

# **Verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske små- og mellomstore bedrifter**

- En kvantitativ studie av styringspakken

**Marianne Theresa Madsen**

*Masteroppgave i økonomi og administrasjon, 30 studiepoeng*

*Juni 2017*



## **FORORD**

Denne studien er gjennomført som en avsluttende del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen i Tromsø. Masteroppgaven er hovedsakelig skrevet våren 2017, og utgjør 30 studiepoeng av min fordypning innen økonomistyring.

Masteroppgaven er en kvantitativ studie som undersøker sammenhengen mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i den nordnorske konteksten. Studien belyser også hvilken betydning størrelse og usikkerhet i omgivelser har for bruk av budsjetter. For å undersøke dette har jeg samlet inn data fra 603 nordnorske små- og mellomstore bedrifter.

Arbeidet med denne studien har vært omfattende, spennende, tankevekkende og til tider utfordrende. Jeg vil rette en stor takk til min hovedveileder Elsa Solstad. Du har bidratt med kunnskap, konstruktiv kritikk og til tider oppmuntring, som har gjort denne prosessen lærerik og interessant. En stor takk rettes også til Bernt Bertheussen og Sverre Thyholdt Braathen for veiledning og gode råd i forbindelse med statistiske analyser. Jeg ønsker også å takke Thomas Gressnes som på stående fot har svart på mine mange spørsmål rundt statistiske utfordringer.

Sist, men ikke minst, vil jeg rette en stor takk til hele familien min som har støttet og oppmuntret meg gjennom fem års studier. Jeg vil spesielt takke Arild som alltid støtter meg i mine valg, og som i denne prosessen har vært helt fantastisk. Alt fra korrekturlesning til brødbaking har du mestret med glans. Takk til Erlend som alltid er snill og hjelpsom, og en spesiell takk til Andrea som har en snusfornuftig forståelse for at mamma ikke alltid har hatt tid til alt.

Harstad, 22. Mai 2017

Marianne Theresa Madsen

## SAMMENDRAG

Utforming og bruk av styringssystemer i organisasjoner er et sentralt tema innenfor fagområdet økonomistyring, og det har over tid pågått en debatt rundt konseptet om styringspakker. Malmi og Brown (2008) presenterte gjennom artikkelen ”Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions”, et bredt generisk rammeverk som gjør det mulig å forske empirisk på hele styringspakker. Jeg har imidlertid begrenset min forskning til tre av delsystemene som inngår i styringspakkens hovedmekanismer, og studiens problemstilling er:

*”Hvilke sammenhenger er det mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter?”*

For å svare på problemstillingen valgte jeg gjennom en kvantitativ tilnærming å sende en nettbasert spørreundersøkelse til alle nordnorske bedrifter med mellom 1 og 250 ansatte. Data ble samlet inn i mars 2017, og spørreundersøkelsen ble sendt ut til 7966 bedrifter basert på fastsatte kriterier. For å belyse sammenhengene mellom styringssystemene, i lys av de kontekstuelle faktorene størrelse og usikkerhet i omgivelser, var det først og fremst nødvendig å undersøke hvilken budsjettpraksis som eksisterer i de nordnorske bedriftene.

Sentrale funn i studien er at den nordnorske styringspakken fortrinnsvis består av en kombinasjon av produktifferensiering, tradisjonell budsjettpraksis og en viss grad av desentralisering. Størrelse og usikkerhet i omgivelser har betydning for hvorvidt de nordnorske bedriftene bruker budsjetter, og bedriftene søker fortrinnsvis forutsigbarhet i sin økonomistyring. Jeg finner støtte for enkelte sammenhenger mellom bedriftenes styringssystemer, mens andre sammenhenger er fraværende, noe som tyder på at de nordnorske bedriftene i tråd med Malmi og Brown (2008) har ulike styringspakker som ikke nødvendigvis har en optimal tilpasning til hverandre, slik som tilpasning omtales i betingelsesteorien. Studien viser fremfor alt at det er behov for mer forskning på sammenhenger og koblinger mellom styringssystemene i rammeverket til Malmi og Brown (2008).

## **INNHold:**

FORORD.....	ii
SAMMENDRAG.....	iii
TABELLER.....	vii
FIGURER.....	vii
1 INNLEDNING .....	5
1.1 Aktualisering av problemstillingen .....	5
1.2 Studiens problemstilling og formål .....	7
1.2.1 Sentrale begreper i problemstillingen.....	7
1.2.2 Formål med studien .....	8
1.3 Studiens avgrensning.....	9
1.4 Studiens videre oppbygging .....	10
2 TEORETISK RAMMEVERK FOR STUDIEN .....	11
2.1 Hva er styringssystem?.....	11
2.2 Styring og kontekst.....	14
2.2.1 Betingelsesteori .....	14
2.2.2 Styring- reduksjonisme eller holisme? .....	15
2.3 Rammeverk og hypoteseutvikling.....	17
2.3.1 Kulturell styring .....	18
2.3.2 Styring gjennom planlegging .....	20
2.3.3 Kybernetisk styring .....	21
2.3.4 Belønning og kompensasjon .....	26
2.3.5 Administrativ styring.....	26
2.3.6 Andre relevante studier .....	28
2.3.7 utfordringer ved å studere styring som en pakke.....	29
2.4 Sammendrag.....	30

3	METODE .....	32
3.1	Studiens vitenskapsteoretiske forankring.....	32
3.2	Forskningsdesign.....	32
3.3	Forskningsmetode og datainnsamling.....	33
3.3.1	Kvantitativ metode .....	33
3.3.2	Innsamling av primærdata.....	34
3.3.3	Bruk av sekundærdata .....	35
3.3.4	Datatriangulering.....	35
3.4	Populasjonen og respondentene .....	36
3.5	Studiens kvalitet .....	38
3.5.1	Reliabilitet .....	39
3.5.2	Intern validitet .....	40
3.5.3	Generaliserbarhet.....	41
3.6	Analyseteknikker.....	45
3.6.1	Beskrivende statistikk.....	46
3.6.2	Lineær regresjon.....	46
3.7	Studiens etiske hensyn .....	47
4	PRESENTASJON AV EMPIRI.....	48
4.1	Beskrivende statistikk.....	48
4.1.1	Verdistyring i nordnorske bedrifter.....	48
4.1.2	Budsjettpraksis i bedriftene .....	50
4.1.3	Organisasjonsstruktur .....	54
4.1.4	Bedriftenes kontekst.....	56
4.2	Sentrale funn fra beskrivende statistikk .....	61
4.3	Lineær regresjonsanalyse og hypotesetesting .....	62
4.4	Sentrale funn fra lineær regresjonsanalyse.....	65

5	ANALYSE .....	66
5.1	Budsjettpraksis i de nordnorske bedriftene .....	66
5.2	Verdistyring og budsjettpraksis.....	69
5.3	Organisasjonsstruktur og budsjettpraksis.....	71
5.4	Budsjettpraksis og prestasjoner .....	73
6	KONKLUSJON OG AVSLUTNING .....	76
6.1	Studiens bidrag .....	78
6.2	Studiens begrensinger.....	78
6.3	Forslag til videre forskning .....	79
7	REFERANSELISTE .....	80
8	VEDLEGG .....	85

## TABELLER

Tabell 1: Aktiv svarprosent .....	43
Tabell 2: Forholdet mellom populasjonen og respondentene (i tall og %) .....	44
Tabell 3: Bruk av ulike budsjetter .....	51
Tabell 4: Objektive- og subjektive prestasjoner hos alle bedriftene .....	51
Tabell 5: Subjektive prestasjoner hos bedriftene som bruker/ ikke bruker budsjetter .....	52
Tabell 6: Objektive- og subjektive prestasjoner hos bedriftene som bruker/ikke bruker budsjett .....	52
Tabell 7: Årsaker til at bedriftene ikke bruker budsjetter .....	53
Tabell 8: Bruk/ ikke bruk av budsjetter og andre styringsverktøy .....	54
Tabell 9: Delegering av beslutningsmyndighet .....	55
Tabell 10: Styring av arbeidsoppgaver .....	56
Tabell 11: Stabilitet/ dynamikk i omgivelser .....	58
Tabell 12: Priskonkurranse på innkjøp og priskonkurranse på salg .....	59
Tabell 13: Bedriftens økonomistyring .....	60
Tabell 14: Resultater av lineære regresjonsanalyser .....	62

## FIGURER

Figur 1: Rammeverket til Malmi og Brown (2008) .....	17
Figur 2: Bedriftenes størrelse .....	37
Figur 3: Bransjetilknytning .....	38
Figur 4: Forholdet mellom populasjonen og respondentene .....	44
Figur 5: Verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i rammeverket til Malmi og Brown (2008) .....	48
Figur 6: Bedriftenes strategiske fokus .....	49
Figur 7: Budsjetter baserer seg på bedriftens strategi .....	49
Figur 8: Andel bedrifter som bruker/ ikke bruker budsjett aktivt i sin økonomistyring .....	50
Figur 9: Delegering av operative beslutninger .....	55
Figur 10: Antall ansatte på full tid i bedriftene .....	57
Figur 11: Konkurrentenes markedsaktiviteter de siste 3 årene .....	58
Figur 12: I forhold til de største konkurrentene har vi opplevd en tøffere konkurranse .....	59



# 1 INNLEDNING

## 1.1 Aktualisering av problemstillingen

Utforming og bruk av styringssystemer i organisasjoner er et sentralt tema innen fagområdet økonomistyring. Temaet interesserer forskere over hele verden og er relevant for praksis ettersom forskere fokuserer stadig mer på hvordan enkeltdelene i styringssystemene fungerer sammen. Det etterspørres forskning innenfor fagfeltet (Malmi, 2013), og særskilt innenfor styring og styringssystemer i norsk sammenheng (Johanson & Madsen, 2013).

I de fleste moderne organisasjoner finnes en rekke ulike styringssystem med forskjellige formål (Malmi & Brown, 2008). Disse er ofte utformet og implementert av forskjellige ansatte, i ulike deler av organisasjonen og på ulike tidspunkt (Otley, 1980), noe som medfører utfordringer med å kunne isolere effekten av hvert enkelt system (Ouchi & Maguire, 1975). Summen av disse systemene kan da ikke defineres som *ett* helhetlig system, men som en pakke eller konfigurasjon av flere styringssystem (Alvesson & Kärreman, 2004; Gerdin & Greve, 2004; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980). Oppfattelsen av at styring praktiseres som en pakke er ikke ny, og de siste tiårene har dette fenomenet vært forsket mye på (f.eks: Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; Flamholtz, Das, & Tsui, 1985; Otley, 1980). Dette har resultert i flere rammeverk (Ferreira & Otley, 2009; Flamholtz, 1983; Flamholtz m.fl., 1985; Malmi & Brown, 2008; Merchant & Van der Stede, 2007; Otley, 1980; Simons, 1995) som skal gi innsikt i hva en styringspakke kan bestå av. Likevel er det ikke enighet rundt ett konsept eller rammeverk som alle kan akseptere og bruke som basis for konseptuell og empirisk forskning. Noe av grunnen til dette kan være at det eksisterer et stort antall definisjoner og begreper som beskriver hva styring og styringssystemer er. Dersom forskere og forelesere i ulike land benytter svært ulike konseptuelle rammeverk, og utøvelsen av styring i praksis er forskjellig, må det tas hensyn til slike forskjeller når forskningsresultater sammenlignes (Malmi, 2013).

Til tross for at styringssystemene har praktiske relevans for de fleste organisasjoner, er det gjort lite teoretisk og empirisk forskning på styringspakker (Malmi & Brown, 2008), selv om det lenge har vært en tanke at man bør studere dette (Otley, 1980). Siden ulike styringsmekanismer har forskjellige oppgaver i en bedrift, er det koblingene mellom dem som gjør at de fungerer som en pakke (Abernethy og Chua, gjengitt av Sandelin, 2008). Disse koblingene er imidlertid fortsatt lite forsket på (Brown, Malmi og Booth, gjengitt av Sandelin, 2008) og i henhold til Abernethy og Brownell (1997), Alvesson og Kärreman (2004),

Chenhall (2003) og Davila (2005) har det vært få større kvantitative studier på styringspakker. Tidligere forskning fokuserer hovedsakelig på enkeltsystemene isolert sett (Chenhall, 2003) og forutsetter implisitt at man kan tilegne seg forståelse av en effektiv styringspakke ved å aggregere resultatene av uavhengige analyser (Donaldson, 2001). Chenhall (2003, s. 131) sier at utfordringen med å studere enkeltsystemer isolert fra andre styringssystemer er *"the potential for serious model under specification"*. Selv om mye av forskningen på styring, i henhold til Chenhall (2003), betrakter enkeltmekanismer som tilsynelatende virker dekoblet både fra hverandre og konteksten de opererer i, vil disse alltid inngå i en større styringssammenheng. Otley (2016, s. 45) hevder i en oversiktsstudie at: *"The 'package' concept has not yet been taken seriously in the design of most empirical studies although this is fundamental to the design of future studies"*.

Det er ifølge Ferreira og Otley (2009) ikke uvanlig at studier innenfor fagfeltet har et snevert fokus på de formelle økonomistyringssystemene. Studier baseres tradisjonelt på en kybernetisk tradisjon, der man antar at økonomistyringssystemene fungerer som systemer for planlegging, måling, evaluering og korrigerende avvik. Det anerkjennes imidlertid i økende grad at de formelle økonomistyringssystemene bare utgjør *en del* av et større utvalg organisatoriske styringsmekanismer (Ferreira & Otley, 2009). Studier som undersøker koblinger mellom økonomistyringssystemene og andre styringssystemer har derfor potensiale til å bidra med kunnskap som forklarer både funksjonaliteten av styringspakkene, og selve behovet for de formelle økonomistyringssystemene (Sandelin, 2008).

Samfunnsmessige endringer og institusjonelle forventninger medfører at dagens organisasjoner står overfor store styringsmessige utfordringer og behovet for et helhetlig syn på styring øker (Busch, 2000). Det fins imidlertid ikke ett universelt styringssystem som passer for alle organisasjoner i ulike kontekster (Otley, 1980), og mange (f.eks. Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; King, Clarkson, & Wallace, 2010) har forsøkt å finne svar på hvordan styringssystemer kan tilpasses organisasjonens kontekst. I henhold til Bjørnenak (2010a) har forskere som er inspirert av betingelsesteorien har studert sammenhengen mellom utformingen av styringssystemer og kontekstuelle faktorer som størrelse, kompleksitet, strategi og usikkerhet, med blandede resultater og lav forklaringsgrad.

Små- og mellomstore bedrifter (SMB) er svært viktige for norsk økonomi og står for omtrent halvparten av verdiskapningen. Norge har noe over 200 000 små bedrifter, og seks av ti

nordmenn er ansatt i bedrifter med under 100 ansatte. 99,5% av norske bedrifter har færre enn 100 ansatte, og 93% har færre enn ti ansatte (NHO, 2015). Nyetablering og utvikling av eksisterende bedrifter skaper arbeidsplasser, og er viktig for dagens velferdsnivå og for å sikre kommende generasjoners velferd (Regjeringen, 2012). Økonomisk fokus flyttes nordover på områder som er viktig for nasjonal velferd (Andersson, Husebekk, & Penttilä, 2015), og landsdelen opplever raskere vekst enn andre deler av landet. Nord- Norge har mange SMB, og arbeidsledigheten er lavere i Nordland og Troms enn i resten av landets fylker; utfordringen er å tiltrekke seg kompetanse (Mæland, 2016).

Budsjetter anses for å være et av de viktigste styringssystemene i en bedrift, er ofte det første formelle styringsverktøyet som innføres, og til tross for utstrakt kritikk fortsetter budsjetter å få betydelig oppmerksomhet i både forskningslitteratur og undervisning (King m.fl., 2010). I dagens økonomiske klima med svake oljepriser og økende arbeidsledighet kan man tenke seg at SMB blir enda viktigere for norsk økonomi og sysselsetting. Samfunnsøkonomisk er det avgjørende at bedrifter er lønnsomme, da det er store konsekvenser knyttet til ineffektiv drift og konkurser. Måten bedrifter styres på har stor betydning for hvilke resultater og verdiskapning de oppnår.

## **1.2 Studiens problemstilling og formål**

Studien min benytter rammeverket til Malmi og Brown (2008), presentert i artikkelen ”Management control systems package- Opportunities, challenges and research directions”, som teoretisk referanseramme. Jeg har også hentet inspirasjon fra den australske studien ”Budgeting practices and performance in small healthcare businesses” (King m.fl., 2010). Med utgangspunkt i dette ønsker jeg å finne ut om det er sammenhenger mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i rammeverket til Malmi og Brown (2008).

Problemstillingen min er dermed:

*”Hvilke sammenhenger er det mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter?”*

### **1.2.1 Sentrale begreper i problemstillingen**

Malmi og Brown (2008) baserer seg på Simons (1995) konsept om verdistyring, holdningssystemer og strategi som *perspektiv*. Verdier er grunnleggende og varige sentrale prinsipper som veileder og styrer organisasjonens strategi (Johnson, Scholes, & Whittington,

2011). I min studie betraktes verdier som drivere for organisasjoners strategi, fordi ulike strategier ofte baseres på ulike verdsett.

I tråd med Malmi og Brown (2008) betrakter jeg budsjetter som et styringssystem. De baserer seg blant annet på forskningen til Bunce, Fraser, og Woodcock (1995) og Hansen, Otley, og Van der Stede (2003). I henhold til Bunce m.fl. (1995) er budsjettering sentralt i de fleste bedrifter og har nærmest et universalt bruksområde i mange bedrifter. Hansen m.fl. (2003) mener dette skyldes budsjettets evne til å sammenveve ulike tråder i en bedrift til en helhetlig plan som tjener mange forskjellige formål.

I tråd med Malmi og Brown (2008) betrakter jeg organisasjonsstruktur som styringssystem og ikke en kontekstuell faktor. De baserer seg blant annet på Alvesson og Kärreman (2004) og Flamholtz (1983) sin forskning rundt organisasjonsstruktur. Alvesson og Kärreman (2004) mener organisasjonsstruktur kan være en viktig styringsmekanisme siden bruk av spesifikke former for struktur kan fremme kontakt og relasjoner. Flamholtz (1983) sier organisasjonsstruktur er en form for styring som fungerer gjennom spesialisering, som bidrar til å redusere variasjoner i atferd og på den måten øke forutsigbarhet for organisasjoner.

Nordnorske bedrifter er i denne studien hele populasjonen av bedrifter med mellom 1 og 250 ansatte i Nordland, Troms og Finnmark. Jeg betrakter organisasjon og bedrift som samme begrep, og de brukes derfor om hverandre.

### **1.2.2 Formål med studien**

Rammeverket har ingen målsetting om begrepsavklaring, men å stimulere til debatt (Malmi & Brown, 2008) og formålet med min studie er å delta i denne debatten. Siden studien min ser på mer enn ett styringssystem i styringspakken kan det bidra med kunnskap som belyser noen av koblingene i styringspakken (Sandelin, 2008). Kunnskapen om koblingene mellom formelle og uformelle styringsmekanismer er i sin spede begynnelse (Ferreira & Otley, 2009), noe som impliserer at det er et behov for mer forskning. Dersom jeg empirisk kan finne sammenhenger mellom hovedmekanismene (økonomisk-, administrativ- og kulturell styring) i styringspakken (Johanson & Madsen, 2013) kan studien gi et teoretisk bidrag til konseptet om styringspakker, og et praktisk bidrag gjennom kunnskap til bedriftsledere. Min studie er derfor svært aktuell med tanke på at det etterlyses forskning på styringspakker (Abernethy & Brownell, 1997; Bedford & Malmi, 2015; Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; Flamholtz, 1983; Flamholtz m.fl., 1985; Grabner & Moers, 2013; Malmi, 2013; Malmi &

Brown, 2008; Otley, 1980, 2016) og at det også etterspørres større kvantitative studier som undersøker styringspakken (Abernethy & Brownell, 1997; Alvesson & Kärreman, 2004; Chenhall, 2003; Davila, 2005). En bredere forståelse for styringssystemer sett som pakker kan bidra til utvikling av bedre teorier om hvordan organisasjoner på best mulig måte kan utforme styringssystemene slik at de støtter mål, styrer aktiviteter og driver gode prestasjoner (Malmi & Brown, 2008).

Nord- Norge har mange små bedrifter (jamfør EU sin definisjon) og disse er svært viktige både for dagens- og fremtidens sosiale og økonomiske velstand. Siden budsjett ofte er det første formelle styringsverktøyet som innføres (King m.fl., 2010), er en kvantitativ studie av nordnorske små og mellomstore bedrifter, som undersøker sammenhengen mellom budsjetter og andre styringssystem aktuell siden den kan bidra i debatten som foregår rundt styringspakker.

### **1.3 Studiens avgrensning**

Mange faktorer kan påvirke hvordan bedrifter setter sammen sine styringspakker (Chenhall, 2003) og rammeverket som ligger til grunn for denne studien gjør det mulig å forske empirisk på hele styringspakker (Malmi & Brown, 2008). Det vil imidlertid gå utover denne studiens tids- og mulighetsramme å studere hele styringspakken, da en studie av hele styringspakken vil medføre svært mange spørreskjemaspørsmål og hypoteser. Til tross for dette, har for eksempel Buerstad og Didriksen (2014) gjort dette i en masteroppgave, men de avgrenset det imidlertid til to bransjer og deskriptiv statistikk. Avslutningsvis nærmest frarådet Buerstad og Didriksen (2014) andre å studere hele styringspakken, med å si at fremtidige studier med fordel kan begrense seg til å studere én styringsmekanisme eller én bransje. Heiberg og Drøpping (2012) gjorde en eksplorativ og kvantitativ studie av styringssystem og styringspakker i store norske bedrifter (> 100 ansatte), sett i lys av eksterne omgivelser og strategi. Imidlertid fant de tilnærmet ingen sammenhenger mellom ulike styringspakker og de kontekstuelle faktorene. Med tanke på andres erfaringer, velger jeg i denne studien å avgrense forskningen til verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk og den nordnorske konteksten. Jeg studerer sammenhengen mellom verdistyring og bruk av budsjetter, og sammenhengen mellom organisasjonsstruktur og bruk av budsjetter, i kombinasjon med den nordnorske konteksten, størrelse og usikkerhet i omgivelser. En ytterligere avgrensning er at offentlig sektor ekskluderes.

I norsk sammenheng, omtales ofte SMB som organisasjoner med mindre enn 100 ansatte, en definisjonen som til en viss grad benyttes av NHO (2015) og Forskningsrådet (2017). Statistisk sentralbyrå (2016) har en annen avgrensning der statistikken deles i flere ulike størrelsessegmenter (1-4 ansatte, 5-9 ansatte, osv.). Den Europeiske Unionen (EU) definerer SMB som organisasjoner med mindre enn 250 årsverk, omsetning under 50 millioner euro eller balansesum under 43 millioner euro. EU skiller ytterligere mellom små bedrifter (< 50 ansatte) og mellomstore bedrifter (< 250 ansatte) (Forskningsrådet, 2017). EU sin definisjon brukes til en viss grad i norsk sammenheng i forbindelse med tilskuddsordninger som finansieres av EU- midler. Det er foreløpig ikke etablert en formell norsk definisjon som definerer SMB (Regjeringen, 2012). Til tross for at det i Norge er vanlig å definere SMB som bedrifter med under 100 ansatte, noe som avviker fra EU sin definisjon, velger jeg i denne studien å benytte EU sin definisjon. Bakgrunnen for dette er at en forskergruppe ved Handelshøgskolen, UiT Norges arktiske universitet, som arbeider med strategi, styring og ledelse (SSL), i etterkant skal benytte de dataene jeg samler inn. Denne forskergruppen bruker EU sin definisjon på SMB.

#### **1.4 Studiens videre oppbygging**

Studien inneholder 6 kapitler. Etter denne innledningen presenteres studiens teoretiske rammeverk i kapittel 2. I kapittel 3 redegjør jeg for studiens metode og forskningsdesign, og de valg jeg har tatt gjennom forskningsprosessen. Kapittel 4 inneholder en presentasjon av empirien jeg samlet inn gjennom den nettbaserte spørreundersøkelsen. I kapittel 5 analyserer jeg mine empiriske hovedfunn, basert på teorien jeg presenterte i kapittel 2. I kapittel 6 oppsummerer jeg mine hovedfunn og svarer på problemstillingen. Jeg vurderer også studiens begrensninger, studiens bidrag og kommer med forslag til videre forskning.

## **2 TEORETISK RAMMEVERK FOR STUDIEN**

Formålet med dette kapitlet er en detaljert og begrunnet gjennomgang av litteraturen innenfor det temaet jeg har valgt (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2012). Kapitlet er delt i tre hoveddeler. I den første delen tar jeg for meg hvordan forskningslitteraturen betrakter styring. Den andre hoveddelen ser på styring og kontekst, og jeg går gjennom to perspektiver innen betingelsesteorien som er relevant for min studie. I den tredje hoveddelen presenterer jeg rammeverket til Malmi og Brown (2008), som fungerer som referanseramme for min studie. Avslutningsvis kommenteres ulike utfordringer som har betydning for forskning innenfor feltet, og kapitlet oppsummeres med et kort sammendrag.

### **2.1 Hva er styringssystem?**

Det eksisterer en mengde definisjoner og beskrivelser av styring og styringssystemer i litteraturen (Alvesson & Kärreman, 2004; Anthony, 1965; Chenhall, 2003; Fisher, 1998; Flamholtz m.fl., 1985; Gjønnnes & Tangenes, 2012; Green & Welsh, 1988; Merchant & Van der Stede, 2007; Otley & Berry, 1980; Ouchi, 1979; Simons, 1995). Noen definisjoner er brede, andre smale, og noen ser på styring som et middel for å nå mål (Malmi & Brown, 2008). Forskningstrenden med å studere kombinasjoner av styringsmekanismer som danner systemer eller pakker, har ført til usikkerhet i hva som egentlig menes med styring, styringssystem og styringspakke (Grabner & Moers, 2013) og i engelskspråklig litteratur finner man blant annet begreper som: management accounting (MA), management accounting systems (MAS), management control (MC), management control systems (MCS), management control systems package (MCSP), organizational controls (OC), organizational control systems (OCS) og strategic controls (SC). Alle disse refererer til styring av organisasjoner i ulike dimensjoner.

I henhold til Chenhall (2003) refererer MA til rutiner og standarder for budsjettering eller produktkalkulasjon, mens MAS refererer til systematisk bruk av MA for å nå mål. Videre tolker Chenhall (2003) OC som styring innebygget i prosesser og aktiviteter, for eksempel kvalitets- eller just- in- time styring. MCS betrakter han som et bredere begrep som også omfatter MAS og andre typer styring. Merchant og Van der Stede (2007) bruker en smal definisjon som begrenser MC til mekanismer ledelsen bruker for å sikre at ansattes atferd er i tråd med organisasjonens mål og strategier. Videre inneholder MCS action controls, result controls og people controls, som henholdsvis kan oversettes til styring av atferd, resultater og

kultur. Anthony (1965, s. 32) definerte økonomistyring som *"The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives"*. Denne definisjonen er svært smal i den forstand at den ekskluderer strategisk- og operativ styring rettet mot å styre atferd (Malmi & Brown, 2008), og begrenser seg til et internt fokus uten hensyn til organisasjonens kontekst. Ifølge Gjønnes og Tangenes (2012, s. 23) omfatter økonomistyring tre områder: prestasjonsstyring, beslutningsstøtte og ressursstyring, der hovedoppgaven til økonomistyringssystemet er å: *"omsette tilsiktet strategi til operativ handling samt å identifisere og forsterke vellykkede læringsmønstre som danner fremvokst strategi."* Med dette mener de at økonomistyringen skal *"bidra til å forene det operative med det strategiske"*.

En rekke forskere definerer styring som et middel for å oppnå målkongruens; at individers og gruppers mål samsvarer med organisasjonens mål, og beveger seg dermed videre fra kun styring av atferd (Malmi & Brown, 2008). Flamholtz (1983) definerer OC som enhver handling eller aktivitet som øker sannsynligheten for at ansatte opptrer på en slik måte at organisasjonen når sine mål. Videre sier Flamholtz (1983) at de fleste organisasjoner bruker kombinasjoner av styringsmekanismer; som direkte overvåking, regler, jobbeskrivelser, standarder, prosedyrer, budsjetter og prestasjonsmåling. Underforstått kan dette ses på som konkrete mekanismer og prosesser som inngår i en organisasjons styringssystem (OCS). Men dersom man ifølge Flamholtz (1983, s. 154) kun ser på OCS som: *"a collection of rules, standards, budgets, etc., or more significantly, if we treat such an ad hoc collection of techniques as a "control system", then we may overlook the necessity for the architecture of control systems to be designed"*. Med dette mener han at enkeltmekanismene i systemet ikke må forveksles med systemet i seg selv. Eksempelvis er således ikke et budsjettssystem det samme som et styringssystem, og teknisk sett bør man derfor ikke bruke begrepet budsjettstyringssystem. Flamholtz m.fl. (1985) ser også på OC som et middel for å oppnå målkongruens, og definerer OCS som teknikker og prosesser utformet for å oppnå målkongruens i organisasjonen som helhet. Otley og Berry (1980) bruker også begrepet OC, og mener styring er rutiner og prosedyrer for å kontrollere, regulere og koordinere produksjon, administrasjon og andre aktiviteter slik at man oppnår organisasjonens mål.

