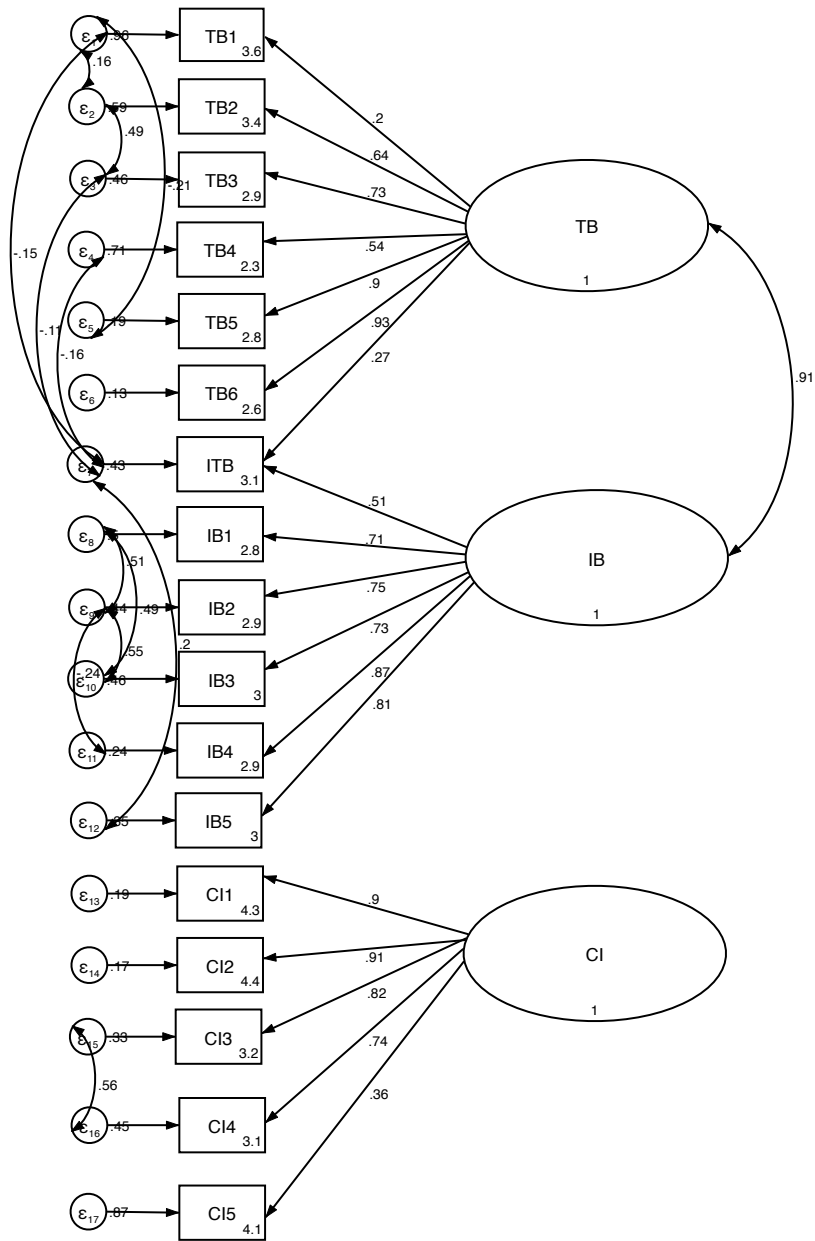
| Variabel | z - verdi | p-verdi |
|----------|-----------|---------|
| TB       | 1,878     | 0,030*  |
| IB       | 3,820     | 0,000** |
| CI       | 6,415     | 0,000** |

Tabell 9.7: Shapiro-Wilk-W-test for normalitet

Tilpasningsindekser for CFA-modellen.

