



NTNU

Kunnskap for en bedre verden

Bacheloroppgave

AM301314

Vurdering av budsjett som styringsverktøy for virksomheter

Kandidater 10021 og 10005

Totalt antall sider inkludert forsiden: 46

Innlevert Ålesund, juni 2017

Obligatorisk egenerklæring/gruppeerklæring

Den enkelte student er selv ansvarlig for å sette seg inn i hva som er lovlige hjelpemidler, retningslinjer for bruk av disse og regler om kildebruk. Erklæringen skal bevisstgjøre studentene på deres ansvar og hvilke konsekvenser fusk kan medføre. **Manglende erklæring fritar ikke studentene fra sitt ansvar.**

<i>Du/dere fyller ut erklæringen ved å klikke i ruten til høyre for den enkelte del 1-6:</i>		
1.	Jeg/vi erklærer herved at min/vår besvarelse er mitt/vårt eget arbeid, og at jeg/vi ikke har brukt andre kilder eller har mottatt annen hjelp enn det som er nevnt i besvarelsen.	<input checked="" type="checkbox"/>
2.	Jeg/vi erklærer videre at denne besvarelsen: <ul style="list-style-type: none">• ikke har vært brukt til annen eksamen ved annen avdeling/universitet/høgskole innenlands eller utenlands.• ikke refererer til andres arbeid uten at det er oppgitt.• ikke refererer til eget tidligere arbeid uten at det er oppgitt.• har alle referansene oppgitt i litteraturlisten.• ikke er en kopi, duplikat eller avskrift av andres arbeid eller besvarelse.	<input checked="" type="checkbox"/>
3.	Jeg/vi er kjent med at brudd på ovennevnte er å <u>betrakte som fusk</u> og kan medføre annullering av eksamen og utestengelse fra universiteter og høgskoler i Norge, jf. Universitets- og høgskoleloven §§4-7 og 4-8 og Forskrift om eksamen.	<input checked="" type="checkbox"/>
4.	Jeg/vi er kjent med at alle innleverte oppgaver kan bli plagiatkontrollert i Ephorus, se Retningslinjer for elektronisk innlevering og publisering av studiepoenggivende studentoppgaver	<input checked="" type="checkbox"/>
5.	Jeg/vi er kjent med at høgskolen vil behandle alle saker hvor det forligger mistanke om fusk etter NTNUs studieforskrift.	<input checked="" type="checkbox"/>
6.	Jeg/vi har satt oss inn i regler og retningslinjer i bruk av kilder og referanser på biblioteket sine nettsider	<input checked="" type="checkbox"/>

Publiseringsavtale

Studiepoeng:

Veileder: Elena Panteleeva

Fullmakt til elektronisk publisering av oppgaven

Forfatter(ne) har opphavsrett til oppgaven. Det betyr blant annet enerett til å gjøre verket tilgjengelig for allmennheten ([Åndsverkloven §2](#)).

Alle oppgaver som fyller kriteriene vil bli registrert og publisert i Brage med forfatter(ne)s godkjenning.

Oppgaver som er unntatt offentlighet eller båndlagt vil ikke bli publisert.

Jeg/vi gir herved NTNU i Ålesund en vederlagsfri rett til å gjøre oppgaven tilgjengelig for elektronisk publisering:

ja nei

Er oppgaven båndlagt (konfidensiell)?

ja nei

(Båndleggingsavtale må fylles ut)

- Hvis ja:

Kan oppgaven publiseres når båndleggingsperioden er over?

ja nei

Er oppgaven unntatt offentlighet?

ja nei

(inneholder taushetsbelagt informasjon. [Jfr. Offl. §13/Fvl. §13](#))

Dato: 06.06.2017

FORORD

Denne utredningen er gjennomført som en del av bachelorprogrammet for markedsføring og ledelse, innenfor retningen handel og salg 2. Vi valgte likevel et tema innenfor finans og bedriftsøkonomi, fordi dette berører alle aspekter ved vårt studieprogram. Det har også vært svært lærerikt å få innsikt i de ulike styringsverktøyene; både med tanke på hvordan de fungerer i praksis, og hvordan de påvirker og har sammenheng med alle sider av driften.

Først og fremst ønsker vi å rette en stor takk til Stig Karlsen, som har gitt oss uvurderlig veiledning, hjelp og verdifulle innspill underveis i utredningen. Stig Karlsen har masterutdanning fra NHH, og lang erfaring fra forretningslivet blant annet som banksjef i Nordlandsbanken og som Manager i Aker Solutions. I dag er han selvstendig næringsdrivende. Han har bred erfaring ved bruk av budsjetter, og har også ledet virksomheter etter BB-filosofien.

Det rettes stor takk til våre to respondenter:

Øivind Stensøe fra Tingstad AS, som satt av mye tid for å vise oss rundt i bedriften og presenterer den for oss. Vi er takknemlige for tiden som ble satt av til oss, og for gode og ærlige svar rundt bruken styringsverktøyet.

Bjørn Harald Karlsen fra Rema 1000 Leknes, som også ga av sin verdifulle tid for å gi oss innsikt i sin styringsmodell og drift. En ekstra takk for tålmodigheten som ble utvist ved beskrivelse av modellen. Den unike modellen var ikke mulig å lese seg opp på før intervjuet, og dermed var Bjørn Harald Karlsens beskrivelser svært verdifulle for utredningen.

Til slutt vil vi takke veileder Elena Panteleeva ved NTNU i Ålesund, for konstruktive tilbakemeldinger og god veiledning.

SAMMENDRAG

Formålet med denne utredningen er å vurdere budsjettet som styringsverktøy. Over de siste tiårene har kritikken mot det tradisjonelle budsjettet økt, og som anklages for å være tid og kostnadskrevende, lite fleksibelt og mangle sammenheng med virksomhetens strategi.

Dette har ført til at styringsfilosofien Beyond Budgeting og alternative metoder til budsjettet har kommet frem i lyset. Forskningsobjektene i denne studien er Tingstad og Rema 1000, da de bruker ulike styringsverktøy. For Tingstad er budsjettet en sentral del av styringssystemet, og Rema styrer etter sin egen økonomiske modell som kalles prosentuell økonomisk styring.

Ved bruk av kvalitativ metode fikk vi en innsikt i holdningene og erfaringene til begge respondentene. Basert på data vi samlet inn utarbeidet vi SWOT-analyser. Formålet var å kartlegge styrker, svakheter, trusler og muligheter ved styring med budsjett og alternativ metode, og drøfte disse mot relevant teori og funn fra undersøkelsen.

Utredningen viser at budsjettet fremdeles har et stort potensiale for ulike bruksområder, selv om kritikken fortsatt er tilstede. Likevel viser det seg at alternative metoder kan være mer tilpasningsdyktige, fleksible og ikke like tid- og kostnadskrevende som det tradisjonelle budsjettet. Fra vårt ståsted og med det innblikket som vi har fått gjennom denne studien, så heller vi mot at moderne bedrifter i et omskiftelig samfunn burde gjøre alvorlige overveielser om de burde gå over til en mer dynamisk styringsform, som i større grad vektlegger at omgivelsene endrer seg raskere enn noen gang.

INNHOLDSFORTEGNELSE

Innhold

SAMMENDRAG	2
INNHOLDSFORTEGNELSE	3
INNLEDNING	5
BAKGRUNN	5
PROBLEMSTILLING OG FORSKNINGSSPØRSMÅL	6
FORMÅL	6
AVGRENSING.....	7
TEORI	7
TRADISJONELL BUDSJETTERING.....	7
<i>Budsjetteringens formål.....</i>	9
KRITIKKEN AV BUDSJETTET	10
<i>Budsjettet som styringsverktøy</i>	10
<i>Strategi</i>	11
<i>Organisasjon og individ</i>	12
<i>Beyond Budgeting.....</i>	12
ALTERNATIVE ELLER SUPPLERENDE STYRINGSVERKTØY	13
<i>Balansert Målstyring.....</i>	14
<i>Benchmarking.....</i>	14
<i>ABC-kalkyle.....</i>	15
<i>Rullerende prognose.....</i>	15
KRITIKKEN MOT BEYOND BUDGETING	15
METODE	16
METODE OG FORSKNINGSDESIGN	16
KVANTITATIV OG KVALITATIV STRATEGI	16
DESIGN.....	17
DATAINNSAMLING	18
<i>Primær- og sekundærdata</i>	18
<i>Samtaleintervju.....</i>	18
<i>Forberedelse til intervju</i>	19
<i>Intervjuguide.....</i>	19
<i>Styrker og svakheter ved innsamlingsmetode</i>	20
<i>Gjennomføring og etterarbeid av intervju</i>	20
EVALUERING AV METODE	21
<i>Reliabilitet</i>	21
<i>Validitet</i>	22
<i>Generaliserbarhet.....</i>	23
FORSKNINGSOBJEKTER	23
PRESENTASJON AV VIRKSOMHETENE.....	24
<i>Rema 1000.....</i>	24
<i>Tingstad AS.....</i>	26
ANALYSE.....	27
ANALYSEMETODE	27
OPPSUMMERING AV TEORI	28
PRESENTASJON AV RESULTATER.....	29

<i>Styringsmodell og prosess for Rema 1000</i>	30
DRØFTING	31
HVA LEGGES I BEGREPET “TRADISJONELL BUDSJETTERING”?	32
HVILKE ALTERNATIVE STYRINGSMODELLER KAN VIRKSOMHETER BENYTTET?.....	33
SWOT-ANALYSE.....	34
STYRKER OG SVAKHETER - BUDSJETT.....	34
STYRKER OG SVAKHETER - ALTERNATIVE STYRINGSMETODER.....	36
MULIGHETER OG TRUSLER - BUDSJETT	37
MULIGHETER OG TRUSLER - ALTERNATIVE STYRINGSMETODER.....	37
TRUSLER	38
KONKLUSJON	38
REFERANSELISTE:	39
VEDLEGG:	41

INNLEDNING

I dette kapitlet vil vi presentere bakgrunnen for oppgavens tema, og formålet med studien. Vi vil presentere problemstilling og forskningsspørsmål, hvordan vi har kommet frem til denne, og hvorfor vi synes den er viktig. Til slutt vil vi gjennomgå oppgavens avgrensninger.

Bakgrunn

Som elever i faget “budsjettering og lønnsomhetsanalyser” ble vi bedt om å skrive en oppgave som setter søkelys på om budsjettet virkelig var nødvendig. Det var en uventet situasjon å bli bedt om å se på faget med kritiske øyne. Dette vekket interessen vår, og vi ville få en dypere forståelse av budsjettet og de alternative metodene som kunne erstatte budsjettet. Det er interessant å se at budsjettet er fremdyrket på alle økonomiske høyskoler og universitet i verden som nærmest den eneste måten å drive finansiell styring på. Fagbøkene fastslår også ukritisk budsjettets formål, uten å stille spørsmål eller reflektere på en alvorlig måte rundt det.

Siden 1900-tallet har budsjettet blitt sterkt kritisert av både akademikere og praktikere, og spesielt ved økonomikonferanser i Skandinavia med Beyond Budgeting (heretter kalt BB) bevegelsen i spissen. Budsjettet kritiseres blant annet for å være for tidkrevende, og for lite dynamisk til å kunne ha en reell styringsverdi når omgivelser endrer seg. Tidligere sjef i Svenske Handelsbanken, Jan Wallander, har vært et forbilde for budsjettkritikerne for måten han ledet banken budsjettløst på i de vanskelige årene rundt 1990. Det har nok vært en sjokkartet opplevelse for ledere i virksomheter som brukte mye tid og ressurser på å budsjettere i 1970, da Handelsbanken droppet budsjettene fullstendig, og i tillegg oppnådde bedre resultater over tid enn de fleste. Kulturen i Handelsbanken var at så lenge man leverte resultater, så spilte det ikke så stor rolle hvordan man gjorde det. Med ett unntak har Handelsbanken vært mer lønnsom enn bransjegjennomsnittet siden 1973. (Bogsnes, 2012)

På denne måten kom vi frem til at vi ville fokusere på det tradisjonelle budsjettet, og om det fortsatt er godt nok til å kunne styre virksomheter. Dette innebærer også at vi

må se på alternativene, og finne ut på hvilken måte de kan være bedre egnet til å styre virksomheter. Vi synes denne problemstillingen er viktig fordi den belyser et høyst aktuelt tema, og fordi styring kan ha store ringvirkninger på virksomheten som helhet. For vår egen læring så ser vi at ved å undersøke styringsmodeller kritisk, så lærer vi mye om virksomheter som helhet, og hvordan styring kan påvirke mange ulike områder ved virksomhetens drift. I tillegg kan vi bruke det vi lærer gjennom arbeidet med denne oppgaven til å kunne uttrykke vår kunnskap og våre synspunkt hos våre fremtidige arbeidsgivere, eller i egen bedrift.

