



**Høgskolen
i Innlandet**

Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap

Vegard Selvåg og Kristian Holen Nilsen

Studentnummer: 123 og 126

Masteroppgave

**Budsjettet som styringsverktøy i
krisetider**

The budget as a management accounting system
in times of crisis

Master i økonomi og ledelse med spesialisering i
økonomistyring

2023

Forord

Denne avhandlingen er skrevet ferdig våren 2023, og markerer avslutningen på masterstudiet i økonomi og ledelse ved Høgskolen i Innlandet. Avhandlingen utgjør 30 studiepoeng og er skrevet innenfor fordypningsprofilen økonomistyring.

Arbeidet med studien har gitt oss dypere innsikt i hva som kjennetegner bruken av budsjettet som styringsverktøy under en krise som Covid-19. Selv om prosessen tidvis har vært krevende, har den også vært svært interessant og lærerik.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Tor-Eirik Olsen, som har bidratt med fornuftige innspill og konstruktive tilbakemeldinger underveis. Takk også til de som har tatt seg tid til å delta i vår undersøkelse.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Innlandet, 2023

Kristian Holen Nilsen

Vegard Selvåg

Sammendrag

Til tross for at budsjettet gjennom mange år har hatt en viktig rolle i virksomhetenes styring, har det også blitt kritisert fra flere hold. Argumentene mot å bruke verktøyet har blant annet vært at det er ressurskrevende, har et overdrevent fokus på kortsiktige finansielle måltall og gir lite fleksibilitet. Formålet med denne avhandlingen har derfor vært å kartlegge hva som kjennetegner bruken av budsjettet i utsatte bransjer under Covid-19. Det har vi gjort både ved å undersøke ulike delbudsjetter og formål, samt i hvilken grad budsjettet ble brukt interaktivt under pandemien. Bakgrunnen for studien er at økt usikkerhet i omgivelsene kan være utfordrende for virksomhetsstyringen, noe som medfører at måten styringssystemene brukes på ser ut til å endres (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014).

For å besvare problemstillingen er det gjennomført en kvantitativ undersøkelse av 160 norske virksomheter under Covid-19. Virksomhetene er plukket fra seks ulike bransjer som det på forhånd var naturlig å anta at hadde vært negativt påvirket av pandemien. Datamaterialet er innhentet ved hjelp av spørreskjema, og studiens faglige fundament er først og fremst basert på Simons (1995) sitt Levers of Control rammeverk.

Studiens funn indikerer at budsjettet samlet sett blir mindre brukt under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Samtlige delbudsjetter og formål oppgis mindre brukt, med unntak av likviditetsbudsjettet som blir mer brukt. Det kan være en indikasjon på at det er andre styringsverktøy som fyller disse rollene bedre under pandemien. Budsjettet brukes mest til strategiske diskusjoner og operasjonell planlegging, og minst til belønning, motivering og prestasjonsevaluering av ansatte. Kommunisering av mål opplever den største nedgangen i bruk under pandemien.

Måten budsjettet blir brukt på Covid-19 skiller seg ikke nevneverdig fra det som er tilfelle under normale omstendigheter. Det kan bety at en diagnostisk tilnærming til styringen er minst like viktig i en krise. Vi ser imidlertid en antydning til at budsjettet blir brukt mer interaktivt desto mer sentralisert beslutningstakingen i virksomhetene er.

Abstract

Despite the budget having played an important role in managing businesses for many years, it has also been criticized from several perspectives. Arguments against using the budget have included that it is resource-intensive, overly focused on short-term financial metrics, and provides little flexibility. The purpose of this thesis has therefore been to investigate what characterizes the use of budgets in vulnerable industries during Covid-19. We have done so by examining various types of budgets and purposes, as well as the extent to which the budget was used interactively during the pandemic. The background for the study is that increased environmental uncertainty can be challenging for business management, which means that the way accounting management systems are used appears to be changing (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014).

To answer the research question, a quantitative survey of 160 Norwegian businesses during Covid-19 has been conducted. The businesses were selected from six different industries that were expected to have been negatively impacted by the pandemic. The data was collected using a questionnaire, and the study's academic foundation is primarily based on Simons' (1995) Levers of Control framework.

The study's findings indicate that the budget is overall being used less during Covid-19 compared to under normal circumstances. All the types of budgeting and purposes are reported to be less used, with the exception of the liquidity budget, which is being used more. That could be an indication that there are other tools of management control systems that better can fulfill these roles during the pandemic. The budget is used most for strategic discussions and operational planning, and least for rewarding, motivating, and evaluating employee performance. Communication of goals experiences the greatest decline in use during the pandemic.

The way the budget is being used during the pandemic does not differ significantly from what is the case under normal circumstances. This could mean that a diagnostic approach to governance is just as important during a crisis. However, we see an indication that the budget is being used more interactively the more centralized decision-making is in the businesses.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	I
Sammendrag.....	II
Abstract	III
Innholdsfortegnelse	IV
Figurliste.....	VI
Tabelliste	VII
1. Introduksjon	1
1.1 Bakgrunn for utredningen.....	1
1.2 Aktualisering av kontekst.....	2
1.3 Problemstilling	3
1.4 Avgrensning	5
1.5 Videre struktur.....	6
2. Teori.....	7
2.1 Litteratursøk	7
2.2 Økonomisk styring i en krisekontekst	8
2.3 Teoretisk rammeverk: Levers of Control	11
2.4 Budsjettet som styringsverktøy	16
2.4.1 Ulike formål	16
2.4.2 Kritikk mot budsjettet.....	19
3. Metode.....	22
3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted.....	22
3.2 Forskningsdesign.....	23
3.3 Datamateriale.....	24
3.3.1 Populasjon og utvalg	24
3.3.2 Utforming av spørreskjema	26
3.3.3 Gjennomføring av undersøkelsen.....	27
3.3.4 Operasjonalisering av variabler.....	28
3.4 Evaluering av studiens kvalitet.....	31
3.4.1 Frafallsanalyse.....	31