| Indeks                     | Verdi   | Vurdering          | God tilpasning            | Akseptabel tilpasning       |
|----------------------------|---------|--------------------|---------------------------|-----------------------------|
| $\chi^2$ (Satorra-Bentler) | 145,457 | God tilpasning     | $0 \leq \chi^2 \leq 2df$  | $2df \leq \chi^2 \leq 3df$  |
| P-verdi $\chi^2$           | 0,006   | Dårlig tilpasning  | $0,05 \leq p \leq 1,00$   | $0,01 \leq p \leq 0,05$     |
| $\chi^2/df$                | 1,385   | God tilpasning     | $0 \leq \chi^2/df \leq 2$ | $2 \leq \chi^2/df \leq 3$   |
| RMSEA                      | 0,050   | God tilpasning     | $0 \leq RMSEA \leq 0,05$  | $0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$ |
| CFI                        | 0,978   | God tilpasning     | $0,97 \leq CFI \leq 1$    | $0,95 \leq CFI \leq 0,97$   |
| TLI                        | 0,975   | God tilpasning     | $0,97 \leq CFI \leq 1$    | $0,97 \leq CFI \leq 1$      |
| SRMR                       | 0,066   | Moderat tilpasning | $0 \leq SRMR \leq 0,05$   | $0,05 \leq SRMR \leq 0,1$   |

Tabell 9.8: Tilpasningsindekser for CFA-modell,  $df=105$



Figur 9.1: Struktur, CFA-modell

## Vedlegg 2: Betingelsesfaktorer og variansanalyse

Korrelasjonsanalyse for betingelsesfaktorer mot de sentrale variablene i de ulike kapitlene.

| Pearsons r                | Log størrelse<br>(ansatte) | Log størrelse<br>(omsetning) |
|---------------------------|----------------------------|------------------------------|
| Δ Interaktiv budsjettbruk | -0,150*                    | -0,136                       |
| Δ Budsjettkontroll        | -0,114                     | -0,119                       |
| Δ Resultatbudsjett        | -0,018                     | 0,004                        |
| Δ Balansebudsjett         | 0,085                      | -0,029                       |
| Δ Likviditetsbudsjett     | 0,043                      | -0,051                       |
| Δ Op. planlegging         | -0,047                     | -0,089                       |
| Δ Ressursallokering       | -0,016                     | -0,020                       |
| Δ Prestasjonsmåling       | -0,065                     | -0,028                       |
| Δ Belønning               | -0,094                     | -0,076                       |
| Δ Kommunisere mål         | -0,020                     | -0,103                       |
| Δ Strategiske diskusjoner | -0,021                     | -0,107                       |
| Δ Opplevd relevans        | -0,174*                    | -0,150*                      |

Tabell 9.9. Samvariasjon mellom størrelse og budsjettvariabler

| Pearsons r                | Prospector<br>(Miles & Snow) | Differensiering<br>(Porter) |
|---------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| Δ Interaktiv budsjettbruk | 0,109                        | 0,097                       |
| Δ Budsjettkontroll        | 0,063                        | 0,071                       |
| Δ Resultatbudsjett        | 0,062                        | 0,02                        |
| Δ Balansebudsjett         | 0,013                        | -0,06                       |
| Δ Likviditetsbudsjett     | 0,020                        | 0,011                       |
| Δ Op. planlegging         | 0,016                        | 0,068                       |
| Δ Ressursallokering       | 0,059                        | 0,093                       |
| Δ Prestasjonsmåling       | 0,000                        | 0,027                       |
| Δ Belønning               | -0,018                       | -0,033                      |
| Δ Kommunisere mål         | -0,031                       | -0,069                      |
| Δ Strategiske diskusjoner | -0,017                       | -0,074                      |

