

Ingrid Dahl Solstad og Maria Helmersen Sommervik

Masteroppgave

Budsjettkritikkens relevans i norske kommuner

En kvantitativ studie

Trondheim, mai 2015



HANDELSHØYSKOLEN
I TRONDHEIM

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Handelshøgskolen i Trondheim

Ingrid Dahl Solstad og Maria Helmersen Sommervik

Budsjettkrittikkens relevans i norske kommuner

En kvantitativ studie

The relevance of the budgeting critique in Norwegian municipalities

A quantitative study

Masteroppgave, Økonomi og administrasjon
Trondheim, mai 2015

HIST, Handelshøyskolen
i Trondheim, Biblioteket,
Postboks 2320
N-7004 Trondheim

Spesialiseringsretning:	Økonomistyring
Veileder:	Tor-Eirik Olsen

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Handelshøyskolen i Trondheim

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

Forord

Denne avhandlingen markerer avslutningen på et toårig masterstudium i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen i Trondheim, og utgjør 30 studiepoeng av fordypningsprofilen økonomistyring.

Arbeidet med avhandlingen har vært veldig lærerikt og spennende, og vi har gjennom prosessen fått et interessant innblikk i budsjettkritikkens relevans i norske kommuner. Oppgaven bygger på en spørreundersøkelse av alle kommunene i Norge, og i denne sammenheng rettes en stor takk til alle økonomisjefer og rådmenn som har tatt seg tid til å besvare undersøkelsen.

Til slutt ønsker vi å takke vår veileder Tor-Eirik Olsen for kjempegode råd og konstruktive tilbakemeldinger underveis i prosessen. Vi vil også takke Kristin Haugen og Emilie Nygren for hyggelige stunder på masterkontoret.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2015

Ingrid Dahl Solstad

Maria Helmersen Sommervik

Sammendrag

Selv om budsjettet i lengre tid har vært det mest brukte økonomistyringsverktøyet i verden, har det samtidig blitt sterkt kritisert. På bakgrunn av kritikken har flere skandinaviske selskaper valgt å avskaffe budsjettet og erstattet det med andre styringsverktøy. I kommunal sektor har budsjettet fortsatt en veldig sentral rolle, blant annet fordi kommuner gjennom reguleringer er pålagt å bruke budsjetter i økonomistyringen. Opplever kommunene at styringsverktøyet fungerer, eller er de i noen grad enige i kritikken som blir rettet mot budsjetter? Formålet med denne masteravhandlingen er å kartlegge budsjettkritikkens relevans i norske kommuner gjennom følgende problemstilling:

«Hvor relevant er budsjettkritikken i norske kommuner?»

For å besvare problemstillingen har det blitt gjennomført en spørreundersøkelse av kommunesektoren, der totalt 277 økonomisjefer og rådmenn har svart på vegne av sine kommuner. Med hensikt å studere hvilke faktorer som kan påvirke enigheten i budsjettkritikken ble det også spurt om respondentens karakteristika, samt betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet i spørreskjemaet. Med bakgrunn i dette blir resultatene fra undersøkelsen diskutert i lys av kritikken rettet mot budsjetter, karakteristika ved økonomisjef og betingelsesteori.

Funnene fra kartleggingen indikerer at norske kommuner ikke er spesielt enige i kritikken rettet mot budsjetter og at budsjettkritikken derfor er lite relevant i kommunesektoren. Imidlertid er de mer enig i kritikken som omhandler budsjettets rolle i håndteringen og tildelingen av ressurser. Når det gjelder sammenhengen mellom økonomisjefens egenskaper og kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken tilsier analysen vår at økonomisjefens alder, ansiennitet, antall års høyere økonomisk utdanning og utdanningsbakgrunn kan være relevante faktorer for å forklare enigheten i budsjettkritikken. Samtidig gir analysen støtte for sammenhengen mellom økonomisjefens erfaring fra privat sektor og enighet i kritikken som omhandler gaming. Vi finner også en sammenheng mellom kommunenes opplevde usikkerhet i omgivelsene og deres grad av enighet i budsjettkritikken. Blant annet på grunn av den offentlige konteksten er funnene knyttet til karakteristika ved økonomisjef og usikkerhet viktige bidrag til Upper Echelons litteraturen og betingelsesteori.

Abstract

Traditionally, budgets have had a dominating role in the control system of organizations, but during the last years it has been subject to criticism. Despite of this, the budget still has a strong position in the public sector, especially in Norwegian municipalities. Through governmental regulations, the municipal sector is obliged to use budgets. Do they feel that the current control system works, or do they at any level agree with the critique of budgeting? The main purpose of this master thesis is to investigate the relevance of the critique of budgeting in municipalities in Norway, through the following research question:

«How relevant is the budgeting critique in Norwegian municipalities?»

To answer the research question, a questionnaire was sent to nearly all the municipalities in Norway, where a total of 277 CFOs and municipal chief executives answered on behalf of their municipality. The questions were developed with the purpose of investigating both the relevance of the budgeting critique, in addition to the role of CFO characteristics and the contingencies strategy and uncertainty in explaining the level of the budgeting critique. Thus, the results from the survey will be discussed in light of the critique of budgeting, CFO characteristics and contingency theory.

The findings show that the municipalities exhibit a low level of critique against budgeting, and that the relevance of the budgeting critique is low. However, lack of dynamic resource allocation is seen as a problem. The analysis also indicates that CFO characteristics are important in explaining the municipalities' level of critique. Both age, tenure, number of years education and educational background seem to play a role in explaining the overall level of critique, whereas private sector background can be important in explaining the critique involving gaming issues. The municipalities' perceived uncertainty also seems to be an important factor in explaining the level of the budgeting critique. Given the public sector setting, the support for CFO characteristics along with the institutional factor uncertainty adds to the credentials of the Upper Echelon literature and contingency theory.

Innholdsfortegnelse

FORORD	I
SAMMENDRAG	II
ABSTRACT	III
INNHOLDSFORTEGNELSE	IV
TABELLISTE	VII
FIGURLISTE	VII
1 INNLEDNING	1
2 TEORI OG LITTERATURGJENNOMGANG	4
2.1 BUDSJETTET OG DETS FUNKSJONER	4
2.2 BEYOND BUDGETING OG BUDSJETTKRITIKKEN	6
2.2.1 PROBLEMER I FORBINDELSE MED BUDSJETTPROSESSEN	7
2.2.2 BUDSJETTETS INNVIRKNING PÅ ORGANISASJON OG ANSATTE	9
2.2.3 BUDSJETTETS MANGLENDE FORANKRING I STRATEGI	11
2.3 ALTERNATIVENE TIL BUDSJETTET	13
2.3.1 BUDSJETT- OG PROGNOSEBASERTE LØSNINGER	13
2.3.2 MÅLSTYRINGSBASERTE LØSNINGER	14
2.3.3 BENCHMARKINGSBASERTE LØSNINGER	15
2.3.4 MARKEDSMEKANISMEBASERTE LØSNINGER	15
2.4 KARAKTERISTIKA VED ØKONOMISJEF	16
2.5 BETINGELSESTEORI	21
2.5.1 STRATEGI	21
2.5.2 USIKKERHET	22
2.5.3 STØRRELSE	23
2.5.4 BRUK AV ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	23
2.6 FORSKNINGSMODELL	24
3 METODE	25
3.1 FORSKNINGSDESIGN OG STRATEGI	25
3.2 DATAMATERIALE	26
3.2.1 POPULASJON OG UTVALG	26

3.2.2	FRAFALLSANALYSE	28
3.3	DATAINNSAMLING	31
3.3.1	UTFORMING AV SPØRRESKJEMA	32
3.4.2	PRE-TESTING AV SPØRRESKJEMA	33
3.4.3	UTSENDELSE AV SPØRRESKJEMA	33
3.5	OPERASJONALISERING AV VARIABLER	34
3.5.1	ENIGHET I BUDSJETTKRITIKKEN	34
3.5.2	BUDSJETTBRUK	38
3.5.3	ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	38
3.5.2	KARAKTERISTIKA VED ØKONOMISJEF	39
3.5.3	BETINGELSEFAKTORER	40
4	ANALYSE OG DISKUSJON	42
4.1	KARTLEGGING AV BUDSJETTKRITIKKENS RELEVANS	42
4.2	FAKTORER SOM PÅVIRKER ENIGHET I BUDSJETTKRITIKKEN	52
4.2.1	REGRESJONSANALYSE AV BUDSJETTKRITIKKEN	53
	H1: Alder	54
	H2: Ansiennitet	55
	H3: Utdanning	56
	H4: Privat sektor	57
	H5: Siviløkonom	58
	H6: Strategi	59
	H7: Usikkerhet	60
4.2.2	REGRESJONSANALYSE AV BUDSJETTKRITIKKENS ULIKE DIMENSJONER	63
5	AVSLUTNING	66
5.1	KONKLUSJON	66
5.2	VIDERE FORSKNING	67
	REFERANSER	68
	VEDLEGG	72
	VEDLEGG 1 – INFORMASJONSBREV	72
	VEDLEGG 2 – SPØRRESKJEMA	73
	VEDLEGG 3 – TEST FORSKJELLER I STØRRELSE	79
	VEDLEGG 4 – KORRELASJONSMATRISJE BUDSJETTKRITIKK	80
	VEDLEGG 5 – EGENVERDIKRITERIET	81

VEDLEGG 6 – RELIABILITETSANALYSE	82
VEDLEGG 7 – TEST FOR MULTIKOLLEARITET	83
VEDLEGG 8 – RESIDUALPLOTT: ENIGHET I BUDSJETTKRITIKKEN	84
VEDLEGG 9 – FORKLARINGSGRAD HOVEDMODELL	85
VEDLEGG 10 – KORRELASJON MELLOM ALDER OG KJENNSKAP TIL INNOVATIVE IDEER OG VERKTØY	86
VEDLEGG 11 – KORRELASJON MELLOM ANTALL ÅRS HØYERE ØKONOMISK UTDANNING OG KJENNSKAP TIL INNOVATIVE VERKTØY	87
VEDLEGG 12 – KORRELASJON MELLOM UTDANNINGSBAKGRUNN, KJENNSKAP TIL BEYOND BUDGETING OG KJENNSKAP TIL INNOVATIVE VERKTØY	88

Tabelliste

TABELL 1 – FRA POPULASJON TIL UTVALG	28
TABELL 2 – SVARPROSENT I DE ULIKE FYLKENE	29
TABELL 3 – KAISER-MEYER-OLKIN OG BARTLETT'S TEST	35
TABELL 4 – ROTERTE FAKTORLADNINGER	36
TABELL 5 – KOMMUNENES GRAD AV ENIGHET I BUDSJETTKRITIKKEN	42
TABELL 6 – ULIKE DIMENSJONER AV BUDSJETTKRITIKKEN	43
TABELL 7 – BUDSJETTETS POTENSIALE	45
TABELL 8 – BRUK AV BUDSJETT	45
TABELL 9 – OPPDATERING AV BUDSJETTET	47
TABELL 10 – RESSURSTILDELING	48
TABELL 11 – KJENNSKAP TIL ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	49
TABELL 12 – BRUK AV ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	50
TABELL 13 – DESKRIPTIV STATISTIKK	52
TABELL 14 – UTDANNINGSBAKGRUNN	53
TABELL 15 – REGRESJONSANALYSE	54
TABELL 16 – OPPSUMMERING REGRESJONSMODELL	62
TABELL 17 – REGRESJONSANALYSER	63

Figurliste

FIGUR 1 – FORSKNINGSMODELL	24
FIGUR 2 – ALLE KOMMUNER I NORGE OG KOMMUNENE SOM DELTOK	30
FIGUR 3 – BRUK OG OPPLEVD NYTTE AV BUDSJETT	46
FIGUR 4 – BRUK AV BUDSJETT OG PLANER FOR TIDEN FREMOVER	48
FIGUR 5 – BRUK AV ALTERNATIVE STYRINGSVERKTØY	50

1 Innledning

Budsjettet har i lang tid spilt en svært sentral rolle i økonomistyringsfaget og helt siden etterkrigstiden har det vært det mest brukte verktøyet for å styre organisasjoner. Denne populariteten har ført til at budsjettet brukes til en rekke formål, blant annet planlegging, koordinering, ressursallokering, motivering og belønning (Bergstrand et al., 1999). Til tross for dette, eller kanskje snarere på grunn av dette, har budsjettet over lengre tid blitt anklaget for å inneha for mange roller i økonomistyringen og dermed føre til at målkonflikter oppstår. I færvannet av dette ser vi i dag at bruken av budsjettet som styringsverktøy er satt under press fra ulike hold (Bjørnenak og Olsen, 2012).

Enkelte hevder at budsjettet er et byråkratisk og omstendelig verktøy som bør avskaffes (Hope og Fraser, 1999), mens andre har gått så langt som å kalle budsjettet et unødvendig onde (Wallander, 1999). Det kan virke som denne debatten er på sin plass, da flere studier har avdekket at organisasjoner i økende grad er misfornøyde med budsjettet (Ekholm og Wallin, 2000; Neely et al., 2003; Libby og Lindsay, 2010). Samtidig viser norske studier at budsjettet fremdeles synes å stå sterkt i norske virksomheter, men at kritikken likevel er relevant (Johansen, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012; Bjørnenak og Olsen, 2013).

Spesielt i offentlig sektor har budsjettet alltid hatt en stor og viktig funksjon, blant annet i forbindelse med rettferdighetssyn på fordelingen av samfunnets ressurser (Mellempvik et al., 2012). Imidlertid har det i senere år blitt gjennomført flere ulike reformer innenfor offentlig økonomistyring, dels nasjonalt og ikke minst internasjonalt i form av eksempelvis New Public Management (ny offentlig styring). Slike reformer er ofte inspirert av privat sektor, noe som har ført til at private styringskonsepter og verktøy i større grad har blitt spredt og tatt i bruk i offentlig sektor. Ett av disse er Beyond Budgeting konseptet, med tilhørende kritikk av og alternativer til budsjettet som styringsverktøy.

På tross av de mange endringene som har funnet sted har noen elementer, ikke minst knyttet til budsjett og regnskap, forblitt relativt uendret. Dette gjelder spesielt i kommunesektoren (Bergstrand et al., 1999). Selv om budsjettløs styring har vunnet mer og mer innpass i private virksomheter de siste årene virker det både som en radikal og lite realistisk tilnærming i offentlig sektor. Kommunene er i større grad lovpålagt å bruke budsjetter i den økonomiske styringen, og budsjettet har derfor en veldig sentral rolle i kommunal sektor. På grunn av dette

er det svært interessant å undersøke om kommunene opplever at styringsverktøyet fungerer, eller om de synes at budsjettet er utdatert, arbeidskrevende og ineffektivt.

Videre er Beyond Budgeting konseptets og budsjettkritikkens relevans lite studert i offentlig sektor. Bjørnenak og Olsen (2012) fant i sin studie at budsjettkritikken i stor grad er relevant innenfor både høyere utdanning og helsesektoren, men utenom dette er problematikken i offentlig sektor relativt utforsket. Lignende studier har heller aldri før blitt gjennomført med norske kommuner som kontekst.

Med bakgrunn i dette har vi valgt å utarbeide følgende problemstilling for denne avhandlingen:

«Hvor relevant er budsjettkritikken i norske kommuner?»

Budsjettkritikkens relevans vil her bli målt gjennom kommunenes grad av enighet i kritikken rettet mot budsjetter. Vi vil også se på hvordan budsjettet brukes i dag, samt hvilke verktøy som benyttes for å supplere budsjettstyringen. For å nyansere kartleggingen ønsker vi i tillegg å undersøke hvilke faktorer som kan påvirke enigheten i budsjettkritikken. Flere studier (Eriksrud og McKeown, 2010; Johansen, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012) har sett på sammenhengen mellom karakteristika ved økonomisjef og grad av enighet i budsjettkritikken. Bjørnenak og Olsen (2012) fikk støtte for flere av hypotesene som omhandlet økonomisjefens egenskaper både i helseforetak og høyere utdanningsinstitusjoner, og det kan derfor tenkes at slike sammenhenger også er gjeldende i andre offentlige virksomheter, herunder kommunesektoren. I tillegg ønsker vi å undersøke sammenhengen mellom grad av enighet i budsjettkritikken og de institusjonelle faktorene strategi og usikkerhet.

Det har aldri før blitt gjennomført en kartlegging av budsjettkritikkens relevans i norske kommuner. Resultatene fra kartleggingen kan i stor grad være et signal på om dagens styringssystem fungerer eller om alternative verktøy kunne forvaltet midlene på en bedre og mer effektiv måte. Ettersom hele Norges befolkning har en hjemkommune vil også enkeltindivider påvirkes av hvordan økonomien styres og midlene fordeles. Med andre ord kan denne kartleggingen ha praktiske implikasjoner både for kommunesektoren og den enkelte person.

Tidligere forskning (Eriksrud og McKeown, 2010; Johansen, 2010) har undersøkt sammenhengen mellom grad av enighet i budsjettkritikken og karakteristika ved økonomisjef i privat sektor, men det er kun Bjørnenak og Olsen (2012) som har sett på økonomisjefens egenskaper i offentlige virksomheter. Selv om New Public Management har redusert gapet mellom privat og offentlig sektor er det fortsatt store forskjeller i de to kontekstene. Private virksomheter opererer i et mye mer konkurranseutsatt marked enn offentlige virksomheter, og det å ansatte en økonomisjef med de riktige egenskapene vil ofte være en kritisk suksessfaktor for at organisasjoner skal overleve. På denne måten kan økonomisjefer i privat og offentlig sektor sies å ha roller av ulik betydning. Får vi derfor støtte for sammenhenger mellom enigheten i budsjettkritikken og økonomisjefens karakteristika i kommunesektoren, vil studien være et viktig bidrag til eksisterende teori på feltet.

Ordet budsjett har en noe ulik betydning i ulike kontekster, og kommunene kan oppfatte dette forskjellig siden de i stor grad bruker både inntekts- og kostnadsbudsjetter. I denne studien ønsker vi imidlertid å måle kritikken til budsjettet som helhet. Enigheten i budsjettkritikken vil videre kunne påvirkes av et stort antall faktorer og forhold. Vi presenterer noen av disse faktorene, men kan av praktiske hensyn ikke kontrollere for alle. I tillegg vil vi av tidsmessige hensyn kun samle inn data én gang for å besvare avhandlingens problemstilling. Ettersom undersøkelsen blir sendt ut til kommunenes økonomisjefer, vil avhandlingen også begrenses til å omfatte deres holdninger til budsjettkritikken og oppfatninger av de forholdene det spørres om.

Strukturen på avhandlingen vil være som følger; i kapittel 2 vil vi foreta en gjennomgang av relevant litteratur og teori. Her vil vi se på hvilke formål budsjettet tjener og presentere svakhetene som ofte har vært knyttet til det. I tillegg vil dette kapittelet inneholde litteratur knyttet til karakteristika ved økonomisjef og betingelsesteori. I kapittel 3 begrunnes de metodiske valgene vi har tatt i avhandlingen og konsekvensene av disse. Analyse og diskusjon vil bli presentert i kapittel 4, der resultatene diskuteres opp mot teori og tidligere forskning underveis. Dette kapittelet vil være todelt, der første del har som formål å kartlegge budsjettkritikkens relevans i kommunesektoren, mens andre del prøver å avdekke hvilke faktorer som kan påvirke kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken. Avslutningsvis vil kapittel 5 oppsummere sentrale funn og gi forslag til videre forskning.

2 Teori og litteraturgjennomgang

I dette kapitlet presenteres teori og litteratur som er relevant i besvarelsen av utredningens problemstilling. Først vil vi se på de ulike formålene ved budsjetter. Deretter presenteres budsjettkritikken og Beyond Budgeting konseptet, samt verktøyene som er ment å bøte på problemene ved tradisjonelle budsjetter. Tidligere forskning har vist at både bruken av og holdningene til ulike styringsverktøy påvirkes av karakteristika ved økonomisjef og organisasjon. Vi vil derfor utvikle hypoteser basert på Upper Echelon perspektivet og betingelsesteori, før vi oppsummerer disse i en teoretisk modell.

2.1 Budsjettet og dets funksjoner

Historisk sett har budsjettet spilt en svært sentral rolle i den økonomiske styringen av både store og små organisasjoner (Bjørnenak og Olsen, 2013). Siden ordet budsjett har noe ulik betydning i ulike miljøer kan det defineres med mange ulike utgangspunkter. De aller første budsjettene var legale offentlige dokumenter som ble brukt i forvaltningen for å ha oversikt over hvor mye penger som kunne brukes til forskjellige formål. Denne funksjonen har budsjettet også i dag, ettersom offentlig sektor er mer omfattende enn noensinne (Bergstrand et al., 1999).

Hoff og Bjørnenak (2010, s. 313) legger følgende definisjon til grunn for budsjettet: ”Et budsjett er en detaljert og tallfestet handlingsplan for en gitt fremtidig periode.” Normalt er den fremtidige perioden ett år, og budsjettet er virksomhetens taktiske styringsverktøy. Budsjettet blir dermed den årlige etappeplanene på vei mot virksomhetens strategiske måloppnåelse (Hoff og Bjørnenak, 2010).

Budsjettet og den tilhørende budsjettprosessen er ment å ivareta mange funksjoner, og nedenfor følger noen av de vanligste formålene ved budsjettet (Bergstrand et al., 1999; Hoff og Bjørnenak, 2010).

Planlegging

Det å sette konkrete mål er en vesentlig del av planleggingsprosessen i enhver organisasjon. Budsjettet vil ofte være en viktig bidragsyter i dette arbeidet, ikke bare gjennom å spesifisere de overordnede målene, men også i formidlingen av delmål for kortere perioder som er ment å bidra i oppfyllelsen av de overordnede målene. Eksempler på slike mål er prestasjonsmål og prosjektplaner for ulike avdelinger på ulike nivåer i organisasjonen.

Koordinering

Budsjetter og den forutgående prosessen er også ment å klargjøre underliggende funksjonelle, tidsmessige eller ressursmessige sammenhenger i en bedrift, og legger i så måte grunnlaget for en koordinert gjennomføring av de fastsatte planene. Videre er koordineringen av de kortsiktige målene med de mer langsiktige, strategiske målene ment å skje gjennom budsjettet.

Kommunikasjon

En bevisst budsjetteringsprosess som inkluderer mange av de ansatte er også et redskap for å skape god kommunikasjon, både mellom resultatenheter og innad i selskapet. Ansattes deltakelse i prosessen vil kunne bidra til å klargjøre både de overordnede målene, utfordringene som virksomheten står overfor, samt det ønskede felles verdigrunnlaget i organisasjonen.

Motivering

Gjennom synliggjøring av bedrifters målsettinger for ansatte på alle nivå i hierarkiet, kan også budsjettet bli brukt som et verktøy for å skape motivasjon. Dersom man har vært med på å utforme budsjettet kan dette bidra til at man føler et større ansvar for å oppnå de økonomiske forpliktelsene som kommer frem av budsjettoppstillingen. Det eierskapet den enkelte medarbeider og leder får til mål og planer, kan altså føre til en tilsvarende sterk forpliktelse til å yte sitt beste i gjennomføringsfasen. I de tilfeller der budsjettet benyttes som underlag for bonussystemer er også dette ment å motivere de ansatte til å yte det lille ekstra. Til tross for at mange er kritiske til å bruke budsjettet i en slik rolle, er det i mange bransjer vanlig å knytte budsjettmål opp mot belønningssystemer.

Definering og delegering av ansvar

Budsjetter er videre ment å kunne identifisere ansvarlige enkeltpersoner og avdelinger og delegere gjennomføringen av budsjettplanene til disse. Egne delbudsjetter og mål muliggjør ofte stor grad av frihet i selve gjennomføringsprosessen, samtidig som man i etterkant blir stilt til ansvar for eventuelle avvik.

Ressursallokering

Bedriftens samlede ressursgrunnlag klargjøres gjennom budsjettet, og gjennom ressursallokering skal budsjettet sikre at bedriften utnytter sine knappe ressurser på best mulig måte. Dette blir spesielt viktig dersom selskaper står overfor begrenset økonomisk frihet og ressursene må fordeles på konkurrerende aktiviteter og arbeidsoppgaver.

Oppfølging og kontroll

Ettersom budsjettoppsettene normalt er av lik karakter som de tilhørende regnskapsoppsettene, kan selskaper gjennomføre effektive avviksanalyser gjennom oppfølging og kontroll av den løpende driften mot budsjettmålene.

Budsjettet brukes altså både til planlegging, koordinering, kommunikasjon, motivering, ansvarliggjøring, ressursallokering og oppfølging og kontroll. På grunn av alle de formålene budsjettet er ment å tjene i den økonomiske styringen har det i lang tid blitt anklaget for å resultere i målkonflikter (Bjørnenak og Olsen, 2013). I farvannet av dette er budsjettet i dag sterkt kritisert (Hope og Fraser, 2003b; Bogsnes, 2009), og vi skal i det følgende se nærmere på selve kritikken av budsjettet som styringsverktøy.