3.4.2	Faktoranalyse.....	32
3.4.3	Validitet.....	34
3.4.4	Reliabilitet	35
4.	Analyse og diskusjon	38
4.1	Beskrivelse av utvalget.....	38
4.1.1	Respondentenes stilling.....	38
4.1.2	Bransjefordeling	39
4.1.3	Virksomhetenes størrelse.....	40
4.1.4	Virksomhetenes struktur og myndighetsfordeling	41
4.1.5	Opplevd krise	42
4.2	Bruk av delbudsjetter.....	46
4.3	Budsjettets ulike formål.....	48
4.4	Hvordan budsjettet brukes	51
5	Avslutning	59
5.1	Konklusjon	59
5.2	Avhandlingens implikasjoner.....	61
5.3	Begrensninger og videre forskning	62
	Referanseliste.....	64
	Vedlegg	76
	Vedlegg 1: Forespørsel om kontaktinformasjon til respondent.....	76
	Vedlegg 2: Invitasjon til å svare på spørreskjema.....	77
	Vedlegg 3: Spørreskjema	78
	Vedlegg 4: Beskrivende faktoranalyser.....	83

Figurliste

Figur 2.1: Levers of Control rammeverket (Simons, 1995)	12
Figur 4.1: Respondentenes stilling	39
Figur 4.2: Bransjefordeling	40
Figur 4.3: Antall ansatte i virksomhetene	41
Figur 4.4: Opplevd krise i ulike bransjer.....	45
Figur 4.5: Bruk av delbudsjetter under normale omstendigheter og under pandemien.....	46
Figur 4.6: Bruk av budsjettformål under normale omstendigheter og under pandemien.....	48

Tabelliste

Tabell 3.1 Teoretisk og faktisk populasjon	25
Tabell 3.2: Grupperinger for populasjon og utvalg	31
Tabell 3.3: Teoretisk populasjon og nettutvalg	32
Tabell 3.4: Cronbachs alfa for skalavariabler.....	36
Tabell 4.1: Antall ansatte i virksomhetene	40
Tabell 4.2: Virksomhetenes struktur og myndighetsfordeling	42
Tabell 4.3: Overordnet opplevd krise	42
Tabell 4.4: Indikatorer for opplevd krise.....	43
Tabell 4.5: Beskrivende statistikk for skalavariabel opplevd krise	44
Tabell 4.6: Samvariasjon mellom delbudsjetter og opplevd krise.....	47
Tabell 4.7: Samvariasjon mellom budsjettformål og opplevd krise.....	50
Tabell 4.8: Påstander om hvordan budsjettet brukes.....	51
Tabell 4.9: Beskrivende statistikk for skalavariabel interaktiv bruk av budsjettet.....	53
Tabell 4.10: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og opplevd krise	55
Tabell 4.11: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og antall ansatte	55
Tabell 4.12: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og virksomhetenes struktur.....	56
Tabell 4.13: Påstander om utfordringer med bruken av budsjettet.....	57

1. Introduksjon

1.1 Bakgrunn for utredningen

Det tradisjonelle budsjettet er kanskje det mest brukte styringsverktøyet blant virksomheter verden over (Davila & Wouters, 2005). Bruksområder inkluderer alt fra planlegging og ressursfordeling til belønning og prestasjonsevaluering. På tross av dets utbredelse har imidlertid budsjettet fått kritikk for blant annet å være ressurskrevende, dårlig forankret i virksomhetens strategi og basert på antagelser som raskt blir utdaterte (Bogsnes, 2009). Selve budsjettprosessen kan stimulere til opportunistisk atferd, og betegnes som lite responsiv i forhold til viktige markedsbevegelser (Neely, Bourne & Adams, 2003). Flere mener derfor at budsjettet er uegnet til å håndtere informasjonsalderens tøffe konkurransesituasjon (Hope & Fraser, 1999a; Ekholm & Wallin, 2011), som stiller økte krav til fleksibilitet og god styringsdata.

Selv om budsjettet har vært kritisert for sine svakheter helt siden det først ble ansett som et viktig styringsverktøy, regner mange konseptet *Beyond Budgeting* som en slags manifestering av kritikken (Wallander, 1999; Bogsnes, 2009). Her ønsker man alternative styringsmodeller, som i ytterste konsekvens innebærer å avskaffe budsjettet helt. Dette skal gjøre virksomheter mer tilpassningsdyktige, blant annet gjennom organisatorisk desentralisering og sammenfatting av andre innovative styringsverktøy (Schmitz, Michniuk & Heupel, 2019). Hovedargumentet er at budsjettet begrenser prestasjon og hindrer utvikling, særlig i en verden der immaterielle eiendeler nå representerer en langt viktigere del av virksomhetene sitt konkurransefortrinn (Hope & Fraser, 1997). Da er det imidlertid interessant at spredningen av *Beyond Budgeting* ser ut til å være relativt lav (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2010). Det kan tyde på at mange fremdeles vurderer den årlige budsjettprosessen som virksomhetens kanskje viktigste beslutnings- og kontrollrutine (Lowe & Shaw, 1968).

Men hva skjer når omgivelsene endrer seg dramatisk? Blir budsjettkritikkens relevans forsterket når man i mindre grad kan planlegge og støtte seg til historiske trender? Selv om noen studier peker på at budsjettet og andre formelle styringssystemer faktisk blir viktigere i en krise (Colignon & Covaleski, 1988; Samuelson, 1986), finnes det andre studier som indikerer det motsatte (Collins, Holzmann & Mendoza, 1997). Eksempelvis forklares det faktisk at Svenska Handelsbanken klarte seg godt gjennom bankkrisen på 1980-tallet med at de hadde kvittet seg med budsjettet (Wallander, 1999). Forskningen på området kan med

andre ord oppleves noe sprikende. Kan det være slik at økonomiske krisers implisitte uforutsigbarhet gjør budsjettet uegnet som styringsverktøy, eller kan de noe rigide rammebetingelsene fungere som en slags stabilisator? Becker, Mahlendorf, Schäffer og Thaten (2016) argumenterer uansett for at man ved å aggregere budsjettets funksjoner presenterer et lite nyansert bilde av det de mener er et sammensatt styringsverktøy, og at dette er noe av årsaken til de motstridende funnene i litteraturen.