Alvesson og Kärreman (2004) definerer MC generelt som verktøy for å styre, overvåke og evaluere individuelle- og kollektive handlinger. Styring av atferd inkluderer typisk å utforme og overvåke arbeidsprosesser, og de mener at MC i praksis er rettet mot å styre tankesett, ved



å påvirke atferd indirekte gjennom normer, følelser, holdninger og verdier. Imidlertid gjør Alvesson og Kärreman (2004) et mer konkret skille mellom styring av atferd og styring av tankesett, og kaller dette henholdsvis *tecnocratic* og *socio-ideologic* styring. *Tecnocratic* refererer til en kombinasjon av teknisk og byråkratisk, der teknisk styring er bygget inn i det teknologiske arbeidet, mens byråkratisk styring utføres gjennom regler, prosedyrer og formelle incentiver. Styring av atferd omfatter da at ledelsen primært arbeider med planer, mekanismer og systemer som fokuserer atferd og/ eller resultater, og kan sammenlignes med det som Malmi og Brown (2008) kaller administrativ styring. *Socio-ideological* omfatter sosiale relasjoner, identitetsdannelse og ideologi (Alvesson & Kärreman, 2004) og kan til en viss grad sammenlignes med det Malmi og Brown (2008) kaller verdistyring og klanstyring, det Ouchi (1979) kaller uformelle sosiale strukturer eller klanmekanismer og det Flamholtz (1983) definerer som organisasjonskultur.

Simons (1995) rammeverk *Levers of Control (LOC)*, beskriver også styringssystemet som en pakke. Han beskriver styring som et girsystem, der man for å oppfylle bedriftens behov anvender ulike systemer til ulike utfordringer. *LOC*- rammeverket skiller mellom holdnings- og barrieresystemer for styring av atferd, og Simons (1995) sentrale poeng, i likhet med Otley (1980), er at man må forlate tankegangen om at ett system er tilstrekkelig; man trenger flere systemer for å styre under ulike betingelser.

Mangelen på *en* entydig definisjon, den betydelige begrepsmengden og de ulike kontekstuelle faktorene som påvirker organisasjoner, medfører at utformingen og bruken av styringssystemer blir krevende. Dette medfører utfordringer relatert til å forstå hvordan ulike styringssystemer fungerer som en pakke (Malmi & Brown, 2008). Jeg velger å støtte meg til Malmi og Brown (2008) sin definisjon, som tar utgangspunkt i at styring er systemer, regler, prosedyrer, verdier og andre aktiviteter ledelsen bruker for å sikre at ansattes atferd og beslutninger er i tråd med organisasjonens mål og strategi. Hvis disse er hensiktsmessig utformet og koordinert som et helhetlig system kan de kalles et styringssystem. Ethvert system kan kategoriseres som et styringssystem, men siden de fleste moderne organisasjoner har ulike styringssystemer som ofte er introdusert av ulike interessenter på ulike tidspunkt, og styring da ikke kan defineres som ett helhetlig styringssystem, brukes begrepet pakke (Malmi & Brown, 2008). Malmi og Brown (2008, s. 287) definerer dette som: "*a management control systems (MCS) package is a collection or set of controls and control systems*", altså en samling eller ett sett av styringsmekanismer og styringssystemer. *Styringspakke* er et

sentralt begrep i denne definisjonen, og refererer til at organisasjoner bruker styringsmekanismer i ulik grad, og at én organisasjons sammensetning av mekanismer utgjør en pakke eller en konfigurasjon (Malmi & Brown, 2008). Begrepet 'package' ble først benyttet av Otley (1980), som brukte det for å referere til de separate enkeltdelene av et overordnet styringssystem. Styringspakke betegner altså den sammensetningen av styringssystemer som ulike organisasjoner bruker i praksis (Alvesson & Kärreman, 2004; Gerdin & Greve, 2004; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980). I praksis fungerer imidlertid ikke styringssystemene isolert (Chenhall, 2003), men påvirkes av konteksten organisasjonene befinner seg i.

## **2.2 Styring og kontekst**

I henhold til Otley (1980) fins det ikke et universelt styringssystem som passer for alle organisasjoner i ulike kontekster. Alle sammenhenger mellom styringssystemer vil ikke gjelde for alle organisasjoner, men påvirkes av organisasjonens kontekst (Grabner & Moers, 2013). Otley (1980, s. 413) spesifiserer at: *"a contingency theory must identify specific aspects of an accounting system which are associated with certain defined circumstances and demonstrate an appropriate matching"*. Det viktigste er altså å oppnå den riktige tilpasningen mellom styringssystemet og organisasjonens kontekst, noe som ofte omtales som *fit* i litteraturen. Et styringssystem fungerer ikke isolert, men har innvirkning på og er gjensidig avhengig av andre styringssystem i organisasjonen (Chenhall, 2003) og det er derfor vanskelig å studere styringssystemer og deres sammenhenger uten å inkludere kontekstuelle faktorer som påvirker valg av styringssystem (Malmi & Brown, 2008).

### **2.2.1 Betingelsesteori**

Ifølge Chenhall (2003) refererer begrepet betingelse til at noe er sant kun under visse forutsetninger. Det er stadig mer vanlig å bruke begrepet kontekstuell faktor, av flere grunner. For det første unngår man den deterministiske klangen til begrepet betingelse (Gerdin & Greve, 2004), for det andre er kontekstuelle faktorer atskilt fra det som defineres som styringsstruktur, uten at man antyder et faktisk skille i virkeligheten (Bedford & Malmi, 2015). For det tredje er det sannsynlig at organisasjoner har en viss mulighet til å påvirke konteksten de befinner seg i; alle faktorer er således variabler som bedriften på ulike tidspunkt kan bestemme over selv (Fisher, gjengitt av Bedford & Malmi, 2015).

Ideen bak betingelsesteori i forskning på styring av organisasjoner ble utviklet i 1970- årene som forsøk på å forklare variasjoner i styringspraksis. Impulser ble hentet fra teorier om organisasjonsdesign, og forskere så på hvilke styringssystem som var best egnet til organisasjonens kontekst (Chenhall, 2003; Grabner & Moers, 2013; Otley, 1980, 2016). I 1970- årene fokuserte man på betydningen av omgivelser, teknologi, struktur og størrelse, og i nyere tid brukes også strategi og nasjonal kultur, og det skilles ofte mellom moderne og tradisjonell teknologi (Chenhall, 2003). Samlet er disse syv grunnleggende og generiske karakteristika av kontekst. Selve kjernen i betingelsesteorien er at organisasjoner må tilpasse styringssystemene og organisasjonsstrukturen til konteksten, dersom organisasjonen skal prestere godt (Donaldson, 2001). Dette impliserer at effektive styringssystem og strukturer er avhengig av konteksten (Gerdin & Greve, 2004).

En rekke forskere har studert enkeltsystemer i lys av ulike kontekstuelle faktorer (Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; Otley, 1980), men både Chenhall (2003), Dent (1990) og Otley (1980) konkluderer med at resultater i slike studier har vært fragmenterte, ettersom det er vanskelig å fastslå hvilke kontekstuelle faktorer som avgjør hvilke styringssystem som er best egnet. Å undersøke enkeltsystemer opp mot kontekst, uten å se disse i en helhetlig sammenheng med andre styringssystemer kan ifølge Chenhall (2003), Dent (1990) og Fisher (1998) føre til feilaktige konklusjoner. Abernethy og Brownell (1997) etterlyser også den helhetlige analysen, og sier at i praksis vet vi ingenting om hvilken påvirkning en type styring har på en annen, og hvordan ulike styringssystemer kombineres for å fungere som en pakke. Videre hevder de at inntil fenomenet undersøkes empirisk, vil forståelsen av hvordan alle styringsmekanismene fungerer samlet være mangelfull. Mange forskere (Abernethy & Brownell, 1997; Bedford & Malmi, 2015; Bedford, Malmi, & Sandelin, 2016; Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; Flamholtz, 1983; Flamholtz m.fl., 1985; Grabner & Moers, 2013; Malmi, 2013; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980, 2016) mener derfor det er viktig å studere styringspakken som helhet. Malmi og Brown (2008) mener det er viktig å undersøke hele styringspakken i lys av ulike kontekstuelle faktorer, siden ikke alle styringsmekanismer som isolert sett er relevante, er det når de undersøkes samlet som en pakke (Bedford m.fl., 2016).

### **2.2.2 Styring- reduksjonisme eller holisme?**

Innen betingelsesteorien kan man skille mellom det *cartesianske* forskningsperspektivet og *konfigurasjonsperspektivet*. Tradisjonell økonomistyring henter hovedsakelig impulser fra

finansregnskapet og nyklassisk mikroteori. Finansregnskapet fokuserer på sluttresultatet, ikke verdidriverne, mens mikroteori er opptatt av analyse, der man reduserer organisasjonen til en produktfunksjon (Gjønnes & Tangenes, 2012). Et slikt perspektiv, som historisk hovedsakelig studerte økonomistyring ved å undersøke ulike enkeltsystemer isolert, uavhengig av organisasjonens andre styringssystemer (Grabner & Moers, 2013), kan ses som det cartesianske perspektivet i betingelsesteorien. Dette perspektivet karakteriseres av reduksjonismen og fokuserer på at et *begrenset* antall kontekstuelle faktorer kan forklare organisasjoners tilpasning til omgivelsene (Gerdin & Greve, 2004). Organisasjoner kan dermed ha *mange tilpasninger* til omgivelsene, og det kreves kun gradvise, små endringer for å flytte seg fra en tilpasning til en annen (Donaldson, 1996).

Moderne økonomistyring har gjennomgått et paradigmeskifte de siste 30- 40 årene, med nye teorier, rammeverk og metoder for å håndtere utfordringer innenfor fagfeltet. Dagens økonomistyring omfatter ifølge Gjønnes og Tangenes (2012) styring av organisasjoner i helhetlig forstand, noe som støttes av Otley (2016), som sier at styring i seg selv har endret seg med utvikling og popularisering av en mengde 'nye' teknikker, og at styringssystemene må fungere på tvers av organisasjoner. Otley (1980) presiserte allerede på 1980-tallet at økonomistyring ikke bør studeres isolert uten forståelse for helheten, fordi det ville bety at man ignorerer komplekse forhold som utvikler, opprettholder og endrer organisatorisk atferd. Dette synet på styring kan ses på som konfigurasjonsperspektivet i betingelsesteorien, og vokste frem i kritikken av det cartesianske- og reduksjonistiske perspektivet. Det representerer et mer holistisk syn på styring, der man studerer kombinasjoner av styringsmekanismer som danner helhetlige systemer eller pakker (Grabner & Moers, 2013). Konfigurasjonsperspektivet fokuserer på *mange* spesifikke kontekstuelle faktorer der organisasjoners tilpasning til omgivelsene kun kan forstås dersom ulike styringssystemer analyseres som en helhet (Gerdin & Greve, 2004). I motsetning til Donaldson (1996) hevder Mintzberg (1983) at det kun fins *noen få tilpasninger*, og at organisasjoner må gjøre radikale endringer for å flytte seg fra en tilpasning til en annen.

Mens cartesiansk betingelsesteori fremhever kontekstuelle faktorer forbundet med utforming og bruk av styringssystemer, argumenterer konfigurasjonsteoretisk betingelsesteori for at organisasjoner bør *velge* den strukturen som er internt konsistent og best egnet til konteksten (Chenhall, 2003; Drazin & Van de Ven, 1985). At organisasjoner kan velge struktur er i tråd med Malmi og Brown (2008) sin oppfatning om at struktur er noe ledelsen kan endre. Gardin

og Greve (2004) hevder at cartesiansk- og konfigurasjonsperspektivet beskriver motstridende perspektiver på organisasjoners tilpasning, og at forskning kan gi ulike resultater avhengig av hvilket perspektiv det ses fra, til tross for bruk av samme datagrunnlag.

### 2.3 Rammeverk og hypoteseutvikling

Malmi og Brown (2008) utviklet et bredt generisk rammeverk (se figur 1) som gjør det mulig å forske empirisk på hele styringspakker. Rammeverket er forenklet slik at hvert enkeltsystem ikke behandles i dybden og det er heller ingen uttømmende liste over ulike styringssystem, men en kategorisering av hvilke styringssystem som kan inkluderes. Rammeverket ble utviklet etter nesten fire tiår med analyse og syntese av forskningen innenfor økonomistyring, og er således basert på andres forskning. Det er strukturert rundt hvordan styring utføres og kartlegger både formelle og uformelle mekanismer og systemer som ledelsen har tilgjengelig for å styre ansattes atferd. Noen typer styring, for eksempel kulturell styring, har fått lite oppmerksomhet i empirisk forskning (Malmi & Brown, 2008) og ved å inkludere dette i rammeverket får man frem et mer oppdatert og nyansert bilde av utviklingen innen forskningsfeltet. Rammeverket omfatter altså mer enn det som tradisjonelt ses på som økonomistyring. Formålet med rammeverket er å presisere hva som ligger i begrepet pakke, og tilrettelegge for og stimulere til debatt innenfor forskningen på området, ikke å komme med en endelig løsning på alle begrepsmessige uklarheter innenfor forskningsfeltet (Malmi & Brown, 2008).

<b>Kulturell styring</b>						
Klanstyring		Verdistyring			Symbolstyring	
<b>Planlegging</b>		<b>Kybernetisk styring</b>				<b>Belønning</b>
Langsiktig	Kortsiktig	Budsjetter	Finansielle målesystem	Ikke-finansielle målesystem	Hybride målesystem	
<b>Administrativ styring</b>						
Styringsstruktur		Organisasjonsstruktur			Regler og prosedyrer	

Figur 1: Rammeverket til Malmi og Brown (2008)

Malmi og Brown (2008) plasserer kulturell styring øverst for å indikere at det er en bred, men vanskelig definerbar form for styring. Kulturell styring betraktes som relativt stabil og danner derfor en ramme for andre styringssystem. I midten plasserer Malmi og Brown (2008) systemer for planlegging, kybernetikk og belønning, som ofte er tett sammenkoblet i mange moderne organisasjoner og derfor plassert i kronologisk rekkefølge (fra venstre mot høyre) slik de brukes i praksis. Det er de kybernetiske styringssystemene som tradisjonelt sett

betraktes som de formelle økonomistyringssystemene (Sandelin, 2008). Nederst plasserer Malmi og Brown (2008) administrative styringssystem som skal gi systemene i midten den strukturen de trenger for å fungere. Mange forskere behandler ifølge Malmi og Brown (2008) organisasjonsstruktur som en kontekstuell faktor, men Malmi og Brown (2008) betrakter organisasjonsstruktur som et styringssystem, ettersom strukturen omfatter mekanismer som ledelsen kan bruke og endre i styringsprosessen.

I de neste avsnittene vil jeg gå inn på innholdet i de ulike systemene i rammeverket. Jeg vil hovedsakelig konsentrere meg om verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur, ettersom det er sammenhengen mellom disse som er hovedfokuset i min studie. Jeg vil også presentere og argumentere for fem alternativhypoteser som kan hjelpe meg å undersøke disse sammenhengene.

### **2.3.1 Kulturell styring**

Organisasjonskultur er ifølge Malmi og Brown (2008) et styringssystem når det brukes til å regulere atferd. Rammeverket deler kulturell styring i tre styringssystemer: verdistyring, symbolstyring og klanstyring. Malmi og Brown (2008) baserer seg på Flamholtz (1983, s. 158) sin definisjon av organisasjonskultur: *"the set of values, beliefs and social norms which tend to be shared by its members and, in turn, influence their thoughts and actions"*, som de mener har bred støtte blant forskere på området. Symbolstyring og klanstyring er ikke aktuelle i min studie, og vil derfor ikke omtales ytterligere. Verdistyring er imidlertid sentralt for min problemstilling, og jeg vil derfor gå nærmere inn på denne formen for styring.

#### ***Verdistyring***

Malmi og Brown (2008) baserer seg på Simons (1995) konsept om verdistyring gjennom det han beskrev som holdningssystemer i LOC-rammeverket. Holdningssystemer er knyttet opp mot organisasjoners kjerneverdier, og hovedformålet er å inspirere og skape forpliktelse til kjerneverdier. Ledere kan bruke holdningssystemer for å utvikle og forsterke organisasjoners verdigrunnlag, og uten formelle holdningssystem må ansatte anta hva som er akseptabel atferd. Når organisasjoner vokser og blir mer komplekse og uoversiktlige blir det vanskeligere for ansatte å forstå organisasjoners formål og retning (Simons, 1995).

Verdier er grunnleggende og varige sentrale prinsipper som veileder og styrer organisasjoners strategi (Johnson m.fl., 2011). Verdiene er ofte lite synlige, handler om hva kulturen verdsetter og opplever som viktig (Schein, 2010), og formes og påvirkes av organisasjoners

historie og organisasjonskultur. De kan således betraktes som drivere for organisasjoners strategi, fordi ulike strategier ofte baseres på ulike verdsett. Simons (1995) betrakter strategi som *perspektiv*; altså en måte å se verden på, der man best styrer verdiene ved hjelp av holdningssystemer (Simons, 1995). Verdier utformes for å påvirke ansattes atferd og effekten av verdier på atferd kan institusjonaliseres gjennom holdningssystemer (Malmi & Brown, 2008). Organisasjoners strategi kan betraktes som et virkemiddel ledere kan bruke for å påvirke blant annet organisasjonskulturen gjennom verdiene, fordi de gjennom ulike strategiske valg kan posisjonere bedriften best mulig i ulike kontekster (Bedford & Malmi, 2015).

I moderne strategiarbeid har det vokst frem et nytt perspektiv, der aktiviteter forbundet med den som utøver strategien står i sentrum. Strategi i praksis handler om å forstå hvilke prosesser og praksis som er knyttet til strategiske resultater. Strategi er en kontekstavhengig aktivitet som består av samarbeid mellom flere mennesker i en organisasjon (Roos, von Krogh, Roos, & Boldt- Christmas, 2014), og en forutsetning for vellykket oversettelse av strategi er at det fokuseres på aktiviteter og prosesser som knytter strategi til det operative nivået. Dette kaller Bunce m.fl. (1995) strategisk samsvar, som innebærer at verdier, mål og budsjetter inkluderes i planleggingen av strategien. Ifølge Flamholtz (1983) må koblingen mellom budsjetter og andre styringssystemer være tilstrekkelig dersom budsjettet skal oppfylle sin funksjon, og manglende koblinger mellom strategi og budsjetter kan medføre problemer med å se sammenhenger mellom mål på ulike nivå (Johanson & Madsen, 2013). Når det gjelder sammenhengen mellom styringssystemer og strategi bygger mye av litteraturen på ulike strategiske rammeverk (Bedford & Malmi, 2015). Min studie bygger på Porter (1980) sin konkurransestrategi: kostnadsleder og produkt differensiering.

Kostnadslederstrategier fokuserer ifølge Porter (1980) primært på kostnads kontroll, mens det primære fokuset for differensieringsstrategier er et unikt produkt. Kostnadslederskap impliserer i henhold til Langfield-Smith (1997) at bedriften har mål om å ha de laveste kostnadene i sin bransje, der kilden til fortrinnet kan komme fra skalafordeler, reduserte innkjøpspriser og overlegen teknologi. Dette medfører ifølge White (1986) at oppgavene relatert til denne strategien hovedsakelig må konsentreres rundt interne prosesser i bedriften, med hovedfokus på lønnsom utnyttelse av kapital og menneskelige ressurser. Produkt differensiering impliserer på den annen side at bedriften har som mål å tilby kundene produkter med kvalitet og attributter som verdsettes (Langfield-Smith, 1997). Oppgavene

relatert til denne strategien konsentreres dermed hovedsakelig om bedriftens eksterne omgivelser og produktdesign, noe som medfører at distribusjons- og leveransesystemer må skreddersys til markedskravene (White, 1986). I henhold til Bjørnenak (2003) handler strategisk økonomistyring om koblingen mellom organisasjoners strategi og utformingen av styringssystemene. Kostnadsledere bør derfor velge tradisjonelle styringssystemer, som budsjettstyring og rentabilitetsmål, mens produkt differensierer bør velge kundefokuserte styringssystemer. Kundefokuserte styringssystemer innebærer å fokusere på lønnsomme produkter og segmenter, rendyrking av produkter og tjenester og struktur som gir organisasjonen kostnadmessige konkurransefortrinn (Bjørnenak, 2003).

Kostnadslederstrategier krever dermed klare mål og budsjetter som legger til rette for kostnadskontroll (King m.fl., 2010), mens produkt differensieringsstrategier har behov for fleksibilitet fordi organisasjonene må tilpasse seg kundenes etterspørsel (Bjørklund, Skallerud, Sogn-Grundvåg, & Grønhaug, 2008). For å opprettholde lønnsomhet må kostnadslederen ha en stram kostnadsstyring, mens produkt differensiering krever mindre formell styring, fordi marginene er høyere (King m.fl., 2010). Således har disse to strategiene forskjellig utgangspunkt; kostnadslederen er fokusert på interne prosesser, mens produkt differensierer er eksternt fokusert på markedet. Det fordrer at kostnadsledere har grunnleggende verdier som bygger opp under kostnadskontroll, budsjett disiplin og effektivitet, og at produkt differensierer har grunnleggende verdier som bygger opp under fleksibilitet og eksterne hensyn. Verdistyring i denne studien er dermed målt ved strategisk fokus, og jeg foreslår følgende alternativhypotese:

**H<sub>1</sub>.** Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og verdistyring (produkt differensiering eller kostnadslederskap).

### **2.3.2 Styring gjennom planlegging**

Rammeverket skiller mellom langsiktig planlegging og handlingsplaner. Handlingsplaner innebærer at mål og tiltak settes for den umiddelbare fremtid, vanligvis 12 måneder eller mindre. I langsiktig strategisk planlegging skal man etablere mål og tiltak for middels eller lengre tidshorisont (Malmi & Brown, 2008). Til tross for at planlegging ofte er nært koblet til budsjetter er det ikke fokus i min studie, og vil derfor ikke kommenteres ytterligere.



### 2.3.3 Kybernetisk styring

Rammeverket identifiserer fire grunnleggende kybernetiske systemer: budsjetter, finansielle mål, ikke- finansielle mål og hybrider (Malmi & Brown, 2008). Green og Welsh (1988, s. 289) definerer kybernetikk som: *"a process in which a feedback loop is represented by using standards of performance, measuring system performance, comparing that performance to standards, feeding back information about unwanted variances in the system, and modifying the system's comportment"*. Gjønnes og Tangenes (2012, s. 245) definerer kybernetikk som systemer som er *"avhengige av rutinemessig feedback av avviksinformasjon for å korrigere de prosessene systemene er ment å styre"*. Dette er altså systemer for måling, rapportering og evaluering av prestasjoner. Siden det er budsjetter som står i fokus for denne studien vil jeg i de neste avsnittene gå nærmere inn på budsjetter som kybernetisk styringssystem. Jeg vil også presentere de kontekstuelle faktorene som jeg fokuserer på i studien; størrelse og opplevelse av usikkerhet i omgivelser (OUO).

#### ***Budsjetter***

Malmi og Brown (2008) betrakter budsjetter som et styringssystem og baserer seg på forskningen til Bunce m.fl. (1995) og Hansen m.fl. (2003). I henhold til Bunce m.fl. (1995) er budsjettering sentralt i de fleste bedrifter og har nærmest et universalt bruksområde i mange bedrifter. Hansen m.fl. (2003) mener dette skyldes budsjettets evne til å sammenveve ulike tråder i en bedrift til en helhetlig plan som tjener mange forskjellige formål. I tråd med Malmi og Brown (2008) mener King m.fl. (2010) at budsjetter kan betraktes som styringssystem. Budsjetter kan påvirke ansattes atferd og beslutninger ved å oversette bedriftens mål i handlingsplaner, kommunisere målene og gi et sammenligningsgrunnlag for å evaluere prestasjoner (King m.fl., 2010). Det tradisjonelle budsjettet beskrives vanligvis som en sammenfattet plan for den økonomiske betydningen av bedrifters planer og aktiviteter, der planene er forankret i strategi og mål. Budsjettet uttrykkes vanligvis innenfor formatrammen av finansregnskapet, med en avgrenset tidshorisont (Gjønnes & Tangenes, 2012).

Det tradisjonelle budsjettet har vært gjenstand for mye kritikk over lengre tid, først gjennom *Relevance Lost*- debatten som ble innledet av Johnson og Kaplan (1987). Hovedargumentene i debatten gikk ut på at budsjettet hadde mistet sin relevans fordi styringsinformasjon kom for sent og var for aggregert til å kunne støtte beslutningstaking (Bjørnenak, 2010b). Kritikken i senere tid har hovedsakelig kommet fra *Beyond Budgeting*- debatten, der budsjettet ses på som unødvendig tidkrevende, går ut på dato etter kort tid og at det blir for mye spill og

forhandling (Bogsnes, 2012). Budsjettet er også kritisert for å gi kompleksitetsproblemer ved høy detaljgrad, som kan medføre for mange budsjettposter (Bjørnenak, 2014). Til tross for kritikken er bruk av budsjetter sentralt i mange organisasjoner og brukes blant annet til planlegging, evaluering, ressursallokering og integrering av prosesser (Malmi & Brown, 2008). Budsjetter anses for å være et av de viktigste styringssystemene i en bedrift, er ofte det første formelle styringsverktøyet som innføres, og fortsetter å få betydelig oppmerksomhet både i forskningslitteraturen og i undervisning (King m.fl., 2010). Mange oppfatter budsjettet som verdiskapende, noe det også kan være (Bjørnenak, 2010b), dersom det brukes riktig.

Gjønnes og Tangenes (2012, s. 182) beskriver budsjettets formål som *”å anskueliggjøre og realismeteste de finansielle implikasjonene av operative planer, noe som innebærer at budsjettet har karakter av en prognose”* og utelukker dermed bruk av budsjettet til formål som for eksempel planlegging, målformulering, oppfølging og avviksanalyse, ansvarliggjøring og som grunnlag for belønning. Budsjetter skal koordinere økonomisk aktivitet på tvers av enheter og fungere som ramme for ansvarliggjøring av ledere, men er ikke et mål i seg selv. Budsjettering må i følge Flamholtz (1983) ses på som én del av et helhetlig styringssystem, og ikke som et styringssystem i seg selv. Han mener at det er stor forskjell mellom budsjetter som styringssystem og budsjetter som styringsverktøy, og hvis koblingen mellom budsjettet og andre styringssystemer ikke er tilstrekkelige, vil ikke budsjettet oppfylle sin tiltenkte funksjon (Flamholtz, 1983). Malmi og Brown (2008) betrakter budsjettet som en del av det kybernetiske styringssystemet, og mener budsjettet bør fokusere på planlegging av tiltak og evaluering av prestasjoner opp mot dem. Dette kaller Hansen m.fl. (2003) prestasjonsplanlegging og *ex post* evaluering, altså en sammenligning av faktiske prestasjoner opp mot planen.

### ***Budsjetter og bedrifters størrelse***

King m.fl. (2010) mener at bedriftenes størrelse er av betydning for om bedrifter har evne til å håndtere faste kostnader ved budsjettering. Chenhall (2003) sier at majoriteten av forskning som benytter størrelse som kontekstuell faktor har studert relativt store organisasjoner, fordi det oftest er disse som i størst grad innfører formelle styringssystemer. Store organisasjoner krever mer formell styring, fordi kompleksiteten øker i takt med størrelse (Chenhall, 2003). Ved investering i formell budsjettpraksis har store organisasjoner ofte et bedre utgangspunkt enn små bedrifter, i form av finansielle ressurser, effektiv administrering, skalafordeler og spesialisering (King m.fl., 2010). Chenhall (2003) sier at store organisasjoner assosieres med

blant annet spesialisering, og fokuserer mer på deltakelse i budsjetteringsprosessen og sofistikerte styringssystemer (Chenhall, 2003) enn små bedrifter.

Selv om styringssystemenes rolle i små og mellomstore organisasjoner ifølge Chenhall (2003) har fått liten oppmerksomhet i betingelsesteoretisk styringslitteratur, er det likevel sannsynlig at bruken av formelle- og uformelle styringsmekanismer vil variere med organisasjoners størrelse. I henhold til King m.fl. (2010) betrakter ofte organisasjoner som ønsker å innføre budsjetter kostnaden relatert til dette som signifikant, noe som indirekte medfører at størrelse er en avgjørende faktor for denne beslutningen. Det er sannsynlig at store organisasjoner har større behov for, og har mer ressurser til budsjettering, og at mindre organisasjoner ofte ikke vil være i stand til å gi avkall på ressurser fordi det går på bekostning av primære aktiviteter (King m.fl., 2010).

Operasjonalisering av størrelse har vært gjenstand for debatt i litteraturen. Størrelse kan betraktes som en refleksjon av kompleksitet og tilgjengelige ressurser, som begge hevdes å øke i takt med organisasjoners størrelse (Fredrickson & Mitchell, Mintzberg, gjengitt av King m.fl., 2010). Størrelse kan i henhold til Chenhall (2003) operasjonaliseres ved for eksempel profitt, salgsvolum, balansesum, aksjeverdi og/ eller antall ansatte. Imidlertid kan bruk av finansielle mål gjøre sammenligning vanskelig, fordi ulike bedrifter kan ha ulike regnskapspraksis, og derfor benyttes ofte antall ansatte som mål på størrelse (Chenhall, 2003). I min studie benytter jeg antall ansatte på full tid, slik som beskrevet av King m.fl. (2010) og til dels Chenhall (2003), og jeg foreslår følgende alternativhypotese:

**H<sub>2</sub>.** Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og størrelse.

### ***Budsjetter og opplevelse av usikkerhet i omgivelser***

Eksterne omgivelser betraktes i følge Chenhall (2003) som selve grunnlaget for kontekstbasert forskning, og relaterer seg til faktorer som for eksempel turbulens, fiendtlighet, diversitet, kompleksitet og dynamikk, som alle kan skape trusler eller muligheter for organisasjoner (Khandwalla, gjengitt av Chenhall, 2003). Malmi og Brown (2008) sier at usikkerhet i omgivelser kan medføre at organisasjoner trenger et bredere beslutningsgrunnlag, altså mer økonomisk informasjon, for å frem et riktig bilde av virkeligheten. Dette antyder en mer omfattende bruk av styringssystemer ved usikkerhet i omgivelser. Imidlertid, fra et atferdsperspektiv, kan usikkerhet i omgivelser medføre større behov for fleksibilitet og betydelig engasjement fra ansatte, og dermed mindre omfattende bruk av styringssystemer,

ved de samme usikre omgivelsene. Derfor kan konteksten potensielt ha svært ulike effekter på styringssystemene, avhengig av hva systemet brukes til; beslutningstaking eller styring (Malmi & Brown, 2008). I denne studien fokuserer jeg på dynamikk og konkurranseintensitet (fiendtlighet).