Problemstilling og forskningsspørsmål

I denne utredningen ønsker vi å belyse følgende problemstilling:

“Er tradisjonelt budsjett egnet som styringsverktøy for virksomheter?”

For å gjøre det enklere å besvare problemstillingen bryter vi den opp i forskningsspørsmål. Disse er:

1. Hva legges i begrepet “tradisjonell budsjettering”?
2. Hvilke alternative styringsmodeller kan virksomheter benytte?
3. Hvilke styrker og svakheter kan finnes ved de to metodene; budsjettering og alternative metoder?
4. Hvilke muligheter/trusler kan finnes ved to metodene; budsjettering og alternative metoder?

Formål

Denne utredningen vil, med utgangspunkt i problemstillingen og forskningsspørsmålene, vurdere den tradisjonelle budsjetteringsprosessen som styringsverktøy. For å gjøre dette må budsjetteringsprosessens formål defineres. Dette kan være utfordrende i og med at ulike litteratur definerer budsjettets formål ulikt. Vi vil også se at virksomheter har tilpasset sine styringsmetoder, og forenklet sine budsjettprosesser. Vi ønsker også å undersøke alternative styringsmodeller, og om disse kan være bedre egnet for styring av virksomheter. Formålet med undersøkelsen er å få førstehånds kunnskap om hvordan ledere ser på eget

styringssystem, og ut fra dette analysere en typisk tradisjonell budsjetteringsbedrift mot en som styrer etter BB-prinsipper. For å komme til en konklusjon er det nødvendig å vurdere nøye fordelene og ulempene ved de ulike metodene. Til slutt vil vi også se på mulighetene og truslene som kan ligge i de ulike styringsmetodene.

Avgrensing

I denne utredningen vil vi begrense oss til å undersøke privat sektor i Norge. Grunnet begrenset tid og ressurser har vi valgt å kun velge én enhet per kategori som vi ønsker å undersøke i dybden. Kategoriene er budsjettering og BB. Med et begrenset tidsperspektiv og ressurser velger vi å bruke kun den kvalitative strategien i denne utredningen, selv om flermetodedesign kunne belyst problemstillingen bedre. Siden vi gjennomfører en tverrsnittsundersøkelse må vi begrense undersøkelsen og våre funn til å gjelde for den tiden undersøkelsen er gjort i. Samfunnet endrer seg stadig, og vi har kun foretatt denne undersøkelsen på et gitt tidspunkt. Det tas også høyde for at vi kunne fått helt andre funn dersom vi hadde intervjuet på flere nivåer i virksomhetene.

TEORI

I dette kapittelet presenteres det teoretiske rammeverket som er relevant for oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål. Først presenteres det tradisjonelle budsjettet og dets formål slik det er gjengitt i ulike fagbøker. Deretter presenteres kritikken av det tradisjonelle budsjettet, og styringsverktøy innenfor BB-filosofien som kan brukes både som supplement og erstatning for det tradisjonelle budsjettet. Til slutt vil det følge en oppsummering av teorien.

Tradisjonell budsjettering

Budsjettet har lenge vært et av de mest benyttede verktøyene for tradisjonell styring av virksomheter. Hoff (2004, s.17) definerer budsjettet til å være “et tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode”. Den gitte perioden for et budsjett har oftest en tidshorisont på ett år, som da er en del av virksomhetens taktiske planleggings- og styringshorisont. Grunnen til at

virksomheter vil planlegge lenger frem i tid enn ett år, er fordi de mer kortsiktige planene er knyttet opp mot de langsiktige og strategiske målene. Dermed representerer budsjettet en etappeplan på veien mot de langsiktige målene (Hoff, 2004). Hoff forteller enkelt at budsjettet er en plan som blir til gjennom en prosess hvor man estimerer fremtidig inntekt og utgifter, og setter tak på forbruket. (Se vedlegg: Figur 1) Selv om budsjettet kan defineres som en handlingsplan, kan det også ses på som slutten av en ledelsesprosess som samler virksomheten i arbeidet med:

1. Å omsette strategier og strategiske mål til operasjonelle etappeplaner
2. Ulike lønnsomhets-, organisasjons-, og markedsanalyser
3. Fastsettelse av taktiske budsjettmål for virksomheten og de enkelte avdelinger
4. Utarbeide handlingsplaner som skal sette virksomheten i stand til å nå målene
5. Etablering av kontroll- og oppfølgingsrutiner som skal hjelpe til med å holde virksomheten på rett kurs. (Hoff, 2004, s.18)

Denne prosessen kan beskrives gjennom fire delprosesser; planlegging, organisering, gjennomføring og kontroll. Tilbakerapportering i form av avviksrapporter ol. skal skje gjennom hele prosessen for å ha muligheten til å iverksette korrigerende tiltak. Økonomisk styring er en integrert og uatskillelig del av ledelsesprosessen. Ledelsesprosessen illustreres gjennom denne modellen: (Se vedlegg: Figur 2)

Hoff skiller mellom to syn som ledelsen kan ha på sin rolle for å påvirke virksomhetens fremtid. Det er to teoretiske utgangspunkt: markedsteorien og planleggingsteorien. Kort sagt er *markedsteorien* et syn på hvordan ledelsen prøver å spå fremtiden, og ut fra dagens hendelser tolke og reagere på en veloverveid måte.

Planleggingsteorien innebærer at ledelsen har et offensivt og proaktivt syn på hvordan virksomheten styres, og vil forutsi fremtidige hendelser og planlegge for å kunne tilpasse seg til de kommer. Hoffs definisjon av budsjettet og dets formål forutsetter at bedriftens ledelse styrer etter planleggingsteorien. Hoff begrunner dette med at man må styre etter denne teorien for å kunne overleve på sikt med alle de hurtige endringer som skjer i virksomhetens omgivelser.

Hoff presiserer at selve tallmaterialet isolert sett har liten verdi om det ikke ses i sammenheng med virksomhetens strategier og mål og de forutsetninger og gjennomføringsplaner som legger grunnlaget for den tallmessige planen. Her blir det lagt vekt på at det interne i organisasjonen må være på plass for å ha en god gjennomføringsevne. Det er menneskene i organisasjonen som skaper verdi ved å ta riktige beslutningene, ha de rette kvalifikasjonene og ikke minst være motiverte og føle eierskap til planene som de har vært med på å utarbeide. Det er få mennesker som blir motivert av å få ting tredd over hodet, så for å føle eierskap til planene er det viktig at de ansatte får være med i arbeidet om å utarbeide planene.

Budsjetteringens formål

Det finnes ingen fasit på hva som er budsjettets formål, og i litteraturen finner man ulike definisjoner. Det kan være helt ulikt fra en virksomhet til en annen, og kan ha ulike funksjoner og betydninger. Ifølge Hoff's definisjon av budsjettets formål vil bli gjengitt her. Ifølge han skal budsjetteringsprosessen ivareta:

1. Planlegging av aktiviteter
2. Koordinering mellom ulike avdelinger
3. Kommunikasjon
4. Definerer og delegerer av ansvar
5. Motivering av de ansatte
6. Allokering av ressurser mellom avdelinger og prosjekter
7. Oppfølging og kontroll

Tradisjonell bruk av budsjetter innebærer ofte at budsjettet betjener mange formål. Gjønnes og Tangenes (2012,s.319) har en litt annen og mer kritisk vinkling på budsjettets formål. De presenterer de ti antatt mest utbredte oppfatningene av budsjettets formål og rolle i virksomhetens styringsregime:

1. Prognostisering og implikasjonstesting
2. Helhetlig koordinering på tvers av organisatoriske enheter
3. Prioritering/ressursallokering
4. Kostnadsstyring/-kontroll
5. Grunnlag for utløsning av belønning

6. Oppfølging og avviksanalyse
7. Målformulering
8. Kommunikasjon
9. Planlegging
10. Ansvarliggjøring

Forfatterne diskuterer hvorvidt formålene er relevante, om de kan bli ivaretatt av ett og samme verktøy på en hensiktsmessig måte. I noen tilfeller mener de at budsjettet kan ha negative effekter i forhold til å tjene formålet, og noen formål mener de er gjensidig utelukkende. Forfatterne konkluderer med at det kun er ett av formålene budsjettet tilstrekkelig kan oppfylle, nemlig som rammeverk for å teste finansielle implikasjoner av operative planer. Dette innebærer å belyse og teste finansielle følger av strategiske og operative planer, samt antakelser om eksterne forhold. Med andre ord kan man se på budsjettet som en spesialvariant av en prognose. Formål nummer 2 til 4 kan sees som delvis ivaretatt gjennom budsjettet. De øvrige formålene sees som uegnet for et budsjett å betjene da de enten er uforenlige med prognostiseringsformålet, eller at budsjettet som verktøy ikke evner å ivareta formålet på en god og effektiv måte (Gjønnes og Tangenes, 2012).

Kritikken av budsjettet

Kritikken som rettes mot budsjettet kan grovt deles inn i tre deler; kritikk rettet mot budsjettet som styringsverktøy, den fraværende sammenhengen mellom strategi og budsjettplaner, og de negative effektene budsjettet kan skape på organisasjonens kultur og individer.

Budsjettet som styringsverktøy

Den konkrete kritikken mot budsjettet er at det fungerer som trendfremskrivninger av historien, og dette fører til at man ikke fanger opp endringer i omgivelsene raskt nok. Budsjettet er et statisk styringsverktøy som også fungerer som en ferskvare som raskt blir utdatert. Budsjettet sier oss ikke mye om fremtiden utover hvordan man ønsker at den skal bli, siden den ikke tar høyde for uforutsette hendelser i omgivelsene. Dersom forutsetningene som budsjettet bygger på endrer seg, har budsjettet liten eller ingen styringsverdi. Spesielt gjelder dette for virksomheter som opererer i

prisfølsomme og volumfølsomme markeder, men ettersom verden blir stadig mer globalisert er de fleste virksomheter del av et dynamisk, globalt marked som kan endre seg over natten (Hoff, 2004).

Siden budsjettet bare måler resultatet av virksomhetens verdiskapning, og ikke har noe uttrykk for hele verdiskapningsprosessen kan det tenkes at budsjettet blokkerer for verdiskapende beslutninger. Ved å bare fokusere på det finansielle kan man miste fokus på hva som er de virkelige verdidriverne i virksomheten, og forbedre disse (Gjønnes og Tangenes, 2012).

En annen del av kritikken er at det nedlegges for mye tid og ressurser i budsjettene. Når kostnadene og ressursbruken knyttet til budsjetteringsprosessen overstiger nytteverdien vil virksomheter naturlig begynne å utvikle misnøye med budsjettet som styringsverktøy. Et annet problem i store virksomheter er at budsjettet er i stor grad detaljorientert, og høy detaljeringsgrad gir bare større usikkerhet rundt de budsjetterte størrelsene. Budsjettet bearbeides opp og ned gjennom virksomhetens nivåer for til slutt å bli godkjent av styret. Man må legge frem noe de kan være fornøyde med, men samtidig kunne føle at det er realistisk å nå. Det tidkrevende arbeidet kan også stå i fare for å gå utover andre viktige oppgaver i virksomheten, som å holde kundekontakt eller pleie det interne miljøet (Hoff, 2004).

