



UiT Norges arktiske universitet

Handelshøgskolen ved UiT

Beyond Budgeting i dagens dynamiske samfunn

En litteraturgjennomgang om implementering, effekter og utbredelse i Skandinavia

Tine Rød Tangedal og Tom Erik Mathiesen Higræff

Masteroppgave i strategisk ledelse og økonomi, BED-3910, juni 2023

Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på to år ved UiT – Norges arktiske universitet. Det har vært en lærerik og givende periode med ulike emner som har gitt oss økt kompetanse innen organisasjonsteori, ledelse og økonomi som vi vil ta med oss videre i arbeidslivet.

Vi ønsker å takke vår veileder Guanqing Anne Wang for kontinuerlig oppfølging i hele forskningsperioden. Vi er takknemlige for tilbakemeldingene du har gitt oss gjennom utallige timer på teams.

Vi vil rette en takk til våre samboere som har vært gode støttespillere gjennom hele utdanningen og har måtte tåle mindre tilstedeværelse hjemme. Vi setter også stor pris på at vår arbeidsgiver Forsvaret har lagt til rette for at vi kunne ta denne videreutdanningen.

Gjennom emnet strategi- og styringsutfordringer i virksomheter ble vi introdusert for Beyond Budgeting og Bjarte Bogsnes. Vi fant tema veldig interessant og spennende. Hans brennende engasjement innen Beyond Budgeting og evne til å bringe Beyond Budgeting til Norge inspirerte oss til å fordype oss innenfor denne spennende tematikken. Vi kommer til å følge spent med på utviklingen av Beyond Budgeting i Skandinavia i tiden fremover.

Setermoen, juni 2023

Tine Rød Tangedal

Tom Erik Mathiesen Higrav

Sammendrag

Beyond Budgeting er et forholdsvis nytt begrep innen ledelse og økonomi og hadde sitt utspring på 70-tallet i Sverige. Ledelses- og styringsfilosofien har til hensikt å bedre virksomhetsstyring gjennom blant annet desentralisering av beslutningsmyndighet, autonomi, mer fokus på tillit og åpenhet for å skape bedre lønnsomhet og resultater.

Hensikten med denne oppgaven er å presentere forskningen som foreligger innen tema og få en bredere forståelse for både implementeringsutfordringer, effekter og utbredelse av Beyond Budgeting i Skandinavia. Dette skal vi utfra litteraturen som eksisterer prøve å gi svar på gjennom problemstillingen «*Hva sier forskningslitteraturen om implementering av Beyond Budgeting, effekter og utbredelse i Skandinavia*»? For å besvare problemstillingen har vi utviklet tre forskningsspørsmål.

Ettersom Beyond Budgeting er en styrings- og ledelsesfilosofi og noe mer enn bare et rent styringsverktøy vil implementering være en krevende oppgave og således vanskelig å innføre. Det er gjentagende at selskaper som har lyktes med implementeringen av Beyond Budgeting har hatt en sterk og fremtredende leder som har ivaretatt rollen som translatør. Olje, energi og bankvirksomhet er de som er mest representert av virksomheter som har implementert Beyond Budgeting.

Virksomheter som har lyktes med å implementere Beyond Budgeting har klart å dra nytte av fordelene det gir og bedret sin posisjon mot konkurrenter i markedet som eksempelvis Handelsbanken og Statoil er gode eksempler på. De fleste virksomheter som har innført Beyond Budgeting opplever bedre ressursallokering, økt fleksibilitet og bedre samspill.

Til tross for flere suksesshistorier med Beyond Budgeting viser vår analyse at det generelt er lav utbredelse av ledelses- og styringsfilosofien, men utbredelsen er høyere i Skandinavia og de har kommet lengst på veien mot implementering sammenlignet med resten av Europa og Amerika. Implementeringen av Beyond Budgeting er omfattende og mange virksomheter fokuserer heller på enklere tiltak som å forbedre eksisterende styringsmodell. Det er i tillegg uenigheter rundt budsjettkritikken, som gjør at ikke alle virksomheter ser behovet for å kvitte seg med budsjettet.

Nøkkelord

Beyond Budgeting

Dynamisk styring

Implementering

Dynamisk samfunn

Virksomhetsstyring

Skandinavia

Innholdsfortegnelse

1	Introduksjon	1
1.1	Innledning og problemstilling	1
1.2	Oppgavens struktur.....	4
2	Teoretisk rammeverk.....	4
2.1	Kontekstualisering av litteraturen.....	4
2.1.1	Økonomistyring i virksomheter	5
2.1.2	Det tradisjonelle budsjettet.....	5
2.1.3	Kritikk av tradisjonelle budsjetter	6
2.1.4	Beyond Budgeting.....	8
2.1.5	De tolv prinsippene i Beyond Budgeting	9
2.1.6	Alternative og supplerende styringsverktøy.....	10
2.2	Teori.....	12
2.2.1	X og Y teori.....	12
2.2.2	Implementeringsteori	13
2.3	Forventninger til funn.....	16
3	Metode.....	17
3.1	Litteraturstudie.....	17
3.2	Innledende søk.....	18
3.3	Systematisk litteraturstudie.....	18
3.4	Steg 1 – Definisjon av ord og begreper i søket.....	20
3.5	Steg 2 – Søkekilder.....	20
3.6	Steg 3 – Eksklusjons- og inklusjonskriterier	20
3.7	Steg 4 – Gjennomføre søk	21
3.8	Steg 5 – Første vurdering av litteraturens relevans	22
3.9	Steg 6 – Analyse av endelig inkluderte studier	23

3.10	Styrker og svakheter ved litteraturstudie som metode	24
3.11	Gyldighet og pålitelighet.....	24
4	Presentasjon av datamaterialet	25
4.1	Litteraturoversikt	25
4.1.1	Referansetall.....	26
4.1.2	Trekk ved litteraturen	28
4.2	Litteraturutvalgets svar på forskningsspørsmål	28
4.2.1	Presentasjon av litteraturutvalg	30
4.3	Sammendrag av tre sentrale artikler	33
4.3.1	Beyond Budgeting: Review and research agenda	33
4.3.2	Better budgeting or Beyond Budgeting?	34
4.3.3	Beyond Budgeting – noe som passer for meg? En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge.....	35
5	Analyse og drøfting	36
5.1	Forskningsspørsmål 1 – Kjennetegn på virksomheter.....	36
5.2	Forskningsspørsmål 2 - Effekter.....	41
5.3	Forskningsspørsmål 3 – Utbredelse og årsaker	46
6	Konklusjon og anbefaling til videre forskning.....	51
7	Referanseliste	55
	Vedlegg 1 – Feature map	59
	Vedlegg 2 – Referansetall	60

Tabelliste

Tabell 1 - Forventinger til funn på forskningsspørsmål	16
Tabell 2 - Søkeord og treff	22
Tabell 3 - Litteraturoversikt	26
Tabell 4 - Litteraturutvalgets svar på forskningsspørsmålene	29

Figurliste

Figur 1 - Beyond Budgeting	9
Figur 2 - Steg i systematisk litteraturstudie.....	19
Figur 3 - Oversikt Beyond Budgeting-virksomheter omtalt i litteraturutvalget.....	38

1 Introduksjon

1.1 Innledning og problemstilling

Denne oppgaven handler om ledelses- og styringsfilosofien Beyond Budgeting og hvordan denne kan bedre robustheten til virksomheter i et dynamisk samfunn. Med dynamisk samfunn menes et samfunn som preges av raske endringer. Bogsnes bruker begrepet «*VUCA*» for å beskrive samfunnet i dag, som står for «*volatility, uncertainty, complexity and ambiguity.*» (Bogsnes, 2016) Med dette beskriver han et dynamiske samfunn med store svingninger, usikkerhet, kompleksitet, tvetydighet og ulike oppfatninger. Teknologisk utvikling akselererer, globaliseringen øker, og flere faktorer påvirker samfunnet både nasjonalt og internasjonalt. Konkurransespresset vokser, det er derfor nødvendig å tenke nytt for å holde tritt med utviklingen. Konsulentselskapet PwC forklarer i sin podkast at vi i økende grad opererer i en dynamisk verden hvor omgivelsene endrer seg raskt, budsjetter er ikke produsert for å håndtere slike endringer. Beyond Budgeting kan derimot håndtere slike endringer på en betydelig bedre måte (PwC-podden, 2020).

Filosofien Beyond Budgeting slik vi kjenner den i dag ble utviklet som et svar på relevance lost debatten innledet av Thomas Johnson og Robert Kaplan på 80- og 90-tallet og budsjettkritikken av Jeremy Hope og Robin Fraser på tidlig 2000-tallet (Hope & Fraser, 2003). I lys av kritikken har det dukket opp alternative styringsverktøy for budsjett som balansert målstyring (BMS), benchmarking og rullerende prognoser.

Beyond Budgeting er en ledelse- og styringsfilosofi baserer seg på tolv prinsipper, hvorav seks omhandler ledelse og seks omhandler prosesser innen virksomhetsstyring. Målet er å ivareta hensikten til budsjettet, men dele prosessen i tre uavhengige prosesser for å oppnå mer fleksibel styring (Bogsnes, 2016). Beyond Budgeting beskrives nærmere i kapittel 2: teoretisk rammeverk.

Jan Wallander med Handelsbanken i Sverige gikk bort fra tradisjonell budsjettering allerede på 70-tallet og er inspirasjonen til Beyond Budgeting. Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) er et internasjonalt læringsnettverk for virksomheter som har interesse for denne styringsfilosofien ble stiftet i 1998. Bjarte Bogsnes er en formann i BBRT og en sentral skikkelse i dette nettverket. Han er en sentral pådriver for Beyond Budgeting i Norge. Han har førstehåndskunnskap med implementering av Beyond Budgeting gjennom ledelse av prosessen med innføring i Borealis og daværende Statoil. Beyond Budgeting er stadig under

utvikling, BBRT har fornyet sine prinsipper i 2023. Bogsnes har gitt ut en ny bok i starten av 2023 som er med på å holde tematikken relevant den dag i dag.

Siden oppstarten på 70-tallet og etter stiftelsen av BBRT har det blitt skrevet flere bøker og artikler om kritikk av budsjett og den mulige erstatningen Beyond Budgeting. Enkelte virksomheter i Norge har de siste 20 årene implementert denne styringsformen, blant annet Sparebank 1, Handelsbanken og Statoil (PwC-podden, 2020; Forbes, 2019). I skrivende stund er 3 av 5 ledere i kjerneteamet til BBRT fra Skandinavia med en representant hver fra Norge, Sverige og Danmark (Beyond Budgeting Roundtable, 2023). Dette er også en av årsakene til at vi har valgt å se på Skandinavia på ett av forskningsspørsmålene.

Vi ble introdusert for styringsmekanismen Beyond Budgeting gjennom masterstudiet og det vekket en interesse i oss. Finnes det noen styringsverktøy som kan være et alternativ til det etablerte budsjettet? Flere av masteroppgavene og artiklene vi har lest kommer med forslag til videre forskning og vi ser at vår oppgave vil kunne være en del av det større bildet om forskning på Beyond Budgeting.

Det er skrevet mange suksesshistorier om virksomheter som benytter seg av filosofien Beyond Budgeting. Likevel er det ikke veldig utbredt i Norge og så mye som ni av ti virksomheter benytter tradisjonelle budsjetter som styringsverktøy (PwC-podden, 2020). Dette kan komme av at det er manglende kunnskap om Beyond Budgeting, frykt for å gå vekk fra det kjente eller at budsjettet anses som et godt styringsverktøy. Det vil alltid være ulike meninger om hvilke filosofier innen ledelse og styringsmåter som er riktig, og det finnes ikke fasitsvar. For mange vil det nok være kontekstavhengig hva som passer virksomheten.

Litteraturstudie gir et bredere innsyn i tema og vi får muligheten til å plassere forskningsartikler som foreligger i en felles sammenheng med hvordan de bidrar til forståelsen av tema. I tillegg gir det mulighet til å beskrive hvordan enkeltstudier innen tema forholder seg til andre studier om samme tematikk (Booth, et al., 2016). Det foreligger kun noen få litteraturstudier om Beyond Budgeting og det er derfor et behov for å skape overblikk over litteraturen. Bruken av det er lite utbredt til tross for mange suksesshistorier. Vi ønsker derfor å se nærmere på dette tema og belyse det fra en vinkling som ikke er gjort tidligere med litteraturen som allerede foreligger. En litteraturstudie er relevant for å dekke et gap i forskningen innen Beyond Budgeting.

Etter vi hadde bestemt oss for tema Beyond Budgeting gjennomførte vi et søk i litteraturen for å skape et overblikk over eksisterende forskning. Vi leste boken til Bogsnes, leste masteravhandlinger, relevante artikler og hørte på podkaster om Beyond Budgeting. Vi fant raskt ut at Skandinavia er fremtredende innen Beyond Budgeting og ønsket derfor å implementere Skandinavia som en del av problemstillingen. Dette resulterte i følgende problemstilling:

Hva sier forskningslitteraturen om implementering av Beyond Budgeting, effekter og utbredelse i Skandinavia.

For å svare på problemstillingen vil vi benytte oss av Røviks oversettelsesteori og virusteori innen implementering av organisasjonssideer, samt McGregors X og Y teori innen ledelse. Implementering og ledelse er sterkt knyttet til problemstillingen og bakgrunnen for at disse teoriene er valgt. Teoriene og Beyond Budgeting vil brukes til å sette opp forventninger til funn som videre vil brukes til å svare på forskningsspørsmålene. Forventninger til funn vil vise tema fra ulike perspektiver innen de tre valgte teoriene. Metoden vi har valgt for å svare på problemstillingen er litteraturstudie som egner seg til problemstillinger som omhandler et tydelig og presist fenomen, som har definerte og klare begrep som er søkbare (Jacobsen, 2022, s. 80). I tillegg til å skape et overblikk over forskningen som foreligger innen et felt.

Basert på problemstillingen har vi satt opp følgende forskningsspørsmål som vi ønsker å besvare i denne oppgaven. I forskningsspørsmål 1 og 2 har vi hatt overordnet fokus og i forskningsspørsmål 3 har vi valgt å fokusere på Skandinavia.

1. *Hva kjennetegner virksomheter som har implementert Beyond Budgeting?*
2. *Hvilke effekter kan en virksomhet oppnå ved å benytte seg av Beyond Budgeting?*
3. *Hvor utbredt er Beyond Budgeting i Skandinavia og hva er årsakene bak utbredelsen?*

For å svare på forskningsspørsmålene vil vi presentere funn i de 16 utvalgte artiklene og boken i vårt litteraturutvalg og se de i sammenheng med den presenterte teorien.

1.2 Oppgavens struktur

Kapittel 1 tar for seg introduksjon, innledning og problemstilling.

Kapittel 2 er en gjennomgang av oppgavens teoretiske rammeverk.

Kapittel 3 beskriver og operasjonaliserer metoden som er benyttet.

Kapittel 4 er en fremstilling av litteraturutvalget.

Kapittel 5 består av analyse og drøfting av litteraturen sett opp mot teori.

Kapittel 6 er konklusjon og anbefaling til videre forskning.

2 Teoretisk rammeverk

I dette kapitlet forklares det teoretiske rammeverket for oppgaven. Kapitlet starter med en kontekstualisering av litteratur rundt økonomistyring i virksomheter, tradisjonelle budsjetter, kritikk mot tradisjonelle budsjetter, Beyond Budgeting og supplerende styringsverktøy. Avsnittet er bygget opp for å gi en naturlig overgang fra overordnet økonomistyring og tradisjonelle budsjetter, til å konkretisere den kjente kritikken mot budsjetter og hva Beyond Budgeting-filosofien omhandler.

I det neste avsnittet kommer relevant teori som omhandler McGregors lederskapsteori X og Y utviklet på 1960 tallet. Denne teorien er relevant siden Beyond Budgeting forutsetter at virksomheten benytter seg av Y lederskap.

For å kunne svare på forskningsspørsmålene inkluderer vi i tillegg Røviks oversettelsesteori og virusteori for implementering av organisasjonsideer i virksomheter, dette vil gi et bakteppe for forståelsen om hvor krevende en slik omstillingsprosess er for virksomheter og hva som faktisk kreves av lederen ved implementering av nye organisasjonsideer.

2.1 Kontekstualisering av litteraturen

Kontekstualisering av litteraturen gir en forståelse for formålet det tradisjonelle budsjettet har i virksomheter og hva Beyond Budgeting er. I tillegg til å presentere andre alternative styringsverktøy som kan benyttes i samråd med Beyond Budgeting.

2.1.1 Økonomistyring i virksomheter

Økonomi og virksomhetsstyring omfatter tre viktige elementer som er nødvendig for å styre en virksomhet, disse er prestasjonsstyring, beslutningsstøtte og ressursstyring. De tre elementene er delvis overlappende og nødvendig i en virksomhet (Gjønnes & Tangenes, 2015).

Hensikten med økonomistyring i en virksomhet er å holde kontroll på hvor godt virksomheten presterer, hvilke aspekter bør analyseres nærmere og hvilke av de ulike alternativene man står ovenfor som bør prioriteres (Berg, 2015).

2.1.2 Det tradisjonelle budsjettet

Budsjett har i lang tid vært en sentral del av virksomheters styringssystem og litteraturen fremhever budsjetter som et viktig verktøy for økonomistyring i virksomheter. Budsjettet danner grunnlaget for styring sett fra et økonomisk perspektiv (Bergstrand et al., 1999, referert i Pleym, 2010, s.12).

Budsjettet defineres som «*en detaljert og tallfestet handlingsplan for en gitt fremtidig periode*» (Helbæk & Hoff, 2021, s. 299). Budsjettet handler altså om å tallfeste hvordan virksomheten skal klare å oppnå sine mål for den kommende perioden.

Formålene til budsjettet er mange, det benyttes til planlegging, koordinering, motivering, ressursallokering samt delegering av ansvar og oppfølging. De vanligste formålene forklares i kommende avsnitt (Solheim & Winther, 2019; Helbæk & Hoff, 2021).

Planleggingsfasen: Når virksomheten har satt mål for året må disse operasjonaliseres og brytes ned på avdelinger, kampanjer og prosjektplaner. I denne planleggingsfasen dannes tallgrunnlaget for hvordan virksomheten skal nå sine mål.

Hjelpemiddel til koordinering: Budsjettet brukes for å styre at virksomhetens avdelinger jobber i samme retning og har klare økonomiske rammer å forholde seg til.

Budsjettet brukes for å motivere de ansatte, gjerne ved at de delaktig bidrar til utvikling av budsjetter og får et personlig eierskap for å oppnå målene. Det er også ofte knyttet bonuser til oppnåelse av budsjettmål.