Tabell 9.10: Samvariasjon mellom strategi og budsjettvariabler

| Spearman's rho            | Flat<br>org.struktur | Flere<br>ledernivå | Sentralisert<br>beslutningstagning |
|---------------------------|----------------------|--------------------|------------------------------------|
| Δ Interaktiv budsjettbruk | -0,058               | -0,008             | 0,00                               |
| Δ Budsjettkontroll        | -0,115               | 0,051              | 0,073                              |
| Δ Resultatbudsjett        | 0,053                | -0,106             | -0,013                             |
| Δ Balansebudsjett         | 0,052                | -0,027             | -0,078                             |
| Δ Likviditetsbudsjett     | 0,100                | 0,026              | 0,007                              |
| Δ Op. planlegging         | -0,029               | -0,028             | -0,02                              |
| Δ Ressursallokering       | -0,093               | -0,04              | 0,003                              |
| Δ Prestasjonsmåling       | -0,01                | -0,024             | -0,01                              |
| Δ Belønning               | -0,03                | -0,112             | 0,016                              |
| Δ Kommunisere mål         | 0,013                | 0,031              | 0,037                              |
| Δ Strategiske diskusjoner | 0,091                | -0,061             | 0,09                               |

Tabell 9.11: Samvariasjon mellom struktur og budsjettvariabler

## Variansanalyse: Grupperinger av størrelse, struktur og strategi.

Tabellene under angir grupperinger som vil være utgangspunkt for variansanalyser, for å undersøke hvorvidt det er forskjeller mellom ulike grupperinger i utvalget. Tester for forskjeller mellom ulike bransjer, vil basere seg på utvalgets bransjefordeling og forskjeller for konsern, vil basere seg på en dummyvariabel med utgangspunkt i om respondent har svart ja eller nei på hvorvidt virksomheten inngår i et konsern eller ikke. Øvrige grupperinger presenteres nedenfor.

### Grupperinger for størrelse

Antall ansatte er gruppert etter NHO sin definisjon av SMB (NHO, 2018), hvor små og mellomstore virksomheter har under 100 ansatte. Omsetning er gruppert etter regnskapsloven § 1-6 om små foretak (Regnskapsloven, 1998, §1-6), hvor små virksomheter omsetter for 70 millioner NOK eller mindre.

|                         | Omsetning                                    | Utvalg | Antall ansatte              | Utvalg |
|-------------------------|--|--------|-----------------------------|--------|
| <b>Liten virksomhet</b> | «omsetning normalår» $\leq$ 70 millioner NOK | 131    | «antall ansatte» $<$ 100    | 73     |
| <b>Stor virksomhet</b>  | «omsetning normalår» $>$ 70 millioner NOK    | 127    | «antall ansatte» $\geq$ 100 | 34     |

Tabell 9.12: Viser to forskjellige kategoriseringer for hhv. omsetning og antall ansatte

### Grupperinger og variabler basert på organisasjonsstruktur:

Struktur er gruppert etter svarfordelingen med midtkategorien og en sammenslåing av de to svaralternativene på hver side.

|                                | Hierarki       | Midtkategori | Flat struktur |
|--------------------------------|----------------|--------------|---------------|
| Flat struktur                  | 48             | 28           | 130           |
|                                | Få nivå        | Midtkategori | Flere nivå    |
| Nivå med ledere/mellomledere   | 65             | 24           | 117           |
|                                | Desentralisert | Midtkategori | Sentralisert  |
| Sentralisert beslutningstaking | 56             | 40           | 110           |

Tabell 9.13: Grupperinger basert på struktur

| Konsern | Utvalg |
|---------|--------|
| Ja      | 89     |
| Nei     | 116    |

Tabell 9.14: Fordeling mellom konsern og ikke-konsern

### Grupperinger og variabler basert på strategi:

Strategi er gruppert etter svarfordelingen med midtkategorien og en sammenslåing av de tre svaralternativene på hver side. Videre er disse omtalt som konservative og mindre konservative basert på Chenhall (2003) sine antagelser.

|                     | Konservativ<br>(Kostnadsleder / defender) | Midtkategori | Mindre konservative<br>(Differensiering / prospector) |
|---------------------|---|--------------|---|
| Porter (1980)       | 14  | 17           | 175   |
| Miles & Snow (1978) | 103                                       | 38           | 65  |