I en artikkel publisert i etterkant av finanskrisen, påpekte Hopwood (2009) mangelen på forskning på hvordan kriser påvirker økonomifunksjonen i en virksomhet, og da særlig i forhold til informasjons- og kontrollsystemer. På samme måte trekker Van der Stede (2011) frem budsjettet som et viktig forskningstema i seg selv. Når usikkerheten øker vil det kunne kreve mer fleksibilitet i planleggingen, samtidig som det blir viktig å ivareta det motiverende aspektet ved å skape forpliktelse til konkret måloppnåelse.

1.2 Aktualisering av kontekst

Da Covid-19 brøt ut våren 2020 måtte både næringslivet og samfunnet for øvrig raskt tilpasse seg en ny hverdag. Den 12. mars annonserte Norge de sterkeste og mest inngripende nasjonale tiltakene i fredstid (Regjeringen, 2020). Skoler og barnehager stengte helt ned. Det samme gjorde en rekke virksomheter og servicenæringer. Konsekvensene ble en umiddelbar forverring av arbeidsmarkedet, med høy arbeidsledighet og svært mange permitteringer (E24, 2020). Med en relativt liten og åpen økonomi ble også Norge sterkt påvirket av internasjonale forhold. Lavere oljepris og mindre eksport gjorde situasjonen ekstra krevende. For å dempe det økonomiske tilbakeslaget besluttet Norges Bank (2020) å redusere styringsrenten fra 1,5% til 0% i løpet av kort tid.

Med umiddelbare og store utslag i etterspørselen etter varer og tjenester skulle mange virksomheter gå utfordrende tider i møte. En analyse gjennomført av Oslo Economics (2020) innenfor de tre sektorene industri, varehandel og reiseliv konkluderte med at 70% av virksomhetene i utvalget hadde opplevd et betydelig omsetningsfall bare noen få måneder etter myndighetenes innføring av ulike smitteverntiltak, og at ytterligere 5% forventet et fremtidig fall. På samme måte rapporterte NHO Service og Handel (2021) at over 70% av medlemsbedriftene hadde lavere omsetning i februar 2021 enn i samme periode året før. De økonomiske konsekvensene for deler av næringslivet var brutale, og ble bare delvis dempet av rentefall og statlige redningspakker.

I tillegg til den etter hvert konkrete effekten på virksomhetenes inntjening, er det naturlig at den konstante usikkerheten rundt pandemiens videre utvikling gjorde det vanskelig å drive god, helhetlig virksomhetsstyring. Det favner i praksis om alt som er knyttet til ledelse, planlegging og styring av drift og utvikling, og forutsetter blant annet at ledelsen til enhver tid har riktig informasjon, at overordnede mål er brutt ned og tydelig formulert, og at man evner å motivere de ansatte. En typisk reaksjon på en krise har vært å sentralisere beslutningstakingen og å intensivere kontroll (Milburn, Schuler & Watman, 1983), men det som kan være utfordrende er å kombinere stabilitet og kortsiktig måloppnåelse med organisatorisk læring og fleksibilitet (Goretzki & Kraus, 2020). Simons (1995) omtaler denne balansen som diagnostisk versus interaktiv, og effektiv krisehåndtering ser tilsynelatende ut til å kreve begge deler. For budsjettet sin del, som i seg selv regnes som et diagnostisk verktøy på grunn av måten det gjerne brukes på, kan dette bety at det i en krise vil være hensiktsmessig å inkludere elementer fra en mer fleksibel og proaktiv tilnærming.

1.3 Problemstilling

Denne oppgavens problemstilling sammenfatter budsjettets aktualitet og kritikk med en relevant kontekst. Vi ønsker en dypere innsikt i styringsverktøyets evne til å absorbere turbulente makroforhold. Særlig mener vi at næringslivets utfordrende situasjon under Covid-19 gjør det ekstra interessant å studere budsjettet i lys av de kritiske synspunktene det historisk har vært utsatt for. Et av kjennetegnene til de beste virksomhetene er nettopp evnen til å håndtere vanskelige perioder, og vi ønsker å belyse hvordan budsjettet bidrar til eller eventuelt kompliserer dette. God krisehåndtering kan blant annet innebære planlegging i forhold til ulike scenarioer, synlig og tydelig ledelse, idémeldring på tvers av hierarkiske nivåer, ressursstyring og naturligvis økonomisk kontroll. En annen viktig faktor vil være å administrere både kortsiktige og langsiktige målsetninger på en god måte (Brockner & James, 2008). Et styringssystem skal knytte sammen og legge til rette for disse mekanismene, og spiller dermed en avgjørende rolle når virksomheter skal tilpasse seg endringer i omgivelsene (Davila & Wouters, 2005).

Ifølge Johanson og Madsen (2013) benytter opp til 94% av virksomhetene i Norge seg av en eller annen form for budsjettering. Styringsverktøyet har samtidig blitt et hett tema i den norske praktiske og akademiske debatt (Grønnevet & Østergren, 2009; Østergren & Stensaker, 2011), noe som i seg selv er en viktig årsak til at vi har valgt å sentrere denne avhandlingen rundt nettopp budsjettet. Forståelse og innsikt i bruken av budsjettet under Covid-19 kan få praktiske implikasjoner for styringen i fremtidige kriser.

Vår problemstilling lyder som følger:

Hva kjennetegner bruken av budsjettet i utsatte bransjer under Covid-19?

Med utsatte bransjer menes virksomheter som på en eller flere måter har blitt negativt påvirket av pandemien. For å identifisere disse har vi blant annet benyttet en rapport fra Regjeringen (2020) og en medlemsundersøkelse fra NHO (2021). Vi har også inkludert noen bransjer som vi selv antok at var blant de som direkte eller indirekte ble mest påvirket av ulike smittevernstiltak. Nøyaktig hvilke bransjer som er inkludert i studien blir presentert i kapittel 3.3.1.

For å ytterligere spisse og best besvare denne problemstillingen, ønsker vi å supplere med to forskningsspørsmål. De er begge konstruert med utgangspunkt i en konkretisering av begrepet "bruk". Det ene er rettet mot hva budsjettet brukes til, som vi kartlegger i form av ulike delbudsjetter og formål, og det andre handler om hvordan budsjettet brukes. Det vil vi studere i lys av Simons (1995) sitt Levers of Control rammeverk og balansen mellom diagnostisk og interaktiv styring.