Delegering av ansvar er også en viktig rolle for budsjettet. Avdelingsledere har gjerne et spesifikt budsjett å forholde seg til og kan disponere midlene som de mener er hensiktsmessig.

Budsjettet gir en samlet oversikt over de ulike avdelingenes ressursgrunnlag slik at virksomheten kan benytte sine ressurser på en best mulig måte. I tillegg spiller det også en stor rolle i oppfølgingen av virksomhetens mål. Regnskapet har ofte et lignende format som budsjettet, noe som gjør det godt egnet til kontinuerlig oppfølging.

2.1.3 Kritikk av tradisjonelle budsjetter

Bogsnes bruker sitatet «*Cost budget is this cage we build. We know it will constrain us. When finished we squeeze ourselves in, lock it, and throw away the key. It all happens voluntarily, no one forces us*» (Bogsnes, 2016, s. 15).

Sitatet ovenfor illustrer de negative sidene ved et budsjett. Ved å lage klare økonomiske rammer settes også økonomiske begrensninger for virksomheten.

Det tradisjonelle budsjettet har vært bakgrunn for kritikk siden 1970-tallet. Kritikken har økt i omfang i nyere tid og budsjettet får kritikk for å fremme uønsket organisatorisk adferd og en tidstyv som består av irrelevant styringsinformasjon (Gjønnes & Tangenes, 2015).

Det er skrevet ulike artikler og annen litteratur som omhandler kritikk av det tradisjonelle budsjettet. Kritikken omhandler primært hvor mye arbeid som legges ned i utvikling av budsjetter, forutsetningene til budsjettet kan raskt endre seg og hvordan ansatte tenker og forhandler seg frem til prestasjonsmål de selv vet er oppnåelige (Helbæk & Hoff, 2021).

Bogsnes trekker frem flere konkrete utfordringer knyttet til tradisjonelle budsjetter, herunder:

- Tillit og åpenhet
- Kostnadsstyring
- Kontroll
- Utvikling av mål
- Prestasjonsevaluering
- Bonussystemer
- Sykluser
- Kvalitetsutfordringer

- Effektivitet

Vi har valgt å utdype de utfordringene som er mest gjentakende i budsjettkritikken (Hope & Fraser, 2003; Bogsnes, 2016; Solheim & Winther, 2019; Helbæk & Hoff, 2021).

2.1.3.1 Tillit og åpenhet

Ved at tradisjonelle budsjetter gir veldig spesifikke rammer til avdelingene i organisasjonen, viser dette lite tillit til avdelingsledere. Avdelingsledere er rekruttert for sin kunnskap og det er rimelig å forvente at de kan disponere avdelingens midler uten at dette er påtvunget fra ledelsen (Bogsnes, 2016).

Mange virksomheter ønsker ikke full åpenhet i egen organisasjon fordi dette går på kompromiss med kontrollen ledelsen innehar. Dette kommer av at tillitten ikke er stor nok internt i virksomheten og kan være demotiverende for ansatte i virksomheten (Bogsnes, 2016).

2.1.3.2 Kostnadsstyring

Samtidig som at budsjettet gir oss økonomiske rammer gir det også økonomiske begrensninger. De økonomiske ressursene blir delt opp i mindre poster som er merket til ulike avdelinger og ulike aktiviteter (Bogsnes, 2016). Om en avdeling mot slutten av året ser at det gjenstår midler på budsjettet, er det et initiativ for å bruke opp dette. Potensielt kan de ende opp med å få lavere budsjett neste år dersom de ikke har klart å bruke opp tildelingen.

Ved ressursallokering er det vanlig at avdelinger ber om ekstra tildelinger av midler til budsjetter, men å gi fra seg midler er ikke like vanlig. (Bogsnes, 2016).

Det er vanskelig å kunne spå fremtiden, planlagte tall på inntekter og kostnader kan derfor være utdaterte før det inntreffer. Man vet ikke hvilke investeringsmuligheter som kommer fremover og budsjettet kan dermed begrense virksomheter fra å gripe gode muligheter (Bogsnes, 2016).

2.1.3.3 Prestasjonsevaluering

Budsjettet benyttes til evaluering av de ulike avdelingene, og evaluering av virksomhetsåret som helhet, men også ved evalueringen er det interne konflikter. Om virksomheten har et begrenset budsjett for investering kan det være gode investeringsmuligheter man går glipp av, men under prestasjonsmålingen har vi klart å holde oss innenfor budsjettet (Bogsnes, 2016).

2.1.3.4 Bonussystemer

Et spørsmål som ofte kommer frem i forbindelse med teorien om Beyond Budgeting er hvordan virksomheter skal klare å opprettholde individuelle bonusordninger dersom det ikke foreligger et budsjett å måle seg opp imot (Bogsnes, 2016). Bonussystemer kan være både individuelle og gruppebasert og med Beyond Budgeting anerkjenner man gruppen istedenfor enkeltindividet. I de fleste virksomheter er man helt avhengig av sine kollegaer og teamet for å kunne lykkes. Fokus på å utvikle individuelle mål som gir en lønnsmessig bonus til den enkelte er derfor uhensiktsmessig (Helbæk & Hoff, 2021). Bogsnes mener at individuelle bonusordninger fører til større skade en gunst (Bogsnes, 2016).

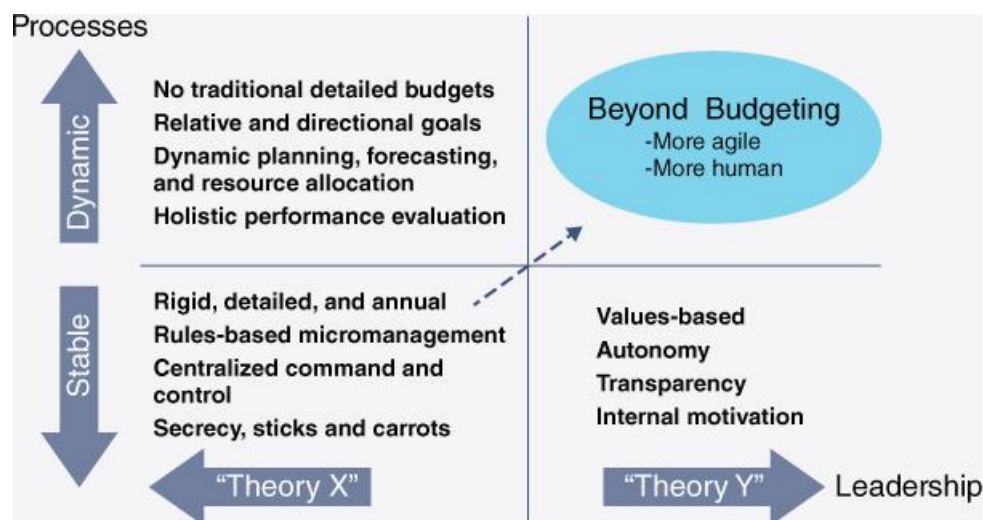
2.1.3.5 Sykluser

Standardisert i de fleste virksomheter er at budsjetter følger kalenderåret, fordi det følger standard normer. Bruken av kalenderåret i budsjettering kritiseres for å være begrensende, det skjer ikke noe uventet ved årsskifte så hvorfor skal budsjetter avsluttes og et nytt åpnes neste år? Et alternativ er å heller benytte løpende prognoser som ser fem – seks måneder frem i tid slik at prognosene kontinuerlig er oppdatert (Bogsnes, 2016).

Konkurransesituasjonen er også veldig uforutsigbar og turbulent, og budsjettene blir sjeldent oppdatert. Dermed er ofte budsjettet utdatert før det i det hele tatt er ordentlig tatt i bruk. Dette fører til at budsjettet ikke bidrar til oppdatert styringsinformasjon for virksomheten (Hope & Fraser, 2003).

2.1.4 Beyond Budgeting

Styrings- og ledelsesfilosofien Beyond Budgeting utfordrer det tradisjonelle budsjettet og den vanlige måte å styre en virksomhet på. Beyond Budgeting omhandler en måte å styre på basert på blant annet tillit og desentralisert beslutningsmyndighet med kunden i fokus. Hver krone som bli benyttet i virksomheten skal bidra til at kunden får en bedre opplevelse. Essensen i Beyond Budgeting er å endre lederskap og styringssystemer på en konsistent måte for å bli mer fleksible og mer menneskelig (Bogsnes, 2016, s. 61). Beyond Budgeting er ikke et enkelt styringsverktøy som kan implementeres, men mer en filosofi. Tanken går ut på at det ikke er ledelsen, men de som jobber «på gulvet», som har best kjennskap til hva de må gjøre for å nå virksomhetens mål. De har dermed best forutsetninger for hvordan ressursene i virksomheten bør brukes (Bogsnes, 2016).



Figur 1 - Beyond Budgeting (Bogsnes, 2016)

Som modellen over viser ser vi at Beyond Budgeting er et dynamisk styringssystem og krever «teori Y» lederskap i virksomheten. Det er ingen tradisjonelle budsjetter, men dynamiske prognoser og ressursallokering som utvikles løpende gjennom året uavhengig av kalenderårets begrensning. Formålene til budsjettet ivaretas, men deles inn i uavhengige prosesser. Lederskapet i virksomheten kjennetegnes av åpenhet, gjennomsiktighet og verdibasert lederskap som gir stor tillitt til sine ansatte. Dette krever en indre motivasjon i organisasjonen.

2.1.5 De tolv prinsippene i Beyond Budgeting

Beyond Budgeting består totalt av tolv prinsipper det er seks prinsipper innenfor lederskap og seks prinsipper innenfor styring. Prinsippene er ment å utfylle hverandre slik at det er synergier mellom hvordan ledelsen styrer virksomheten og hvordan styringssystemene benyttes (Bogsnes, 2016).

Lederskapsprinsippene i Beyond Budgeting er ment som et rammeverk for virksomhetsstyring og skal tilrettelegge for desentralisert styring. Dette bidrar til en åpen organisasjon som er godt rustet for et uforutsigbart samfunn (Beyond Budgeting Roundtable, 2023).

Lederskapsprinsippene i Beyond Budgeting er: (Beyond Budgeting Roundtable, 2023)

- Formål – Engasjer og inspirer de ansatte til å skape suksess

- Verdier – Sørg for gode verdier og gode holdninger i virksomheten
- Åpenhet - Gjensidig åpenhet i organisasjon for en sannhet i hele organisasjonen
- Selvstendighet – Gi de ansatte frihet til å handle i virksomhetens interesse
- Tilhørighet – Skap tilhørighet i organisasjonen
- Kunder – Sørg for at alle ansatte jobber for kunden

Prinsippene for styringsprosesser skal bidra til at virksomheten klarer å holde kontroll og samtidig bli bedre på kundeopplevelse, tidsriktig styring og mer tilpasningsdyktige.

Prinsippene gir en veiledning på hvordan virksomheter skal opprettholde kontroll til tross for å kaste budsjettet (Bogsnes, 2016).

Prinsippene for styringsprosesser er: (Beyond Budgeting Roundtable, 2023)

- Mål – Sett retningsbestemte, ambisiøse og relative mål
- Prognoser – Sørg for at prognoseprosessen er lean og objektiv
- Ressursallokering – Sørg for at alle er kostnadsbevisste og gjør ressurser tilgjengelig ved behov
- Evaluering - Helhetlig evaluering
- Belønning – Felles belønning basert på resultat
- Koordinering – Organiser ledelsesprosesser dynamisk rundt rytmer og hendelser

Prinsippene må ikke oppfattes som individuelle prinsipper som kan velges eller fravelges, men er ment for å utfylle og understøtte hverandre. Hver virksomhet må tilpasse prinsippene slik at de passer inn i deres virksomhet. Det må ikke sees på som et utvalg av prinsipper å velge mellom, men alle prinsippene bør implementeres, til tross for at det er naturlig at enkelte får lavere prioritet i virksomheten enn andre (Bogsnes, 2016).

2.1.6 Alternative og supplerende styringsverktøy

Når virksomheter skal vekk fra det tradisjonelle budsjettet er det ulike verktøy som kan benyttes. Disse kan brukes som supplerende verktøy for å oppnå Better Budgeting, eller som verktøy i Beyond Budgeting (Bogsnes, 2023). Vi har valgt å fokusere på balansert målstyring, benchmarking og rullerende prognoser som alternative styringsverktøy verdt å fremheve. Dette er styringsverktøy som kan benyttes i virksomheter som ikke styrer etter Beyond

Budgeting, men er også gode supplerende styringsverktøy i virksomheter som benytter seg av Beyond Budgeting-filosofien (Hope & Fraser, 2003).

2.1.6.1 Balansert målstyring

Balansert målstyring ble introdusert i 1992 av Kaplan og Norton. Hovedtanken bak balansert målstyring er at det du måler er hva du oppnår. Ved at virksomheter lager fornuftige mål vil de ansatte innrette seg og jobbe for å oppnå disse målene (Tangenes & Gjønnnes, 2012).

Målkartet er sentralt i balansert målstyring og skal få frem strategien til virksomheten gjennom årsaks-virknings forhold. Dette gir økt strategifokus til ledere i virksomheter (Hope & Fraser, 2003). Målene utvikles gjennom fire ulike perspektiver for å inkludere de fleste aspekter med virksomheten. De fire perspektivene er: finansielle perspektiv, kundeperspektivet, interne prosesser perspektiv og infrastrukturperspektivet (Tangenes & Gjønnnes, 2012; Solheim & Winther, 2019, s. 280).

2.1.6.2 Benchmarking

Benchmarking er et annet styringsverktøy hvor virksomheten måler prestasjoner sammenlignet med andre avdelinger, tidligere prestasjoner eller konkurrerende virksomheter. Man sammenligner seg alltid mot en bedre praksis, og på denne måten vil man kontinuerlig strebe etter å utvikle virksomheten for å bli bedre. Det er viktig at virksomheten finner et objekt som er «best-i-klassen» å måle seg etter slik at meningen med benchmarkingen er å strekke seg etter en bedre praksis (Hope & Fraser, 2003; Solheim & Winther, 2019, s. 276).

Ved riktig benyttelse av benchmarking kan dette føre til økt motivasjon og robusthet til å håndtere usikkerheter i markedet. De ansatte vet at liknende mål er oppnådd andre steder og derfor er dette oppnåelige mål i virksomheten (Hope & Fraser, 2003). Det er derimot viktig at virksomheten man måler seg mot må være passende. Dersom sammenligningsgrunnlaget er upassende kan dette være demotiverende og skape uoppnåelige mål (Hope & Fraser, 2003).

2.1.6.3 Rullerende prognoser

Rullerende prognoser er et styringsverktøy som egner seg godt i Beyond Budgeting-virksomheter. Dette kan benyttes i tillegg til tradisjonelle budsjetter, men kan også erstatte tradisjonelle budsjetter. Rullerende prognoser er en adaptiv prosess hvor man kontinuerlig evaluerer og omprioriterer midler (Hope & Fraser, 2003). Rullerende prognoser fokuserer bare på de viktigste variablene i virksomheten og kan gjerne utvikles for perioder på tre eller

seks måneder avhengig av virksomhetens behov. Kortvarig gyldighet vil sørge for at de kontinuerlig blir oppdatert og ikke har en sluttdato som et budsjett (Neely et al., 2003).

Kontinuerlig oppdatering av prognosene vil bidra til å støtte virksomhetens ledere i å se trender i markedet, muligheter og aktualisere rask endring i virksomhetens strategi (Hope & Fraser, 2003). Det er dog viktig at virksomheten er oppmerksom på at prosessen med utarbeidelse av rullerende prognoser ikke blir like omfattende og krevende som tradisjonelle budsjetter (Neely et al., 2003).

2.2 Teori

I dette delkapittelet vil det presenteres relevant teori for analyse og drøfting av problemstillingen. Her har vi valgt ut McGregors X og Y teori da denne teorien samsvarer med lederskapsprinsippene i *Beyond Budgeting*. I tillegg har vi med oversettelsesteorien og virusteorien til Røvik for å kunne svare på utfordringer knyttet til implementering av organisasjonsideer i praksis og utbredelse.

2.2.1 X og Y teori

Douglas McGregors X og Y teori omhandler ledelse og organisasjonsatferd og ble utviklet på 1960-tallet. Teorien er basert på ulike antagelser om ansattes motivasjon og atferd på arbeidsplassen. Ledere som har et teori X syn tenker at ansatte drives av fysiologiske behov og må bli kontrollert, belønnet eller straffet. De ansatte har ikke egne ambisjoner, ønsker å bli ledet og viser motstand mot endring (McGregor, 1966).

Lederskapsstilen kan fungere godt hos virksomheter med enkle repetitive oppgaver. Dette gir ansatte liten mulighet for eget initiativ og lite grunnlag for å bidra til at virksomheten utvikles. Ledelse etter teori X egner seg derfor ikke i større virksomheter som drifter i VUCA miljø (Bogsnes, 2016).

Teori Y har derimot et annet perspektiv på mennesker, de har sosiale behov og behov for selvrealisering. Innen teori Y er det en oppfatning av at ansatte ønsker å yte sitt beste og tar ansvar for å videreutvikle virksomheten. Det er viktig at ledelsen gir de ansatte nok tillitt til å nå sitt fulle potensiale (McGregor, 1966).

Bogsnes mener at ingen ledere er så dårlige på ansettelse at majoriteten av de ansatte er X-mennesker, men at de fleste er Y-mennesker. Ved at de ansatte blir styrt etter et strengt

budsjett vil dette kunne oppleves som demotiverende og destruktivt. Dersom virksomheten fjerner budsjettet og gir økt tillitt til de ansatte og mellomleder vil de ansatte oppnå sitt fulle potensiale og bidra positivt til driften av virksomheten (Bogsnes, 2016).

2.2.2 Implementeringsteori

For å kunne svare på problemstillingen er det naturlig å inkludere grunnleggende teori for implementering av organisasjonsideer. Her har vi valgt å ta utgangspunkt i Røvik sin oversettelsesteori da denne tar utgangspunkt i at organisasjonsendringer tar tid å implementere. Siden implementering av Beyond Budgeting vil innebære en stor omorganisering for mange virksomheter er det naturlig at dette vil kreve et godt stykke forarbeid, en modningsprosess og en evalueringsfase. Vi vil også inkludere virusteorien som har fokus på hva reformideer kan gjøre med organisasjoner, i motsetning til oversettelsesteorien som har fokus på hva organisasjoner kan gjøre med reformideen.

2.2.2.1 Oversettelsesteori

Røvik presiserer at ved implementering av organisasjonsideer, er det ikke snakk om overføring av en fysisk gjenstand, men en praksis. Derfor er det viktig at praksisen dekontekstualiseres og kontekstualiseres for å passe i egen virksomhet. For at denne prosessen skal fungere må oversetteren inneha translatørkompetanse (Røvik, 2007). Røvik definerer disse fasene som dekontekstualisering og kontekstualisering.