Lawrence og Lorsch (1967) og Chapman (1997) mener at opplevelse av usikkerhet i omgivelser gjør planlegging og styring vanskeligere. Ledere kan ikke lengre ha tillit til prognoser for fremtiden (Chenhall, 2003) og økt dynamikk medfører således at antakelser om fremtiden blir fort utdaterte. Dette medfører at tid brukt på planlegging er bortkastet siden disse antakelsene, som budsjetter ofte bygger på, raskt blir utdaterte. Budsjettet kritiseres derfor for å ikke være tilpasset dynamiske omgivelser (Hope & Fraser, 2003). Chenhall (2003) sier at økt dynamikk i omgivelser medfører mindre fokus på bruk av budsjetter, nettopp fordi økt dynamikk gjør planlegging for fremtiden vanskeligere. Når omgivelsene er dynamiske kreves det i følge Chapman (1997) større grad av uformell kommunikasjon for å opprettholde effektiv beslutningstaking, og formell styring er da mindre nyttig. Når omgivelser endrer seg får organisasjoner behov for mer fleksible og tilpassningsdyktige styringssystemer (Chenhall, 2003; Otley, 2016). Siden organisasjoner forsøker å maksimere sine resultateter ved å tilpasse seg konteksten på best mulig måte, vil de være opptatt av å unngå mistilpasninger som kan oppstå når konteksten endrer seg fordi det kan lede til svekkede resultater (Donaldson, 2001). Endringer i omgivelser kan medføre at priser og marginer presses, produkters livssyklus blir kortere og kundepreferanser skifter fort. Dette gir også større behov for fleksibilitet og tilpassningsdyktige styringssystemer, og utarbeidelse av budsjetter en gang i året tilrettelegger ikke for dette behovet (Hope & Fraser, 2003). De tradisjonelle budsjettene gjør det derfor utfordrende for bedriftene å reagere på usikkerhet i omgivelsene, siden budsjettet oppdateres for sjelden (Hansen m.fl., 2003).

Chenhall (2003) og Khandwalla (1972) argumenterer for at styringssystemer egnet i dynamiske omgivelser, ikke nødvendigvis er like godt egnet ved intens konkurranse. De mener konkurranseutsatte organisasjoner har større behov for formelle styringssystemer, som for eksempel budsjetter. Forskning basert på store bedrifter og konkurranseintensitet (fiendtlighet) viser også at organisasjoner som møter sterkere konkurranse benytter mer formell styring og fokuserer mer på budsjetter (Khandwalla, 1972). Ifølge Khandwalla (1972) er det sannsynlig at økt konkurranseintensitet vil medføre mer bruk av styringssystemer, fordi

jo mer intens konkurranse desto større blir behovet for kostnadskontroll og evaluering, og desto mer kan man forvente at nytten ved styring overstiger kostnaden.

I små bedrifter er det imidlertid mindre sannsynlig at ledere bruker begrensede ressurser på budsjettering når OUO (økt dynamikk og økt konkurranseintensitet) øker (Matthews & Scott, gjengitt av King m.fl., 2010). I kontrast viser også forskning (Ezzamel, gjengitt av Chenhall, 2003) at høy usikkerhet assosieres med økt fokus på bruk av budsjetter, mer deltakelse og samhandling mellom ledere og ansatte, og økt lønnsomhetspress (Merchant, gjengitt av Chenhall, 2003). Stor konkurranseintensitet assosieres derfor ofte med sterkere fokus på bruk av budsjetter i små bedrifter (Otley, gjengitt av Chenhall, 2003). Basert på at det er mange små bedrifter i Nord- Norge er det ikke utenkelig at de vil bruke budsjetter i større omfang dersom de opplever omgivelsene som usikre. Jeg foreslår derfor følgende alternativhypotese:

**H<sub>3</sub>.** Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og opplevelse av usikkerhet i omgivelser.

### ***Budsjetter og prestasjoner***

Selv om budsjetter brukes til mange formål i bedrifter, er det likevel ikke etablert en klar sammenheng mellom bruk av budsjetter og lønnsomhet (McMahon, gjengitt av King m.fl., 2010). Til tross for dette fremheves budsjetter av akademikere, forelesere og praktikere som et verktøy for å øke prestasjoner (Hansen m.fl., 2003).

*Fit* handler i følge King m.fl. (2010) om å utforme styringssystemer i organisasjoner på en slik måte at de har en positiv effekt på prestasjonene. Tanken er at ulike kombinasjoner av kontekstuelle faktorer passer med ulike styringssystemer, og effektiviteten som oppnås ved den beste tilpasningen er et resultat av et riktig designet styringssystem. Når tilpasningen mellom bruken av budsjetter og kontekstuelle faktorer ikke er optimal, altså en *misfit*, vil det påvirke prestasjoner negativt. Mistilpasning assosieres derfor med reduserte prestasjoner, uavhengig av om årsaken er over- eller underbudsjettering, og ineffektivitet oppstår fordi det faktiske behovet for budsjettstyring ikke er i samsvar med innført praksis. Overbudsjettering medfører misbruk av knappe ressurser, mens underbudsjettering medfører styrings- og koordinasjonsproblemer, og begge deler vil resultere i ineffektivitet og reduserte prestasjoner (King m.fl., 2010). Bjørnenak (2013) sier også at jo flere formål budsjetter brukes til, som for eksempel planlegging, koordinering og ressursfordeling, desto høyere blir kostnaden, noe som kan resultere i redusert lønnsomhet.

I denne studien har jeg målt prestasjoner gjennom to objektive prestasjonsmål og ett subjektivt prestasjonsmål. Dersom budsjetter bidrar til å øke prestasjoner som lærebøker og en del praktikere fremhever (Hansen m.fl., 2003) forventer jeg at nordnorske bedrifter som bruker budsjetter presterer bedre enn de som ikke bruker budsjetter, og jeg foreslår derfor følgende alternativhypotese:

**H<sub>4</sub>.** Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og prestasjoner.

Oppsummert kan man si at det er mange meninger og teorier om hvordan kybernetisk styring kan og bør utføres. I følge Malmi og Brown (2008) bør budsjetter som kybernetisk styringssystem brukes til planlegging av tiltak og evaluering av prestasjoner opp mot dem.

### **2.3.4 Belønning og kompensasjon**

Ifølge Malmi og Brown (2008) knyttes belønning og kompensasjon ofte opp mot det kybernetiske systemet, fordi organisasjoner bruker belønning for å stimulere til gode prestasjoner. Siden jeg ikke fokuserer på dette styringssystemet i denne studien, kommenteres det ikke ytterligere. I de neste avsnittene går jeg heller nærmere inn på administrativ styring, og hovedsakelig organisasjonsstruktur.

### **2.3.5 Administrativ styring**

Malmi og Brown (2008) deler administrativ styring inn i tre deler: styringsstruktur, organisasjonsstruktur og prinsipper og prosedyrer. Administrativ styring handler om å styre ansattes atferd og handlinger gjennom organisering av individer og grupper, overvåking av atferd og hvem de stilles til ansvar overfor, og prosessen med å spesifisere hvordan oppgaver eller handlinger skal utføres (Malmi & Brown, 2008). Mange forskere anser i følge Malmi og Brown (2008) organisasjonsstruktur for å være en kontekstuell faktor, men Malmi og Brown (2008) mener organisasjonsstrukturen er noe ledelsen kan endre, og betrakter det derfor som et styringssystem. Jeg fokuserer på organisasjonsstruktur i denne studien, og vil derfor gå nærmere inn på dette.

#### ***Organisasjonsstruktur***

Malmi og Brown (2008) baserer seg blant annet på Alvesson og Kärreman (2004) og Flamholtz (1983) sin forskning rundt organisasjonsstruktur. Organisasjonsstruktur kan i følge Alvesson og Kärreman (2004) være en viktig styringsmekanisme ettersom man ved bruk av ulike former for struktur kan fremme bestemte former for kontakt og relasjoner. Alvesson og

Kärreman (2004) argumenterer også for at strukturelle former for styring kan ses på som et kulturelt fenomen, siden strukturell styring ikke utføres i en kulturfri kontekst. Strukturell styring er ikke nødvendigvis knyttet til sosialisering, men fokuserer på atferd og resultater som støtter, tilfører, utfordrer og/ eller motsier kulturelle ideer og verdier (Alvesson & Kärreman, 2004). Flamholtz (1983) argumenterer for at organisasjonsstruktur er en form for styring som fungerer gjennom spesialisering, og bidrar på den måten til å redusere variasjoner i atferd og øke forutsigbarhet. For å styre atferd vil de fleste organisasjoner bruke kombinasjoner av ulike styringsmekanismer, som direkte overvåking, regler, stillingsinstruksjoner, standarder, budsjetter og prestasjonsmåling (Flamholtz, 1983).

I henhold til Chenhall (2003) refererer organisasjonsstruktur til den formelle spesifiseringen av ansattes roller eller arbeidsoppgaver, som skal sikre at bedriftens aktiviteter gjennomføres. Arbeidsoppgaver og beslutningsmyndighet fordeles, og man bruker administrative direktiver for styring og koordinering (Chenhall, 2003). Det innebærer ifølge Jacobsen og Thorsvik (2007) å begrense eller delegerer beslutningsmyndighet i arbeidet og utførelsen av arbeidsoppgavene. Flere strukturelle dimensjoner bidrar til styringsprosessen i organisasjoner (Flamholtz, 1983; King m.fl., 2010) og i min studie fokuserer jeg på desentralisering og differensiering.

Differensiering knyttes til at organisasjoners størrelse øker, defineres som i hvilken grad ledere opptrer som 'kvasieiere', og oppnås gjennom desentralisering av beslutningsmyndighet (Lawrence & Lorsch, 1967). I henhold til Lawrence og Lorsch (1967) utvikler effektive organisasjoner strukturer som gjenspeiler omgivelsene; i stabile omgivelser kreves enkle strukturer, mens i dynamiske omgivelser kreves differensierte strukturer. Når bedrifter øker sin differensiering, vil også desentralisering øke, noe som medfører at behovet for formelle styringssystemer øker (Lawrence & Lorsch, 1967). Sentraliserte strukturer kjennetegnes av personlig overvåking, direkte styring og at beslutningstaking begrenses til ledelse eller eiere, mens i organisasjoner med desentraliserte strukturer delegeres beslutningstaking til lavere nivå (Bruns & Waterhouse, 1975). Chenhall (2003) argumenterer for at organisasjoner med desentraliserte strukturer har større behov for fleksible styringssystemer enn organisasjoner med sentraliserte strukturer, og at organisasjoner med desentralisert struktur har behov for mer formelle styringssystemer (Chenhall, 2003). Dette støttes av King m.fl. (2010) som sier at behovet for formelle styringssystemer er større i desentraliserte organisasjoner enn i sentraliserte organisasjoner. Dette medfører at beslutningstaking i sentraliserte organisasjoner

bør kreve relativt få styringsmekanismer, siden sentraliserte organisasjoner har lite administrativ styring og mindre sofistikerte budsjetter, mens desentraliserte organisasjoner har mer formell styring (Bruns & Waterhouse, 1975). Bruns og Waterhouse (1975) sier at organisasjoners aktiviteter kan styres og koordineres ved hjelp av budsjetter, og King m.fl. (2010) argumenterer for at organisasjonsstrukturen kan spille en betydelig rolle for om bedrifter velger å bruke budsjetter. På bakgrunn av dette foreslår jeg følgende alternativhypotese:

**H<sub>5</sub>.** Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og organisasjonsstruktur (desentralisering).

Oppsummert kan jeg konkludere med at mange har undersøkt styringssystemer i lys av ulike kontekster. Likevel er det forsket lite kvantitativt, og til min kjennskap ingenting i nordnorsk kontekst som undersøker denne styringspakken. Tidligere forskning på feltet har hovedsakelig basert seg på de tradisjonelle økonomistyringssystemene (Ferreira & Otley, 2009)

### **2.3.6 Andre relevante studier**

Det fins flere norske studier som har undersøkt bruk av budsjetter i norske bedrifter. Eriksrud og McKeown (2010) finner at 80 % av bedriftene (hovedsakelig > 100 ansatte) i deres utvalg bruker budsjetter. Andersen og Opsahl (2011) finner at 89 % av norske banker bruker budsjetter, mens Feidje og Stura (2015) finner at omtrent 90 % i deres utvalg bruker budsjetter.

Heiberg og Drøpping (2012) kartla styringssystemer i store norske organisasjoner (> 100 ansatte), sett i lys av eksterne omgivelser og strategi. Et av hovedfunnene deres var at de ikke finner noen sammenheng mellom styring og kontekst. Johanson og Madsen (2013) sin artikkel "Økonomisk styring i Norge- en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter" er basert på Heiberg og Drøpping (2012) sin datainnsamling, som igjen er en del av et stort internasjonalt forskningsprosjekt. Johanson og Madsen (2013, s. 5) finner at "*det viktigste elementet for å styre og lede ansatte er organisasjonskultur og verdier*", og at (s. 5-6) "*de tre hovedmekanismene i styringspakken (økonomisk, administrativ og kulturell styring)*" oppfattes som viktige verktøy for å styre ansattes atferd. Johanson og Madsen (2013) finner også at 94 % av organisasjonene bruker budsjetter i en eller annen form: 23% benytter årlige budsjetter, 71% fleksible budsjetter, og 6 % bruker ikke budsjetter.



### 2.3.7 utfordringer ved å studere styring som en pakke

Det fins, som jeg har utredet for i litteraturgjennomgangen, mange gode grunner for å studere styring i et helhetlig perspektiv. Imidlertid eksisterer det også ifølge Malmi og Brown (2008) noen utfordringer. En utfordring er uklare begreper og definisjoner, som kommer frem i kapittel 2.1. En annen utfordring er å identifisere hva en styringspakke inkluderer og ekskluderer, slik at man kan studere dette empirisk. Utfordringen består således i å forstå hvordan alle systemene i pakken fungerer som helhet. En tredje utfordring handler om *hvordan* man empirisk skal studere styringspakken, siden den ofte består av flere store og komplekse systemer. Kompleksiteten i hvert av systemene kan skape vanskeligheter for forskere ved innsamling og kategorisering av data, og i rapportering av resultater (Malmi & Brown, 2008). En annen utfordring, slik jeg ser det etter å ha jobbet med dette rammeverket, er at Malmi og Brown (2008) ikke har lagt noen føringer for operasjonalisering av de ulike styringssystemene.

Rammeverket til Malmi og Brown (2008) har fått kritikk fra for eksempel Otley (2016) som hevder at Malmi og Brown (2008) bare går en del av 'veien' de har identifisert, fordi de har begrenset fokus på at i praksis er ikke alle mekanismene i et overordnet styringssystem alltid like godt integrerte eller koordinerte. Otley (2016) hevder at det ofte er uklart hvorvidt løse koblinger er bevisst utformet eller tilfeldigheter, og at dette bør innlemmes i ideen om styring som en pakke. Videre hevder Otley (2016) at forskere ofte velger å studere kun en del av helhetlige systemer, for eksempel bruk av budsjetter, uten referanse til andre systemer, og at det således er gjort få forsøk på å fange opp helheten av et overordnet styringssystem.

En annen utfordring er at det ifølge tidligere forskning (Chenhall, 2003; Gerdin & Greve, 2008) brukes mange ulike statistiske teknikker for å behandle data. Teknikkene varierer betydelig i forhold til hvordan sammenhenger mellom kontekst og styring modelleres. Dette medfører at det blir vanskelig å sammenligne resultater fra forskning (Malmi & Brown, 2008). Selv om det er betydelig enighet rundt behovet for mer helhetlige studier på styring, er det ikke enighet rundt begreper og rammeverk som brukes som grunnlag for konseptuell og empirisk forskning. Dette har også betydning for hvordan resultater og funn fra empirisk forskning sammenlignes (Malmi, 2013) og presenteres i artikler og journaler (Malmi & Brown, 2008). Resultater bør, ifølge Malmi og Brown (2008), presenteres mindre abstrakt og mer forståelig for de som skal lese dem.

## 2.4 Sammendrag

I dette kapitlet har jeg presentert det teoretiske rammeverket for studien, som skal bidra til at jeg kan svare på problemstillingen. For å forklare og forstå de ulike dimensjonene av styring har det vært nødvendig med en grundig gjennomgang av litteraturen på området, spesifikt med tanke på mange og ulike begreper og definisjoner, samt hva som menes med styring, styringssystem og styringspakke (Grabner & Moers, 2013). Definisjonene varierer i stor grad; det fins smale og brede definisjoner, samt definisjoner som ser på styring som et middel for å nå mål (Malmi & Brown, 2008).

Tradisjonell økonomistyring har en reduksjonistisk tilnærming (Gjønnes & Tangenes, 2012) og historisk studerte man økonomistyring ved å undersøke enkeltsystemer isolert sett (Grabner & Moers, 2013). For å forstå helheten la man sammen resultater fra studier på enkeltsystemer (Donaldson, 2001). Moderne økonomistyring har gjennomgått et paradigmeskift og dagens økonomistyring omfatter styring med en mer helhetlig tilnærming (Gjønnes & Tangenes, 2012). Betingelsesteorien er sentral i forskning innenfor feltet og bidrar til at man kan undersøke styring og styringssystemer i lys av ulike kontekster. Den cartesianske betingelsesteorien relaterer seg til hvordan styringssystemer passer med konteksten, mens konfigurasjonsperspektivet i betingelsesteorien refererer til hvordan styringssystemene passer med hverandre (Grabner & Moers, 2013).

En rekke studier har undersøkt enkeltsystemer i lys av ulik kontekst, men mange konkluderer med fragmenterte resultater (Chenhall, 2003; Dent, 1990; Otley, 1980) og feilaktige konklusjoner (Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998). Derfor etterlyses forskning som undersøker styringspakken som helhet (Abernethy & Brownell, 1997; Bedford & Malmi, 2015; Bedford m.fl., 2016; Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fisher, 1998; Flamholtz, 1983; Flamholtz m.fl., 1985; Grabner & Moers, 2013; Malmi, 2013; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980, 2016).

Det generiske rammeverket til Malmi og Brown (2008) beskriver fem styringssystemer i en potensiell styringspakke: kulturell styring, planlegging, kybernetikk, belønning og administrativ styring. I min studie fokuserer jeg på tre av de delsystemene som inngår i disse ulike styringssystemene. Rammeverket skal gjøre det mulig å forske empirisk på hele styringspakker, og det mest sentrale poenget er at det inkluderer mer enn det som tradisjonelt betraktes som økonomistyringssystemene. Rammeverket har ingen målsetting om

begrepsavklaring, men å stimulere til debatt (Malmi & Brown, 2008) og formålet med min studie er å delta i denne debatten. Siden rammeverket baserer seg på analyse og syntese av tidligere forskning, har det vært nødvendig med en gjennomgang av denne forskningen. De fem styringssystemene i rammeverket er derfor presentert med utgangspunkt i tidligere forskning, og jeg fokuserer på verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur, i lys av de kontekstuelle faktorene størrelse og usikkerhet i omgivelser.

### 3 METODE

Jacobsen (2015, s. 21) beskriver metode som et ”hjelpemiddel” i måten vi går frem på for å samle inn empiri om virkeligheten. Hensikten med dette kapitlet er å redegjøre for studiens vitenskapsteoretiske forankring og metodiske valg, begrunne forskningsdesign og beskrive fremgangsmåte ved innsamling, tolkning og analyse av data. Jeg vil reflektere kritisk over kvaliteten i studien, og avslutningsvis drøfte etiske sider knyttet til undersøkelsen.

#### 3.1 Studiens vitenskapsteoretiske forankring

Samfunnsvitenskapelig forskning har over flere tiår debattert og fokusert på skillet mellom kvalitativ og kvantitativ forskning og at ulike forskningsmetoder således har sitt utspring i disse to dominante paradigmene. Innenfor begge paradigmene har man felles delte oppfatninger som påvirker hvordan spørsmål stilles og besvares, og som resulterer i at man samler seg rundt paradigmets grunnsyn (Morgan, 2007). De mest kjente epistemologiske retningene innen det økonomiske fagområdet er positivismen og hermeneutikken (Jacobsen, 2015).

Positivismen refererer i følge Jacobsen (2015, s. 25) til ”*det som faktisk finnes*”. Innen det positivistiske paradigme antar man ontologisk sett at ”*det finnes en objektiv verden*” som ”*kan studeres på en objektiv måte*”, og epistemologisk sett at man kan innhente ”*kumulativ kunnskap om den objektive verden*” (Jacobsen, 2015, s. 25). Positivistiske studier er opptatt av å forklare og beskrive sammenhenger i den virkelige verden ved bruk av svært strukturerte metoder for å forenkle etterprøvbarehet, fordi målet ofte er et sluttprodukt som kan statistisk generaliseres (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002). I denne studien samler jeg inn primærdata fra en hel populasjon gjennom et prestrukturert spørreskjema, som deretter analyseres statistisk. Jeg er opptatt av å finne sammenhenger, og studien min er derfor klart inspirert av det positivistiske paradigme.

#### 3.2 Forskningsdesign

Problemstillingen ”*Hvilke sammenhenger er det mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter?*” legger relativt klare føringer for hvordan jeg må gå frem for å svare på den. Siden hensikten med min studie er å forsøke å finne sammenhenger, er den av kausal karakter. En kausal studie skal i følge Jacobsen (2015, s. 83) ”*ideelt sett avdekke sammenhenger mellom fenomener, sammenhenger vi ofte antar er kausale i sin natur*”. Når vi har en antakelse om hva vi kommer til å finne kan vi benytte

hypoteser som gjør det mulig å undersøke om antakelsen er sann eller ikke (Jacobsen, 2015). Siden studien min tar utgangspunkt i Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk og henter inspirasjon i noen av King m.fl. (2010) sine spørsmål og hypoteser for å svare på problemstillingen, tilsier det en deduktiv tilnærming. En av fordelene med kvantitative undersøkelser er nettopp at man kan gjennomføre et ekstensivt opplegg med relativt lave kostnader (Jacobsen, 2015). Dette medfører at jeg kan spørre en hel populasjon uten at det nødvendigvis medfører ytterligere kostnader enn å undersøke én enhet. Basert på problemstillingen og formålet med studien min, kreves et ekstensivt design for at det skal være mulig å hente inn større mengder data. En tverrsnittsstudie innebærer at jeg *”studierer virkeligheten på kun ett tidspunkt”* (Jacobsen, 2015, s. 108), og siden jeg ikke har tidsseriedata, har jeg ikke grunnlag for å konkludere om utvikling over tid.

### **3.3 Forskningsmetode og datainnsamling**

Studiens empiri er basert på en kvantitativ tilnærming med innsamling av primærdata gjennom et nettbasert spørreskjema. Primærdata innebærer i følge Jacobsen (2015) og Saunders m.fl. (2012) at jeg samler inn opplysningene for første gang, altså henvender meg til de primære kildene, fordi datamaterialet jeg trenger ikke eksisterer. Sekundærdata er brukt for å innhente kontaktinformasjonen til respondentene.

#### **3.3.1 Kvantitativ metode**

Kvantitativ metode er assosiert med å telle, måle og registrere (Johannessen, Christoffersen, & Tuft, 2011) og egner seg i følge Jacobsen (2015, s. 136) *”best når vi har ganske god forhåndskjennskap til det temaet vi undersøker, når problemstillingen er relativt klar”*.

Kvantitative data har klare fordeler, som standardisering, generalisering, kostnadseffektivitet og nøyaktighet (Jacobsen, 2015), men de må analyseres for å gi informasjon og mening. Den største ulempen med kvantitative studier sier Jacobsen (2015) er knyttet til selve spørreundersøkelsen, fordi de prestrukturerte svaralternativene og fastlagt rekkefølge på spørsmålene kan medføre at svarene jeg får i større grad er et resultat av undersøkelsen, enn hva respondentene faktisk mener (Jacobsen, 2015). Det er imidlertid nødvendig med en spørreundersøkelse når jeg skal samle inn data om mange enheter, og derfor har jeg vært bevisst på at svaralternativene og rekkefølgen på spørsmålene jeg har brukt kan medføre begrensninger med tanke på hvilken informasjon jeg får.

### 3.3.2 Innsamling av primærdata

Nettbaserte spørreskjema er den mest brukte datainnsamlingsmetoden innen kvantitativ metode og survey- strategiene. Siden spørsmålene er standardiserte er det en svært effektiv metode for å innhente ekstensiv informasjon. Imidlertid måtte jeg sikre at jeg fikk inn pålitelige og riktige data som besvarer problemstillingen, siden jeg bare hadde én mulighet til å samle inn data. Standardiseringen forsøker å sikre at spørsmålene tolkes på samme måte av alle respondentene (Saunders m.fl., 2012). I min spørreundersøkelse ble det lagt inn beskrivelser før spørsmål som jeg antok kunne være åpne for tolkning, eksempelvis spørsmål relatert til teknologiske omgivelser, økonomiske omgivelser, etc. Andre spørsmål var formulerte som standardiserte kategorier, eksempelvis bransjer. Respondentene kunne velge mellom 9 ulike bransjer og alternativet *annet med fritekst*, dersom de ikke identifiserte seg med noen av bransjene. Det var imidlertid respondenter som svarte *annet*, der bransjen de tilhørte kom opp som alternativ. I de tilfellene jeg med sikkerhet kunne si at bransjetilhørigheten var klar, eksempelvis fritekstsvar som *konsultasjon* eller *rådgivning*, ble svarene rekodet og kategorisert som *tjenesteyting*.

Fordelene med nettbasert spørreundersøkelse er at jeg kan spare tid, kostnader (Fan & Yan, 2010; Sohn, 2001) og arbeid, siden respondenten selv må legge inn svarene (Jacobsen, 2015). Imidlertid måtte jeg selv identifisere respondentenes kontaktinformasjon, noe som i denne studien ble svært arbeidskrevende (se 3.4), til tross for bruk av databasen Proff Forvalt (2017). Andre fordeler er at respondentene er uavhengig av tid og sted fordi de kan svare når de selv har tid og mulighet. Jeg unngikk intervjuereffekten siden det er avstand mellom meg og de som svarer på spørreundersøkelsen. Andre sentrale poeng er at den nettbaserte spørreundersøkelsen var anonym og jeg behandlet innsamlet datamateriale konfidensielt. Basert på det kan respondentene ha vært mer villige til å svare ærlig, sammenlignet med for eksempel intervju (Jacobsen, 2015).

Den største utfordringen med nettbaserte spørreundersøkelser er i følge Jacobsen (2015, s. 280) "*svarprosent og representativitet*". Respondentene må ha kunnskap, interesse og forståelse for det som spørres om, samt ønske å svare. Andre utfordringer er at det ofte kreves purrerunder (Jacobsen, 2015) og at lave svarprosent medfører problemer knyttet til kvaliteten på nettbaserte spørreundersøkelser (Fan & Yan, 2010). Purrerunder og svarprosent har jeg redegjort for i kapittel 3.5.3.

Spørreundersøkelsen inneholdt totalt 70 delspørsmål fordelt på 20 hovedspørsmål. Av disse har jeg brukt 9 (28 delspørsmål) spørsmål fra King m.fl. (2010) som omhandlet budsjettpraksis og kontekstuelle faktorer, 2 (7 delspørsmål) spørsmål var fra forskergruppen SSL, og de resterende 9 (35 delspørsmål) spørsmålene var mine egne. Jeg plasserte spørsmålene i strategisk rekkefølge i spørreundersøkelsen. Jeg ønsket å innlede med enkle spørsmål, og for å opprettholde motivasjonen hos respondentene til å fullføre undersøkelsen ble det også midtveis og mot slutten lagt inn spørsmål som ikke var spesielt kompliserte. Eksempelvis ble spørsmål om antall ansatte og bransjetilhørighet plassert som henholdsvis spørsmål 12 og 13. Avslutningsvis formulerte jeg et oppsummerende spørsmål for hvordan respondentene selv betraktet økonomistyringen i bedriften sin.

Spørreundersøkelsen ble distribuert elektronisk gjennom Questback (2017) 27. februar 2017 klokken 21.00, med avslutning 15. mars klokken 17.00. Av de 8057 som var planlagt utsendt oppdaget Questback (2017) 91 ugyldige epost adresser. Spørreundersøkelsen ble altså sendt ut til 7966 bedrifter. Av disse var det 10 bedrifter som umiddelbart etter utsendelse krevde at jeg slettet epost adressen deres. Påminnelser i etterkant gikk dermed ikke ut til disse bedriftene.

### **3.3.3 Bruk av sekundærdata**

Sekundærdata er innsamlet av andre, og benyttes ofte når det ikke er mulig å samle inn primærdata av ulike årsaker (Jacobsen, 2015). For å spare tid ønsket jeg derfor å bruke sekundærdata for å innhente kontaktinformasjon til de nordnorske bedriftene, og valget sto mellom to effektive og pålitelige kilder; Brønnøysundregistrene eller Proff Forvalt. Det var imidlertid betydelige kostnader knyttet til å innhente informasjon fra Brønnøysundregistrene, og valget falt derfor på Proff Forvalt (2017). Dessverre var informasjonen herfra svært mangelfull med tanke på epost adresser (se 3.4).