Strategi

Et annet moment som har blitt kritisert er budsjettets ofte manglende sammenheng med de strategiske mål som virksomheten har utarbeidet. Spesielt ved innføringen av balansert målstyring har budsjettet for enkelte mistet sin verdi siden man alternativt kan styre direkte i forhold til de strategiske målene. Ofte er praksisen i tradisjonell budsjettering at man bare bruker budsjettet fra det forrige året og justerer med en viss prosent. Hoff's definisjon av budsjettet er som nevnt en taktisk planlegging på veien mot virksomhetens mål og visjoner. Med fokus på strategien skal budsjettet fungere som en etappe på veien, selv om det fører med seg føringer og begrensninger fra fortiden (Hoff, 2004). Det kan være utfordrende å bryte disse strategiske målene ned til taktiske og operative mål gjennom budsjettet. Dette er blant annet fordi det er nødvendig å starte endringene som skal til allerede fra det første budsjettåret, selv om

tidshorisonten for måloppnåelse går over flere år. Hvis ikke blir det en illusorisk vei mot målet, og budsjettet mister sin styringsverdi (Hoff, 2004).

Organisasjon og individ

Budsjetteringsprosessen kan ofte føre til en kontrollerende ledelse, og dermed en følelse av mistillit blant de ansatte i organisasjonen. Ved budsjettforhandlingene kan det ofte oppstå et opportunistisk spill om å be om mer midler enn man egentlig trenger, for så å overforbruke disse mot slutten av perioden. Budsjettet kan også føre til konflikter mellom avdelinger fordi budsjettet kan oppfordre til konkurranse og spill. Budsjettet kan for mange individer føles begrensende, og kreative idéer og innspill underveis i budsjettåret er vanskelig å få gjennom siden budsjettet allerede er satt. Igjen kommer man inn på budsjettets manglende verdiskapende rolle, som heller ikke bidrar til å få ut potensialet i organisasjonen. Professor Bård Kuvaas har lang erfaring innenfor motivasjonsledelse, og mener at BBs prinsipper samsvarer godt med forskningen på hva som er effektiv ledelse. Det handler om tillitsbasert ledelse, og dette gir et system som gir frihet og større motivasjon blant individene i virksomheten. (Klingenberg, 2014)

Ifølge Bjarte Bogsnes som er den norske pioneren for BB, så er disse problemene følger av filosofien bak tradisjonell budsjettstyring. Han mener at en slik styringsform og filosofi ikke tar virkeligheten på alvor, verken virksomhetens medarbeidere eller omgivelser. (Bogsnes, 2012)

Beyond Budgeting

Budsjettkritikken har blitt utledet til en ledelses- og styringsfilosofi kalt "Beyond Budgeting". Grunnleggerne av BB, Hope and Fraser, etablerte også det globale nettverket Beyond Budgeting Roundtable, hvor virksomheter som er interesserte i hvordan de kan implementere BB kan melde seg inn. Filosofien deres går ut på å endre virksomheter til å bli mer smidig og konkurransedyktig og fokusere mer på menneskene i virksomheten. Dette gjøres ved å sette fokus på hvordan man utøver styring, og på interaktivitet mellom nivåer i organisasjonen. Hovedfokuset er altså

ikke nødvendigvis på hvilke verktøy som skal erstatte budsjettet, ettersom dette kan variere ut fra bransje.

BB har imidlertid ikke utbredt seg raskt blant norske bedrifter. De fleste kan være enige i at mye har forandret seg siden budsjettene ble innført, og verden er blitt et stort, globalt marked i stadig endring. Noen bedrifter har implementert BB med stor suksess, som Statoil, Sparebanken Sør (tidligere Sparebanken Pluss) og Telenor. Likevel viser en undersøkelse gjort i 2010 at spredningen av BB i Norge er lav, og at mange fortsatt ser stor nytte i å budsjettere, og at kritikken mot budsjettet bare er delvis treffende for respondentene. Noe av grunnen til den lave spredningen kan også være at implementeringen av BB kan virke omfattende: Det handler om mer enn bare å endre styringsverktøy, det er en komplett ledelses- og styringsfilosofi som adresserer det meste, og etablerte sannheter om budsjettet utfordres. Det er heller ikke en enkel prosess, det både skal og vil ta tid. Det kan jo også være krevende å få med alle bedriftens avdelinger på forandringene, avhengig av hvor stor bedriften er. (Bogsnes,2012) (Bjørnenak,2010)

Hope og Fraser introduserte Beyond Budgeting i 1998 med utgivelsen av “Beyond Budgeting; How managers can break free from the annual performance trap”. I boken presenteres ulike multinasjonale organisasjoner som alle har gått bort fra det tradisjonelle budsjettet. Som resultat presenteres 12 prinsipper basert på fellestrekkene til organisasjonene. Disse kan fungere som retningslinjer for organisasjoner som ønsker å implementere BB. De to delene er avhengige av hverandre og understøtter hverandre. Med andre ord vil filosofien inkludere både ledelse og prosesser. Prinsippene er gjengitt i figur nr 3 (Se vedlegg: figur 3) (Bogsnes, 2012)

Alternative eller supplerende styringsverktøy

Studier viser at den beste informasjonen er målorientert, i stedet for detaljorientert, er fleksibel og dynamisk i stedet for statisk, er aktiv og fremoverskuende i stedet for historisk, er verdibasert i stedet for kostnadsfokuseret, og at helhetstenking er viktig

(Grønnevet og Østergren, 2008). Her vil vi liste opp de fire mest benyttede alternative styringsverktøyene: balansert målstyring, benchmarking, ABC-kalkyle og rullerende prognoser, og til slutt kritikken av disse.

Balansert Målstyring

«The Balanced Scorecard» eller balansert målstyring er et konsept som går ut på å vurdere virksomhetens utvikling sett fra fire perspektiver: kundene, det finansielle, interne prosesser og læring og vekst. Perspektivene skal være fokus for styringen, og hvordan leverandører, långivere, aksjonærer, ansatte, nærmiljøet og kundene anser virksomheten. Samlet sett skal disse perspektivene uttrykke virksomhetens strategi, og gi et helhetsbilde og en balanse som det er viktig å prioritere. Sett i forhold til visjon og de strategiene som selskapet arbeider med og mot, slik at man merker seg suksessfaktorer som er kritiske for måloppnåelse. Videre skal perspektivene sikre at de styringsparameterne som blir valgt som grunnlag for den løpende styringen er balanserte, og at det er innbyrdes sammenheng mellom dem. (Hoff, 2004,s.291)

Benchmarking

Benchmarking går ut på å sammenligne egen effektivitet mot hva de beste på området presterer. En slik sammenligning kan gjelde for alle funksjonelle deler av virksomheten, samt arbeidsprosesser, produktivitetstall, regnskapsanalytiske tall, kvalitet eller kundeverdi. Benchmarking handler om å kartlegge hvor man er, hvor man ønsker å være og hvordan man kommer dit. En søker det fremragende i omverdenen, som danner grunnlag for analyser og planlegging av tiltak for å minske gapet mellom egen virksomhet og den som gjør det bedre. (Hoff, 2004, s.272) Benchmarking skal bidra til forbedringer i produktdesign og produktprosesser. Metoden tydeliggjør virksomhetens situasjon i konkurransen og kostnadssituasjon. Fokuset er på kompetansen som er nødvendig for å oppnå et konkurransefortrinn. Dette kan benyttes i mange sammenhenger og på mange områder. Man lærer altså fra andres suksess og feiling, og kan derfor unngå å gå igjennom den samme prosessen selv. Benchmarking er ikke en metode som nødvendigvis må bruke alene, men kan med fordel kombineres med andre metoder, også budsjettet. (Gjønnes, Tangenes, 2012)

ABC-kalkyle

ABC-kalkylen, eller aktivitetsbasert kalkulasjon bruker årsak-virkningsforhold i fordeling av kostnader til produkter og tjenester. Kostnadene fordeles til definerte aktiviteter basert på bruken av kostnadsdrivere. Det kan knyttes to egenskaper ved kalkulasjonen: variabilitet og kausalitet. I ABC sammenheng handler variabilitet om å identifisere volum- og strukturrelaterte aktiviteter for å videre kunne kartlegge om aktivitetskostnadene varierer med produksjonsvolumet eller med de strukturelle forhold som knyttes til hvordan produksjon, distribusjon og administrasjon blir utført. Målet vil være å forbedre operasjonelle og strategiske valg, da man vil ha mer korrekte tall som grunnlag for avgjørelser. (Gjønnes, Tangenes, 2012)

Rullerende prognose

Et av problemene med det tradisjonelle budsjettet er tidshorisonten, at man skal planlegge langt frem i tid, gjerne i et marked som er i endring. I stedet for å måtte se langt frem i tid, har man oversikt for en satt periode fremover, gjerne i en periode på fire måneder. Det utarbeides en prognose for salget for et gitt antall måneder, og når en måned er avsluttet legger man til prognosen for den første måneden etter det gitte kvartalet. På denne måten vil virksomheten alltid ha en oppdatert prognose for en gitt fremtidig periode. Årsaken til at man velger en slik metode kan for kan være at bedriften har en bestemt lengde på salgssesongen eller at prisene eller markedsforhold endrer seg syklisk. Om man ser på detaljnivå vil også rullerende prognoser skille seg fra budsjettet, ved at de har færre nøkkeltall, som gjør at de enkelt kan oppdateres for å fange opp endringer i omstendighetene. (Hoff, 2014)

Den største fordelen med rullerende prognoser ligger i den konstante oppdateringen, som gjør at man alltid har relevante tall å jobbe med. Da unngår man fokuset på fortid, som også kan være et problem når det kommer til det tradisjonelle budsjettet. Tallene blir derfor bedre egnet til planlegging, målsetting, allokering/prioritering og oppfølging/kontroll. (Hoff, 2014, s.258)

Kritikken mot beyond budgeting

Som tidligere nevnt er bruken av BB så langt relativt liten i Norge. I Sandelgaard og Buchs sin rapport stilles det spørsmål med ikke-finansielle og relative måltall, og

hvorvidt det er mulig å bruke slike i praksis. Selv om slike måltall har blitt nøye diskutert i teorien, finnes det lite empiri på hvordan de blir brukt i praksis.

(Sandalgaard og Buch, 2014)

Gjennom kartlegging av hvor enig virksomheter er i kritikken mot budsjettet, finner mange at bedrifter ser verdi i budsjettet, selv om de er enige i mye av kritikken. Videre blir det også satt spørsmål ved hvorvidt det å fjerne budsjettet som prestasjonsmål er en bedre løsning enn å forbedre det. Til slutt settes det spørsmål med hvorvidt desentralisering av beslutningsmakt, og delegering av ansvar, er best for alle organisasjoner i alle situasjoner. I følge teorien vil ikke alle være tjent med en desentralisert struktur. Optimal organisasjonsstruktur er påvirket av flere faktorer, også eksterne, som konkurrenter og aktuell markedsrett (Libby og Murray, 2007).

METODE

I dette kapittelet vil vi ta for oss utredningens metodiske tilnærming. Vi vil gjøre rede for metode og forskningsdesign, datainnsamling og forskningsobjekter. Kapittelet vil også drøfte styrker og svakheter ved valgt metode, samt evaluere dataen som er samlet inn. Det vil til slutt bli gitt en presentasjon av virksomhetene som studeres.

Metode og forskningsdesign

Metode er en måte å gå frem på for å samle inn empiri, og et hjelpemiddel til å gi en beskrivelse av den såkalte virkeligheten (Jacobsen, 2005, s.24). Det er problemstillingen som avgjør valg av metode, fordi metoden må egne seg til å besvare problemstillingen og studiens formål.

Kvantitativ og kvalitativ strategi

Ved valg av forskningsdesign kan det skilles mellom to forskningsstrategier; en kvantitativ metode basert på talldata, eller en kvalitativ metode basert på tekstdata. I kvalitativ metode får man en helt annen nærhet til det som studeres, i forhold til den kvantitative metoden som fokuserer mer på å få frem strukturert talldata. Den

kvalitative metoden er basert på rik og dyp informasjon om et lite antall analyseenheter, og er interessert i kvalitetene og egenskapene til det som studeres.