2.2.2.1.1 Dekontekstualisering

I dekontekstualiseringsfasen lærer man om organisasjonspraksisen man ønsker å innføre og gjør denne overførbar til egen virksomhet. For å kunne implementere en organisasjonspraksis er det viktig å ha god kunnskap om selve praksisen som skal oversettes i tillegg til kunnskap om virksomhetene ideen hentes fra og settes inn i. Det er tre faktorer som spiller en stor rolle for hvor oversettbar en praksis er, praksisens eksplisitet, kompleksitet og innvevdhet. (Røvik, 2007).

Hvor eksplisitt organisasjonspraksisen er nedfelt i vertsorganisasjonen eller i faglitteraturen har stor betydning for hvor håndgripelig det er å faktisk oversette praksisen. Når praksisen skal oversettes fra en vertsorganisasjon kan det ligge mye variabler i taus kunnskap (Røvik, 2007). Det er skrevet flere bøker om Beyond Budgeting og hva ideen innebærer kommer veldig eksplisitt frem, samtidig er det en filosofi som krever en ganske omfattende endring i virksomheten. Hver virksomhet som benytter seg av Beyond Budgeting har tilpasset dette til

eget bruk. Det er ikke et utvalg av virkemidler, men en helhetspakke som må implementeres (Bogsnes, 2016, s. 71).

Praksisens kompleksitet har stor betydning på oversettbarheten. Det påvirkes av årsaks-virknings forholdet mellom variabler, samt i hvor stor grad praksisen er avhengig av teknologi. Er praksisen avhengig av mye teknologi og mange mennesker vil den automatisk bli mer kompleks å implementere (Røvik, 2007).

I Beyond Budgeting-filosofien kan det være utfordrende å se en bestemt årsak-virkning sammenheng. Beyond Budgeting involverer både mennesker og teknologi i stor grad, dette medfører at ansatte må være innforstått med hvor omfattende prosess implementeringen vil være.

Praksisens innvevdhet handler om hvor kontekstspesifikk praksisen er i en gitt virksomhet og om denne er avhengig av nettverk mellom interne og eksterne (Røvik, 2007). Beyond Budgeting kan ikke overføres direkte fra en virksomhet til en annen uten at det tilpasses egen virksomhet. Det krever en adaptering av filosofien for å implementere (Bogsnes, 2016).

2.2.2.1.2 Kontekstualisering

I kontekstualiseringsfasen skal ideen omsettes til praksis. Her er det viktig at translatøren ikke mister viktige momenter fra praksisen som skal implementeres og det må gjøres tilpasninger i egen organisasjon slik at den nye praksisen kan implementeres (Røvik, 2007).

I kontekstualiseringsprosessen er det ulike momenter translatøren må være bevisst.

Kontekstualiseringsprosessen er delt i to faser med innskrivingsregler og oversettingsregler. Med innskrivingsregler menes at ideen må fortolkes og gjøres gjenkjennbar i egen virksomhet (Røvik, 2007, s. 301). Når ideen skal oversettes er det tre ulike moduser som kan benyttes reproduserende, modifierende og radikal.

Reproduserende vil si at man kopierer praksisen slik den er i en annen organisasjon eller i teorien. Modifierende modus er en kopiering av praksisen, men hvor det gjøres modifiseringer for at praksisen skal tilpasses egen virksomhet. Radikal modus er derimot en total omskriving, men med grunnlag i det originale språket (Røvik, 2007).

For Beyond Budgeting spesifiserer Bogsnes at prinsippene ikke kan kopieres direkte inn i egen virksomhet. Det er ikke en kokebok med en oppskrift, men en filosofi som gir

veiledning og retningslinjer (Bogsnes, 2016, s. 71). Det er derfor viktig med en modifierende oversettelse hvor translatøren gjør tilpasninger slik at filosofien passer inn i egen virksomhet.

2.2.2.1.3 Translatørkompetanse

For å kunne lykkes med implementering av nye organisasjonsideer er det viktig at virksomheten har en god oversetter. Personene som oversetter må altså inneha translatørkompetanse (Røvik, 2007). Translatøren må ha god kjennskap til egen virksomhet og organisasjonsideen som skal implementeres, slik at det blir gjort tilpasninger i praksisen og at denne faktisk kan fungere i egen organisasjon. Translatøren må kunne beherske og skifte mellom dydene tålmodighet, kunnskap, mot og styrke.

Beyond Budgeting er stadig under utvikling, og det er utviklingssamfunnet som gir filosofien stadig bedre innhold (Bogsnes, 2016). Siden det ikke er en enkel oppskrift for implementering, er viktigheten av en god translatør stor. Man er avhengig av en pådriver som forstår filosofien og har god kjennskap til egen virksomhet.

2.2.2.2 Virusteori

Når virksomheter skal implementere nye organisasjonsideer er dette ofte en vanskelig og tidkrevende prosess. Røvik beskriver dette med virusmetaforen, omtalt som virusteorien. I denne teorien ser man på den nye organisasjonsideen som et virus som skal trenge inn i virksomheten og spres (Røvik, 2007).

Akkurat som virus smitter organisasjonsideer, enten via direkte kontakt eller gjennom såkalte smittebærere. Er virksomheten i direkte samarbeid med en annen virksomhet som har gode styringsprosesser som vi ønsker å implementere, eller lærer vi om nye metoder på seminar eller lignende? Dette er i praksis skille mellom smittebærer og direkte kontakt.

Alle virksomheter har ytre og indre organisatoriske forsvarsmekanismer som gjør at det kan være vanskelig for nye ideer å bli implementert (Røvik, 2007). Med ytre forsvarsmekanismer menes skillet mellom forankring av ideer hos ledelsen og ansatte. Det kan være lederens tro på at ideer blir implementert etter en diskusjon uten at dette følges opp (Røvik, 2007). De indre forsvarsmekanismene er derimot motstand mot at ideen passer inn i egen virksomhet, motstand mot at ideen passer inn i virksomhetens normer og verdier og den tredje indre forsvarsmekanismen hensynet til gruppens interesse (Røvik, 2007).

Virus har inkubasjonstid som varierer i lengde avhengig av hvor omfattende organisasjonsendringen er. Denne kan være lang dersom organisasjonsideen ikke er veldig aggressiv og det er mye motstand internt i organisasjonen, eller den kan være kort ved en aggressiv praksis som ikke møter mye motstand (Røvik, 2007).

Det er viktig at ledelsen følger opp at organisasjonsideene faktisk blir implementert, og har betydning for praksisen i virksomheten. I mange tilfeller dør organisasjonsreformer ut ved at implementeringen ikke følges opp godt nok av ledelsen (Røvik, 2007).

2.3 Forventninger til funn

Basert på det innledende arbeidet i denne studien har vi kommet frem til antakelser om funn til forskningsspørsmålene sett i lys av de tre valgte teoriene. Forventingene til funn oppsummeres i tabellen under.

Tabell 1 - Forventinger til funn på forskningsspørsmål

	Forskningsspørsmål	Oversettelsesteori	Virusteori	X og Y teori
1.	Hva kjennetegner virksomheter som har implementert Beyond Budgeting?	I følge oversettelsesteorien er god translatørkompetanse sentralt for å lykkes med implementering av en organisasjonside. Beyond Budgeting er en kompleks ide som gjør den vanskeligere å implementere.	Beyond Budgeting vil innebære en omfattende endring for de fleste organisasjoner og inkubasjonstiden kan være lang. Overføring (smitte) av organisasjonsideen skjer gjennom direkte kontakt eller gjennom "smittebærere".	Ledelse etter teori Y sammenfaller med prinsippene i Beyond Budgeting og vi forventer derfor at virksomheter har Y-perspektiv på ledelse.
2.	Hvilke effekter kan en virksomhet oppnå ved å benytte seg av Beyond Budgeting?	Ved å forstå organisasjonen ideen kommer fra og skal til vil man ved en vellykket implementering lykkes med de ønskede effektene som er definert i dekontekstualisering og kontekstualiseringsfasen.		Gjennom ledelse etter teori Y og Beyond Budgeting vil man oppnå mer selvstendige og motiverte ansatte.
3.	Hvor utbredt er Beyond Budgeting i Skandinavia og hva er årsakene bak utbredelsen?	Beyond budgeting er eksplisitt, men kompleksitet og innvedthet vil variere i organisasjoner. Samtidig kan årsaks-virkningsforholdet være vanskelig å definere som kan påvirke utbredelsen.	Vanskelig og tidkrevende prosess kan påvirke utbredelsen. Hvor mange potensielle "smittebærere" det er innenfor Beyond Budgeting vil påvirke bruken og utbredelsen.	

3 Metode

3.1 Litteraturstudie

Vi har valgt å benytte metoden litteraturstudie til å besvare problemstillingen. Gjennom litteraturstudie får man oversikt over store mengder forskning på et felt, noe vi mener vil belyse vår problemstilling på en god måte. I en litteraturstudie må problemstillingen være knyttet til et klart fenomen og klart definert søkeord, dette mener vi gjelder for Beyond Budgeting. Videre ser vi et behov for å komplementere forskningen innenfor tematikken med litteraturstudie som metode, ettersom det foreligger få studier med bruk av denne metoden. Dette vil bidra til å dekke et gap i litteraturen. Litteraturstudie, eller litteraturgjennomgang som det også omtales, defineres blant annet slik:

«En litteraturgjennomgang er en systematisk gjennomgang av eksisterende forskning innenfor et spesifikt tema eller fagfelt.» (Persson, 2021, s. 13). Definisjonen beskriver hovedtrekket i en litteraturstudie som en oppsummering av forskning som foreligger innen et bestemt tema. Med en systematisk gjennomgang forstår vi at man skal sette kriterier og søke bredt for å sikre at man får et overblikk over all relevant litteratur innen tematikken.

En bredere definisjon av litteraturstudie finner vi fra Hart (2018) *«A literature review is the analysis, critical evaluation and synthesis of existing knowledge relevant to your research problem, thesis or the issue you are aiming to say something about»*. I tillegg til å gjennomføre en systematisk studie av eksisterende forskning vil vi også gjennomføre en analyse, ha et kritisk blikk på tema Beyond Budgeting samt se etter sammenhenger i forskningslitteraturen. «Review» slik det brukes i den engelske betegnelsen kan oversettes til å se på litteraturen på nytt med nye øyne slik at man kan komme med egne funn basert på tidligere forskning.

Litteraturstudie innebærer å bruke data som allerede foreligger til å svare på en problemstilling og man søker etter den mest relevante forskningen innenfor det tema man ønsker å skrive om (Jacobsen, 2022, s. 80). Sekundærkilder egner seg til problemstillinger som er beskrivende og til å få frem ulike bilder og oppfatninger på et fenomen (Jacobsen, 2022, s. 159), noe vi anser som passende for vår problemstilling. Videre er det viktig at man gjennomfører en god søkeprosess og sikrer at man får både faglig bredde og dybde, i tillegg til at man får med all relevant forskning på tema. Videre er det nødvendig å avgrense utvalget man går videre med slik at det er mest mulig relevant for problemstillingen, i tillegg

til å tydelig definere eksklusjons- og inklusjonskriteriene (Hart, 2018, s. 34). Det er også viktig at man er bevisst på at det er sekundærdata man forholder seg til og dermed ikke har den fulle kunnskapen om forskningen. Som nevnt i definisjonen til Hart skal man ha et kritisk blikk på forskningen man evaluerer for å sikre relevansen til utvalget. Dette sikrer vi blant annet gjennom eksklusjonskriterier.

Det er skrevet flere masteroppgaver innenfor temaet Beyond Budgeting tidligere og de fleste er casestudier. Vi har et ønske om å belyse temaet fra et annet perspektiv og benytte litteraturen som allerede foreligger til å sammenfatte studier og litteratur til å svare på vår problemstilling. Dette vil bidra til å dekke et gap i forskningen.

3.2 Innledende søk

Innledende søk i litteraturen begynte med et snøballsøk (Ridley, 2012) som innebærer at man velger ut en relevant bok, artikkel eller eksempelvis en masteroppgave innen tema man ønsker å skrive om for så å bruke kildehenvisningene videre til for å finne videre relevant litteratur og datamateriale. Vi startet med å lese boken til Bjarte Bogsnes (2009) og fire masteroppgaver som er skrevet om Beyond Budgeting som var publisert i canvas og skrevet av studenter ved NHH, HHN og UiS (Sjødin, 2009; Pedersen, 2014; Aadland & Midbrød, 2016; Flaa & Strand, 2017). Her fikk vi et innblikk i hva som er skrevet tidligere og relevante kilder som var benyttet. Oppgavene er kvalitative studier med intervjuer som har fokus på én gitt virksomhet og hadde relevante kildehenvisninger innen tema.

Etter innledende søk basert på snøballteknikken gikk vi videre med en systematisk litteraturstudie for å finne flere artikler vi kunne benytte som datamateriale i vår analyse og som kunne gi svar på problemstillingen og forskningsspørsmålene. Flere av artiklene funnet ved snøballsøk finner vi også igjen ved det systematiske søket.

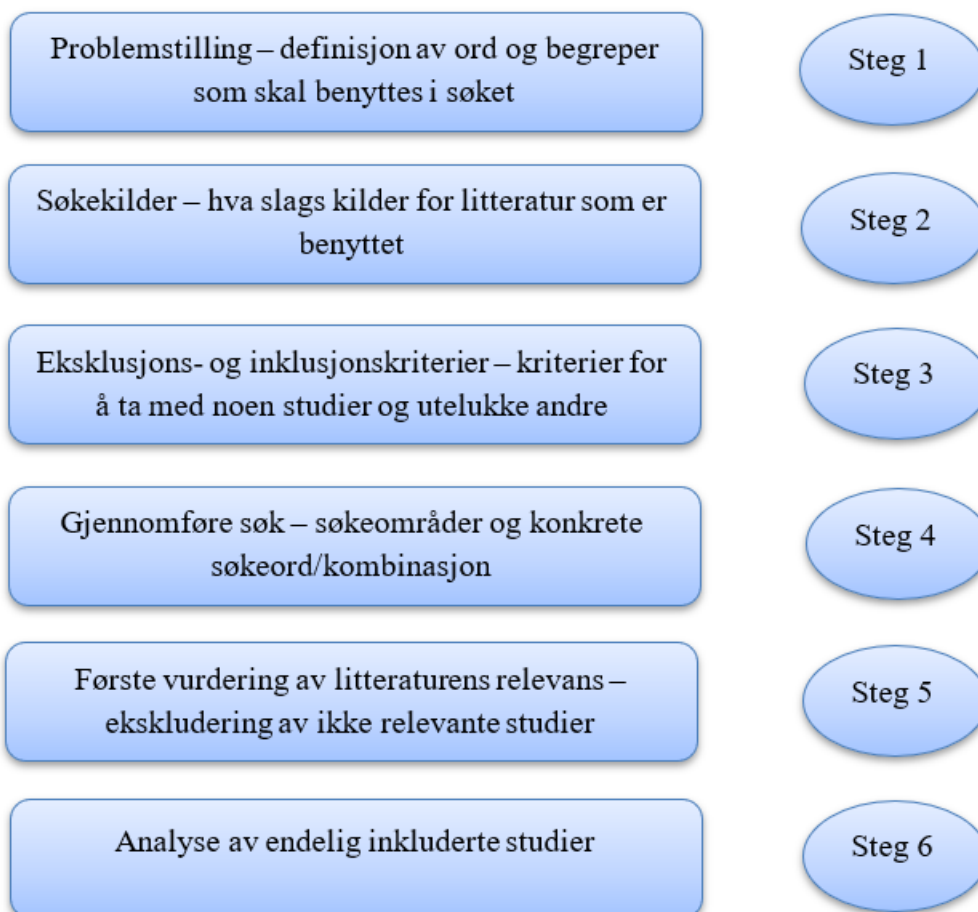
3.3 Systematisk litteraturstudie

Systematisk litteraturstudie innebærer å definere søkekriterier og eksklusjons- og inklusjonskriterier, for at andre skal kunne etterprøve søkene og for å vise til de avgrensningene som er gjort og som derfor setter begrensninger for oppgaven. (Jacobsen, 2022, s. 81)

I søkeprosessen må søkeordene vi ønsker å benytte defineres, søkekilder må velges og eksklusjons- og inklusjonskriterier må velges. Videre må det søkes etter søkeord i både tittel

og tekst, det må leses sammendrag av funn og gjennomføres analyse av resterende studier. Dette definerer Jacobsen som fremgangsmåten i et systematisk litteratursøk (Jacobsen, 2022, s. 82) og er fremgangsmåten vi har fulgt i fasen for å finne frem til og velge ut relevant litteratur sammen med fremgangsmåten til Hart.

Vi har valgt en systematisk litteraturstudie med eksplisitte kriterier som metode i denne oppgaven for å sikre reliabilitet. Slik blir oppgaven både transparent og etterprøvbar (Jacobsen, 2022). Vi har fulgt stegene i flytskjema til Jacobsen for fremgangsmåte i vår systematiske litteraturstudie (Jacobsen, 2022, s. 82). Figuren under viser de seks stegene med beskrivelse av hvert steg som vi vil gå gjennom videre i oppgaven for operasjonalisering av fremgangsmåten.



Figur 2 - Steg i systematisk litteraturstudie (Jacobsen,2022)

3.4 Steg 1 – Definisjon av ord og begreper i søket

Det første steget innebærer å definere ord og begreper som skal være med i søket og disse må være klart knyttet til problemstillingen. Vi brukte det innledende litteratursøket til å definere og velge søkeord vi ønsket å benytte videre.

I søkene brukte vi følgende søkeord:

"Beyond budgeting" OR "replacing budget*" OR "abandoning budget*" OR "replace budget*" OR "abandon budget*" OR "erstatte budsjett*" OR "dynamisk styring*" OR "dynamisk kontroll" OR "dynamisk kontrol"

Begrepet Beyond Budgeting omtales ofte likt på norsk, svensk, dansk og engelsk og vil derfor gi treff på alle språk, men «dynamisk styring» er også et begrep som brukes på norsk og vi har derfor inkludert dette i søkene. Den svenske og danske ekvivalenten til dette er «dynamisk kontroll» og «dynamisk kontrol» som også er med som søkeord. Vi valgte i tillegg andre formuleringer på norsk og engelsk for å skape et bredere søk.