### **3.3.4 Datatriangulering**

Triangulering er en strategi for å øke validiteten av forskningsfunn, og gjennom triangulering forventes at bruk av ulike datakilder og metoder skal føre til entydige slutninger om fenomenet som studeres (Mathison, 1988). I min studie kombinerer jeg sekundære- og primære data, og trianguleringen består derfor i datatriangulering. Registerdata fra Proff Forvalt (2017) ble innledningsvis brukt for å innhente kontaktinformasjon, men er også kombinert med innsamlet primærdata for å sikre ekstern validitet ved frafallsanalyse.

### 3.4 Populasjonen og respondentene

En populasjon ”er samlingen av alle enhetene som en problemstilling gjelder for”

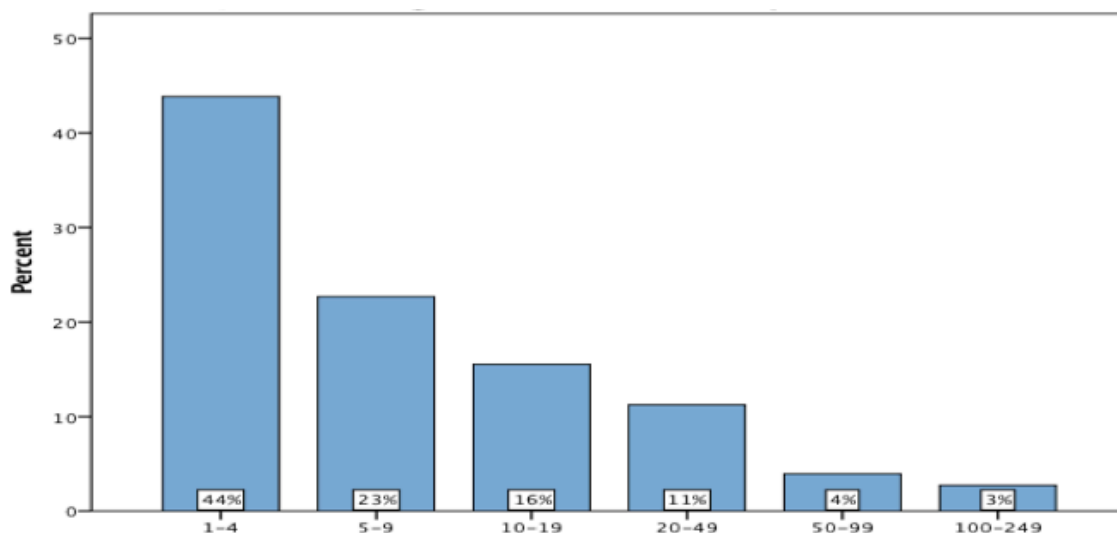
(Johannessen m.fl., 2011, s. 258). Selv om det er mest vanlig å gjøre et utvalg, valgte jeg å sende til hele populasjonen siden jeg benyttet en nettbasert spørreundersøkelse. Fordelen med dette er at problemer knyttet til utvalg faller bort (Jacobsen, 2015). Empirien i studien har jeg samlet inn fra små og mellomstore nordnorske bedrifter i fylkene Nordland, Troms (inkludert Svalbard) og Finnmark. For å identifisere bedriftene og deres kontaktinformasjon baserte jeg søkene i Proff Forvalt (2017) på følgende kriterier:

- Landsdel: Nord Norge
- Selskapsform: AS, ASA, ANS og DA
- Antall ansatte: 1- 250 (jamfør EU sin definisjon)
- Epostadresser og kontaktpersoner
- Driftsstatus: for å sjekke at bedriftene ikke var lagt ned

Søkene resulterte i en populasjon på 12 342 bedrifter som passet kriteriene. Av disse utelukket jeg 2595 holding- og investeringsselskap, fordi disse ofte er henholdsvis morselskap eller selskap som investerer i andre selskaper for å skape avkastning til aksjonærer. Siden det er enkeltbedriftene (ikke nødvendigvis morselskapet) som står for daglig drift og den praktiske økonomistyringen, er det enkeltbedriftene som er mest interessante i min studie. De resterende 9747 bedriftene eksporterte jeg til Excel (2011). Gjennomgangen av excelfilen viste at til tross for at jeg hadde bedt om epost adresser i søkene, så manglet over halvparten av disse. Dette resulterte i et svært tidkrevende og omstendig arbeid med å søke opp enkeltbedrifter, for deretter å klippe og lime inn epost adressene i excelfilen. Det var imidlertid 1690 bedrifter det ikke var mulig å finne epost adresser til, og da arbeidet var utført satt jeg igjen med kontaktinformasjon til 8057 bedrifter. Bedriftene som ikke hadde tilgjengelige epost adresser befant seg innen bransjene transport, eiendomsutvikling og fiskebåter, og majoriteten av disse hadde to ansatte.

De 603 bedriftene som har svart på spørreundersøkelsen er altså nordnorske bedrifter som har mellom 1 og 250 ansatte. Jeg spurte hvor mange ansatte (på full tid) bedriftene hadde. Figur 2 viser hvordan bedriftene som svarte på dette spørsmålet fordelte seg basert på størrelse.

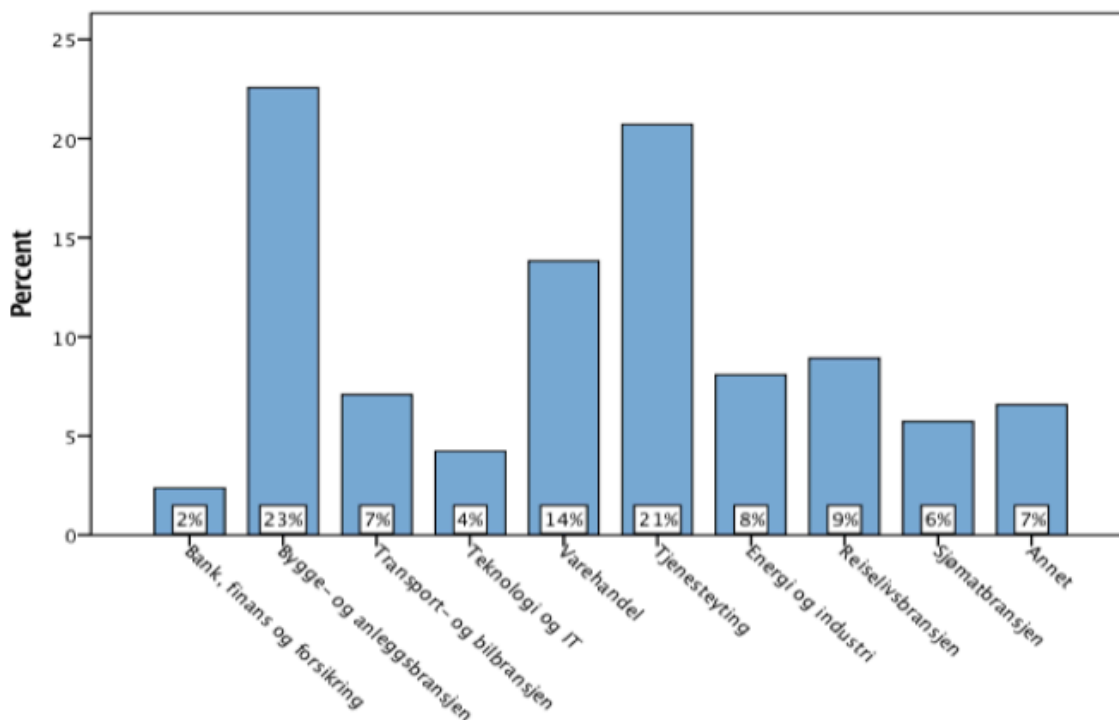




Figur 2: Bedriftenes størrelse

I utgangspunktet hadde jeg planlagt å bruke et stratifisert utvalg, og spørsmålet om størrelse (antall ansatte på full tid) var derfor tilpasset SSB (2016) sine kategorier. Når jeg på et senere tidspunkt bestemte meg for å sende spørreundersøkelsen til hele populasjonen, skjedde det dessverre en forglemmelse. Spørsmålet skulle vært et åpent spørsmål slik at jeg hadde fått eksakte tall, i stedet for intervaller. Imidlertid løste jeg dette relativt uproblematisk ved å slå sammen svarene i henhold til EU sin definisjon av små (færre enn 50 ansatte) og mellomstore bedrifter (mellom 50 og 250 ansatte).

Bedriftene ble også spurt hvilken bransje de hovedsakelig opererer i. Spørsmålet hadde 9 prestrukturerte kategorier, og de kunne velge *annet med fritekstfelt*, dersom deres bransje ikke var inkludert i alternativene. Figur 3 viser en oversikt over bransjene som er representerte og at det er bygge- og anleggsbransjen (23 %), varehandel (14 %) og tjenesteyting (21 %) som har vært 'flinkest' å svare. I kategorien *annet* finner vi bedrifter innen bioteknologi, media, logistikk, shipping, forskning, jordbruk, teater og dans.



Figur 3: Bransjetilknytning

### 3.5 Studiens kvalitet

Studios kvalitet ”bestemmes av om den som leser forskningen, faktisk tror at det som skrives er sant”, og ”at det som rapporteres gjenspeiler både de som har blitt undersøkt, og en underliggende virkelighet” (Jacobsen, 2015, s. 246). I det positivistiske paradigme brukes fortrinnsvis de tradisjonelle kvalitetskriteriene reliabilitet og validitet (Golafshani, 2003; Winter, 2000).

Reliabilitet handler om hvorvidt resultatene våre er pålitelige, uten feil og mangler (Jacobsen, 2015), og om spørreundersøkelsen er robust- vil den gi konsistente funn i andre kontekster og på andre tidspunkt (Saunders m.fl., 2012). Validitet er i henhold til Winter (2000) et resultat av begreper som lovmessighet, evidens, objektivitet, sannhet, virkelighet, deduksjon, kausalitet, fakta og matematiske data. Selv om det fins en mengde begreper som definerer validitet, har definisjonene noen fellestrekk: hvorvidt målinger er *nøyaktige* og hvorvidt de faktisk måler det de har til hensikt å måle. Basert på dette synes forskere ifølge Winter (2000) å knytte *grad av etterprøvnbarhet* til reliabilitet, og *nøyaktighet* til validitet, og det foreslås derfor at aggregerte definisjoner av nettopp bør være henholdsvis grad av etterprøvnbarhet og nøyaktighet (Winter, 2000). Det viktigste er imidlertid at studier er ”gyldige (*valide*) og til å

*stole på (reliable)*” (Jacobsen, 2015, s. 351). I de følgende avsnittene vil jeg vurdere kvaliteten på innsamlet datamateriale med utgangspunkt i kvalitetskriteriene reliabilitet, intern validitet og generaliserbarhet.

### **3.5.1 Reliabilitet**

En utfordring med reliabilitet er å finne målemetoder som er egnet til å reproducere det samme resultatet om og om igjen (Stenbacka, 2001). For å sikre reliabilitet har jeg etter beste evne beskrevet og forklart hvordan jeg har gått frem i denne studien. Dette bidrar til at andre lettere kan gjennomføre en lignende studie og etterprøve de resultater som min studie gir.

Forskerens objektivitet er viktig for å sikre reliabilitet og Jacobsen (2015, s. 26) snakker i den forbindelse om *avstand*. Han sier at det innen den ”*positivistiske skoleretningen*” er ”*et ideal om å minimere (...) forskernes effekt på det de studerer*”. Siden jeg har spurt en hel populasjon gjennom en nettbasert spørreundersøkelse, er det i stor grad utenfor min kontroll hvem som har valgt å svare på spørreundersøkelsen. Det har vært avstand mellom meg og respondentene, og således er studien gjennomført på en objektiv måte uten noen form for subjektiv utvelgelse.

Spørsmålene jeg har brukt fra King m.fl. (2010) var allerede operasjonalisert, utviklet med basis i eksisterende litteratur og pilottestet på 20 bedrifter og fem forskere, og er således allerede kvalitetssikret. Jeg valgte likevel å teste reliabiliteten ved Cronbach’s alpha. Alphakoeffisienten (verdi mellom 0 og 1) måler intern konsistens i ett sett spørsmål som er kombinert i en skala for å måle det samme begrepet. Verdier over 0.7 indikerer at spørsmålene kombinert som en faktor måler det samme (Saunders m.fl., 2012). Cronbach’s alpha er presentert sammen med faktoranalysen (vedlegg 2), og viser at de fleste faktorene har verdier over eller nært 0.7.

Siden alle data ble samlet inn gjennom Questback (2017) og overført automatisk til SPSS reduseres sannsynligheten for feil og mangler i datasettet, noe som styrker reliabiliteten. Siden sekundære data hentet fra Proff Forvalt (2017) var såpass mangelfulle med tanke på epost adresser måtte jeg søke disse opp manuelt. Dette kan svekke reliabiliteten, fordi det med slike manuelle søk kan skje feil. Imidlertid har jeg etter beste evne forsøkt å unngå feil i dette arbeidet.

### 3.5.2 Intern validitet

Studiens interne validitet er knyttet til om spørsmålene i spørreundersøkelsen måler det jeg hadde til hensikt å måle (Jacobsen, 2015), og kalles studiens *begrepsvaliditet* (Calder, Phillips, & Tybout, 1982; Cepeda & Martin, 2005; Jacobsen, 2015; Johannessen m.fl., 2011; Saunders m.fl., 2012; Wainer & Braun, 1988). Spørsmål jeg bruker fra King m.fl. (2010) var, som tidligere nevnt, allerede kvalitetssikret. Imidlertid var det nødvendig med enkelte justeringer siden jeg ikke skulle studere bedrifter innenfor helsesektoren slik de har gjort, samt tilpasning av spørsmålene til den nordnorske konteksten. I tillegg var det en avveining mellom mest mulig korrekt oversettelse fra engelsk til norsk og brukervennlig språk; der det viktigste var selve innholdet, mer enn enkeltord og fagsjargong. Winter (2000) kaller dette *deskriptiv validitet*, som ofte knyttes nettopp til den innledende fasen av forskningen som involverer datainnsamling. Valg av språk og valg av relevante spørsmål betraktes i følge Winter (2000) som den største trusselen mot intern validitet, og nøyaktigheten i hvordan forskeren beskriver prosessen er sentral for å sikre intern validitet. Til tross for at jeg i formulering av spørsmålene har etterstrebet en riktig oversetting og tolkning, vil det alltid være en fare for at slike oversettelser ikke gir nøyaktig den samme betydningen. Beskrivelser av begreper som kan tolkes ulikt kan imidlertid styrke den interne validiteten fordi man forsøker å sikre at respondentene svarer under lik forutsetning. Begreper som kunne være åpne for tolkning, som teknologiske omgivelser, økonomiske omgivelser, etc. ble derfor i forkant av gjeldende spørsmål definert for å styrke intern validitet.

Ifølge Saunders m.fl. (2012) bør man pilotteste spørreskjema før man sender det ut, samt søke veiledning hos fagfolk som kan bidra i å vurdere hvorvidt spørsmålene er tilpasset og representativ for problemstillingen. Pilottesting ble gjennomført i tre bedrifter før utsending. Bedriftene var ulike i størrelse og bransje for at tilbakemeldingene skulle gi mest mulig variert informasjon. Jeg ba om tilbakemelding relatert til tidsbruk, eventuelle uklarheter eller vansker med forståelse av spørsmålene, samt eventuelle andre tilbakemeldinger. Dette resulterte i at antall spørsmål ble redusert, fordi jeg ønsket at tidsbruken skulle holdes innenfor 15- 20 minutter. Enkelte spørsmål og svaralternativ ble også endret noe basert på disse tilbakemeldingene. Veilederne på oppgaven har også vært aktive i utvikling av spørsmålene. Man kan også teste spørreundersøkelser på venner og familie, noe som kan gi *face validity* (Saunders m.fl., 2012); en kvalitetssikring hvorvidt spørsmålene fremstår fornuftige. Venner og familie med kompetanse innenfor fagfeltet og praktisk kunnskap på

området ble derfor aktivt brukt under utviklingen av spørreundersøkelsen for å sikre at spørsmålene fremsto fornuftige.

For å sikre *innholdsvaliditet*; i hvilken grad måleinstrumentet (spørsmålene i undersøkelsen) tilstrekkelig dekker problemstillingen, har jeg brukt litteraturgjennomgangen for å avgrense forskningen. For å ytterligere avgrense vurderte jeg ethvert spørsmål, for å fastslå hvilke som var avgjørende, hvilke som var nyttige men ikke avgjørende, og hvilke som var unødvendige (Saunders m.fl., 2012).

### **3.5.3 Generaliserbarhet**

Det skilles mellom statistisk og teoretisk generalisering, der statistisk generalisering i følge Jacobsen (2015) er et av kjennetegnene ved den kvantitative tilnærmingen. Ekstern validitet måler derfor i hvilken grad resultater kan generaliseres og dermed brukes på andre populasjoner (Winter, 2000), utvalg og kontekster (Saunders m.fl., 2012). Det er utfordrende for forskere å oppnå høy intern- og ekstern validitet samtidig; det er ofte en avveining mellom nøyaktighet og gyldighet, men innen kvantitativ forskning kan resultater vurderes som gyldige, etterprøvbare og objektive basert på ekstern validitet (Maxwell, 1992).

### ***Svarprosent***

Det fins en mengde teknikker og tiltak som kan øke svarprosenten: personalisering av spørreskjema, lengde og form, purringer, anonymitet, belønning (Jacobsen, 2015), introduksjonsbrev, at respondentene finner temaet interessant, formell støtte fra studiestedet, samarbeid med næringslivet, personlig levering og bruk av papirversjon i stedet for nettbaserte spørreundersøkelser (Anseel, Lievens, Schollaert, & Choragwicka, 2010). I min studie har jeg benyttet følgende teknikker: begrense antall spørsmål, objektivt men innbydende design, anonymitet, introduksjonsbrev, purringer og formell støtte fra studiestedet. Med tanke på begrenset tid og ressurser, er det ikke mulig for meg å ta i bruk alle teknikkene som foreslås.

I stedet for *purring* har jeg valgt å bruke *påminnelse*, for å unngå den noe negative klangen i ordet *purring*. Jeg eksperimenterte litt med påminnelsene som ble sendt ut til respondentene: Den opprinnelige ordlyden i mailen (introduksjonen og spørreundersøkelsen) jeg sendte til respondentene var: *Spennende forskning om nordnorske bedrifter*. Denne gikk ut mandags kveld (27. Februar kl 21.00) og hadde etter 12 timer gitt 100 svar. Poenget med å sende ut på mandags kveld var å unngå å bli betraktet som spam generert i løpet av helga, samt å nå frem

til de som kom tidlig på jobb tirsdags morgen og kanskje hadde tid før arbeidsdagen startet. Det viste seg imidlertid at de fleste som svarte etter første utsendelse, svarte allerede mandags kveld. Videre la jeg inn tre påminnelser underveis. Den første påminnelsen ble sendt ut på morgenen torsdag (2. Mars, kl 06.30) med følgende ordlyd: *Påminnelse: Spennende forskning om nordnorske bedrifter*. Dette ga 60 nye svar. Den andre påminnelsen ble sendt ut på mandags kveld (6. Mars, kl 21.00) med følgende ordlyd: *Vi savner ditt svar i forskningen om nordnorske bedrifter. Forskningen ønsker å bidra med kunnskap om forbedret lønnsomhet i Nord- Norge*. Dette medførte at antall nye svar økte med 239 i løpet av de første 12 timene. Den siste påminnelsen ble sendt ut på torsdag morgen (9. Mars, kl 06.30): *Vi savner fortsatt ditt bidrag i den spennende undersøkelsen om nordnorske bedrifter! Forskningen ønsker å bidra med kunnskap om forbedret lønnsomhet for nordnorske bedrifter*. Denne påminnelsen genererte i løpet av 12 timer 178 svar. Jeg har ingen dekning for å påstå at ordlyden i påminnelsene eller tidspunktet for utsendelsen var avgjørende for antall svar, det kan like gjerne være andre variabler som påvirket dette. Påminnelsene var imidlertid opprinnelig programmert for å treffe strategisk valgte dager (tirsdager og torsdager), men siden jeg observerte at mange svarte umiddelbart når de mottok påminnelsen, valgte jeg å sende den andre påminnelsen ut på mandags kveld.

Jeg sendte spørreundersøkelsen fra min UiT epost adresse for å vise at den hadde tilhørighet til Universitetet i Tromsø (UiT), noe som kan være fordelaktig dersom respondentene i utgangspunktet har en positiv oppfatning av og erfaring med studiestedet (Anseel m.fl., 2010). Samarbeid mellom næringslivet og studiestedet kan også bidra til en mer nøytral, konfidensiell og troverdig oppfattelse av undersøkelsen, og flere studier (Bruvold, Comer, & Rospert, 1990; Edwards m.fl., 2002; Fox, Crask, & Kim, 1988) har funnet dette gunstig for å øke svarprosent. For å forsøke å øke svarprosenten tok jeg derfor også kontakt med Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) i de nordnorske fylkene. Jeg informerte om at jeg (og forskergruppen SSL) skulle gjennomføre en spørreundersøkelse i nordnorske bedrifter; hva den omhandlet, formålet med den og hva innsamlet data skulle brukes til. Jeg spurte om NHO kunne bidra med noe i forhold til sine medlemmer for at flest mulig skulle svare på spørreundersøkelsen, eksempelvis informasjon på nettsiden deres, eller lignende. Jeg fikk respons fra NHO Troms noen uker senere; de henviste til mailen og beklaget at de ikke hadde gitt tilbakemelding tidligere. De var imidlertid positive til å bistå meg, og mente det mest effektive var å legge ut en oppfordring til medlemsbedriftene på NHO sin facebookside.

Dessverre kom responsen for sent siden spørreundersøkelsen var avsluttet to uker før jeg fikk dette svaret.

Ved beregning av svarprosent er det vanlig å bruke *aktiv svarprosent* (Saunders m.fl., 2012), og i min studie er den beregnet slik som tabell 1 viser.

Tabell 1: Aktiv svarprosent

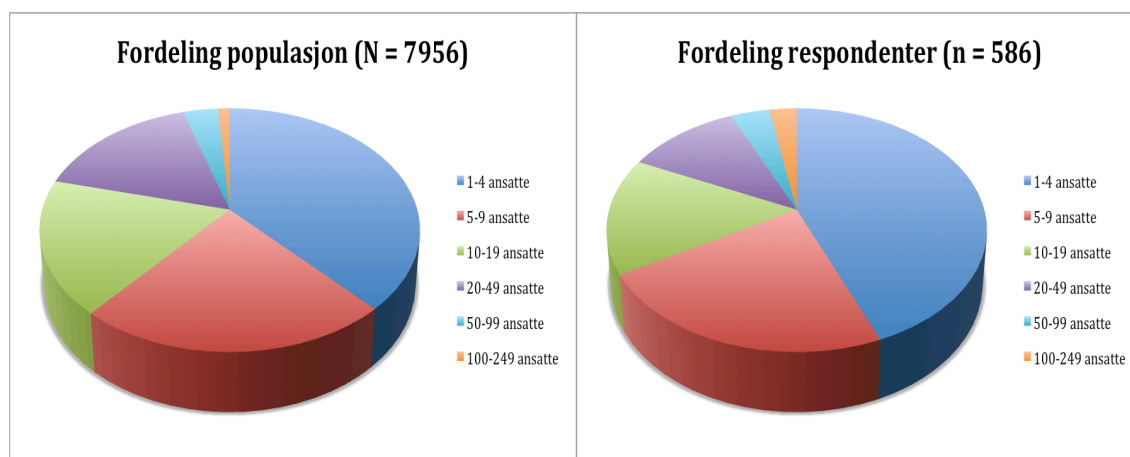
Antall bedrifter totalt (populasjon)	8057
Antall ugyldige epost adresser	91
Antall utsendte spørreskjema	7966
Antall som krevde sletting av kontaktinformasjonen	10
Antall som avviste spørreundersøkelsen	757
Antall ufullførte besvarelser	119
Antall gjenværende potensielle respondenter	7080
Antall svar på spørreundersøkelsen	603
Aktiv svarprosent	8.52 %

Selv om svarprosenten på 8.52 % er relativt lav i forhold til hva man bør forvente, kan den forsvares siden jeg sendte spørreundersøkelsen til en hel populasjon, og at undersøkelsen tross alt har gitt 603 svar. I henhold til Dillmann et al.; Massey & Tourangeau og Galea & Tracy, gjengitt av Jacobsen (2015), Saunders m.fl. (2012) og Anseel m.fl. (2010) er trenden i dag at svarprosenten reduseres i takt med den omfattende bruken av nettbaserte spørreundersøkelser. Dette medfører at slike undersøkelser (som min) ofte kan ha svarprosent under 10 % fordi mange i dag mottar store mengder kommunikasjon elektronisk (Jacobsen, 2015).

### ***Frafall***

Frafall beregnes i følge Jacobsen (2015) for hele undersøkelsen som svarprosent. De vanligste årsakene til frafall er at man ikke får tak i riktig person eller at personen ikke vil, kan eller orker å svare. Distribusjonsloggen i Questback (2017) viste at det var 757 respondenter som hadde avvist spørreundersøkelsen ved å benytte reservasjonslinken, og 119 som hadde startet på den men ikke fullført. Hovedproblemet med frafall er i følge Jacobsen (2015, s. 310) "*ikke hvor mange som faller fra (...) men hvem*", fordi et systematisk skjevt frafall gir usikre

resultater. I følge Johannessen m.fl. (2011, s. 258) ”er det normalt ikke noe problem med bortfall av enheter”, når data hentes fra registre der hele populasjonen inngår. Figur 4 viser at de som har svart på spørreundersøkelsen er representative for populasjonen, siden forskjellene mellom populasjonen og respondentene er relativt små.



Figur 4: Forholdet mellom populasjonen og respondentene

Tabell 2 viser tilsvarende som figur 4, men i antall og prosent. Tabellen viser at forskjellen mellom populasjon og respondenter (basert på fordeling av respondenter), er positiv i gruppene 1- 4, 50- 99 og 100- 249, og negativ i de andre gruppene. Den største positive forskjellen (+ 5.67 %) finner jeg i gruppen med 1- 4 ansatte, og den største negative (- 5.05 %) forskjellen er i gruppen med 20- 49 ansatte.

Tabell 2: Forholdet mellom populasjonen og respondentene (i tall og %)

Fordeling populasjon og respondenter						
Populasjonen (N): 7956						
Respondenter (n): 586 på spørsmålet om størrelse						
	Antall ansatte på full tid					
	1- 4	5-9	10- 19	20- 49	50- 99	100- 249
Antall bedrifter i populasjonen	3038	1833	1423	1298	281	93
I %	38.19 %	23.04 %	17.89 %	16.31 %	3.53 %	1.17 %
Antall respondenter	257	133	91	66	23	16
I %	43.86 %	22.7 %	15.53 %	11.26 %	3.92 %	2.73 %

Datarianguleringen jeg har gjort kan bidra til å sikre ekstern validitet, og frafallsanalysen viser at det ikke er noen relevante skjevheter mellom populasjonen og respondentene. Dette gjør at jeg kan argumentere for at de som har svart på spørreundersøkelsen er representative for populasjonen, til tross for den relativt lave svarprosenten (8.52 %). Siden jeg har spurt en hel populasjon (ikke et utvalg) og n = 603 kan jeg argumentere for at resultatene mine i stor grad er generaliserbare til nordnorske små- og mellomstore bedrifter.



### 3.6 Analyseteknikker

Jeg har i denne studien benyttet analyseverktøyene Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) Statistics versjon 24 og Excel (2011).

Spørreundersøkelsen inkluderer noen enkeltpørsmål på nominalt nivå, men består hovedsakelig av spørsmål på ordinalt nivå. Ordinalt målenivå innebærer at jeg kan gruppere og rangere svar i forhold til hverandre, og målet er å få frem flere nyanser enn jeg oppnår på nominalt nivå. Svaralternativer på ordinalt nivå må være utfyllende og gjensidig ekskluderende, i den forstand at henholdsvis alle relevante alternativ må inkluderes og at de ikke overlapper hverandre (Jacobsen, 2015). Dette har jeg løst i spørreundersøkelsen ved å inkludere *annet* der det var relevant, samt kategorisering uten overlapping (f.eks. spørsmål om antall ansatte). Spørsmålene fra King m.fl. (2010) er hovedsakelig operasjonalisert fra 1 til 7 på Likertskalaen, mens resterende spørsmål er målt fra 1 til 5. Ved bruk av Likertskala er det vanlig å kode med høy tallverdi for de høyeste svaralternativene (Jacobsen, 2015). I min studie er eksempelvis *helt enig* kodet med tallet 5 eller 7, mens *helt uenig* er kodet 1. Selv om variabler i utgangspunktet bør være på metrisk nivå for å utføre avansert statistikk, er det vanlig forskningspraksis å behandle Likertvariabler på metrisk nivå, såfremt de har fem eller flere verdier (Jacobsen, 2015). I tråd med dette har jeg derfor behandlet alle ordinale variabler i spørreundersøkelsen på metrisk nivå for analyseformål. Etter at spørreundersøkelsen var sendt ut oppdaget jeg at noen av Likertskalaene var snudd 'feil' vei, noe som kan bli en utfordring når man skal analysere flere spørsmål samlet, eller ved faktoranalyse. De aktuelle spørsmålene var nummer 11, 15 og 18, og disse ble før analysene snudd 'riktig' vei, og er også i snudd i vedlegg 4.