2.2 Beyond Budgeting og budsjettkritikken

Selv om budsjettet er det mest utbredte økonomistyringsverktøyet i verden, har det i lengre tid blitt omtalt som byråkratisk og omstendelig. Selv om det hittil har overlevd alle kritikkbølger, synes situasjonen å ha endret seg de siste ti årene. Store og drastiske markedsendringer har ført til at mange av de tradisjonelle verktøyene er blitt umoderne, og i de senere år har debatten rundt problemene ved den tradisjonelle budsjetteringen vokst både i intensitet og

omfang (Bergstrand et al., 1999).

I de seneste årene har budsjettkritikken blitt anført av Beyond Budgeting Round Table (BBRT). BBRT er et frittstående institutt som holder foredrag og utgir artikler som aktivt søker å få virksomheter til å bytte ut de tradisjonelle budsjettene med andre styringsverktøy (Hoff og Bragelien, 2009). Beyond Budgeting er altså ikke et økonomistyringsverktøy, men snarere et konsept som omfatter ulike verktøy og styringsprinsipper. Hope og Fraser (2003a) har på bakgrunn av budsjettproblemene presentert seks prinsipper som er ment å bidra til en dynamisk styringsprosess, samt seks prinsipper som skal legge til rette for desentraliserte organisasjoner. Dersom man følger disse prinsippene er det ifølge forfatterne et potensiale for både økt kostnadseffektivitet, høyere lønnsomhet og økt kundelojalitet. På norsk omtales gjerne Beyond Budgeting som budsjettløs styring, og retorikken er i så måte fundert på svakhetene og problemene knyttet til budsjettet som styringsverktøy (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Fremstillingen av budsjettkritikken er blant annet basert på funnene til Neely et al. (2003) som har samlet de mest siterte svakhetene ved budsjettet. Gjennom en grundig litteraturgjennomgang samt flere intervjuer med bedrifter avdekket denne studien de vanligste problemene og svakhetene tilknyttet budsjettet og budsjetteringsprosessen. Vi har valgt å kategorisere kritikken i tre separate, men til dels overlappende tematiske deler; problemer i forbindelse med selve budsjettprosessen, budsjettets innvirkning på organisasjon og ansatte og budsjettets manglende forankring i strategi. Under blir disse delene presentert.

2.2.1 Problemer i forbindelse med budsjettprosessen

Budsjetter er tidkrevende å utarbeide

Noe av den mest utbredte kritikken mot budsjettet er at budsjettprosessen ofte er svært tids- og ressurskrevende. Budsjettutarbeidelsen er en repetitiv prosess, der man gjennom samarbeid mellom ulike nivåer i organisasjonen forsøker å komme frem til riktige budsjettmål. Dersom budsjettet ikke godkjennes i første omgang er man nødt til å gjennomgå hele prosessen en gang til. Deretter skal budsjettet revideres, samt avviksanalyser og lignende gjennomføres. Dette blir raskt en omfattende prosess som opptar store deler av organisasjoners tid og ressurser (Hope og Fraser, 1999).

Libby og Lindsay (2010) avdekket i sin studie av mellomstore og store amerikanske foretak at den gjennomsnittlige budsjettprosessen tok rundt ti uker. Hope og Fraser (2003a) hevder at prosessen er enda mer omfattende, hvor organisasjoner gjennomsnittlig bruker fire til fem måneder på budsjetteringsarbeidet. Altså hevdes det at budsjettprosessen opptar 20 – 30 % av toppledelsens tid, og det vil derfor være en fare for at budsjettarbeidet gjennomføres på bekostning av andre viktige aktiviteter. Så lenge verdien knyttet til prosessen kan forsvare tidsbruken er ikke dette noe problem. Flere hevder imidlertid at kostnadene langt på vei overstiger nytteverdien (Bergstrand et al., 1999; Hope og Fraser, 2003a).

Videre blir arbeidsmengden som legges ned i oppstillingen og oppfølgingen uforholdsmessig stor. Dette kommer blant annet av et stadig ønske om forbedre både strukturen og nøyaktigheten i budsjetteringen, som fører til at en overdreven detaljrikdom etablerer seg i budsjettstrukturen (Bergstrand et al., 1999).

Budsjetter er basert på usikre antakelser og gjetninger

Svenska Handelsbankens tidligere direktør Jan Wallander (1999) hevder at ett av hovedproblemene ved budsjetteringen er at budsjetter er basert på usikre prognoser angående etterspørsel, kostnader og lignende. I utarbeidelsen av disse prognosene er man nødt til å støtte seg på en rekke antakelser og forutsetninger. En vanlig antagelse er at fremtiden vil være lik den historiske utviklingen (ibid.). Prognoser som budsjettene baseres på vil som følge av dette ofte kun være en framskrivning av dagens situasjon, ettersom man ikke evner eller ønsker å analysere antakelsene ytterligere. Wallander (1999) hevder videre at dette kan føre til at trendbrudd ikke vil kunne oppdages gjennom prognosene i budsjettet. Budsjettets verdi blir da avhengig av hvor riktige de underliggende antakelsene er. Dette er et problem som har økt i takt med den stadig økende usikkerheten i organisasjoners omgivelser (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Budsjetter utformes og oppdateres for sjelden

Budsjetter blir også kritisert for sin lange og rigide tidshorison. Bogsnes (2009) hevder at spørsmål tilknyttet fornuftig ressursbruk stilles både for sjeldent og ofte for sent. Dette mener han skyldes for lange budsjettssykluser, ettersom disse vanligvis er på tolv måneder. Wallander (1999) omtaler videre budsjettet som et årlig ritual, og påpeker at budsjettene i realiteten kun

gir et bilde av gjennomsnittsakiviteten i foretaket for tre kvartaler siden. De gir altså veldig lite informasjon om dagens situasjon. Dette byr på problemer ettersom den stadig økende usikkerheten i organisasjoners omgivelser medfører prispress, kortere produktcykluser og ustabile kundepreferanser som, i kombinasjon med sjeldne budsjettoppdateringer, kan hindre budsjettene i å bidra med relevant styringsinformasjon (Hope og Fraser, 1997).

Budsjettet forsøker å fylle for mange roller

Budsjettet har også blitt anklaget for å forsøke å fylle for mange ulike roller i organisasjoners økonomistyring, noe som videre kan føre til rolle- og målkonflikter. Dersom slike konflikter oppstår mellom ulike avdelinger innenfor samme foretak, kan det være vanskelig å benytte budsjetter effektivt til alle de funksjonene de er ment å inneha. Hvorvidt disse konfliktene kan løses avhenger blant annet av hvilke incentiver budsjettet gir (Bjørnenak og Olsen, 2013). Dette bringer oss naturlig inn på budsjettets innvirkning på organisasjon og ansatte.

2.2.2 Budsjettets innvirkning på organisasjon og ansatte

Budsjetter oppfordrer til dysfunksjonell atferd og gaming

Den mest slående kritikken til Hope og Fraser (2003b) er at budsjetter ofte inntar rollen som en fast prestasjonskontrakt. Dersom man overstiger de forhåndsbestemte budsjettmålene anses ens prestasjoner å være gode, og man blir ofte belønnet deretter. På grunn av dette vil selve budsjettprosessen kunne motivere de ansatte til å ta beslutninger som er lite verdiskapende for organisasjonen som helhet, for heller å oppnå egen belønning (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Libby og Lindsay (2010) fant i sin studie at gaming forekommer i de fleste store og mellomstore foretak i USA og Canada. Med gaming menes her at de ansatte spiller et bevisst spill i budsjetteringsprosessen, typisk i oppnåelsen av budsjettmålene. Vanlige former av gaming og dysfunksjonell atferd er for eksempel fremforhandling av lavere målsetninger enn det man tror er oppnåelig for å gjøre det enklere å nå budsjettmålene, tilpasning av inntekter og kostnader for å nå periodens mål og overestimering av ressursbehov for å sikre seg tilstrekkelige ressurser eller bygge inn slakk.

Videre påpeker Bergstrand et al. (1999) at budsjettet oppfordrer til kunstig og misledende periodeinndeling. En kan på grunn av dette ende opp med en bevilgningstankegang som direkte oppfordrer til overdrevent ressursbruk. Budsjettansvarlige kan velge å bruke opp eventuelle budsjettoverskudd før budsjettperioden er over for å unngå reduserte bevilgninger neste periode. En vil altså kunne få et overforbruk av organisasjonens ressurser, et problem som øker jo lengre ut i budsjettperioden man kommer.

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

I stadig mer konkurransutsatte og ustabile omgivelser er organisasjoner avhengige av å være tilpasningsdyktige og nyskapende for å overleve. På grunn av dette desentraliserer mange selskaper beslutningsmyndig og skaper en flatere organisasjonsstruktur. Budsjettet kritiseres i denne sammenheng for ikke å evne å støtte opp rundt denne strukturen og styringen, men i stedet bidra til å forsterke den sentraliserte kontrollen og vertikale selskapsstrukturen (Hope og Fraser, 1997). På denne måten kan en si at budsjettet hindrer selskaper i å bli mer tilpasningsdyktige. Eksempelvis vil ansatte som er tildelt beslutningsmyndighet ha vanskeligheter med å reagere raskt på endringer i omgivelsene dersom dette medfører endringer i periodens budsjett. Dette fordi slike endringer ofte krever godkjenning fra ansatte lengre opp i hierarkiet (ibid.).

Ifølge Hope og Fraser (1997) er industrisamfunnet i ferd med å dø ut, og mange vestlige selskaper har gått over til å bli en del av dagens kunnskapssamfunn. Flere og flere benytter seg i denne sammenheng av allianser og partnerskap på tvers av organisasjoner for å kunne skape kundeverdier og konkurransefortrinn. Slike samarbeid vil også kunne hemmes, ettersom aktørene i hovedsak fokuserer på oppnåelsen av egne budsjettmål heller enn kunnskapsdeling og samarbeid.

Budsjetter skaper barrierer mellom avdelinger fremfor å oppfordre til kunnskapsdeling

Fra et kunnskaps- og læringsperspektiv kan budsjetter hemme samarbeid også mellom ulike avdelinger i samme organisasjon (Hope og Fraser, 1999). Dette fordi den enkelte avdelings prestasjonsevaluering gjerne baseres på avdelingens budsjettmål, samt at det også kan forekomme sammenligninger av avdelingene basert på budsjettene. Ved at det i slike tilfeller

finnes få incentiver til å samarbeide med andre avdelinger for å oppnå synergieffekter, bidrar budsjetter til å skape barrierer mellom avdelingene. Dermed kan viktig informasjon og erfaringer hindres i å spres i organisasjonen, og i verste fall kan det også utvikles en fiendtlig holdning mellom avdelingene innad i organisasjonen (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Budsjetter gjør at ansatte føler seg lite verdsatt

Budsjettet har også blitt anklaget for å få ansatte til å føle seg lite verdsatt. Som nevnt tidligere hevder blant annet Hope og Fraser (1997) at budsjettet støtter opp om sentralisert styring, dette ved at de ansatte ikke gis ansvar, frihet og beslutningsmyndighet. Ofte skyldes dette at det tradisjonelle budsjettets fokus på finansielle måltall går på bekostning av ikke-finansielle mål, noe som gjenspeiles i prestasjonsmålingen av de ansatte. I så måte kritiseres budsjetter for ikke å ivareta humankapitalen i organisasjoner på en god nok måte. Dette er følgelig svært uheldig ettersom humankapital ofte er et viktig konkurransefortrinn i mange markeder (Bjørnenak og Olsen, 2013).

2.2.3 Budsjettets manglende forankring i strategi

Budsjetter er sjelden strategisk fokusert

Sett med strategiske øyne kritiseres budsjettet for å skape en kortsiktig kultur som heller fokuserer på å oppnå finansielle budsjettmål enn på å implementere en god forretningsstrategi og skape langsiktig verdi for aksjonærene (Neely et al., 2003). På denne måten bidrar ikke budsjettet til å kommunisere organisasjonens overordnede målsettinger, ei heller med relevant informasjon i forhold til strategisk beslutningstaking.

Budsjettet er ofte et selskaps viktigste verktøy for å koordinere, kommunisere og fremme målkongruens blant ansatte i alle hierarkiske ledd. Dersom budsjettet ikke bygger på selskapets hovedmålsettinger vil store deler av organisasjonen jobbe mot andre mål, noe som vil hemme verdiskapningen. Hvis budsjetter utarbeides uavhengig av selskapets strategiske og langsiktige mål, vil dette også kunne hemme både verdiskapning og strategiutvikling (Hansen et al., 2003).

Budsjetter hemmer reaksjonsevne og er ofte en barriere mot endring

Enda mer urovekkende er litteraturen som tilsier at budsjettet kan hemme evnen til å raskt reagere på endringer i omgivelsene (se for eksempel Hope og Fraser, 2003a). Dette er svært uheldig ettersom rask respons på markedssignaler er viktig for å kunne overleve i dagens tøffe konkurransesituasjon.

Hope og Fraser (1997) hevder at dagens kjernekompetanse ikke lenger er finansiell, men intellektuelle. Det er da ikke strategisk hensiktsmessig å legge et så stort fokus på finansielle måltall som det gjøres i budsjett- og regnskapsrapporteringen. Wallander (1999) går så langt som å si at finansielle måltall er kjernen i alt som er råttent ved budsjetter. Som en konsekvens av det overdrevne fokuset på finansielle måltall legges det en demper på strategisk tenkning, og i så måte kan budsjetter fungere som en barriere også mot endring. Videre kan budsjettoppnåelse bli et mål i seg selv, ved at ledelsen blir for internt fokusert heller enn å være klar til å respondere på endringer i omgivelsene. Dette forsterkes ytterligere av den endelig tidshorisonen.

Samtidig er det i mange tilfeller ikke rom for endringer av budsjettet i løpet av perioden, noe som gir de ansatte tilnærmet ingen mulighet til å endre prosesser underveis dersom omgivelsene endres. Altså kan budsjetter redusere mulighetene til å takle utfordringer eller å gripe eventuelle muligheter som oppstår.

Budsjetter fokuserer på kostnadsreduksjoner fremfor verdiskapning

Ifølge Bogsnes (2009) skaper budsjettet lite verdi ettersom det fører til et for stort fokus på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning. Han spør seg hvordan man i dag kan vite hva som er det riktige og optimale ressursnivået om ett år. Ikke bare er det snakk om det totale beløpet, men også nøyaktig hvor mye som skal brukes på de ulike postene. Dette problemet er følgelig nært knyttet til at budsjetter utformes og oppdateres for sjelden (ibid.).

Det overdrevne fokuset på kostnadsreduksjon kommer i hovedsak av at budsjettet er basert nesten utelukkende på finansielle måltall. Som påpekt tidligere vil fokus på få finansielle måltall fremfor andre verdiskapende faktorer kunne svekke en organisasjons økonomiske prestasjon (Wallander, 1999). Samtidig kan kreativitet og innovasjon hemmes av budsjettets byråkratiske natur, ved at man bruker tiden på formaliserte rutiner fremfor kreativ tenkning og

verdiskaping (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Oppsummert handler budsjettkritikken både om budsjetteringsprosessen og konsekvensene av å bruke budsjett som styringsverktøy. Førstnevnte knytter seg til at for mye tid og ressurser brukes i utarbeidelsen, revideringen og oppfølgingen av budsjettet. Sistnevnte er imidlertid langt mer alvorlig, ettersom man takler dagens styringsutfordringer med feil type styringsverktøy.

2.3 Alternativene til budsjettet

På bakgrunn av kritikken har det over en årrekke blitt utviklet en rekke alternative styringsverktøy. Felles for disse er at de forsøker å eliminere svakhetene ved budsjettet, enten i kombinasjon med eller med formål å erstatte budsjettet. Beyond Budgeting bevegelsen mener imidlertid at disse har blitt hindret fra å komme til sin fulle rett i det tradisjonelle budsjetteringssystemet, og at den eneste måten å utnytte verktøyenes potensiale er å avskaffe budsjettet helt.

Denne delen bygger på alternativene som fremstilles i ulike deler av Beyond Budgeting litteraturen og de alternative løsningene som presenteres av forkjemperne av Beyond Budgeting i BBRT nettverket. Inndelingen og innholdet er i stor grad basert på Bjørnenak og Olsen (2013). Alternativene kan deles inn i følgende fire kategorier, og videre vil de ulike alternativene bli presentert kortfattet:

- Budsjett- og prognosebaserte løsninger
- Målstyringsbaserte løsninger
- Benchmarkingsbaserte løsninger
- Markedsmekanismebaserte løsninger

2.3.1 Budsjett- og prognosebaserte løsninger

Som tidligere nevnt har budsjettet blitt kritisert for å være en videreføring av tidligere års budsjetter, altså kun en fremskrivning av dagens situasjon. På grunn av dette sies budsjettet å være lite egnet både som grunnlag for store strategiske beslutninger og til prestasjonsmåling. Flere alternativer har blitt foreslått for å bøte på disse problemene, deriblant

nullbasebudsjettering, programbudsjettering og aktivitetsbasert budsjettering (Bergstrand et al., 1999). Sistnevnte er i dag den mest kjente og brukte av disse, og anses som renessansen på denne typen løsninger. Tre løsninger har blitt skissert:

1. Analysere ressursforbruken på ulike aktiviteter og budsjettere på prioriteringer mellom ulike aktiviteter.

Hovedutfordringen med denne løsningen er at den er veldig arbeidskrevende, samt at arbeidet med å bedømme ressursbruken på ulike aktiviteter er svært utfordrende (Bjørnenak og Olsen, 2013). I tillegg har en annen klar trend vært å:

2. Redusere detaljgraden i budsjettene, for eksempel ved bruk av mer aggregerte budsjetter.

Denne formen for forenklinger er nært beslektet med løsningen *rullerende prognoser*. Rullerende prognoser er mindre detaljerte enn tradisjonelle budsjetter og de kan dermed oppdateres oftere og gi mer relevant og rettidig styringsinformasjon. De gir mulighet til å overvåke de mest kritiske faktorene og på denne måten løse problemene som oppstår fordi budsjetter ofte har en endelig tidshorisont. Samtidig er det svært viktig å holde detaljgraden nede, da det gjerne kan bli et problem at prognosene blir like arbeidskrevende som de tradisjonelle budsjettene (Bergstrand et al., 1999). Tredje løsning er altså å:

3. Erstatte budsjettene med rullerende prognoser, løsrevet fra kalenderåret og med fokus på estimer fremfor detaljer og en integrert målprosess.

Felles for disse tre løsningene er at man bruker mange av de samme tankene som i den tradisjonelle budsjetteringsprosessen, samtidig som man retter arbeidet mot å få frem prioriteringer og estimer på et overordnet nivå. Man rendyrker altså ulike roller i ulike versjoner: aktivitetsbaserte budsjetter for prioritering, rullerende prognoser for estimer (Bjørnenak og Olsen, 2013).

2.3.2 Målstyringsbaserte løsninger

Av de målstyringsrelaterte løsningene er *balansert målstyring* den mest kjente og brukte. Kaplan og Nortons Balanced Scorecard modell har fått stor utbredelse både i private og

offentlige virksomheter i den industrialiserte del av verden (Hoff og Bragelien, 2009). I denne modellen erstatter eller supplerer man budsjettet med et sett av måltall som er ment å skape en konsekvent sammenheng mellom det strategiske og det operative styringsnivået (ibid.). Måltallene brukes på denne måten både i kommunikasjonsarbeid og som prestasjonsmålingsverktøy. En løsning kan være å:

4. Erstatte eller supplere budsjettene med måltall som på en bedre måte knytter sammen en organisasjons strategi og handlingsplaner.

2.3.3 Benchmarkingsbaserte løsninger

Benchmarking er en kontinuerlig prosess der en virksomhets interne og eksterne prosesser, produkter og tjenester måles og sammenlignes med de beste i og utenfor bransjen. En slik sammenligning kan også foretas med den enkelte enhet over tid (Hoff og Bragelien, 2009). Jan Wallander og Svenske Handelsbanken, som anses som pionerene i Beyond Budgeting sammenheng, erstattet budsjettene med en slik modell og innførte samtidig en mer desentralisert styringsmodell. Dette for å muliggjøre sammenligninger med seg selv og andre avdelinger og selskaper (Bjørnenak og Olsen, 2013).

Denne løsningen skiller seg fra den målstyringsbaserte ovenfor, da det her er snakk om et sterkt finansielt fokus, mens man i måltallsløsningen vektlegger et større sett av ikke-finansielle måltall (ibid.). I Beyond Budgeting litteraturen legges det opp til en kombinasjon av disse:

5. Erstatte budsjettene med systematiske sammenligninger mellom enheter og med den enkelte enhet over tid, kombinert med desentralisering av myndighet og ansvar.

2.3.4 Markeds mekanismebaserte løsninger

Ved å erstatte budsjettenheter med resultatenheter gjennom interne markeder kan man oppnå noe av den samme effekten som ved benchmarking. Utfordringen her er at man blir nødt til å fastsette internpriser på produkter og tjenester som skal leveres internt. Dette arbeidet kan være svært vanskelig, og man risikerer at løsningen blir kostbar å administrere (Bjørnenak og Olsen, 2013). Løsningen som presenteres er å:

6. Erstatte budsjettenheter med resultatenheter gjennom interne markeder.

Løsningene presentert ovenfor er ikke en uttømmende liste, men heller en oversikt over de verktøyene som vanligvis brukes i stedet for eller i tillegg til budsjetter. I praksis finner vi ofte en kombinasjon av disse.

Tidligere forskning har vist at bruken av alternative styringsverktøy påvirkes av karakteristika ved økonomisjefene, da de ofte har stor beslutningsmakt når det gjelder innføringen av nye økonomistyringsverktøy (Olsen, 2012; Daleq og Hobbøl, 2014). I kommunene brukes hovedsakelig budsjettet som styringsverktøy, og om økonomisjefene føler et behov for å innføre andre verktøy vil blant annet påvirkes av om de synes dette eksisterende verktøyet fungerer. Økonomisjefens egenskaper kan dermed være med på å forme hvordan budsjettet oppfattes i kommunen, og neste del av litteraturgjennomgangen er derfor viet til dette.

2.4 Karakteristika ved økonomisjef

Karakteristikaene ved toppledelsen har vært mye diskutert, men det var først Hambrick og Mason (1984) som sammenfattet den tidligere fragmenterte teorien på området og utledet det vi i dag kaller ”Upper Echelons perspektivet.” Karakteristika ved økonomisjef er ingen egen teori, men utledet fra denne litteraturen. Dette perspektivet sier at organisasjoners utfall, strategiske valg og prestasjonsnivå delvis bestemmes ut fra lederens bakgrunn (Hambrick og Mason, 1984).

Selv om det er forsket lite på hvordan individuelle forskjeller hos ledelsen påvirker styrings- og kontrollsystemer, har nyere forskning (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009; Olsen, 2012; Daleq og Hobbøl, 2014) undersøkt om karakteristika ved økonomisjef kan forklare spredningen og bruken av innovative styringsverktøy. Både Naranjo-Gil et al. (2009) og Olsen (2012) betrakter karakteristika ved økonomisjef som viktig både når det gjelder villigheten til og muligheten for adopsjon av innovasjoner. Videre tolkes innovasjon ofte som nytenking og det å stille seg kritisk til det trygge og tradisjonelle. I økonomistyringssammenheng er det mest tradisjonelle verktøyet budsjettet, og det er derfor nærliggende å tro at det kan være sammenhenger mellom karakteristika ved økonomisjef og grad av enighet i budsjettkritikken.

Naranjo-Gil et al. (2009) har i nyere tid forsket på sammenhengen mellom rollen til økonomisjef og bruken av økonomiske styringsverktøy. Blant annet fikk de bekreftet hypotesen deres om at yngre økonomisjefer er mer villig til å adoptere innovative økonomistyringssystemer. Young et al. (2001) påpeker at eldre ledere kan bli mindre fleksible og dermed mindre villige til å adoptere nye ideer og praksiser. Denne negative sammenhengen rettferdiggjøres ofte på grunnlag av at alder og dynamisk livsstil har en avtagende effekt både på kognitiv evne og energinivå. Hambrick og Mason (1984) diskuterer ikke sammenhengen mellom alder og innovasjon eksplisitt i sin artikkel, men heller eldre lederes konservative holdning. Her argumenteres det for at eldre ledere har større tilknytning til organisasjonenes nåtilstand. De konservative holdningene kan forklares av at eldre ledere i større grad er på et stadium der de setter både finansiell og karrieremessig trygghet høyt, og at de derfor unngår risiko. I tillegg kan yngre ledere ofte beskrives som mer energiske og ivrige etter å fremme sin karriere gjennom å engasjere seg i nye prosjekter, samtidig som de gjennom sin utdanning vil være oppdatert på moderne styringsverktøy (Naranjo-Gil et al., 2009).