Med formål menes hvilken hensikt eller målsetning en virksomhet har med budsjettbruken sin, altså hva de forsøker å oppnå. Her kan det være store forskjeller (Hansen & Van der Stede, 2004). Vi gjør rede for ulike formål i kapittel 2.4, der vi blant annet diskuterer planlegging, prestasjonsevaluering og ressursstyring. I samme kapittel går vi også igjennom de ulike delbudsjettene. En viktig presisering er dog at bruksendringen ikke trenger å være binær, men at den eksempelvis kan være i form av større fokus på et gitt formål på bekostning av et annet. Vi ønsker å kartlegge hvilke bruksområder som prioriteres under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter. Det første forskningsspørsmålet er som følger:

Hvilke formål ble budsjettet brukt til under Covid-19?

Begrepet om interaktiv bruk av styringsverktøy tar for seg det Simons (1995) beskriver som ledelsens involvering i prosesser på ulike nivåer i virksomheten. Et styringssystem brukes interaktivt hvis man øker fysisk tilstedeværelse og legger til rette for dialog og debatt.

Budsjettet er i utgangspunktet regnet som et diagnostisk styringsverktøy, først og fremst på grunn av det tradisjonelle aspektet om tilbakemelding (Hofmann, Wald & Gleich, 2012). Det er altså et slags formelt kontrollsystem. Selve prosessen er gjerne lineær gjennom året, og forhåndsdefinerte målsetninger skal overvåkes og rapporteres på. Hopper (2020) mener at

dette bør utgjøre fundamentet i enhver virksomhet. En krise stiller likevel store krav til gode beslutningsprosesser og løpende tilpasning av strategi basert på relevant og mest mulig oppdatert informasjon. I virksomheter av en viss størrelse vil derfor interaktivitet på tvers av hierarkiske nivåer være en sentral forutsetning, noe Henri (2006) mener fostrer både markedsorientering, entreprenørskap, innovasjon og organisatorisk læring. Gjennom å sette søkelys på strategiske usikkerheter skal altså interaktiv bruk av et styringsverktøy rette ledelsens oppmerksomhet mot interne og eksterne faktorer som mulig kan svekke gjeldende strategi (Goretzki & Kraus, 2020).

Vi mener det er relevant å studere hvorvidt budsjettet i større grad blir brukt interaktivt som følge av Covid-19. Om ledelsen velger å gjøre det som et svar på usikkerheten i omgivelsene. Det andre forskningsspørsmålet er som følger:

I hvilken grad ble budsjettet brukt interaktivt under Covid-19?

Vi diskuterer interaktiv bruk mer inngående i kapittel 2.3, sammen med resten av Simons' Levers of Control (1995). Rammeverket som helhet tar eksplisitt for seg balansen mellom kontroll og fleksibilitet, som danner et relevant bakteppe for vår studie. Historisk har høy konkurranseintensitet vært forbundet med økt grad av regnskapskontroll, og da fortrinnsvis gjennom budsjettet, mens usikkerhet har vært assosiert med mer fleksible former for kontroll (Otley, 2016).

For å få en best mulig forståelse for hva som kjennetegner bruken av budsjettet under Covid-19, ønsker vi å sammenligne med normale omstendigheter. De aller fleste spørsmålene i undersøkelsen er derfor vinklet på denne måten. Bakgrunnen for at vi ønsker å vie vår masteravhandling til nettopp dette, er fordi budsjettets rolle i virksomhetenes håndtering av en krise fremdeles synes å være uklar (Becket et al., 2016).

1.4 Avgrensning

Med utgangspunkt i et masterstudiums naturlige tidsbegrensning har vi foretatt bevisste avgrensninger knyttet til oppgavens omfang. De valgene vi har tatt bidrar samtidig til å spisse utredningen og dermed lette den praktiske gjennomføringen av forskningen. Vi ønsker å utelukkende studere budsjettstyringen i private virksomheter. Det er her usikkerheten har vært størst, først og fremst knyttet til sviktende inntjening som følge av nedstengingen i samfunnet. Offentlig sektor er ikke like relevant for vår problemstilling. Av samme grunn vil vi bare innhente data fra det vi vurderer som de mest utsatte bransjene, som vi videre spesifiserer i

metodekapittelet. Samtidig vurderer vi det som hensiktsmessig at virksomhetene er av en viss størrelse. Vi mener at minimum 50 ansatte og en omsetning på over ti millioner er nødvendig for å sikre tilstrekkelig kompleksitet i økonomistyringen. Mindre forhold enn dette kan potensielt gjøre forskningen på balansen mellom diagnostisk og interaktiv bruk av budsjettet vanskeligere.

1.5 Videre struktur

I kapittel 2 innleder vi med en redegjørelse for hvordan vi avdekket det som etter vår viten er et kunnskapsgap i litteraturen. Deretter presenterer vi tidligere forskning knyttet til økonomisk styring i en krisekontekst, en beskrivelse av Levers of Control rammeverket og teori om budsjettet som styringsverktøy. Det er altså her vi legger det teoretiske fundamentet som studiens analyser og diskusjoner senere vil baseres på. I kapittel 3 gjennomgår vi oppgavens metodiske grunnlag, hvor vi blant annet skriver om vårt vitenskapsteoretiske ståsted, studiens forskningsdesign og selve datamaterialet. Vi forklarer også hvordan vi gjennomførte undersøkelsen i praksis og dveler ved studiens kvalitet. Kapittel 4 er på mange måter oppgavens hoveddel. Her starter vi med en vurdering av utvalget, før vi gjennomfører mer inngående analyser om budsjettet under Covid-19. Funnene diskuteres og knyttes opp mot teorikapittelet. Avhandlingen rundes av med kapittel 5, hvor vi konkluderer, reflekterer ved eventuelle implikasjoner, retter et kritisk blikk mot studiens begrensninger og kommer med forslag til videre forskning.