3.5 Steg 2 – Søkekilder

Som søkekilder har vi valgt å bruke flere databaser for å sikre et bredt og vidt søk som er nødvendig i litteraturstudier. Vi har brukt tre ulike databaser og snøballsøk for å tilfredsstille dette kravet. Vi har valgt å inkludere alle tidsskrifter for å få et bredest mulig treff. Både ORIA og Idunn er gode fagdatabaser som viser skandinaviske treff, noe som var årsaken til at vi valgte de. I tillegg til å tilfredsstille krav om bredt utvalg ville vi inkludere studier fra en større søk kilde og valget falt på Web of Science (WOS), fordi det er anerkjent og regnes som en av de søkemotorene som har bredest treff. Denne søkemotoren viser også referansetall som antall siteringer og impact factor som er med på å definere artiklenes validitet og reliabilitet. ORIA og Idunn gav treff på både engelsk, svensk, dansk og norsk, mens WOS kun ga treff på engelsk.

3.6 Steg 3 – Eksklusjons- og inklusjonskriterier

Eksklusjons- og inklusjonskriterier vi har valgt i denne studien er en sammensetning av søkeord, slik at treffene må ha med begge ordene det søkes etter, noe vi sikret ved bruk av hermetegn «>». I tillegg har vi brukt trunkering «*» for å ikke utelukke treff der ordene har en annen stavemåte. Vi har brukt «OR» mellom ord for å få treff på ett av sammensetningene og

ikke kreve at samme artikkel må inneholde eksempelvis to av uttrykkene for samme begrep. Dette er med på å sikre bredde i søket og gjør at vi får treff på artikler som har brukt ulike begrep for å beskrive det samme. Et annet kriterium vi satte var avgrensning i tid, fra år 2000-2023 for å få med den nyeste forskningen på området. Norsk, svensk, dansk og engelsk språk var en avgrensning gjort på bakgrunn av relevans for oppgaven. I ORIA og WOS var også fagfelleverderte tidsskrift et kriterium. Fagfellevurdering vil si at artikkelen er kommentert av en annen forsker innen samme fagfelt som bidrar til å sikre validitet. (Persson, 2021, s. 52)

3.7 Steg 4 – Gjennomføre søk

I dette steget gjennomføres søk i valgte søkeområder og med konkrete søkeord og kombinasjoner vi har definert. Søkene ble gjennomført i både tittel og hele teksten for å få bredest treff (Jacobsen, 2022, s. 83) og en kombinasjon av to og to ord for å få et mer spesifikt søk. Vi benyttet søkeordene og kombinasjonene definert i steg 1.

Nedenfor vises tabell fra snøballsøket og det strukturerte søket gjennomført i ORIA, Idunn og WOS der utvalgsriteriene er fagfellevurdering, perioden 2000-2023. Språk er satt til norsk, svensk, dansk og engelsk. Søk med «*» vil si at det søkes etter samme ord, men ved ulik stavelse og vil dermed sikre flere treff som er relevante.

Tabell 2 - Søkeord og treff

	Søkeord	Treff	Fagfellevurdert	2000-2023	Engelsk	Norsk/ svensk /dansk	Gjennomgått	Analysert	Med i litteraturutvalg
Snøballsøk		10					10	6	6
Oria	"Beyond budgeting" OR "replacing budget*" OR " abandoning budget*" OR "replace budget*" OR "abandon budget*" OR "erstatte budsjett*" OR "dynamisk styring" OR "dynamisk kontroll" OR "dynamisk kontrol"	67	67	67	64	3	67	35	4
Idunn	"Beyond budgeting" OR "replacing budget*" OR " abandoning budget*" OR "replace budget*" OR "abandon budget*" OR "erstatte budsjett*" OR "dynamisk styring" OR "dynamisk kontroll" OR "dynamisk kontrol"	16	0	16	4	12	16	8	2
Web of science	"Beyond budgeting" OR "replacing budget*" OR " abandoning budget*" OR "replace budget*" OR "abandon budget*" OR "erstatte budsjett*" OR "dynamisk styring" OR "dynamisk kontroll" OR "dynamisk kontrol"	42	42	42	42	0	42	17	4
Totalt		135					135	66	16

3.8 Steg 5 – Første vurdering av litteraturens relevans

Når vi vurderte litteraturens relevans var det viktigste at den svarte på forskningsspørsmålene for at artikkelen skulle bli en del av utvalget. Vi har gjennomgått sammendragene i de 135 treffene vi hadde fra de 3 databasene og snøballsøket. Av de 10 artiklene og bøkene fra snøballsøket ble 4 forkastet ettersom de var masterstudier. De gav oss et godt innblikk i Beyond Budgeting og utvidet forståelse for tema, men kvaliteten ble ikke vurdert som god nok som kilder til en litteraturstudie. 5 artikler og 1 bok ble vurdert til å svare godt på forskningsspørsmålene og er med i litteraturutvalget. Boken er med på å sikre bredde om tema. I WOS ble 42 artikler gjennomgått ved å lese sammendrag, 17 analysert og 4 vurdert som gode nok til litteraturutvalget. Årsakene til ekskludering skyldes at noen artikler der kun sammendrag var tilgjengelig, studier som hadde spesielt fokus på land utenfor Skandinavia og at de ikke svarte godt nok på forskningsspørsmålene. Fra søket i ORIA ble sammendrag i de 67 treffene gjennomgått og redusert til 4 gjennom analyse. Blant annet ble duplikater fjernet, flere av treffene fikk vi også i ORIA, noen av artiklene var ikke tilgjengelig på engelsk, selv om de kom opp som treff. Andre årsaker til ekskludering var casestudier som hadde spesielt fokus på land utenfor Skandinavia og ikke svarte godt nok på forskningsspørsmålene. Av 16

treff i Idunn ble 7 ekskludert ettersom de ikke hadde Beyond Budgeting som hovedtema, av de 8 som ble analysert var det 2 studier som svarte tilfredsstillende på forskningsspørsmålene. Etter eksklusjonskriteriene satt vi igjen med 15 artikler og 1 bok som svarte godt på forskningsspørsmålene.

5 artikler er med fra snøballsøket. En bok om Beyond Budgeting som vi anser relevante for oppgaven, *Implementing Beyond Budgeting, unlocking the performance potential*, skrevet av Bjarte Bogsnes (2016) og en masterstudie som er en publisert rapport i samfunns- og næringslivsforskning (SNF) med tittel *Beyond Budgeting - noe som passer for meg? En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge* skrevet av Marit Johansen (2010). En dansk litteraturstudie bidrar inn med Skandinavisk perspektiv. De to andre er valgt på bakgrunn av at de bidrar til et nyansert bilde av budsjettkritikken samt at de er innom kulturperspektiv på hvilke virksomheter styringsformen Beyond Budgeting kan passe til.

Vi unnlot å følge kravet om fagfelleevaluering for å inkludere artikler fra Idunn siden vi har fokus på Skandinavia. Vi valgte å ta med et par artikler som ikke er fagfellevurdert selv om dette kan ha en påvirkning på validitet. Noe av det viktigste med utvalg av forskningsartikler og empiri er at de skal være relevante for oppgaven og kunne svare på problemstilling og forskningsspørsmål som fagfelleevaluering er med å gi en indikasjon på.

3.9 Steg 6 – Analyse av endelig inkluderte studier

For å gjennomføre en systematisk og narrativ analyse har vi satt litteraturutvalget i en egen oversikt over hvilke artikler som svarer på ulike forskningsspørsmål og benyttet oss av feature map for å intervju litteraturen.

Som en metode for å systematisere og kunne sammenligne litteraturutvalg har vi brukt den sentrale skikkelsen innen litteraturstudier Chris Hart (1998) sitt verktøy kalt feature map. Vi har utarbeidet en egen oversikt som er knyttet opp mot forskningsspørsmålene. Ved å lage et spørsmålsskjema til litteraturen der vi oppsummerer bakgrunnsinformasjon, formål, metode og de viktigste funnene, får vi samlet de i en systematisk oversikt (Hart 1998, s145) som gjør at vi kan sammenligne litteraturutvalget på en god måte. Av Jacobsen (2022) kalles dette en narrativ analyse og omtales som en måte å analysere funn systematisk (Jacobsen, 2022, ss. 83-84). Feature map benyttet i denne oppgaven kan ses i [vedlegg 1](#).

Etter å ha lest oss opp på tema og gjennomført grundige litteratursøk, herunder søk etter snøballteknikken og systematisk litteratursøk, sitter vi igjen med 15 artikler og 1 bok som utgjør datamateriale for videre analyse. Etter gjennomlesing av sammendrag og vurdering av relevans opp mot oppgaven ble utvalget ytterligere avgrenset og artiklene som ikke inneholdt modellen om Beyond Budgeting ble ekskludert. Analysen av de inkluderte studiene utdypes i kapittel 5, analyse og drøfting.

3.10 Styrker og svakheter ved litteraturstudie som metode

Litteraturstudie baserer seg på forskning og datamateriale som allerede foreligger og er innhentet av andre. Dette kalles sekundærkilder fordi man ikke har førstehånds kjennskap til data. Det er positivt i den forstand at man får muligheten til å hente inn store mengder data, men negativt ettersom man ikke selv har hentet inn data og dermed kjenner mindre til materialet og arbeidet rundt det. En annen svakhet ved denne metoden er at man i utvalget av litteraturen som benyttes får med noen perspektiver, men kanskje ikke andre. Ulike søkeord og metoder kan gi ulike tilnærminger. Ved at det er tatt bevisste valg som er eksplisitt forklart har man definert hva som er med og ikke (Jacobsen, 2022, s. 81) og dermed tatt høyde for en svakhet ved metoden.

Ved bruk av litteraturstudie som metode må man vurdere om det foreligger nok relevant data og hvis det foreligger veldig mye relevant data være bevisst på det utvalget man velger. I utgangspunktet skal man finne all relevant forskning innen området og basert på noen utvalgsriterier gå videre med et utvalg. Litteraturstudier skal både ha bredde og dybde i datamaterialet. Det er da viktig at man i den innledende fasen har vidt nok søk for å finne all relevant data.

3.11 Gyldighet og pålitelighet

Enhver undersøkelse må kunne samle inn data som er gyldige og pålitelige. Med dette menes at empirien skal være til å stole på og at forskningen som er gjort besvarer det den er tenkt. Det å utvise kildekritikk er særdeles viktig, man er nødt til å stille kritiske spørsmål og forsikre seg om at det som kommer frem i ulike kilder er riktig. Det er styrker og svakheter ved alle metoder, og et viktig skille her er at man beskriver og viser til hvilke styrker og svakheter som gjelder for egen studie (Jacobsen, 2022, s. 17). Ved å bruke strukturert søk og eksplisitte kriterier gjør vi studien etterprøvbart og transparent. Dette er med på å gjøre

oppgaven pålitelig. Funnene i vår studie vil kun være gyldige innenfor de avgrensinger vi har gjort og oppgaven må ses i sammenheng med utvalgskriteriene.

4 Presentasjon av datamaterialet

4.1 Litteraturoversikt

I tabell 3 under fremkommer en oversikt over vårt litteraturutvalg sortert etter årstall de ble publisert. I tillegg til årstall de er publisert fremkommer også, forfattere, tittel på artikkel, hvor de er publisert og hvilken metode som er benyttet. De fleste artiklene er skrevet på engelsk, av norske og utenlandske forfattere og omhandler Beyond Budgeting, budsjettkritikk og det skandinaviske markedet. I tillegg har alle artiklene i litteraturoversikten vært gjennom en utvalgsprosess og er valgt ut etter mye lesing. Et feature map har hjulpet oss å strukturere for å kunne sammenligne artiklene og bestemme hvor relevante de er for studien. Vi har utarbeidet en oversikt over hvilke forskningsspørsmål de ulike artiklene svarer på, som kan ses i tabell 4.

Tabell 3 - Litteraturoversikt

År	Forfatter	Tittel	Formål	Metode
2003	Neely, Andy; Bourne, Mike; Adams, Chris	Better budgeting or beyond budgeting?	Casestudie av 15 selskaper og deres svar på "best practice" og skandinaviske selskaper som har forkastet budsjett helt.	Casestudie
2007	Lindsay, R. Murray; Libby, Theresa	Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without budgets	Beskrivelse av Handelsbankens suksess med Beyond Budgeting (BB).	Casestudie
2010	Johansen, Marit	Beyond budgeting - noe som passer for meg? En studie av spredningen av beyond budgeting i Norge	Undersøke om det er enighet i budsjettkritikk og spredningen av BB i Norge.	Spørreundersøkelse
2010	Bjørnenak, Trond	Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2	Undersøke alternativer til tradisjonelle budsjetter; herunder Better Budgeting og BB.	Teoretisk artikkel
2011	Goode, Michael; Malik, Ali	Beyond budgeting: The way forward?	Undersøke funksjonen til budsjett, begrensninger av tradisjonelt budsjett og BBs svar på begrensningene.	Litteraturstudie
2011	Ostergren, Katarina; Stensaker, Inger	Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice	Undersøke praktisering av BB i to store internasjonale virksomheter.	Casestudie
2012	Tangenes, Tor; Gjønnes, Svein H.	Målbærende plan eller plankritisk prognose? Om budsjettets plass i målstyring	Undersøke budsjettets rolle i målstyring med fokus på målbæring og prognoser kombinert med budsjettkritikk, herunder BB.	Litteraturstudie
2012	Bogsnes, Bjarte	Beyond budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor	Beskrive fordeler ved BB.	Teoretisk artikkel
2013	Bourmistrov, Anatoli; Kaarba, Katarina	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying «beyond budgeting» ideas	Undersøke om implementering av BB har hatt innvirkning på beslutningstakere fra komfort til stretch zones.	Casestudie
2015	Heinzelmann, Rafael	Managing conflicting logics of beyond budgeting and enterprise resource planning systems	Undersøker sammenhengen mellom ERP systemer og bruk av BB ideene.	Casestudie
2015	Heupel, Thomas; Schmitz, Sven	Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting	Undersøker spredningen av BB og suksesskriterier for implementering og fordeler ved styringsformen.	Litteraturstudie
2015	Bukh, Per Nikolaj; Sandalgaard Niels	Beyond Budgeting: Storm eller let brise	Undersøker erfaringer om implementering av BB, utbredelse og hvilke virksomhetstyper som har størst potensiale.	Litteraturstudie
2016	Bogsnes, Bjarte	Beyond budgeting - unlocking the performance potential	Beskrive ledelses- og styringsfilosofien BB med eksempler på implementering i to store virksomheter.	Casestudie
2018	Nguyen, Dai Huu; Weigel Christine; Hiebl, Martin R.W	Beyond budgeting: review and research agenda	Gi en oversikt over tilgjengelig forskning på BB, fordeler ved BB og empirisk bevis på implementering.	Litteraturstudie
2021	Bjørnenak, Trond; Valuckas, Danielius	Individual characteristics and the value of budgeting	Undersøke verdi av budsjett sammenheng med roller og personer. Moderer det kritiske blikket på budsjett som styringsverktøy og stiller kritiske spørsmål til BB	Spørreundersøkelse
2021	Aaslestad, Fredrik; Brusdal, Marianne; Groszkova, Andrea; Haugvaldstad, Trine	Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet?	Undersøke tre store virksomheters erfaring med implementering av BB.	Casestudie

4.1.1 Referansetall

Ved å bruke referansetall i en referanseanalyse vil man bidra til økt reliabilitet og validitet. Det er likevel viktig å ikke se seg blind på referansetall da det er usikkerheter knyttet til referansetallene. Ifølge Hart (1998) er ikke nødvendigvis de forfatterne og artiklene som er mest sitert, de som er mest til å stole på (Hart, 1998, s. 33). Man bør derfor være litt kritisk ved bruk av referansetall. Det gir likevel en indikasjon på faglig kvalitet og vi har valgt å benytte det i videre analyse.

Hart definerer referanseanalyse slik:

«citation analysis allows the number, frequency and patterns of citations to be identified for a given author and/or publication.» (Hart, 2018, s. 266)

Gjennom en referanseanalyse vurderer man ulike nøkkeltall for å vurdere en forfatter eller tidsskrift gjennom hvor ofte eller antall ganger sitering har funnet sted. Hovedkildene til å finne referanser er ifølge Hart WOS, Scopus, Google Scholar og PsychINFO (Hart, 2018, s. 266). Vi har derfor valgt å benytte de tre første for å sammenligne flere ulike referansetall fra ulike databaser.

H-Indeksen sier noe om hvor anerkjent forfatterens forskning er, dette beregnes ved å finne krysningspunktet basert på antall publikasjoner og antall siteringer (Hirsch & Buela-Casal, 2014). H-indeksen for forfattere er hentet fra WOS og Scopus. Vi så på to ulike databaser siden ikke alle forfatterne fantes i førstnevnte og vi ønsket å kontrollere funnene. Vi fant raskt ut at H-indeksen er forskjellig med bakgrunn i hvilken database som presenterer de. H-indeksen vil være ulik avhengig av hvilken database man sjekker. Dette kommer av at siteringer registreres på ulike tidspunkt og at databasene har ulike kriterier for hvilke tidsskrifter som registreres (Hagve, 2023). Noen av forfatterne er ikke med i noen av de nevnte databasene og vi har derfor ikke tall på alle. De som ikke er representert i H-indeksen er flere av de norske forfatterne og i tillegg fikk vi for mange treff på to av forfatterne (Michael Goode og Ali Malik) så vi kunne ikke være sikre på at vi fant rett person. De vi har funnet som er 20 av forfatterne representert i 13 av artiklene varierer mellom en H-indeks på 1-17 hentet fra WOS og 1-51 fra Scopus. (Hirsch & Buela-Casal, 2014).

Impact factor (IF) er også noe vi ønsket å se på i forbindelse med reliabilitet og validitet. Dette er et mål på tidsskriftet og ikke selve artikkelen, og det gir et bilde av antall siteringer tidsskriftet har, sett sammen med hvor stort tidsskriftet er. IF har vært gjenstand for kritikk de siste 20 årene. IF var i utgangspunktet et mål på påvirkningskraften til bredden i litteraturen et tidsskrift har, mens det i dag ofte brukes som mål på avdelinger og forskere individuelt. IF blir kritisert fordi det er et måltall det går an å manipulere (McVeigh & Mann, 2009). Databasene Google Scholar og WOS ble brukt for å finne IF, men de fleste av tidsskriftene i vårt litteraturutvalg finnes det ikke tallfestet IF på. Ett av tidsskriftene ble blant annet lagt ned i 2016. Til tross for manglende funn av IF på flertallet av artiklene har vi ikke latt dette være en begrensning for litteraturutvalget.

Tabell med oversikt over referansetall kan ses i [vedlegg 2](#).