I studien om spredningen av balansert målstyring i kommunesektoren fant Daleq og Hobbøl (2014) at alder var en relevant karakteristika ved økonomisjef. Videre fant Bjørnenak og Olsen (2012) i sin studie om budsjettkritikkens relevans i høyere utdanningsinstitusjoner og helsesektoren, at yngre ledere i større grad var enige i budsjettkritikken. Den tilsvarende sammenhengen fant Eriksrud og McKeown (2010) i sin avhandling om budsjettkritikkens relevans i norske selskaper. Ut fra teori og tidligere forskning utvikles derfor vår første hypotese:

H1: Kommuner med yngre økonomisjef vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

Mange av studiene som fant en sammenheng mellom leders alder og en organisasjons bruk av innovasjoner, har også funnet at leders ansiennitet i organisasjonen har en negativ effekt på innovasjon (Naranjo-Gil et al., 2009). Young et al. (2001) presenterer ansiennitet som todelt i påvirkningen den har på lederes holdning mot endring og innovasjon. På den ene siden kan økende ansiennitet føre til at toppledere blir stå og motstandsdyktig mot endringer, mens økt ansiennitet på den andre siden kan føre til at ledere er bedre rustet til å takle endringene som adopsjon av nye ideer vil medføre. Naranjo-Gil et al. (2009) mener derimot at ledere som har tilbrakt en vesentlig del av karrieren sin i samme organisasjon har opparbeidet seg en

maktposisjon og rutiner de ikke vil risikere, og at de derfor blir mindre villige til endringer med økt ansiennitet. Hambrick og Mason (1984) skriver også at ledere som har tilbrakt hele karrieren sin i en organisasjon kan forventes å ha relativt begrensede perspektiver og føle et større eierskap til de eksisterende styringssystemene. Dette kan forsterkes av at det er lagt mye ressurser i de eksisterende systemene, samt at økonomisjef kanskje har vært med på å utvikle dagens systemer.

Hovedkonklusjonen fra flere studier er at ledere bragt inn fra utsiden tenderer å lage flere endringer i struktur og prosedyrer enn ledere med intern forfremming (Kotin og Sharaf, 1967; Helmich og Brown, 1972). Årsakene til denne atferden er at en fra utsiden føler seg mindre forpliktet til organisasjonens nåstatus, og at man derfor ønsker å opparbeide seg lojalitet blant de ansatte ved å bedre dagens situasjon gjennom nye systemer. Olsen (2012) fant at økonomisjefer med lengre ansiennitet i større grad brukte innovative styringsverktøy, mens Bjørnenak og Olsen (2012) avdekket at økonomisjefer med flere års fartstid i større grad var enige i budsjettkritikken i studien av offentlige virksomheter. Selv om tidligere forskning er noe fragmentert når det gjelder retningen på sammenhengen, velger vi å anta at økonomisjefer med færre års fartstid i kommunen i større grad vil være enig i budsjettkritikken. Vi utvikler følgende hypotese basert på teori og tidligere forskning:

H2: Økonomisjefer med kortere ansiennitet i kommunen vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

Hvor mange års høyere økonomisk utdanning økonomisjefen har er en annen viktig karakteristika. Det har i tidligere studier (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009) blitt forventet at økonomisjefer med en tyngre bedriftsøkonomisk utdanning vil være bedre kjent med ulike styringsverktøy. Resultatene fra disse studiene er gjennomgående konsistente og viser at nivå på utdanning er positivt korrelert med mottakeligheten av nye innovasjoner (Hambrick og Mason, 1984). En med flere års utdanning vil kunne se mulighetene og svakhetene både ved eksisterende og alternative verktøy, og derfor være mer villig til å endre det nåværende systemet.

Mens tidligere studier i hovedsak har sett på om bruken av innovative styringsverktøy påvirkes av økonomisjefens utdanningsnivå (Hambrick og Mason, 1984), har holdningene til disse verktøyene derimot ikke blitt studert. Ettersom innovative verktøy ofte ses i sammenheng med det å være kritisk til det tradisjonelle og kjente, herunder budsjettet, kan det

tenkes at utdanningsnivået også er relevant for vår studie. Vi ønsker derfor å studere sammenhengen mellom antall års utdanning og grad av enighet i budsjettkritikken.

De fleste økonomisjefer i kommunene vil ha noe økonomisk utdanning, men antall år vil kunne variere. Det kan derfor tenkes at jo flere års utdanning økonomisjefen har, desto mer kritisk vil han eller hun være til budsjettet som styringsverktøy. Vi utvikler en ny hypotese om sammenhengen mellom høyere økonomisk utdanning og enighet i budsjettkritikken basert på diskusjonen over:

H3: Kommuner der økonomisjef har flere års høyere økonomisk utdanning vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

Erfaring kan også sies å være en faktor som påvirker en leders handlinger og holdninger (Hambrick og Mason, 1984). Så godt som alle innovative styringsideer har sin opprinnelse fra privat sektor, og erfaringen økonomisjef har derfra vil derfor kunne være en viktig karakteristika (Bjørnenak og Olsen, 2012). Gjennom de ulike reformene offentlig sektor har gjennomgått de siste årene, som i stor grad er inspirert av New Public Management, kan ideer og praksiser fra privat sektor bli spredt av ledere til offentlige virksomheter (ibid). Kommunenes økonomisjefer vil derfor bli eksponert for innovative ideer og verktøy fra to hold. På den ene siden gjennom tidligere erfaring fra privat sektor, og på den andre siden gjennom reformene offentlig sektor har gjennomført de senere årene.

Tidligere eksponering for innovasjoner kan dermed være en indikator på tilbøyeligheten en har til å adoptere innovasjoner og ideer i fremtiden (Young et al., 2001). Disse innovasjonene har ofte som hensikt å bedre eller erstatte det etablerte og tradisjonelle. Det kan derfor tenkes at økonomisjefer som har blitt introdusert for innovative verktøy og ideer gjennom sin bakgrunn i privat sektor, i større grad ser problemene med budsjettet. Basert på dette utvikler vi følgende hypotese om sammenhengen mellom økonomisjefens erfaring fra privat sektor og grad av enighet i budsjettkritikken:

H4: Kommuner der økonomisjef har flere års erfaring fra privat sektor vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

I tillegg argumenteres det for at utdanningsbakgrunnen til økonomisjef har innvirkning på holdningene til budsjettet. Denne inneholder ofte rik og kompleks informasjon som indikerer kunnskaper og ferdigheter ved en person (Hambrick og Mason, 1984; Young et al., 2001). Selv om det ikke finnes tidligere forskning som tilsier at de med siviløkonomutdannelse vil være mer kritisk til budsjettet, har det blitt argumentert for at ledere med en tyngre bedriftsøkonomisk utdanning vil være bedre kjent med ulike styringsverktøy og mer åpen for å endre det eksisterende systemet i tidligere studier (se for eksempel Naranjo-Gil et al., 2009).

En siviløkonom kan være mer kritisk til å bruke budsjett enn andre, ettersom en siviløkonom gjerne er godt introdusert for budsjettet som verktøy og svakhetene ved det. De kan også ha større kjennskap til de alternative styringsverktøyene, og til og med blitt introdusert for budsjettkritikken presentert av Beyond Budgeting bevegelsen. Dette kan igjen medføre større sannsynlighet for bruk av alternative verktøy og enighet i kritikken. Det kan derfor tenkes at økonomisjefer med siviløkonomutdannelse i større grad vil være enig i budsjettkritikken enn økonomisjefer med andre utdannelser. Vi utvikler følgende hypotese om sammenhengen mellom utdannelsesbakgrunn og grad av enighet i budsjettkritikken:

H5: Kommuner der økonomisjef har siviløkonomutdannelse vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

Denne hypotesen er mer eksplorerende enn de foregående hypotesene, ettersom den ikke er basert på tidligere forskning.

Mens beslutningen om å innføre innovative styringsverktøy skjer i ledelsen, avgjøres behovet for slike verktøy blant annet av faktorer som grad av usikkerhet i omgivelsene og valgt strategi. Tilhengerne av Beyond Budgeting argumenterer for at det tradisjonelle budsjettet er lite egnet som ressursallokeringsverktøy i omgivelser preget av stor usikkerhet, samt at budsjettstyring kan egne seg mindre i proaktive organisasjoner (Mellempvik et al., 2012). I det følgende presenteres derfor betingelsesteori, hvor det redegjøres for mulige sammenhenger mellom faktorene strategi og usikkerhet og kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken.

2.5 Betingelsesteori

Betingelsesteori sier at det ikke finnes universelt riktige styringssystemer som er effektive for alle organisasjoner i alle situasjoner, men at disse systemene påvirkes av situasjonsbestemte faktorer (Otley, 1980). Betingelsesbasert forskning har lang tradisjon i studien av økonomiske styringsverktøy (Chenhall, 2003). I studier med hensikt å forklare effektiviteten av ulike styringsverktøy har forskere undersøkt ulike faktorer som preger organisasjoners omgivelser, slik som teknologi, størrelse, struktur, strategi og nasjonal kultur (ibid.). Chenhall (2003) presenterer i sin artikkel funn fra de siste 20 årene med betingelsesbaserte studier, hvor han i tillegg utvikler hypoteser relatert til økonomiske styringsverktøy i forhold til organisasjonens kontekst. Det er i denne sammenheng interessant å se om ulike betingelsesfaktorer kan påvirke i hvor stor grad norske kommuner er enige i kritikken rettet mot budsjetter.

2.5.1 Strategi

Strategi skiller seg fra andre betingelsesfaktorer ettersom den ikke er en del av selve konteksten (Chenhall, 2003). For å fange opp strategien har det vært vanlig å skille mellom organisasjoner som er prospectors og defenders (Miles og Snow, 1978). Prospectororganisasjoner er karakterisert av deres dynamiske søk etter nye markedsmuligheter. De har ingen stabil strategi, men god tilpasningsevne til kortsiktige endringer i omgivelsene gjennom utviklingen av nye produkter og kreative løsninger for å imøtekomme kunders krav (Desarbo et al., 2005; Naranjo-Gil et al., 2009). Defenderorganisasjoner er derimot mer reaktive og noe tregere i adopsjonen av nye løsninger enn proaktive markedsaktører. Disse fokuserer på å opprettholde sikre nisjer i relativt stabile markedssegmenter og konkurrerer hovedsakelig på pris og operasjonell effektivitet (ibid.). I virkeligheten vil de fleste organisasjoner kombinere typologiene og ha karakteristika av både å være prospector og defender. Vi velger her å referere til disse to rene typene for å forklare relasjonen mellom strategi og økonomiske styringsverktøy.

Generelt foreslår tidligere forskning at jo mer proaktiv strategien er (i.e. prospectororganisasjon), jo mer avanserte økonomiske styringsverktøy er nødvendig (Naranjo-Gil et al., 2009). Grunnen til dette er at prospectororganisasjoner gjør daglige beslutninger innenfor en rekke områder som krever at de har tidsriktig og relevant informasjon. En organisasjon som har kundetilfredshet, produktutvikling og fleksibilitet sentralt i sin strategi, trenger et styringsverktøy som inkluderer mål med fokus på disse

aspektene (ibid.). Tidligere studier slik som Simons (1987), Gosselin (1997), Langfield-Smith (1997) og Bouwens og Abernethy (2000) indikerer også at prospectororganisasjoner adopterer mer avanserte økonomistyringsteknikker (Naranjo-Gil et al., 2009). I tillegg fikk Eriksrud og McKeown (2010) støtte for sammenhengen mellom strategi og grad av enighet i budsjettkritikken i sin studie av norske selskaper. Funn fra tidligere undersøkelser indikerer i hovedsak at mer konservative strategier i større grad henger sammen med formaliserte og tradisjonelle styringssystemer, herunder spesifikke operasjonelle mål og rigid budsjettkontroll.

Fra teori og tidligere forskning utvikler vi følgende hypotese om sammenhengen mellom strategi og enighet i kritikken rettet mot budsjetter:

H6: Kommuner som følger en prospector strategi vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

2.5.2 Usikkerhet

De eksterne omgivelsene er en kraftfull kontekstuell variabel i betingelsesbasert forskning, og usikkerhet er kanskje en av hyppigst studerte faktorene (Chenhall, 2003). Ifølge Hansen et al. (2003) blir prognoser og planer i budsjettet mindre nyttig eller til og med ubrukelig i usikre omgivelser. I tillegg antyder en studie av franske selskaper at usikkerhet er den primære driveren for misnøye med budsjetter (Bescos et al., 2004).

Funn ved tidligere studier foreslår kombinasjoner av tradisjonell budsjettstyring og mer fleksible styringssystemer i usikre omgivelser (Chenhall, 2003). Usikkerheten blir gjerne knyttet til behovet for mer åpne og fokuserte ikke-finansielle varianter av økonomiske styringsverktøy (ibid.). Chenhall (2003) presenterer hypoteser på at jo mer usikre de eksterne omgivelsene er, jo større eksternt fokus bør det økonomiske styringssystemet ha. Siden usikkerheten i omgivelsene vanskelig lar seg måle, vil de strategiske valgene virksomheter tar alltid være basert på den opplevde usikkerheten de står overfor. Sett i sammenheng med budsjettstyring, indikerer tidligere forskning at usikre omgivelser kan føre til at en blir mer kritisk til tradisjonelle og rigide styringssystemer (Chenhall, 2003; Hansen et al., 2003). Basert på dette utvikles en hypotese om sammenhengen mellom usikkerhet og enigheten i budsjettkritikken.

H7: Kommuner som opplever at deres omgivelser er preget av høy usikkerhet vil i større grad være enig i budsjettkritikken.

2.5.3 Størrelse

Få studier om økonomiske styringsverktøy har eksplisitt sett på størrelse som en kontekstuell variabel (Chenhall, 2003). I utgangspunktet har tidligere studier undersøkt relativt store organisasjoner da disse tenderer å adoptere ulike styringsverktøy. Dette tyder på at det er en sammenheng mellom organisasjonens størrelse og styringssystemet som benyttes (ibid.). Flere større private selskaper, for eksempel Statoil og Telenor, har blant annet innført budsjettløs styring, noe som tyder på at misnøyen med det tradisjonelle budsjettet er fremtredende i store organisasjoner. Dette kan blant annet skyldes at problemene tilknyttet tradisjonell budsjettering er mer synlig i større organisasjoner, samt at store selskaper har de nødvendige ressursene til å gjennomføre store endringer i styringssystemer. Samtidig blir behovet for formelle styringssystemer større i store organisasjoner. Etterhvert som en organisasjon blir større vil behovet for at ledere håndterer større mengder informasjon øke til et punkt hvor de må innføre administrative kontroller bestående av regler, dokumentasjonskrav, spesialisering av roller og funksjoner, samt større grad av desentralisering (Chenhall, 2003). Det kan derfor også tenkes at store kommuner vil være lite kritiske til det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy.

Det er vanskelig å finne en forklaring på hvorfor kommunens størrelse skal påvirke deres grad av enighet i budsjettkritikken, men uansett hva man studerer er det grunn til å tro at størrelse er en faktor av betydning. Derfor velger vi heller å ta den med som kontrollvariabel i analysen.

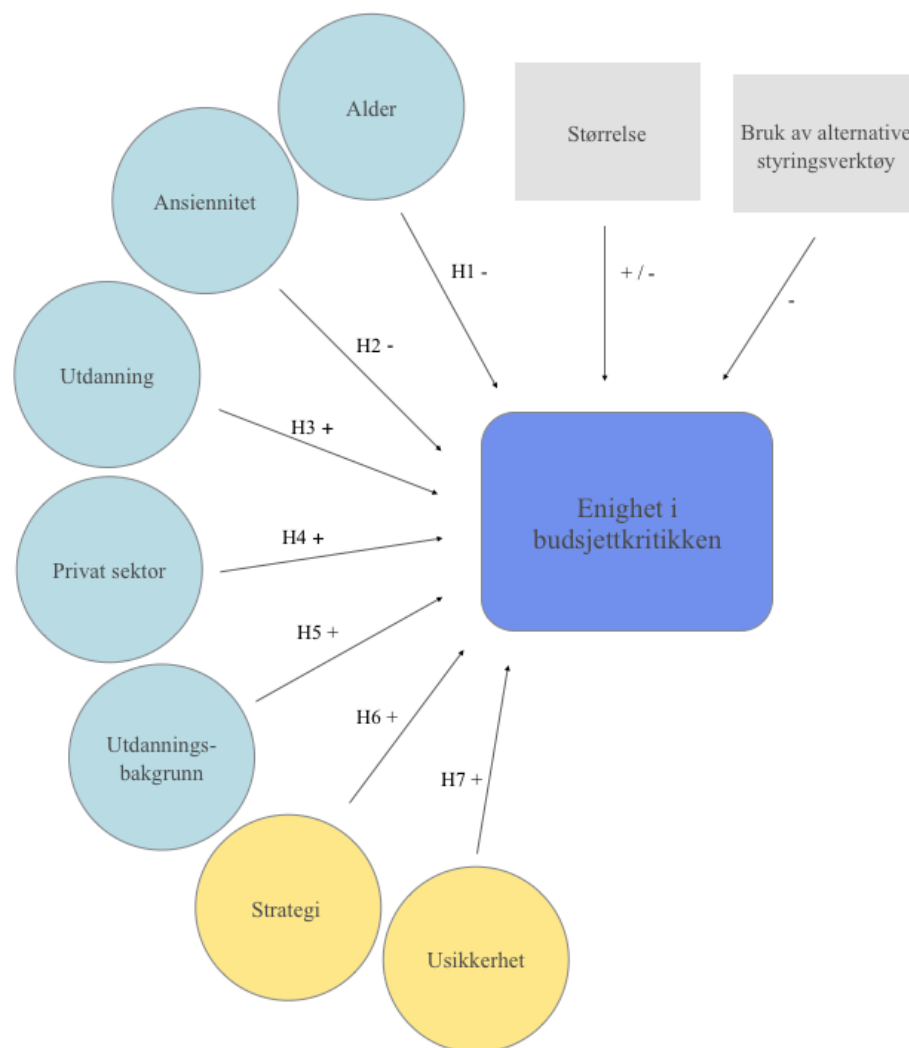
2.5.4 Bruk av alternative styringsverktøy

Bruken av alternative styringsverktøy er ikke en betingelsesfaktor som sådan. Allikevel vil slike verktøy kunne ha betydning for budsjettkritikkens relevans i kommunene, blant annet fordi de er hevdet å supplere budsjettet på områder der det sies å ha problemer. Dersom kommunene har innført alternativer til budsjettet kan det tenkes at disse verktøyene skjuler noen av budsjettproblemene. Selv om dette er et lite utforsket område kan det derfor være at kommuner som supplerer budsjettstyringen med andre verktøy er mindre kritiske til budsjettet. Samtidig er det vanskelig å si noe om kausalitet her, da det også kan tenkes at de

velger å bruke andre verktøy fordi de er misfornøyde med budsjettet. Siden studiens formål tilsier at det ikke er relevant å utforme en hypotese om sammenhengen mellom kommunenes bruk av alternative styringsverktøy og grad av enighet i budsjettkritikken, blir det mer naturlig å inkludere også denne som kontrollvariabel.

2.6 Forskningsmodell

De syv hypotesene vi i dette kapitlet har utviklet vil bli undersøkt i andre del av analysen. Forskningsmodellen (figur 1) har enighet i budsjettkritikken som avhengig variabel, mens karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet utgjør de uavhengige variablene. Som kontrollvariabler har vi valgt størrelse og bruken av alternative styringsverktøy. De forventede fortegnene på hypotesene står bak hypotesenummeret i figuren.



Figur 1 – Forskningsmodell

3 Metode

I dette kapittelet presenteres det metodiske opplegget for utredningen. Her beskriver vi valg av forskningsstrategi- og design, samt hvilket datagrunnlag avhandlingen baserer seg på. I tillegg vil vi forklare hvordan vi har samlet inn data for å besvare problemstillingen. Som tidligere nevnt vil utredningen forsøke å besvare følgende problemstilling:

«Hvor relevant er budsjettkritikken i norske kommuner?»

I løpet av forskningsprosessen og spesielt i datainnsamlingen tar man mange valg som kan påvirke en studies kvalitet. Det er derfor viktig å drøfte hvorvidt vi kan stole på funnene våre (reliabilitet), om vi har målt det vi ønsker å måle (validitet) og om funnene er gyldige for andre enn de vi har undersøkt (generaliserbarhet) (Jacobsen, 2005). Begrepsvaliditet dreier seg om å teste sammenhengen mellom et teoretisk begrep og operasjonaliseringen av begrepet, og er spesielt viktig å ta hensyn til i kvantitative studier (Gripsrud et al., 2004). Underveis vil disse begrepene diskuteres der dette er relevant.

3.1 Forskningsdesign og strategi

Siden formålet med denne studien er å kartlegge budsjettkritikkens relevans i norske kommuner valgte vi et deskriptivt forskningsdesign. Et deskriptivt design er ment å beskrive en situasjon på en bestemt måte, enten ved å kartlegge nivået på en enkelt variabel eller sammenhengen mellom to eller flere (Gripsrud et al., 2004).

Videre tok vi stilling til om studien skulle gå i bredden (ekstensivt) eller i dybden (intensiv), et valg som egentlig handler om antall respondenter og detaljgrad. Gjennom ekstensive opplegg kan man få en relativt presis beskrivelse av omfanget av selve fenomenet, samt ulike sammenhenger mellom fenomenet og andre variabler (Jacobsen, 2005). Etersom vi ønsket å både beskrive omfanget av budsjettkritikken i norske kommuner og undersøke eventuelle sammenhenger mellom kritikken og karakteristika ved økonomisjefene og kommunene, var det derfor naturlig å bruke et ekstensivt design. Fremgangsmåten innebærer at vi, for å kunne beskrive det typiske for kommunene, ville undersøke mange enheter med fokus på relativt få variabler.

Det brede, deskriptive forskningsdesignet la samtidig føringer for avhandlingens forskningsstrategi. Valget mellom en kvalitativ og en kvantitativ forskningsstrategi kan sees som et pragmatisk valg eller som et valg av vitenskapsfilosofisk standpunkt (Ringdal, 2013). I dag ser de fleste samfunnsforskere pragmatisk på valg av strategi der problemstillingen bør veie tungt, men der også forskerens kompetanse vil påvirke valget (ibid.). Dette var også tilfelle her. På grunn av problemstillingens karakter og valgt forskningsdesign var en kvantitativ tilnærming for datainnsamlingen mest hensiktsmessig. Den vanligste datainnsamlingsmetoden innenfor denne tilnærmingen er spørreskjema med lukkede svaralternativer. Ettersom vi ønsket å foreta en kartlegging valgte vi å bruke denne metoden her. Den åpenbare fordelen ved kvantitativ metode er at den standardiserte informasjonen er lett å behandle i statistikkprogramvare, slik at man kan analysere mange enheter. Samtidig er det en fare for at undersøkelsen kan få et overfladisk preg og at undersøkeren på forhånd definerer hva som er relevant å svare på (Jacobsen, 2005). Sistnevnte gjør at kvantitative undersøkelser ofte kan ha problemer med begrepsvaliditeten. For å forhindre dette problemet var det blant annet viktig å sørge for god begrepsoperasjonalisering, noe vi kommer tilbake til senere i kapittelet.

3.2 Datamateriale

3.2.1 Populasjon og utvalg

Formålet med denne avhandlingen er, som nevnt tidligere, å kartlegge budsjettkritikkens relevans i norske kommuner. Norge består av 428 kommuner og vi har i tillegg til disse inkludert Svalbard. Totalt har vi dermed en populasjon på 429 potensielle respondenter. Selv om man vanligvis trekker et utvalg fra populasjonen, fant vi ikke dette hensiktsmessig her ettersom vi har som formål å gjøre en helkartlegging av budsjettkritikkens relevans. Vi benyttet derfor hele populasjonen i vår studie. Dette kan imidlertid skape skjevheter, da kommuner som i større grad er kritiske til budsjetter kan være mer tilbøyelig til å svare og på denne måten bli overrepresentert. Ved skjeve utvalg er det metoder som kan korrigere for dette (Heckman, 1979) og som kan tas i bruk dersom det viser seg å være nødvendig. Vi valgte derfor å sende spørreundersøkelsen til nærmest alle kommunene i Norge. Det kritiske ved et utvalg av denne størrelsen er svarprosenten, som vil være avgjørende for kvaliteten på studien, blant annet fordi vi foretar en kartlegging.

Når det kommer til valg av respondenter, er det både vanskelig og ikke nødvendigvis hensiktsmessig å få en hel kommune til å svare på undersøkelsen. Vi var derfor nødt til å ta en avveining på hvem som har mest kunnskap om temaet. Valget falt først og fremst på økonomisjefene i kommunene, men i tilfeller hvor kommunen ikke hadde en slik stilling valgte vi rådmann som respondent, blant annet fordi mange rådmenn tidligere har vært økonomisjef i sin kommune og innehar en tilnærmet tilsvarende rolle. Økonomisjef vil ha god oversikt over hva som foregår knyttet til den økonomiske styringen i sin kommune, og blir ofte bindeleddet mellom den øvrige toppledelsen og resten av organisasjonen. Vedkommende vil også ha potensiale til å fange opp både egne og andres holdninger til økonomistyringen. Økonomisjef vil også ha stor innflytelse både på hvilke styringsverktøy som brukes, i tillegg til hvordan de brukes. Vi antar derfor at det er økonomisjef som har størst kunnskap om hvordan budsjettet brukes, samt den opplevde nytten av det. Ettersom økonomisjefene har stor innsikt i temaene spørreundersøkelsen inneholder styrkes validiteten til studien. Samtidig kan økonomisjefens interesse for budsjettstyring og andre styringsideer påvirke svarprosenten i positiv retning.