For best å belyse utredningens problemstilling og forskningsspørsmål velger vi en kvalitativ strategi. Dette begrunnes med at de data som vi ønsker å drøfte og vurdere kommer best frem som kvalitativ tekstdata, og kan vanskelig bli fremstilt av kvantitative data. Fordelen ved denne metoden er at det gir en nærhet til forskningsobjektene som igjen kan føre til økt forståelse av fenomenet som studeres. Strategien går ut fra et kunnskapssyn som bygger på at den sosiale verden konstrueres gjennom individers handlinger. Dette betyr at fenomener varierer etter den konteksten de opptrer i, og er i kontinuerlig endring (Ringdal, 2014). Dette stemmer også overens med fenomenet som skal studeres.

Ofte vil man være tjent med å kombinere de to strategiene fordi de kan ses på som komplementære ettersom de kan veie opp for hverandres svakheter. Det kunne ha gitt noen fordeler å bruke den kvantitative metoden for å undersøke utbredelsen av de to fenomener vi studerer, samt bruke talldata til å underbygge synspunkt som kom frem gjennom den kvalitative metoden. Ulempen med den kvalitative metoden som vi benytter, er da at vi går glipp av denne muligheten. Vi vil ikke få et representativt eller bredt nok utvalg til å foreta en statistisk generalisering, og vil dermed ikke få et like helhetlig bilde som vi ellers kunne fått. Funnene som kommer frem kan være av individuell karakter og det må tas høyde for at det kan være spesielt for forskningsobjektet vi studerer (Ringdal, 2014).

Design

Ut fra den valgte strategien må det velges et design, eller et opplegg for hvordan undersøkelsen skal gjennomføres. Ved kvalitativ design kan man velge en eller flere av disse fem designene: eksperimentell, tverrsnitt, langsgående, casestudie og komparativ studie (Ringdal, 2014). For denne utredningen vil det bli gjennomført en casestudie hvor det blir utført samtaleintervjuer i de to casene (virksomhetene). Intervjuene skjer i et avgrenset tidsrom med få informanter, og hensikten er å beskrive forhold i nåtid (Ringdal, 2014). Derfor kan dette beskrives som en kvalitativ tverrsnittstudie med samtaleintervju i et fåtall caser.

Forskningsstrategien innebærer at vi setter oss nøye inn respondentens situasjon gjennom samtaleintervju. På dette grunnlaget vil vi forsøke å finne nøkkelbegreper som kan benyttes til å forstå informantens handlinger, samt å søke etter mening og formålsforklaringer. Dermed har studien en induktiv tilnærming (Ringdal, 2014).

Datainnsamling

Primær- og sekundærdata

Man skiller mellom primær- og sekundærdata. Primærdata er nye data som samles inn gjennom ulike innsamlingsteknikker. Den største fordelen ved å bruke primærdata er at man selv kan skreddersy data etter forskningsspørsmålene. Sekundærdata er informasjon som allerede foreligger i ulike former, og kan være mer eller mindre tilgjengelig (Ringdal, 2014). Primærdata vil i denne utredningen innebære samtaleintervju som gir en høy grad av nærhet til respondenten. For å få en teoretisk forståelse av temaet og for å kunne forberede intervju brukes sekundærdata fra relevante artikler og litteratur.

Samtaleintervju

Samtaleintervjuet er den mest brukte måten å samle inn kvalitative data på, og er en metode som gir innsikt i kunnskap og erfaringer som respondenten har. Denne typen intervju er fleksible og vil variere fra gang til gang, fordi det må være åpent for individuelle forgreininger hvor intervjueren har oppfølgingsspørsmål.

Samtaleintervjuet skiller seg fra det strukturerte intervjuet som benyttes i spørreundersøkelser ved at det består i mye større grad av åpne spørsmål. Dette skyldes at man ønsker at forskeren skal opptre på en nøytral og ikke-ledende måte, og at meningene som kommer til uttrykk skal være av respondentens egen forståelse. Dette avhenger av at informanten er motivert, og at intervjuer klarer å skape tillit til informanten (Ringdal, 2014).

Personlige intervjuer er også en klar for form individualisering, hvor man får frem respondentens holdninger og oppfatninger. Åpne individuelle intervjuer egner seg derfor godt til å få frem enkeltindividers fortolkning av et fenomen. Metoden er tett knyttet til et fortolkende vitenskapssyn (Jacobsen, 2005). Vi må derfor avklare den enkeltes forståelse, og hva slags mening respondenten legger i de ulike forholdene.

Forberedelse til intervju

Den første forberedelsen vi gjorde i forkant av intervjuet var å bygge opp en kunnskapsbase på det vi skulle spørre forskningsobjektene om. Dette resulterte i teorikapittelet i utredningen. Neste steg var å kartlegge virksomheter som vi visste brukte budsjett, og som ikke brukte det. Vi gikk ut fra dette og kontaktet aktuelle virksomheter. Til slutt fikk vi inngått avtale for intervjutidspunkt med to virksomheter.

Intervjuguide

Det kan være nyttig å formulere en intervjuguide hvor man starter med å registrere bakgrunnsinformasjon om respondenten. Intervjuguiden skal bestå av spørsmål som kartlegger de mest sentrale forholdene, samt oppfølgingsspørsmål som kan brukes hvis nødvendig. Det kan være en fordel å ha oppfølgingsspørsmål forberedt slik at det ikke blir rom for å påvirke respondenten med improviserende spørsmål. Det at intervjuer opptrer som interessert og lyttende kan også ha en positiv effekt på respondenten, i tillegg til at man oppnår mer nøyaktige svar og en bedre forståelse.

Før vi gjennomførte intervjuene utarbeidet vi to intervjuguider (se vedlegg). Den første intervjuguiden er tilpasset en virksomhet som styrer etter det tradisjonelle budsjettet, og den andre for en virksomhet som bruker alternative styringsverktøy. Vi ønsker å finne ut hvordan bedriften setter seg mål, hvordan den utfører sin økonomiske ledelse i detalj, hvorfor de velger å gjøre det på den måten, hvordan framtidige endringer fanges opp og hvilke holdninger ledelsen har til egen styringsmetode. Begge guidene er bygd opp på samme måte, med mye av de samme spørsmålene. Begge starter med generelle spørsmål om virksomheten og deres organisasjonsstruktur. Det neste temaet i guiden er budsjettet/alternative styringsmetoder, og hvordan det utarbeides og brukes av virksomheten. Tilslutt

utarbeidet vi spørsmål om fordeler og ulemper for de ulike styringsverktøyene. Intervjuguiden ble brukt som et hjelpemiddel til å kontrollere at vi fikk svar på det vi ville. Vi brukte altså ikke guiden som en fasit på hvordan rekkefølgen av spørsmålene skulle være, og kan derfor si at intervjuene vi gjennomførte var semistrukturerte.

Styrker og svakheter ved innsamlingsmetode

Som alle andre metoder for datainnsamling har det åpne individuelle intervjuet både styrker og svakheter. Svakheter kan være at det er en tidkrevende metode, og begrenser derfor hvor mange enheter man kan velge å intervju dersom ressursene ikke er store. Man må også ta høyde for at det kan ta tid å planlegge tidspunkt for intervjuet. Typiske fallgruver for denne metoden kan være at intervjueren ikke stiller spørsmål, stiller dobbeltspørsmål, stiller for mange spørsmål, har en påstående og ledende tone, overdriver eller har for mange lukkede spørsmål. Dette må man være ekstra oppmerksom på hvis intervjuer er uerfaren. Konsekvenser av dette kan bli at intervjuobjektet overtar styringen, og at man ikke får den informasjonen man håpet på; man kommer ikke i dybden, intervjuet blir uten styring, eller at intervjuer snakker på respondentens bekostning. Det er derfor viktig å ha i tankene ved utforming av intervjuguiden at spørsmålene skal være enkle, nøytrale, åpne og fokuserte.

(Jacobsen, 2005) Styrken til metoden er at vi får nær og direkte kontakt med ledere som har førstehånds kunnskap om det vi ønsker innsikt i. Hvis det blir gjort riktig får vi tilstrekkelig med data til å kunne gi svar på problemstillingen for utredningen.

Gjennomføring og etterarbeid av intervju

Det ene intervjuet vi gjennomførte hos Tingstad AS var et besøksintervju med presentasjon av bedriften og omvisning i bedriftens lokaler. Det er gjerne tidkrevende å gjennomføre et intervju ansikt-til-ansikt, men ofte kan man hente mer følsom informasjon om et tema ved å gjøre det på denne måten. Man oppnår personlig kontakt, og det vil være lettere å unngå å bli feiltolket av begge parter. Det andre intervjuet med Rema 1000 Leknes ble gjennomført over telefon ettersom respondenten var lokalisert for langt unna til at besøksintervju var mulig (Leknes, Lofoten). Selv om man har en åpen individuell samtale over telefon, mister man muligheten til å observere hvordan respondenter opptrer. Det er for eksempel lettere

å se på kroppsspråk og oppfatte signaler fra respondenten, og om man skal spørre om utdyping av et svar. Man oppnår ikke helt den samme kontakten som med et ansikt-til-ansikt intervju.

For å registrere informasjon valgte vi å gjøre lydopptak, i tillegg til å registrere stikkord. Dette førte til at vi fikk en mer naturlig kontakt med den vi intervjuet, og at vi fikk alt intervjuobjektet sa ordrett. På den måten ville vi unngå å miste viktige ting som ble sagt under intervjuet. Bruk av båndopptaker kan være en ulempe, da respondenter kan oppleve dette som negativt, eller at man kan oppleve tekniske problemer (Jacobsen, 2005, s.148). Vi fikk klarert med begge respondentene i forkant av intervjuet, at det var greit med lydopptak. Ved etterarbeid opplevde vi lydopptakene som et stort pluss, da det kan være en stor fordel å ha muligheten til å gå gjennom ting flere ganger for å være sikker på at man har forstått konteksten og poenget i svaret riktig.

Evaluering av metode

Ved innhenting av data kan det ofte oppstå utfordringer som kan svekke materialets troverdighet. Ved evaluering av kvaliteten til metodiske tilnærminger er det vanlig å vurdere momenter som utredningens reliabilitet, validitet og generaliserbarhet. Det er omdiskutert om disse begrepene er relevante for kvalitative data, fordi de er så nært knyttet til kvantitativ måling. Noen vil bruke begrep som troverdighet, bekreftbarhet og overførbarhet i stedet. Vi velger likevel å forholde oss til førstnevnte begreper for å kunne referere til kjente og generelle begreper.

Reliabilitet

Utredningens reliabilitet eller pålitelighet, er forskerens refleksjon over mulige målefeil i dataene basert på hvordan datainnsamlingen har foregått (Ringdal, 2014). I og med at vi har valgt samtaleintervjuer som datainnsamlingsteknikk, er det flere momenter som kan svekke metodens pålitelighet. Først er det en relativt ustrukturert innsamlingsteknikk som heller ikke har standardiserte spørsmål eller svar.

Informasjonen vi innhenter vil kunne bli påvirket av flere ting: Måten spørsmålene stilles på, konteksten til intervjuet, og forskerne samt respondentenes bakgrunn og erfaring. På grunnlag av metoden er studieobjektene subjektive synspunkt om

styringsmodellene de eneste sikre slutningene vi med sikkerhet kan trekke. Ut fra disse dataene kan vi forsøke å tolke og bruke disse synspunktene som eksempler innenfor de to ulike kategoriene vi ønsker å vurdere. Med et så tilfeldig og lavt antall respondenter har vi ikke grunnlag til å generalisere disse synspunktene.

For å styrke utredningens reliabilitet har vi forsøkt å øke intervjuets struktur ved å benytte oss av intervjuguide. Selv om dette ikke gir helt like spørsmål, så gir det en bedre struktur på samtalen, og de samme temaene blir gjennomgått. For å ikke gå glipp av informasjon og redusere risikoen for feiltolking av svar, har vi benyttet båndopptak og deretter transkribert grundig for å kunne gjøre dataene klar for analyse. Dette gir en mer nøyaktig gjengivelse av intervjuene enn om vi hadde notert underveis. Det er også avgjørende for utredningens reliabilitet at vi gir en detaljert beskrivelse og begrunnelse for valg av metode, fremgangsmåte og forskningsobjekter. På denne måten kan vi være sikre på at vi har undersøkt det vi ønsket å undersøke.