Faktoranalyse (vedlegg 2) er en statistisk teknikk for å redusere ett sett av spørsmål til et mindre antall faktorer, og dette resulterte i 2 faktorer som måler budsjettbruk, 3 faktorer som måler organisasjonsstruktur, 2 faktorer som måler opplevelse av usikkerhet i omgivelser og 1 faktor som måler subjektive prestasjoner. Faktorer utledet fra faktoranalysen brukes i lineære regresjonsanalyser. De to faktorene som måler budsjettbruk ble i etterkant erstattet av *gjennomsnittlig budsjettbruk*, som måler i hvor stor grad bedriftene bruker ulike typer budsjetter i gjennomsnitt.

### 3.6.1 Beskrivende statistikk

Jeg har i hovedsak brukt beskrivende statistikk i form gjennomsnitt og median, presentert i figurer og tabeller. Gjennomsnittet viser det typiske svaret i en fordeling, mens medianen viser midtpunktet i fordelingen. Fordelen med å ta med begge er at gjennomsnittet kan gi villedende informasjon siden det er følsomt for ekstremverdier (Jacobsen, 2015). Medianen forteller oss at halvparten har svart mindre enn medianen og halvparten har svart mer enn medianen. Dette kan så sammenlignes med gjennomsnittet. Jeg har også brukt noen krystabeller for å få frem forskjeller mellom bedriftene som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter.

### 3.6.2 Lineær regresjon

Regresjonsanalyse er egnet for å analysere styrken i kausale sammenhenger mellom en avhengig og en uavhengig variabel (Saunders m.fl., 2012). Regresjonskoeffisienten ( $r^2$ ) kan ha verdier mellom 0 og 1, og angir ifølge Johannessen m.fl. (2011) hvor mye verdien på den avhengige variabelen endrer seg når den uavhengige variabelen øker marginalt. Jo nærmere 1 verdien på  $r^2$  er, desto mer av variasjonen i den avhengige variabelen kan forklares av den uavhengige variabelen.

Antakelsen om linearitet innebærer at en enhets endring i  $X$  har lik effekt på  $Y$ , uavhengig av hva verdien på  $X$  er i utgangspunktet, noe som medfører at jeg kan skrive den generelle modellen som:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \epsilon$$

Dersom  $X$  er en dikotom variabel vil  $\beta_1$  vise den gjennomsnittlige forskjellen mellom to grupper, og dersom  $X$  er en ordinal variabel vil  $\beta_1$  vise den marginale endringen, altså den marginale effekten en endring av  $X$  med 1, har på  $Y$ .  $\epsilon$  representerer feilleddet som forutsettes standardnormalfordelt, det vil si at det har en konstant varians og et gjennomsnitt på 0, noe som betyr at det ikke inneholder noen informasjon.

I min studie bruker jeg lineær regresjonsanalyse for å finne ut om det er sammenhenger mellom styringssystemene verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i de nordnorske bedriftene. For å kunne konkludere med sammenhenger mellom variabler må sammenhengene være statistisk signifikante. Signifikansnivå betegnes i statistikken som  $\alpha$  og representerer den maksimale sannsynligheten for å gjøre en type I feil, som innebærer at jeg

forkaster en riktig nullhypotese. P- verdi brukes i stedet for  $\alpha$  når det er unaturlig eller vanskelig å finne  $\alpha$  (Kristensen & Wikan, 2016). Nullhypotesen ( $H_0$ ) er at det ikke er noen sammenheng mellom de variablene jeg skal teste, mens de alternative hypotesene (generelt betegnet som  $H_a$ ) som er foreslått i teorikapitlet sier at det er en sammenheng. P- verdiene er merket: \* signifikant på 10 % nivå og \*\*\* signifikant på 1 % nivå.

### **3.7 Studiens etiske hensyn**

Det er spesielt viktig at de som undersøkes selv kan bestemme hvorvidt de ønsker å delta (Jacobsen, 2015). For å presisere at det var frivillig å delta la jeg til en reservasjonslink i eposten (vedlegg 3) som ble sendt ut sammen med spørreundersøkelsen. På den måten kunne de som ønsket det enkelt trekke seg, og på den måten slippe å motta gjentatte påminnelser.

Alle empiriske undersøkelser som innebærer behandling av personopplysninger skal meldes til Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste (NSD) (Jacobsen, 2015). Jeg meldte studien min til NSD i forkant av datainnsamlingen, og NSD vurderte den som meldepliktig. Etter noen justeringer i informasjonen til respondentene kunne jeg gå i gang med datainnsamlingen. I eposten jeg sendte med spørreundersøkelsen presiserte jeg at opplysningene som ble samlet inn var anonyme og skulle behandles konfidensielt. Jeg informerte også om at opplysninger skulle presenteres på aggregert nivå slik at ingen enkeltpersoner eller enkeltbedrifter kunne gjenkjennes. Siden undersøkelsen ble sendt ut til et såpass stort antall bedrifter, er faren for identifisering svært liten, og Jacobsen (2015) hevder at som tommelfingerregel er et utvalg på over 150 respondenter vanskelig å identifisere. For å sikre anonymitet krysset jeg i Questback (2017) for *skjult identitet* og *alltid*, slik at når respondentene svarte på spørreundersøkelsen er det ingen som kan identifisere han eller henne. Siden innsamlet datamateriale skal benyttes av forskningsgruppen i etterkant av denne studien, har jeg satt dato for anonymisering (hos SND) til årsskiftet 2018. Imidlertid vil mine opplysninger bli anonymisert i juni 2017 siden jeg benytter en privat datamaskin. Denne benyttes forøvrig bare av meg, er passordbeskyttet og oppbevares på et privat kontor.

Utover dette har jeg etterstrebet korrekt og nøyaktig kildehenvisning, og vært bevisst på å presentere empiri og formidle resultater på en objektiv og riktig måte.

## 4 PRESENTASJON AV EMPIRI

I dette kapitlet vil jeg presentere empirien som ble samlet inn gjennom den nettbaserte spørreundersøkelsen. Styringspakken jeg studerer er illustrert med blå farge i figur 5.

<b>Kulturell styring</b>						
Klanstyring		Verdistyring			Symbolstyring	
<b>Planlegging</b>		<b>Kybernetisk styring</b>				<b>Belønning</b>
Langsiktig	Kortsiktig	Budsjetter	Finansielle målesystem	Ikke-finansielle målesystem	Hybride målesystem	
<b>Administrativ styring</b>						
Styringsstruktur		Organisasjonsstruktur			Regler og prosedyrer	

Figur 5: Verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i rammeverket til Malmi og Brown (2008)

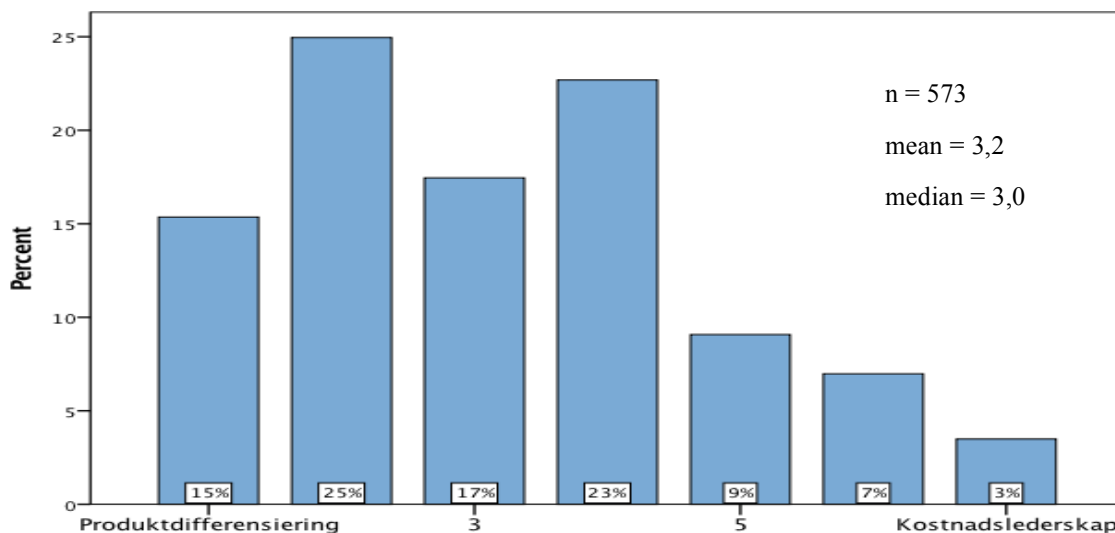
Empirikapitlet er delt i to hoveddeler. I den første hoveddelen (4.1) presenterer jeg empirien ved beskrivende statistikk, og jeg bruker figurer og krystabeller for å vise hvordan bedriftene har svart på de ulike spørsmålene. I kapittel 4.1.1 fokuserer jeg på verdistyring. I kapittel 4.1.2 fokuserer jeg på budsjettpraksis. Som et ledd i forståelsen av sammenhengene i styringspakken, er det viktig å forstå budsjettpraksis. Jeg vil derfor beskrive hvilken budsjettpraksis jeg finner i de nordnorske bedriftene, prestasjoner og budsjettpraksis, årsaker til at bedriftene ikke bruker budsjetter og bruk av budsjetter i kombinasjon med andre styringsverktøy. I kapittel 4.1.3 fokuserer jeg på organisasjonsstruktur. Utover dette presenteres de kontekstuelle faktorene jeg har valgt å fokusere på i kapittel 4.1.4. Sentrale funn oppsummeres i kapittel 4.2.

I den andre hoveddelen (4.3) av kapitlet bruker jeg lineær regresjonsanalyse for å finne ut om det er sammenhenger mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur, og om konteksten har betydning for bruk av budsjetter. Alternativhypotesene gjengis i tabell 14 sammen med relevante resultater fra regresjonsanalysen. Regresjonsanalysene baserer seg på faktorer fra faktoranalysen (vedlegg 2). Sentrale funn oppsummeres i kapittel 4.4.

### 4.1 Beskrivende statistikk

#### 4.1.1 Verdistyring i nordnorske bedrifter

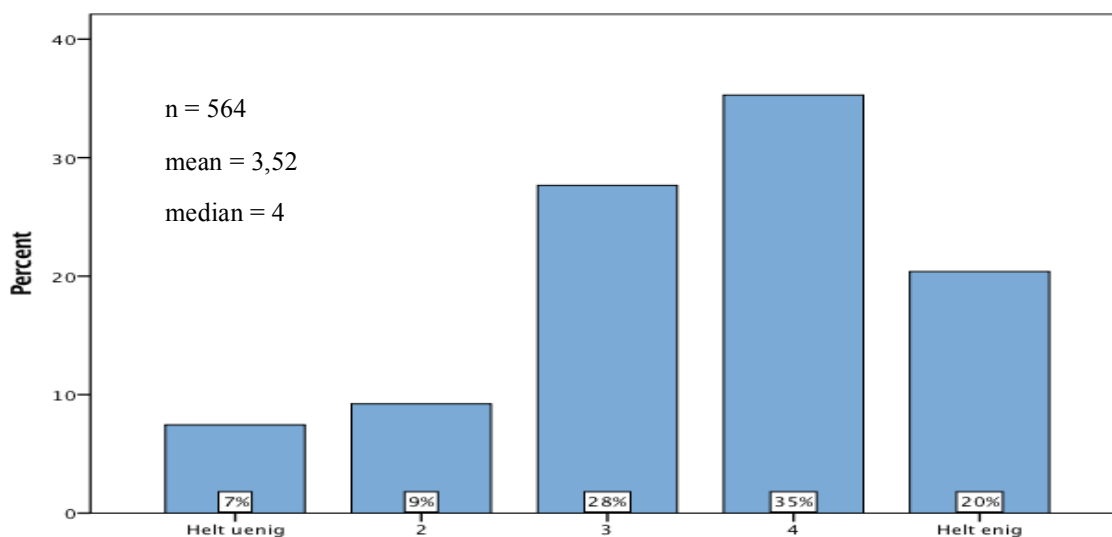
For å forsøke å finne en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter ble det i spørreundersøkelsen stilt to spørsmål som kunne kobles mot dette. I det ene spørsmålet (figur 6) spurte jeg spurte bedriftene hvordan de best ville beskrive bedriftens strategiske fokus.



Figur 6: Bedriftenes strategiske fokus

Figur 6 viser at 57 % (søyle 1, 2 og 3) av bedriftene fokuserer på produkt differensiering, mens 19 % (søyle 5, 6 og 7) fokuserer på kostnadslederskap. 23 % svarer nøytral (4).

Oversettelse av strategi til operativ handling kan si noe om sammenhengen mellom verdistyring og bruk av budsjetter. I det andre spørsmålet (figur 7) spurte jeg derfor bedriftene i hvilken grad de er enige i at budsjetter utvikles med basis i bedriftenes strategi.



Figur 7: Budsjetter baserer seg på bedriftens strategi

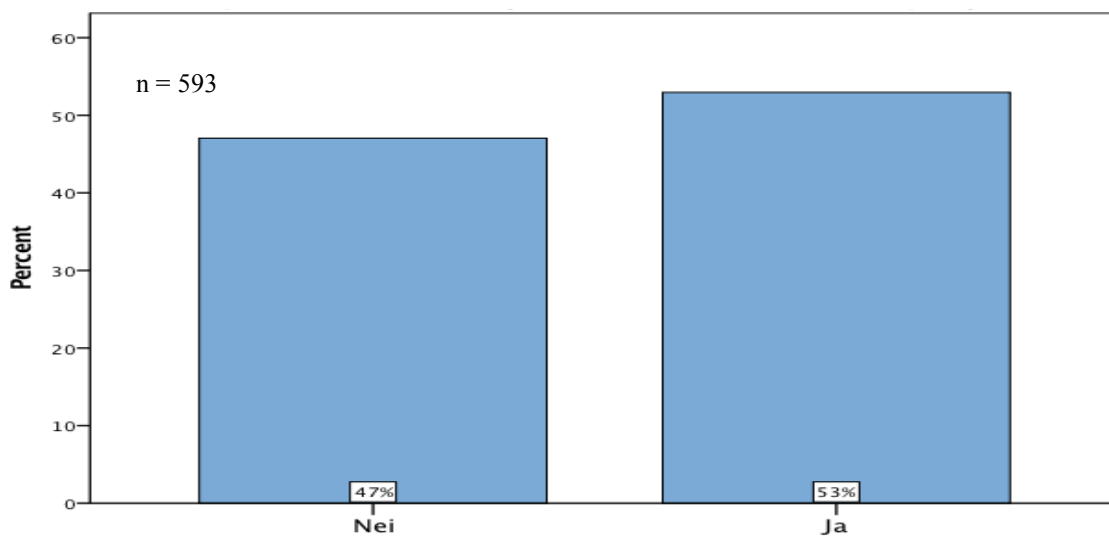
Figuren over viser at 55 % er helt eller delvis enig (søyle 4 og 5) i at budsjetter utvikles med utgangspunkt i bedriftenes strategi.

### 4.1.2 Budsjettpraksis i bedriftene

Bruk av budsjetter i de nordnorske bedriftene er målt ved til sammen 10 spørsmål. Ett spørsmål gir en avklaring om bedriftene bruker budsjett eller ikke. De neste 9 spørsmålene sier noe om hvilken type budsjetter som brukes og i hvilket omfang.

#### *Bruk av budsjetter*

I spørreundersøkelsen spurte jeg om bedriftene benytter budsjetter aktivt i sin økonomistyring, med svaralternativene *ja* og *nei*.



Figur 8: Andel bedrifter som bruker/ ikke bruker budsjett aktivt i sin økonomistyring

Figur 8 viser at 53 % (314) av bedriftene svarer at de benytter budsjetter aktivt i sin økonomistyring, mens 47 % (279) svarer nei.

Videre spurte jeg hvilke budsjetter som blir utarbeidet. Spørsmålene i tabell 3 var målt på en 5 punkts Likertskala, der 1 = ikke brukt, 2 = sjelden, 3 = av og til, 4 = ofte og 5 = systematisk. Skalaen gir dermed ikke bare informasjon om hvilke budsjetter som brukes, men også i hvilket omfang. Her er 1 og 2 er slått sammen til *ikke/ sjelden brukt* og 4 og 5 til *ofte/ systematisk*, og det er bare bedriftene som har svart at de bruker budsjetter aktivt i sin økonomistyring som er inkluderte i tabellen.

Tabell 3: Bruk av ulike budsjetter

		Årlige budsjetter	Halvårslige budsjetter	Kvartalsvise budsjetter	Månedlige budsjetter	Ukentlige budsjetter	Likviditets budsjetter	Fleksible budsjetter	Rullerende budsjetter	Langsiktige budsjetter
n	Valid	292	193	195	251	175	231	176	176	206
	Missing	22	121	119	63	139	83	138	138	108
Ikke/ sjelden brukt i %		1 %	36 %	43 %	24 %	76 %	25 %	73 %	72 %	46 %
Av og til i %		6 %	15 %	10 %	9 %	8 %	17 %	11 %	10 %	17 %
Ofte/ systematisk brukt i %		93 %	49 %	47 %	67 %	16 %	58 %	16 %	18 %	37 %
Gjennomsnitt		4,65	3,16	3,03	3,73	1,87	3,5	1,91	1,99	2,79
Median		5	3	3	5	1	4	1	1	3

Tabellen over viser at bedriftene bruker årlige budsjetter (93 %), månedlige budsjetter (67 %) og likviditetsbudsjetter (58 %) ofte/ systematisk. Halvårslige budsjetter (49 %) og kvartalsvise budsjetter (47 %) brukes også i relativt stor grad. Tabellen viser også at fleksible (16 %)- og rullerende budsjetter (18 %) brukes i liten grad. Langsiktige budsjetter (37 %) brukes også relativt begrenset. Bedriftene som bruker budsjetter bruker altså fortrinnsvis de tradisjonelle budsjettene.

### ***Budsjettpraksis og prestasjoner***

Hvorvidt bedriftene som bruker budsjetter presterer bedre enn bedriftene som ikke bruker budsjetter er av praktisk interesse for bedriftsledere. Prestasjoner ble målt både objektivt og subjektivt i spørreundersøkelsen. Objektive prestasjoner er målt (relativt objektivt) ved regnskapsstørrelser. Jeg spurte bedriftene om de kunne oppgi omsetning, egenkapital, sum gjeld og driftsresultat for regnskapsåret 2015. Deretter beregnet jeg driftsmarginen (DM) og avkastning på total kapital (RTK). Selv om disse nøkkeltallene har sine begrensninger og svakheter, kan de likevel gi en indikasjon på bedriftenes prestasjoner relativt til hverandre.

Tabell 4 viser at gjennomsnittlig DM og gjennomsnittlig RTK for bedriftene som har svart på spørsmålene, er henholdsvis 8.93 % og 14.59 %, *uavhengig* av hvorvidt de bruker budsjetter. Medianen viser imidlertid at det er variasjoner i lønnsomhet mellom bedriftene.

Tabell 4: Objektive- og subjektive prestasjoner hos alle bedriftene

		Driftsmargin (DM)	Avkastning på total kapital (RTK)	Subjektive prestasjoner
N	Valid	464	415	563
	Missing	139	188	40
Gjennomsnitt		0,0893	0,1459	4,3648
Median		0,0646	0,1098	4

Subjektive prestasjoner var målt som fem påstander om bedriftenes utvikling de siste 3 årene relativt til deres største konkurrenter. Bedriftene tok stilling til hvorvidt de var enige i påstandene. Tabell 5 viser påstandene som måler subjektive prestasjoner i øverste rad, sett i sammenheng med bruk/ ikke bruk av budsjetter, målt på en 7 punkts Likertskala, der 1 = helt uenig, 4 = nøytral og 7 = helt enig. Her er 1, 2 og 3 er slått sammen til *uenig* og 5, 6 og 7 til *enig*.

Tabell 5: Subjektive prestasjoner hos bedriftene som bruker/ ikke bruker budsjetter

I forhold til de største konkurrentene våre har vi de siste 3 årene:			fått flere kunder	vokst raskere	blitt mer lønnsomme	vært mer innovative	fått tak i mer nøkkelpersonell
Bruker budsjetter	n	Valid Missing	304 10	301 13	304 10	302 12	301 13
	Uenig		15 %	26 %	25 %	24 %	30 %
	Nøytral (4)		21 %	29 %	27 %	24 %	29 %
	Enig		64 %	45 %	48 %	52 %	41 %
	Mean		5	4,44	4,48	4,44	4,14
	Median		5	4	4	5	4
Bruker ikke budsjetter	n	Valid Missing	268 11	270 9	268 11	267 12	265 14
	Uenig		20 %	33 %	25 %	24 %	46 %
	Nøytral (4)		21 %	27 %	31 %	36 %	24 %
	Enig		59 %	40 %	44 %	40 %	30 %
	Mean		4,76	4,06	4,35	4,29	3,55
	Median		5	4	4	4	4

Tabellen over viser at bedriftene som bruker budsjetter i større grad er enige i alle påstandene enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Bedriftene som bruker budsjetter mener altså subjektivt at de presterer bedre enn konkurrentene, og bedre enn bedriftene som ikke bruker budsjetter (som vi også ser i tabell 6). Tabell 6 viser forskjellene mellom subjektive- og objektive prestasjoner hos bedriftene som bruker budsjetter og bedriftene som ikke bruker budsjetter.

Tabell 6: Objektive- og subjektive prestasjoner hos bedriftene som bruker/ikke bruker budsjett

			Driftsmargin (DM)	Avkastning på total kapital (RTK)	Subjektive prestasjoner
Bruker budsjetter	n	Valid Missing	243 71	227 87	294 20
	Gjennomsnitt		0,0795	0,1416	4,5007
	Median		0,0592	0,0852	4
Bruker ikke budsjetter	n	Valid Missing	216 63	183 96	262 17
	Gjennomsnitt		0,0979	0,1511	4,2206
	Median		0,071	0,1176	4



I tabell 6 viser gjennomsnittet at bedriftene som ikke bruker budsjett som har bedre lønnsomhet enn bedriftene som bruker budsjetter, men medianen viser at det er variasjoner mellom bedriftene. Tabellen viser at bedriftene som bruker budsjetter har gjennomsnittlig driftsmargin på 7,95 % og avkastning på total kapital på 14,16 %, mens bedriftene som ikke bruker budsjetter har gjennomsnittlig driftsmargin på 9,79 % og avkastning på total kapital på 15,11 %.

### ***Hvorfor bruker nærmere halvparten av bedriftene ikke budsjetter?***

Bedriftene som svarte at de ikke bruker budsjetter aktivt i sin økonomistyring ble spurt om hvorfor. Svaralternativene på spørsmålet var formulert som prestrukturerte flervalg (øverste rad i tabell 7), der bedriftene ved å hake av sa seg enig i de foreslåtte årsakene til at de ikke bruker budsjetter. I tabell 7 er bare de som har svart innledningsvis at de ikke bruker budsjetter aktivt i økonomistyringen inkluderte.

*Tabell 7: Årsaker til at bedriftene ikke bruker budsjetter*

		Ser ikke behovet	Bruker andre måltall	Bruker rullerende prognoser	Mangler tid	Mangler kompetanse i bedriften	Får bistand fra andre til økonomistyringen	Er tilfreds med økonomistyringen slik den er
n	Valid	277	277	277	277	277	277	277
	Missing	2	2	2	2	2	2	2
Uenig		75 %	68 %	85 %	79 %	90 %	79 %	68 %
Enig		25 %	32 %	15 %	21 %	10 %	21 %	32 %

Tabellen over viser at 25 % ikke ser behovet for å bruke budsjetter, 32 % bruker andre måltall, 16 % bruker rullerende prognoser, 21 % mangler tid, 10 % mangler kompetanse, 21 % får bistand fra andre og 32 % bruker ikke budsjetter fordi de er fornøyde med økonomistyringen slik den er.

### ***Bruk av andre styringsverktøy i kombinasjon med budsjetter***

Jeg spurte også om bedriftene bruker andre styringsverktøy enn budsjetter. Bedriftene sa seg enige i bruk av andre styringsverktøy ved å hake av for det aktuelle spørsmålet (øverste rad i tabell 8). Tabell 8 viser bruk av andre styringsverktøy, sett i sammenheng med bruk/ ikke bruk av budsjetter.

Tabell 8: Bruk/ ikke bruk av budsjetter og andre styringsverktøy

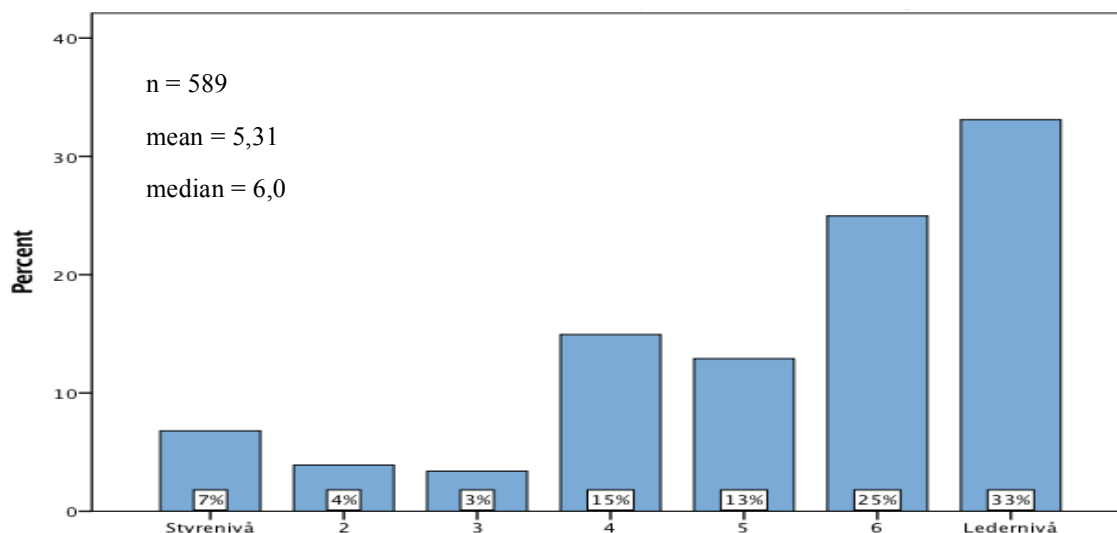
			Bruker balansert målstyring	Bruker benchmarking	Bruker rullerende prognoser	Bruker Beyond Budgeting	Bruker aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)	Bruker economic value added (EVA)/ Residual Income (RI)
Bruker budsjetter	n	Valid	176	176	176	176	176	176
		Missing	138	138	138	138	138	138
	Nei		79 %	69 %	54 %	99 %	89 %	98 %
	Ja		21 %	31 %	46 %	1 %	11 %	2 %
Bruker ikke budsjetter	n	Valid	150	150	150	150	150	150
		Missing	129	129	129	129	129	129
	Nei		82 %	95 %	76 %	99 %	85 %	99 %
	Ja		18 %	5 %	24 %	1 %	15 %	1 %

Tabellen over viser at bedriftene som bruker budsjetter aktivt i sin økonomistyring til en viss grad kombinerer dette med balansert målstyring (21 %), benchmarking (31 %), rullerende prognoser (46 %) og ABC (11 %). Tabellen viser også at det er svært få bedrifter, uavhengig av budsjettbruk, som bruker Beyond Budgeting og EVA /RI.

Det var også mulig å krysse for *annet med fritekst* på dette spørsmålet. Her var det 87 av bedriftene som bare svarte annet uten å spesifisere. 7 bedrifter svarte at de bruker regnskapstall, 7 bedrifter bruker prosjektstyring, 4 bedrifter bruker ingenting, 3 bedrifter bruker erfaringstall og 3 bedrifter bruker kundefornøydhet/ mystery shopper. Utover disse var det enkeltbedrifter som svarte: Tripletex økonomiprogram, Jira og SW, Cerum SMB, Cordel og egenutviklede regneark, inntektsramme, 400 000,- på konto 1. Mai, sunn fornuft, salgsbudsjett, 24/7 office, bransjeprognoser, faktureringsgrad, PMI, excel på varelager, 'tilpasser nyinvesteringer etter hva som står på driftskonto så jeg alltid kan betale selskapets fordringer', og kombinasjon av flere prinsipper.

#### 4.1.3 Organisasjonsstruktur

Organisasjonsstruktur er målt gjennom til sammen 11 spørsmål, som omhandler delegering av beslutninger, beslutningsmyndighet og arbeidsoppgaver. Det ene spørsmålet (figur 9) omhandlet på hvilket nivå de fleste operative beslutninger tas. Figur 9 viser at 71 % (søyle 5, 6 og 7) av bedriftene tar operative beslutninger på ledernivå, noe som viser at operative beslutninger er delegert siden de ikke tas på styrenivå.



Figur 9: Delegering av operative beslutninger

Videre spurte jeg bedriftene om beslutningsmyndighet er delegert til leder eller ansatt når det kommer til prissetting av produkter/ tjenester, større investeringer, oppsigelser/ ansettelses, produkt-/tjenesteutvikling og budsjettfordeling (tabell 9). Spørsmålene er målt på en 7 punkts Likertkala, der 1 = ingen delegering, 4 = nøytral og 7 = full delegering. Her er 1, 2 og 3 slått sammen til *ingen/ lite delegering* og 5, 6 og 7 til *mye/ full delegering*.