Tabell 9.15: Grupperinger basert på strategi

### Grupperinger for hvorvidt virksomheten er negativt eller upåvirket/positivt påvirket av pandemien:

|                               | Utvalg |
|-------------------------------|--------|
| Negativt påvirket             | 150    |
| Upåvirket / positivt påvirket | 56     |

Tabell 9.16: Fordeling mellom virksomheter som er negativt påvirket og ikke negativt påvirket

### Tester for forskjeller mellom ulike grupper:

Tabellene under viser forskjeller som er signifikant på 10% nivå eller bedre. Tabell 9.17 viser tester gjort på flere enn to grupper og tabell 9.18 viser forskjeller mellom to forskjellige grupper.

|                                   | Enveis-ANOVA-F-verdi | Kruskal-Wallis p-verdi |
|-----------------------------------|----------------------|------------------------|
| <b>Bransjemessige forskjeller</b> |                      |                        |
| Opplevd krise                     | 8,41**               | 0,00**                 |
| Δ Likviditetsbudsjett             | 1,99                 | 0,08                   |
| Δ Prestasjonsevaluering           | 5,04**               | 0,00**                 |
| Δ Belønning                       | 4,21**               | 0,02*                  |

\*\* = signifikant på 1%-nivå

\* = signifikant på 5%-nivå

Tabell 9.17: Signifikante forskjeller mellom ulike grupperinger

|  | T-verdi | Mann – Whitney p-verdi |
|--|---------|------------------------|
| <b>Forskjeller mellom små og store virksomheter basert på omsetning</b>                                |         |                        |
| Δ Budsjettkontroll   | 2,16*   | 0,06                   |
| Δ Strategiske diskusjoner  | 1,90**  | 0,04**                 |
| <b>Forskjeller mellom virksomheter som inngår i konsern og de som ikke gjør det</b>                    |         |                        |
| Δ Interaktiv budsjettbruk  | 2,13*   | 0,06                   |
| <b>Forskjeller mellom de som oppgir å være negativt påvirket av pandemien og de som ikke gjør det.</b> |         |                        |
| Δ Resultatbudsjett   | 2,50**  | 0,02*                  |
| Δ Likviditetsbudsjett  | -2,28*  | 0,03*                  |
| Δ Prestasjonsevaluering  | 5,96**  | 0,00**                 |
| Δ Belønning  | 3,69**  | 0,04*                  |
| Δ Strategiske diskusjoner  | 2,30*   | 0,06                   |

\*\* = signifikant på 1%-nivå

\* = signifikant på 5%-nivå

Tabell 9.18: Signifikante forskjeller mellom ulike grupperinger



### Vedlegg 3: Hypotesetesting

Tabell 9.19 beskriver testene som er brukt for å konkludere hypotesene. For tre av forskningsspørsmålene er det benyttet ikke-parametriske tester, grunnet ikke-normalitet og ulik varians mellom ulike grupper. Flere av hypotesene er ytterligere belyst med forskjeller mellom de som er negativt påvirket av pandemien og de som er upåvirket eller positivt påvirket. Her er det benyttet en dummyvariabel som deler inn utvalget i de som er negativt påvirket og de som er upåvirket eller positivt påvirket (se tabell 9.16).