Validitet

Validitet avhenger av hvorvidt data beskriver det fenomenet man ønsker å beskrive, og om man får svar på det man faktisk spør om. *I praksis betyr dette at vi bare kan argumentere for at en beskrivelse er riktig dersom andre er enig i beskrivelsen. Jo flere som er enig, jo større sannsynlighet er det for at den er riktig. Validering vil dermed alltid innebære en test av resultater overfor andre mennesker. (Jacobsen, 2005)* Høy reliabilitet fører ikke nødvendigvis til høy validitet, da det er mulig at det man måler var svært pålitelig, men at man ikke måler det man faktisk ønsker. For en kvalitativ metode vil dataens validitet, eller gyldighet, være sterkt avhengig av sine kilder. Et vanlig problem vil være at man ikke får tak i de enhetene/respondentene som gir riktig informasjon. Som forsker bør man derfor alltid stille seg kritisk til spørsmålet om man har fått tilgang til de riktige kildene. Det var viktig for oss at enhetene vi intervjuet var direkte involvert i prosessen rundt budsjettet og alternativ styringsmetode, da informasjon gått gjennom flere ledd kan miste sin pålitelighet. Både respondenten for det tradisjonelle budsjettet og respondenten for Beyond Budgeting hadde direkte tilknytning og oversikt over prosessen.

Kvalitative data kan være påvirket av selve undersøkelsen, og dette kalles undersøkelseeffekt (Jacobsen, 2005). Hvordan undersøkelsen er utformet, hvordan den gjennomføres og undersøkelsen i seg selv kan påvirke resultatene.

Undersøkelseeffekter reduserer dataens validitet, og spesielt i sammenheng med intervjuer, derav intervju-effekt. Den som blir intervjuet blir påvirket av intervjueren, i alt fra utseende til holdning og kroppsspråk. Slike intervju-effekter reduserer dataens validitet, da man ikke måler det man ønsker, men heller effektene av undersøkelsen. Intervjuene må derfor utformes på en nøytral måte, som ikke leder respondentene i en spesiell retning. Om man utsender intervjuguiden på forhånd kan respondentene forberede seg og på denne måten unngå slike effekter.

Generaliserbarhet

Den største svakheten ved bruk av kvalitative metoder og semi-strukturerte intervjuer ligger i mangelen på generaliserbarhet (Jacobsen, 2005). I en slik undersøkelse vil det ikke være et bredt nok eller representativt nok utvalg til å kunne generalisere eventuelle funn. Likevel kan det være grunnlag for å tro at tolkningen av funnene som fremkommer i denne utredningen kan være relevant i andre og større sammenhenger. Grunnlaget for en slik generalisering kan argumenteres med at aspekter ved fenomenet som studeres kan ha et bredere nedslagsfelt. Gjennom samtaleintervju bygges det en forståelse for hvordan informanten ser sin finansielle verden, og det blir lagt vekt på å klargjøre meningsfulle erfaringer hos respondenten. Man kan derfor med grunnlag i den antakelsen at andre som styrer etter de samme filosofiene, har noe av de samme kulturelle og erfaringsmessige likhetene. Denne fremgangsmåten kalles en induktiv generalisering. (Melvær, 2014)

Forskningsobjekter

Som vi ser av problemstillingen er det fenomenet styringsverktøy som vektlegges, i større grad enn konteksten. Vi ønsker ikke å koble dette fenomenet opp mot omgivelsene, og går derfor på tvers av bransjer og geografi. Dette er fordi vi ønsker å belyse fenomenet fra ulike ståsteder, og ha budsjettet og alternative styringsmetoder i fokus. Små-N-studier innebærer at det velges kun et fåtall enheter, ofte ikke mer enn

fem. Denne overkommelige mengden gjør det mulig for forskeren å gå i dybden på hver enkelt enhet (Jacobsen, 2005, s.93). Et slikt studium vil være gunstig for vår problemstilling, da vi kan få et bredere perspektiv på budsjettstyring som fenomen. Når vi da varierer enhetene fra ulike kontekster kan vi oppnå en rikere beskrivelse av fenomenet, enn om man bare studerer et enkelt case. Gjennom små-N studier går vi på tvers av casene for å skape et bredere perspektiv, gjennom å gå i dybden på få enheter. (Jacobsen, 2005)

Utvalget vi gjør av enheter vil i stor grad bestemme hvilken informasjon vi får inn. Siden vi ønsker å finne ut om tradisjonell budsjettstyring er egnet for virksomheter vil det være hensiktsmessig for oss å finne et forskningsobjekt som bruker budsjett, men også et forskningsobjekt som bruker alternative styringsmetoder. Dette er en variasjonsutvelgelse, hvor vi sikter på å fange opp ulike erfaringer, meninger, argumenter, synspunkt og perspektiver. (Jacobsen, 2005) Det vil gi oss muligheten til å kunne sammenligne og få et bedre innblikk i hvordan et av alternativene til budsjett fungerer i praksis. Vi setter derfor en ramme på to respondenter, altså en fra hver kategori; en som bruker budsjett og en som styrer etter BB-filosofien.

Presentasjon av virksomhetene

Her vil det bli gitt en nærmere presentasjon av de to bedriftene vi har valgt å studere, og respondentene som representerer dem. Vi vil først gi en kort presentasjon av selve bedriften, og videre vil vi beskrive styringssystemet de bruker i dag. Til slutt vil det bli gitt en kort presentasjon av respondentens bakgrunn.

Rema 1000

Rema 1000 er en norsk franchisekjede (også etablert i Danmark) av dagligvareforretninger som inngår i konsernet Reitangruppen. Konsernet består av Rema 1000, Reitan Convenience, Uno-X Gruppen, Reitan Eiendom og Reitan Kapital. Konsernet eies og drives av Odd Reitan, som i 1979 startet den første Rema-butikken med sin far Ole Reitan. Siden den gang har Rema utviklet seg til å bli en av Norges ledende lavpriskjeder, med Ole Robert Reitan som administrerende direktør.

Rema ble den første dagligvarebedriften i Norge som tok i bruk franchising i sin organisering. Dette innebærer et nært samarbeid mellom to juridisk selvstendige virksomheter: Franchisetakeren som er selvstendig næringsdrivende og bidrar med initiativ og kunnskap om lokale forhold, og franchisegiveren som har utviklet standarder for etablering og drift, og konsepter og filosofier som kjøpmennene må etterleve - alt under et felles navn. Franchise er frihet satt i system, og krever lite administrasjon. (Rema, 2017)

Dette har colonialmajoren Odd Reitan uttalt om budsjetter:

“Mange organisasjoner har store avdelinger som kun driver med budsjettering, de sender tall opp og ned i organisasjonen før de bli presentert for styret; for å gi dem noe å snakke om. Bortkastet tid og energi! En prognose derimot, er noe helt annerledes. Det gir oss et bilde av hvordan ting kan komme til å utvikle seg. Om vi ikke liker det vi ser, tvinger det oss til å gjøre noe!” (Beyond Budgeting, 2016)

Rema skiller seg ut ved å ha utviklet en egen modell for økonomisk styring som de kaller prosentuell økonomisk styring (heretter PØS). Dette er en form for BB som det naturligvis knapt finnes noe om i litteraturen fordi Reitangruppen selv har innført denne metoden. Den har lagt i bunn hele tiden, og på et tidspunkt ble modellen definert og kalt PØS. Dette er en fast, konstant modell som er standard for alle Rema 1000-butikker. Styringsmodellen går ut på å sette nedre rammer for hvordan økonomien til enhver tid bør se ut for at bedriften skal oppnå et lønnsomt resultat.

Vår respondent er Bjørn Harald Karlsen som er kjøpmann for Rema 1000 på Leknes i Lofoten. Bjørn Harald Karlsen er i sitt 29. år i Rema, og har vært kjøpmann helt fra starten. Før dette drev han en tradisjonell familieeid dagligvareforretning. Denne bedriften var ikke budsjett-strukturert, men det var likevel relativt god styring ifølge respondenten. Bjørn Harald Karlsen har utdanning fra Norsk Kjøpmannsinstitutt. I 2011 flyttet Rema-butikken han driver inn i nye og større lokaler på Leknes hvor de nå har vært i fem og et halvt år. I 2015 hadde bedriften en netto omsetning på 124 mill. Butikken har rundt 20 ansatte, med noen flere på sommerstid. Formelt sett har bedriften to mellomledere, og det er rundt fire ansvarsområder.

Tingstad AS

Tingstad er en av Norges ledende leverandører av festemidler, verktøy og materiell for montasje til blant annet norsk industri. De har hovedkontor, sentrallager og distributikk i Ålesund, i tillegg til regionskontorer i Oslo, Trondheim, Bergen, Sandefjord og Sandnes. Tingstad Ålesund har 83 ansatte.

Tingstad inngår i det familieeide konsernet KoppernæsGruppen sammen med blant annet divisjonen Vedde AS (fiskemel og fiskeolje). KoppernæsGruppen har virksomheter i Norge, Polen, Chile, Kina og Singapore. Det vil forøvrig kun bli referert til Tingstad Norge i denne oppgaven. KoppernæsGruppen er et rent holdingselskap som jobber med å administrere divisjonene og forvalte aksjene, i tillegg til at de har Koppernæs eiendom hvor de forvalter eiendom. Nå er det fjerde generasjon Hans Petter Koppernæs som er arbeidende styreformann, og er med i styret til Tingstad.

Tingstad leverer hovedsakelig til store industrielle kunder, og har fokus på høy kompetanse, riktig kvalitet og effektiv service for å dekke sine kunders behov for festeteknikk og tetningsløsninger. Tidligere har Tingstad sett seg selv som en verdikjede, men har gått over til å fremstille seg som et verdiverksted med fokus på kunnskapsbaserte tjenester. I markedsføringen har de gått fra å fremstille produkter i presentasjonen av seg selv, men nå har de fått et ansikt utad for å legge vekt på sin kompetanse. De kan tilby kundene teknisk rådgivning innen materialvalg, festeteknikk samt holde fagkurs innenfor sitt produktområde. De gjør også mekanisk testing og har investert i en testlab for å kunne sertifisere produkter og illustrere ovenfor kunder hvor god kvaliteten er på produktene, og at de blir kvalitetssikret hos Tingstad. Tingstad kan også tilby samarbeid i produktutvikling hvis de blir kontaktet i en tidlig fase av kunden.

På denne måten kan de være førstevalget for kunder i utvalgte markeder ved å tilby unike fordeler gjennom en fokusert differensiering. Målgruppen er B2B industrikunder som er teknisk krevende og verdsetter kvalitet, kompetanse, effektiv logistikk og service. Tingstad er også en logistikkbudrift som har en god flyt i sine logistikkløsninger. De strategiske fordelene de har å tilby sine kunder er som nevnt å være en kompetansepartner. Dette kan de være ved å tilby riktig kvalitet på produkter

og tjenester, effektiv service samt tilgang til laboratorium og kuttekapasitet for spesialtilpasninger av skruer og bolter.

Tingstad AS kan klassifiseres som en virksomhet som benytter seg av tradisjonell budsjettering. Budsjettprosessen starter med å legge budsjett for det kommende året, og deretter legges et langtidsbudsjett over tre år.

Vår informant fra Tingstad er administrerende direktør Øivind Stensøe. Øivind har siviløkonomutdanning fra NHH, og har jobbet for Statoil i flere år før han kom til Tingstad. I Tingstad har Øivind vært økonomi- og finanssjef (CFO) i 16 år, før han i 2016 ble administrerende direktør.

ANALYSE

Kapittelet vil gi en beskrivelse av de verktøy som blir brukt for å analysere og drøfte funnene i arbeidet vårt. Det bli gitt en kort oppsummering av teori, og de viktigste resultatene fra samtaleintervjuene vil bli presentert.