2. Teori

I det følgende vil vi presentere teori som vi bevisst har valgt til vår utredning. Kapittelet starter med en beskrivelse av hvordan vi systematisk gjennomførte søk for å avdekke det vi mener er et kunnskapsgap i litteraturen. Denne delen følges opp med et blikk på tidligere forskning, der vi konsentrerer oss om økonomisk styring i en krisekontekst. Videre introduserer vi et teoretisk rammeverk for studien, som problemstillingen i stor grad vil besvares i henhold til. Den avsluttende delen vies til budsjettet som styringsverktøy, hvor vi blant annet diskuterer ulike måter å styre virksomheten på og den kritikken som budsjettet historisk har vært utsatt for.

2.1 Litteratursøk

Da vi startet det innledende arbeidet med denne masteravhandlingen, var det viktig for oss å kunne kombinere et personlig interessefelt med stor grad av aktualitet og teoretisk relevans. Vi ønsket å levere et bidrag med praktiske implikasjoner for ledelse og økonomifunksjon i norske virksomheter. En sentral forutsetning for dette var å avdekke et kunnskapsgap i den eksisterende litteraturen. I det videre følger en detaljert beskrivelse av hvordan vi gjorde oss kjent med tidligere forskning på området.

Det finnes et mangfold av faglitterære databaser. Vår generelle oppfatning er dog at flere av disse har innhold av varierende kvalitet. Derfor valgte vi å avgrense vårt litteratursøk til én av dem. Vi ønsket en ryddig sorteringsprosess, utelukkende blant fagfelleverderte dokumenter. Valget falt på Web of Science, som er en internasjonal, tverrfaglig plattform med over 21 000 tidsskrifter. Vårt inntrykk er at plattformen er respektert blant akademikere, og dermed godt egnet til et kritisk litteratursøk. Ved å være tilknyttet Høgskolen i Innlandet hadde vi gratis tilgang til hele databasen.

Måten vi definerte søket vårt på, var å spesifisere nøkkelordene "budget" og "Covid-19". Vi mener at disse to ordene alene tilstrekkelig spenner om det som er relevant i henhold til vår problemstilling, nemlig budsjettet i en spesifikk kontekst. Videre filtrerte vi på kategoriene "economics" og "management", og valgte "artikkel" som dokumenttype. Dette resulterte i 115 funn. Det vi så gjorde, var å eksportere alle sammendragene til Excel. Etter å ha lest disse, fant vi at 20 av artiklene skilte seg ut som mest relevant i forhold til det vi ønsket å skrive om. Disse hentet vi ut og leste igjennom i sin helhet. Basert på dette litteratursøket, fant vi ingen tidligere forskning som var spesifikt rettet mot bruk av budsjettet under Covid-19. En stor del

av artiklene omhandlet staten, og gjerne pengepolitiske og skattemessige implikasjoner av krisen. Det som var skrevet om det private næringslivet hadde andre fokusområder, som eksempelvis innovasjon, digitalisering og makroøkonomiske forhold. Vi mener at det vil være mulig å tilføre ny og relevant kunnskap om økonomisk virksomhetsstyring under ekstraordinære forhold ved å sette direkte søkelys på budsjettet i mellomstore og store virksomheter under Covid-19.

Det må nevnes at vi fikk langt flere treff ved å søke på "crisis" i stedet for "Covid-19", og enda flere ved å se forbi bare budsjettet som styringsverktøy. Slike studier har vært gjennomført tidligere. Vi ønsker dog å argumentere for at en global pandemi har særtrekk i form av måten den påvirker en hel verden på, først og fremst på grunn av kombinasjonen mellom helsemessige og økonomiske utfordringer (Kober & Thambar, 2022). En mer eller mindre fullstendig nedstenging av samfunnet på relativt kort tid gir enorme konsekvenser for næringslivet, kanskje særlig i form av omsetningsfall og likviditetsmessige utfordringer. I Norge fikk vi erfare at arbeidsledigheten steg til rekordnivåer på bare noen få uker.

Virksomhetene fikk liten eller ingen tid til å omstille seg, og ulike smitteverntiltak tvang frem nye måter å samhandle på. Ellers var usikkerheten i forhold til videre utvikling av pandemien svært stor.

På tross at det vi mener er åpenbare nyanser mellom Covid-19 og andre type kriser, er ikke dette ensbetydende med at det ikke finnes likhetstrekk. I neste delkapittel diskuterer vi tidligere forskning på økonomisk styring i en generell krisekontekst. Rent tematisk er dette nært knyttet til vår problemstilling, og vil danne et relevant bakteppe for vår studie. Våre faglige argumenter vil i stor grad bygge på disse funnene.

2.2 Økonomisk styring i en krisekontekst

Økonomisk styring knyttes av mange til Robert Anthony (1965), som i sin tid definerte begrepet som "prosessen som ledere bruker for å forsikre at ressurser er innhentet og brukt effektivt i gjennomføringen av organisasjonens mål". Tidligere var de avgjørende styringsparameterne dominert av budsjett- og regnskapstall, noe som senere skulle bli kritisert fra flere hold (Otley, Broadbent & Berry, 1995; Malmi & Brown, 2008). I dag mener mange at et slikt konsept er for snevert, og dermed lite egnet til å møte komplekse utfordringer som dagens virksomheter står ovenfor. Abdel-Kader og Luther (2008) mener for eksempel at et godt styringssystem skal kunne prosessere et bredt spekter av informasjon som kan brukes til både planlegging og beslutningstaking. Økt usikkerhet i omgivelsene fører gjerne til at

økonomiske data alene ikke lenger er tilstrekkelig for god virksomhetsstyring. Og fordi denne type usikkerhet blir betydelig forsterket i en krisekontekst (Ezzamel, 1990), argumenterer Van der Stede (2011) for at man da bør ha gode forutsetninger for å gjennomføre studier av økonomisk styring i praksis. Noe av grunnen er at måten man bruker styringssystemene på ser ut til å endres dramatisk (Euske, Lebas & McNair, 1993).