4.1.2 Trekk ved litteraturen

Sammensetning av forfattere, type studier og tidsskrifter som utvalget består av er variert. Bjarte Bogsnes er forfatter av boken og en artikkel i utvalget. Ettersom han er en sterk aktør innen Beyond Budgeting i Norge og vi har et tilstrekkelig utvalg av andre forfattere anser vi ikke Bogsnes som overrepresentasjon. Trond Bjørnenak går igjen i to av artiklene, som aleneforfatter på den ene og som medforfatter på den andre. Han er en norsk forfatter og med vårt fokus i denne oppgaven anser vi det relevant å ha med både skandinaviske og andre forfattere og artikler skrevet både på norsk og engelsk. Av forfatterne er fire tilknyttet England, to Canada og seks Tyskland, en Danmark og fjorten har tilknytning til Norge. Flere av artiklene har fokus på Skandinavia, selv om forfatterne er tilknyttet andre land. Sammensetning av forfattere sammenfatter med ønske om et bredere fokus på forskningsspørsmål en og to, samt skandinavisk fokus på spørsmål tre.

Både kvalitative og kvantitative studier er med i litteraturutvalget, i tillegg til litteraturstudier og teoretiske artikler. I utvalget har vi syv casestudier, fem litteraturstudier, to spørreundersøkelser og to teoretiske artikler.

Vedrørende tidsskrift er Praktisk økonomi og finans representert to ganger. De andre er ulike tidsskrift innen hovedsakelig økonomi og ledelse. Virksomhetene som er undersøkt i studiene i litteraturutvalget er også mange og varierte. De fleste hører til privat sektor, er store internasjonale selskaper med drift i Skandinavia og har mange ansatte. Bransjene som er representert er olje- og energi, bank, bil og salg av tjenester.

4.2 Litteraturutvalgets svar på forskningsspørsmål

Utvalget på 15 artikler og 1 bok svarer på forskningsspørsmålene og i figur 4 under vises en fremstilling av hvilken litteratur som svarer på hvilke forskningsspørsmål. Vi vil redegjøre litt dypere for 3 av artiklene og resten av utvalget presenteres kort i dette kapitlet.

Litteraturutvalget presenteres etter stigende årstall fra når de ble publisert. «X» indikerer ja og «-» indikerer nei med tanke på om de svarer på forskningsspørsmålene. Vi mener vi har god dekning for å svare på forskningsspørsmålene når 12-14 av artiklene er med på å besvare hvert enkelt forskningsspørsmål.

Tabell 4 - Litteraturutvalgets svar på forskningsspørsmålene

Ar	Tittel	Svar på forskningsspørsmål		
		Spm 1	Spm 2	Spm 3
2003	Better budgeting or beyond budgeting?	X	X	X
2007	Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without budgets	X	X	-
2010	Beyond budgeting - noe som passer for meg? En studie av spredningen av beyond budgeting i Norge	X	X	X
2010	Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2	X	X	X
2011	Beyond budgeting: The way forward?	X	X	X
2011	Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice	X	X	-
2012	Målbærende plan eller plankritisk prognose? - Om budsjettets plass i målstyring	-	X	X
2012	Beyond budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor	X	X	X
2013	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying «beyond budgeting» ideas	X	X	-
2015	Managing conflicting logics of beyond budgeting and enterprise resource planning systems	X	X	-
2015	Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting	-	X	X
2015	Beyond Budgeting: Storm eller let brise?	-	-	X
2016	Beyond budgeting - unlocking the performance potential	X	X	X
2018	Beyond budgeting: review and research agenda	-	X	X
2021	Individual characteristics and the value of budgeting	X	-	X
2021	Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet?	X	X	X
Antall		12	14	12

4.2.1 Presentasjon av litteraturutvalg

Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically decentralized organization without budgets - R. Murray Lindsay og Theresa Libby - 2007.

Studien er en casestudie av Handelsbanken og beskriver virksomhetens suksess med Beyond Budgeting. Handelsbanken fremstilles som en pioner innen styringsmåten og Jan Wallanders styringsprinsipper beskrives i studien. Studien beskriver også blant annet kultur som en like viktig faktor for lønnsomhet som formelle systemer. Artikkelen er med på å besvare to av våre fire forskningsspørsmål (Lindsay & Libby, 2007).

Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 - Trond Bjørnenak - 2010.

Denne studien ser på to ulike løsninger på budsjettkritikk og relevance lost debatten innledet av Thomas Johnson og Robert Kaplan på 80- og 90-tallet. De ulike løsningene er en forenkling av verktøy med fokus på finans eller mer krevende og dynamiske løsninger som Beyond Budgeting. Artikkelen bidrar til vår studie med informasjon om spredningen av Beyond Budgeting, i tillegg et mer nyansert blikk på styring. De konkluderer med at budsjett oppleves som et godt verktøy for mange og at det viktigste er å kjenne til de ulike verktøyene som finnes. Han mener at ulike virksomheter har ulike behov og at ikke alle styringsformer passer for alle (Bjørnenak, 2010).

Beyond budgeting: The way forward? - Michael Goode og Ali Malik - 2011.

I denne artikkelen beskrives Beyond Budgeting som under utvikling og i en tidlig fase. De ser på relevance lost debatten, men beskriver at budsjett er så godt implementert i mange virksomheter at det kan være vanskelig å gå bort fra det. Studien konkluderer med at Beyond Budgeting bidrar til mer effektive styringsprosesser som håndterer begrensningene til tradisjonelt budsjett. De mener at Beyond Budgeting kommer til å spille en stor rolle i fremtidens økonomistyring. De fremhever også at dette ikke passer for alle med bakgrunn i et kulturperspektiv (Malik & Goode, 2011).

Management control without budgets: A field study of Beyond Budgeting in practice -

Katarina Østergren og Inger Stensaker - 2011.

Studien er en casestudie som beskriver implementeringen av Beyond Budgeting i en stor internasjonal olje- og gass virksomhet basert i Norge. Studien konkluderer med at det har blitt økt interaksjon horisontalt og mindre vertikalt. Som følge av økt fokus på dynamisk ressursallokering har kommunikasjonen endret seg til økt kommunikasjon mellom mellomledere og mindre til sjefer på nivået over. De har også gått over fra budsjett som

måltall til benchmarking, både internt og eksternt. Studien bidrar med å forklare effekter av implementering av Beyond Budgeting i tillegg til utfordringer ved implementering (Østergren & Stensaker, 2011).

Målbærende plan eller plankritisk prognose? Om budsjettets plass i målstyring - Tor Tangenes og Svein H. Gjønnnes - 2012.

Artikkelen beskriver budsjettets rolle i målstyring med fokus på målbæring og prognoser. Konklusjonen er at budsjettet egner seg som prognose, men ikke som målbærer. Artikkelen bidrar til vår studie ved å gi et innblikk i budsjett og budsjettets ulike rolle i virksomhetsstyring (Tangenæs & Gjønnnes, 2012).

Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor - Bjarne Bogsnes - 2012.

Artikkelen bygger videre på boken skrevet av Bogsnes. Det fokuseres på kritikk av budsjett, fordeler med desentralisert styring og virksomheter som har implementert styringsformen. I tillegg kommer Bogsnes med eksempler på hvordan man skal komme i gang, definisjon av mål, prognoser og ressursallokering. (Bogsnes, 2012).

From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying Beyond budgeting ideas - Anatoli Bourmistrov og Katarina Kaarbø - 2013.

Studien tar utgangspunkt i to store virksomheter og deres endring av ledelse og kontrollsystemer (MSC) utfra budsjettkritikk og mål om å gå fra komfort til å strekke seg etter større mål. Artikkelen bidrar med kunnskap om fordeler ved Beyond Budgeting og kjennetegn på virksomheter som har endret styringsform i retning Beyond Budgeting (Bourmistrov & Kaarbø, 2013).

Managing conflicting logics of Beyond Budgeting and enterprise resource planning systems - Rafael Heinzelmänn - 2015.

Studien undersøker sammenhengen mellom ERP-systemer og Beyond budgeting i olje og gass industrien. Olje- og gass industrien omtales som en bransje i stadig endring og som er utsatt for raske og komplekse endringer. Investering i bransjen er langsiktige, mens de også sterkt påvirkes av markedet på kort sikt. Studien bidrar med et blikk på konflikter og utfordringer mellom ledelse og styringsverktøy (Heinzelmänn, 2015).

Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit The Impact of Managers' Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting - Thomas Heupel og Sven Schmitz - 2015.

Studien handler om hvorfor Beyond Budgeting ikke er mer utbredt i kunnskapsbaserte moderne virksomheter til tross for fordeler ved styringsmåten som de som har implementert har oppnådd. Studien ser også på suksesskriterier for å lykkes med tilnærmingen (Heupel & Schmitz, 2015).

Beyond Budgeting: Storm eller let Brise? - Niels Sandalgaard og Nikolaj Bukh - 2015.

Studien undersøker om Beyond Budgeting revolusjonen har vært en storm som har ført til høy grad av implementering, eller heller en lettere bris som ikke har hatt store konsekvenser. Det fremheves hvor stor utbredelsen er i ulike land (Bukh & Sandalgaard, 2015).

Beyond Budgeting – Unlocking the performance potential - Bjarte Bogsnes - 2009.

Boken formidler styrings- og ledelsesfilosofien Beyond Budgeting og beskriver fordeler man kan oppnå ved å implementere dette i egen virksomhet samtidig som den viser til to konkrete caser i to ulike virksomheter der har han førstehåndskjennskap til implementeringen. Til vår studie bidrar forfatteren med utdypende kunnskap om en alternativ styringsform til budsjett, den gir god innsikt i suksessfaktorer og bidrar til å svare på alle tre forsknings spørsmål. Ettersom forfatteren er en forkjemper for Beyond Budgeting og mener dette er den beste styringsformen representerer studien kun det positive (Bogsnes, 2016). Dermed er den isolert sett noe ensidig og må ses i sammenheng med andre studier og artikler, både de som er enige og uenige for å fremstille et helhetlig bilde av styringsformen.

Individual characteristics and the value of budgeting - Trond Bjørnenak og Danielius Valuckas - 2021.

Den ser på hvorvidt individuell karakteristikk spiller en rolle for holdninger til og oppfattet verdi av budsjett. Respondentene i spørreundersøkelsen er norske personer som har fullført executive MBA ved NHH og totalt 288 personer har svart, som tilsvarer en svarprosent på 33,6. De har fem hypoteser som omhandler alder, kjønn, utdanning, stilling og hvor lenge de har innehatt stillingen. Studien finner sammenheng mellom alder og kjønn, der eldre og kvinner er mer positive til budsjett, mens tid i stilling ikke spiller inn. Planlegging, kontroll og ressursallokering er de viktigste hensiktene til budsjett. Studien finner også støtte for å si at der budsjettene brukes, hos 260 av 288, oppfattes de som nyttige (Bjørnenak & Valuckas, 2021).

Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet? - PWC - 2021.

Rapporten er utarbeidet av 4 ansatte i PWC og er en casestudie om hvordan Beyond Budgeting benyttes i norske virksomheter. Rapporten trekker frem at Beyond Budgeting er et konkurransefortrinn fordi man kan agere raskere enn konkurrenter på endringer i markedet. Det fremheves også fordeler med Beyond budgeting og hvordan dette er blitt implementert i Finn, SpareBank 1 og RiksTV (Aaslestad et al., 2021).

4.3 Sammendrag av tre sentrale artikler

Av utvalget på 15 artikler og 1 bok vil vi beskrive 3 av artiklene nærmere, og de vi har valgt å presentere er de artikler som vi anser svært relevante for tema og de representerer ulike metoder innen litteraturstudie, kvantitativ og kvalitativ forskning. Den første er en omfattende litteraturstudie og den andre er kombinasjon av litteraturstudie og kvalitativ metode med intervjuer. Den tredje er kvantitative undersøkelser gjennomført med spørreundersøkelse.

4.3.1 Beyond Budgeting: Review and research agenda

Studien er publisert i 2018 og er en omfattende litteraturstudie hvor det er benyttet 32 artikler som datagrunnlag. Artikkelen har kun benyttet seg av engelske artikler. Det fremheves at det finnes få litteraturstudier på tematikken og hensikten deres er å samle allerede eksisterende forskning (Nguyen et al., 2018).

Artikkelen tar for seg den kjente budsjettkritikken og trekker frem fem hovedargumenter til hvorfor budsjettet har negative følger. Argumentene som trekkes frem er kostnader ved utarbeidelse, uetisk oppførsel blant ansatte, dårlige endringsmuligheter i et dynamisk samfunn. I tillegg påpekes det at det ofte er manglende samsvar mellom budsjettet og virksomhetens strategi og at budsjettet underbygger vertikal styring. (Nguyen et al., 2018). Artikkelen trekker frem at deler av budsjettkritikken er passende i mange virksomheter, men langt fra alle at budsjettkritikken kan være overvurdert. Det finnes lite grunnlag for å si hvilke bransjer som ikke påvirkes særlig av de negative sidene ved tradisjonelle budsjetter (Nguyen et al., 2018).

I litteraturstudiet sammenlignes bruken av Beyond Budgeting og alternativer til tradisjonell budsjettering. Funnene i forskningen viser at det er uenighet om hva som er det beste alternativet, men det trekkes frem at det er avgjørende hvor kompleks bedriften er og hvor turbulent markedet er. Tradisjonelle budsjetter egner seg i komplekse virksomheter med

stabile omgivelser, mens Beyond Budgeting egner seg derimot bedre til virksomheter i ustabile omgivelser. Mange virksomheter velger å forbedre budsjettprosesser med supplerende verktøy istedenfor å implementere Beyond Budgeting (Nguyen et al., 2018)

Litteraturstudien forsøker å svare på faktorer som står i veien for implementering av Beyond Budgeting. Her er litteraturen veldig spredt på ulike årsaker. Enkelte mener at Beyond Budgeting ikke egner seg for virksomheter som produserer varer og grossister siden slike virksomheter må ha kontinuerlig kontroll på varelager. Det trekkes også frem at for små og mellomstore virksomheter kan det være mer kostbart å implementere Beyond Budgeting versus å forbedre tradisjonelle budsjetter (Nguyen et al., 2018).

Frykten for endring og frykten for å lede en virksomhet uten budsjetter trekkes også frem som en årsak til at Beyond Budgeting ikke er så utbredt. Budsjetter er det mest vanlige styringsverktøyet og for ledere som ikke har prøvd andre styringsmodeller kan det være avskrekkende nok (Nguyen et al., 2018).

Artikkelen konkluderer med at budsjettkritikken er til dels overvurdert og at denne ikke er like treffende for alle virksomheter. Artikkelen peker også på ulike årsaker til at Beyond Budgeting ikke er mer utbredt som frykt for endring, mangel på intern benchmarking og kostnader knyttet til implementering av Beyond Budgeting (Nguyen et al., 2018).

4.3.2 Better budgeting or Beyond Budgeting?

Studien er publisert i 2003 og er utviklet av forskere ved Cranfield School of management. Studien er gjennomført som en litteraturstudie med over 100 kilder, i tillegg til kvalitativ metode hvor ledere i 15 større virksomheter er intervjuet for å undersøke hvordan utviklingen i økonomistyring har vært. Bakgrunnen til studien var at flere finansdirektører i virksomheter hadde budsjettreform som deres høyeste prioritet hvor 80% av virksomhetene var misfornøyde med bruk av budsjett som styringsverktøy (Neely et al., 2003).

Artikkelen påpeker tolv svakheter med tradisjonell styring og budsjettering og deler dette i tre ulike kategorier. Strategi for konkurransefortrinn, styringsprosesser og organisasjonskapasiteter (Neely et al., 2003).

I kategorien strategi for konkurransefortrinn påpekes det at budsjettet ofte fokuserer på kostnadsreduksjon versus å øke verdiskapningen til virksomheten. Budsjettene er lite fleksible

og blir en barriere for utvikling og at budsjetter gir lite verdi for virksomheten (Neely et al., 2003).

For styringsprosesser påpekes det at budsjetteringsprosessen ofte er veldig tidskonsumerende og dyr å gjennomføre, budsjetter blir oppdatert for sjeldent. De er ofte basert på antagelser av fremtiden og budsjetter oppfordrer til dysfunksjonell adferd i virksomheten (Neely et al., 2003).

I den siste kategorien påpekes det at budsjetter styrker vertikale kommandolinjer. Budsjettene fører til et skille mellom avdelingen istedenfor å oppfordre til kunnskapsdeling og budsjetter kan føre til at ansatte føler seg lite verdsatt (Neely et al., 2003). Forskningen har funnet frem til at tradisjonelle budsjetter krever veldig mye uten å gi noe form for særlig resultat. Det tar lang tid og er veldig kostbart, de fokuserer på kostnadsstyring og ikke konkurransefortrinn.

Artikkelen trekker frem at det er flere virksomheter som har klart å gjøre budsjettene relevant gjennom Better Budgeting. Her er det fem metoder som belyses, aktivitetsbasert budsjettering, Zero Based Budgeting, verdibasert styring, profitt planlegging og løpende budsjetter. Det spesifiseres at alle disse virkemidlene løser ulike svakheter med budsjettet, men er ikke en revolusjonerende løsning til utfordringene med budsjett (Neely et al., 2003).

I motsetning til virksomheter som utvikler budsjetter ved Better Budgeting er det enkelte virksomheter som har kuttet budsjettene helt og implementert Beyond Budgeting. Majoriteten av disse er skandinaviske virksomheter som alle gjør det bra sammenlignet med konkurrenter i samme marked (Neely et al., 2003).

4.3.3 Beyond Budgeting – noe som passer for meg? En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge

Marit Johansen har skrevet en rapport utgitt av Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF) i 2010 om spredningen av Beyond Budgeting i Norge. Det er en kvantitativ studie og gjennomført ved bruk av spørreundersøkelse til banker i Norge. 81 bank- og økonomisjefer har svart på undersøkelsen. Formålet med studien er å undersøke utbredelsen av Beyond Budgeting i det norske samfunnet og hvorvidt det er enighet i budsjettkritikken som sterkt fremstilles av Beyond Budgeting-filosofien. I tillegg ses det på årsaks-virkningsforhold mellom spredning og adopsjon av Beyond Budgeting.

Studien konkluderer med at det generelt blant respondentene er lite enighet om budsjettkritikken, de aller fleste bruker budsjett som styringsverktøy og tenker å fortsette med det. Adopsjonen av Beyond Budgeting er med det relativt liten blant respondentene og av de som faktisk adopterer ideen er størrelsen på virksomheten en drivende faktor i tillegg til lønnsomhet. Det fremkommer at korrelasjon mellom størrelse og adopsjon av teknikken er både positiv og signifikant, som vil si at større virksomheter er mer kritiske til budsjett enn mindre (Johansen, 2010, s. 70). I tillegg inkluderer studien spørsmål om kjennskap til Beyond Budgeting og hvor de har fått denne kunnskapen fra.