Ettersom undersøkelsen ble sendt ut per e-post var det en omfattende prosess å få tak i de riktige e-postadressene til økonomisjefene i kommunene. Dette løste vi ved å først prøve kommunens hjemmeside. Mange hadde e-postadressen oppgitt på siden, andre ikke. Vi måtte derfor i noen tilfeller sende mail eller ringe til kommunens sentralbord for å få nødvendig kontaktinformasjon. Noen av kommunene ga oss e-postadressen direkte, mens andre videresendte mailen til vedkommende det gjaldt.

Syv av kommunene hadde felles økonomiavdeling med en annen kommune og vi valgte derfor å kun inkludere de største kommunene i disse samarbeidene. Dette gjorde at fire kommuner falt fra populasjonen og de tre største ble igjen. Økonomifunksjonen til Oslo kommune har en litt annerledes oppbygning, blant annet fordi de både er kommune og fylkeskommune, samt bestående av mange bydeler med hver sin økonomisjef. Selv om vi kunne sendt undersøkelsen til den største bydelen, valgte vi å ekskludere også Oslo kommune fra utvalget. Videre var det tre av kommunenes sentralbord som ikke oppga mailadressene til økonomisjefene, men heller videresendte informasjonsskrivet direkte til vedkommende. Vi hørte aldri noe mer fra disse kommunene og de utgikk derfor fra utvalget. Totalt hadde vi dermed i forkant av undersøkelsen e-postadressen til 421 respondenter. En av kommune valgte å reservere seg på grunn av kapasitetsmessige hensyn i forkant av undersøkelsen og ni

kommuner hadde økonomisjefer som var fraværende i undersøkelsens aktive periode. Dette resulterte i at undersøkelsen totalt ble sendt ut til 411 respondenter, hvorav 237 økonomisjefer (eller tilsvarende) og 40 rådmenn.

3.2.2 Frafallsanalyse

Av utvalget på 411 kommuner fikk vi svar fra 277. Dette gir en svarprosent på 67,40 %. Dette er et svært godt utgangspunkt for den videre analysen av budsjettkritikkens relevans i norske kommuner og styrker den eksterne validiteten til studien. De kommunene som besvarte undersøkelsen utgjør 64,57 % av alle kommunene (og Svalbard) i landet, med andre ord har to tredjedeler valgt å delta i studien.¹ Tabell 1 gir en oversikt over hvorfor utvalget ikke ble hele populasjonen som tiltenkt.

Antall kommuner totalt	428
Svalbard	1
Total populasjon	429
Kommuner hvor vi ikke fikk tak i respondentens kontaktinformasjonen	3
Kommuner som sa ifra i forkant at de ikke ville være med på undersøkelsen	1
Kommuner hvor respondenten av ulike grunner var fraværende under hele perioden undersøkelsen var aktiv	9
Kommuner med felles økonomiavdeling	4
Oslo kommune	1
Antall kommuner som mottok undersøkelsen (utvalget)	411
Kommuner som svarte oss med grunn per mail/telefon om hvorfor de ikke kunne delta	40
Kommuner som ikke har svart i det hele tatt	94
Antall svar på undersøkelsen	277
Antall svar på undersøkelsen i prosent	67,40 %

Tabell 1 – Fra populasjon til utvalg

Vi vil videre undersøke om utvalget kan sies å være representativt for alle norske kommuner, ved å undersøke både den geografiske og størrelsesmessige spredningen på kommunene.

¹ Beregning av svarprosenten: $277 / (428+1) = 64,57 \%$.

Geografi

Den geografiske spredningen av kommunene som svarte på undersøkelsen kan analyseres ved å se på svarprosenten til de ulike fylkene.

Fylke*	Svarprosent
Østfold	58,82 %
Akershus	71,43 %
Hedmark	80,00 %
Oppland	80,77 %
Buskerud	68,75 %
Vestfold	64,29 %
Telemark	61,11 %
Aust-Agder	80,00 %
Vest-Agder	73,33 %
Rogaland	56,00 %
Hordaland	75,76 %
Sogn og Fjordane	58,33 %
Møre og Romsdal	74,29 %
Sør-Trøndelag	92,00 %
Nord-Trøndelag	60,87 %
Nordland	58,54 %
Troms	54,17 %
Finnmark	44,44 %

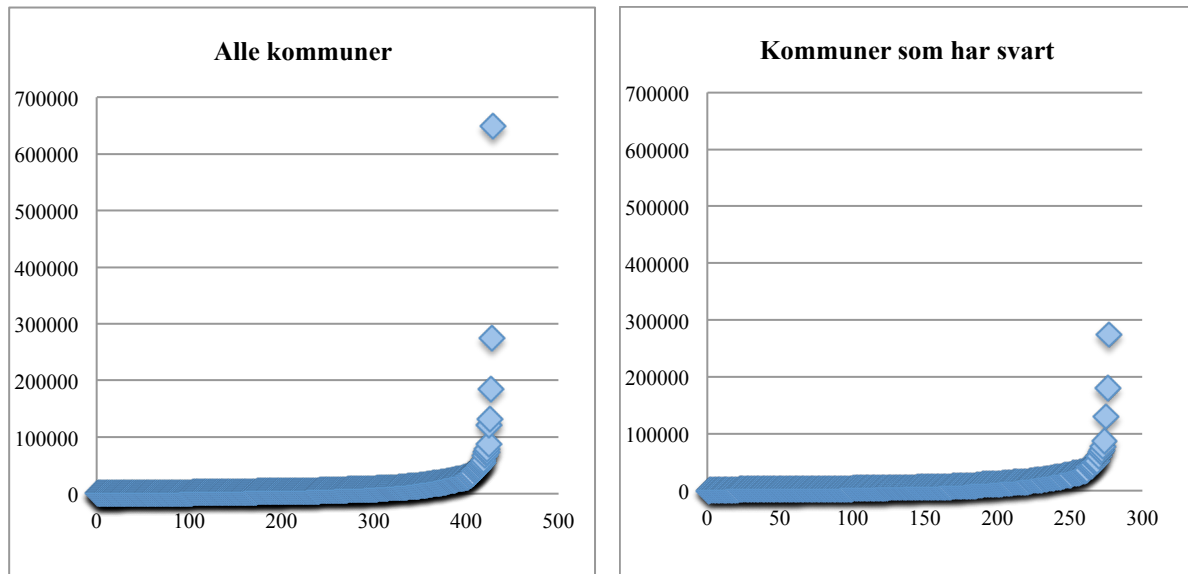
Tabell 2 – Svarprosent i de ulike fylkene

* Svalbard utelatt av anonymitetsmessige hensyn

Sør-Trøndelag har den høyeste svarprosenten på 92 %. Foruten Finnmark som har en svarprosent på 44 %, har de resterende fylkene en svarprosent på over 50 %. Ut fra dette ser vi at den geografiske spredningen av kommuner som har besvart undersøkelsen er god.

Størrelse

Figur 2 viser fordelingen i antall innbyggere blant alle norske kommuner og de kommunene som valgte å svare på undersøkelsen.



Figur 2 – Alle kommuner i Norge² og kommunene som deltok

X-akse: kommunene rangert etter størrelse, Y-akse: antall innbyggere kommunene har

Vi ser at spredningen er noenlunde lik mellom utvalget og populasjonen. Figuren gjenspeiler at det i datagrunnlaget inngår svar både fra de små, mellomstore og få store kommunene i Norge. Dette med unntak av Oslo som, beskrevet tidligere, ble fjernet fra utvalget. Basert på befolkningsstatistikken fra Statistisk Sentralbyrå² er innbyggertallet i kommunene som deltok i undersøkelsen i snitt på 12 541. Dette er noe høyere enn landsgjennomsnittet som ligger på 12 046. Vi gjennomførte en t-test for å undersøke om det forelå signifikante forskjeller i innbyggertall mellom de som deltok og de som ikke deltok i undersøkelsen.³ Denne bekreftet det den beskrivende statistikken antydte, nemlig at det ikke foreligger signifikante forskjeller i størrelse mellom utvalget og populasjonen.

Oppsummert virker altså utvalget å være representativt for populasjonen med tanke på geografi og størrelse. Et representativt utvalg bidrar til å styrke undersøkelsens generaliserbarhet, ettersom vi her kan påstå at resultatene fra utvalget gjelder for hele populasjonen.

² Tallene er hentet fra statistikkbanken: befolkning og folkemengde (Statistisk Sentralbyrå, 2015).

³ Vedlegg 3 – Test forskjeller i størrelse.

Kommunenes begrunnelser på manglende deltakelse

Som vi ser fra tabell 2 var det 40 kommuner som ga oss en begrunnelse på manglende deltakelse. Fire kommuner deltok ikke av grunner som omhandlet undersøkelsen, mens to kommuner avstod fra å svare på grunn av omlegging av økonomisystemet. Hele 34 kommuner oppga tidsmessige begrensninger som grunn til at de avstod fra å svare. Undersøkelsen ble sendt ut i et tidsrom hvor kommunene både stod overfor årsoppgjøret og hvor mange også hadde ferieavvikling. Å få reduserte svarprosenten på grunn av tids- og kapasitetsmessige begrensninger er heller ikke uvanlig i studier om offentlig sektor (se for eksempel Olsen, 2012). Siden dette har vist seg å være en utfordring i denne sektoren, kan det også tenkes at mange av kommunene som ikke svarte og som heller ikke oppga noen grunn stod overfor den samme tidsklemma. Å sende ut undersøkelsen i en annen valgt periode kunne derfor ført til en høyere svarprosent og bedre ekstern validitet på studien.

3.3 Datainnsamling

For å besvare problemstillingen valgte vi å samle inn egne data (primærdata) og på denne måten selv skreddersy dataene etter avhandlingens problemstilling. Som nevnt innledningsvis i dette kapittelet valgte vi å bruke spørreskjema med lukkede svaralternativer som datainnsamlingsmetode. Denne metoden innebærer at man må legge spesiell vekt på operasjonalisering av begreper, en forhåndskategorisering som gjør det mulig å standardisere informasjon i form av tall (Jacobsen, 2005). Selv om dette muliggjør statistisk analyse av mange enheter blir imidlertid problemet med begrepsvaliditet svært sentralt, og vi ble derfor nødt til å sikre oss at spørsmålene måler de fenomenene vi ønsker å undersøke.

I distribusjonen av spørreundersøkelsen til respondentene valgte vi å bruke den webbaserede løsningen Questback. Ved å bruke en slik løsning i datainnsamlingen sparte vi både tid og penger, og respondenten kunne selv velge tid og sted for å besvare spørreskjemaet. Videre ble purreprosessen og overføringen til statistikkprogrammet SPSS forenklet. Ved å sende ut en e-post med en personlig lenke til undersøkelsen, kan vi være rimelig sikre på at det er rette vedkommende som har besvart spørreskjemaet. På denne måten bidrar elektronisk distribusjon også til å styrke studiens reliabilitet. Med webbaserede løsninger følger imidlertid faren for tekniske problemer.

3.3.1 Utforming av spørreskjema

Spørreskjemaet⁴ som ble benyttet i datainnsamlingen er i stor grad basert på det Bjørnenak og Olsen (2012) benyttet i essayet ”On the relevance of Beyond Budgeting in the Public Sector – a comparative study”, samt Johansen (2010) sin masteravhandling⁵ om spredningen av Beyond Budgeting i Norge. Mange spørsmål ble hentet direkte fra disse, mens noen måtte tilpasses vår kontekst. Ved å benytte spørsmål som har blitt brukt i tidligere studier vet vi at spørsmålene måler det vi ønsker å undersøke, og dermed reduseres problemene knyttet til begrepsvaliditet som gjerne oppstår i kvantitative studier.

Alle spørsmål, med unntak av alder, var obligatoriske å svare på. For svarprosenten, som er en kritisk del av studien, var det avgjørende å ikke anonymisere undersøkelsen. All presentasjon av data i avhandlingen vil derimot være anonymisert slik at det ikke er mulig å knytte data til verken den aktuelle respondenten eller kommunen.

Gradering av svaralternativene

Ved utformingen av spørreskjemaet valgte vi å bruke en likertskala fra 1 til 5 på de fleste graderingsspørsmålene. En slik gradering er tidligere brukt av både Johansen (2010) og Bjørnenak og Olsen (2012), og studiens reliabilitet styrkes av at også vi valgte å bruke den. Ved å holde skalaen relativt liten ble det også enklere for respondentene å svare presist på spørsmålene. Samtidig bør ikke skalaen være for liten da vi ønsket å bruke lineær regresjon i analysen av datamaterialet. For at man skal kunne benytte OLS stilles det krav til at den avhengige variabelen er kontinuerlig (Ringdal, 2013). Ved å ha fem punkter på skalaen, hvor avstanden mellom dem er fornuftig, muliggjøres lineære regresjon ved at vi kan behandle variablene som kontinuerlige.

Samtlige spørsmål som omhandlet budsjettkritikken, bruk og opplevd nytte av budsjettet, samt kjennskapen til og bruken av alternative styringsverktøy kunne besvares med kun ett alternativ. Samtidig valgte vi å ikke inkludere ”vet ikke” som alternativ fordi vi mente alle respondentene hadde forutsetninger for å kunne svare på disse spørsmålene.

⁴ Vedlegg 2 – Spørreskjema.

⁵ Spørreskjemaet er basert på en rekke studier (Ekholm og Wallin, 2000; Moløkken og Ytre-Hauge, 2009; Libby og Lindsay, 2010).

3.4.2 Pre-testing av spørreskjema

Selv om spørreskjemaet er validert gjennom tidligere studier, hadde vi denne gangen ny kontekst og måtte derfor pre-teste spørreskjemaet på nytt. Vi valgte totalt å ha tre runder med pre-testing. Den første pre-testen rettet seg mot veileder og noen medstudenter. Vi ba noen av studentene se på tidsbruken ved besvarelsen av spørsmålene, mens veileder og de resterende medstudentene så utelukkende på spørsmålsformulering og skrivefeil. I runde to av pre-testingen sendte vi undersøkelsen til to bekjente med bred bakgrunn innenfor kvantitativ analyse og økonomistyring. Det var ikke behov for å gjøre store endringer basert på de to testrundene, men noen justeringer ble gjort på rekkefølgen av spørsmålene. Den tredje og siste pre-testingen gjennomførte vi på tre kommuner fra utvalget. Ettersom vi ikke gjorde noen endringer fra den siste pre-testen til utsendelsen av spørreundersøkelsen til resten av respondentene, kunne vi bruke dataen fra disse tre kommunene i selve analysen slik at de ikke måtte svare på undersøkelsen flere ganger. Ved å pre-teste spørreskjemaet hele tre ganger fikk vi forsikret oss om at undersøkelsen ikke inneholdt feil og uklare spørsmålsformuleringer. På denne måten har pre-testingen bidratt til å styrke undersøkelsens pålitelighet og validitet.

3.4.3 Utsendelse av spørreskjema

I forkant av undersøkelsen sendte vi ut et informasjonsskriv⁶ til respondentene for å informere om undersøkelsen. De kommunene som svarte at de ville delta sendt vi spørreskjemaet til samme dagen. De resterende kommunene fikk tilsendt undersøkelsen dagen etter. Å sende undersøkelsen på en tirsdag var et bevist valg fra vår side. Ettersom kommunene mottar mange mail i løpet av helgen og arbeidsmengden generelt da kan tenkes å være ganske stor på mandag var dette et naturlig valg. I tillegg er den ikke for nærme helgen slik at den blir bortglemt til neste uke. Vi valgte også å sende ut undersøkelsen etter lunsj.

Ettersom kommunene har arbeidsdag fra mandag til fredag valgte vi å sende to purringer via mail, slik at de ikke mottok purringer i helgen. Vi anså en purring i uken som det mest hensiktsmessige ettersom flere purringer trolig ikke ville hatt utslag på svarprosenten. Den første purringen mottok kommunene som ikke hadde svart en uke etter at undersøkelsen opprinnelig ble sendt ut. De som heller ikke svarte etter denne purringen mottok også tirsdagen etter en ny purremail.

⁶ Vedlegg 1 – Informasjonsbrev.

Selv om vi hadde en god svarprosent etter de to purrerundene, valgte vi uken etter den andre purringen å ta en telefonrunde til de kommunene som enda ikke hadde svart. På denne måten kunne vi både gi de et lite dytt til å svare, samt høre hvorfor de ikke hadde svart, eventuelt ikke kom til å svare. De kommunene vi ikke fikk tak i per telefon sendte vi en personlig påminnelsemail til som et siste forsøk. Undersøkelsen var aktiv i perioden 10.02. - 15.03, og de kommunene som ikke hadde svart etter to purringer og telefon/påminnelsemail antok vi ikke som mulig å nå.

Å oppnå en høy nok svarprosent var, som nevnt tidligere, avgjørende for kvaliteten på avhandlingen. Vi ser i etterkant at det å sende undersøkelsen på et annet tidspunkt kunne gitt en høyere svarprosent. Likevel ville det å sende ut spørreskjemaet senere ført til tidsproblemer i forbindelse med levering av avhandlingen.

3.5 Operasjonalisering av variabler

Denne delen av metodekapittelet tar for seg operasjonaliseringen av variablene som benyttes i analysen. Siden vi har brukt spørreskjema i datainnsamlingen er operasjonaliseringen viktig for å sikre god begrepsvaliditet. Alle spørsmålene finnes i spørreskjemaet i vedlegg 2.

3.5.1 Enighet i budsjettkritikken

Variabelen er utledet fra spørsmål 19 - 27 knyttet til budsjettkritikk, og er den avhengige variabelen i regresjonsanalysen. Disse spørsmålene er sterkt inspirert av Johansen (2010) og Bjørnenak og Olsen (2012), men tilpasset vår kontekst. De ble målt på en skala fra 1 til 5, hvor 1 indikerer uenighet i budsjettkritikken og 5 indikerer enighet. Variabelen er laget ved å vekte de 18 påstandene likt. Vi valgte å ta gjennomsnittsverdien av alle samlevariablene for å fremstille resultatene på en fornuftig måte og for å ha et godt sammenligningsgrunnlag med tidligere forskning (Eriksrud og McKeown, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012).

Spørsmålene knyttet til budsjettkritikken var negativt ladet, noe som kan ha virket ledende. Dette kunne ført til mindre variasjon i grad av enighet i budsjettkritikken mellom de ulike kommunene og dermed redusert studiens pålitelighet. Et annet problem med disse spørsmålsformuleringene er at de kunne fått respondentene til å tro at vi selv er kritiske til budsjettet, og at de derfor tilpasset svarene tilknyttet bruken av budsjetter og andre verktøy

for å fremstå mer konsistente i spørsmålsbesvarelsen. For å unngå at dette skulle skje ble spørsmålene om budsjettbruk stilt før budsjettkritikken, og muligheten til å gå tilbake i undersøkelsen underveis ble fjernet.

Enighet i budsjettkritikken er et begrep som måles gjennom mange spørsmål. For å validere måleinstrumentet valgte vi å gjennomføre en prinsipal komponent analyse for å se om vi har målt det vi faktisk ønsker å måle i de ulike kritikkpåstandene. Resultatene fra denne blir senere brukt i analysen for å undersøke ulike dimensjoner av budsjettkritikken.

Faktoranalyse

En Prinsipal Komponent Analyse har som formål å danne faktorer som forklarer maks varians i data, og er et mye brukt verktøy i forbindelse med datareduksjon. For å se om datareduksjon er aktuelt må det være en viss statistisk sammenheng mellom variablene. Disse sammenhengene kan avdekkes gjennom å studere korrelasjonsmatrisen⁷ mellom de ulike kritikkpåstandene. Korrelasjonsmatrisen viser gjennomgående høye korrelasjoner, der vi ser flere korrelasjonskoeffisienter over 0,5. Korrelasjonsstrukturen tyder altså på at datareduksjon er aktuelt, noe som videre statistisk testing eventuelt kan bekrefte. Resultatene fra disse testene presenteres i tabell 3.

Er datareduksjon aktuelt?		
Kaiser-Meyer-Olkin - mål på utvalgstilstrekkelighet	0,888	
Bartlett's sfæretest	Kji-kvadratverdi	2176,274
	Frihetsgrader	153
	P-verdi	0,000

Tabell 3 – Kaiser-Meyer-Olkin og Bartlett's test

For at det skal kunne gjøres en god prinsipal komponent analyse bør Kaiser-Meyer-Olkin være minst 0,60, mens Bartletts sfæretest må være signifikant på 5 %-nivå (Eikemo og Clausen, 2012). Som vi ser av tabellen er KMO-verdien 0,89. Ifølge Eikemo og Clausen (2012) anses denne verdien som svært tilfredsstillende, altså en ytterligere indikasjon på at variablene egner seg for datareduksjon. Videre bekrefter Bartlett's sfæretest (p-verdi = 0,000) dette, siden korrelasjonene mellom de ulike kritikkpåstandene er signifikant forskjellige fra null.

⁷ Vedlegg 4 – Korrelasjonsmatrise budsjettkritikk.

Eigenverdikriteriet sier at faktorer med egenverdi større eller lik 1 beholdes, slik trekkes det ut klynger av variabler som forklarer mer enn hver enkeltstående variabel (Eikemo og Clausen, 2012). Basert på dette kriteriet resulterte faktoranalysen i totalt fire komponenter.⁸ Disse fire komponentene vil til sammen forklare 61,3 % av den totale variansen i data. For å gjøre tolkningen av komponentene enklere ble faktorladningene rotert med varimax.

	Komponent			
	1	2	3	4
1. Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter	0,223	0,012	0,633	0,197
2. Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden	0,152	0,101	0,815	-0,018
3. Antagelsene budsjetter bygger på blir for raskt utdatert	0,311	0,039	0,772	-0,048
4. Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er for dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene	0,201	0,253	0,657	0,280
5. Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er vanskelige å endre når de først er godkjent	0,180	0,240	0,281	0,648
6. Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet	0,140	0,038	0,007	0,863
7. Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de i for stor grad fører til fokus på budsjettoppnåelse fremfor maksimering av verdiskapning	0,618	0,151	0,233	0,318
8. Budsjetter fører til for stort fokus på oppnåelse av egne budsjettmål, noe som hemmer samarbeid og kunnskapsdeling mellom ulike enheter	0,564	0,337	0,180	0,146
9. Budsjetter kan føre til fremforhandling av lavere målsetninger enn man tror er oppnåelig for å gjøre det enklere å nå budsjettet	0,338	0,620	0,201	0,073
10. Budsjetter kan føre til overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang	0,025	0,732	0,213	0,002
11. Budsjetter kan føre til at tildelte midler brukes opp for å unngå reduserte bevilgninger neste periode	0,175	0,796	0,109	0,013
12. Budsjetter kan føre til tilpasning av inntekter og kostnader for å nå budsjettmål	0,233	0,602	-0,138	0,255
13. Budsjetter kan føre til at man fremskynder kostnader dersom man likevel ikke kommer til å nå budsjettet	0,178	0,743	0,026	0,114
14. Budsjetter er for dårlig knyttet opp mot organisasjoners strategi	0,483	0,305	0,387	0,040
15. Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall	0,666	0,191	0,178	0,117
16. Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	0,842	0,109	0,181	0,082
17. Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning	0,868	0,168	0,139	0,097
18. Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på "rutiner" fremfor kreativ tenkning rundt hvordan organisasjonen kan skape verdi	0,754	0,146	0,246	0,040

Tabell 4 – Roterte faktorladninger

⁸ Vedlegg 5 – Eigenverdikriteriet.

Tabell 4 viser de roterte faktorladningene de ulike påstandene har til de fire komponentene. I tildelingen har vi vektlagt størrelsen på faktorladningen, samt teoretisk forankring. Ofte ekskluderes spørsmål som scorer høyere enn 0,3 på mer enn én komponent (Eikemo og Clausen, 2012). Vi har imidlertid valgt å vektlegge teori i slike tilfeller. For eksempel lader påstand 9 høyt både på komponent 1 og 2, men siden teori tilsier at denne tilhører komponent 2 har vi valgt å beholde denne her.

Den første komponenten inkluderer påstand 15-18 i tillegg til påstand 7. Påstand 15-18 omhandler alle budsjettets manglende fokus på å skape verdi. Selv om påstand 7 i utgangspunktet ikke tilhører under denne gruppen, handler også denne om det manglende fokuset på verdiskapning. Det er derfor ikke overraskende at også denne påstanden lader høyt på komponenten. Vi velger å navngi komponent 1 ”Verdiskapning”. Videre ser vi at påstandene som lader høyt på komponent 2, det vil si påstand 9-13, omhandler hvordan budsjetter påvirker individ og organisasjon. Denne har derfor fått navnet ”Gaming”.