| Hypotese  | Beskrivelse av test.  | p-verdi       |
|---|---|---------------|
| H1a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker resultatbudsjettet mindre.  | T-test for et utvalg. (negativt påvirket).  | 0,00**        |
|   | T – test for to utvalg. (Forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket av pandemien).                       | 0,04*         |
| H1b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker likviditetsbudsjettet mer.  | T-test for enkelt utvalg: (negativt påvirket).  | 0,00**        |
|   | T – test for to utvalg. (Forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket av pandemien).                       | 0,03*         |
| H2a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, øker bruken av budsjett til planlegging og ressursallokering.                 | T-tester for enkle utvalg (negativt påvirket).  | 0,99          |
|   |   | 0,99          |
|   | T – tester for to utvalg. (Forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket av pandemien).                     | 0,32<br>0,74  |
| H2b: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien, reduserer bruken av budsjett til prestasjonsmåling og grunnlag for belønning. | T-tester for enkle utvalg (negativt påvirket).  | 0,00**        |
|   |   | 0,00**        |
|   | T-tester for to utvalg (forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket av pandemien).                        | 0,04*<br>0,08 |
| H2c: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien øker bruken av budsjett til strategiske diskusjoner.                           | T-test for enkelt utvalg (negativt påvirket).   | 0,95          |
|   | T-test for to utvalg (forskjeller mellom de som er negativt påvirket og ikke/positivt påvirket av pandemien).                 | 0,04*         |
| H3a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien har tettere budsjettkontroll.  | T-test for enkelt utvalg (negativt påvirket på skalavariabel for budsjettkontroll).   | 0,00**        |
|   | T-test for to utvalg (forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket på skalavariabel for budsjettkontroll). | 0,51          |
| H3b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i budsjettkontroll.  | Korrelasjonskoeffisient ( $r_s=0,197$ ), mellom opplevd krise og skalavariabel for budsjettkontroll.                          | 0,00**        |

|  |  |                 |
|--|--|-----------------|
| <i>H4a: Virksomheter som opplever å være negativt påvirket av pandemien bruker budsjett mer interaktivt.</i> | T-test for enkelt utvalg (negativt påvirket på skalavariabel for interaktiv budsjettbruk).   | 0,00*           |
|  | T-test for to utvalg (forskjeller mellom de som er negativt og ikke/positivt påvirket på skalavariabel for interaktiv budsjettbruk).         | 0,56            |
| <i>H3b: Det er samvariasjon mellom opplevd krise og endring i interaktiv budsjettbruk.</i>                   | Korrelasjonskoeffisient ( $r_s=0,164$ ) mellom opplevd krise og skalavariabel for interaktiv budsjettbruk.                                   | 0,02*           |
| <i>F1: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik struktur?</i>               | T-test for to utvalg (konsern og ikke konsern på skalavariabel for interaktiv budsjettbruk).   | 0,04*           |
| <i>F2: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter med ulik strategi?</i>               | Kruskal-Wallis-tester for begge grupperte strategivariablene mot budsjettvariabler og opplevd krise.   | Ikke sign       |
| <i>F3: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett for virksomheter med ulik størrelse?</i>                 | Mann-Whitney-test på dummyvariabel for størrelse etter omsetning på endret bruk av budsjett til strategiske diskusjoner og budsjettkontroll. | 0,04*<br>0,06   |
| <i>F4: Er det forskjeller i endret bruk av budsjett mellom virksomheter i de ulike bransjene?</i>            | Kruskal-Wallis-tester på endring budsjettformål (prestasjonsmåling, belønning) mellom ulike bransjer.  | 0,00**<br>0,04* |

\*\* = signifikant på 1%-nivå

\* = signifikant på 5%-nivå

Tabell 9.19: Beskrivelse av hypotesetester

|  | T-verdi | Fortegn | Forventet fortegn |
|--|---------|---------|-------------------|
| Endret bruk av budsjett til operasjonell planlegging               | -2,40   | -       | +                 |
| Endret bruk av budsjett til ressursallokering                      | -3,65   | -       | +                 |
| Endret bruk av budsjett til å måle prestasjon til enhet/leder      | -7,34** | -       | -                 |
| Endret bruk av budsjett som grunnlag for belønning til enhet/leder | -4,28** | -       | -                 |
| Endret bruk av budsjett til strategiske diskusjoner                | -1,21   | -       | +                 |