Analysemetode

Det finnes ikke standardiserte teknikker for å analysere kvalitative data på samme måte som for kvantitative. Likevel er det viktig å benytte modeller for strukturert å kunne gjøre faglige tolkninger. Vi vil bruke en interaktiv modell for dataanalyse utarbeidet av Miles og Huberman (1994). Analysen består av tre elementer: datareduksjon, datapresentasjon og konkludering. Datareduksjon er viktig for å plukke ut relevante funn ut fra forskningsspørsmålene. Datareduksjon kan gjøres gjennom koding av materialet i kategorier etter variabler med en induktiv tilnæringsmåte. For å sjekke holdbarheten av våre funn brukes en deduktiv tilnæringsmåte hvor man går fra teorien om budsjettet og tester holdbarheten av denne. Ved å bruke begge metodene vil vi få et helhetlig bilde av fenomenet (Ringdal, 2014) (Sander, 2016). Denne metoden brukes for å bearbeide og presenterer resultatene fra undersøkelsen som er gjort. (Se vedlegg: figur 4)

For å analysere forskningsspørsmål 3 og 4 vil vi benytte en SWOT-analyse. Denne idéen har vi hentet fra masteroppgaven til Oskar Kristiansen ved universitetet i Agder (Kristiansen, 2015).

Analysen er et hyppig brukt verktøy for strategisk analyse av interne og eksterne forhold. Analysen måler styrker, svakheter og trusler og muligheter, og er dermed et godt verktøy for å sortere vurderinger. Analysen vil brukes til å kartlegge budsjettet og de alternative styringsverktøyenes styrker og svakheter, i tillegg til områder for forbedring. Denne analysen vil ikke bli brukt før i diskusjonskapittelet. Analysen vil gjøre innsamlet data mer strukturert, og vil hjelpe oss i arbeidet med å besvare problemstillingen. (Se vedlegg: figur 5)

Oppsummering av teori

Budsjettet er den tradisjonelle styringsformen innen økonomistyring. Budsjettet baserer seg faktisk i stor grad på trendfremskrivninger av historien for å planlegge fremtiden. Budsjettet har mange ulike formål for de ulike bransjer og virksomheter, men noe av det som ofte går igjen er blant annet planlegging, koordinering, definering og delegering av ansvar, allokering av ressurser og kontroll. Det har blitt lagt et kritisk press på budsjettstyring de siste tiårene. Kritikken er rettet både mot budsjettet som styringsverktøy, budsjettets manglende sammenheng med virksomhetens strategi, og de negative innvirkninger det kan ha på individer i organisasjonen.

Det finnes flere alternative styringsmodeller som kan fungere som erstatning eller som supplement til budsjettet. Noen av de mest benyttede er benchmarking, rullerende prognoser og balansert målstyring. All kritikken mot budsjettet ledet også til en ny styringsfilosofi kalt Beyond Budgeting. Denne filosofien ser på fjerningen av budsjettet som et nødvendig grep på veien mot å bli mer konkurransedyktige, smidige virksomheter som har tillit og tro på individenes prestasjoner og beslutninger.

Presentasjon av resultater

Styringsmodell og prosess for Tingstad

For Tingstad starter budsjettprosessen med å planlegge strategi med eierne etter sommeren. Deretter utarbeides et langtidsbudsjett hvor man planlegger tallstørrelsene for hvor man skal bevege seg de neste tre årene. Om høsten går man inn i en budsjettprosess som ferdigstilles til nyttår. Så går man inn i regnskapsåret, hvor man rapporterer månedlig i forhold til det budsjettet som er gjeldende.

Tingstad benytter seg av tertialrapportering, dvs. de rapporterer hver fjerde måned til styret. I april distribueres første rapport til styret som måler hvordan de ligger an i forhold til det vedtatte budsjettet. Samtidig med dette blir det utarbeidet en prognose for hvordan man tror året ender, og om man klarer å holde seg til budsjettet. Et revidert budsjett blir utarbeidet som kalles prognose 1. Etter fire nye måneder blir prognose 2 utarbeidet, osv. Med langtidsbudsjett, budsjett og prognoser vil de prøve å si noe om hvor de lander.

Budsjettprosessen har en “bottom up”-tilnærming. Den starter med at alle uteselgerne setter sine budsjett, og disse blir summert opp og setter virksomhetens totale omsetningsbudsjett. Deretter foregår interne forhandlinger og avklaringer i ledergruppen, hvor man blant annet diskuterer marginer og kostnader som er viktig for lønnsomheten. Når Tingstad er fornøyd med sitt budsjett, legger de det frem for konsernsjefen for å få hans synspunkter, og deretter legger det frem for styret i Koppernæs. Man må gjerne gå to eller tre runder med budsjettet, og dette kan resultere i at man gjerne budsjetterer kostnadene litt ekstra høyt i starten fordi at man skal kunne ha noe å gi i neste runde.

Tingstad har også et driftsbudsjett og salgsbudsjett, og driftsbudsjett pr. funksjon. Det blir forfordelt en sum med penger som blir rammene de ulike funksjonene må forholde seg til, og de blir ansvarlige for å holde det budsjettet som er gitt. Investeringsbudsjettet kommer utenom de som er nevnt i det foregående. Alle

avdelinger kan komme med ønsker til investeringer, mens ledergruppen prioriterer og avgjør hva som er viktigst for virksomheten. Her må man også vurdere det faktum at hvis investeringene er mindre enn avskrivningene, tærer man på driftsmidlene.

I tillegg til budsjettene foretar Tingstad konkurrentanalyser gjennom ekstern benchmarking, hvor de sammenligner produktivitet, driftskostnader og lagerkostnader. Respondenten kommenterer at det er viktigst å tenke på seg selv, men at det kan være greit å ha en viss oversikt over hvordan man ligger an i forhold til konkurrentene.

Tingstad bruker ikke budsjettert resultat som utløsning for belønning, fordi de er klar over at en fallgrube ved å gjøre dette er taktisk budsjettering. De bruker et resultatbasert avlønningssystem hvor man sammenligner med dekningsbidrag fra det forrige året. De bruker ikke salgsmål som kriterium i belønningssystemet, men fortjenestemargin. En selger kan øke salget sitt, men dekningsbidraget kan ha gått ned fordi han har senket utsalgsprisen, og salget har dermed blitt ulønnsomt. Hvis man leverer et dekningsbidrag som er høyere enn fjorårets, så får man x prosent av økt dekningsbidrag i bonus.

Styringsmodell og prosess for Rema 1000

Rema starter prosessen med å legge inn omsetningsprognoser for neste år eller halvår. Omsetningsmålet blir definert som hundre, og derfra setter den økonomiske modellen prosentvise størrelser som man skal oppnå på de andre områdene for driften. Bruttofortjenesten ligger på en gitt tallstørrelse, så kommer kostnadene med definerte tallstørrelser som til slutt gir en definert bunnlinje som man skal jobbe og styre etter. Modellen står i forhold til den omsetningen bedriften til enhver tid har, og dermed blir man frempå og bevisst alle deler av styringsmodellen, og dermed alle deler av den operative driften. Dette gir også muligheten til å raskt oppdage avvik og sette inn korrigerende tiltak dersom noen av tallstørrelsene skulle avvike fra modellen. For noen sentrale kostnadsposter er de prosentvise størrelsene konstante og er de samme for alle Rema-butikkene. Alt skal til slutt inn i den økonomiske modellen, og man må holde seg innenfor de rammene som den gir for å leverer gode resultater.

På kostnadssiden er det slik at man skal søke å ligge på en gitt prosentvis størrelse av omsetningen på samme måte som for de andre postene. En del faste kostnader lar seg ikke påvirke, men de aller fleste kostnadene blir justert prosentvis i forhold til modellen. Dette har sammenheng med franchisesystemet. På denne måten vil kostnadsstørrelsene justere seg etter omsetning, og man vil eksempelvis få langt mindre kostnader for husleie, markedsføring, regnskap og revisjon med en lav omsetning. Det kan dermed i en del sammenhenger bli lettere å holde det rette kostnadsnivået til enhver tid ettersom hvilke svingninger omsetningen gjør. Dermed får bedriften mulighet til å justere kostnadene kjappere.

Hver dag blir det hentet ut en ABC-analyse fra butikkens talldatabase. Der kan man se helt ned på enhetsnivå hvordan salget har vært den foregående dagen eller for en gitt periode. Det motiverer de ansatte å se hvor stor andel deres avdeling utgjør av butikkens totale omsetning. Dette fungerer som en intern benchmarking. Rema bruker også benchmarking for å sammenligne sine nøkkeltall med Rema-butikker i sin region.

Når det gjelder grunnlag for insentiver i form av bonus, så gir PØS bonus i forhold til oppnådd resultat, ikke etter den budsjetterte omsetningsprognoser som ble satt i starten av perioden. Jo større og bedre resultatet på bunnlinjen er, dess større og bedre blir bonusen. Man kan med andre ord si at et overskudd gir bonus.

DRØFTING

Dette kapitlet vil drøfte funnene som er gjort i forhold til forskningsspørsmålene. Forskningsspørsmål 1 og 2 vil kort bli besvart og definert i forhold til både primær- og sekundærdata. Forskningsspørsmål 3 og 4 vil bli diskutert og besvart ved hjelp av en SWOT-analyse som beskrevet i analysekapitlet.

Hva legges i begrepet “tradisjonell budsjettering”?

For å kunne svare på hva man legger i begrepet “tradisjonell budsjettering” i dag, må man adressere det som er kjernen i budsjettet og budsjetteringsprosessen. Det essensielle er at budsjettet skal adressere de viktigste aktivitetene i virksomheten uttrykt gjennom tall, gjerne med et høyt detaljeringsnivå: salg, kostnader, likviditet, investering, personal og drift. Det tradisjonelle budsjettet er delt opp i måneder, og har et perspektiv på ett år eller lenger. Det må også tjene flere av de formålene som listet opp i teorien. Man kunne her ha drøftet i hvilken grad budsjettet burde eller ikke burde betjene de ulike formålene, på samme måte som Gjønnes og Tangenes har gjort. Forfatterne stiller spørsmål ved hvorvidt kritikken av budsjettet er relevant hvis man ikke tillegger budsjettet flere formål enn det ene som de mener det er egnet til å ivareta, nemlig prognostisering og implikasjontesting. Dersom dette er det eneste formålet budsjettet betjener vitner det om at bedriften har tatt innover seg store deler av budsjettkritikken, og redusert bruken av det.

Litt av kjernen i det tradisjonelle budsjettet er nettopp det at det skal være et styringsverktøy som betjener mange formål. “... budgets are to organizations what blood is to the circulatory system“ siteres det fra General Colin L. Powels bok *My American Journey* i Hoffs (2004) bok om budsjettering. Akkurat hvilke formål budsjettet ivaretar er ikke det vesentlige, men vi kan fastslå at budsjetteringspraksisen tradisjonelt sett har ivaretatt mange formål, kanskje for mange. Ut fra våre funn kan det se ut som at noe av budsjettkritikken er blitt så vidt kjent at bedriftene tar det innover seg. Vi ser at Tingstad eksempelvis ikke lot budsjettet ivareta rollen som utløsning for belønning. De var klar over at ved å bruke budsjettet som prestasjonsmål så kan det oppstå taktisk “holde-tilbake-atferd”, hvor man så klarer å levere over målet.

Det tradisjonelle budsjettet kan også være en ressurskrevende prosess. Man kan synes at nytteverdien overstiger ressursbruken, men de fleste vil nok si seg enige i at et detaljert budsjett er tid- og ressurskrevende. Tingstad kan også her bli brukt som eksempel. Respondenten synes at budsjettet var ressurskrevende, men ikke mer enn at det ga stor nytteverdi tilbake til bedriften, og at det på den måten var positivt ladet.

Noe som også kjennetegner budsjettprosessen er som tidligere nevnt; det taktiske spillet som foregår under budsjettforhandlingene. Gjønnnes og Tangenes (2012) mener at budsjettforhandlingene eksisterer fordi budsjettet feilaktig brukes som bærer av virksomhetens mål, og fordi det ofte er knyttet sanksjoner til manglende oppfyllelse av disse. Man kan også spørre seg i hvilken grad det burde være nødvendig med motstridende interesser, og derav forhandlinger, når det gjelder virksomhetens finansielle framtid.