Den tredje komponenten inkluderer påstand 1-4. De tre første påstandene knytter seg her til tidsbruk og antagelsene budsjettets baseres på, mens påstand 4 omhandler budsjettets manglende fleksibilitet, noe som i utgangspunktet ikke hører til under denne kategorien av kritikk. Det at denne påstanden likevel lader høyt på komponenten er naturlig ettersom det helt klart er en sammenheng mellom denne og de tre andre påstandene. Det at budsjettet er for dårlig til å signalisere endringer i omgivelsene kan knyttes til at budsjettet er bygget på usikre antagelser som for raskt blir utdatert. Komponent tre får derfor navnet ”Tid og antagelser”.

Til slutt er det kun to påstander som lader høyt på komponent fire. Dette er påstand 5 og 6 som begge omhandler at budsjetter hindrer rask respons på endringer i omgivelsene. Selv om man vanligvis ønsker flere enn to variabler per komponent, er det positivt at de to spørsmålene som lader høyt er av samme tema. Vi velger derfor å beholde denne komponenten og navngir den ”Fleksibilitet”.

Totalt resulterer prinsippal komponent analysen i at to spørsmål ekskluderes. Dette er som forventet på grunn av at det i utgangspunktet var et stort antall spørsmål som måler grad av enighet i budsjettkritikken. Videre var det vanskelig å tildele disse påstandene til en klar faktor.

Vi gjorde også en reliabilitetsanalyse⁹ for å ytterligere validere gjennomføringen av prinsippal komponent analysen, samt de fire komponentene analysen resulterte i. I denne brukte vi Cronbach's Alpha. Dette er reliabilitetsmål og tommelfingerregelen er at den bør være over 0,7 (Gripsrud et al., 2004). Det er kun fleksibilitet som ikke har en Cronbach's Alpha over denne verdien, noe som kan skyldes det lave antallet spørsmål på komponenten.

Oppsummert virker operasjonaliseringen av budsjettkритikken å være reliabel og måleinstrumentet på budsjettkритikken har god begrepsvaliditet. Begrepsvaliditeten styrkes også av at tidligere studier har brukt det samme spørsmålsbatteriet (Johansen, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012). Dette gjør at vi ønsker å bruke de fire komponentene av budsjettkритikken i analysen, for å nyansere hvordan samtlige komponenter påvirkes av økonomisjefens karakteristika og ulike betingelsesfaktorer. Verdiskapning, gaming, tid/antagelser og fleksibilitet er i analysen fire avhengige samlevariabler utarbeidet som snittet av påstandene tildelt over.

3.5.2 Budsjettbruk

Variablene som omhandler bruken og den opplevde nytten av budsjettet til ulike formål (spørsmål 11 og 12) ble målt på en skala fra 1 til 5, hvor verdien 1 indikerer ingen bruk og verdien 5 i svært stor grad. De ulike aktivitetene det ble spurt om var; planlegging, koordinering, ressursallokering, kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering. Videre inkluderte vi noen spørsmål knyttet til den type bruk som har blitt kritisert mest; endringer i løpet av budsjettperioden og ressurstildeling (spørsmål 13 og 14). Til slutt fikk respondentene fire ulike alternativer som best skulle beskrive kommunenes utvikling i bruken av budsjett (spørsmål 16).

3.5.3 Alternative styringsverktøy

For å undersøke kommunenes kjennskap til og bruk av alternative styringsverktøy, ble de på en skala fra 1 til 5 spurt om dette. I spørsmål 17 om kjennskapen til verktøyene indikerer verdi 1 svært liten kjennskap og verdi 5 svært god kjennskap, mens i spørsmål 18 tilsier verdi 1 bruk av verktøyene i ingen grad og verdi 5 i svært stor grad. De alternative verktøyene det ble spurt om var; balansert målstyring, benchmarking, aktivitetsbasert kalkulasjon, rullerende

⁹ Vedlegg 6 – Reliabilitetsanalyse.

prognoser, ikke-finansielle måltall og Beyond Budgeting. Beyond Budgeting ble kun inkludert i spørsmålet om kjennskap, ettersom lovbestemmelser gjør at budsjettløs styring er uaktuelt i kommunesektoren.

3.5.2 Karakteristika ved økonomisjef

I andre del av analysen gjennomføres en regresjonsanalyse med karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet som uavhengige variabler. Det er testet for multikollinearitet¹⁰ og heteroskedastisitet¹¹ for å styrke modellens troverdighet, og begge tester indikerer at forutsetningene er oppfylt.

I det følgende gis en beskrivelse av de ulike karakteristikaene ved økonomisjef som inngår i analysen.

Alder (H1)

Variabelen baserer seg på spørsmål 3 i undersøkelsen. Ettersom respondentene selv oppga sin alder og vi ikke har valgt å kategorisere den, er denne variabelen kontinuerlig.

Ansiennitet (H2)

Denne variabelen er utledet fra spørsmål 4. Siden respondentene oppga hvor mange år de har vært ansatt i kommunen er også dette en kontinuerlig variabel.

Utdanning (H3)

Variabelen er utarbeidet fra spørsmål 7 som omhandler antall år med høyere økonomisk utdanning. Respondentene fikk her muligheten til å krysse av mellom syv ulike svaralternativer, der alternativ 1 - 5 gjenspeilet antall år, mens alternativ 6 inneholdt 6 år eller flere og alternativ 7 tilsa ingen høyere økonomisk utdannelse. Variabelen ble deretter laget ved å kode alternativ 7 til verdien null, mens de resterende alternativene beholdt sin opprinnelige verdi.

¹⁰ Vedlegg 7 – Test for multikollinearitet.

¹¹ Vedlegg 8 – Residualplott.

Privat sektor (H4)

Variabelen er utledet fra spørsmål 10 der respondentene oppga antall år med bakgrunn fra privat sektor. Dette er også en kontinuerlig variabel.

Siviløkonom (H5)

Variabelen baserer seg på spørsmål 8. Her ble respondenten bedt om å angi sin utdanningsbakgrunn, der han/hun kunne velge mellom alternativene siviløkonom, samfunnsøkonom, diplomøkonom, høgskolekandidat, statsautorisert revisor eller annet. Basert på dette laget vi en dummyvariabel hvor variabelen fikk verdien 1 dersom respondenten var siviløkonom, og 0 ved andre utdanningsbakgrunner.

3.5.3 Betingelsesfaktorer

Operasjonaliseringen av strategi og usikkerhet blir nå presentert. Også disse inngår som uavhengige variabler i regresjonsanalysen. I tillegg vil kontrollvariablene størrelse og bruk av alternative styringsverktøy inkluderes her.

Strategi (H6)

Variabelen er utarbeidet fra spørsmål 30. Selv om strategi er vanskelig å måle benytter de fleste studier innen økonomistyring seg av typologien til Miles og Snow (1978). Dette valgte også vi å gjøre. For å fange opp strategien skilles det mellom organisasjoner som er prospectors og defenders. Respondentene ble bedt om å se for seg to stiliserte situasjoner, der de etterpå skulle indikere hvor deres kommune passet best inn på en skala fra 1 til 5. Denne spørsmålsformuleringen er sterkt inspirert av Johansen (2010) og Bjørnenak og Olsen (2012), men tilpasset vår kontekst. Situasjonen til kommune A i dette spørsmålet er basert på en defender strategi og har verdien 1, mens situasjonen til kommune B gjenspeiler en prospector strategi og har verdien 5.

Usikkerhet (H7)

Variabelen er utledet fra spørsmål 29 i undersøkelsen. Her skulle respondentene ta stilling til fire ulike parametre i forhold til hvor lett det var for deres kommune å forutsi endringer det

nærmeste året. Indikatorene som inngikk var ressurstilgang, aktivitetsnivå, offentlige reguleringer og sektorspesifikke endringer. Respondentene svarte på en skala fra 1 til 5, hvor 1 er svært lett og 5 er tilnærmet umulig. Ut fra svarene ble disse variablene utarbeidet som en samlevariabel av de fire indikatorene. Også spørsmålene som inngår i denne variabelen er sterkt inspirert av Johansen (2010) og Bjørnenak og Olsen (2012).

Størrelse

Variabelen er basert på spørsmål 2 i spørreskjemaet. Her skulle respondentene selv oppgi antall innbyggere i kommunen.

Bruk av alternative styringsverktøy

Variabelen er utarbeidet fra spørsmål 18. Respondentene skulle i dette spørsmålet oppgi på en skala fra 1 til 5 i hvor stor grad kommunen benyttet seg av fem ulike verktøy; balansert målstyring (BSC), benchmarking, aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC), rullende prognoser og ikke-finansielle måltall. Ettersom studier har vist at ABC er lite brukt i offentlige virksomheter i Norge (Olsen, 2012) ekskluderte vi dette verktøyet. Variabelen ble så konstruert ved å beregne den gjennomsnittlige bruken av de resterende fire verktøyene.

4 Analyse og diskusjon

Formålet med dette kapittelet er å analysere og diskutere resultatene fra datainnsamlingen. Vi har valgt å integrere diskusjonen i analysen, siden vi mener dette er mest hensiktsmessig for fremstillingen av studiens resultater. I første del presenteres resultatene fra kartleggingen av budsjettkrittikkens relevans i kommunesektoren. Først beskrives kommunenes enighet i budsjettkrittikken, som deretter knyttes til den opplevde nytten og bruken av budsjettet i dag. Dette vil igjen ses i sammenheng med kjennskapet til og bruken av alternative styringsverktøy. I andre del av analysen testes hvorvidt karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet påvirker grad av enighet i budsjettkrittikken.

4.1 Kartlegging av budsjettkrittikkens relevans

For å avdekke hvordan kommunene forholder seg til budsjettkrittikken, ble de i spørreskjemaet bedt om å ta standpunkt til 18 krittikkpåstander.¹² Som nevnt i operasjonaliseringen er alle påstandene målt på en likertskala (verdi 1 - 5), der verdi 5 indikerer størst enighet i budsjettkrittikken. Samlevariabelen *enighet i budsjettkrittikken* viser det overordnede bildet av denne krittikken.

	Gj.snitt (std.avvik)
Enighet i budsjettkrittikken (samlevariabel 18 påstander)	2,71 (0,605)

Tabell 5 – Kommunenes grad av enighet i budsjettkrittikken

Gjennomsnittsverdien på 2,71 indikerer at kommunene ikke er spesielt kritisk til budsjettet, og det lave standardavviket tyder på relativt liten spredning i holdningene. Selv om det virker som om kommunene stiller seg nøytrale, kan det imidlertid være ulikheter i enigheten på tvers av de ulike dimensjonene i budsjettkrittikken. Disse presenteres i tabell 6.

¹² Spørsmål 19 – 27 i spørreskjemaet (vedlegg 2).

		Gj.snitt (std.avvik)	Enig	Uenig
Tid og forutsetninger	Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter	2,43 (1,136)	18,8 %	56,3 %
	Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden	2,42 (0,951)	14,1 %	59,9 %
	Antagelsene budsjetter bygger på blir for raskt utdatert	2,55 (0,861)	13,0 %	48,7 %
Fleksibilitet	Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er for dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene	2,52 (0,903)	13,0 %	50,9 %
	Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de er vanskelige å endre når de først er godkjent	2,48 (1,075)	21,0 %	56,3 %
	Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet	3,30 (1,086)	50,2 %	28,5 %
	Budsjetter hindrer rask respons på endringer fordi de fører til fokus på budsjettoppnåelse fremfor maksimering av verdiskapning	2,87 (0,997)	27,1 %	36,8 %
Påvirkning på organisasjon og ansatte	Budsjetter fører til for stort fokus på oppnåelse av egne budsjettmål, noe som hemmer samarbeid og kunnskapsdeling mellom ulike enheter	2,96 (1,063)	32,8 %	34,3 %
	Budsjetter kan føre til fremforhandling av lavere målsetninger enn man tror er oppnåelig	2,85 (1,005)	29,6 %	37,5 %
	Budsjetter kan føre til overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang	3,27 (1,018)	45,5 %	22,7 %
	Budsjetter kan føre til at tildelte midler brukes opp for å unngå reduserte bevilgninger neste periode	2,57 (1,161)	24,6 %	51,6 %
	Budsjetter kan føre til tilpasning av inntekter og kostnader for å nå periodens budsjettmål	2,82 (1,047)	27,1 %	39,7 %
	Budsjetter kan føre til at man fremskynder kostnader dersom man likevel ikke kommer til å nå budsjettet	2,49 (1,031)	17,3 %	56,0 %
Strategi og verdiskapning	Budsjetter er for dårlig knyttet til organisasjoners strategi	2,54 (1,048)	18,4 %	52,7 %
	Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall	2,62 (0,951)	18,1 %	48,7 %
	Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	2,65 (1,013)	18,4 %	44,4 %
	Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning	2,63 (0,949)	16,6 %	44,4 %
	Budsjetter skaper lite verdi fordi de fokuserer på "rutiner" fremfor kreativ tenkning rundt verdiskapning	2,76 (0,961)	21,6 %	39,4 %

Tabell 6 – Ulike dimensjoner av budsjettkritikken

Gjennomsnittsverdiene for samtlige spørsmål ligger mellom 2,42 og 3,30. Dette innebærer at kommunene i snitt ikke er spesielt kritiske til budsjettet, slik samlevariabelen også indikerte. Standardavvikene gjenspeiler likevel at det foreligger en viss spredning i verdiene, som igjen tilsier at enigheten i de ulike kritikkpåstandene varierer. For å studere disse variasjonene har vi valgt å slå sammen skalaen til tre kategorier, hvor avkryssing 1 og 2 klassifiseres som at man er uenig i budsjettkritikken, 3 som at man verken er enig eller uenig og 4 og 5 som at man er enig.

Ved å se på gjennomsnittsverdiene finner vi at det er to påstander som skiller seg ut. Enigheten er størst i at budsjetter hindrer rask respons på endringer i omgivelsene fordi det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet (50,2 %) og at budsjetter kan føre til en overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang (45,5 %). Dette er begge kritikkpunkter som omhandler ressurstilgangen i kommunesektoren. Resultatet er ikke overraskende ettersom det alltid vil være konflikter knyttet til fordelingen av knappe ressurser i offentlig sektor (Busch et al., 2009).

Fra Beyond Budgeting litteraturen og tidligere forskning er de ulike påstandene gruppert etter fire ulike dimensjoner. Disse er *tid og forutsetninger*, *fleksibilitet*, *påvirkning på organisasjon og ansatte*, og *strategi og verdiskapning*. Det er ingen fremtredende forskjeller på tvers av dimensjonene, selv om enigheten er noe større i påstandene knyttet til påvirkning på organisasjon og ansatte. Den sentrale tendensen er likevel at kommunene ikke er særlig kritiske til budsjettet som styringsverktøy. Kommunene er i høyere grad uenig enn enig i påstandene, noe som indikerer at budsjettkritikken ikke er særlig relevant i kommunesektoren.

Bjørnenak og Olsen (2012) fant lignende resultater i sin studie av budsjettkritikkens relevans i offentlig sektor. Samlevariabelen basert på de 18 kritikkpåstandene hadde i denne studien gjennomsnittsverdier på henholdsvis 2,59 for høyere utdanningsinstitusjoner og 2,85 for helseforetak. Kommunenes enighet i budsjettkritikken (gjennomsnittsverdi = 2,71) er dermed høyere enn i høyere utdanningsinstitusjoner, men lavere enn i helseforetak. Likevel virker det ikke, basert på vår og Bjørnenak og Olsen (2012) sin studie, å være store forskjeller i budsjettkritikkens relevans i ulike deler av offentlig sektor.

Studier fra privat sektor har derimot funnet større grad av enighet i budsjettkritikken. Moløkken og Ytre-Hauge (2009) fant at kontrollere i Telenor til dels var enige i det meste av

kritikken, mens Eriksrud og McKeown (2010) avdekket at norske selskaper var ganske kritiske til budsjettet. Johansen (2010) fant derimot i sin studie at bankbransjen i liten grad var enig i budsjettkritikken. Her varierte gjennomsnittsverdiene mellom 2,16 og 3,07 for samtlige kritikkpåstander. Til sammenligning viser resultatene fra denne studien en spredning mellom 2,42 og 3,30 for de norske kommunene. Bankbransjen er kanskje den bransjen som i følge Beyond Budgeting litteraturen best egner seg til budsjettløs styring. Samtidig har budsjettet en så sterk og etablert rolle i kommunesektoren at det å kaste ut budsjettene vil være utenkelig. Det er derfor overraskende at vi har relativt samsvarende resultater med denne studien.

Som en avslutning på budsjettkritikken i spørreskjemaet ble kommunene bedt om å vurdere potensialet til budsjettet.¹³

	Gj.snitt (std.avvik)	Enig	Uenig
Budsjetter har potensiale til å være ekstremt nyttige om de brukes fornuftig	4,26 (0,734)	85,5 %	1,4 %

Tabell 7 – Budsjettets potensiale

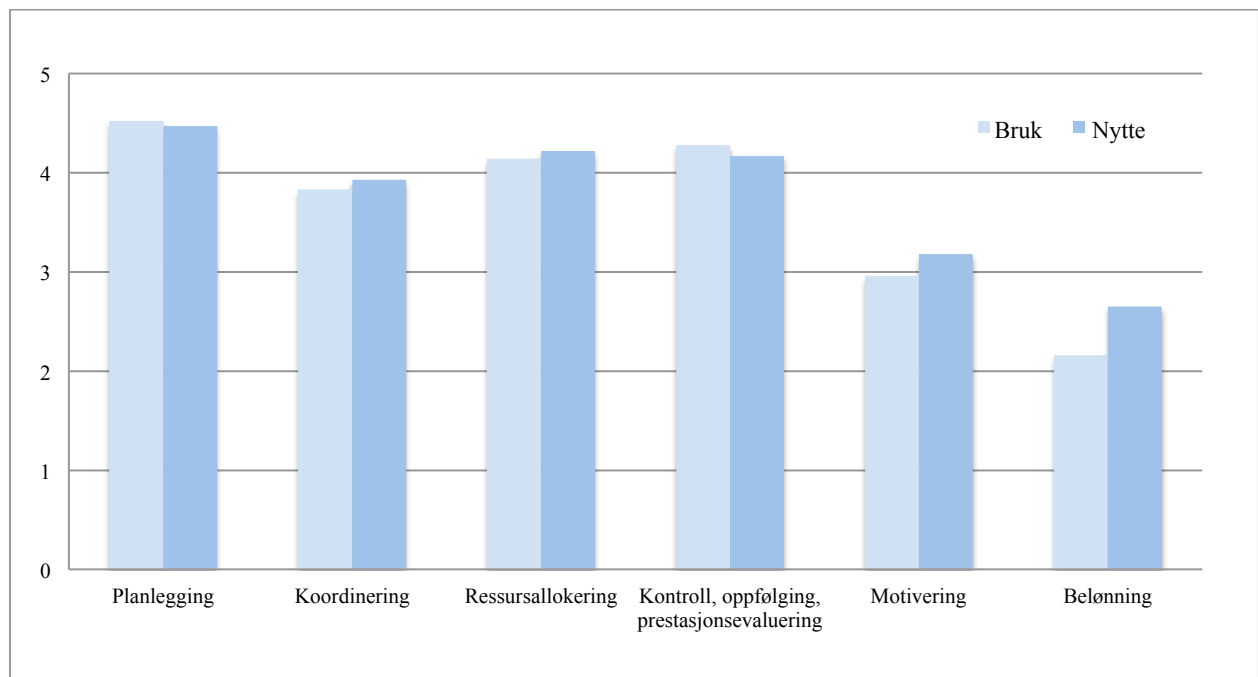
Ut fra gjennomsnittsverdien på 4,26 ser vi at kommunene har stor tro på budsjettet som styringsverktøy, et resultat som støttes av at de er lite kritiske til budsjettet. Dette resultatet er i tråd med Bjørnenak og Olsen (2012), der gjennomsnittsverdiene på det samme spørsmålet var 4,20 i helseforetak og 4,24 i høyere utdanningsinstitusjoner. Dette bekrefter den sentrale posisjonen budsjettet har i offentlig sektor og dermed hos kommunene. Hele 85,5 % av kommunene var enige i at problemene med budsjettet skyldes hvordan det brukes og at det har potensiale til å være nyttig dersom det brukes på riktig måte. På denne måten vil kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken henge tett sammen med måten budsjettet brukes på. Tabell 8 gir en oversikt over kommunenes bruk av budsjettet til ulike aktiviteter.

	Gj.snitt (std.avvik)	I stor grad	I liten/ingen grad
Planlegging	4,52 (0,662)	92,0 %	0,7 %
Koordinering	3,83 (0,898)	68,9 %	7,2 %
Ressursallokering	4,14 (0,880)	79,0 %	4,7 %
Kontroll, oppfølging, prestasjonsevaluering	4,28 (0,802)	83,7 %	2,9 %
Motivering	2,96 (0,966)	27,8 %	29,6 %
Belønning	2,16 (0,936)	7,9 %	68,3 %

Tabell 8 – Bruk av budsjett

¹³ Spørsmål 28 i spørreskjemaet (vedlegg 2).

Kommuner benytter budsjettet i størst grad til planlegging, ressursallokering, samt kontroll, oppfølging og prestasjonsevaluering. Dette er som forventet ettersom kommuner er lovpålagt å bruke budsjett både i planlegging og ressursallokeringsprosesser. Til motivering og belønning brukes budsjettet derimot i mindre grad, som vi ser av gjennomsnittsverdiene på henholdsvis 2,96 og 2,16. Lignende resultater fikk også Bjørnenak og Olsen (2012) i høyere utdanningsinstitusjoner og helseforetak. Årsaken til dette kan være at offentlig sektor er så detaljregulert at innføringen av prestasjonsbaserte belønninger basert på budsjettmål er vanskelig. Dette kombinert med at ansatte sjeldent er med i budsjettutarbeidelsen, gjør det heller ikke realistisk å forvente at budsjett blir brukt mye til motivasjonsformål. En annen forklaring på at kommunene bruker budsjettet lite til disse formålene kan imidlertid være at de opplever større nytte av å bruke budsjettet til de andre aktivitetene.



Figur 3 – Bruk og opplevd nytte av budsjett

Figur 3 viser at det er stort samsvar mellom kommuners bruk og opplevd nytte av budsjettet, ettersom både gjennomsnittlig bruk og nytte er omtrent like stor for nesten alle aktiviteter. Dette med unntak av belønningsformålet, hvor gjennomsnittlig opplevd nytte er høyere enn bruken. En årsak til dette kan være begrensningene i offentlig sektor som gjør at budsjettet blir lite brukt til aktiviteter som motivering og belønning. Likevel gjenspeiler figuren at kommunene ser nytten av å bruke budsjettet til disse formålene. I tillegg ser vi at den opplevde nytten kommunene har av budsjettet til motivasjons- og belønningsformål er mye

lavere enn til de andre aktivitetene. Dette kan ses i sammenheng med at enigheten var noe større i budsjettkritikken som omhandlet budsjettets påvirkning på organisasjon og ansatte.

Generelt virker det som kommunene opplever at budsjettet er nyttig til flere ulike aktiviteter ettersom de fleste gjennomsnittsverdiene er over 3. Dette samsvarer med at majoriteten av kommunene mener at budsjettet har et stort potensiale til å være nyttig dersom det brukes fornuftig.

Kritikken som rettes mot budsjettet går i hovedsak ut på at budsjettet av ulike årsaker ikke egner seg som økonomistyringsverktøy. Det at den opplevde nytten og bruken av budsjettet i kommunene er tilnærmet lik, indikerer at kommunene er konsistente når det gjelder hvordan de bruker budsjettet og hvordan de stiller seg til budsjettkritikken. Med andre ord er det overensstemmelse mellom bruken av budsjettet og den relativt lave graden av enighet i budsjettkritikken.