Andre interessante funn som presenteres i rapporten er at lønnsomheten til virksomhetene som ikke bruker budsjetter er høyest. Deretter følger virksomhetene som vurderer å gå bort fra budsjetter og de som planlegger å fortsette med budsjetter er de med lavest lønnsomhet. Det bemerkes at forskjellen ikke er signifikant, men er likevel et spennende funn (Johansen, 2010, s. 71).

5 Analyse og drøfting

I det kommende kapittelet vil vi besvare forskningsspørsmålene tilknyttet problemstillingen og gjennomføre en selvstendig analyse av funnene gjort basert på empirien som foreligger. Det er et underkapittel for hvert forskningsspørsmål med avslutningsvis oppsummering og sammenheng mellom forskningsspørsmålene.

5.1 Forskningsspørsmål 1 – Kjennetegn på virksomheter

Hva kjennetegner virksomheter som har implementert Beyond Budgeting?

Innen oversettelsesteori er god kompetanse på translasjon et suksesskriterium ved implementering av organisasjonsideer. Innen virusteori skjer overføring av organisasjonsideer ved direkte kontakt eller gjennom en smittebærer, kompleksiteten kan bidra til en lang inkubasjonstid og gjøre implementering utfordrende. Ledelse innen teori Y sammenfaller med prinsippene til Beyond Budgeting og virksomheter som har eller skal implementere Beyond Budgeting må derfor ha en teori Y-basert ledelse for å lykkes med implementering.

Hva slags type virksomheter og hva som kjennetegner de som har implementert Beyond Budgeting omtales i tolv av artiklene i litteraturutvalget vårt. Ettersom de fleste studiene er casestudier og ser på en eller få virksomheter gir det et bedre inntrykk av fellestrekk ved å se

virksomhetene i studiene opp mot hverandre. I artikkelen til Neely et. al (2003) nevnes flere virksomheter i Skandinavia som har implementert Beyond Budgeting og gått helt bort fra budsjetter. De konkluderer med at veldig få virksomheter fullt ut har implementert Beyond Budgeting, bortsett fra Skandinaviske virksomheter som nevnes som pionerer innen bruk av styringssystemet. Handelsbanken, Borealis, Skandia, AB Volvo, ABB og Ahlsell er de virksomhetene som trekkes frem i artikkelen. Det som kjennetegner virksomhetene er at de bruker andre styringsverktøy som rullerende prognoser, balansert målstyring og benchmarking som alternative styringsverktøy. Alle virksomhetene har drift i Skandinavia og er forholdsvis store virksomheter. Bogsnes (2016) trekker også Handelsbanken og Borealis frem, i tillegg til Statoil og Sparebank 1 gruppen. I artikkelen til Bogsnes (2012) trekkes de nevnte virksomhetene frem, i tillegg til en rekke andre. Andre virksomheter som trekkes frem i litteraturutvalget er Telenor, Sparebank 1 gruppen og Orkla som også nevnes som medlemmer av BBRT fra Norge. Heinzelmann (2015) har studert virksomheten Dynamic Oil i sin studie. De fikk inspirasjon til implementeringen fra Svenske Handelsbanken. Østergren og Stensaker (2011) ser på implementering av Beyond Budgeting i olje og gass virksomheten GEX og undervirksomheten GBS som leverer tjenester innen IT, HR og økonomi til resten av konsernet.

Det er svenske Handelsbanken som ansees som pioner innen implementering av Beyond Budgeting, noe de begynte med allerede på 70-tallet. Jan Wallander gikk på som sjef for Handelsbanken i 1970 og var en sterk pådriver for og årsaken til at de endret styringssystem. Borealis og Statoil har til felles at Bjarte Bogsnes har jobbet i begge virksomhetene og ledet arbeidet med implementeringen av Beyond Budgeting begge steder. Det har stor betydning at virksomhetene har en eller flere pådrivere for endring av styring, samt at det er en sterk ledelse som stiller seg bak endringene. Han kan i dette tilfellet ses på som en smittebærer utfra virusteorien og har tilført ideen til de nevnte virksomhetene. Bourmistrov og Kaarbø (2013) skriver i sin artikkel om to virksomheter som driver med Beyond Budgeting, TelCo og OilCo, en stor mobiloperatør og et stort oljefirma med ansatte i hele verden, henholdsvis 13 og 40 land. De kommer frem til at det er store variasjoner i praktisering av Beyond Budgeting både mellom virksomhetene, men også mellom avdelingene internt.

Fellestrekk ved virksomhetene i disse studiene er at de hovedsakelig er i bank og olje- og energi bransjen, forholdsvis store med tanke på antall ansatte og de er internasjonale virksomheter med drift i flere land i tillegg til Skandinavia. I figuren under har vi samlet de

virksomhetene som har lyktes med implementering av Beyond Budgeting og er nevnt i litteraturutvalget.

Beyond Budgeting - virksomheter



Figur 3 - Oversikt Beyond Budgeting-virksomheter omtalt i litteraturutvalget

Johansen (2010) konkluderer i sin artikkel med at lønnsomhet og størrelse henger sammen med adopsjonen av retorikken og teknikken til Beyond Budgeting. Det er derfor sannsynlig at store virksomheter, virksomheter med god lønnsomhet og kjennskap til Beyond Budgeting adopterer styringsmekanismen i større grad, enn øvrige virksomheter (Johansen, 2010, s. 83). Angående individuell karakteristikk og hva som kjennetegner de som er mest fornøyd med budsjett som styringsverktøy konkluderer Bjørnenak & Valuckas (2021) med at administrerende direktører, eldre ansatte og kvinner oppfatter budsjett som mest verdiskapende.

I artikkelen til Heinzelmann som er en casestudie av virksomheten Dynamic Oil trekkes det frem at hovedårsaken til deres implementering av Beyond Budgeting var usikkerheten i markedet og behovet for å kunne hurtig omstille seg for å møte denne usikkerheten (Heinzelmann, 2015). Det er nettopp dette Beyond Budgeting er ment å kunne håndtere og i artikkelen påpekes det denne styringsmetoden egner seg godt i oljebransjen.

De nevnte virksomhetene som har implementert Beyond Budgeting og som har dette som styringsmåte i dag, har vært gjennom en implementeringsprosess der man er helt avhengig av god kompetanse på translasjon av organisasjonsideer. Dyktige og kunnskapsrike ledere som innehar denne rollen, er en kritisk suksessfaktor for overføring av alle organisasjonsideer. Bogsnes (2016) poengterer også viktigheten av at Beyond Budgeting tilpasses til egen virksomhet. Her er det viktig med en god kontekstualiseringsfase, slik at prinsippene i Beyond Budgeting tilpasses virksomheten det skal implementeres i. Kompleksiteten ledelses- og styringsfilosofien har og potensielt innveidheten i en virksomhet er med på å påvirke overføringen av ideen iht. oversettelsesteori.

I artikkelen til Bogsnes (2012) fremheves det at virksomheter som skal implementere Beyond Budgeting er avhengige av at de ansatte har gode verdier og ikke en «meg og mine» først-tankegang. Han trekker frem at triggeren for å starte implementeringsprosessen er intern frustrasjon gjerne i økonomiavdeling og et ønske om implementering stort sett er initiert internt uten støtte fra konsulenter. (Bogsnes, 2012).

Bogsnes (2016) mener lederstil er sentralt for å lykkes med Beyond Budgeting ettersom det er en relativt tillitsbasert og desentralisert styringsform. De trekker frem teori Y innen ledelse som et sentralt nøkkelbegrep, ikke bare for Beyond Budgeting, men også generelt for fremragende prestasjoner. Teori Y vekt på både selvrealisering og videreutvikling der mennesket er i fokus og man har tillitt til at de vil det beste for virksomheten. Beyond Budgeting vil derfor ikke fungere like godt i virksomheter der ledere leder etter teori X modellen som handler mer om styring, kontroll og belønning. Bogsnes (2016) hevder at Beyond Budgeting kan passe for alle virksomheter, men med disse betraktningene i bakhodet vil det kunne være en større prosess for mange. Ledelsen må endres og translasjonskompetanse må læres for å lykkes, noe som kan gjøre endringen til denne styringsformen til en kompleks oppgave.

Hvilke virksomheter som kan og bør implementere Beyond Budgeting er det uenigheter rundt. Hope og Fraser mener blant annet at Beyond Budgeting egner seg til alle typer virksomheter uavhengig av blant annet størrelse og bransje, mens Hansen et al. argumenterer for at virksomheter som opererer i mer stabile omgivelser kan ha god nytte av budsjett (Hope & Fraser, 2003; Hansen et al. referert i Johansen 2010). Goode & Malik (2011) trekker i sin studie frem to andre studier der det blir presentert funn om sammenheng mellom

implementering av Beyond Budgeting og størrelse på virksomheter. Større virksomheter med mer enn 1000 ansatte er de som vanligvis har implementert styringsformen og virksomheter med under 50 ansatte oftest bruker tradisjonelle budsjetter. DeWaal (2005) anbefaler i sin forskning at virksomheter som vurderer å implementere Beyond Budgeting gjennomfører en undersøkelse internt om de ansatte mener at dagens styringssystem fungerer eller ikke. Den største fordelene med dette mener han er at de ansatte vil føle seg inkludert i prosessen som vil føre til en bedre endringsprosess (Pilkington & Crowther, 2007 og DeWaal, 2005, referert i Goode & Malik 2011).

Kultur er også noe flere av artiklene i utvalget sier noe om, blant annet skriver Libby og Lindsay (2007) at den Skandinaviske kulturen er mer egnet til styringsmodellen til Handelsbanken mer enn den amerikanske kulturen. Beyond Budgeting krever en stor kulturendring for mange virksomheter for å oppnå desentralisert styring som kan oppleves krevende å få til (Goode & Malik, 2011).

Gjentagende i RiksTv, Finn og SpareBank 1 er at virksomhetene har invitert eksterne foredragsholdere som Bjarte Bogsnes og Trond Bjørnenak for å holde foredrag og inspirere ledergruppen samt alle ansatte om at en virkelighet uten budsjett faktisk er mulig (Aaslestad et al., 2021). Dette har vært avgjørende for implementeringen i nevnte virksomheter for å inspirere translatøren og gi et godt eksplisitt grunnlag i dekontekstualiseringsfasen.

Enkelt personer som brenner for Beyond Budgeting som eksempelvis Bjarte Bogsnes vil ifølge virusteorien omtales som en smittebærer og være den som bringer ideen inn i virksomheten. I hans tilfelle ved direkte kontakt ettersom han har jobbet i virksomheter som har implementert Beyond Budgeting. I tillegg er han en smittebærer som kan bringe ideen videre gjennom spredning av informasjon. Sett opp mot oversettelsesteori der translatørkompetanse står sentralt kan vi si at de virksomhetene som har lyktes med Beyond Budgeting har hatt god translatørkompetanse, de har brukt nødvendige ressurser og hatt tilgang til god translatørkompetanse for å få til implementeringen.

Våre funn basert på litteraturutvalget viser at virksomheter innen bankbransjen samt olje- og energibransjen er fremst når det gjelder implementering av Beyond Budgeting. I tillegg er det Skandinaviske virksomheter og virksomheter med mer enn 200 ansatte som kjennetegner de fleste som har implementert styringsformen. Det som også kjennetegner flere av virksomhetene som har implementert Beyond Budgeting er en sterk ledelsesskikkelse eller en

sterk pådriver for endringen samt at virksomheten må være ledelsesorientert med Y perspektivet for å møte forventningene til grunnprinsippene om blant annet desentralisert styring og mer autonomi.

5.2 Forskningsspørsmål 2 - Effekter

Hvilke effekter kan en virksomhet oppnå ved å benytte seg av Beyond Budgeting?

Oversettelsesteorien tar for seg viktigheten av god translatørkompetanse hos translatøren. For å kunne oversette organisasjonsideer fra enten faglitteratur eller andre organisasjoner må translatøren ha god kjennskap til givende og mottagende virksomhet.

Dekontekstualiseringsfasen er viktig for at translatøren skal tilegne seg nødvendig kunnskap vedrørende Beyond Budgeting. I kontekstualiseringsfasen er det viktig med tilpasning av organisasjonsideen til egen virksomhet, og derfor er kjennskap til egen virksomhet en nøkkelfaktor. I implementeringsfasen er det viktig å sørge for god forståelse blant virksomhetens ansatte. Dette for å kunne oppnå en vellykket implementering og dermed kunne høste de gode effektene ved Beyond Budgeting. Gjennom økt Y lederskap vil virksomheten kunne oppnå økt motivasjon og høyere selvstendighet blant de ansatte.

14 av artiklene i utvalget vårt er med å besvare forskningsspørsmålet om effekter virksomheter kan oppnå med Beyond Budgeting. Både i artikkelen fra 2012 og boken fra 2016 er Bogsnes sentral i å beskrive fordelene ved Beyond Budgeting. Bogsnes (2016) mener de viktigste fordelene ved å bruke Beyond Budgeting, som nevnt i teoridelen, er at ansatte får mer autonomi, beslutninger tas til rett tid basert på rett grunnlag, mer fornøyde kunder, enklere ressursallokering etter behov, personlig utvikling for ansatte, åpenhet, gode verdier og tillit. Ledelse- og styringsprinsippene vil bidra til økt lønnsomhet og mer dynamisk styring som kan ses på som gevinster. Blant annet Handelsbanken og Sparebanken Pluss har klart å skape gevinster med denne styringsformen og er blant de beste aktørene på markedet innen kostnadseffektivitet ifølge Bjørnenak (2010). Bogsnes (2016) og Nguyen et al (2018) viser til fordeler ved Beyond Budgeting som styringsverktøy og legger vekt på at man blant annet får mer desentralisert styring der de som er nærmest kunder og markedet, som er de som har best grunnlag til å ta beslutninger også er de som får delegert denne myndigheten. Da vil man oppnå gevinst ved at beslutninger tas basert på den mest oppdaterte situasjonsforståelsen og raskere kunne reagere riktig og tilpasse seg situasjonen. Bogsnes (2016), Goode & Malik (2011) og Heupel & Schmitz (2015) mener også at delegert beslutningsmyndighet bidrar til å

skape motivasjon og jobbtilfredsstillelse blant ansatte, noe som er en stor fordel for virksomheten. Tangenes og Gjønnnes (2012) omtaler også delegering av beslutningsmyndighet som et svært viktig prinsipp i Beyond Budgeting. Johansen (2010) tar i sin studie opp rullerende prognoser, benchmarking og balansert målstyring som alternativer til budsjett innenfor Beyond Budgeting. Ved å bruke rullerende prognoser slipper man å forholde seg til kalenderåret slik de fleste budsjetter legger opp til. Rullerende prognoser oppdateres jevnlig etter behov ofte hver 3. måned. Benchmarking er en metode for kontroll, noe som er viktig i Beyond Budgeting for å sikre at man er på vei i riktig retning. Det går ut på å sammenligne egen virksomhet med hva som er beste praksis, enten internt eller eksternt. Balansert målstyring måler prestasjon og oppnåelse av strategiske mål, men har fokus på de prestasjonsindikatorerne som ikke går på det finansielle for å skape et helhetlig bilde (Johansen, 2010, ss. 17-19). Neely et al (2003) og Østergren & Stensaker (2011) trekker frem ikke-finansielle mål som et positivt trekk ved Beyond Budgeting som gir rom for høyere ambisjoner. Det gjør at fokuset er på strategi fremfor rene finansielle måltall, de argumenterer for at bedre økonomi skapes gjennom konkurransedyktige strategier og ikke ved endret finansiell styring. Tillit trekkes også frem som et suksesskriterium hvor man er avhengig av at alle i virksomheten har samme tankesett. Ledere må kunne stole på at sine ansatte vil gjøre det beste for virksomheten. Det er helt nødvendig for å oppnå fordelene Beyond Budgeting kan gi.

Beyond Budgeting som svar på budsjettkritikk går igjen i mange artikler og Nguyen et al (2018) presenterer funn fra elleve artikler som mener Beyond Budgeting er svaret på en rekke ulemper med tradisjonelt budsjett. Eksempelvis ved å gjøre prosessen mindre tidskrevende, mer i tråd med virksomhetens strategi, unngå manipulering av budsjettinnspill for egen vinning og mer fleksibilitet for å håndtere dynamiske omgivelser. (Nguyen et al., 2018). Heinzelmann (2015) trekker frem mulighetene og fordelene Beyond Budgeting kan gi i form av mer helhetlig sammenheng mellom virksomhetens strategi, ledelse og omgivelsene.

I Bogsnes sin artikkel fra 2012 trekkes det frem effektivitetsgevinster innenfor målsetting, prognostisering og ressursallokering. En av fordelene ved bruken av Beyond Budgeting er økt tillit og en desentralisert beslutningsmyndighet. Ved at de ulike avdelingene utvikler egne mål vil man få langt større slagkraft bak disse målene (Bogsnes, 2012). Teamene vil ha betraktelig høyere eierskap til målene og ambisjonene ved at de får utvikle disse selv. Det blir en «bottom-up» strategi versus en «top-down» i tillegg ved at bonusordningene er kollektive vil man også legge til rette for erfaringsutveksling i virksomheten og alle ønsker å fremme vekst

for virksomhetens beste. Det trekkes frem effekten av god prognostisering vil gi virksomheten bedre handlingsrom, dårlige tall i en prognose kan gi oss tid til å respondere på tenkt scenario og løse dette på best mulig måte. I tillegg fokuseres det i ressursallokeringen på hva som er gode kostnader som bidrar til økning i inntekter og hvilke kostnader som gjør det motsatte (Bogsnes, 2012). Alt i alt vil man oppnå større fleksibilitet i virksomheten og man er mer rustet til å håndtere oppdukkende muligheter og trusler. Bjørnenak (2010) beskriver at det ikke er styringsverktøyene som brukes som er viktig, men på hvilken måte disse brukes. Det at man ikke er avhengig av kalenderår gjør at man unngår å spare inn eller bruke opp budsjett ved slutten av et år. Dette kan bidra til bedre ressursallokering ved at man ikke begrenser seg til tid.

Flere av artiklene trekker frem den tredelte prosessen til Beyond Budgeting som går ut på å dele budsjettprosessen i tre utfra hensikten og målene med budsjett. Dette innebærer målsetting, ressursallokering og prognoser som vil gi samme effekt som hensikten med budsjettet, men på en annen måte blant annet ved å kunne gjennomføres uavhengig av hverandre i tid (Østergren & Stensaker, 2011). Planlegging, kontroll og ressursallokering er de viktigste hensiktene til budsjett. Studien finner også støtte for å si at der budsjettene brukes, hos 260 av 288, oppfattes de som nyttige. Videre sammenligner de studien med en annen studie gjennomført av Libby og Lindsay (2010) i Nord Amerika og finner at sistnevnte scorer 10 poeng høyere på verdsettelse av budsjettet. Dette indikerer at det selv om budsjettet verdsettes av respondentene i den norske studien, er det mindre tilfredshet enn i Nord Amerika.