Tabell 9: Delegering av beslutningsmyndighet

I hvilken grad er følgende beslutninger delegert til leder eller ansatt:		prissetting av produkter/ tjenester	større investeringer	oppsigelser/ansettelser	initiering av ideer til nye produkter/tjenester	budsjettfordeling
n	Valid	584	585	580	582	554
	Missing	19	18	23	21	49
Ingen/lite delegering		31 %	53 %	45 %	21 %	44 %
Nøytral (4)		11 %	12 %	9 %	19 %	17 %
Mye/ full delegering		58 %	35 %	46 %	60 %	39 %
Mean		4,59	3,46	3,92	4,76	3,78
Median		5	3	4	5	4

Tabellen over viser at det i hovedsak er beslutningsmyndighet knyttet til prissetting av produkter/ tjenester (58 %) og produkt-/ tjenesteutvikling (60 %) som delegeres til leder eller ansatte. Beslutninger om større investeringer (53 %) tas i størst grad sentralt. Når det gjelder beslutningsmyndighet knyttet til oppsigelser/ ansettelses (46 %) er det omtrent likt mellom ingen/ lite delegering og mye/ full delegering. Budsjettfordeling er i størst grad sentralisert (44 %). Tabellen viser også at gjennomsnittene gir et relativt godt bilde av bedriftenes meninger.

Hvorvidt arbeidsoppgaver begrenses eller delegeres for å styre ansattes atferd kan fortelle noe om bedriftenes organisasjonsstruktur og grad av desentralisering. Styring av arbeidsoppgaver ble målt ved 5 spørsmål om spesialisering, ansvar for budsjettmål, standardisering og nedskrevne regler, prosedyrer, verdier og normer (tabell 10). Spørsmålene er målt på en 5 punkts Likertskala, der 1 = i liten grad, 3 = nøytral og 5 = i stor grad. Her er 1 og 2 slått sammen til *i liten grad* og 4 og 5 til *i stor grad*.

Tabell 10: Styring av arbeidsoppgaver

I hvilken grad blir ansattes arbeidsoppgaver styrt gjennom:		spesialisering	ansvar for budsjettmål	standardisering	nedskrevne regler og prosedyrer	nedskrevne verdier og normer
n	Valid	578	573	567	572	567
	Missing	25	30	36	31	36
I stor grad		42 %	26 %	34 %	42 %	42 %
Nøytral (3)		30 %	29 %	40 %	30 %	30 %
I liten grad		28 %	45 %	26 %	28 %	28 %
Mean		2,77	3,31	2,9	2,79	2,78
Median		3	3	3	3	3

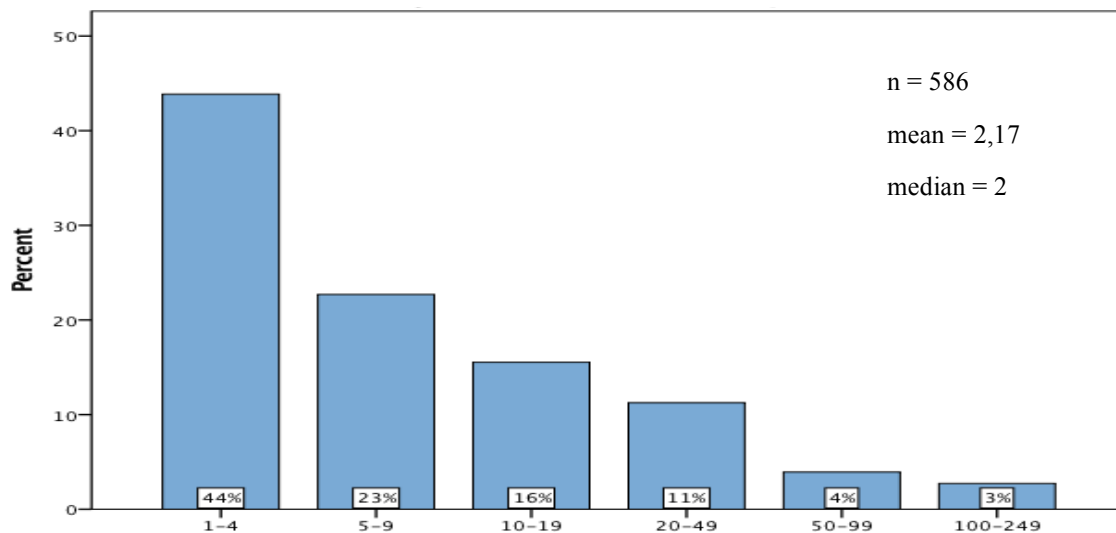
Tabellen over viser at arbeidsoppgaver i hovedsak styres gjennom spesialisering (42 %), nedskrevne regler og prosedyrer (42 %) og nedskrevne verdier og normer (42 %). Færrest bedrifter (26 %) styrer arbeidsoppgaver gjennom ansvar for budsjettmål.

#### 4.1.4 Bedriftenes kontekst

Jeg har fokusert på to kontekstuelle faktorer som kan tenkes å påvirke budsjettpraksis i de nordnorske bedriftene; størrelse og opplevelse av usikkerhet i omgivelser (OUO).

##### *Størrelse*

Bedriftenes størrelse ble målt som antall ansatte på full tid, og var opprinnelig delt i 6 kategorier (redegjort for i kapittel 3.4), slik som figur 13 viser.



Figur 10: Antall ansatte på full tid i bedriftene

Figur 10 viser at 93 % (avrundingsfeil her siden søyle 1, 2, 3 og 4 summeres til 94 %) av bedriftene har mindre enn 50 ansatte, og 7 % har mellom 50 og 250 ansatte. Det er altså et flertall av små bedrifter (ihht. EU sin definisjon) som har svart på spørreundersøkelsen.

### **Opplevelse av usikkerhet i omgivelser**

Opplevelse av usikkerhet i omgivelser (OUO) ble opprinnelig målt ved 5 spørsmål i spørreundersøkelsen. Faktoranalysen (vedlegg 2) viste at en av påstandene som i utgangspunktet skulle måle subjektive prestasjoner målte usikkerhet i omgivelser, og mer spesifikt konkurranseintensitet. Denne påstanden ble derfor fjernet fra det subjektive prestasjonsmålet, og lagt til i OUO. Spørsmålene (inkludert denne påstanden) relatert til OUO fordelte seg på 2 faktorer i faktoranalysen. Den ene måler stabilitet/ dynamikk i omgivelser ( $OUO_{dyn/stab}$ ) og den andre måler konkurranseintensitet ( $OUO_{konkint}$ ).

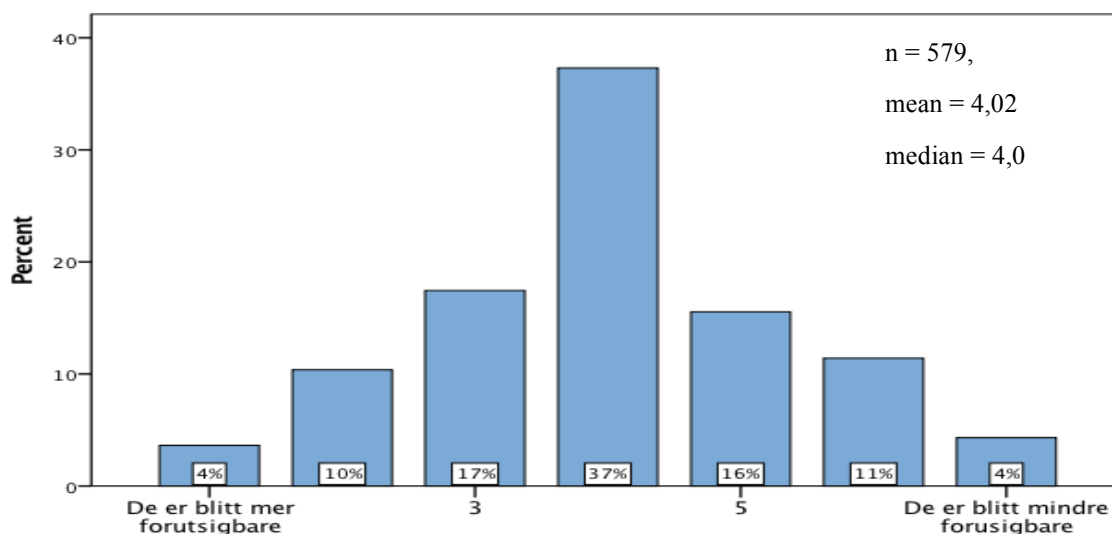
Stabilitet/ dynamikk i omgivelser ble målt ved tre spørsmål. Jeg spurte hvor stabile/ dynamiske bedriftens teknologiske- og økonomiske omgivelser er (tabell 11). Spørsmålet var målt på en 7 punkts Likertskala, der 1 = veldig stabile, 4 = nøytral og 7 = veldig dynamiske. Her har jeg slått sammen 1, 2 og 3 til *relativt stabile* og 5, 6 og 7 til *relativt dynamiske*.

Tabell 11: Stabilitet/ dynamikk i omgivelser

		Hvor stabile/ dynamiske er bedriftens teknologiske omgivelser	Hvor stabile/ dynamiske er bedriftens økonomiske omgivelser
n	Valid	585	585
	Missing	18	18
Relativt stabile		44 %	45 %
Nøytral (4)		20 %	25 %
Relativt dynamiske		36 %	30 %
Mean		3,77	3,69
Median		4	4

Tabellen over viser at bedriftene i størst grad opplever omgivelsene som relativt stabile. Økonomiske omgivelser oppleves litt mer stabile enn teknologiske omgivelser. Gjennomsnittene gir her et relativt godt bilde av bedriftenes meninger.

I det tredje spørsmålet relatert til stabilitet/ dynamikk, spurte jeg hvordan bedriftene ville klassifisere konkurrentenes markedsaktiviteter de siste tre årene (figur 11). Spørsmålet var målt på en 7 punkts Likertskala, der 1 = mer forutsigbare, 4 = moderat forutsigbare og 7 = mindre forutsigbare.



Figur 11: Konkurrentenes markedsaktiviteter de siste 3 årene

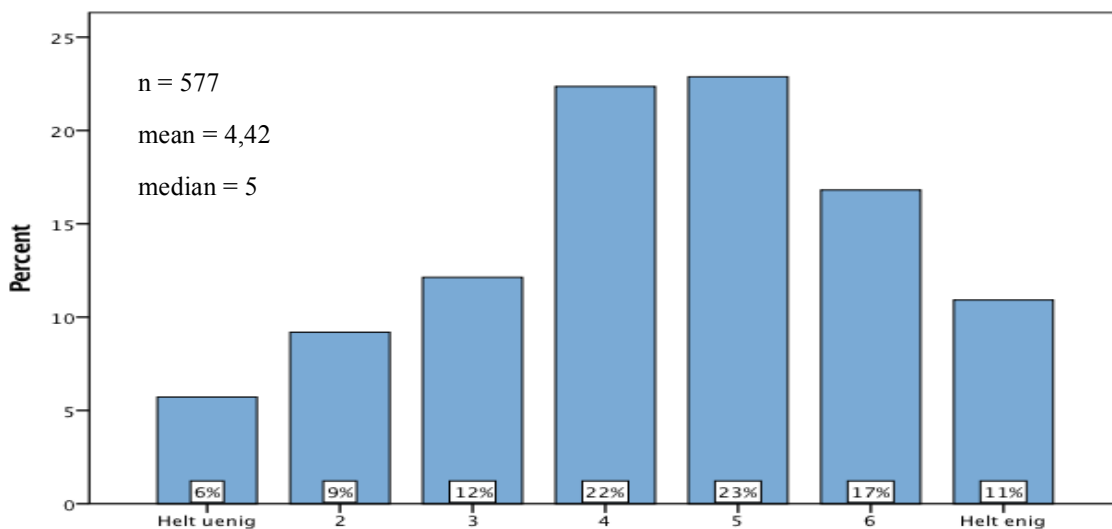
Figur 11 viser at flertallet av bedriftene mener at konkurrentenes markedsaktiviteter er moderat forutsigbare, og gjennomsnittet på 4.02 gir dermed et godt bilde av bedriftenes mening. Oppsummert viser tabell 11 og figur 11 at omgivelsene fortrinnsvis betraktes som mer stabile enn dynamiske.

Konkurransenintensitet ble også målt ved 3 spørsmål. Jeg spurte bedriftene hvor intens de opplever priskonkurransen på innkjøp og salg i deres bransje (tabell 12). Spørsmålene var målt på en 7 punkts Likertskala, der 1 = ikke intens, 4 = nøytral og 7 = svært intens. Her er 1, 2 og 3 slått sammen til *lite intens* og 5, 6 og 7 til *relativt intens*.

Tabell 12: Priskonkurransen på innkjøp og priskonkurransen på salg

		Priskonkurransen på innkjøp	Priskonkurransen på salg
n	Valid	578	580
	Missing	25	23
Lite intens		33 %	22 %
Nøytral (4)		20 %	16 %
Relativt intens		47 %	62 %
Mean		4,24	4,85
Median		4	5

Tabellen over viser at 47 % av bedriftene betrakter priskonkurransen på innkjøp som relativt intens, og 62 % betrakter priskonkurransen på salg som relativt intens. Priskonkurransen på salg oppleves altså mer intens enn priskonkurransen på innkjøp. Påstanden i figur 12 (som opprinnelig skulle måle prestasjoner) gikk ut på at bedriftene skulle indikere hvorvidt de mener at de i forhold til de største konkurrentene har opplevd en tøffere konkurranse.



Figur 12: I forhold til de største konkurrentene har vi opplevd en tøffere konkurranse

Figur 12 viser at 51 % (søyle 5, 6 og 7) av bedriftene er enige i at de i forhold til de største konkurrentene har opplevd en tøffere konkurranse. Oppsummert viser tabell 12 og figur 12 at bedriftene opplever økt konkurranseintensitet.

Avslutningsvis i spørreundersøkelsen ble bedriftene spurt i hvilken grad de er enige i at bedriftens økonomistyring er godt tilpasset deres strategiske fokus, omgivelsene og organisasjonsstrukturen. De tre spørsmålene var målt på en 5 punkts Likertskala, der 1 = helt uenig, 3 = nøytral og 5 = helt enig. Her er 1 og 2 slått sammen til *uenig* og 4 og 5 til *enig*.

Tabell 13: Bedriftens økonomistyring

Bedriftens økonomistyring er godt tilpasset:		vårt strategiske fokus	våre omgivelser	vår organisasjonsstruktur
n	Valid	586	587	588
	Missing	17	16	15
Uenig		13 %	11 %	12 %
Nøytral (3)		28 %	29 %	29 %
Enig		59 %	60 %	59 %
Mean		3,62	3,59	3,57
Median		4	4	4

Tabell 13 viser at bedriftene i stor grad er enige i at økonomistyringen er godt tilpasset strategisk fokus (59 %), omgivelser (60 %) og organisasjonsstruktur (59 %).



## 4.2 Sentrale funn fra beskrivende statistikk

57 % av bedriftene fokuserer på produkt differensiering, mens 19 % fokuserer på kostnadslederskap. Det er 23 % som svarer at de ikke fokuserer på noen av strategiene. 55 % er enige i at budsjetter utvikles med utgangspunkt i bedriftens strategi.

53 % av nordnorske små- og mellomstore bedrifter bruker budsjetter aktivt i sin økonomistyring, og det er fortrinnsvis de tradisjonelle budsjettene som brukes. Bedriftene som bruker budsjetter kombinerer dette til en viss grad med andre styringsverktøy, som balansert målstyring, benchmarking, rullerende prognoser og ABC. 47 % av bedriftene bruker ikke budsjetter, og forklarer det med at de ikke ser behovet, bruker andre måltall og rullerende prognoser, mangler tid og kompetanse, får bistand fra andre med økonomistyringen og er fornøyde med økonomistyringen slik den er.

Bedriftene som bruker budsjetter har en subjektiv oppfatning om at de presterer bedre enn konkurrentene, og bedre enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Likevel fremstår det som om bedriftene som bruker budsjetter har lavere lønnsomhet enn bedriftene som ikke bruker budsjetter, ifølge de objektive prestasjonsmålene. Imidlertid er det store variasjoner mellom bedriftene når det kommer til lønnsomhet.

Bedriftene tar i størst grad operative beslutninger på ledernivå, og delegerer i relativt stor grad beslutninger knyttet til prissetting av produkter/ tjenester og produkt-/ tjenesteutvikling. Beslutninger knyttet til større investeringer tas i størst grad på sentralt nivå. Beslutninger om oppsigelser/ ansettelse er delegert av 46 % og ikke delegert av 45 %. Når det gjelder styring av arbeidsoppgaver blir disse i størst grad styrt gjennom spesialisering og nedskrevne regler, prosedyrer, verdier og normer. Ansvar for budsjettmål er det som brukes minst.

Når det gjelder de kontekstuelle faktorene finner jeg at flertallet av bedriftene er små (ihht EU sin definisjon). Bedriftene opplever fortrinnsvis omgivelsene som relativt stabile, men opplever at konkurranseintensitet har økt.

### 4.3 Lineær regresjonsanalyse og hypotesetesting

Tabell 14 viser en oversikt over de alternativhypotesene jeg foreslo i teorikapitlet og resultatene av den lineære regresjonsanalysen.

Tabell 14: Resultater av lineære regresjonsanalyser

Alternativhypotesene:		Testet ved:	n	Ustandardisert B	p- verdi	Konstant	R square
H1	Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og verdistyring (produkt differensiering eller kostnadslederskap)	Bruk av budsjetter og strategisk fokus	566	- 0.092	0.494	3.235	0.001
		Strategisk fokus og oversettelse av strategi	544	- 0.089	<b>0.004***</b>	3,79	0.015
H2	Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og størrelse	Bruk av budsjetter og størrelse	579	0.589	<b>0.000***</b>	1.844	0.048
H3	Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og usikkerhet i omgivelser	Gjennomsnittlig budsjettbruk og dynamikk/ stabilitet i omgivelser	567	0.093	<b>0.010***</b>	1,409	0.012
		Gjennomsnittlig budsjettbruk og konkurranseintensitet	567	0.050	<b>0.097*</b>	1,517	0.005
H4	Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og prestasjoner	Bruk av budsjett og subjektive prestasjoner	556	0.280	<b>0.005***</b>	4.221	0.014
		Bruk av budsjett og RTK	410	- 0.010	0.679	0.151	0.000
		Bruk av budsjett og DM	459	- 0.018	0.167	0.098	0.004
H5	Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og organisasjonsstruktur (desentralisering)	Bruk av budsjett og delegering av beslutningsmyndighet	535	0.133	0.376	4.02	0.001
		Bruk av budsjett og delegering av operative beslutninger	582	0.136	0.361	5.238	0.001
		Bruk av budsjett og delegering av arbeidsoppgaver	543	0.183	<b>0.008***</b>	2.99	0.013

**Alternativhypotese H<sub>1</sub>. Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og verdistyring (produkt differensiering eller kostnadslederskap).**

I testen for bruk av budsjetter og strategisk fokus viser konstanten gjennomsnittet for bedriftene som ikke bruker budsjetter, mens koeffisienten viser differansen mellom de som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter. Her er differansen negativ, men den er ikke signifikant så jeg kan ikke konkludere med at strategisk fokus har noe å si for bruk av budsjetter.

Likevel, dersom strategi oversettes til operativ handling, gjennom at budsjetter utvikles med utgangspunkt i bedriftenes strategi, kan det være en sammenheng mellom bruk av budsjetter og verdistyring. Tabellen viser at koeffisienten er negativ og signifikant (- 0.089) som betyr at

bedriftene som fokuserer på produkt differensiering i større grad er enig i at strategi oversettes til operativ handling, enn bedriftene som fokuserer på kostnadslederskap. Jeg kan konkludere med at strategisk fokus har noe å si for hvordan strategi oversettes.

***Alternativhypotese H<sub>2</sub>. Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og størrelse.***

I testen for bruk av budsjetter og størrelse viser konstanten gjennomsnittet for bedriftene som ikke bruker budsjetter, mens koeffisienten viser differansen mellom de som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter. Her er differansen positiv og koeffisienten er signifikant (0.589), som betyr at jeg kan konkludere med at størrelse har noe å si for hvorvidt bedriftene bruker budsjetter, og at det er de største bedriftene som bruker budsjetter.

***Alternativhypotese H<sub>3</sub>. Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og usikkerhet i omgivelser.***

I testen for gjennomsnittlig bruk av budsjetter og dynamikk i omgivelser viser konstanten gjennomsnittet for bedriftene som ikke bruker budsjetter. Koeffisienten viser den marginale økningen i bruk av budsjetter når dynamikk i omgivelser øker med en enhet.

Koeffisienten er positiv og signifikant (0.93), som betyr at jeg kan konkludere med at usikkerhet i omgivelser (som følge av økt dynamikk) har noe å si for bruk av budsjetter.

I testen for gjennomsnittlig bruk av budsjetter og konkurranseintensitet viser konstanten gjennomsnittet for bedriftene som ikke bruker budsjetter. Koeffisienten viser den marginale økningen i bruk av budsjetter når konkurranseintensitet øker med en enhet. Her er koeffisienten positiv og signifikant (0.050), som betyr at jeg kan konkludere med at usikkerhet i omgivelser (som følge av økt konkurranseintensitet) har noe å si for bruk av budsjetter.

***Alternativhypotesen H<sub>4</sub>. Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og prestasjoner.***

I testen for bruk av budsjetter og subjektive prestasjoner viser konstanten gjennomsnittet for bedriftene som ikke bruker budsjetter, mens koeffisienten viser differansen mellom de som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter. Her er differansen positiv og koeffisienten er signifikant (0.280), som betyr at jeg kan konkludere med at den subjektive opplevelsen av å prestere bedre enn konkurrentene har noe å si for bruk av budsjetter.

I testen for bruk av budsjetter og objektive prestasjoner (lønnsomhet) viser konstantene gjennomsnittlig DM og RTK for bedriftene som ikke bruker budsjetter, mens koeffisientene viser differansen mellom bedriftene som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter. Her er differansen negativ, men den er ikke signifikant så jeg kan ikke konkludere med at lønnsomhet har noe å si for bruk av budsjetter.

***Alternativhypotesen  $H_3$ . Det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og organisasjonsstruktur (desentralisering).***

I testene for bruk av budsjetter og delegering av operative beslutninger og beslutningsmyndighet (desentralisering) viser konstantene gjennomsnittene for bedriftene som ikke bruker budsjetter. Koeffisientene viser differansen mellom bedriftene som bruker budsjetter og de som ikke bruker budsjetter. Her er differansene positive, men ikke signifikante så jeg kan ikke konkludere med at desentralisering har noe å si for bruk av budsjetter.

Likevel, dersom arbeidsoppgaver er delegerte kan det si noe om grad av desentralisering, og det kan være en sammenheng mellom bruk av budsjetter og desentralisering. I testen for bruk av budsjetter og styring av arbeidsoppgaver er koeffisienten positiv og signifikant (0.183), som betyr at jeg kan konkludere med at delegering av arbeidsoppgaver har noe å si for bruk av budsjetter.

#### **4.4 Sentrale funn fra lineær regresjonsanalyse**

Jeg kan ikke konkludere med at det er en sammenheng mellom strategisk fokus og bruk av budsjetter. Bedriftene som fokuserer på produkt differensiering som strategi mener imidlertid i større grad at strategi oversettes til operativ handling, enn bedriftene som fokuserer på kostnadslederskap. Jeg kan jeg konkludere med at strategisk fokus har noe å si for hvordan strategi oversettes og dette kan således tyde på at det kan være en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter i de nordnorske bedriftene.

Jeg kan konkludere med at størrelse og usikkerhet i omgivelsene (som følge av økt dynamikk og økt konkurranseintensitet) har noe å si for bruk av budsjetter. Bedriftene som bruker budsjetter har flere ansatte på full tid enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Når bedriftene opplever at usikkerhet i omgivelser øker, øker de bruk av budsjetter.

Den subjektive opplevelsen av å prestere bedre enn konkurrentene har noe å si for bruk av budsjetter. Imidlertid kan jeg ikke konkludere med at objektive prestasjoner (lønnsomhet) har noe å si for bruk av budsjetter.

Jeg kan ikke konkludere med at delegering av operative beslutninger og beslutningsmyndighet har noe å si for bruk av budsjetter. Delegering av arbeidsoppgaver har imidlertid noe å si for bruk av budsjetter.

## **5 ANALYSE**

I dette kapitlet vil jeg analysere mine empiriske hovedfunn. Analysen baserer seg på teori presentert i kapittel 2 og innsamlet empiri presentert i kapittel 4. Siden studier tradisjonelt baseres på en kybernetisk tradisjon der man ser på koblinger mellom de formelle økonomistyringssystemene (Ferreira & Otley, 2009) kan studier som undersøker sammenhenger mellom tradisjonelle økonomistyringssystemer og andre styringssystem potensielt bidra med ny kunnskap om styringspakker (Sandelin, 2008). Jeg har derfor fokusert på å finne ut om det er sammenhenger mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter.

### **5.1 Budsjettpraksis i de nordnorske bedriftene**

Malmi og Brown (2008) betrakter budsjetter som et styringssystem, og til tross for at budsjetter betraktes som et av de viktigste styringssystemene i en bedrift (King m.fl., 2010), viser studien at de nordnorske bedriftene bruker budsjetter i mindre grad (53 %) enn andre norske studier finner (Andersen & Opsahl, 2011; Eriksrud & McKeown, 2010; Feidje & Stura, 2015; Heiberg & Drøpping, 2012; Johanson & Madsen, 2013). Det er mange små bedrifter i min studie, og studiene jeg henviser til har hovedsakelig fokusert på store bedrifter (> 100 ansatte). At de nordnorske bedriftene bruker budsjetter i mindre grad kan ses i sammenheng med at små bedrifter har mindre behov for formelle styringssystemer (Chenhall, 2003) og mindre ressurser til budsjettering (King m.fl., 2010). King m.fl. (2010) sier at bedriftenes størrelse har betydning for hvorvidt de kan håndtere faste kostnader relatert til bruk av budsjetter, siden investering i formell budsjettpraksis krever finansielle ressurser. King m.fl. (2010) sier også at større bedrifter har et bedre utgangspunkt fordi de kan dra nytte av effektiv administrering og skalafordeler. Størrelse kan dermed indirekte være en avgjørende faktor for om bedrifter bruker budsjetter (King m.fl., 2010). Studien viser at dette også er tilfelle i de nordnorske bedriftene, og at bedriftene som bruker budsjetter har flere ansatte på full tid enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Det tradisjonelle budsjettet uttrykkes gjerne innen formatrammen av finansregnskapet (Gjønnes & Tangenes, 2012), og representerer således årlige budsjetter. Studien viser at det er de tradisjonelle budsjettene som fortrinnsvis brukes av de nordnorske bedriftene, og at bruken av fleksible og rullerende budsjetter er svært begrenset.

Størrelse har altså betydning for om bedriftene bruker budsjetter, og usikkerhet i omgivelser kan også påvirke hvorvidt bedriftene velger å bruke budsjetter. Lawrence og Lorsch (1967) og

Chapman (1997) sier at opplevelsen av usikkerhet i omgivelser gjør både planlegging og styring vanskeligere. Litteraturen på området argumenterer på den ene siden for at usikkerhet i omgivelser kan medføre at bedriftene trenger mer fleksibilitet (Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Hope & Fraser, 2003; Otley, 2016), og på den andre siden for at de trenger mer forutsigbarhet (Chenhall, 2003; Khandwalla, 1972). Dette er i tråd med Malmi og Brown (2008) som sier at usikkerhet i omgivelser på den ene siden kan medføre behov for mer omfattende bruk av styringssystemer, og på den andre siden mindre omfattende bruk, i den samme konteksten. Konteksten kan dermed potensielt ha svært ulik effekt på bedrifters bruk av styringssystemer (Malmi & Brown, 2008).

Usikkerhet i omgivelsene kan altså ha svært ulik betydning for hvorvidt bedriftene velger å bruke budsjetter. Studien viser at de nordnorske bedriftene fortrinnsvis opplever omgivelsene som relativt stabile. Til tross for dette kan jeg konkludere med at økt dynamikk fører til at de nordnorske bedriftene øker bruk av budsjetter. Dette kan bety at de nordnorske bedriftene søker forutsigbarhet fremfor fleksibilitet i økonomistyringen, i motsetning til for eksempel de australske bedriftene i studien til King m.fl. (2010) som reduserer bruk av budsjetter når dynamikk i omgivelsene øker. Studien viser også at de nordnorske bedriftene opplever at konkurranseintensiteten har økt. Priskonkurranse både på innkjøp og salg betraktes som relativt intens, men priskonkurranse på salg oppleves som mest intens. Økt priskonkurranse på innkjøp kan tyde på at bedriftene opplever at det er høye byttekostnader ved å bytte leverandør, og at leverandørene har en viss grad av monopolmakt. Økt priskonkurranse på salg kan tyde på at bedriftene opplever trusler om inntrengere eller substitutter, rivalisering i bransjen eller at kundenes byttekostnader er lave. Kombinasjonen av at priskonkurranse på både innkjøp og salg oppleves relativt intens medfører at bedriftene er under stadig lønnsomhetspress. Dette kan ses i sammenheng med det Hope og Fraser (2003) sier om at priser og marginer presses, produkters livssyklus blir kortere og kundepreferanser endres. Siden bedrifter i henhold til Donaldson (2001) ønsker å maksimere sine resultater vil de være opptatte av å unngå den mistilpasningen som kan oppstå når konteksten endrer seg, fordi det leder til reduserte resultater. Siden jeg kan konkludere med at økt konkurranse fører til at de nordnorske bedriftene øker bruk av budsjetter, fremstår det som om de nordnorske bedriftene også her fortrinnsvis søker forutsigbarhet fremfor fleksibilitet. Dette kan tyde på at når konkurransen blir mer intens kan fordelene med å bruke budsjetter oppveie for kostnadene det medfører (Khandwalla, 1972).