Fordi budsjettet spesielt har vært kritisert for at de oppdateres for sjeldent og at de gjør det vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet, ble budsjettoppdateringer og ressurstilgang undersøkt nærmere i spørreskjemaet.¹⁴

Gjennomsnitt	2,17
Standardavvik	0,457
Etter at budsjettene er godkjent gjøres det ikke noen endringer i dem	2,5 %
Endringer skjer ved fastsatte budsjettrevideringer	78,3 %
Budsjetter endres ved behov på en ad hoc basis	18,4 %
Budsjetter endres når de neste rullende budsjettene utarbeides	0,7 %

Tabell 9 – Oppdatering av budsjettet

Som tabell 9 viser er det kun 2,5 % av kommunene som i undersøkelsen svarte at det ikke gjøres endringer i budsjettet etter at det er godkjent. Dette betyr at 97,4 % av kommunene foretar en eller annen form for endring i budsjettene i løpet av budsjettperioden. Disse resultatene samsvarer med budsjettkritikken, der 56,3 % var uenige i påstanden om at budsjetter er for vanskelig å endre når de først er godkjent. Samtidig oppgir 18,4 % av kommunene at budsjettet endres ved behov, noe som tyder på at budsjettet ikke er så rigid som kritikken skal ha det til. Dette stemmer overens med det vi så i tabell 6, der kommunene

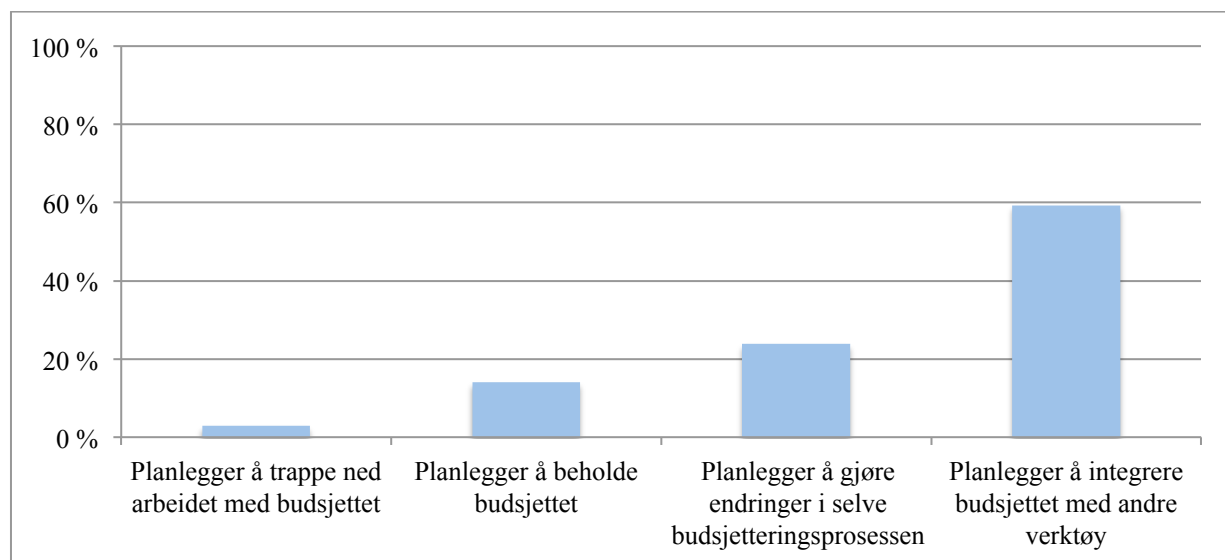
¹⁴ Spørsmål 13 og 14 i spørreskjemaet (vedlegg 2).

var uenige i at budsjettet er lite fleksibelt. Allikevel skiller påstanden om ressurstildeling utenfor budsjettet seg ut blant kritikken som omhandler fleksibilitet.

	Gj.snitt (std.avvik)	I stor grad	I liten grad
Er det mulig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet?	3,05 (1,004)	33,9 %	34,3 %

Tabell 10 – Ressurstildeling

Kommunene mener det er mulig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet til en viss grad (gjennomsnittsverdi = 3,05). Hele 34,3 % av kommunene oppgir at det i liten eller ingen grad er mulig. Med andre ord opplever en tredel av kommunene vanskeligheter når det kommer til ressurstildeling utenfor budsjetttrammene. Dette er i tråd med enigheten i de to kritikkpåstandene som omhandler ressurstilgang, der 50,2 % av kommunene mener det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet og 45,5 % mener budsjetter kan føre til overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang. Selv om kommunene virker å være fornøyde med budsjettet, er altså misnøyen ganske stor når det gjelder tildeling av ressurser utenfor budsjetttrammene. Det er presentert flere løsninger for å håndtere slike problemer, der forbedringer av selve budsjettprosessen, samt integrering med andre styringsverktøy er noen av de mest aktuelle løsningene for kommunene. Det er derfor interessant å se nærmere på hvilke planer kommunene har for budsjettet fremover.



Figur 4 – Bruk av budsjett og planer for tiden fremover

Etttersom kommunene er lovpålagt å bruke budsjetter i økonomistyringen er det ikke nødvendigvis overraskende at kun 3 % planlegger å trappe ned arbeidet med budsjettet. En

annen grunn til at flere kommuner ikke ønsker å trappe ned kan være at de ikke opplever større problemer med det. Mens 14,1 % av kommunene planlegger å beholde budsjettet slik det er i dag, er det 23,8 % som planlegger å gjøre endringer i selve budsjetteringsprosessen. Derimot ønsker den største andelen av kommunene (59,2 %) å integrere budsjettet med andre styringsverktøy, muligens fordi de ønsker å utnytte det fulle potensialet de mener budsjettet har.

Det er altså kun et fåtall som ønsker å beholde budsjettet slik det brukes i dag, og tendensen virker å være at kommunene aktivt jobber med å utvikle budsjettbruken og styringssystemene. Det kan tenkes at denne utviklingen skyldes New Public Management, der mer innovative styringsverktøy og ideer har fått innpass i offentlig sektor. Dette fører oss inn på hvorvidt kommunene kjenner til andre verktøy, mer spesifikt alternativene til budsjettet.

	Gj.snitt (std.avvik)	God kjennskap	Liten kjennskap
Balansert målstyring	3,77 (1,063)	65,3 %	12,6 %
Benchmarking	3,45 (1,187)	55,9 %	20,6 %
Aktivitetsbasert kalkulasjon	2,21 (1,249)	20,2 %	62,8 %
Rullerende prognoser	2,87 (1,283)	34,0 %	39,7 %
Ikke-finansielle måltall	3,04 (1,253)	40,4 %	35,0 %
Beyond Budgeting	1,60 (0,865)	4,7 %	85,2 %

Tabell 11 – Kjennskap til alternative styringsverktøy

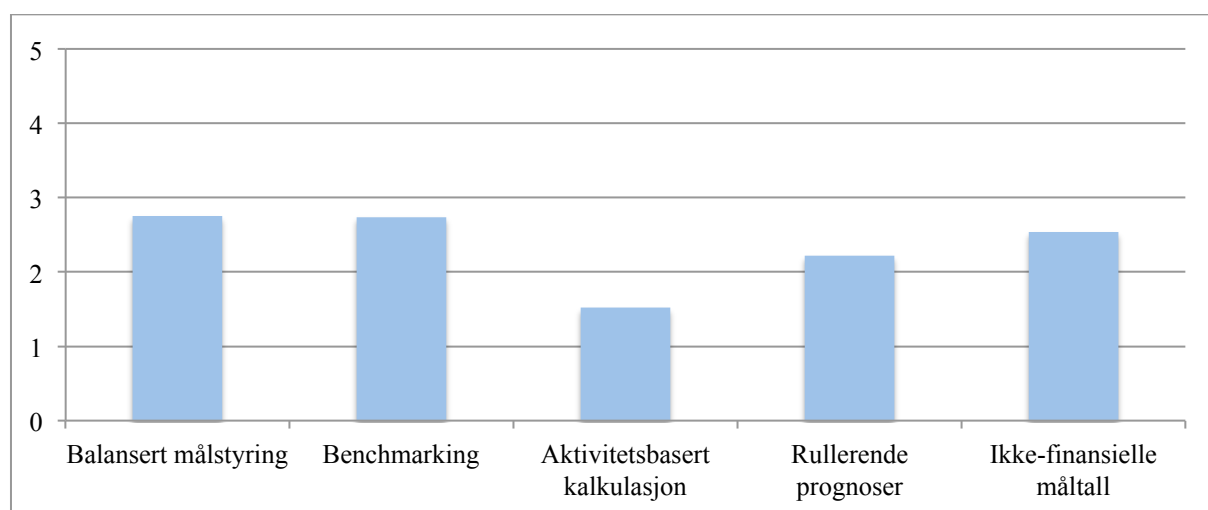
Tabell 11 gir en oversikt over kommunenes kjennskap til konseptet Beyond Budgeting og alternative styringsverktøy. Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) er ikke det fremste alternativet til det å bruke budsjett, og studier har vist at dette er et lite brukt verktøy i offentlig sektor (Olsen, 2012). Det vil derfor her kun bli inkludert som referansegrunnlag og diskuteres ikke i det følgende. Ut fra gjennomsnittsverdiene i tabellen ser vi at det er balansert målstyring og benchmarking som er best kjent blant kommunene.

Konseptet Beyond Budgeting kjenner kommunene svært lite til (gjennomsnittsverdi = 1,60). Dette gjenspeiles av at hele 85,2 % av kommunene har liten eller svært liten kjennskap til Beyond Budgeting. I tillegg indikerer standardavviket nokså lav spredning i svarene. Etersom kommunene i mindre grad er kjent med Beyond Budgeting litteraturen, kan det tenkes at de heller ikke er veldig kjent med kritikken som presenteres i denne.

Som vi så av figur 4 svarte mange av kommunene at de ønsker å integrere budsjettet med andre styringsverktøy. I hvor stor grad de i dag bruker andre verktøy presenteres i tabell 12 samt figur 5. Vi påpeker her at dagens bruk av disse verktøyene ikke nødvendigvis er ment å supplere budsjettet.

	Gj.snitt (std.avvik)	I stor grad	I liten grad
Balansert målstyring	2,75 (1,233)	26,7 %	43,3 %
Benchmarking	2,74 (1,284)	30,4 %	39,7 %
Aktivitetsbasert kalkulasjon	1,52 (0,815)	2,2 %	87,0 %
Rullerende prognoser	2,22 (1,280)	20,6 %	61,0 %
Ikke-finansielle måltall	2,54 (1,196)	22,8 %	47,7 %

Tabell 12 – Bruk av alternative styringsverktøy



Figur 5 – Bruk av alternative styringsverktøy

Bruken av de alternative verktøyene kan ikke sies å være spesielt utstrakt, da ingen av de i snitt brukes mer enn til en viss grad (tilsvarende 3 på skalaen). Likevel ser vi at alle verktøyene brukes, også i stor grad, av noen av kommunene. De mest brukte verktøyene er balansert målstyring og benchmarking (gjennomsnittsverdier på henholdsvis 2,75 og 2,74).

De alternative verktøyene er hevdet å kunne supplere budsjettet på områder der det sies å ha problemer. Resultatene fra undersøkelsen viste at budsjettet er lite brukt til aktiviteter som motivering og belønning. Samtlige av verktøyene (foruten ABC) egner seg i utgangspunktet godt til dette og det kan tenkes at de alternative verktøyene brukes til nettopp disse aktivitetene. Dersom kommunene har innført disse for å bøte på en del av budsjettproblemene, kan det også tenkes at dette er en mulig årsak til deres relativt lave enighet i budsjettkritikken.

Oppsummert virker det som kommunene i liten grad er enige i kritikken rettet mot budsjetter. Selv om det er noe misnøye knyttet til budsjettets rolle i håndteringen og tildelingen av ressurser, virker budsjettkritikken å være lite relevant i norske kommuner. Kommunene mener budsjettet er nyttig til flere ulike aktiviteter og ser et stort potensiale i det, dersom det brukes på riktig måte. For å nyansere disse resultatene ønsker vi å undersøke hvilke faktorer som kan ha en innvirkning på kommunens enighet i budsjettkritikken. Vi vil derfor i neste del av analysen undersøke hvorvidt karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet påvirker denne.

4.2 Faktorer som påvirker enighet i budsjettkritikken

I denne delen testes og diskuteres de syv hypotesene vi utviklet i litteraturgjennomgangen om karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet. Disse vil bli undersøkt opp mot kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken, før de diskuteres opp mot de ulike delene av kritikken. Først vil vi imidlertid presentere deskriptiv statistikk på de uavhengige variablene som brukes i modellene.

Tabell 13 gir en oversikt over de ulike karakteristikaene ved økonomisjef, betingelsesfaktorene strategi og usikkert, samt kontrollvariablene størrelse og bruk av alternative styringsverktøy. Den avhengige variabelen ”Enighet i budsjettkritikken” ble nøye gjennomgått i første del av analysen¹⁵ og gjennomgås derfor ikke igjen.

	N	Gj.snitt (std.avvik)	Minimum	Maksimum
Alder *	273	50,14 (8,268)	-	-
Ansiennitet i kommunen	277	11,41 (9,939)	0	38
Antall års høyere økonomisk utdanning	277	3,84 (1,506)	1	6
Antall års erfaring fra privat sektor	277	5,86 (8,083)	0	40
Strategi	277	3,15 (0,930)	1	5
Usikkerhet	277	2,74 (0,592)	1,00	4,25
Størrelse (antall innbyggere) *	277	12 497 (24 052)	-	-
Bruk av alternative styringsverktøy	277	2,57 (0,868)	1	5

Tabell 13 – Deskriptiv statistikk

* Minimum og maksimum utelatt for å opprettholde anonymitet

I snitt er økonomisjefen 50 år. Ettersom alder var frivillig å oppgi i undersøkelsen ser vi at det er fire respondenter som har utelatt å svare på dette spørsmålet. Økonomisjefens ansiennitet i kommunen er gjennomsnittlig på 11 år. Erfaringsmessig er det ganske stor spredning blant økonomisjefene, hvor noen nettopp har blitt tilsatt, mens andre har vært ansatt i kommunen i over 30 år. Det samme kan sies å gjelde om antall års erfaring fra privat sektor. Gjennomsnittlig har økonomisjefene kun 6 års erfaring fra private virksomheter, noe som er ganske lite med tanke på den høye gjennomsnittsalderen.

¹⁵ Se tabell 5 og 6.

Strategi har en gjennomsnittsverdi på 3,15. Denne verdien sier lite i seg selv, men indikerer at de fleste kommunene verken følger en ren prospector eller defender strategi. Usikkerhet har en gjennomsnittsverdi på 2,74. Den gjennomsnittlige kommune har med andre ord verken lav eller høy usikkerhet i omgivelsene.

Utdanningsbakgrunnen til respondentene som svarte på undersøkelsen vises i tabell 14.

	Frekvens	Prosent
Siviløkonom	80	28,9
Samfunnsøkonom	11	4,0
Diplomøkonom	28	10,1
Høgskolekandidat	73	26,4
Annet	85	30,7
Total	277	100,0

Tabell 14 – Utdanningsbakgrunn

Som vi ser er det siviløkonomi som er den best representerte utdanningen med en andel på 28,9 %, mens de resterende utdanningsbakgrunnene utgjør totalt 71,1 %. Det er disse to grupperingene som inngår i hypotesen som ble utviklet på denne karakteristikken, der antagelsen er at siviløkonomer i større grad er enige i budsjettkritikken. Totalt ble det utviklet syv hypoteser som omhandler de variablene vi nå har beskrevet. Ved å undersøke hypotesene finner vi ut om disse variablene påvirker kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken.

4.2.1 Regresjonsanalyse av budsjettkritikken

Resultatene fra regresjonsanalysen viser at modellen har en relativt lav forklaringsgrad¹⁶ på 0,13. Altså forklarer modellen 13 % av variansen i den avhengige variabelen enighet i budsjettkritikken. Imidlertid er dette en utforskende modell basert på økonomisk teori og forskning, forklaringsgraden er derfor som forventet. Videre diskuteres de ulike hypotesene med utgangspunkt i resultatene presentert i tabellen under. Kontrollvariablene vil i denne sammenheng også bli kommentert.

¹⁶ Vedlegg 9 – Forklaringsgrad hovedmodell.

	Ustandardiserte koeffisienter		T-verdi	P-verdi
	B	Standardfeil		
(Konstantledd)	3,122	0,339	9,210	0,000
Alder	-0,010	0,005	-1,817	0,070
Ansiennitet	-0,008	0,005	-1,735	0,084
Utdanning	-0,046	0,026	-1,731	0,085
Privat sektor	0,004	0,005	0,776	0,438
Siviløkonom *	0,174	0,086	2,015	0,045
Strategi	-0,002	0,038	-0,057	0,954
Usikkerhet	0,212	0,058	3,667	0,000
Størrelse	0,000	0,000	0,915	0,361
Bruk av alternative styringsverktøy	-0,127	0,043	-2,984	0,003

Tabell 15 – Regresjonsanalyse

Avhengig variabel: enighet i budsjettkritikken

* Dummyvariabel der siviløkonomutdannelse har verdien 1 og andre utdanningsbakgrunner verdien 0

H1: Kommuner med yngre økonomisjef vil i større grad være enig i budsjettkritikken

I analysen har variabelen alder en regresjonskoeffisient på -0,01, noe som tilsier at kommuner med yngre økonomisjefer i større grad er enig i budsjettkritikken. Fortegnet er som forventet, og variabelen er signifikant på 10 % nivå. Hypotesen får dermed støtte i modellen. Det kan altså tenkes at eldre økonomisjefer har større tilknytning til kommunens nåtilstand og det eksisterende styringsverktøyet, budsjettet. Dersom kommunenes økonomisjefer slår ring rundt det eksisterende styringssystemet fordi de foretrekker sikkerhet og trygghet, er resultatene i overensstemmelse med Hambrick og Mason (1984) sin oppfatning om at eldre ledere er mer konservative.

Samtidig kan denne sammenhengen skyldes at eldre økonomisjefer i mindre grad er oppdaterte på innovative styringsideer og verktøy, da tidligere studier har beskrevet yngre ledere som mer oppdaterte på moderne styringsverktøy gjennom sin utdanning (se for eksempel Naranjo-Gil et al., 2009). Denne sammenhengen synes å stemme i kommunesektoren, da vi her finner en negativ korrelasjon¹⁷ mellom økonomisjefens alder og kjennskap til innovative styringsideer og verktøy. Det kan også tenkes at yngre økonomisjefer har gjennomført sin høyere økonomiske utdanning for kortere tid siden enn eldre økonomisjefer, og at det i dagens økonomistudier vil være mer oppmerksomhet rettet mot

¹⁷ Vedlegg 10 – Korrelasjon mellom alder og kjennskap til innovative ideer og verktøy.

Beyond Budgeting og budsjettkritikken enn tidligere. Denne forklaringen styrkes av økonomisjefenes høye gjennomsnittsalder. Dersom økonomisjefen likevel er oppdatert på moderne ideer som for eksempel Beyond Budgeting, påpeker Young et al. (2001) at eldre ledere kan bli mindre fleksible og mindre villige til å adoptere nye ideer og praksiser. Dette kan føre til at kommuner med eldre økonomisjefer i mindre grad sier seg enig i budsjettkritikken.

Den negative sammenhengen vi har funnet mellom økonomisjefens alder og grad av enighet i budsjettkritikken stemmer overens med tidligere studier (Eriksrud og McKeown, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012). Bjørnenak og Olsen (2012) fikk støtte for nettopp denne sammenhengen i sin studie om budsjettkritikkens relevans i høyere utdanningsinstitusjoner og helsesektoren, mens Daleq og Hobbøl (2014) fant at alderen til økonomisjef var en relevant faktor for å forklare spredningen av balansert målstyring i kommunesektoren. I likhet med resultatene fra andre offentlige studier virker kommuner med yngre økonomisjefer i større grad å være enig i budsjettkritikken.

H2: Økonomisjefer med kortere ansiennitet i kommunen vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Fra tabell 15 har ansiennitet en regresjonskoeffisient på -0,008, noe som indikerer at økonomisjefer med kortere ansiennitet i kommunen i større grad vil være enig i budsjettkritikken enn de med lengre ansiennitet. Fortegnet samsvarer med forventet fortegn og er signifikant på 10 % nivå (p-verdi = 0,084). Hypotesen støttes derfor i modellen. Dette resultatet stemmer overens med det Bjørnenak og Olsen (2012) fant i studien av høyere utdanningsinstitusjoner og helseforetak. Her fikk de støtte for at økonomisjefer med lengre ansiennitet i mindre grad var enige i kritikken rettet mot budsjettet. Eriksrud og McKeown (2010) fikk derimot ikke støtte for denne sammenhengen i undersøkelsen av norske selskaper.

I likhet med alder kan økonomisjefer som har tilbragt store deler av karrieren sin i kommunen ha større tilknytning til nåtilstanden. Dette kan føre til at kommunenes økonomisjefer foretrekker styringssystemene slik de er i dag og at de kanskje ikke synes budsjettkritikken er særlig relevant. Ifølge Hambrick og Mason (1984) kan dette begrunnes med at ledere forventes å ha relativt begrensede perspektiver og større eierskap til dagens systemer dersom

de har tilbrakt hele karrieren sin i en organisasjon. Det at økonomisjefer med lengre ansiennitet i mindre grad er enig i budsjettkritikken kan også skyldes at økonomisjefen har vært med i utviklingen av budsjettet slik det i dag brukes i kommunen. Samtidig mener Naranjo-Gil et al. (2009) at grunnen til dette kan være at ledere med lang ansiennitet har en maktposisjon de ikke vil risikere å miste. Imidlertid vil økonomisjefer i kommunen, som andre ledere i offentlig sektor, være regulert av statlige lover og bestemmelser. Dette kan muligens føre til at de kun kan opparbeide seg en begrenset maktposisjon sammenlignet med økonomisjefer i private virksomheter. Hvorvidt Naranjo-Gil et al. (2009) sitt argument kan sies å være gjeldende i kommunal sektor er derfor noe diskutabelt.

Akkurat som Bjørnenak og Olsen (2012) fikk støtte for sammenhengen mellom ansiennitet og enighet i budsjettkritikken i høyere utdanningsinstitusjoner og helseforetak, har vi nå avdekket at denne kan gjelde i flere deler av offentlig sektor. Vi får støtte for hypotesen og analysen indikerer at økonomisjefer med kortere ansiennitet i kommunen i større grad er enig i budsjettkritikken.

H3: Kommuner der økonomisjef har flere års høyere økonomisk utdanning vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Analysen indikerer at grad av enighet i budsjettkritikken vil reduseres for hvert år med høyere økonomisk utdanning økonomisjefen har (regresjonskoeffisient = -0,046). Til tross for at variabelen er signifikant på 10 % nivå, stemmer ikke fortegnet overens med hypoteseformuleringen. Hypotesen får altså ikke støtte i modellen.

Tidligere studier har i hovedsak sett på sammenhengen mellom økonomisjefens karakteristika og bruken av økonomistyringsverktøy (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009), men det er forsket relativt lite på sammenhengen mellom disse karakteristikaene og holdningene til økonomistyringsverktøy. Våre resultater tyder på at kommuner der økonomisjef har flere års høyere økonomisk utdanning i mindre grad er enig i budsjettkritikken, noe som ikke samsvarer med funn fra lignende studier (ibid). Årsakene til dette er vanskelig å si noe om, men det kan være fordi vi undersøker en annerledes sammenheng enn det lignende studier har gjort. Hypotesen er derfor relativt utforskende. Daleq og Hobbel (2014) fikk ikke støtte for sin hypotese om at jo flere års økonomisk utdannelse økonomisjef har, jo mer sannsynlig er det at

kommunen benytter balansert målstyring. Det at vi finner en sammenheng mellom antall års høyere økonomisk utdanning og enighet i budsjettkritikken, selv med feil fortegn, kan være en indikator på at utdanning er relevant karakteristika ved økonomisjef i kommunal sektor.

Det kan tenkes at økonomisjefer med færre års høyere økonomisk utdanning ikke er introdusert for mulighetene en god budsjetteringsprosess gir, og at de derfor i større grad er enig i budsjettkritikken. Lite kunnskap kan ofte føre til økt skepsis. En annen årsak kan være at økonomisjefene gjennom flere års økonomisk utdanning har tilegnet seg bedre kunnskap om hvordan man håndterer budsjettproblemene. For eksempel kan man ha blitt introdusert for alternative verktøy som kan brukes i de rollene der budsjettet kommer til kort. En korrelasjonsanalyse¹⁸ mellom antall års høyere økonomisk utdanning og kjennskap til innovative verktøy viser at dette kan være tilfelle. Samtidig kan man gjennom studiene også ha lært å se mulighetene og nytten av budsjettet dersom det brukes riktig. Selv om retningen ikke var som forventet, viser likevel resultatene at antall år høyere økonomisk utdanning kan ha en effekt på enigheten i budsjettkritikken i kommunesektoren.

H4: Kommuner der økonomisjef har flere års erfaring fra privat sektor vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Fra analysen har privat sektor en regresjonskoeffisient i på 0,004 (tabell 15). Selv om fortegnet stemmer med teori og tidligere forskning, får ikke hypotesen signifikant støtte i modellen (p-verdi = 0,438). Vi kan dermed ikke si at kommuner der økonomisjefer har flere års erfaring fra privat sektor vil være mer enig i budsjettkritikken. Dette resultatet samsvarer med funnene til Bjørnenak og Olsen (2012) og Daleq og Hobbøl (2014).

Forskningslitteraturen indikerer at ledes tidligere eksponering for innovasjoner kan være en indikator på tilbøyeligheten han/hun har for å adoptere innovasjoner og ideer også i fremtiden (Young et al., 2001). En slik eksponering kunne man forventet at økonomisjefene hadde fått gjennom erfaring fra privat sektor, men modellen tilsier at økonomisjefer med denne typen erfaring ikke er mer enig i budsjettkritikken.