Tabell 9.20: T-tester for signifikante endringer i budsjettformål under pandemien

## Vedlegg 4: Spørreskjema med tilhørende invitasjon

### Forespørsel om kontaktinformasjon til respondent via firmapost.

Emne: Forespørsel om kontaktinformasjon til leder eller økonomiansvarlig

Til den det måtte vedrøre,

Vi er to studenter ved NTNU Handelshøyskolen, og som en del av vår masteravhandling vil vi i løpet av kort tid sende ut en kort, anonym spørreundersøkelse hvor formålet er å kartlegge norske virksomheters bruk av budsjett(er) under koronapandemien. Selve spørreskjemaet vil være kort og ta ca. 7-8 minutter å svare på. **I første omgang trenger vi e-postadresse til øverste leder eller økonomiansvarlig i virksomheten, eventuelt noen andre i virksomheten med god kjennskap til den økonomiske styringen.** Dersom dere er et datterselskap i et konsern ønsker vi respons fra deres enhet, ikke morselskapet.

Grunnen til at vi ber om kontaktinformasjon er for å sende spørreskjemaet direkte til respondent. Vi vil sende en e-post med spørreskjema i løpet av nærmeste fremtid. Det er selvsagt helt frivillig å delta, dersom dere ikke ønsker å delta er det bare å se bort fra denne e-posten. Resultatet av studien avhenger av respons fra næringslivet og vi er veldig takknemlig for alle og enhver som ønsker å delta. Dere får tilsendt denne e-posten ettersom deres virksomhet er relevant for studien, og vi håper at funnene kan være interessant for dere ved å gi et innblikk i hvordan deres bransje har opplevd situasjonen og eventuelt foretatt endringer i budsjettbruk.

Spørreskjemaet er anonymt og innen prosjektslutt 27. mai 2021 vil all kontaktinformasjon slettes. Svarene vil ikke kunne kobles direkte til respondent eller virksomhet i våre datasett eller i endelig avhandling.

Vi setter stor pris på ditt samarbeid. På forhånd takk!

Med vennlig hilsen,

Petter Brønstad Frekhaug og Peter Øvstebø Furnes

[petterbf@ntnu.no](mailto:petterbf@ntnu.no) / [peterof@ntnu.no](mailto:peterof@ntnu.no)

924 98 252 / 954 01 033

**Invitasjon til å svare på spørreskjema uten tidligere kontakt. Med tidligere kontakt, var introduksjonen litt annerledes:**

**E-post utsending av spørreskjema uten tidligere kontakt:**

Emne: Invitasjon til å svare på spørreskjema

Kjære respondent,

Vi er to masterstudenter ved NTNU Handelshøyskolen som gjennomfører en studie i forbindelse med vår masteravhandling om budsjettbruk under den pågående koronapandemien. I den anledning har vi utarbeidet en spørreundersøkelse som tar 7-8 minutter, som er helt frivillig å delta på. Dere mottar denne forespørselen ettersom deres virksomhet er interessant for studien, og du har blitt kontaktet grunnet din stilling i virksomheten du er ansatt i. Dersom det er andre i virksomheten som er bedre til å svare på undersøkelsen, kan den videresendes til vedkommende. Deres bidrag vil være svært viktig for studiens resultat.

Vi håper du tar deg tid til å svare på spørreskjemaet ved å følge denne [linken](https://nettskjema.no/a/189196):  
<https://nettskjema.no/a/189196>

Spørreskjemaet kan besvares på mobiltelefon, men for en mest mulig effektiv gjennomføring anbefaler vi å bruke PC eller nettbrett.

Formålet med studien er å undersøke om det kan observeres noen endringer i bruk av budsjett(er) etter pandemien startet. Bakgrunnen for studien er tidligere forskning som viser at høy ekstern usikkerhet fører med seg endringer i bruk av styringsverktøy. Dette er særlig interessant nå som vi befinner oss i en ekstraordinær situasjon.