Betegnelse komfort zones og stretch zones nevnes i flere av artiklene (Bourmistrov & Kaarbø 2013, Bogsnes 2016, Heupel & Schmitz 2015, Nguyen et al 2018). Førstnevnte handler om budsjettstyring og rutiner, mens stretch zones innebærer styring med større risiko og mer ambisiøse ledere. I en komfort zone vil det være kjente og trygge rammer som kan fungere godt til et visst nivå. For å utfordre virksomheten mer og strekke seg etter enda bedre løsninger er stretch zone nødvendig. Ved å tørre å ta dette steget vil man ved Beyond Budgeting oppnå mange fordeler. I artikkelen til Bourmistrov og Kaarbø er det gjennomført kvalitative undersøkelser av to virksomheter som har implementert Beyond Budgeting i sin virksomhetsstyring. Dette er virksomhetene OilCo og Telco. Begge virksomhetene trekker frem gevinster som har bidratt til en positiv utvikling i virksomheten. Prosessene for målsetting er forbedret og mellomledere føler seg inkludert i utviklingen av mål. Ved at virksomhetene har tatt i bruk rullerende prognoser har de i mye større grad løpende kontroll

over gode muligheter i markedet samt kontroll over kostnader. Virksomheten benytter også intern benchmarking for å sammenligne kostnadsbilde i de ulike avdelingene, og vet at denne informasjonen ligger åpent på intranett er det skapt et miljø for læring og forbedring. Artikkelen konkluderer med at virksomhetene ikke bare har endret styringsverktøyene, men også at ledere har fått et mer åpent tankesett og bedre samspill internt i organisasjonen (Bourmistrov & Kaarbø, 2013).

I artikkelen til Lindsay og Libby trekkes den Svenske Handelsbanken frem og hvordan deres styring basert på Beyond Budgeting har gjort de til Sveriges mest lønnsomme bank i en årrekke. I den Svenske Handelsbanken har det vært veldig lav «turnover rate» blant ansatte og rekruttering til lederstillinger skjer ofte internt (Lindsay & Libby, 2007). Dette viser at de ansatte har en sterk lojalitet til virksomheten og at de ansatte setter pris på annerkjennelse. Det viser også at individuelle bonussystem ikke er nødvendig for å få lojale og dyktige ansatte, men et felles belønningssystem viser seg å gi ønsket resultat. Goode & Malik (2011) løfter også frem bonussystemene i Beyond Budgeting som mer passende belønningssystem til prestasjonsmåling basert på konkurrenter samt intern og ekstern benchmarking.

I artikkelen utarbeidet av PWC trekkes det frem at ved å implementere Beyond Budgeting har virksomheten økt kostnadskontroll og oppnådd besparelse, noe som kommer av at ledere ikke bruker ekstra midler i slutten av året når de ser at det er mer penger igjen på budsjettet (Aaslestad et al., 2021). Finn trekkes frem som en virksomhet som opplever svært høy medarbeidertilfredshet og er en attraktiv arbeidsgiver. De har opplevd høyere søkertall i ansettelsesprosesser etter implementeringen (Aaslestad et al., 2021). Dette stemmer med McGregors lederskapsteori, ved at de ansatte får økt tillitt og beslutningsmyndighet øker den indre motivasjonen og ansatte føler de får utføre sitt arbeid uten å bli unødvendig fulgt opp og kontrollert. RiksTv har også opplevd høyere trivsel og samarbeid i virksomheten. De ansatte tenker på hvilke effekter de ønsker å oppnå sammen versus «dine og mine» penger (Aaslestad et al., 2021). Østergren og Stensaker (2011) underbygger også effekten av bedre samarbeid med tilsvarende funn i sin studie. De viser til økt kommunikasjon og bedre samarbeid horisontalt og dermed mindre vertikalt. Sidestilte avdelinger vil derfor i større grad kunne jobbe sammen mot felles mål.

For at en virksomhet skal klare å oppnå disse fordelene blir translatørens rolle i oversettelsesarbeidet svært viktig, uavhengig om ideen hentes fra eksplisitt faglitteratur og casestudier eller fra en annen virksomhet. Ved at translatøren henter ideen fra en annen

virksomhet er det viktig å være bevisst på organisasjonsideens innvevdhet, alle virksomheter har satt sitt eget preg på Beyond Budgeting for å få dette til å fungere i sin virksomhet. Bogsnes (2012) nevner at Statoil kontinuerlig får henvendelser fra andre virksomheter om hvordan Beyond Budgeting er implementert og brukes, i slike tilfeller er modellen gjerne innvevd og har særpreg tilknyttet Statoil. Dette må translatøren være bevisst på i dekontekstualiseringsprosessen.

Det er en forutsetning med Beyond Budgeting at ledelsen har et Y-perspektiv på ledelse, uten dette vil man ikke oppnå de gode effektene som desentralisert styring, motiverte og selvstendige ansatte. Innen oversettelsesteorien må ønskede effekter og suksesskriterier defineres i dekontekstualisering og kontekstualiseringsfasen for å få til en god implementering. Det er særdeles viktig at translatøren tilpasser ledelse- og styringsfilosofien til egen virksomhet for å kunne oppnå de positive effektene med bruken av Beyond Budgeting.

Litteraturen peker på en rekke gevinster og fordeler virksomheter kan oppnå ved å benytte Beyond Budgeting. Få av artiklene peker på konkrete finansielle gevinster, men handelsbanken i Sverige har gjort det bedre enn sine konkurrenter 35 år på rad som følge av benyttelsen av Beyond Budgeting (Lindsay & Libby, 2007). Til tross for lite konkrete finansielle gevinster viser litteraturen at de fleste virksomheter som har implementert Beyond Budgeting opplever større fleksibilitet, økt vilje til kunnskapslæring internt og økt eierskap til mål blant sine leder og mellomledere. Funnene viser at virksomheter har bedre ressursallokering, økt fleksibilitet og bedre samspill i virksomheten. Dette kan være faktorer som gir bedre kundetilfredshet. Vi har derimot få konkrete funn på at kostnader blir redusert, men ved bedre ressursallokering og åpenhet vil virksomheter få bedre kontroll på gode kostnader og unødvendige kostnader.

5.3 Forskningsspørsmål 3 – Utbredelse og årsaker

Hvor utbredt er Beyond Budgeting i Skandinavia og hva er årsakene bak utbredelsen?

Innen oversettelsesteori kan utbredelsen bli påvirket av eksplisitet, kompleksitet og innvevdhet. Jo mer eksplisitt, mindre kompleks og innvevd desto mer gjennomførbart er det å dekontekstualisere organisasjonsideen, og motsatt. Årsaks- og virkningsforholdet mellom nytt styringssystem og resultater kan være vanskelig å definere noe som kan påvirke utbredelsen. Ifølge virusteori vil en omfattende endring som innebærer en vanskelig og tidkrevende prosess kunne ha innvirkning på utbredelsen. Antall smittebærere av organisasjonsideen vil også ha innvirkning på utbredelsen.

Hvor utbredt Beyond Budgeting er i Skandinavia er omhandlet i tolv av artiklene i utvalget. Neely et al. (2003) ser i sin studie på 15 virksomheter som har gått bort fra tradisjonell styring ved bruk av budsjett og ettersom de trekker frem flere skandinaviske virksomheter spør de seg selv om resten av verden er uvitende til det de kaller et nordisk fenomen. De trekker med dette frem at Skandinaviske virksomheter er ledende innen denne styringsformen, som vil si at blant annet norske virksomheter har bedre kjennskap til Beyond Budgeting enn virksomheter i Europa og resten av verden.

«Very few companies, the Scandinavian pioneers apart, have truly reached a state of Beyond Budgeting» (Neely et al., 2003, s. 28). I dette sitatet fremheves det at Skandinavia ligger foran resten av verden i bruken av Beyond Budgeting.

Bukh og Sandalgaard (2015) trekker frem at en rekke virksomheter fra Sverige, Danmark og Norge har gått vekk fra tradisjonelle budsjetter (Bukh & Sandalgaard, 2015). I Danmark er det rundt 4-6% av virksomheter med over 200 ansatte som ikke benytter seg av budsjetter, og har implementert Beyond Budgeting. Dette viser at det i Danmark ikke er veldig utbredt, men at det er flere virksomheter som har implementert filosofien (Bukh & Sandalgaard, 2015).

Beyond Budgeting er mer utbredt i Skandinavia enn resten av verden. Selv om norske virksomheter har bedre forutsetninger til å kjenne til styringsformen kommer det likevel frem i spørreundersøkelsen til Johansen (2010) at få kjenner godt til Beyond Budgeting. I spørreundersøkelsen er det definert som styring uten budsjett og hele 56,8 % svarer at de ikke kjenner til det i det hele tatt og kun 2,5 % kjenner svært godt til det. Kjennskapen og

utbredelsen er dermed totalt sett ganske lav. Det er ansatte i banker i Norge som var respondentene i denne studien. Selv om kun halvparten av de norske bankene i denne undersøkelsen har kjennskap til det, er det mer utbredt i Norge og Skandinavia enn øvrige deler av verden. Bjørnenak (2010) viser til to tidligere internasjonale studier som også antyder at spredningen av Beyond Budgeting er lav, i tillegg til studien av norske virksomheter som Johansen (2010) har gjennomført.

Nguyen et al (2018) fremhever at begrensning på faglitteratur og empirisk forskning kan være en av årsakene til at filosofien ikke er mer utbredt som fører til økt usikkerhet vedrørende implementering (Nguyen et al., 2018). Ved at det ikke foreligger nok forskning kan dette øke motstanden mot hvordan man drifter en virksomhet uten budsjett. Uten nok faglitteratur og empirisk data blir det utfordrende for translatøren å dekontekstualisere filosofien for å implementere dette i egen virksomhet. Dette kan være en av årsakene til at Beyond Budgeting ikke benyttes i større grad.

Bogsnes (2016) trekker frem og stiller spørsmål ved at det til tross for suksesshistoriene til Borealis og Statoil har ikke resten av konsulentbransjen tatt Beyond Budgeting-filosofien til seg. I tillegg tar de opp at businesskulturen er annerledes i Skandinavia og resten av verden ettersom de fleste som driver med Beyond Budgeting er Skandinaviske virksomheter. Blant annet har Borealis gått bort fra å være en virksomhet som driver med Beyond Budgeting etter å ha blitt kjøpt opp av eiere fra Østerrike og Emiratene som har gjeninnført tradisjonell styring (Bogsnes, 2012). Bjørnenak (2010) trekker også frem Wallander og Bogsnes som pionerer og bemerker seg at disse er fra Sverige og Norge og ikke USA som ofte er fremtredende innen utvikling av styringsteorier.

I rapporten til PWC trekker de i hovedsak frem frykten for å miste kontroll i virksomheten. *«Det blir ofte (og feilaktig) argumentert for at den eneste måten å holde god oversikt over kostnader, er gjennom detaljerte budsjetter»* (Aaslestad et al., 2021, s. 7). Dette har vært en bekymring hos Finn, SpareBank 1 og RiksTV før implementering av Beyond Budgeting (Aaslestad et al., 2021). Disse virksomheten presiserer at de har fått økt kostnadskontroll og høyere eierskapsforhold til økonomiske midler blant alle nivåer i organisasjonen. Dette stemmer også med virusteorien at organisasjonen frastøter seg nye ideer dersom det foreligger en grunnleggende frykt.

Det presiserer også viktigheten av en god forankring hos toppledelsen før og ved implementering. Beyond Budgeting er nytt for mange og det vil være stort behov for modning i virksomheten (Aaslestad et al., 2021). Dette underbygger viktigheten av dyktig translatørkompetanse som klarer å kontekstualisere reformideen slik at den blir tilpasset egen virksomhet.

Bjørnenak (2010) er i sin forskningsartikkel inne på spredning av Beyond Budgeting og kommer i likhet med Neely et al. (2003) med konklusjon om at spredningen generelt er relativt lav. Han viser også til andre tidligere studier vedrørende dette (Ekholm og Wallin 2000; Libby og Lindsay 2009). Han trekker frem at selv om kritikken av budsjett som styringsverktøy er kjent er ikke alle enig i den, og flere virksomheter mener at budsjettet er et godt styringsverktøy som de ønsker å fortsette med.

Johansen (2010) kommer i sin studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge frem til at *«den sentrale tendensen er likevel at norske sparebanker i liten grad er enig i budsjettkritikken»* (Johansen, 2010, s. 58). Videre kommer hun i sin analyse frem til at respondentene ikke mener at budsjett som styringsverktøy hindrer rask omstilling hvis det skjer endringer og at det ikke oppleves krevende å få økt ressurstildeling ved behov. Altså mener de fleste respondentene i denne undersøkelsen at budsjettene er dynamiske og dermed svarer på kritikken gitt av Bogsnes og andre kritikere på akkurat dette (Johansen, 2010, s. 59). Også Bjørnenak og Valuckas (2021) kommer frem til i sin studie at få respondenter i deres undersøkelse oppfatter budsjett som lite nyttig for sin virksomhet. I likhet med de andre nevnte artiklene er majoriteten fornøyd med budsjett som styringsverktøy og ikke enige i kritikken som Beyond Budgeting står for og retter mot budsjettet. Det er et interessant funn at de fleste er uenig i budsjettkritikk, mens de som har implementert Beyond Budgeting er fornøyd med det.

Tangen & Gjønnnes (2012) er i sin artikkel innom en annen type budsjettkritikk som er positivt innstilte til budsjettet, men retter kritikken mot relevansen til budsjettet og nevner at budsjett må rettes mer operasjonelt. Altså kommer de med et alternativ til å beholde budsjett som styringsverktøy, men heller forbedre det. I artikkelen til Goode og Malik (2011) konkluderes det med at de støtter deler av budsjettkritikken og at flere av Beyond Budgeting prinsippene er aktuelle i et dynamisk samfunn. De sår derimot tvil på om Beyond Budgeting er den riktige løsningen slik BBRT fremstiller filosofien. De tror heller på en mellomløsning med Better Budgeting hvor man operasjonaliserer det tradisjonelle budsjettet og tar i bruk

deler av prinsippene til Beyond Budgeting. Målet er i seg selv er ikke å kutte ut budsjettet, men å bedre prosessene for styring i virksomheten slik at virksomheter styres på en bedre og mer effektiv måte.

Bogsnes (2012) påpeker også at da Hope og Fraser startet med å utvikle Beyond Budgeting-filosofien hadde virksomhetene som ikke benyttet seg av budsjett implementert dette uten bruk av konsulenthjelp og særlig faglitteratur (Bogsnes, 2012). Dette var drevet og initiert internt i virksomheten av ledere med en visjon om et bedre alternativ til det tradisjonelle budsjettet. Nå til dags er det mye faglitteratur på både Better Budgeting og Beyond Budgeting. Noe som tilsier at reformideen er mer eksplisitt nedfelt og bør derfor være håndgripelig for den rette translatør. Trenden synes å være at det krever en sterk leder internt i virksomheten som tar på seg rollen som translatør og gjennomfører implementeringen. Siden Beyond Budgeting ikke er en oppskrift eller konkrete styringsverktøy krever det mye av translatøren for å dekontekstualisere og kontekstualisere filosofien i egen virksomhet. Selve grunntanken til Beyond Budgeting kan fort antas å virke overveldende og det kan derfor være enklere å beholde tidligere styringsmodeller eller finne andre mindre krevende alternativer. Bogsnes nevner i sin artikkel viktigheten av å ikke gi opp og at det er bedre å starte prosessen, befinne seg i en mellomfase versus å ikke foreta seg noe (Bogsnes, 2012).

I Boken til Bogsnes trekker han frem både implementeringen av Beyond Budgeting i Statoil og Borealis, dette er gode casestudier på hvordan implementeringsprosessen av Beyond Budgeting har foregått i disse virksomhetene (Bogsnes, 2016). I Borealis påpekes det at man ikke må forvente at et styringsverktøy vil være løsningen for å endre styringsmodellen, men man må ta i bruk flere ulike verktøy innenfor ulike områder. Borealis begynte å benytte balansert målstyring, rullerende prognoser og intern benchmarking som verktøy for å fylle rollen budsjettet tidligere hadde tilfredsstilt. Dette er verktøy som krever tilpasning og implementering i virksomheten. Bogsnes poengterer viktigheten av en administrerende direktør og økonomisjef som var villige til å prøve nye løsninger, i tillegg til erfarne og dyktige ansatte som er sterke pådrivere for å implementere nye løsninger. Til tross for at Borealis var langt på vei til å være en Beyond Budgeting virksomhet mener Bogsnes at de ikke ble ferdig med utviklingen, men derimot kom langt på vei og fant en styringsmodell som fungerte for virksomheten.

Implementeringen i Statoil var ikke like sømløs som i Borealis og krevde lenger tid og større endringer. I Statoil ble det gjennomført en større kontekstualiseringsprosess hvor virksomheten utviklet en egen prosess basert på balansert målstyring og Beyond Budgeting som fikk navnet «Ambition to Action» (Bogsnes, 2016). Det fremheves også her viktigheten av en administrerende direktør og økonomisjef som er åpen for endring og ønsker bedring av virksomhetens styringssystemer.

Vedrørende utbredelse i Skandinavia har vi funnet flere årsaker til at Beyond Budgeting ikke benyttes i større grad. Det er uenighet om budsjettkritikk, filosofien er kompleks, forenkling av budsjettverktøy er et mer håndterbart alternativ for mange. Det er også en gjentakende trend at de virksomheter som har implementert Beyond Budgeting har hatt interne ansatte som har vært store pågangsdrivere for implementeringen. Det har vært direkte kontakt mellom virksomheten og smittebærere presentert i virusteorien. Oppsummert er det en trend at virksomheter som benytter seg av Beyond Budgeting har hatt et behov for endring, store pågangsdrivere internt, sterke ledere som ikke er redd for endring. Det kan derfor antas at denne prosessen kan virke avskrekkende for mange og at enklere alternativer blir prioritert versus å gå for Beyond Budgeting. Dette stemmer overens med antakelsene våre til funn innen oversettelsesteori der jo høyere nivå av kompleksitet, innvevdhet og lav grad av eksplisitet jo vanskeligere vil det være å implementere.