En krise er en hendelse eller tilstand som truer virksomhetens overlevelse (Starbuck, Greve & Hedberg, 1978), ofte som følge av liten tid til omstilling (Hermann, 1963). I en studie som aldri ble publisert, fant Olofsson og Svalander (1975, gjengitt i Hopwood, 2009) ut at kriser førte til en økt flyt av økonomisk informasjon internt i virksomhetene. Det ble rapportert oftere, mer detaljert og til flere avdelinger. Både systematisk og ad hoc. Imidlertid så man tegn til at annen type informasjon ble neglisjert på bekostning av den økonomiske, noe som ifølge Kraus og Lind (2010) delvis skyldes press fra aktører i kapitalmarkedet til å søke kortsiktige gevinster. Olofsson og Svalander mener likevel at en best mulig håndtering av en ekstern krise forutsetter at man også agerer strategisk til endringer i omgivelsene. Det samsvarer med funnene til D'Aveni og MacMillan (1990), som kunne vise til at virksomheter som gikk konkurs som følge av en krise i større grad prioriterte intern styringsinformasjon fremfor den eksterne, mens overlevende virksomheter hadde et mer utadrettet og langsiktig fokus.

Under finanskrisen i 2008, kunne Asel, Posch og Speckbacher (2011) vise til at utsatte virksomheter hadde økt fokus på likviditetskontroll og kostnadskutt. For å hele tiden sitte på mest mulig oppdatert informasjon ble ofte rapporteringssyklusen redusert. Man så også at ledelsen i større grad ønsket å kontrollere de ansatte, noe Czarniawska-Joerges (1988) betegner som en naturlig reaksjon på manglende oversikt. Samtidig ble det oppfordret til en mer interaktiv bruk av relevante styringsdata, hvor antagelser ble utfordret gjennom større grad av tilstedeværelse og diskusjon. Viktigheten av interaktiv styring i en krise understrekes også av Goretzki og Kraus (2020), blant annet fordi relevansen til diagnostiske systemer alene kan svekkes som følge av den økte usikkerheten i omgivelsene. Grunnen er at det formelle kontrollaspektet, som overvåkning av prestasjonsvariabler og evaluering av måloppnåelse, blir langt mindre verdifullt når en rekke faktorer ikke kan styres av virksomheten selv.

Janke, Mahlendorf og Weber (2014) undersøkte forholdet mellom bruken av styringsverktøy og oppfatningen av usikkerhet i omgivelsene. De fant indikasjoner på at det eksisterer et gjensidig forhold mellom interaktiv bruk av styringsverktøy og grad av opplevd krise. Mer spesifikt kunne de vise til at ledelsen vektlegger mer interaktiv styring som en konsekvens av

å være negativt påvirket av en krise, og at følelsen av å være negativt påvirket ofte er sterkere når et styringsverktøy blir brukt interaktivt. Ifølge studien var virksomhetene bedre rustet til å gjøre nødvendige tilpasninger under krisen når de hadde en interaktiv tilnærming til styringen.

Bourmistrov og Kaarbøe (2017), som studerte en krise i et telekomselskap, fant at toppledelsen innførte strammere budsjettkontroll for å tilfredsstille styret og eierens krav til kortsiktige finansielle resultater. Samtidig reagerte mellomlederne på at en slik praksis ville føre til mindre fleksibilitet og organisatorisk læring, som følgelig kunne resultere i feil eller manglende strategiske justeringer. Resultatet var et kompromiss mellom likviditetskontroll og et sett med indikatorer for ikke-finansiell ytelse for å bevare smidighet.

Becker et al. (2016) undersøkte hvordan viktigheten av ulike budsjettfunksjoner ble endret som følge av finanskrisen. For å presentere et mer nyansert bidrag til forskningen om budsjettet enn mye av det som var gjort tidligere, så de på planlegging, ressursallokering og prestasjonsevaluering hver for seg. Resultatene viste at både planlegging og ressursallokering ble viktigere. Særlig så man økt bruk av rebudsjettering og rullerende prognoser, og ofte ble budsjettprosessen gjennomført senere på året for å få et mest mulig oppdatert tallgrunnlag. Flere kunne også melde om en økt detaljgrad i budsjettet. Ressursallokeringen ble viktigere blant annet som følge av store kutt i investeringer og rekrutteringer. Den økonomiske usikkerheten gjorde at bedriftene ønsket mer fleksibilitet. De fant også at prestasjonsevalueringen ble mindre viktig. Mye av årsaken til det kunne forklares med at realistiske målsetninger var vanskelig å identifisere, og at de uansett ble raskt utdaterte som følge av endringer i omgivelsene.

I en undersøkelse av flere virksomheter i Tyskland og Spania som ble gjort i kjølvannet av finanskrisen i 2008, fant Endenich (2014) at krisen endret måten virksomhetene benyttet budsjettet som styringsverktøy på. Det ble observert et skifte mot større grad av fleksibilitet, noe som ble sett på som en nødvendighet for å forsterke fremtidig bærekraftig vekst. Det ble dermed behov for at ledelsen endret budsjettprosessen fra å være et årlig rituale til en form for rullerende prognoser. Dette skulle gi et mer realistisk bilde av situasjonen akkurat der og da, og gjøre det enklere å fortløpende sette inn nødvendige tiltak for å håndtere krisen på best mulig måte. Tilsvarende funn ble gjort av Lorain, Demonte og Pelaez (2014), som også kunne vise til at budsjetteringen ble gjort mer fleksibel for å takle endringer i omgivelsene. Disse virksomhetene brukte mer tid på å definere kortsiktige målsetninger og hadde stort fokus på allokering av ressurser. Slik evnet budsjettet å bevare sin relevans som styringsverktøy til tross for stor usikkerhet i omgivelsene.