En annen konsekvens av det tradisjonelle budsjettet er at det kan oppstå skjevheter i virksomheten. Hvis etterspørselen i markedet til en avdeling får fullstendig, uventet frafall, så må lederen for denne virksomheten i hele budsjettåret forsvare de røde tallene. Dette kan føre til stor frustrasjon for de ansatte.

Dermed konkluderes det med at tradisjonell budsjettering i dag er et styringsverktøy som adresserer alle virksomhetens fremtidige aktiviteter uttrykt gjennom tallstørrelser som er fordelt på måneder, med perspektiv på minst ett år frem i tid. Budsjettet er både detaljert og ressurskrevende, mens det kan være ulikt hvordan bedrifter ser nytteverdien av budsjetteringsprosessen. Prosessen kan ofte føre til negative effekter som spill og forhandlinger, og noen ganger til frustrasjon over at budsjettet er for statisk til å kunne tilpasse seg markedsendringer gjennom året.

Hvilke alternative styringsmodeller kan virksomheter benytte?

I teorikapitlet ble det gjennomgått ulike alternative styringsverktøy som fungerer som både erstatning og supplement for det tradisjonelle budsjettet: balansert målstyring, benchmarking, ABC-kalkyle og rullerende prognoser.

Ifølge BB-filosofien vil alternative styringsmodeller fungere best når de står på egne ben, og ikke i kombinasjon med budsjettet. Likevel kan man oppnå fordeler med å implementere BB i sin virksomhet, for å unngå å bruke budsjettet som et styringsverktøy som betjener alle formål. Eksempelvis er det gjensidig utelukkende å bruke budsjettet både som budsjett og prognose. Budsjettet sier noe om hvor man ønsker å lande, mens prognosen fungerer nærmest som en selvoppfyllende profeti i og med at man skal være fullstendig ærlig ved utarbeidelse av en prognose. Fra

undersøkelsen ser vi at Tingstad benytter prognoser tertialvis. Man kan stille spørsmålet hvilket formål budsjettet har når nyere prognoser er tilgjengelig. Likevel er dette et eksempel på at det kan gi en bedre oversikt å bruke supplerende metoder til budsjettet. Tingstad bruker også delvis benchmarking for å få en oversikt over omgivelsene og konkurrentene som budsjett ikke kan gi.

Fra undersøkelsen av caset med alternativ styringsmetode ble vi kjent med et økonomisk styringsverktøy som franchisegiver selv har designet, PØS. Modellen har likhetstrekk med rullerende prognoser ved at man til enhver tid har oversikt over driften og mulighet til å raskt korrigere seg i forhold til modellen. Modellen gir fordeler til både franchisegiver- og taker, selv om det kan diskuteres hvem den er mest fordelaktig for. Modellen er styrende for driften, men i tillegg benyttes budsjettering av enkelte finansposter, og benchmarking benyttes både internt og eksternt. Dette caset viser oss at det er fullt mulig å drive en suksessfull bedrift styrt med BB-filosofien. Det er til og med mulig å designe sin helt egen modell.

Dermed konkluderes forskningsspørsmål 2 med at virksomheter kan bruke noen av de mest utbredte styringsmodellene; balansert målstyring, benchmarking, ABC-kalkyle og rullerende prognoser. Man kan også som det fremkommer av undersøkelsen, utvikle og definere en helt unik modell. Virksomheter er ofte tjent med å kombinere flere av styringsverktøyene for å få det beste ut av de ulike modellene.

SWOT-analyse

Her vil de to casenes styrker og svakheter bli drøftet, i tillegg til de mulighetene og truslene som vi kan se ut fra vår teoretiske ramme og funnene fra undersøkelsen.

Styrker og svakheter - budsjett

Budsjettet kan klassifiseres som kongen av tradisjonell virksomhetsstyring, og grunnen til at det så lenge har vært den ubestridte kongen kan være budsjettets styrke som en trygg og sikker måte å styre på. Innenfor de rammene som virksomheten har kontroll over, så utgjør budsjettet et godt styringsverktøy som gir kontroll over virksomheten. Når budsjettet har kobling til strategien kan det fungere som en

konkret etappeplan som får virksomheten til å se hvilke endringer som må gjøres allerede fra første budsjettår. Som vi ser hos Tingstad så utarbeides strategien før budsjettet, og dette er et godt utgangspunkt for å la budsjettet bli en plan mot det strategiske målet uttrykt i tallstørrelser og delt opp i delmål. Om man bevisst kobler budsjettet til strategien og lar det bli et resultat av den, slik som Hoff vektlegger det, så kan budsjettet gi virksomheten verdifull veiledning mot målet.

Budsjettets styrker kan variere ut fra hvordan det brukes, og sett ut fra hvilke formål man tenker at det har. Hvis man spør to ulike personer i ledergruppen i samme virksomhet, så kan man få ulike svar på hva som er budsjettets styrke. Eksempelvis for vår respondent fra Tingstad så var prioritering og ressursallokering en av de viktigste sidene ved budsjetteringen. På denne måten kan man ha kontroll over hvor mye midler som er brukt på et prosjekt eller formål, og på denne er kostnadene satt. Man trenger ikke å ta stilling til dette før man kan ta opp igjen diskusjonen ved neste budsjetteringsprosess. Ansvarliggjøring var også et formål som respondenten så at budsjettet tjente. Det definerer ansvar og ansvarsområder, og kan på denne måten virke disiplinerende. Vår respondent fra Tingstad har tro på budsjettet som styringsverktøy, og synes det gir stor nytteverdi. Det fremkommer at han verdsetter kontrollen som budsjettet gir, og ser på det som en sunn prosess. Han presiserer at budsjettet gir også en markedsavdeling verdifull innsikt som de ellers ikke ville fått.

Vi kan dermed konkludere med at riktig brukt, så har budsjettet mange styrker. Det er en trygg måte å styre på som gir stor grad av forutsigbarhet og kontroll. Utarbeidet i sammenheng med strategi gir det også en konkret etappeplan på veien mot et større mål. Budsjettets øvrige styrker kan variere mye ut fra virksomhet, tillagte formål og individuelt.

Svakhetene ved budsjettet er utdypet delkapittelet "Kritikken av budsjettet". Dette innebærer svakhetene budsjettet har som styringsverktøy; det er tid- og ressurskrevende og samtidig for lite dynamisk til å kunne tilpasse seg eksterne endringer raskt nok. Verdensbildet er annerledes enn før med raskere utvikling i teknologi i tillegg til økt grad av globalisering på alle markeder. Det at budsjettet er ressurskrevende ser vi at ikke trenger å være avgjørende, men kan tvert imot ses på som et meningsfylt arbeid dersom man føler at nytteverdien er stor. Svakheten som

er koblet til strategi er det viktig at virksomheter er klar over, for å bevisst koble disse to sammen. Uten konsistens her vil ikke budsjetter fungere verken motiverende eller verdiskapende. Det at budsjettet kun måler resultater er en svakhet siden den ikke ser på verdidriverne i virksomheten. Her kan det være nyttig å sette inn andre styringsmodeller, som en ABC-kalkyle. Budsjettet kan også i noen tilfeller føre til kontrollerende styring ovenfra. I et slikt tilfelle som hos Tingstad hvor arbeidende styreformann har en så sentral rolle i budsjettforhandlingene, kan dette føre til uklarheter. Vi kan imidlertid ikke uttale oss om noe som gjelder for Tingstad, men ut fra teori kan det tenkes at dette kan føre til stor grad av kontroll fra eiere.

Styrker og svakheter - alternative styringsmetoder

En av de største styrkene ved bruk av de alternative styringsmodellene er at de krever så lite innsats og ressurser i forhold til verdien de kan gi. Hvis vi drar frem funn fra styringsmodellen PØS, så krever modellen lite tid og ressurser. Modellen er alltid gitt, ingen diskusjon. Det skal nevnes at noe budsjettering er nødvendig i samspill med denne modellen, men det er ikke omfattende. Respondenten har tro på sitt styringsverktøy og synes det er en meget effektiv måte å styre bedriften på. Ved implementering av de alternative styringsverktøyene, er man nærmere enn BB-tankegang. Dette kan være en styrke for virksomheten for å bli en mer dynamisk og konkurransedyktig bedrift, i og med at man endrer de grunnleggende prosessene og ledelsesmetodene. Man kan få en bedre oversikt til strategien ved balansert målstyring, og man kan bli raskere til å korrigere avvik ved bruk av rullerende prognoser.

Svakhetene ved disse metodene er at man må ha den rette sammensetningen for at det skal bli vellykket. Det krever også at man har full forståelse for modellene, og hvordan de skal brukes for å hente ut potensialet i modellene. En annen svakhet er at hvis de brukes på siden av budsjettet, slik som Tingstad bruker benchmarking, så når ikke styringsmodellen sitt fulle potensiale.

Muligheter og trusler - budsjett

En mulighet for å gjøre budsjettet mer velfungerende i praksis kan være å ta innover seg den kritikken som blir gitt. På denne måten kan man gå over sin egen prosess for å se om man havner i noen av fallgruvene. Om man ser at man driver en budsjettpraksis som kan få negative konsekvenser for virksomheten, kan man endre deler av prosessen. Et eksempel på dette kan være overforbruk ved slutten av budsjettperioden som følger av overbudsjettering av investeringer.

En annen måte er å implementere alternative styringsmetoder der hvor man ser at budsjettet ikke klarer å ivareta formålet det er satt til å betjene. Dette kan ses ut fra Gjønnnes og Tangenes sine formål som de mener budsjettet ikke er egnet til å ivareta. Man kan også se med kritiske øyne på forfatternes oppgjør med budsjettets formål, ettersom oppfatningene kan virke ekstreme for mange. Formålene kan fungere godt hos mange virksomheter, selv om forfatterne mener at de ikke kan bli ivaretatt. Funnene fra Tingstad viser at flere av disse formålene ifølge respondenten blir ivaretatt av budsjettet i deres bedrift.

Noen av truslene for budsjettet er overforbruk i slutten av perioden, man kan gå glipp av muligheter ved å følge budsjettet slavisk, og det kan gå utover andre viktige oppgaver i bedriften. At budsjettet hemmer initiativ kan være en trussel for virksomheten. Gode ideer og konkurransefremmende forslag kan gå tapt, fordi man ikke ser utenfor budsjettets rammer.

Muligheter og trusler - alternative styringsmetoder

Mulighetene ved alternative styringsmetoder er at de kan åpne for de begrensningene som budsjettet hadde. Blant annet uttaler respondenten fra Rema 1000 dette om PØS: *“Modellen gir ingen begrensninger selv om det snakkes om “rammer”. Den fungerer som en sikkerhet, og om man holder seg til den vil det gi svært gode resultater”*. De alternative metodene åpner også for muligheten til å endre hele virksomhetens ledelses- og styringssett. Dette kan ha dramatiske effekter på virksomhetens lønnsomhet.

Trusler

Truslene ved å bruke disse metodene kan være i en overgangsfase hvis man velger å implementere disse, og eksempelvis gå over til å bli en BB-virksomhet. Som nevnt tidligere i utredningen så kan det føles overveldende for en organisasjon å implementere helt nye styringsfilosofier som truer de veletablerte. Hvis noen av nivåene i virksomheten, først og fremst ledelsen, ikke er moden for fornying, så kan dette hindre implementeringen. Det er en lang prosess, og det må være vilje og engasjement blant individene i virksomheten til fornying. Det er derfor en kritisk faktor å sette seg godt nok inn i de styringsmodellene man ønsker å implementere, og gjerne kontakte BBRT for informasjon og hjelp. Om en virksomhet ønsket å benytte Remas PØS, så kunne dette vært en trussel for virksomheten som ville implementere, fordi denne modellen er tilpasset et franchisesystem

KONKLUSJON

Budsjett er og har tradisjonelt vært den dominerende modellen for styring av økonomiske foretak. Budsjettet holder fortsatt stand som den formen for virksomhetsstyring som er mest brukt. Budsjettet har et stort potensiale for et flertall av anvendelser, ikke desto mindre er det kommet under kritikk.