Alle svar er anonyme og analyser vil gjennomføres på overordnet nivå, slik at det ikke vil være mulig å spore data tilbake til din virksomhet. Prosjektet avsluttes 27.05.2021, og ved prosjektets slutt vil datamaterialet slettes. Studien er meldt til Norsk senter for forskningsdata, NSD. Se vedlagt PDF for ytterligere informasjon om forskningsprosjektet og behandlingen av data og personopplysninger.

Dersom du velger å delta i undersøkelsen og ønsker å motta den fullførte masteravhandlingen elektronisk, kan du sende e-post til [peterof@stud.ntnu.no](mailto:peterof@stud.ntnu.no) med emne «Elektronisk avhandling».

Vi setter stor pris på din deltakelse. På forhånd takk!

Med vennlig hilsen,  
Petter Brønstad Frekhaug og Peter Øvstebø Furnes  
[peterbf@stud.ntnu.no](mailto:peterbf@stud.ntnu.no) / [peterof@stud.ntnu.no](mailto:peterof@stud.ntnu.no)  
924 98 252 / 954 01 033

## Spørreskjemaet:

### Budsjettbruk under koronapandemien

Side 1

Denne spørreundersøkelsen har som formål å kartlegge bruk og holdning til budsjett(er) under koronapandemien. Data fra dette spørreskjema blir brukt som grunnlag i en masteravhandling ved NTNU Handelshøyskolen. Alle svar er anonyme og all presentasjon av data vil skje på overordnet nivå. Vi håper du tar deg tid til å svare på undersøkelsen.

#### Innledende spørsmål

Hva er din stilling i virksomheten?

- Administrerende direktør / Daglig leder / CEO
- Økonomisjef / CFO
- Økonomimedarbeider / Controller
- Annet

I hvilken næring har virksomheten sitt kjerneområde?

Velg den som passer best.

- G - Varehandel, reparasjon av motorvogner
- H - Transport og lagring
- I - Overnattings- og serveringsvirksomhet
- N/S - Tjenesteyting
- R - Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter
- Annet

Vennligst spesifiser virksomhetsområde.

- Dette elementet vises kun dersom alternativet «Annet» er valgt i spørsmålet «I hvilken næring har virksomheten sitt kjerneområde?»

Hvor mange ansatte er det i virksomheten?

Gi et estimat.

Hvor mye omsetter virksomheten for i et normalår?

Gi et estimat.

Hvor godt stemmer påstandene for din virksomhet?

|  | (1) Stemmer ikke      | (2)                   | (3) Stemmer verken bra eller dårlig | (4)                   | (5) Stemmer bra       |
|--|-----------------------|-----------------------|-------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Virksomheten har en flat organisasjonsstruktur         | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>               | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Virksomheten har flere nivå med ledere og mellomledere | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>               | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Virksomheten har en sentralisert beslutningstaking     | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>               | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Inngår virksomheten i et konsern?

- Ja
- Nei

Vennligst plasser virksomhetens strategi mellom følgende ytterpunkter:

**(1):** Virksomhetens primære fokus er å ha lavere kostnader enn konkurrentene.

**(7):** Virksomhetens primære fokus er å skape unike produkter/tjenester til kunder gjennom overlegne egenskaper, kundeservice, merkevare og/eller ytelse.



Verdi

Vennligst plasser virksomhetens strategi mellom følgende ytterpunkter:

**(1):** Virksomheten kjennetegnes av et relativt stabilt utvalg av produkter/tjenester, fokus på effektivitet og en sentralisert organisasjon. Markedet kjennetegnes av stabil konkurranse.

**(7):** Virksomheten kjennetegnes av relativt hyppige endringer i utvalget av produkter/tjenester, kontinuerlig fokus på å etablere seg på nye markedsområder og en fleksibel organisasjonsstruktur. Markedet kjennetegnes av varierende konkurranse.