Oppsummert kan jeg konkludere med at både størrelse og økt usikkerhet i omgivelsene er kontekstuelle faktorer som fører til at de nordnorske bedriftene i større grad bruker budsjetter. At størrelse er av betydning er i tråd med det Chenhall (2003) og King m.fl. (2010) sier om at små bedrifter har mindre behov for formelle styringssystemer og mindre ressurser å bruke på budsjettering. At usikkerhet i omgivelser fører til økt bruk av budsjetter er i tråd med det Chenhall (2003), Khandwalla (1972) og Malmi og Brown (2008) sier om at at usikkerhet i omgivelser kan føre til mer omfattende bruk av styringssystemer. Det kan derfor fremstå som at de nordnorske bedriftene fortrinnsvis søker forutsigbarhet, fremfor fleksibilitet, i sin økonomistyring. Dette kan igjen ses i sammenheng med at bedriftene fortrinnsvis bruker de tradisjonelle budsjettene.

Studien viser at bedriftene som bruker budsjetter til en viss grad kombinerer dette med bruk av andre styringsverktøy; balansert målstyring, benchmarking, rullerende prognoser og ABC. Bruken av Beyond Budgeting (BB) og EVA/ RI som styringsverktøy er minimal uavhengig av hvorvidt bedriftene bruker budsjetter. Andre norske studier (Eriksrud & McKeown, 2010; Heiberg & Drøpping, 2012) finner mer utstrakt bruk av BB- verktøy og balansert målstyring enn det jeg finner. Heiberg og Drøpping (2012) finner at budsjetter fortsatt er det mest brukte styringsverktøyet, men at 'verktøykassen' i norske bedrifter er stor. Sammenlignet med de nordnorske bedriftene bruker bedriftene i Heiberg og Drøpping (2012) sitt utvalg alle de styringsverktøyene jeg spurte om i større grad. Det er mulig med tanke på de nordnorske bedriftenes størrelse, at de ikke har et reelt behov for kompliserte styringsverktøy og filosofier, og det kan fremstå som at Beyond Budgeting filosofien har hatt svært liten innflytelse i nordnorske små- og mellomstore bedrifter.

47 % av de nordnorske bedriftene bruker ikke budsjetter og forklarer dette med at de ikke ser behovet, bruker andre måltall eller rullerende prognoser, mangler tid og kompetanse, får bistand fra andre og er fornøyde med økonomistyringen slik den er. Årsakene summerer seg til mer enn 100 %, noe som tyder på at alle som ikke bruker budsjetter har et argument for det. Noen av årsakene kan relateres til de faktorene som budsjettet som styringssystem kritiseres for, som at det er unødig tidskrevende, går ut på dato etter kort tid (Bogsnes, 2012) og kan gi kompleksitetsproblemer ved for mange budsjettposter (Bjørnenak, 2014). Mangel på kompetanse i bedriftene og at de får bistand fra andre kan ses i sammenheng, siden det nettopp kan være manglende kompetanse som gjør at bedriftene velger å kjøpe dette fra for eksempel et regnskapsfirma. At en såpass stor andel av de nordnorske bedriftene ikke bruker



budsjetter kan også ses i forbindelse med bedriftenes størrelse, og det King m.fl. (2010) sier om kostnader relatert til formell budsjettpraksis. Av de 603 bedriftene som har svart på min spørreundersøkelse er det kun 39 bedrifter som har mer enn 50 ansatte. Størrelse kan dermed også være en årsak til at bedriftene ikke bruker budsjetter, noe som kan ses i sammenheng med at små bedrifter er mindre komplekse enn større bedrifter (Chenhall, 2003), har mer behov for direkte, personlig styring (Bruns & Waterhouse, 1975) og kan i mindre grad gi avkall på ressurser fordi det går på bekostning av kjerneaktiviteten (King m.fl., 2010). Siden budsjetter i henhold til King m.fl. (2010) ofte er et av de første formelle styringssystemene som innføres, er det lite sannsynlig at bedriftene som ikke bruker budsjetter, bruker andre formelle styringssystemer i noen utstrakt grad.

## **5.2 Verdistyring og budsjettpraksis**

Malmi og Brown (2008) baserer seg på Simons (1995) konsept om verdistyring, holdningssystemer og strategi som *perspektiv* og sier i tråd med dette at verdier utformes for å påvirke atferd. Utfordringen er at verdier ofte er lite synlige (Schein, 2010), noe som medfører problemer knyttet til forskning når verdier skal operasjonaliseres. I min studie valgte jeg å måle verdistyring som bedriftenes strategiske fokus; produkt differensiering eller kostnadslederskap. Jeg argumenterte for at sammenhengen mellom verdistyring og bruk av budsjetter er basert på at kostnadsledere og produkt differensiere har ulike verdisett. Dette kan ses i sammenheng med at Simons (1995) ser på strategi som perspektiv (en måte å se verden på), som kan implisere at ulike strategier har ulike verdisett. Jeg finner at 23 % av bedriftene ikke har en definert strategi, som implisitt kan bety (slik jeg har målt verdistyring) at de ikke har et verdisett, noe som ikke er utenkelig med tanke på bedriftenes størrelse.

Studien viser at 57 % av bedriftene fokuserer på produkt differensiering.

Produkt differensieringsstrategier krever budsjetter som tilrettelegger for fleksibilitet (Bjørklund m.fl., 2008; Bjørnenak, 2003; King m.fl., 2010; White, 1986) og kundefokuserte styringssystemer (Bjørnenak, 2003). At en stor andel av bedriftene fokuserer på produkt differensiering kan ses i sammenheng med både størrelse og konkurransesituasjonen. Flertallet av bedriftene som har svart på spørreundersøkelsen er små bedrifter (93 % har mindre enn 50 ansatte). Siden skalafordeler og effektiv administrering er knyttet til kostnadslederskap (Langfield-Smith, 1997), som er avhengig av et visst volum, er det ikke usannsynlig at bedriftene må ha en viss størrelse for å velge denne strategien. Forskning viser også at det oftest er store bedrifter som innfører formelle styringssystemer (Chenhall, 2003)

fordi de har høyere kompleksitet og mer tilgjengelige ressurser å bruke på styringssystemer (Fredrickson & Mitchell, Mintzberg, gjengitt av King m.fl., 2010). Det er sannsynlig at små bedrifter har behov for et kundefokusert styringssystem, siden det fortrinnsvis er kundenes etterspørsel som er årsaken til at de eksisterer og overlever. Studien viser at konkurransen mellom bedriftene er blitt tøffere, noe som tilsier at de også må fokusere på marginer og kostnader. Det kan være en av årsakene til at bedriftene i tillegg til de årlige budsjettene, også i stor grad bruker månedlige budsjetter og likviditetsbudsjetter. Dette kan tyde på at selv om de fokuserer på produkt differensiering kan de ikke ignorere kostnadsaspektet, og at de således forsøker å balansere mellom behovet for fleksibilitet og forutsigbarhet, ved produkt differensieringsstrategi samtidig som de bruker tradisjonelle budsjetter. Det kan også tyde på at det kan være en form for mistilpasning (Chenhall, 2003; King m.fl., 2010; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980) mellom bedriftenes verdistyring (strategisk fokus) og budsjettpraksisen.

Studien viser at strategisk fokus ikke har noe å si for bruk av budsjetter, og jeg kan ikke konkludere med en sammenheng mellom verdistyring (målt som strategisk fokus) og bruk av budsjetter. Dette kan ses i sammenheng med det Flamholtz (1983) sier om at det må være en kobling mellom budsjettet og andre styringssystem dersom budsjettet som styringssystem skal oppfylle sin funksjon. Dersom det ikke er en kobling mellom bedriftenes strategiske fokus og budsjetter, vil ikke budsjettet kunne brukes som styringssystem for å påvirke atferd slik Malmi og Brown (2008) sier. Nettopp denne manglende koblingen mellom bedriftenes strategi og budsjettstyring kan i henhold til Johanson og Madsen (2013) innebære en sentral utfordring, fordi bedriftene får problemer med å se sammenhengene mellom mål på ulike nivå. Koblingen mellom strategi (verdistyring) og budsjetter kan altså være avgjørende for hvorvidt budsjetter kan betraktes som styringssystemer, eller kun et økonomistyringsverktøy uten koblinger til andre styringssystemer. I henhold til Flamholtz (1983) må styringssystemene *designes*, noe som tilsier at dersom bedriftene bruker budsjetter kun som verktøy uten kobling til andre styringssystemer, inngår budsjetter i tråd med Flamholtz (1983), kun i en samling av ulike styringsmekanismer. Dette er nettopp en av årsakene til at Malmi og Brown (2008) bruker begrepet styringspakke. Siden ulike styringsmekanismer ofte er implementert av ulike interessenter på ulike tidspunkt, er de ikke nødvendigvis hensiktsmessig koordinert som et helhetlig styringssystem (Otley, 1980). Dette impliserer at budsjettet som styringssystem ikke vil være like effektivt dersom verdiene forsømmes (Bunce

m.fl., 1995) og budsjettet kan således fort reduseres fra et styringssystem til kun et økonomistyringsverktøy, i tråd med cartesiansk- og reduksjonistisk betingelsesteori (Gerdin & Greve, 2004; Grabner & Moers, 2013).

Studien viser likevel at strategisk fokus har betydning for oversettelse av strategi. Bedriftene som fokuserer på produkt differensiering mener i større grad at strategi oversettes til operativ handling enn bedriftene som fokuserer på kostnadslederskap. Dette impliserer at det likevel kan være en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter. Hovedoppgaven til økonomistyringssystemet er jo nettopp å oversette strategien til operativ handling, siden budsjettet betraktes som en plan for økonomiske aktiviteter som er forankret i strategien (Gjønnes & Tangenes, 2012). Oversettelsen av strategi til operativt nivå, krever at det fokuseres på aktiviteter og prosesser som kobler strategien til det operative nivået, og en vellykket oversettelse forutsetter at verdier, mål og budsjetter på operativt nivå integreres i planleggingen av strategien (Bunce m.fl., 1995). Både verdier og budsjetter, som styringssystemer, fokuserer i henhold til Malmi og Brown (2008) på å styre atferd og solide verdier oppmunterer til målkongruent atferd (Bunce m.fl., 1995). Å sikre målkongruent atferd er jo nettopp det Malmi og Brown (2008) sier at styringssystemene skal gjøre, gjennom bruk av regler, prosedyrer, verdier og andre aktiviteter.

### **5.3 Organisasjonsstruktur og budsjettpraksis**

Organisasjonsstruktur behandles av Malmi og Brown (2008) som et styringssystem fordi de mener at ledelsen kan bruke det som en styringsmekanisme. Som styringssystem relateres organisasjonsstruktur til delegering av arbeidsoppgaver og beslutningsmyndighet for å sikre styring og koordinering, slik at bedriftene kan gjennomføre sine aktiviteter (Chenhall, 2003). Organisasjonsstrukturen er plassert nederst i rammeverket for å gi systemene i midten (budsjetter) den strukturen de trenger for å fungere. Dette betyr at organisasjonsstrukturen må tilpasses budsjettstyringen, og impliserer at små bedrifter med lav kompleksitet har behov for andre typer strukturer enn store bedrifter med høy kompleksitet. Store bedrifter er i henhold til Chenhall (2003) ofte mer formaliserte og styrer i større grad gjennom byråkratiske regler og prosedyrer for å sikre koordinering. Behovet for å delegerer øker når bedriftene blir større, siden store bedrifter knyttes til økt kompleksitet og desentralisering, som igjen krever mer formelle styringssystemer (King m.fl., 2010). Siden flertallet av de nordnorske bedriftene er små er det mest sannsynlig at de har en sentralisert struktur, med personlig og direkte styring slik som Bruns og Waterhouse (1975) og King m.fl. (2010) hevder.

I studien fremstår det imidlertid som at de nordnorske bedriftene delegerer både operative beslutninger og beslutningsmyndighet knyttet til andre beslutninger i relativt stor grad. Flertallet av bedriftene tar operative beslutninger på ledernivå, ikke på styrenivå, som impliserer at operative beslutninger i stor grad er delegert. Beslutninger knyttet til prissetting av produkter/ tjenester og produkt-/ tjenesteutvikling er i relativt stor grad delegert til leder eller ansatte. Beslutninger knyttet til større investeringer tas imidlertid i størst grad sentralt, noe som kan tyde på en sammenheng mellom budsjetter og organisasjonsstruktur, fordi beslutninger knyttet til større investeringer ofte tas i forbindelse med budsjettprosessen. Det er heller ikke unaturlig at slike beslutninger tas sentralt i små bedrifter, siden leder og eier ofte er samme person, og derfor har best oversikt over bedriftens økonomi. Studien viser altså at bedriftene delegerer mer enn forventet sett i sammenheng med at litteraturen (Bruns & Waterhouse, 1975; Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Flamholtz, 1983; King m.fl., 2010; Lawrence & Lorsch, 1967) sier at desentralisering er et resultat av at bedriftenes størrelse øker. Jeg kan heller ikke konkludere med at desentralisering (delegering av operative beslutninger og beslutningsmyndighet) har noe å si for bruk av budsjetter. King m.fl. (2010) finner en sammenheng mellom desentralisert struktur og bruk av budsjetter, men de australske bedriftene har i gjennomsnitt 11 ansatte. Studien min viser at de nordnorske bedriftene i gjennomsnitt har mellom 5 og 9 ansatte, noe som kan ha betydning for at jeg ikke kan konkludere med en sammenheng. Dette kan bety at organisasjonsstrukturen i de nordnorske bedriftene ikke bidrar med den strukturen som budsjetter som styringssystem trenger for å fungere optimalt som styringssystem, slik som tanken er ifølge Malmi og Brown (2008).

Organisasjonsstruktur relaterer seg også til hvordan arbeidsoppgaver styres (Chenhall, 2003). Studien viser at arbeidsoppgaver fortrinnsvis styres gjennom spesialisering og nedskrevne regler, prosedyrer, verdier og normer, som er i tråd med hvordan Malmi og Brown (2008) definerer styring: systemer, regler, prosedyrer, verdier og andre aktiviteter som ledelsen bruker for å sikre at ansattes atferd og beslutninger er i tråd med bedriftens mål og strategi. Studiens funn er også i tråd med Flamholtz (1983) som sier at de fleste bedrifter bruker en kombinasjon av ulike mekanismer for å styre atferd. Med tanke på at bedriftene følger en tradisjonell budsjettpraksis er det noe uventet at bedriftene i svært liten grad styrer arbeidsoppgaver gjennom ansvar for budsjettmål. Dette kan imidlertid ses i forbindelse med at jeg ikke finner noen sammenheng mellom delegering av beslutningsmyndighet og bruk av budsjetter.

Studien viser likevel at styring av arbeidsoppgaver har noe å si for bruk av budsjetter, noe som tyder på at det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og organisasjonsstruktur. At bedriftene styrer arbeidsoppgaver gjennom spesialisering kan ses i sammenheng med at organisasjonsstruktur kan være en form for styring som fungerer gjennom spesialisering, for å bidra til å redusere variasjoner i atferd og på den måten øke forutsigbarhet (Flamholtz, 1983). Studiens funn tyder jo også på at bedriftene fortrinnsvis søker forutsigbarhet når omgivelsene er usikre. At arbeidsoppgaver styres gjennom regler og prosedyrer er den byråkratiske tilnærmingen som kan sammenlignes med det som Alvesson og Kärreman (2004) kaller teknokratisk styring, som skal fokusere atferd eller resultater. Med tanke på bedriftenes størrelse er det likevel uventet at de i relativt stor grad styrer arbeidsoppgavene gjennom spesialisering, regler og prosedyrer, siden dette ofte knyttes til større bedrifter/ differensiering og desentralisering (Flamholtz, 1983). Alvesson og Kärreman (2004) sier imidlertid at strukturell styring ikke utføres i en kulturfri kontekst, noe som impliserer at både spesialisering, regler og prosedyrer også kan ses på som et kulturelt fenomen som påvirker kulturen, selv om det nødvendigvis ikke er knyttet til sosialisering. Å styre arbeidsoppgaver gjennom verdier og normer kan ses i sammenheng med det Alvesson og Kärreman (2004) kaller sosio- ideologisk styring, rettet mot å styre tankesett, eller det som Malmi og Brown (2008) basert på Simons (1995) kaller verdistyring.

Som allerede nevnt må koblingen mellom budsjetter og andre styringssystem være tilstrekkelig dersom budsjettet skal oppfylle sin tiltenkte funksjon (Flamholtz, 1983), noe som også gjelder for koblingen mellom budsjetter og organisasjonsstruktur. Selv om jeg ikke kan konkludere med at delegering av operative beslutninger og beslutningsmyndighet har noe å si for bruk av budsjetter, viser studien at delegering av arbeidsoppgaver har noe å si for bruk av budsjetter. Dette tyder på at det likevel kan være en sammenheng mellom organisasjonsstruktur (desentralisering) og bruk av budsjetter i de nordnorske bedriftene.

#### **5.4 Budsjettpraksis og prestasjoner**

Til tross for at budsjetter brukes til mange formål i bedrifter, er det ikke etablert en klar sammenheng mellom budsjettbruk og lønnsomhet (McMahon, gjengitt av King m.fl., 2010). Likevel fremheves budsjetter av akademikere, forelesere og praktikere som et verktøy for å øke prestasjoner (Hansen m.fl., 2003). I betingelsesteorien er selve kjernen at dersom bedriftene skal prestere bra må de tilpasse styringssystemene til konteksten de opererer i siden det ikke fins ett universelt styringssystem som passer for alle bedrifter (Otley, 1980). Dette

impliserer i denne studien at bedriftenes effektivitet og prestasjoner er avhengig av hvor god tilpasning det er mellom styringssystemene verdier, budsjetter og organisasjonsstruktur, og bedriftenes størrelse og opplevelse av usikkerhet i omgivelsene.

Studien viser at de nordnorske bedriftene som bruker budsjetter har en subjektiv oppfatning om at de presterer bedre enn både konkurrentene og bedriftene som ikke bruker budsjetter, og jeg kan konkludere med at subjektive prestasjoner har noe å si for bruk av budsjetter. Det kan imidlertid fremstå som at bedriftene som bruker budsjetter faktisk har lavere lønnsomhet enn bedriftene som ikke bruker budsjetter, når de objektive prestasjonsmålene legges til grunn. Dette kan muligens relateres til kostnadene ved å ha formelle budsjettssystemer, og kan ses i sammenheng med at bedriftenes størrelse har betydning for hvorvidt bedriftene kan håndtere de faste kostnadene relatert til formell budsjettpraksis (King m.fl., 2010). Til tross for at det fremstår som at bedriftene som bruker budsjetter har lavere lønnsomhet enn bedriftene som ikke bruker budsjetter kan jeg ikke konkludere med at objektive prestasjoner har noe å si for bruk av budsjetter. En studie i forbindelse med norske bankers lønnsomhet viste imidlertid at bruk av budsjetter var negativt assosiert med lønnsomhet (Bjørnenak, 2013). Bjørnenak (2013) sier at reduserte resultater i seg selv kan medføre at bruk av budsjetter øker, fordi bedriftene forsøker å forbedre resultatene. Imidlertid, jo flere formål bedriftene forsøker å dekke med bruk av budsjetter, desto lavere lønnsomhet (Bjørnenak, 2013). Dersom de nordnorske bedriftene som bruker budsjetter faktisk presterer dårligere enn bedriftene som ikke bruker budsjetter, kan det være et tegn på at de bruker budsjettene til for mange formål slik som Bjørnenak (2013) sier, eller at tilpasningen mellom konteksten og budsjettstyringen ikke er optimal, i tråd med Otley (1980, 2016) og King m.fl. (2010).

Studien viser som nevnt at bedriftene fortrinnsvis bruker de tradisjonelle budsjettene. Dette gjør det vanskeligere for bedriftene å reagere på usikkerhet i omgivelsene, siden disse budsjettene verken tilrettelegger for fleksibilitet (Hope & Fraser, 2003) eller oppdateres ofte nok (Hansen m.fl., 2003). Studien viser at bedriftene fortrinnsvis fokuserer på produkt differensiering som i motsetning til de tradisjonelle budsjettene, relateres til fleksibilitet (Bjørklund m.fl., 2008; Bjørnenak, 2003; King m.fl., 2010; White, 1986). Studien viser at bedriftene som hovedsakelig er små, delegerer beslutninger og arbeidsoppgaver i relativt stor grad. Siden organisasjonsstruktur er nært knyttet til størrelse og små bedrifter ofte har en sentralisert struktur, kreves det i henhold til Bruns og Waterhouse (1975) mindre formell styring. Oppsummert impliserer dette at den best egnede tilpasningen for de

nordnorske bedriftene bør være en kombinasjon av produktdifferensiering, fleksibel budsjettstyring og sentralisert struktur. Studien viser imidlertid har bedriftene en litt annen tilpasning; produktdifferensiering kombineres med bruk av tradisjonelle budsjetter og beslutninger og arbeidsoppgaver delegeres i relativt stor grad. Likevel viser studien er det stor enighet blant bedriftene om at økonomistyringen deres er godt tilpasset strategisk fokus, omgivelser og organisasjonsstruktur. De nordnorske bedriftene søker fortrinnsvis forutsigbarhet når omgivelsene er usikre og bruker tradisjonelle budsjetter, men velger likevel en kundefokusert strategi som krever fleksibilitet. Dette kan ses i lys av at både Chenhall (2003) og Dent (1990) sier at kontekstuelle faktorer så langt ikke har gitt noen avklaring om hvilke styringssystemer som er best egnet for ulike typer bedrifter eller for å øke prestasjoner. King m.fl. (2010) sier at bedriftenes styringssystemer må tilpasses slik de har en positiv effekt på bedriftenes prestasjoner, og at både for lite og for mye bruk av budsjetter vil påvirke prestasjoner negativt.

## 6 KONKLUSJON OG AVSLUTNING

Denne studien har tatt utgangspunkt i følgende problemstilling:

*”Hvilke sammenhenger er det mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter?”*

Jeg ønsket med denne problemstillingen å finne ut hvilke sammenhenger det er mellom verdistyring og bruk av budsjetter, og organisasjonsstruktur og bruk av budsjetter, sett i lys av den nordnorske konteksten, størrelse og opplevelse av usikkerhet i omgivelser. For å belyse dette var det først og fremst nødvendig å undersøke hvilken budsjettpraksis som eksisterer i de nordnorske bedriftene. Studien viser at 53 % av bedriftene bruker budsjetter, og at det fortrinnsvis er de tradisjonelle budsjettene som brukes. 57 % av bedriftene fokuserer på produkt differensiering, og har en relativt desentralisert organisasjonsstruktur. Siden studien viser svært begrenset bruk av andre styringsverktøy og andre typer budsjetter, kan det tyde på at den nordnorske styringspakken fortrinnsvis består av en kombinasjon av produkt differensiering, tradisjonell budsjettpraksis og desentralisert struktur (delegering av beslutninger og arbeidsoppgaver). En styringspakke beskriver jo nettopp den kombinasjonen av styringssystemer som ulike organisasjoner bruker i praksis (Alvesson & Kärreman, 2004; Gerdin & Greve, 2004; Malmi & Brown, 2008; Otley, 1980).

At bedriftene velger å fokusere på produkt differensiering er relatert til bedriftenes størrelse, og studien viser at flertallet av bedriftene er små (< 50 ansatte). Studien viser også at bedriftene som bruker budsjetter har flere ansatte på full tid enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Økt usikkerhet i omgivelsene fører til at bedriftene øker bruk av budsjetter, fordi de fortrinnsvis søker forutsigbarhet i økonomistyringen. Dette gir relativt klare indikasjoner på at de kontekstuelle faktorene størrelse og usikkerhet i omgivelsene er avgjørende for og kan fungere som drivere for om nordnorske bedrifter velger å bruke budsjetter.

Basert på betingelsesteorien (Chenhall, 2003; Donaldson, 2001; Grabner & Moers, 2013; Otley, 1980, 2016) er den ’riktige’ tilpasningen for de nordnorske bedriftene at de kombinerer produkt differensiering med fleksibel budsjettstyring, kundefokuserte styringssystemer og en sentralisert struktur. At de i stedet bruker tradisjonelle budsjetter og delegerer beslutninger og arbeidsoppgaver (desentralisert struktur) kan da tyde på at de ikke har en ’riktig’ tilpasning. King m.fl. (2010) og Otley (1980) sier at dersom bedriftenes styringssystemer skal ha en positiv effekt på prestasjoner bør de tilpasses riktig i forhold til hverandre og konteksten.



Studien viser at det er en sammenheng mellom bruk av budsjetter og den subjektive opplevelsen av å prestere. De nordnorske bedriftene som bruker budsjetter mener at de presterer bedre enn både konkurrentene og bedriftene som ikke bruker budsjetter. Når de objektive prestasjonsmålene legges til grunn, fremstår det likevel som at bedriftene som bruker budsjetter har lavere lønnsomhet enn bedriftene som ikke bruker budsjetter. Jeg kan imidlertid ikke konkludere med at dette er tilfelle, men funnene kan likevel indikere at en bedre/ annen tilpasning kan gi bedre prestasjoner.

For at budsjetter som styringssystem skal oppfylle sin funksjon, må det i henhold til Malmi og Brown (2008) og Flamholtz (1983) være tilstrekkelige koblinger mellom budsjetter og andre styringssystemer. Studiens hovedfunn viser ingen sammenheng mellom strategisk fokus og bruk av budsjetter, og jeg finner derfor ingen støtte for hypotesen om at det er en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter. Likevel kan jeg konkludere med at bedriftene som fokuserer på produkt differensiering i større grad mener at strategi oversettes til operativ handling, enn bedriftene som fokuserer på kostnadslederskap. Dette impliserer at det likevel kan være en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter. På samme måte viser studiens funn ingen sammenheng mellom delegering av operative beslutninger og beslutningsmyndighet, og bruk av budsjetter, og jeg finner derfor ingen støtte for hypotesen om at det er en sammenheng mellom organisasjonsstruktur (desentralisering) og bruk av budsjetter. Likevel kan jeg konkludere med at styring av arbeidsoppgaver gjennom spesialisering, regler, prosedyrer, verdier og normer har betydning for bruk av budsjetter. Dette impliserer at det likevel kan være en sammenheng mellom organisasjonsstruktur og bruk av budsjetter. Studiens hovedfunn kan ses i sammenheng med hvordan Malmi og Brown (2008) definerer en styringspakke: en samling av ulike systemer eller mekanismer. Begrepet pakke brukes fordi ulike systemer ofte er implementerte av ulike interessenter på ulike tidspunkt (Otley, 1980), noe som medfører at disse ikke nødvendigvis er hensiktsmessig utformet og koordinert. De ulike pakkene kan da ikke defineres som ett helhetlig styringssystem (Malmi & Brown, 2008). Ettersom jeg finner støtte for enkelte sammenhenger mellom bedriftenes styringssystemer, mens andre sammenhenger er fraværende, fremstår det som at de nordnorske bedriftene i tråd med Malmi og Brown (2008) har ulike styringspakker som ikke nødvendigvis har en optimal tilpasning til hverandre, slik som tilpasning omtales i betingelsesteorien (Chenhall, 2003; Grabner & Moers, 2013; Otley, 1980, 2016).

## 6.1 Studiens bidrag

Studien har et teoretisk bidrag i form av ny kunnskap om både de sammenhengene jeg finner og de som er fraværende, mellom verdistyring, budsjetter og organisasjonsstruktur i rammeverket til Malmi og Brown (2008). Det at jeg har studert tre styringssystemer i rammeverket i kombinasjon med kontekstuelle faktorer, gjør studien aktuell siden studier i henhold til Ferreira og Otley (2009) tradisjonelt baseres på en kybernetisk tradisjon. Studiens funn kan derfor bidra i den debatten som foregår rundt styringspakker.

Studien bidrar også med kunnskap om budsjettpraksis, prestasjoner og kontekstuelle faktorer som drivere for budsjettbruk i nordnorske små- og mellomstore bedrifter, som kan være et praktisk bidrag til bedriftsledere.

Fremfor alt, viser studien at det fortsatt er behov for mer forskning på koblinger eller sammenhenger i dette rammeverket, og spesifikt at det er behov for gode operasjonaliseringer og avklaringer av begreper for å finne ut om det er sammenhenger mellom de ulike styringssystemene i rammeverket.

## 6.2 Studiens begrensinger

Jeg kan ikke si noe om sammenhenger mellom andre styringssystemer i rammeverket til Malmi og Brown (2008), og dette er således en begrensning i min studie, spesielt siden det er sterkt poengtert at det ønskes kunnskap om den helhetlige styringspakken som rammeverket presenterer.

En annen begrensning i min studie er etablering av kausalitet, siden jeg ikke kan påvise at årsakssammenhengene er robuste i den forstand at årsaken må komme før effekten i tid. Jeg har heller ikke kontrollert for andre variabler som kan påvirke det jeg studerer.

Jeg er også noe usikker på om alle respondentene har forstått alle spørsmålene, til tross for at flere var definerte. Dette kan være en del av årsaken til at noen spørsmål har en overvekt av nøytrale svar. Det er også knyttet en svakhet til operasjonaliseringen av verdistyring. Siden verdier kan være vanskelig å operasjonalisere, valgte jeg å bruke strategisk fokus for å måle verdier. I ettertid ser jeg at dette kan være en årsak til at jeg ikke finner en sammenheng mellom verdistyring og bruk av budsjetter.

Under datainnsamlingen mottok jeg telefoner, meldinger og eposter fra respondenter som påpekte at de ikke hadde bedt om å *bli registrerte på noen liste og at dette ble ansett som*

*spam*. Enkelte respondenter ble så provoserte at det kom trusler om å gå rettens vei, og ulike andre sinte henvendelser. Slike reaksjoner kan ha betydning for og føre til lave svarprosent, samtidig som det kan ha betydning for lignende studier i fremtiden.