¹⁸ Vedlegg 11 – Korrelasjon mellom antall års høyere økonomisk utdanning og kjennskap til innovative verktøy.

Det kan være flere årsaker til at hypotesen ikke støttes i modellen. Blant annet kunne det ha vært vanskelig for økonomisjefene å avgrense hva som karakteriseres som privat eller offentlig virksomhet da de skulle svare på dette i spørreskjemaet. Videre kan resultatet skyldes at nesten halvparten av økonomisjefene aldri har jobbet i privat sektor. Det kan derfor tenkes at økonomisjefenes eventuelle eksponering for innovative ideer og verktøy ikke direkte skyldes erfaring fra privat sektor, men heller New Public Management. Slik kan ideene ha blitt spredt til kommunene fra privat sektor på en mer indirekte måte. En økonomisjef med erfaring fra privat sektor kan også ha blitt påvirket av kommunens normer og regler og endret sine holdninger deretter. Samtidig har mange av innovasjonene som har blitt tatt i bruk i privat sektor ikke vært vellykket og blitt kraftig kritisert.¹⁹ De innovative ideene og verktøyene som ikke fungerer i privat sektor er derfor ikke nødvendigvis bedre egnet i offentlig sektor.

H5: Kommuner der økonomisjef har siviløkonomutdannelse vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Vi forventer her en positiv sammenheng ettersom siviløkonomisk utdannelse har verdien 1 og andre utdanningsbakgrunner verdien 0. Regresjonskoeffisienten fra regresjonsanalysen er på 0,174 og fortegnet er derfor som forventet. Samtidig er effekten signifikant på 5 % nivå (p-verdi = 0,045), og hypotesen støttes. Kommuner der økonomisjef har siviløkonomutdannelse virker derfor i større grad å være enig i budsjettkritikken enn kommuner der økonomisjef har andre utdannelser.

Naranjo-Gil et al. (2009) argumenterer for at ledere med en tyngre bedriftsøkonomisk utdanning vil være bedre kjent med ulike styringsverktøy og mer åpen for å endre det eksisterende systemet. Årsaken til sammenhengen mellom økonomisjefens utdanningsbakgrunn og enighet i budsjettkritikken kan derfor være at siviløkonomer har en tyngre teoretisk bakgrunn enn de med andre utdanningsbakgrunner. Budsjettet står veldig sentralt innenfor økonomistyringslitteraturen og det er særlig denne siviløkonomer lærer å rette et kritisk blikk mot. Dette er i større grad gjeldende dersom de har blitt introdusert for

¹⁹ Det er blant annet rettet mye kritikk mot balansert målstyring (Nørreklit, 2000; Nørreklit, 2003) og aktivitetsbasert kalkulasjon (Noreen og Soderstrom, 1994; Malmi, 1997).

Beyond Budgeting litteraturen. Ved å undersøke korrelasjonsstrukturen ²⁰ mellom økonomisjefens utdanningsbakgrunn, kjennskap til innovative styringsverktøy og kjennskap til konseptet Beyond Budgeting, ser vi at økonomisjefer som er siviløkonomer er bedre kjent med både verktøyene og konseptet enn de med annen utdanningsbakgrunn. Det kan derfor virke naturlig at økonomisjefer som er utdannet siviløkonom i større grad kjenner til budsjettkritikken og sier seg enig i denne.

H6: Kommuner som følger en prospector strategi vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Fra tabell 15 ser vi at strategi har en regresjonskoeffisient på -0,002 og en p-verdi på 0,954. Hypotesen får ikke støtte i modellen, og vi kan dermed ikke påstå at kommuner som følger en prospectorstrategi vil være mer enig i budsjettkritikken. Funn fra tidligere undersøkelser (Simons, 1987; Bouwens og Abernethy, 2000) indikerer at mer konservative strategier i større grad henger sammen med formaliserte og tradisjonelle styringssystemer, herunder spesifikke operasjonelle mål og rigid budsjettkontroll. Sammenhengen mellom strategi og grad av enighet i budsjettkritikken er det derimot kun Eriksrud og McKeown (2010) og Johansen (2010) som har forsket på. Eriksrud og McKeown (2010) fant en sammenheng mellom strategi og enighet i budsjettkritikken blant norske selskaper, men regresjonskoeffisienten hadde imidlertid feil fortegn i forhold til det som var forventet. Johansen (2010) fant derimot ikke denne sammenhengen i bankbransjen, og vårt resultat stemmer derfor overens med denne studien.

En forklaring på at sammenhengen mellom kommunenes strategi og enighet i budsjettkritikken ikke får støtte i modellen vår, kan være at spørsmålsformuleringen er for omstendelig og derfor oppfattes ulikt av økonomisjefene. Strategi er også et komplekst fenomen det er vanskelig å måle, og det kan dermed tenkes at spørsmålet ikke dekker begrepet på en god nok måte. Vi kan derfor ha problemer med begrepsvaliditet på måleinstrumentet som omhandler strategi. Som vi også diskuterte tidligere opererer private virksomheter i et helt annet marked enn offentlige, hvor blant annet konkurransesituasjonen er en helt annen. I en presset konkurransesituasjon er det viktig å ha en godt tilpasset strategi, og

²⁰ Vedlegg 12 – Korrelasjon mellom utdanningsbakgrunn, kjennskap til Beyond Budgeting og kjennskap til innovative verktøy.

utarbeidelsen av denne kan derfor i større grad bli vektlagt i privat sektor. Når Johansen (2010) ikke fikk støtte for sammenhengen mellom strategi og grad av enighet i budsjettkritikken i privat sektor, er det derfor ikke overraskende at sammenhengen heller ikke kan påvises i kommunal sektor.

H7: Kommuner som opplever at deres omgivelser er preget av høy usikkerhet vil i større grad være enig i budsjettkritikken

Tidligere forskning tilsier at usikre omgivelser kan føre til at man blir mer kritisk til tradisjonelle og rigide styringssystemer (Chenhall, 2003; Hansen et al., 2003). I regresjonsmodellen har usikkerhet en regresjonskoeffisient på 0,212 (se tabell 15). Siden høy grad av usikkerhet har verdien 5 i spørreskjemaet, er derfor fortegnet som forventet. Regresjonskoeffisienten er signifikant på 1 % nivå (p-verdi = 0,000) og hypotesen får støtte i modellen vår. Dette resultatet er i overensstemmelse med Bescos et al. (2004) som finner at usikkerhet er en av de viktigste driverne for misnøyen med budsjettet. Videre argumenterer også tilhengere av Beyond Budgeting for at det tradisjonelle budsjettet er lite egnet i omgivelser preget av stor usikkerhet og raske endringer (Mellempvik et al., 2012). I usikre omgivelser blir det avgjørende for alle typer virksomheter å reagere raskt på endringer. Budsjettet har lenge blitt kritisert for å hindre rask respons, blant annet fordi de er for dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene og vanskelige å endre når de først er satt. Kommuner som opplever at omgivelsene er preget av høy usikkerhet kan med andre ord oppleve at denne kritikken stemmer.

Tidligere norske studier som har sett på sammenhengen mellom usikkerhet og graden av enighet i budsjettkritikken (Eriksrud og McKeown, 2010; Johansen, 2010) har ikke fått støtte for denne. Disse studiene har primært undersøkt private virksomheter, hvor det kan finnes grunnlag for å anta at usikkerheten er av større betydning enn i offentlig sektor. I forhold til disse studiene er det derfor overraskende og spennende at vi har fått støtte for den tilsvarende sammenhengen i kommunesektoren.

Størrelse

Uavhengig av hva man studerer i økonomisk sammenheng vil størrelse nesten alltid være av betydning og den ble derfor valgt som kontrollvariabel. Fra analysen ser ikke dette målet ut til å være av betydning (regresjonskoeffisient = 0,000), og det er heller ikke signifikant (p-verdi = 0,361). Vi utførte i tillegg en sensitivitetsanalyse ved å gruppere størrelse inn i liten (0 til 5 000 innbyggere), middels (5 001 til 50 000 innbyggere) og stor kommune (innbyggertall over 50 000), da det kan argumenteres for at små kommuner møter helt andre styringsutfordringer enn de største kommunene. Resultatene fra denne analysen ble identiske med den modellen som presenteres her; vi fikk støtte for de samme hypotesene og størrelsesmålet var fortsatt uten effekt. Av anonymitetshensyn ble derfor det kontinuerlige målet valgt.²¹

Årsaken til at størrelse ikke har en effekt i modellen er vanskelig å si noe om, men kan ha sammenheng med at vi har brukt antall innbyggere som mål på størrelse. Alternativt kunne vi brukt antall ansatte i kommunen eller samlede inntekter og bevilgninger, uten at dette nødvendigvis hadde vært mer korrekte størrelsesmål.

Bruk av alternative styringsverktøy

I modellen har bruken av alternative styringsverktøy både forventet fortegn og er signifikant (regresjonskoeffisient = -0,127 og p-verdi = 0,003). Vi får derfor støtte for at kommuner som supplerer budsjettet med alternative styringsverktøy er mindre enig i budsjettkritikken. Forklaringen på dette kan være at alternative verktøy brukes til aktiviteter som budsjetter er mindre egnet til. Likevel kan det, som tidligere nevnt, være vanskelig å si noe om kausalitet i denne sammenhengen, fordi det kan tenkes at kommunene velger å bruke andre verktøy fordi de er misfornøyde med budsjettet.

Oppsummering av regresjonsmodellen

Oppsummert viser tabell 16 at vi får støtte for totalt fire av syv hypoteser i hovedmodellen. Samtidig finner vi en sammenheng mellom antall års høyere økonomisk utdanning og enighet

²¹ Grupperingen liten, middels og stor gir svært få kommuner i kategorien stor. Vi ønsker ikke å presentere analysen i vedlegg, ettersom en slik fremstilling ikke ville tatt hensyn til kommunenes anonymitet.

i budsjettkritikken, men hypotesen får ikke støtte i modellen ettersom fortegnet ikke er som forventet. Med tanke på at vi har en relativt utforskende modell er dette et svært godt resultat. I modellen vår finner vi generaliserbare funn både for alder, ansiennitet, antall år høyere økonomisk utdanning, utdanningsbakgrunn og grad av usikkerhet i omgivelsene. Vi har altså fått et ganske godt bilde på noen av faktorene som påvirker i hvor stor grad kommunenes økonomisjefer er enige i budsjettkritikken. Bakgrunn fra privat sektor og strategi er derimot ikke signifikante og vi kan derfor ikke si noe om hvilken påvirkning disse har på enigheten i kritikken som er rettet mot budsjetter.

	Forventet fortegn	Faktisk fortegn	Signifikans	Støtte for hypotesen
H1 Alder	-	-	Sig. ^c	✓
H2 Ansiennitet	-	-	Sig. ^c	✓
H3 Utdanning	+	-	Sig. ^c	✗
H4 Privat sektor	+	+	Ikke sig.	✗
H5 Siviløkonom*	+	+	Sig. ^b	✓
H6 Strategi	+	-	Ikke sig.	✗
H7 Usikkerhet	+	+	Sig. ^a	✓
Størrelse	+/-	+	Ikke sig.	
Bruk av alternative styringsverktøy	-	-	Sig. ^a	

Tabell 16 – Oppsummering regresjonsmodell

* Dummyvariabel der siviløkonomutdannelse har verdien 1 og andre utdanningsbakgrunner verdien 0

^a Signifikant på 1 % nivå (tosidig)

^b Signifikant på 5 % nivå (tosidig)

^c Signifikant på 10 % nivå (tosidig)

Med bakgrunn fra litteratur om Upper Echelons har vi fått støtte for tre av de fem hypotesene som vi utledet om sammenhengen mellom karakteristika ved økonomisjef og enighet i budsjettkritikken. Tidligere studier har i hovedsak sett på lederes egenskaper i privat sektor (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009). Likevel indikerer funn fra både vår og andres studier (Bjørnenak og Olsen, 2012; Olsen, 2012; Daleq og Hobbøl, 2014) at disse karakteristikaene også er relevante i offentlig sektor. At modellen indikerer sammenhenger mellom kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken og karakteristikaene alder, ansiennitet, antall års utdanning og utdanningsbakgrunn, er dermed et sterkt bidrag til Upper Echelons perspektivet.

I tillegg er funnet fra hypotesen om usikkerhet i overensstemmelse med betingelsesteori, som tilsier at det ikke finnes universelt riktige styringssystemer for alle organisasjoner i alle omgivelser. Ifølge betingelsesbasert forskning blir usikkerhet i omgivelsene gjerne knyttet til

behovet for mer åpne og fokuserte ikke-finansielle varianter av økonomiske styringsverktøy. I så måte kan kommuner som opplever at deres omgivelser er preget av høy usikkerhet i større grad være enige i budsjettkritikken.

For å nyansere resultatene fra hovedmodellen, skal vi videre undersøke om karakteristikaene til økonomisjefen og de institusjonelle faktorene kan ha en påvirkning på enigheten i de ulike delene av budsjettkritikken.

4.2.2 Regresjonsanalyse av budsjettkritikkens ulike dimensjoner

I det følgende presenteres totalt fire regresjonsmodeller, hvor de avhengige variablene er basert på resultatene fra faktoranalysen i metodekapittelet. De uavhengige variablene er som i hovedmodellen. Tabell 17 gir en oversikt over resultatene fra regresjonsanalysene, der de ustandardiserte regresjonskoeffisientene er oppgitt med p-verdiene i parentes.

	<u>Modell 1</u> Verdiskapning	<u>Modell 2</u> Gaming	<u>Modell 3</u> Tid og antagelser	<u>Modell 4</u> Fleksibilitet
Alder	-0,007 (0,319)	-0,022 ^a (0,001)	0,001 (0,903)	-0,007 (0,402)
Ansiennitet	-0,008 (0,198)	-0,004 (0,444)	-0,012 ^b (0,028)	-0,006 (0,376)
Utdanning	-0,071 ^c (0,052)	0,006 (0,863)	-0,069 ^b (0,035)	-0,062 (0,141)
Privat sektor	-0,000 (0,952)	0,017 ^a (0,008)	-0,002 (0,686)	-0,004 (0,586)
Siviløkonom*	0,085 (0,476)	0,257 ^b (0,021)	0,200 ^c (0,062)	0,144 (0,293)
Strategi	-0,018 (0,725)	0,029 (0,552)	-0,013 (0,775)	-0,049 (0,420)
Usikkerhet	0,243 ^a (0,002)	0,090 (0,230)	0,375 ^a (0,000)	0,160 ^c (0,083)
Størrelse	0,000 (0,544)	0,000 (0,625)	0,000 (0,743)	0,000 (0,217)
Bruk av alternative styringsverktøy	-0,057 (0,334)	-0,170 ^a (0,002)	-0,147 ^a (0,005)	-0,024 (0,723)
Justert forklaringsgrad	0,044	0,145	0,137	0,009

Tabell 17 – Regresjonsanalyser

Avhengige variabler: kritikkfaktorerene verdiskapning, gaming, tid og antagelser, fleksibilitet

* Dummyvariabel der siviløkonomutdannelse har verdien 1 og andre utdanningsbakgrunner verdien 0

^a Signifikant på 1 % nivå (tosidig)

^b Signifikant på 5 % nivå (tosidig)

^c Signifikant på 10 % nivå (tosidig)

Selv om modell 1 (*verdiskapning* som avhengig variabel) har en lav forklaringsgrad på 4,4 %, finner vi at både antall års høyere økonomisk utdanning og usikkerhet har effekt på grad av enighet i budsjettkritikken som omhandler verdiskapning. Det som skiller seg ut i modellen er at antall års utdanning også her, som i hovedmodellen, er signifikant men uten forventet fortegn (regresjonskoeffisient = -0,071, p-verdi = 0,052). Samme resultat får vi også i modell 3, med *tid og antagelser* som avhengig variabel (regresjonskoeffisient = -0,069, p-verdi = 0,035). Med andre ord har vi tre funn som tyder på at kommunenes økonomisjefer ikke blir mer kritisk til budsjettet jo flere år med høyere økonomisk utdanning de har, snarere tvert imot. Denne sammenhengen kan blant annet skyldes at økonomisjefene gjennom flere års høyere økonomisk utdanning har tilegnet seg bedre kunnskap om hvordan man håndterer budsjettproblemene.

Videre støttes hypotesene om sammenhengen mellom alder, bakgrunn fra privat sektor og utdanningsbakgrunn og grad av enighet i kritikkpåstandene som omhandler *gaming* i modell 2. Samtidig har denne modellen relativt høy forklaringsgrad på 14,5 % og det er den eneste av modellene, inkludert hovedmodellen, hvor vi finner en signifikant sammenheng mellom erfaring fra privat sektor og grad av enighet i budsjettkritikken (p-verdi = 0,008). Altså støtter modell 2 hypotesen om at kommuner der økonomisjef har flere års erfaring fra privat sektor i større grad vil være enig i budsjettkritikken (H4). Hvorfor vi kun får støtte for denne hypotesen i forbindelse med gamingproblematikken er usikkert, men det kan tenkes at disse problemene er mer synlige i private enn offentlige virksomheter. I privat sektor baseres prestasjonsevaluering og belønninger i større grad på fastsatte budsjettmål, og tilbøyeligheten for å opptre opportunistisk kan derfor være større enn i offentlig sektor.

Samtidig er modell 2 den eneste modellen, med unntak av hovedmodellen, som støtter sammenhengen mellom alder og grad av enighet i budsjettkritikken (regresjonskoeffisient = -0,022, p-verdi = 0,001). Bjørnenak og Olsen (2012) fikk også støtte for sammenhengen mellom alder og grad av enighet i budsjettkritikken som omhandler gaming i høyere utdanningsinstitusjoner. Årsaken til at sammenhengen ikke er signifikant i de tre andre modellene kan være at gamingproblemene generelt er mer synlige enn problemene tilknyttet verdiskapning, tid og antagelser og fleksibilitet, og at det derfor er mer naturlig for økonomisjefene å si seg enig i disse kritikkpåstandene. Samtidig kan det være at eldre økonomisjefer med mer erfaring, både fra private og offentlige selskaper, har opplevd gamingproblematikken som et resultat av å bruke budsjetter i økonomistyringen.

Det er i modell 3 vi får støtte for flest hypoteser, og vi ser at både ansiennitet, antall års høyere økonomisk utdanning, utdanningsbakgrunn og usikkerhet har signifikant påvirkning på grad av enighet i budsjettkritikken som omhandler *tid og antagelser*. Modellen har en relativt god forklaringsgrad på 13,7 %. I likhet med modell 2 er også her bruken av alternative styringsverktøy signifikant (p-verdi = 0,005) og med forventet fortegn (regresjonskoeffisient = -0,147). Altså virker kommuner som supplerer budsjettet med alternative styringsverktøy å være mindre enig i budsjettkritikken som omhandler gaming og tid og antagelser.

I den siste modellen der *fleksibilitet* er den avhengige variabelen får vi kun signifikant støtte for sammenhengen mellom usikkerhet (H7) og grad av enighet i denne delen av budsjettkritikken. Med en justert forklaringsgrad på kun 0,9 % er samtidig modellens forklaringskraft svært lav. Dette kan skyldes at prinsippal komponent analysen i metodekapittelet resulterte i at fleksibilitetsvariabelen kun baserer seg på to kritikkpåstander.

I samtlige av modellene støttes ikke hypotesen om sammenhengen mellom strategi og grad av enighet i budsjettkritikken. På den måten støttes resultatet fra hovedmodellen og vi kan ikke si at kommuner som følger en prospector strategi i større grad vil være enige i budsjettkritikken. Johansen (2010) fant heller ikke denne sammenhengen i sin studie av bankbransjen og resultatet vårt stemmer derfor overens med denne. I likhet med strategi, er heller ikke kontrollvariabelen størrelse signifikant i noen av modellene, noe som samsvarer med resultatet fra hovedmodellen. Som nevnt tidligere har størrelse svært ofte betydning i økonomiske forskningsmodeller, og årsaken til at den ikke har det her er vanskelig å si noe om.

Oppsummert synes karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktoren usikkerhet å være viktige faktorer for å forklare grad av enighet i budsjettkritikken blant norske kommuner. Denne effekten finner vi både på overordnet nivå og ved de ulike dimensjoner innenfor budsjettkritikken. Til slutt er det også verdt å merke seg at hypotesen om strategi og enighet i kritikken ikke har fått støtte i noen av modellene. Vi kan derfor ikke si at kommuner som følger en prospector strategi i større grad er enig i kritikken rettet mot budsjetter.

5 Avslutning

5.1 Konklusjon

Ut fra resultatene i avhandlingen synes budsjettkritikken å være lite relevant i norske kommuner. Kommunene mener budsjettet er nyttig til flere aktiviteter og ser et stort potensiale i budsjettet dersom det brukes riktig. Selv om kommunene ikke er spesielt enig i kritikken som rettes mot budsjetter, er det imidlertid misnøye knyttet til budsjettets rolle i håndteringen og tildelingen av ressurser. Dette er nødvendigvis ikke overraskende med tanke på konfliktene knyttet til fordelingen av knappe ressurser i offentlig sektor. Våre funn er konsistente med funn fra andre studier av budsjettkritikkens relevans i både private og offentlige virksomheter (Johansen, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012), blant annet i den norske sparebanksektoren (Johansen, 2010). At det er samsvar mellom enigheten i budsjettkritikken i norske sparebanker og kommuner er overraskende på grunn av budsjettets ulike roller på tvers av de to sektorene.

Budsjettet i kommunesektoren virker ikke å være så rigid som mange tror, noe som kan være en av årsakene til at kommunene i liten grad er enig i budsjettkritikken. En annen grunn kan være at kommunene har begynt å bruke alternative verktøy i økonomistyringen, noe de planlegger å fortsette med i fremtiden. Kartleggingen indikerer altså at kommunene synes at budsjettet fungerer godt i forvaltningen av kommunenes midler, men de ser også behovet for å supplere budsjettet med andre styringsverktøy.

Resultatene indikerer at økonomisjefens karakteristika og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet påvirker kommunenes grad av enighet i budsjettkritikken. Økonomisjefens alder, ansiennitet, erfaring fra privat sektor, antall års høyere økonomisk utdanning og utdanningsbakgrunn har signifikant innvirkning på enigheten i budsjettkritikken, enten på overordnet nivå eller på ulike deler av kritikken. Funnene underbygger tidligere forskning både i privat og offentlig sektor (Eriksrud og McKeown, 2010; Bjørnenak og Olsen, 2012) og er et viktig bidrag til den eksisterende Upper Echelons litteraturen. Sammenhengen mellom usikkerhet og kommunenes enighet i budsjettkritikken får også støtte i avhandlingen, noe som samsvarer med betingelsesteori og betingelsesbasert forskning. Våre funn tilsier at økonomisjefens karakteristika og usikkerhet kan være viktige i forklaringen av budsjettkritikkens relevans i norske kommuner.

5.2 Videre forskning

Ved å gjennomføre en tilsvarende undersøkelse om noen år kan man sammenligne resultatene med de funnene vi har fått i denne avhandlingen. Det er kun et fåtall av kommunene som ønsker å beholde budsjettet slik det brukes i dag, og tendensen virker å være at kommunene jobber aktivt med å utvikle budsjettbruken og styringssystemene. Det kan tenkes at New Public Management, der mer innovative styringsverktøy og ideer har fått innpass i offentlig sektor, er en av grunnene til denne utviklingen. Offentlig sektor er kjent for å være tregere enn privat sektor i adopsjonen av nye innovasjoner og fordi New Public Management er en reform av nyere tid, vil det være svært spennende å foreta den samme undersøkelsen om noen år. På denne måten kan man både se på kommunenes utvikling i bruk av styringsverktøy og i hvordan de forholder seg til budsjettkritikken. En annen innfallsvinkel kan være å fokusere på sammenhengen mellom bruken av budsjettet og bruken av alternative styringsverktøy. Dette for å se i hvilken grad kommunene integrerer budsjettet med andre verktøy og for å studere hvordan dette kan ha innvirkning på graden av enighet i budsjettkritikken.

Vi har undersøkt hypoteser knyttet til karakteristika ved økonomisjef og betingelsesfaktorene strategi og usikkerhet. Det vil være interessant å undersøke dette i større grad ved å inkludere andre egenskaper ved økonomisjefen og organisasjonen enn det denne studien har gjort. I tillegg vil det være spennende å undersøke om karakteristika ved økonomiavdelingen har påvirkning på hvor kritisk kommunene er til budsjettet. Gjennom å undersøke innovativitet eller ekstrovertisme/introvertisme i økonomiavdelingen kan dette gi en rikere beskrivelse av kommunenes holdning til kritikken rettet mot budsjetter.

Både budsjettkritikkens relevans og karakteristika ved økonomisjef er hittil lite forsket på i offentlige virksomheter, og det oppfordres derfor til å gjennomføre lignende studier i andre deler av offentlig sektor. På denne måten kan man studere eventuelle virkninger av New Public Management og bidra til ytterligere teoribygging innen litteraturen om Upper Echelons.