Pavlatos og Kostakis (2015) fant indikasjoner på at gjeldskrisen i Hellas førte til økt bruk av langsiktig planlegging blant virksomhetene i landet. Kostnadskontroll og evaluering av prestasjoner med utgangspunkt i det årlige budsjettet ble ikke prioritert. Ifølge Chenhall (2003) kan budsjettet spille en viktig rolle i virksomhetenes strategiske planlegging. Hansen og Van der Stede (2004) argumenterer likevel for at både langsiktig og kortsiktig planlegging er viktig for å kunne sette realistiske målsetninger, gjøre gode prioriteringer og styre i riktig retning. Langsiktig planlegging handler om å etablere ulike strategiske målsetninger med lang tidshorison, mens den kortsiktige planleggingen er operasjonelt orientert og skal bygge opp under den langsiktige planens mål og strategier. For å sikre best mulig planlegging, legger Chenhall (2003) sterkere vekt på interaktiv bruk av budsjettet. Det innebærer blant annet å overvåke informasjon som ledelsen vurderer at kan være strategisk viktig (Simons, 1995). I usikre omgivelser kan en virksomhet enten være utsatt eller forberedt på en krise, og ofte er det manglende planlegging som gjør det vanskelig å tilpasse seg uventede radikale endringer (Smith, 1990; Chenhall, 2003).

Mye av den eksisterende litteraturen på økonomistyring i krisetider peker på at diagnostiske systemer fremdeles spiller en viktig rolle. Ledelsen ønsker tettere budsjettkontroll, blant annet som følge av økt fokus på kortsiktige resultater og likviditetskontroll i en overlevelsesfase (Endenich, 2014; Bedford, Specklè & Widener, 2020). Samtidig ser det ut til at en helhetlig tilnærming til styringen er viktig for å bevare fleksibilitet og legge til rette for strategiske tilpasninger. Det innebærer blant annet at styringen ikke utelukkende bør bestå av formelle former for måling og kontroll av finansielle nøkkeltall, men at man også vektlegger informasjonsflyt, organisatorisk læring og overvåkning av strategiske usikkerheter. En sentral forutsetning for dette kan være at ett eller flere styringsverktøy i noen grad blir brukt interaktivt ved at ledelsen øker sin tilstedeværelse og involverer seg i ansattes aktiviteter og beslutningsprosesser. Gjennom diskusjoner og informasjonsdeling på tvers av ulike nivåer, kan virksomhetene slik være bedre rustet til å tilpasse seg endringer i omgivelsene.

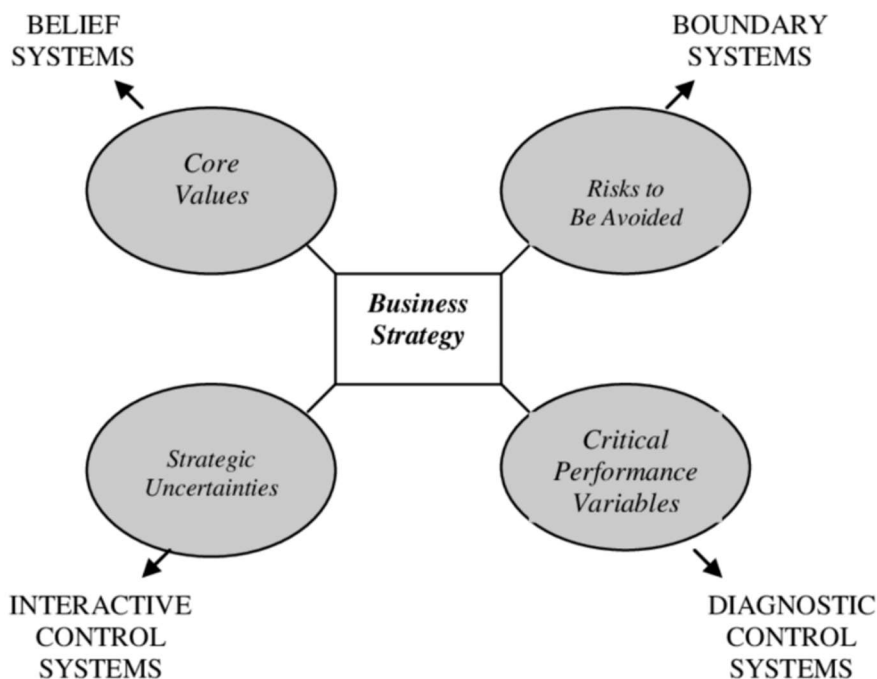
2.3 Teoretisk rammeverk: Levers of Control

Vi har valgt å besvare deler av vår problemstilling i lys av Simons' Levers of Control (1995), samt eksisterende forskning som også har gjort dette. Utgangspunktet for rammeverket er virksomheter sin utfordring med å utøve tilstrekkelig kontroll samtidig som det legges til rette for fleksibilitet, innovasjon og kreativitet. Som det faglige fundamentet i vår utredning, ønsker vi at rammeverket skal bidra til en konkretisering og legitimering av våre empiriske funn. Særlig interessant er det at budsjettet, med sitt noe rigide særpreg, står i sentrum for en slik

spenning Simons peker på. Når kriser og økt usikkerhet potensielt kan styrke dragkampen mellom kontroll og kreativitet ytterligere, vurderer vi dette rammeverket som veldig relevant i forhold til å studere hva som kjennetegner bruken av budsjettet under Covid-19.

Tradisjonelle former for overvåkning kan både være ressurskrevende og lite hensiktsmessig for å fremme mulighetssøkende atferd, særlig i dynamiske markeder med tøff konkurranse. Ved å presentere fire unike mekanismer, hver med sin konkrete hensikt, argumenterer Simons for at man får et helhetlig styringssystem. Gjennom en myndiggjøring av de ansatte, altså større grad av autonomi og selvbestemmelse, skal et velfungerende samspill mellom de fire mekanismene skape et fundament for effektiv styring som er tilpasset organisasjonens mål. Selve kjernen i rammeverket handler om forretningsstrategi, altså virksomhetens plan for å oppnå varige konkurransefortrinn.

I det videre følger en generell introduksjon av Simons' fire styringsmekanismer, før vi argumenterer for et tilspisset fokusområde i henhold til vår problemstilling.