### **6.3 Forslag til videre forskning**

Det mest interessante forslaget til videre forskning, er å studere alle sammenhengene i rammeverket som Malmi og Brown (2008) presenterer. Det er imidlertid et stort prosjekt, og når jeg selv ser hvor omfattende denne studien ble til tross for at jeg bare fokuserte på en del av rammeverket, er jeg til dels enig i at å studere hele rammeverket er for stort for en masteroppgave.

Andre forslag er å studere rammeverket i andre kontekster, for å se om man da kommer frem til andre funn eller lignende funn. Man kan for eksempel ta for seg spesifikke bransjer. Det kan også være aktuelt å gjøre tidsseriestudier, eller kvalitative studier for få frem dybdekunnskaper som ikke er så lett å få frem ved større kvantitative studier. Med tanke på at det i studien min kan tyde på at bedriftene som bruker budsjetter kan ha lavere lønnsomhet enn bedriftene som ikke bruker budsjetter, kan det være interessant å undersøke dette nærmere. Det kan også være av interesse å studere lønnsomhet relativt til andre styringssystemer for å se om det er ulik lønnsomhet knyttet til bruk av ulike styringssystemer.

Når det gjelder rammeverket som Malmi og Brown (2008) har utviklet, har de ikke foreslått noen operasjonalisering av systemene eller begreper. Å få en konsensus rundt operasjonalisering kan være viktig for fremtidige studier, slik at man lettere kan sammenligne resultater fra ulike studier.

## 7 REFERANSELISTE

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 233-248.
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 423-444.
- Andersen, H. K., & Opsahl, I. C. (2011). *Styringsverktøy og lønnsomhet - fra tradisjon til innovasjon. En studie av lønnsomhetsforskjeller i banksektoren med utgangspunkt i bruk av styringsverktøy*. (Master), Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Andersson, M., Husebekk, A., & Penttilä, R. (2015). *Growth from the North. How can Norway, Sweden and Finland achieve sustainable growth in the Scandinavian Arctic? Prime Minister's Office Publications* Hentet 04.10.16 fra [http://site.uit.no/growthfromthenorth/files/2016/03/Growth-from-the-North-lowres-NO\\_REVISED.pdf](http://site.uit.no/growthfromthenorth/files/2016/03/Growth-from-the-North-lowres-NO_REVISED.pdf)
- Anseel, F., Lievens, F., Schollaert, E., & Choragwicka, B. (2010). Response Rates in Organizational Science, 1995-2008: A Meta-analytic Review and Guidelines for Survey Researchers. *Journal of Business and Psychology*, 25(3), 335- 349.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Bjørklund, O., Skallerud, K., Sogn-Grundvåg, G., & Grønhaug, K. (2008). Produktdifferensiering ; hva og hvorfor? *Magma*(5), 1-7.
- Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring - en oversikt. *Magma*, 6(2), 21-28.
- Bjørnenak, T. (2010a). Ulike systemer for ulike formål? *Magma*, 13(4), 18-19.
- Bjørnenak, T. (2010b). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*, 13(4), 49-54.
- Bjørnenak, T. (2013). Styringssystemer og lønnsomhet- en studie av norske sparebanker. *Magma*, 16(6), 31- 36.
- Bjørnenak, T. (2014). Hva var nå problemet? - Om å utvikle tilpassede styringssystemer. *Magma*, 17(4), 18-21.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting- en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi & finans*, 29(4), 3-11.
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organizational structure. *Journal of accounting research*, 13(2), 177-203.
- Bruvold, N. T., Comer, J. M., & Rospert, A. M. (1990). Interactive effects of major response facilitators. *Decision Sciences*, 21(3), 551-562.
- Buerstad, M., & Didriksen, R. (2014). *Styringssystemer i IT- og anleggsbransjene*. (Masteroppgave), Norges miljø- og biovitenskapelige universitet (NMBU), Ås.
- Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253-265.
- Busch, T. (2000). *Styring i offentlig sektor: noen teoretiske og konseptuelle problemstillinger* (TØH-serien 2000:11). Trondheim: Høgskolen i Sør-Trøndelag.

- Calder, B. J., Phillips, L. W., & Tybout, A. M. (1982). The concept of external validity. *Journal of Consumer Research*, 9(3), 240-244.
- Cepeda, G., & Martin, D. (2005). A review of case studies publishing in Management Decision 2003-2004: Guides and criteria for achieving quality in qualitative research. *Management Decision*, 43(6), 851-876.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- 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), 127-168.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223-248.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 3-25.
- Donaldson, L. (1996). *For positivist organization theory: proving the hard core*. London: Sage.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. London: Sage Publications.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), 514-539.
- Edwards, P., Roberts, I., Clarke, M., DiGiuseppi, C., Pratap, S., Wentz, R., & Kwan, I. (2002). Increasing response rates to postal questionnaires: Systematic review. *British Medical Journal*, 324, 1-9.
- Eriksrud, M. S., & McKeown, M. B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg: norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring*. (Master).
- Excel. (2011). Microsoft Excel for Mac 2011 (Versjon 14.5.8 (151023)).
- Fan, W., & Yan, Z. (2010). Factors affecting response rates of the web survey: A systematic review. *Computers in Human Behavior*, 26(2), 132-139.
- Feidje, A. K., & Stura, H. M. (2015). *Utbredelse av budsjettstyring blant norske selskaper: en deskriptiv og empirisk analyse av holdning til og bruk av budsjett*. (Master), Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10 47-57.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 153-169.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50.
- Forskningsrådet. (2017). Hentet 28.04.17 fra [http://www.forskningsradet.no/prognett-naeringsphd/Artikkel/Ofte\\_stilte\\_sporsmal/1254019259588?lang=no](http://www.forskningsradet.no/prognett-naeringsphd/Artikkel/Ofte_stilte_sporsmal/1254019259588?lang=no)
- Fox, R. J., Crask, M. R., & Kim, J. (1988). Mail survey response rate: A meta-analysis of selected techniques for inducing response. *Public Opinion Quarterly*, 52(4), 467-491.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 303-326.

- Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 995-1009.
- Gjønnnes, S. H., & Tangenes, T. (2012). *Økonomi- og virksomhetsstyring: Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte* (2 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Golafshani, N. (2003). Understanding reliability and validity in qualitative research. *The Qualitative Report*, 8(4), 597-607.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419.
- Green, S. G., & Welsh, M. A. (1988). Cybernetics and dependence: reframing the control concept. *The Academy of Management Review* 13(2), 287-301.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116.
- Heiberg, J. R., & Drøpping, N. I. H. (2012). *En taksonomi av styringssystem i større norske bedrifter: et eksplorativt og kvantitativt studie av konfigurasjoner*. (Master), Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 8(2), 108-115.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3 utg.). Oslo: Cappelen Damm AS.
- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2007). *Hvordan organisasjoner fungerer* (3 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3 utg.): Abstrakt forlag.
- Johanson, D., & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge- en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma*, 6, 18-30.
- Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2011). *Exploring strategy* (9 utg.). Harlow, England: Pearson Education.
- Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Khandwalla, P. N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Kristensen, Ø. F., & Wikan, A. (2016). *Sannsynlighetsregning og statistikk for høyere utdanning*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Homewood, IL: Irwin.
- Malmi, T. (2013). Management control as a package- The need for international research. *Journal of Management Control*, 23, 229-231.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Mathison, S. (1988). Why Triangulate? *Educational Researcher*, 17(2), 13-17.
- Maxwell, J. (1992). Understanding and validity in qualitative research. *Harvard educational review*, 62(3), 279-301.

- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2 utg.). Harlow: Prentice Hall/Financial Times.
- Mintzberg, H. (1983). *Structure in fives: designing effective organizations*. Englewood Cliffs, N.J: Prentice-Hall.
- Morgan, D. L. (2007). Paradigms Lost and Pragmatism Regained. Methodological Implications of Combining Qualitative and Quantitative Methods. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1), 48-76.
- Mæland, M. (2016). Foredrag holdt ved Re:tenk Næringskonferanse, Harstad.
- NHO. (2015). *Næringslivets Hovedorganisasjon*. Hentet 12.10.16 fra <https://www.nho.no/Politikk-og-analyse/SMB/2015/fakta-om-norske-smb-bedrifter/>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45- 62.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, Organization and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 231-244.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. 25(9), 833-848.
- Ouchi, W. G., & Maguire, M. A. (1975). Organizational Control: Two Functions. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 20, 559- 569.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press.
- Proff Forvalt. (2017). *Online Kreditt- og Markedsverktøy Proff Forvalt* Hentet 02.03.17 fra <https://www.forvalt.no/>
- Questback. (2017). QuestBack USA/ international. Hentet fra <https://www.questback.com/no/>
- Regjeringen. (2012). *Små bedrifter- store verdier. Regjeringens strategi for små og mellomstore bedrifter*. Hentet 30.10.16 fra [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/NHD/Vedlegg/Rapporter\\_2012/1023\\_77\\_NHD\\_SMB\\_Web.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/NHD/Vedlegg/Rapporter_2012/1023_77_NHD_SMB_Web.pdf)
- Roos, G., von Krogh, G., Roos, J., & Boldt- Christmas, L. (2014). *Strategi- en innføring* (6 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting* (2 utg.). London: Pat Bond.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package- A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343.
- Saunders, M. N., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business Students* (6 utg.). Harlow England: Pearson Education Limited.
- Schein, E. H. (2010). *Organizational Culture and Leadership* (4 utg.). Hoboken: Wiley.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Sohn, C. (2001). *Validity of Web-based Survey in IS Related Research as an Alternative to Mail Survey*. Foredrag holdt ved Seventh Americas Conference on Information Systems, Boston, MA.
- SSB (2016). *Statistisk sentralbyrå- statistikkbanken kildetabell 07091*. Hentet 04.10.16 fra <https://www.ssb.no/statistikkbanken>

- Stenbacka, C. (2001). Qualitative Research Requires Quality Concepts of its Own. *Management decision*, 39(7), 551-556.
- Wainer, H., & Braun, H. I. (1988). *Test validity*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Ass.
- White, R. E. (1986). Generic business strategies, organizational context and performance: An empirical investigation. *Strategic Management Journal*, 7(3), 217-231.
- Winter, G. (2000). A Comparative Discussion of the Notion of 'Validity' in Qualitative and Quantitative Research. *The Qualitative Report*, 4(3), 1-14.



## 8 VEDLEGG

### Vedlegg 1. Beskrivende statistikk

Deskriptiv statistikk							
Spørsmål #	Spørsmål	N	Minimum	Maksimum	Gjennomsnitt	Standardavvik	Median
1	Benytter bedriften budsjetter aktivt i sin økonomistyring?	593	0	1	0,53	0,500	1
2	Ser ikke behovet	282	0	1	0,26	0,437	0
	Bruker andre måltall	282	0	1	0,32	0,466	0
	Bruker rullerende prognoser	282	0	1	0,16	0,367	0
	Mangler tid	282	0	1	0,20	0,402	0
	Mangler kompetanse i bedriften	282	0	1	0,10	0,304	0
	Får bistand fra andre til økonomistyringen (feks regnskapsbyrå, konsulent, revisor, etc)	282	0	1	0,21	0,407	0
	Er tilfreds med økonomistyringen slik den er	282	0	1	0,32	0,466	0
3	Årlige budsjetter	552	1	5	3,61	1,619	4
	Halvårlige budsjetter	424	1	5	2,28	1,569	1
	Kvartalsvise budsjetter	423	1	5	2,17	1,536	1
	Månedlige budsjetter	491	1	5	2,75	1,738	2
	Ukentlige budsjetter	402	1	5	1,50	1,081	1
	Likviditetsbudsjetter	462	1	5	2,72	1,614	3
	Fleksible budsjetter	400	1	5	1,68	1,139	1
	Rullerende budsjetter	403	1	5	1,72	1,235	1
Langsiktige budsjetter	435	1	5	2,16	1,463	1	
4.3	Budsjetter baserer seg på bedriftens strategier	564	1	5	3,52	1,136	4
6	Omsetningen i 2015	504	0	3305468470	45854884	211618743	6880000
	Egenkapitalen i 2015	488	-8104000	9961000000	38087346	466026685	1498000
	Sum gjeld i 2015	496	-10171000	75442000000	172294786	3388210859	1724860
	Driftsresultat i 2015	491	-8500000	1000000000	9193687	77603020	540000
7	Benytter dere balansert målstyring	330	0	1	0,19	0,394	0
	Benytter dere benchmarking?	330	0	1	0,19	0,394	0
	Benytter dere rullerende prognoser?	330	0	1	0,36	0,480	0
	Benytter dere beyond budgeting?	330	0	1	0,01	0,110	0
	Benytter dere aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)?	330	0	1	0,13	0,337	0
	Benytter dere economic value added (EVA)/residual income (RI)?	330	0	1	0,02	0,122	0
8	I hvilken grad er prissetting av produkter eller tjenester delegert til leder eller ansatt?	584	1	7	4,59	2,152	5
	I hvilken grad er større investeringsbeslutninger delegert til leder eller ansatt?	585	1	7	3,46	2,178	3
	I hvilken grad er oppsigelser eller ansettelses delegert til leder eller ansatt?	580	1	7	3,92	2,364	4
	I hvilken grad er initierting av ideer til nye produkter eller tjenester delegert til leder eller ansatt?	582	1	7	4,76	1,842	5
	I hvilken grad er budsjettfordeling delegert til leder eller ansatt?	554	1	7	3,78	2,147	4
9	På hvilket nivå tas de fleste operative beslutninger?	589	1	7	5,31	1,791	6
11	Ansattes arbeidsoppgaver blir styrt gjennom spesialiserte funksjoner	578	1	5	2,77	1,264	3
	Ansattes arbeidsoppgaver blir styrt gjennom ansvar for budsjettmål	573	1	5	3,31	1,272	3
	Ansattes arbeidsoppgaver blir styrt gjennom standardiserte funksjoner	567	1	5	2,90	1,128	3
	Ansattes arbeidsoppgaver blir styrt gjennom nedskrevne regler og prosedyrer	572	1	5	2,79	1,187	3
	Ansattes arbeidsoppgaver blir styrt gjennom nedskrevne verdier og normer	567	1	5	2,78	1,234	3
12	Hvor mange ansatte har bedriften på full tid?	586	1	6	2,17	1,345	2
13	Innen hvilken bransje opererer bedriften hovedsakelig i?	594	1	10	5,24	2,565	5,5
14	Hvordan vil du best beskrive bedriftens strategiske fokus?	573	1	7	3,20	1,614	3
16	Hvor stabile/dynamiske er bedriftens teknologiske eksterne omgivelser?	585	1	7	3,77	1,788	4
	Hvor stabile/ dynamiske er bedriftens økonomiske eksterne omgivelser?	585	1	7	3,69	1,599	4
17	Hvordan vil du klassifisere markedsaktivitetene til konkurrentene dine de siste 3 år?	579	1	7	4,02	1,385	4
18	Hvor intens opplever priskonkurranse på innkjøp?	578	1	7	3,76	1,791	4
	Hvor intens opplever du priskonkurranse på salg?	580	1	7	3,15	1,734	3
19	I forhold til de største konkurrentene våre har vi fått flere kunder de siste 3 årene	579	1	7	4,88	1,691	5
	I forhold til de største konkurrentene våre har vi vokst raskere de siste 3 årene	579	1	7	4,26	1,676	4
	I forhold til de største konkurrentene våre har vi blitt mer lønnsomme de siste 3 årene?	579	1	7	4,41	1,521	4
	I forhold til de største konkurrentene våre har vi vært mer innovative de siste 3 årene?	576	1	7	4,37	1,441	4
	I forhold til de største konkurrentene våre har vi fått tak i mer nøkkelpersonell?	573	1	7	3,86	1,692	4
	I forhold til de største konkurrentene våre har vi opplevd en tøffere konkurranse de siste 3 årene?	577	1	7	4,42	1,649	5
20	Bedriftens økonomistyring er godt tilpasset vårt strategiske fokus	586	1	5	3,62	1,046	4
	Bedriftens økonomistyring er godt tilpasset våre omgivelser	587	1	5	3,59	0,977	4
	Bedriftens økonomistyring er godt tilpasset vår organisasjonsstruktur	588	1	5	3,57	1,031	4

## Vedlegg 2. Faktoranalyse

Panel A: Styringssystemer	Spørsmål	Faktorladninger	
		#1	#2
<b>Budsjetter</b>	Hvilke av følgende budsjetter blir utarbeidet? (5-punkts skala: 1 = ikke brukt, 2 = sjelden, 3 = av og til, 4 = ofte, 5 = systematisk)		
<i>BUDSJ 1</i>	3.1 Årlige budsjetter	<b>0,716</b>	-0,107
	3.2 Halvårlige budsjetter	<b>0,789</b>	-0,222
	3.3 Kvartalsvise budsjetter	<b>0,771</b>	-0,292
	3.4 Månedlige budsjetter	<b>0,713</b>	-0,361
	3.5 Ukentlige budsjetter	<b>0,462</b>	-0,374
	3.6 Likviditetsbudsjetter	<b>0,664</b>	0,209
	3.7 Fleksible budsjetter	0,518	<b>0,573</b>
	3.8 Rullerende budsjetter	0,529	<b>0,561</b>
	3.9 Langsiktige budsjetter (lengre enn 1 år)	<b>0,598</b>	0,291
Forklart varians i %		42,220	
Cronbach's alpha		0,827	
<b>Organisasjonsstruktur</b>	I hvilken grad er beslutningsmyndighet delegert til leder eller ansatt i følgende beslutningssituasjoner? (7-punkts skala: 1 = ingen delegering, 7 = full delegering)		
<i>STRUK 1</i>	8.1 Prissetting av produkter/ tjenester	0,801	
	8.2 Større investeringsbeslutninger	0,790	
	8.3 Oppsigelser eller ansettelser	0,859	
	8.4 Initiering av ideer til nye produkter/ tjenester	0,779	
	8.5 Budsjettfordeling	0,818	
<i>STRUK 2</i>	9. På hvilket nivå tas de fleste operative beslutninger	0,205	
Forklart varians i %		55,360	
Cronbach's alpha		0,822	
<i>STRUK 3</i>	I hvilken grad blir ansattes arbeidsoppgaver styrt gjennom:		
	11.1 Spesialiserte funksjoner	0,534	
	11.2 Ansvar for budsjettmål	0,410	
	11.3 Standardiserte funksjoner	0,725	
	11.4 Nedskrevne regler og prosedyrer	0,805	
	11.5 Nedskrevne verdier og normer	0,793	
Forklart varians i %		45,120	
Cronbach's alpha		0,672	
<b>Verdistyring/ Strategi</b>			
<i>STRAT</i>	14 Hvordan vil du best beskrive bedriftens strategiske fokus? (7-punkts skala: 1= produktdifferensiering, 7= kostnadslederskap)		n/a

<b>Panel B: Kontekstuelle faktorer</b>		
<b>Opplevelse av usikkerhet i omgivelser (OUO)</b>		
	Hvor stabile/ dynamiske er bedriftens eksterne omgivelser? (7-punkts skala: 1= svært stabile, 7 = svært dynamiske)	
<i>OUO dyn/stab</i>	16.1 Teknologiske omgivelser	0,740
	16.2 Økonomiske omgivelser	0,786
	17 Hvordan vil du klassifisere markedsaktivitetene til de største konkurrentene de siste 3 årene?	0,525
Forklart varians i %		48,02
Cronbach's alpha		0,453
<b>OUO konkint</b>		
	Hvor intens opplever du følgende to faktorer i din bransje? (7- punkts skala. 1= ikke intens, 7 = svært intens)	
	18.1 Priskonkurransen på innkjøp	0,791
	18.2 Priskonkurransen på salg	0,842
	19.6 I forhold til de største konkurrentene våre har vi opplevd en tøffere konkurranse de siste 3 årene	0,691
Forklart varians i %		60,430
Cronbach's alpha		0,670
<b>Størrelse</b>		
<i>SIZE1</i>	12 Hvor mange ansatte har bedriften på full tid?	n/a

<b>Panel C: Prestasjoner</b>		
<b>SUBPREST</b>		
	Hvor enig er du i følgende påstand om bedriftens utvikling de siste 3 årene: (7- punkts skala: 1= helt uenig, 7= helt enig)	
	"I forhold til de største konkurrentene våre...":	0,750
	19.1 har vi fått flere kunder	0,838
	19.2 har vi vokst raskere	0,768
	19.3 har vi blitt mer lønnsomme	0,740
	19.4 har vi vært mer innovative	0,627
	19.5 har vi fått tak i mer nøkkelpersonell	
Forklart varians i %		55,94
Cronbach's alpha		0,798

(Extraction Method: Principal component og varimax)

### ***Vedlegg 3. Forespørsel om deltakelse***

#### **Forespørsel om deltakelse i et forskningsprosjekt ved UIT**

Forskningsgruppen ved Handelshøyskolen som arbeider med strategi, styring og ledelse gjennomfører nå, i samarbeid med en masterstudent, en større undersøkelse om budsjettpraksis i små og mellomstore nordnorske bedrifter. Formålet med undersøkelsen er å utvikle kunnskap om forhold som kan bidra til bedre lønnsomhet i nordnorske bedrifter.

Vi håper at daglig leder, økonomisjef, controller eller en annen person med god kjennskap til den praktiske økonomistyringen i bedriften kan sette av ca 15 minutter til å svare på et nettbasert spørreskjema.

Datamaterialet som blir samlet inn vil inngå i en masteroppgave i økonomi og administrasjon, og det vil bli benyttet av forskningsgruppen i etterkant. Opplysningene som samles inn er anonyme og blir behandlet i henhold til Datatilsynets og Personvernombudets regler. Dataene vil bare bli brukt i statistiske analyser i forskningssammenheng. Resultatene vil bli presentert på aggregert nivå slik at enkeltpersoner eller enkeltbedrifter ikke kan bli gjenkjent. Som forskere er vi underlagt etiske retningslinjer og taushetsplikt.

#### **Eventuelle spørsmål om undersøkelsen kan du rette til:**

Marianne Theresa Madsen, masterstudent UIT, tlf 46 40 71 05

Elsa Solstad, førsteamanuensis Handelshøyskolen UIT, tlf 770 58235

**[Klikk her for å delta](#)**

Klikk her om du ønsker å melde deg av.  
Tjenesten er levert av [www.questback.com](http://www.questback.com) - Questback Essentials

## Vedlegg 4. Spørreskjema

# Verdistyring, budsjettpraksis og organisasjonsstruktur i nordnorske bedrifter

### 1) Benytter bedriften budsjetter aktivt i sin økonomistyring?

(Inspirert av (King m.fl., 2010))

- Ja  
 Nei

### 2) Dersom nei, hvorfor ikke? (Du kan velge flere alternativer)

- Ser ikke behovet  
 Bruker andre måltall  
 Bruker rullerende prognoser  
 Mangler tid  
 Mangler kompetanse i bedriften  
 Får bistand fra andre til økonomistyringen (feks regnskapsbyrå, konsulent, revisor, etc)  
 Er tilfreds med økonomistyringen slik den er

### 3) Hvilke av følgende budsjetter blir utarbeidet?

(Oversatt fra (King m.fl., 2010) )

	Ikke brukt	Sjelden	Av og til	Ofte	Systematisk
Årlige budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Halvårlige budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kvartalsvise budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Månedlige budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ukentlige budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Likviditetsbudsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fleksible budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rullerende budsjetter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Langsiktige budsjetter (lengre enn 1 år)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

### 4) Hvor enig er du i følgende påstander:

(5 punkts Likertskala der 1 = helt uenig, 3 = nøytral og 5 = helt enig)

Reelt sett oppnår IKKE bedriften bedre styring og kontroll ved å bruke budsjetter

Bedriften oppnår bedre styring og kontroll ved å bruke budsjetter, men verdien er liten i forhold til innsatsen

Budsjetter baserer seg på bedriftens strategier

Vi er opptatt av å plassere budsjettansvar når vi utarbeider budsjetter

**5) Har bedriften formulert konkrete mål for:**

	Ja	Nei
Hvor stort det årlige overskuddet bør være?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hvor stor omsetningen bør være?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hvor stor likviditetsreserven bør være?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hvor høy egenkapitalandelen bør være?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**6) Kan du fylle ut følgende økonomiske informasjon for regnskapsåret 2015?**

Omsetning

Egenkapital

Sum gjeld (kortsiktig og langsiktig)

Driftsresultat

**7) Benytter dere andre styringsverktøy enn budsjetter i bedriften?**

- Balansert målstyring
- Benchmarking
- Rullerende prognoser
- Beyond Budgeting
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)
- Economic Value Added (EVA) / Residual Income (RI)
- Annet

**8) I hvilken grad er beslutningsmyndighet delegert til leder eller ansatt i følgende beslutningssituasjoner:**

*(Oversatt fra King m.fl. (2010))*

*(7 punkts Likertskala, der 1 = ingen delegering, 4 = nøytral og 7 = full delegering)*

Prissetting av produkter eller tjenester

Større investeringsbeslutninger

Oppsigelser eller ansettelser

Initiering av ideer til nye produkter eller tjenester

Budsjett fordeling

**9) På hvilket nivå tas de fleste operative beslutninger?**

*(Oversatt fra King m.fl. (2010))*

*(7 punkts Likertskala, der 1 = styrenivå og 7 = ledernivå)*

**Styringsinformasjon:** informasjon som gir beslutnings-, rapporterings-, og sammenligningsgrunnlag, og som brukes til kontrollformål.

**10) Hvor enig er du i følgende påstander:**

*(Forskergruppens SSL sine spørsmål)*

*(5 punkts Likertskala, der 1 = helt uenig, 3 = nøytral og 5 = helt enig)*

Styringsinformasjon blir kun kommunisert via tjenestevei

Bedriftens styre etterspør styringsinformasjon

Det er kun ledelsen som har tilgang til operativ styringsinformasjon

Styret er involvert i strategiprosessen

**11) I hvilken grad blir ansattes arbeidsoppgaver styrt gjennom:**

*(5 punkts Likertskala, der 1 = i liten grad, 3 = nøytral og 5 = i stor grad)*

Spesialiserte funksjoner

Ansvar for budsjettmål

Standardiserte funksjoner

Nedskrevne regler og prosedyrer

Nedskrevne verdier og normer

**12) Hvor mange ansatte har bedriften på full tid?**

*(Inspirert av King m.fl. (2010) og Chenhall (2003))*

*(alternativer var 1: 1-4 ansatte, 2: 5-9 ansatte, 3: 10- 19 ansatte, 4: 20- 49 ansatte, 5: 50- 99 ansatte og 6: 100- 250 ansatte)*

**13) Innen hvilken bransje opererer bedriften hovedsakelig i?**

*(Alternativer for bransjer var: bank, finans & forsikring, bygg & anlegg, transport & bil, teknologi & IT, varehandel, tjenesteyting, energi & industri, reiseliv, sjømatbransjen og annet)*

**Produktdifferensiering:** høy kvalitet på produkter og tjenester, overlegen kundeservice, skreddersøm, etc.

**Kostnadslederskap:** lav kostnad og/ eller lav pris på produkter og tjenester, minimale enhetskostnader, etc.

**14) Hvordan vil du best beskrive bedriftens strategiske fokus?**

*(Oversatt fra King m.fl. (2010))*

*(7 punkts Likertskala, der 1 = produktdifferensiering og 7 = kostnadslederskap)*

**15) I hvilken grad blir strategi utviklet ved formaliserte og planlagte prosesser på:**

*(Forskergruppen SSL sine spørsmål)*

(5 punkts Likertskala, der 1 = i liten grad, 3 = nøytral og 5 = i stor grad)

Styrenivå

Ledernivå

Ansatteneivå

**Teknologiske omgivelser:** innovasjon, skape og introdusere nye produkter, tjenester og/ eller produksjonsprosesser, internett, digitalisering, etc.

**Økonomiske omgivelser:** Politiske forhold, lovendringer eller andre reguleringer fra myndigheter, ulike former for EU-tilpasning, nye retningslinjer som øker bedriftens kostnader eller stiller krav til redesign av et eller flere produkter/ tjenester, etc.

**16) Hvor stabile/ dynamiske er bedriftens eksterne omgivelser:**

(Oversatt fra King m.fl. (2010))

(7 punkts Likertskala, der 1 = veldig stabile og 7 = veldig dynamiske)

Teknologiske omgivelser

Økonomiske omgivelser

**17) Hvordan vil du klassifisere markedsaktivitetene til konkurrentene dine de siste 3 år?**

(Oversatt fra King m.fl. (2010))

(7 punkts Likertskala, der 1=mer forutsigbare, 4= moderat forutsigbare og 7= mindre forutsigbare)

**18) Hvor intens opplever du følgende to faktorer i din bransje?**

(Oversatt fra King m.fl. (2010))

(7 punkts Likertskala, der 1 = ikke intens, 4 = nøytral og 7 = svært intens)

Priskonkurranse på innkjøp

Priskonkurranse på salg

**19) Hvor enig er du i følgende påstander om bedriftens utvikling de siste 3 årene: "I forhold til de største konkurrentene våre..."**

(Oversatt fra King m.fl. (2010))

(7 punkts Likertskala, der 1 = helt uenig, 4 = nøytral og 7 = helt enig)

har vi fått flere kunder

har vi vokst raskere

har vi blitt mer lønnsomme

har vi vært mer innovative

har vi fått tak i mer nøkkelpersonell

har vi opplevd en tøffere konkurranse

**20) Hvor enig er du i følgende utsagn: "Bedriftens økonomistyring er godt tilpasset...":**

(5 punkts Likertskala, der 1 = helt uenig, 3 = nøytral og 5 = helt enig)

vårt strategiske fokus

våre omgivelser

vår organisasjonsstruktur