Sett opp mot oversettelsesteori og det faktum at Beyond Budgeting er en kompleks ide som gjør den krevende å implementere kan være en årsak til at det er lite utbredt. Uklart årsaks- og virkningsforhold om effekter av Beyond Budgeting kan være en medvirkende årsak til lav utbredelse i Skandinavia. Videre innen virusteori kan vi si at implementeringen av Beyond Budgeting både er en vanskelig og tidkrevende prosess som kan føre til at ideen bare blir værende i virksomheter uten å bli implementert. For å overføre ideer mellom virksomheter kreves det i virusteori at det skjer en smitte, enten gjennom direkte kontakt mellom personer eller gjennom smittebæring ved eksempelvis informasjon på konferanser. Ettersom Beyond Budgeting er lite kjent og lite utbredt kan det henge sammen med antall smittebærere og hvor tilgjengelig de klarer å gjøre informasjonen. Dersom man eksempelvis ikke deltar på en konferanse der det er tema eller ikke ved andre tilfeller blir utsatt for ideen vil den heller ikke bli implementert.

Ut fra artikkelutvalget finner vi at det er ganske lite kjennskap og lav utbredelse av Beyond Budgeting i Skandinavia. Skandinavia er lenger fremme sammenlignet med eksempelvis Europa og Amerika, men fortsatt er kjennskapen ganske lav. I tillegg er det mange av de som kjenner til det som bevisst velger å ikke implementere det og heller fokuserer på enklere tiltak som å forbedre budsjettstyring de allerede har. Når kjennskapen er relativt lav, vil jo utbredelsen og den faktiske bruken av det også være lav.

6 Konklusjon og anbefaling til videre forskning

Gjennom denne studien har vi besvart vår problemstilling *Hva sier forskningslitteraturen om implementering av Beyond Budgeting, effekter og utbredelse i Skandinavia* med tilhørende forskningsspørsmål ved bruk av litteraturstudie som metode og teorier innen implementering og ledelse. Våre forventninger til funn og funn i drøftingen knyttes opp mot de tre valgte teoriene.

Forskningsspørsmål 1: Kjennetegn på virksomheter

To av kjennetegnene på virksomheter som benytter seg av Beyond Budgeting er at de opererer innenfor bank, olje- og energibransjen samt har drift i Skandinavia. Andre funn knyttes til virusteorien og Y ledelse gjennom at de som har implementert filosofien har fått til dette ved hjelp av en smittebærer som har sørget for implementering. De som har lyktes med implementering er også avhengig av ledelse med Y perspektiv fordi det er en forutsetning for at Beyond Budgeting skal være vellykket.

Ettersom Beyond Budgeting er en filosofi mer enn et rent styringsverktøy er lederstil, leders initiativ og implementeringsevne sentralt for bruk av Beyond Budgeting. Det er sentralt at lederen har vilje og evne til å gjennomføre en endringsprosess som innføring av Beyond Budgeting krever. Det vil innebære en stor organisasjonsendring for de fleste virksomheter og etter ønske om endring må riktig kompetanse hentes inn. Translasjonskompetanse og lederstil er dermed to kritiske suksessfaktorer i denne endringsprosessen. Ledelse etter Y-filosofien er en nødvendighet for å lykkes med Beyond Budgeting ettersom desentralisert styring og tillitsbasert styring ikke vil fungere med ledelse etter teori X.

Videre har vi funn som tilsier at både kjennskap til Beyond Budgeting og implementering er avhengig av at virksomheten blir utsatt for «smitte» av ideen gjennom en «smittebærer». Alle ideer må smittes på et vis for å overføres mellom organisasjoner, men ettersom Beyond

Budgeting både er lite kjent og utbredt er det spesielt avhengig av dette for å kunne spre ideen videre. Flere av virksomhetene vi har sett på gjennom litteraturutvalget stemmer med dette.

Forskningsspørsmål 2: Effekter

Av effekter man kan oppnå ved å implementere Beyond Budgeting som ledelses- og styringsfilosofi hvor Y-ledelse står sentralt vil vi trekke frem økt medarbeidertilfredshet, økt jobbtilfredshet og bedre samarbeid i virksomheten. For virksomheten er fordelene økt samarbeid for å nå mål, spesielt internt mellom avdelinger. Økt fokus på benchmarking mot eksterne konkurrenter, økt konstansstyring ved større eierskap til virksomhetens ressurser. Fleksibilitet og ressursallokering til rett tid vil bidra til å håndtere endringer i omgivelsene raskere. Dette er effekter som totalt sett kan bidra til større kundefokus, noe som fører til økt kundertilfredshet og dermed bidrar til positiv vekst.

Vi ser også viktigheten av at Beyond Budgeting prinsippene blir riktig tolket av translatøren slik at translatøren har god kunnskap i dekontekstualiseringsfasen. I kontekstualiseringsfasen er det viktig at filosofien blir lokalt tilpasset og at de ansatte får være delaktige i kontekstualiseringsfasen, dette for å kunne oppnå økt tillitt, bedre samspill og forståelse for filosofien i egen virksomhet. Det er særdeles viktig at translatøren er bevisst på filosofiens innvevdhet dersom organisasjonsideen hentes fra en virksomhet som allerede benytter seg av Beyond Budgeting.

Forskningsspørsmål 3: Utbredelse og årsaker

Gjennom dette forskningsspørsmålet har vi kommet frem til at utbredelsen av Beyond Budgeting er relativt lav totalt sett. Det er bedre kjent og utbredt i Skandinavia enn øvrige deler av verden, men fortsatt lite benyttet. En av årsakene til at styringsmåten ikke benyttes i større grad rett og slett er fordi mange virksomheter ikke kjenner til styringsformen. Det er også mange som er fornøyde med budsjett som styringsverktøy og ikke ønsker å gjennomføre en stor endring som Beyond Budgeting vil medføre. De er ikke enige i kritikken som rettes mot budsjettet. I kontrast til det pådriverne for Beyond Budgeting viser til med eksempelvis bedre lønnsomhet gjennom økt kostnadsstyring. Dersom man er fornøyd med styringsformen virksomheten bruker, vil man heller ikke aktivt søke etter alternativer. Virksomhetene som er fornøyd med budsjett ser heller behov og mulighet for å justere budsjettet gjennom Better Budgeting enn å bytte det ut med en helt annen og ukjent styreform. Vi ser også at budsjettkulturen trekkes frem som noe som står sterkt i mange virksomheter, som kan gjøre

endring av styringsmåte til en krevende prosess. Selv om det foreligger flere suksesshistorier, de fleste fra Norge og Skandinavia har heller ikke dette vært nok til at Beyond Budgeting får enda mer fotfeste. Effekten av smittebærere har vist seg som viktig og utbredelsen henger sammen med hvor aktive smittebærere sprer kunnskap om Beyond Budgeting.

Hovedkonklusjon

Beyond Budgeting er et alternativ til å møte utfordringene virksomheter opplever ved å operere i dagens dynamiske samfunn. Vi ser at blant virksomheter som benytter seg av Beyond Budgeting er det størst representasjon av virksomheter i bank, olje- og energibransjen, i tillegg er utbredelsen fremtredende i Skandinavia. Gjentakende trekk ved virksomheter som har implementert Beyond Budgeting er at det har vært misnøye rundt budsjettet og et ønske om å gå over til et bedre alternativ. Viktigheten av en robust leder som innehar translatørkompetanse virker å være avgjørende for implementeringen.

Et av målene til Beyond Budgeting er at beslutninger skal tas basert på mest mulig oppdatert informasjon og da kreves et mer fleksibelt styringsverktøy. Rullerende prognoser, benchmarking og balansert målstyring er noen av verktøyene som kan erstatte budsjett for å tilpasse seg et dynamisk samfunn. Virksomheter som har implementert Beyond Budgeting opplever økt fleksibilitet, høyere medarbeidertilfredshet, bedre samarbeid og økt kostnadsstyring. Denne fleksibiliteten bidrar til at virksomhetene klarer å håndtere usikkerhet i markedet på en bedre måte.

Styringsmåten Beyond Budgeting er mer fremtredende i Skandinavia sammenlignet med andre land, men vi ser samtidig at utbredelsen ikke er stor. To av grunnene til at utbredelsen ikke er høyere skyldes manglende kunnskap og uenighet rundt budsjettkritikk. Ved at kjennskapen til Beyond Budgeting er lav vil også utbredelsen være begrenset. Vi ser at virksomhetsstyring ved bruk av budsjetter fortsatt er den mest brukte styringsformen og det står sterkt i virksomhetskulturen.

Forslag til videre forskning

Vi har bidratt med en gjennomgang og oversikt over litteraturen som foreligger som har vist til gode effekter, men også generelt lav utbredelse. Det ville vært interessant å sett nærmere på hva som skulle til for å få flere virksomheter til å implementere Beyond Budgeting i sin virksomhet og finne årsakene til hvorfor Beyond Budgeting ikke brukes mer. En annen aktuell vinkling kan være å se på de ansattes og lederes perspektiv før og etter implementering og beskrivelse av deres opplevelse av autonomi og delegerte beslutningsmyndighet som trekkes frem som positive effekter ved Beyond Budgeting. Opplevs endringene slik de er tenkt? Og oppleves de likt eller ulikt for ansatt og leder?

Med tanke på et stadig mer globalisert samfunn så er et alternativ å se på om kjennskapen og implementeringen av Beyond Budgeting har økt i løpet av de siste ti årene for å undersøke utbredelsen videre.

7 Referanseliste

- Berg, T. (2015). Teori vs. praksis i økonomistyringen - noen betraktninger. *Praktisk økonomi & finans*, 219-226.
- Bergstrand, J., Boye, T., & Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademisk forlag.
- Beyond Budgeting Roundtable. (2023, Mars 24). *bbrt.org*. Hentet fra *bbrt.org*:
<https://bbrt.org/core-team/>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*, 49-54.
- Bjørnenak, T., & Valuckas, D. (2021, Desember 10). Individual characteristics and the value of budgeting. *Idunn*, ss. 89-108.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi og finans*, 3-11.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting, unlocking the performance potential 2nd edition*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Bogsnes, B. (2023). *This is Beyond Budgeting - A guide to more adaptive and human organisations*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Booth, A., Sutton, A., & Papaioannou, D. (2016). *Systematic approaches to a successful literature review, second edition*. London: SAGE Publications Ltd.
- Bourmistrov, A., & Kaarbø, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying «beyond budgeting» ideas. *Management Accounting Research*, 196-211.
- Bukh, P. N., & Sandalgaard, N. (2015). Beyond Budgeting: Storm eller let brise? *Økonomistyring & Informatik*.
- Flaa, K., & Strand, L. (2017). *Hvordan påvirker Beyond Budgeting styring*. 2017: Norges Handelshøyskole.

- Forbes. (2019, Juni 24). *Forbes.com*. Hentet fra <https://www.forbes.com/sites/stevedenning/2019/06/24/how-equinor-and-handelsbanken-abolished-budgeting/>
- Gjønnnes, S., & Tangenes, T. (2015). *Økonomi- og virksomhetsstyring*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Goode, M., & Malik, A. (2011, Desember). Beyond Budgeting: The Way Forward? *Pakistan Journal of Social Sciences*, ss. 207-214.
- Hagve, T.-A. (2023, Mai 28). *Tidsskriftet - Den norske legeforening*. Hentet fra Tidsskriftet: <https://tidsskriftet.no/2011/12/kronikk/h-indeks-et-godt-mal-pa-forskningsaktivitet>
- 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 and Research*, ss. 95-116.
- Hart, C. (1998). *Doing a Literature Review, releasing the social science research imagination*. London: SAGE publications.
- Hart, C. (2018). *Doing a literature review, releasing the research imagination 2nd edition*. London: SAGE Publications.
- Heinzelmann, R. (2015). Managing conflicting logics of beyond budgeting and enterprise resource planning systems. *Beta*, 27-48.
- Helbæk, M., & Hoff, K. G. (2021). *Økonomistyring 2 - Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit The Impact of Managers' Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 729-736.
- Hirsch, J., & Buéla-Casal, G. (2014). The meaning of the h-index. *International journal of clinical and health psychology*, ss. 161-164.
- Hjelle, J. F. (2014). *Utbredelsen av Beyond Budgeting i Norge, og karakteristikk på virksomheter*. Kristiansand: Universitetet i Agder.

- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business Review Press.
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode 4. utg.* Oslo: Cappelen Damm AS.
- Johansen, M. (2010, August). Beyond Budgeting - noe som passer for meg? En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge. *Samfunns- og næringslivsforskning AS*.
- Lindsay, R. M., & Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without budgets. *Issues in Accounting Education*, 625-640.
- Malik, A., & Goode, M. (2011). Beyond Budgeting: The Way Forward? *Pakistan Journal of Social Sciences*, 207-214.
- McGregor, D. (1966). *The Human side of Enterprise*. Cambridge: M.I.T Press.
- McVeigh, M. E., & Mann, S. J. (2009, September 9). The Journal Impact Factor Denominator Defining Citable (Counted) Items. *JAMA*, ss. 1107-1109.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003, Januar 01). Better budgeting or beyond budgeting. *Measuring Business Excellence*, Vol 7, ss. 22-28.
- Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. (2018). Beyond budgeting: review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 314-337.
- Pedersen, A. T. (2014). *Beyond Budgeting i Posten*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Persson, M. (2021). *Hvordan skrive en litteraturgjennomgang? En praktisk guide*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Pleym, T. (2010). *Beyond Budgeting - En analyse av Sparebank 1 Nord-Norges styringsprinsipper*. Tromsø: Universitetet i Tromsø.
- PwC-podden (2020). *Beyond Budgeting i praksis [Registrert av PwC]*. Oslo, Norge.
- Ridley, D. (2012). *The literature review: a step-by-step guide for students 2nd ed.* London: Sage.

- Røvik, K. A. (2007). *Trender og translasjoner - Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Sjødin, Ø. (2009). *Beyond Budgeting – en reise i økonomistyring*. Bodø: Handelshøgskolen i Bodø.
- Solheim, B., & Winther, T. (2019). *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Tangenes, T., & Gjønnnes, S. H. (2012, Desember 21). Målbærende plan eller plankritisk prognose? – Om budsjettets plass i målstyring. *Praktisk økonomi og finans*, ss. 25-36.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, ss. 149-181.
- Aadland, M., & Midbrød, T. M. (2016). *Beyond Budgeting - Bruk av Beyond Budgeting i et uforutsigbart marked*. Stavanger: Universitetet i Stavanger.
- Aaslestad, F., Brusdal, M., Groszkova, A., & Haugvaldstad, T. (2021). *Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet?* Oslo: PWC.

Vedlegg 1 – Feature map

Spørsmålsskjema til forskningslitteraturen	
Basisinformasjon	
Tittel	
Årstall publisert	
Tidsskrift	
Forfatter	
Metode og datainnsamling	
Hensikt med studien	
Forskningsspørsmål 1	Hva kjennetegner virksomheter som har implementert Beyond Budgeting?
Hvilke virksomheter nevnes i litteraturen	
Hvilke bransjer oppgis i litteraturen?	
I hvilken sektor tilhører virksomhetene som trekkes frem?	
Hvorfor har virksomheten implementert Beyond Budgeting?	
Hvor store er virksomhetene med tanke på antall ansatte?	
Er det norske, skandinaviske eller interasjonale virksomheter?	
Når ble Beyond Budgeting implementert	
Ledelsesprinsipper, X eller Y?	
Forskningsspørsmål 2	Hvilke effekter kan en virksomhet oppnå ved å benytte seg av Beyond Budgeting?
Hvilke fordeler med Beyond Budgeting trekker litteraturen frem?	
Hvilke utfordringer trekkes frem?	
Hvilke suksessfaktorer er Beyond Budgeting avhengig av?	
Forskningsspørsmål 3	Hvor utbredt er Beyond Budgeting i Skandinavia og hva er årsakene bak utbredelsen?
Hvordan er kjennskapet til Beyond Budgeting?	
Har det vært et ønske om endring?	
Er virksomheten utsatt for smittebæring?	
Hvordan beskrives utbredelsen?	
Hvorfor implementeres Beyond Budgeting i virksomheten?	
Årsaker til at Beyond Budgeting ikke er implementert?	
Andre viktige momenter	

Vedlegg 2 – Referansetall

Ar	Forfatter	Tittel	Kilde	H-indeks WOS	H-indeks Scopus	IF 2021
2003	Neely, Andy; Bourne, Mike; Adams, Chris	Better budgeting or beyond budgeting?	Measuring Business excellence	15, 16, -	51,27,30	-
2007	Lindsay, R. Murray; Libby, Theresa	Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without budgets	Issues in Accounting Education	13, 14	11,11	-
2010	Johansen, Marit	Beyond budgeting - noe som passer for meg? En studie av spredningen av beyond budgeting i Norge	Samfunns- og næringslivsforskning	-	-	-
2010	Bjørnenak, Trond	Økonomistyringsens tapte relevans, del 1 og 2	MAGMA, Econas tidsskrift for økonomi og ledelse	1	7	-
2011	Goode, Michael; Malik, Ali	Beyond budgeting: The way forward?	Pakistan journal of social sciences	-	-	-
2011	Østergren, Katarina; Stensaker, Inger	Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice	European Accounting Review	8, 11	9,14	2,845
2012	Tangenes, Tor; Gjønnnes, Svein H.	Målbærende plan eller plankritisk prognose? - Om budsjettets plass i målstyring	Praktisk økonomi og finans	-	1, -	-
2012	Bogsnes, Bjarte	Beyond budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor	Praktisk økonomi og finans	1	1	-
2013	Bourmistrov, Anatoli; Kaarbø, Katarina	From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying «beyond budgeting» ideas	Management Accounting Research	5, 4	7, -	4,344
2015	Heinzelmann, Rafael	Managing conflicting logics of beyond budgeting and enterprise resource planning systems	Beta	3	3	-
2015	Heupel, Thomas; Schmitz, Sven	Beyond Budgeting - a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting	4 th world conference on business, economics and management	3, 12	2,18	-
2015	Bukh, Per Nikolaj; Sandalgaard Niels	Beyond Budgeting: Storm eller let brise	Økonomistyring og informatikk	7, -	18, 4	-
2016	Bogsnes, Bjarte	Beyond budgeting - unlocking the performance potential	John Wiley & Sons Inc.	1	1	ikke relevant
2018	Nguyen, Dai Huu; Weigel Christine; Hiebl, Martin R.W	Beyond budgeting: review and research agenda	Journal of accounting and organizational change	3, 2, 17	3,3,20	0,58
2021	Bjørnenak, Trond; Valuckas, Danielius	Individual characteristics and the value of budgeting	Bidrag innen kunde verdi og marked	1, 2	7,2	-
2021	Aaslestad, Fredrik; Brusdal, Marianne; Groszkova, Andrea; Haugvaldstad, Trine	Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet?	PWC	-	-	ikke relevant