Referanser

- Bergstrand, J., Bjørnenak, T. og Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Bescos, P.-L., Cauvin, É., Langevin, P. og Mendoza, C. (2004). Critiques du budget: une approche contingente. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 10(1), 165-185.
- Bjørnenak, T. og Olsen, T.-E. (2012). *On the relevance of Beyond Budgeting in the Public Sector - a comparative study*. (Doktorgradsavhandling), Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.
- Bjørnenak, T. og Olsen, T.-E. (2013). Budsjettets funksjoner: En kritisk diskusjon og erfaringer fra norske virksomheter. I Elvegård, L. O., Gressetvold, E. & Pettersen, I. J. (red.), *Bedriftsledelse. Ulike Perspektiver og tilnærminger til ledelse, økonomistyring og samfunnsansvar* (s. 55-76). Oslo: Akademisk forlag.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Bouwens, J. og Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-241.
- Busch, T., Vanebo, J. O. og Johnsen, E. (2009). *Økonomistyring i det offentlige*. 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- 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.
- Daleq, B. og Hobbøl, M. A. (2014). *Spredningen av balansert målstyring i norske kommuner*. (Mastergradsavhandling, Handelshøyskolen i Trondheim), B. Daleq og M. A. Hobbøl, Trondheim.
- Desarbo, W. S., Di Benedetto, C. A., Sinha, I. og Song, M. (2005). Revisiting the miles and snow strategic framework: Uncovering interrelationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance. *Strategic Management Journal*, 26(1), 47-74.
- Eikemo, T. A. og Clausen, T. H. (2012). *Kvantitativ analyse med SPSS: en praktisk innføring i kvantitative analyseteknikker*. 2. utg. Trondheim: Tapir akademisk forlag.
- Ekholm, B.-G. og Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519-539.

- Eriksrud, M. S. og McKeown, M. B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg: norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring*. (Mastergradsavhandling, Norges Handelshøyskole), M. S Eriksrud og M. B. McKeown, Bergen.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Gripsrud, G., Silkoset, R. og Olsson, U. H. (2004). *Metode og dataanalyse: med fokus på beslutninger i bedrifter*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Hambrick, D. C. og Mason, P. A. (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206.
- Hansen, S. C., Otley, D. T. og Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95-116.
- Heckman, J. J. (1979). Sample Selection Bias as a Specification Error. *Econometrica*, 47(1), 153-161.
- Helmich, D. L. og Brown, W. B. (1972). Successor Type and Organizational Change in the Corporate Enterprise. *Administrative Science Quarterly*, 17(3), 371-381.
- Hoff, K. G. og Bragelien, I. (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G. og Bjørnenak, T. (2010). *Driftsregnskap og budsjettering*. 5. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hope, J. og Fraser, R. (1997). Beyond budgeting...Breaking through the Barrier to 'the Third Wave'. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 75(11), 20-23.
- Hope, J. og Fraser, R. (1999). Beyond budgeting: Building a new management model for the information age. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 77(1), 16-21.
- Hope, J. og Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA.: Harvard Business School Press.
- Hope, J. og Fraser, R. (2003b). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget.

- Johansen, M. (2010). *Beyond budgeting: noe som passer for meg? En studie av spredningen av beyond budgeting i Norge*. (Mastergradsavhandling, Norges Handelshøyskole), M. Johansen, Bergen.
- Kotin, J. og Sharaf, M. R. (1967). Management Succession and Administrative Style. *Psychiatry*, 30(3), 237-248.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. 22, 207-232.
- Libby, T. og Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: Accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. og Mauland, H. (2012). *Regnskap og budsjett i kommunesektoren: en innføring*. Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Miles, R. E. og Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. New York: McGraw-Hill.
- Moløkken, N. og Ytre-Hauge, I. E. (2009). *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy: hvordan budsjett og alternative verktøy bidrar til verdiskapning, sett fra kontrollernes perspektiv*. (Masteravhandling, Norges Handelshøyskole), N. Moløkken og I. E. Ytre-Hauge, Bergen.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S. og Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667-695.
- Neely, A., Bourne, M. og Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28.
- Noreen, E. og Soderstrom, N. (1994). Are overhead costs strictly proportional to activity? Evidence from hospital departments. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1), 255-278.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard - A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65-88.
- Nørreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 591-619.
- Olsen, T.-E. (2012). *The adoption of management accounting innovations in the Norwegian public sector: the role of the CFO and the accounting department*.

- (Doktorgradsavhandling), Norges Handelshøyskolen, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Ringdal, K. (2013). *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Statistisk Sentralbyrå. (2015). Statistikkbanken: Folkemengde 1. januar 2015. Hentet fra <https://www.ssb.no/befolkning/statistikker/folkemengde/aar/2015-02-19?fane=tabell&sort=nummer&tabell=218730>.
- Wallander, J. (1999). Budgeting — an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421.
- Young, G. J., Charns, M. P. og Shortell, S. M. (2001). Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system. *Strategic Management Journal*, 22(10), 935-951.

Vedlegg

Vedlegg 1 – Informasjonsbrev

Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjekt

Kjære økonomisjef!

Som en del av vår masteravhandling ved Handelshøyskolen i Trondheim ønsker vi de nærmeste dagene å sende deg en spørreundersøkelse med formål å kartlegge budsjettkritikkens relevans i norske kommuner.

For å få til denne kartleggingen er vi avhengig av å få inn flest mulige svar. Undersøkelsen vil kun ta rundt 10 minutter og alle svar vil bli anonymisert i oppgaven, slik at ingen data kan spores tilbake til den enkelte kommune eller person. Det vil være et spørsmål om kommunenummer i undersøkelsen, men dette er kun for å få oversikt over bruken i ulike fylker/landsdeler. Studien er meldt til Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS.

Det er helt frivillig å delta i studien og prosjektet skal etter planen avsluttes 21.05.2015. Datamaterialet vil senest da være anonymisert. Dersom det skulle være ønskelig med et sammendrag av hovedfunnene i oppgaven vår ved prosjektslutt, vil det være mulig å skrive inn din e-postadresse på siste spørsmål. Vi vil da sende deg dette i slutten av mai.

Dersom dere har spørsmål til studien, vennligst ta kontakt med oss via mail eller telefon.

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

Med vennlig hilsen,
Ingrid Dahl Solstad og Maria Helmersen Sommervik

Vedlegg 2 – Spørreskjema

Budsjettet som styringsverktøy

Studien som dette spørreskjemaet er en del av gjennomføres for å kartlegge budsjettkritikkens relevans i norske kommuner. Dataene fra spørreskjemaet vil bli brukt som datagrunnlag i en masteravhandling ved Handelshøyskolen i Trondheim.

Vi gjør oppmerksom på at all presentasjon av data vil skje på en anonymisert måte, slik at verken person eller den enkelte kommune vil kunne identifiseres.

Vi håper du vil ta deg tid til å besvare spørreskjemaet.

Til å begynne med ønsker vi noe bakgrunnsinformasjon om din kommune.

1) * Hvilket kommunenummer har din kommune?

2) * Hvor mange innbyggere er det i kommunen?

Videre ønsker vi litt bakgrunnsinformasjon om deg.

3) Din alder:

4) * Hvor mange år har du vært ansatt i kommunen?

5) * Antall år i nåværende stilling:

6) * Hvilken stilling har du?

7) * Antall år med høyere økonomisk utdanning (fra universitet, høyskole eller lignende (inklusive videreutdanninge)):

1

2

3

4

5

6 eller flere

Har ikke høyere økonomisk utdanning

8) * Antall år siden gjennomføring av høyere økonomisk utdanning (skriv tallet 99 dersom du ikke har høyere økonomisk utdanning):

9) * Angi din utdanningsbakgrunn:

Velg alternativ (siviløkonom, samfunnsøkonom, diplomøkonom, høyskolekandidat, statsautorisert revisor, annet)

10) * Antall år med bakgrunn fra privat sektor:

Vi ønsker nå å vite litt om kommunens bruk av budsjetter.

11) * Angi i hvilken grad budsjetter brukes til følgende aktiviteter:

	1 (Ikke i det hele tatt)	2	3	4	5 (I svært stor grad)
Planlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Koordinering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ressursallokering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Motivering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belønning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12) * Hvor egnet mener du budsjetter er til følgende aktiviteter?

	1 (Ikke i det hele tatt)	2	3	4	5 (I svært stor grad)
Planlegging	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Koordinering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ressursallokering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Motivering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belønning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13) * Hvilken av de følgende metodene beskriver best hvordan dere oppdaterer deres budsjetter i løpet av budsjettperioden?

- Etter at budsjettene er godkjent gjøres det ikke noen endringer i dem
- Endringer skjer ved fastsatte budsjettrevideringer
- Budsjetter endres ved behov på en ad hoc basis
- Budsjetter endres når de neste rullende budsjettene utarbeides

14) * I hvor stor grad vil det være mulig å få tildelt ressurser til strategisk interessante prosjekter som dukker opp i løpet av budsjettperioden, dersom de ikke er inkludert i budsjettet?

- 1 (Ikke i det hele tatt) 2 3 4 5 (I svært stor grad)

15) * I hvor stor grad baseres prestasjonsevaluering på faste, forhåndsbestemte budsjettmål?

- 1 (Ikke i det hele tatt) 2 3 4 5 (I svært stor grad)

16) * Velg det alternativet som best beskriver kommunens utvikling i bruken av budsjett som styringsverktøy. Vi ønsker å:

- trappe ned arbeidet med budsjettet for å rette fokus mot andre (mer relevante) styringsverktøy
- beholde budsjettene slik de er i dag
- gjøre mindre endringer i selve budsjetteringsprosessen (uavhengig av andre styringsverktøy)
- integrere budsjetteringsprosessen med andre relevante styringsverktøy

Vi ønsker også litt informasjon om kommunens bruk av andre økonomiske styringsverktøy.

17) * Hvor god kjennskap har du til følgende verktøy/ideer?

	1 (Svært liten kjennskap)	2	3	4	5 (Svært god kjennskap)
Balansert målstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Benchmarking	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Activity Based Costing (ABC)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rullende prognoser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ikke-finansielle måltall	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Beyond Budgeting (styring uten budsjetter)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18) * I hvor stor grad benytter dere følgende verktøy/ideer?

	1 (Ikke i det hele tatt)	2 (Bruker i liten grad)	3 (Bruker noe)	4 (Bruker mye)	5 (I svært stor grad)
Balansert målstyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Benchmarking	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Activity Based Costing (ABC)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rullende prognoser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ikke-finansielle måltall	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

I det følgende ber vi deg ta stilling til ulike påstander tilknyttet budsjetter.

19) * Det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter (utvikle og revidere budsjetter, budsjettreportering, avviksanalyser, svare på spørsmål i forbindelse med budsjett osv.).

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

20) * Budsjetter bygger i for stor grad på usikre antagelser om fremtiden.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

21) * Antagelsene budsjetter bygger på blir for raskt utdatert.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

22) * Budsjetter hindrer rask respons på endringer i omgivelsene (hemmer tilpasningsevne og innovasjon) fordi:

	1 (Helt uenig)	2	3	4	5 (Helt enig)
de er for dårlige til å signalisere endringer i omgivelsene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
de er vanskelige å endre når de først er godkjent	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
det er vanskelig å få tildelt ressurser utenfor budsjettet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
de i for stor grad fører til fokus på budsjettoppnåelse fremfor maksimering av verdiskapning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23) * Budsjetter fører til for stort fokus på oppnåelse av egne budsjettmål, noe som hemmer samarbeid og kunnskapsdeling mellom ulike enheter.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

24) * Budsjetter kan føre til:

	1 (Helt uenig)	2	3	4	5 (Helt enig)
fremforhandling av lavere målsetninger enn man tror er oppnåelig for å gjøre det enklere å nå budsjettet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
at tildelte midler brukes opp før budsjettperioden er over for å unngå reduserte bevilgninger neste periode	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tilpasning av inntekter og kostnader for å nå periodens budsjettmål	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
at man fremskynder kostnader dersom man likevel ikke kommer til å nå budsjettet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25) * Budsjetter er for dårlig knyttet opp mot organisasjoners strategi.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

26) * Budsjetter fører til overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige strategiske indikatorer.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

27) * Budsjetter skaper lite verdi fordi de i for stor grad fokuserer på:

	1 (Helt uenig)	2	3	4	5 (Helt enig)
kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
budsjettoppnåelse fremfor verdiskapning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
"formaliserte rutiner" fremfor kreativ tenkning rundt hvordan organisasjonen kan skape verdi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28) * Problemet med budsjetter har mer å gjøre med hvordan de blir brukt samt noen av rollene de blir bedt om å spille. Budsjetter har potensiale til å være ekstremt nyttige om de brukes fornuftig.

1 (Helt uenig) 2 3 4 5 (Helt enig)

Til slutt ønsker vi litt informasjon om din kommunes omgivelser og strategi.

29) * Angi hvor lett det er for din kommune å forutse endringer i følgende parametre det nærmeste året:

	1 (Svært lett)	2	3	4	5 (Tilnærmet umulig)
Ressurstilgang	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aktivitetsnivå	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Offentlige reguleringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sektorspesifikke endringer (endringer i rammebetingelser m.m.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Se for deg følgende stiliserte situasjon:

Kommune A tilbyr et relativt stabilt utvalg av tjenester som typisk er noe smalere enn det som er vanlig innenfor sektoren. Et kontinuerlig fokus på kostnader og kostnadskontroll er sentralt. Kommunen begir seg ikke inn på prosjekter før den har kartlagt andre kommuner sin erfaring med liknende prosjekter.

Kommune B er hele tiden fokusert på å imøtekomme nye behov samt utnytte potensielle muligheter i markedet. Kommune B ønsker å være ledende innen sin sektor på utviklingen av nye tjenester. I så måte vil ofte andre kommuner følge deres eksempel.

30) * La kommune A tilsvare 1 og kommune B tilsvare 5. Vennligst indiker hvor på skalaen du mener at din kommune passer best inn.

1 (Kommune A) 2 3 4 5 (Kommune B)

31) Ønsker du et sammendrag av studien? Skriv inn din e-postadresse under:

Vedlegg 3 – Test forskjeller i størrelse

Gruppe statistikk					
		N	Gjennomsnitt	Standardavvik	Standardfeil gjennomsnitt
Størrelse	Ikke deltatt	151	11203,99	53834,295	4380,973
	Deltatt	277	12541,52	24268,343	1458,143

Test for to uavhengige utvalg									
	Levene's Test for likestilte varianser		T-test for likestilte gjennomsnitt						
	F-verdi	P-verdi	T-verdi	Frihets- grader	P-verdi	Gj.snitt differanse	Std.feil differanse	Differanse	
								Nedre	Øvre
Antar like varianser	0,195	0,659	-0,353	426,000	0,724	-1337,529	3787,689	-8782,415	6107,356
Antar ikke like varianser			-0,290	183,848	0,772	-1337,529	4617,262	-10447,162	7772,103

Vedlegg 4 – Korrelasjonsmatrise budsjettkritikk

Korrelasjonsmatrise budsjettkritikk (Pearson Correlation)																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	1	,385**	,427**	,403**	,233**	,198**	,346**	,241**	,278**	,141*	,151*	,046	,099	,400**	,329**	,297**	,253**	,335**
2		1	,657**	,516**	,228**	,072	,297**	,266**	,213**	,217**	,204**	,107	,115	,326**	,286**	,316**	,308**	,278**
3			1	,454**	,251**	,089	,317**	,315**	,220**	,150*	,192**	,044	,185**	,407**	,297**	,398**	,399**	,446**
4				1	,442**	,192**	,395**	,348**	,365**	,285**	,265**	,202**	,272**	,395**	,319**	,377**	,344**	,389**
5					1	,380**	,337**	,294**	,311**	,240**	,266**	,205**	,287**	,288**	,273**	,329**	,337**	,306**
6						1	,302**	,210**	,130*	,085	,119*	,231**	,171**	,127*	,180**	,204**	,236**	,173**
7							1	,512**	,422**	,230**	,253**	,274**	,184**	,426**	,507**	,497**	,540**	,478**
8								1	,453**	,320**	,337**	,307**	,274**	,434**	,492**	,453**	,483**	,431**
9									1	,492**	,466**	,347**	,399**	,420**	,339**	,365**	,391**	,398**
10										1	,521**	,279**	,368**	,249**	,211**	,173**	,203**	,211**
11											1	,408**	,590**	,297**	,286**	,285**	,328**	,302**
12												1	,477**	,246**	,300**	,238**	,295**	,195**
13													1	,362**	,241**	,281**	,323**	,285**
14														1	,462**	,422**	,484**	,407**
15															1	,506**	,542**	,454**
16																1	,840**	,675**
17																	1	,689**
18																		1

** . Signifikant på 1%-nivå

* . Signifikant på 5%-nivå

Vedlegg 5 – Egenverdikriteriet

Totalt forklart varians									
	Initiale egenverdier			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %	Total	% av varians	Kumulativ %
1	6,638	36,878	36,878	6,638	36,878	36,878	3,902	21,676	21,676
2	1,863	10,350	47,228	1,863	10,350	47,228	2,932	16,289	37,965
3	1,375	7,640	54,868	1,375	7,640	54,868	2,670	14,836	52,801
4	1,153	6,403	61,271	1,153	6,403	61,271	1,525	8,470	61,271
5	0,885	4,917	66,188						
6	0,787	4,371	70,559						
7	0,716	3,979	74,538						
8	0,639	3,549	78,087						
9	0,567	3,153	81,239						
10	0,536	2,979	84,219						
11	0,472	2,620	86,838						
12	0,440	2,444	89,283						
13	0,435	2,419	91,702						
14	0,387	2,151	93,853						
15	0,375	2,083	95,935						
16	0,327	1,816	97,751						
17	0,259	1,436	99,187						
18	0,146	0,813	100,000						

Vedlegg 6 – Reliabilitetsanalyse

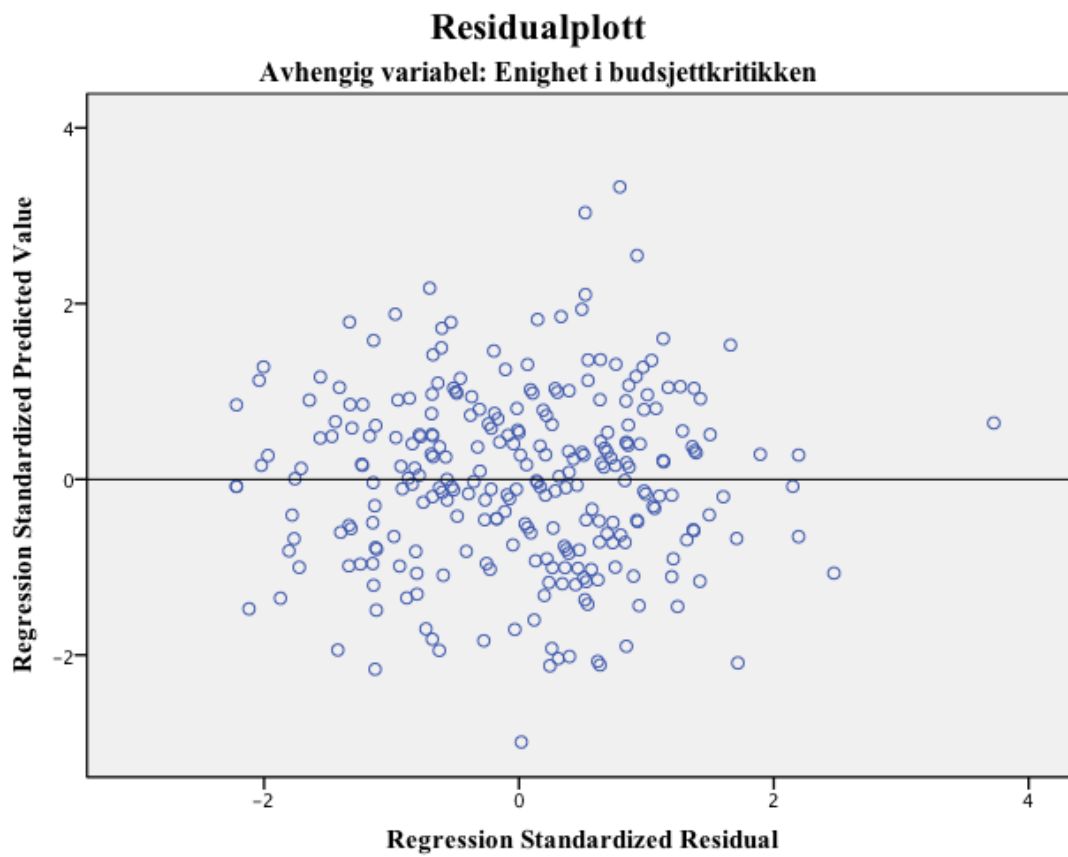
Komponent	Cronbach's Alpha	Antall spørsmål
Verdiskapning	0,870	5
Gaming	0,794	5
Tid og antagelser	0,772	4
Fleksibilitet	0,551	2

Vedlegg 7 – Test for multikollinearitet

Koeffisienter i regresjonsmodellen							
Modell	Ustandardiserte koeffisienter		Standardiserte koeffisienter Beta	T-verdi	P-verdi	Statistikk kollinearitet	
	B	Standardfeil				Toleranse	VIF
(Konstantledd)	3,122	0,339		9,210	0,000		
Alder	-0,010	0,005	-0,134	-1,817	0,070	0,585	1,708
Ansiennitet	-0,008	0,005	-0,130	-1,735	0,084	0,569	1,758
Utdanning	-0,046	0,026	-0,115	-1,731	0,085	0,723	1,384
Privat sektor	0,004	0,005	0,052	,776	0,438	0,704	1,419
Utdanningsbakgrunn	0,174	0,086	0,132	2,015	0,045	0,743	1,347
Strategi	-0,002	0,038	-0,003	-,057	0,954	0,916	1,092
Usikkerhet	0,212	0,058	0,210	3,667	0,000	0,974	1,026
Størrelse	0,000	0,000	0,055	,915	0,361	0,900	1,111
Bruk av alternative styringsverktøy	-0,127	0,043	-0,185	-2,984	0,003	0,835	1,197

Avhengig variabel: Enighet i budsjettkritikken

Vedlegg 8 – Residualplott: Enighet i budsjettkritikken



Vedlegg 9 – Forklaringsgrad hovedmodell

Sammendrag av hovedmodell ^b				
Modell	R	R ²	Justert R ²	Standardfeil
Hovedmodell	0,399 ^a	0,159	0,130	0,560

^a Uavhengige variabler: (konstantledd), alder, ansiennitet, utdanning, privat sektor, utdanningsbakgrunn, strategi, usikkerhet, størrelse, bruk av alternative styringsverktøy

^b Avhengig variabel: Enighet i budsjettkritikk

Vedlegg 10 – Korrelasjon mellom alder og kjennskap til innovative ideer og verktøy

Korrelasjoner			
		Alder	Kjennskap til innovative ideer og verktøy ^a
Alder	Pearson Korrelasjon	1	-0,108 ^b
	Sig. (tosidig)		0,074
	N	273	273
Kjennskap til innovative ideer og verktøy ^a	Pearson Korrelasjon	-0,108 ^b	1
	Sig. (tosidig)	0,074	
	N	273	277

^a Balansert målstyring, benchmarking, ABC, rullerende prognoser, ikke-finansielle måltall og Beyond Budgeting

^b Korrelasjonen er signifikant på 10 % nivå (tosidig)

Vedlegg 11 – Korrelasjon mellom antall års høyere økonomisk utdanning og kjennskap til innovative verktøy

Korrelasjoner			
		Antall års høyere økonomisk utdanning	Kjennskap til innovative verktøy ^a
Antall års høyere økonomisk utdanning	Pearson Korrelasjon	1	0,384 ^b
	Sig. (tosidig)		0,000
	N	277	277
Kjennskap til innovative verktøy ^a	Pearson Korrelasjon	0,384 ^b	1
	Sig. (tosidig)	0,000	
	N	277	277

^a Balansert målstyring, benchmarking, ABC, rullerende prognoser og ikke-finansielle måltall

^b Korrelasjonen er signifikant på 1 % nivå (tosidig)

Vedlegg 12 – Korrelasjon mellom utdanningsbakgrunn, kjennskap til Beyond Budgeting og kjennskap til innovative verktøy

Korrelasjoner				
		Siviløkonom	Kjennskap til innovative verktøy ^a	Kjennskap til Beyond Budgeting
Siviløkonom	Pearson Korrelasjon	1	0,284 ^b	0,317 ^b
	Sig. (tosidig)		0,000	0,000
	N	277	277	277
Kjennskap til innovative verktøy ^a	Pearson Korrelasjon	0,284 ^b	1	0,434 ^b
	Sig. (tosidig)	0,000		0,000
	N	277	277	277
Kjennskap til Beyond Budgeting	Pearson Korrelasjon	0,317 ^b	0,434 ^b	1
	Sig. (tosidig)	0,000	0,000	
	N	277	277	277

^a Balansert målstyring, benchmarking, ABC, rullerende prognoser og ikke-finansielle måltall

^b Korrelasjonen er signifikant på 1 % nivå (tosidig)