De nye styringsmodellene som har vokst fram i løpet av de siste tiår, har vist seg å være effektive. Dette kan vi blant annet se av vårt forskningsobjekt Rema 1000 som har gode resultater sammenlignet med sine konkurrenter.

Fra vårt ståsted og med det innblikket som vi har fått gjennom denne studien, så heller vi mot at moderne bedrifter i et omskiftelig samfunn burde gjøre alvorlige overveielser om de burde gå over til en mer dynamisk styringsform, som i større grad vektlegger at omgivelsene endrer seg raskere enn noen gang.

REFERANSELISTE:

Beyond Budgeting (2016), *The key elements of Reitan's financial culture*.

Tilgjengelig fra: <http://bbrt.org/great-local-bbrt-event-oslo/> (Hentet 15.03.17)

Bjørnenak, T. (2010) *Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2*. Tilgjengelig fra:

<https://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2> (Hentet 05.04.17)

Bogsnes, B. (2012) *Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på*

alvor. Tilgjengelig fra: <http://biblogg.no/2012/10/08/beyond-budgeting-en-styringsmodell-som-tar-virkeligheten-pa-alvor/> (Hentet 22.05.17)

Grønnevet, G. og Østergren, K. (2008) *Er budsjettstyring god økonomistyring?*

Praktisk økonomi og finans, Vol. 24, p 57-64

Gjønnnes, S.H. og Tangenes, T. (2012) *Økonomi og virksomhetsstyring: Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Bergen: John Grieg AS.

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

Jacobsen, D.I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Otta: AIT Otta AS.

Klingenberg, M. (2014) *Derfor sluttet de å bruke budsjetter*, E24.no. Tilgjengelig

fra: <http://e24.no/jobb/derfor-sluttet-de-aa-bruke-budsjetter/23254347> (Hentet 22.05.17)

Kristiansen, Oskar (2015) *Vurdering av budsjettet som styringsverktøy*.

Masteroppgave. Universitetet i Agder. Tilgjengelig fra:

<https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/301927/Oskar%20Kristiansen.pdf?sequence=1> (Hentet 10.04.17)

Libby, T. og Murray, L. (2007) “*Beyond Budgeting or better budgeting?*” *Strategic Finance*, 89 (2), p. 46-51

Melvær, K. (2014) *Hvem og hvor mange?* Tilgjengelig fra:
<http://www.holbergprisen.no/holbergprisen-i-skolen/hvem-og-hvor-mange.html>
(Hentet 29.05.17)

Rema (2017) *Om Franchise*. Tilgjengelig fra:
<http://www.reitangruppen.no/franchise-som-driftsmetode/> (Hentet 25.04.17)

Ringdal, Kristen (2014) *Enhet og mangfold: Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*, 3. utg.

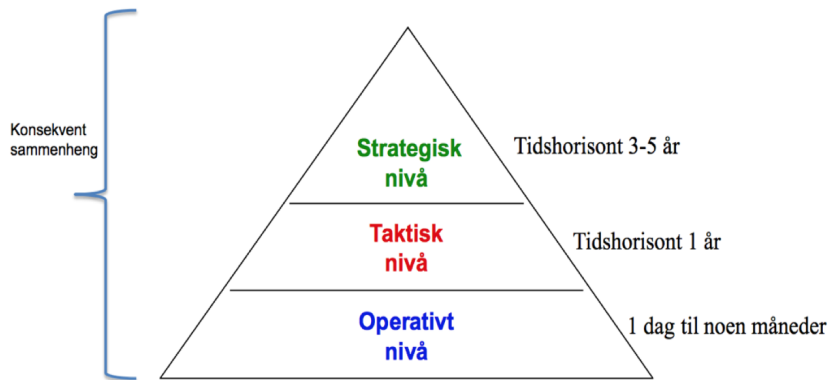
Sandalgaard, N. og Bukh, P.N. (2014) *Beyond budgeting and change: a case study*.
Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 10 NO. 3, p. 409-423

Sander, K. (2016) *Induktiv vs Deduktive studier*. Tilgjengelig fra:
<https://estudie.no/induktiv-deduktiv/> (Hentet 19.05.17)

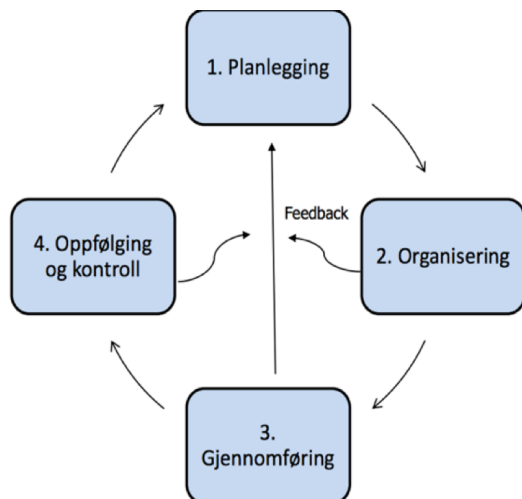
Sander, K. (2015) *Porterts generiske konkurransestrategier*. Tilgjengelig fra:
<https://estudie.no/porters-generiske-konkurrentstrategier/> (Hentet 03.06.2017)

VEDLEGG:

Figur 1:



Figur 2:

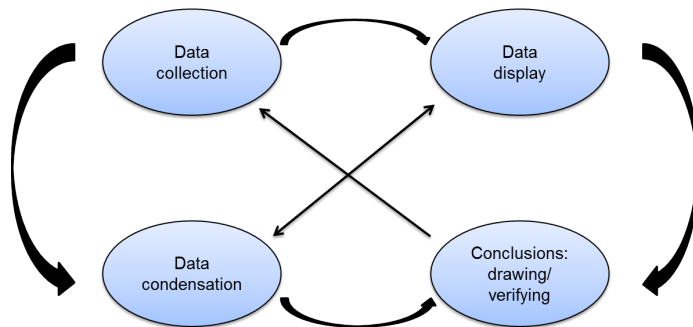


Figur 3:

The Beyond Budgeting principles

Change in leadership	Change in processes
1. Values - Govern through a few clear values, goals and boundaries, not detailed rules and budgets	7. Goals - Set relative goals for continuous improvement, don't negotiate fixed performance contracts
2. Performance - Create a high performance climate based on relative success, not on meeting fixed targets	8. Rewards - Reward shared success based on relative performance, not on meeting fixed targets
3. Transparency - Promote open information for self management, don't restrict it hierarchically	9. Planning - Make planning a continuous and inclusive process, not a top-down annual event
4. Organization - Organize as a network of lean, accountable teams, not around centralized functions	10. Coordination - Coordinate interactions dynamically, not through annual planning cycles
5. Autonomy - Give teams the freedom and capability to act, don't micro-manage them	11. Resources - Make resources available as needed, not through annual budget allocations
6. Customers - Focus everyone on improving customer outcomes, not on hierarchical relationships	12. Controls - Base controls on relative indicators and trends, not on variances against plan

Figur 4:



Figur 5:



Intervjuguide Tingstad AS

- Presentere undersøkelsen.
- Respondentens bakgrunn.

- Hvordan styrer du bedriften? *Organisasjonsstruktur*
- Hvilken rolle har morselskapet KoppernæsGruppen?
- Har de innvirkning på budsjettprosessen?
- Hvordan utarbeider dere budsjettene i detalj? (*Likviditetsbudsjett, investeringsbudsjett..*)
 - a. Informasjonsinnhenting og detaljnivå
 - b. Interne forhandlinger og avklaringer
- Hvor henter dere tallene i driftsbudsjettet fra? Blir det satt realistiske tall eller blir de satt høyt for å få noe å strekke seg etter?
- Hvordan foregår budsjetteringsprosessen, hvilke metoder benytter dere?
 - a. ”Top down”
 - b. ”Bottom up”
- Hvordan fordeles ressursene mellom enheter i bedriften i investeringsbudsjettet?
- Oppfatter dere budsjetteringsprosessen som
 - a. Tid-/ressurskrevende
 - b. Verdiskapende
 - c. En prosess som gir oversikt over virksomheten
 - d. Som en måte ha kontroll og styre bedriften på

- Hva opplever dere som fordeler ved egen styringsmetode?
- Hva opplever dere som ulemper ved egen styringsmetode?
- Hva er formålet med budsjetteringen?

- Ilegger dere budsjettene noen av disse målene:
 - a) *Prognostisering og implikasjonstesting*
 - b) *Helhetlig koordinering på tvers av organisatoriske enheter*

- c) *Prioritering/ressursallokering*
- d) *Kostnadsstyring/-kontroll*
- e) *Grunnlag for utløsning av belønning*
- f) *Oppfølging og avviksanalyse*
- g) *Målformulering*
- h) *Kommunikasjon*
- i) *Planlegging*
- j) *Ansvarliggjøring*

- Påvirker budsjettet bruken av insentivsystem, blir det belønnet etter oppnådd budsjett for eks? Blir de ansatte motivert av budsjettet?
- Har dere (ledelsen) vurdert det som en mulighet for virksomheten å avskaffe/ redusere/ endre bruken av budsjetter?
 - a. Hvorfor/hvorfor ikke?

Intervjuguide REMA 1000

- Presentere undersøkelsen.
- Respondentens bakgrunn: Hvor lenge har han jobbet i bransjen, når startet butikken opp, bedriftsstruktur etc.
- **Bakgrunnen for styringsmetoden:**
 - Vet du når budsjettet ble fjernet fra Rema 1000?
 - Grunnlaget for avgjørelsen om å fjerne?
 - Vet du noe om bakgrunnen for metoden?
 - Er det Reitangruppen som har innført denne metoden?
 - Har du hatt muligheten til å velge styringsmetode selvstendig, eller er det et krav?
 - Har adm. dir. Ole Robert Reitan innflytelse på planleggingen/målene som blir satt?
 - Bruker dere noen budsjett i sammenheng med modellen (eks. investeringsbudsjett)?
 - Sammenhengen modellen har med franchise-systemet
- **Hvordan utføres denne metoden, trinn for trinn?**
- **Hvordan fyller denne styringsmetoden budsjettets gamle rolle?**

Budsjettet har tradisjonelt mange ulike formål det fyller i organisasjoner. Basert på budsjetteringsteori har jeg samlet sammen noen av de vanligste formålene, og jeg lurte på hvordan dere fyller disse rollene uten budsjett:

- a) *Prognostisering og implikasjonstesting*
- b) *Prioritering/ressursallokering*
- c) *Kostnadsstyring/-kontroll*
- d) *Grunnlag for utløsning av belønning*
- e) *Oppfølging og avviksanalyse*
- f) *Målformulering*
- g) *Kommunikasjon*
- h) *Planlegging*
- i) *Ansvarliggjøring*

- **Oppfatter du prosessen med deres styringsmetode som:**
 - a) Tid-/ressurskrevende
 - b) Verdiskapende
 - c) En prosess som gir oversikt over virksomheten
 - d) Som en måte å ha kontroll og styre bedriften på

- Hvordan settes mål?

- Synes du at du får nok og tidsriktig informasjon til å for eksempel korrigere avvik og sette inn tiltak mot kostnadsøkning og omsetningssvikt? (får raskt vite om en kostnad går ut av kontroll)

- Gjør styringsmodellen det enkelt å ha kontroll over avgjørende faktorer i økonomistyringen (eks. omsetning, bruttofortjeneste og nettoresultat)? Kan du se hvor svikt i bruttofortjeneste kommer fra?

- Er denne styringsmodellen egnet til å motivere ansatte i bedriften med lederansvar?

- Hva opplever du som fordeler ved egen styringsmetode?
- Hva opplever du som ulemper ved egen styringsmetode?

- Bruker dere insentiver for å motivere gjennom denne styringsmetoden (motivatorer, for eks. i form av ytre insentiver som økonomisk gevinst?)

- På hvilken måte kan man mislykkes med PØS?