Verdi



Side 2

## Koronapandemiens innvirkning på virksomheten

Hvordan vil du si at koronapandemien overordnet sett har påvirket din virksomhet?



Verdi

Vennligst indiker hvordan koronapandemien har påvirket din virksomhet på følgende områder:

|            | (1) Stor reduksjon    | (2) Liten reduksjon   | (3) Ingen endring     | (4) Liten økning      | (5) Stor økning       |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Omsetning  | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Lønnsomhet | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

|                                       |                       |                       |                       |                       |                       |
|---------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Likviditet                            | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Kunders betalingsevne                 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Leveransedyktigheten til leverandører | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Produktiviteten til de ansatte        | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Sykefravær                            | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Trivsel på arbeidsplassen             | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Opplevd forutsigbarhet                | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |



Side 3

## Bruk av budsjett(er)

Vennligst ta stilling til omfanget av følgende adferd under pandemien, sammenlignet med før pandemien:

|  | (1) I mindre grad     | (2) I noe mindre grad | (3) Ingen endring     | (4) I noe større grad | (5) I størregrad      |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Budsjett(er) får regelmessig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå                                 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Budsjettinformasjon brukes til å diskutere handlingsplaner med ansatte                             | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Budsjett(er) brukes til å følge opp endringer i omgivelsene som kan påvirke virksomhetens strategi | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen vektlegger kortsiktige mål  | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen krever korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik                                   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |



Ledelsen krever detaljerte forklaringer av budsjettavvik

 Sideskift

Side 4

Vennligst ta stilling til de følgende påstandene som sammenligner situasjonen under pandemien med normalsituasjon:

|  | (1) Helt uenig        | (2) Delvis uenig      | (3) Verken enig eller uenig | (4) Delvis enig       | (5) Helt enig         |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Budsjettmålene er mer rigide   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen følger nøyere med på budsjettmålene   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen kontrollerer oftere budsjettavvik   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen er mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjett(er)                                  | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Budsjett(er) ligger oftere til grunn for beslutninger  | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Ledelsen diskuterer oftere budsjettinformasjon med ansatte   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| Budsjett(er) oppleves som et mer relevant styringsverktøy under koronapandemien sammenlignet med før | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

 Sideskift

Side 5

I hvilken grad benytter dere følgende typer budsjett under normale omstendigheter?

|                     | (1) Brukes ikke       | (2)                   | (3) Brukes til tider  | (4)                   | (5) Brukes systematisk |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| Resultatbudsjett    | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Balansebudsjett     | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Likviditetsbudsjett | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |

I hvilken grad benytter dere følgende typer budsjett under koronapandemien?

|                     | (1) Brukes ikke       | (2)                   | (3) Brukes til tider  | (4)                   | (5) Brukes systematisk |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| Resultatbudsjett    | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Balansebudsjett     | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Likviditetsbudsjett | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |

Til hvilke formål brukes budsjettet under normale omstendigheter?

Med formål menes årsaker til hvorfor man budsjetterer og bruker budsjett til styring av virksomheten.

|  | (1) Brukes ikke       | (2)                   | (3) Brukes til tider  | (4)                   | (5) Brukes systematisk |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| Operasjonell planlegging               | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Fordeling av ressurser                 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Måle prestasjon til leder/enhet        | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Grunnlag for belønning til enhet/leder | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Kommunisere mål                        | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Strategiske diskusjoner                | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |

## Til hvilke formål brukes budsjettet under koronapandemien?

Med formål menes årsaker til hvorfor man budsjetterer og bruker budsjett til styring av virksomheten.

|  | (1) Brukes ikke       | (2)                   | (3) Brukes til tider  | (4)                   | (5) Brukes systematisk |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| Operasjonell planlegging               | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Fordeling av ressurser                 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Måle prestasjon til leder/enhet        | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Grunnlag for belønning til enhet/leder | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Kommunisere mål                        | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |
| Strategiske diskusjoner                | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>  |