Figur 2.1: Levers of Control rammeverket (Simons, 1995)

Trossystemer skal rette ansattes oppmerksomhet til sentrale prinsipper for verdiskaping (Simons, 1995). Gjennom å være visjonære og inspirerende skal de skape en styrket forpliktelse overfor virksomhetens kjerneverdier. For å appellere til alle ansattgrupper, er de gjerne brede og overordnede. En sentral forutsetning er dog at ledelsen selv handler i tråd med

disse, for å vise at de uttalte prinsippene faktisk er forankret i kjerneverdiene. En vellykket implementering av godt befestede trossystemer vil skape en bedre forståelse for hvilken hensikt og retning man jobber for. På denne måten kan ansatte oppleve økt motivasjon til å skape nye muligheter utover sine gitte arbeidsrammer, nettopp fordi trossystemer inspirerer til menneskets iboende ønske om å bidra.

Grensesystemer skal sette begrensninger på ansattes atferd (Simons, 1995). Kontroll skal bevares gjennom etiske retningslinjer for hvilke typer handlinger som er akseptable. En sentral utfordring er imidlertid å sette disse begrensningene uten at det går på bekostning av innovasjon og kreativitet. Simons mener at dette best løses ved å klart definere hva ansatte *ikke* kan gjøre, fremfor å formidle hva de *skal* gjøre. På denne måten tegner man et tydelig handlingsområde som beskytter mot omdømmesvikt og skandaler. Virksomhetens integritet styrkes uten at inspirerte ansatte knebles. Sammen skaper grensesystemer og trossystemer en dynamisk spenning. De utfyller hverandre ved å motivere, inspirere og gi retning innenfor klart definerte rammer som beskytter mot opportunistisk atferd.

Interaktive systemer brukes av ledelsen til å jevnlig involvere seg personlig i underordnede sine beslutninger (Simons, 1995). Særlig ser man at dette er viktig i større virksomheter, hvor informasjonsflyt og kunnskapsdeling kan være en utfordring. Formelle systemer av denne typen skal overvåke strategiske usikkerheter, hvor eksempelvis teknologi, kundepreferanser, myndighetsreguleringer og makroforhold kan tvinge frem nødvendige endringer. Det at ledelsen bruker tid på fysiske møter med ansatte på alle nivåer, er først og fremst med på å signalisere hva som er viktig. Samtidig kan slike interaksjoner skape grobunn til nye strategier. Interaktive systemer kjennetegnes ved fire karakteristikk: (1) De setter søkelys på informasjon som ledelsen vurderer som strategisk viktig. (2) Informasjonen krever jevnlig oppmerksomhet fra operative ledere på alle nivåer. (3) Data som frembringes av systemet behandles best gjennom fysisk samhandling mellom ledere og ansatte på alle nivåer i organisasjonen. (4) Systemet fungerer som en katalysator for kontinuerlig diskusjon om underliggende data og handlingsplaner (Simons, 1995). I praksis handler altså denne mekanismen om selve bruken av et styringsverktøy, hvor økt grad av kommunikasjon og fysisk tilstedeværelse skal drive organisatorisk læring og legge til rette for raskere omstillingsprosesser.

Diagnostiske systemer er formelle kontrollsystemer som brukes til å overvåke kritiske prestasjonsvariabler (Simons, 1995). På denne måten representerer de gjerne den tradisjonelle måten å styre en virksomhet på (Henri, 2006), slik vi eksempelvis kjenner fra budsjettet. Ved

hjelp av diagnostiske systemer kan ledelsen spore utviklingen til ansatte og avdelinger, vurdere lønnsomhet og kontrollere måloppnåelse av blant annet omsetningsvekst og markedsandeler. Ved tilbakemeldinger om eventuelle avvik kan man iverksette korrigerende tiltak. Prosessen knyttes til konseptet om "kybernetisk kontroll", som for øvrig utgjør en del av styringspakken til Malmi og Brown (2008), og består av følgende trinn: (1) Sette målsetninger, (2) arbeide mot måloppnåelse, (3) evaluere prestasjoner, (4) identifisere eventuelle avvik fra opprinnelige målsetninger, (5) levere tilbakemeldinger og - ideelt sett - (6) mate frem nye og bedre planer (Goretzki & Krauz, 2020). Fordi noe av poenget med diagnostiske systemer vil være å redusere behovet for direkte overvåkning fra toppledelsen, merker vi oss at Simons (1995) diskuterer faren for opportunistisk atferd. En mulig risiko er at ansatte kan manipulere økonomiske data for å utløse personlige bonuser. Faren ved å ikke bruke diagnostiske systemer er imidlertid at man risikerer å oppdage eventuelle avvik for sent, eller ikke i det hele tatt.

Selv om trossystemer og grensesystemer er en viktig del av Simons' rammeverk, ønsker vi i denne utredningen å sette søkelys på diagnostiske og interaktive systemer. Ifølge Su, Baird og Schoch (2017) er det også slik de fleste andre studier av denne typen er vinklet, og noe av grunnen er at det kan være mer relevant i forhold til å kartlegge selve bruken av styringssystemene (Langfield-Smith, 1997; Bisbe & Otley, 2004). Et annet viktig poeng er at måten budsjettet stort sett har blitt brukt på, både historisk og i nyere tid, gjør at mange karakteriserer det som et typisk diagnostisk system. Simons (1990) understreker nemlig at det ikke er styringsverktøyene i seg selv som definerer skillet mellom diagnostisk og interaktivt, men måten de brukes på til å styre virksomheten. Et relevant skille er at det diagnostiske brukes til å implementere tiltenkte strategier, mens det interaktive skal legge grunnlaget for fremveksten av nye strategier (Hofmann et al. 2012). Et styringsverktøy som bare blir brukt diagnostisk begrenses med andre ord til å være et slags måleverktøy, der ledelsen definerer og overvåker et sett med forhåndsbestemte parametere som de selv vurderer som avgjørende for konkret måloppnåelse. Interaktiv bruk derimot, kjennetegnes ved å være proaktiv, fremoverrettet og gjennom aktiv og hyppig dialog mellom ledelse og ansatte (Widener, 2007). Ifølge Burchell, Clubb, Hopwood og Hughes (1980), kan selvsagt også budsjettet brukes på en slik måte om ledelsen ønsker det.

Mye av litteraturen på bruken av styringsverktøy i en krise peker på viktigheten av å kunne kombinere både strammere og mer løsslupne former for kontroll (Goretzki & Kraus, 2020). En balanse mellom "mekaniske" systemer som vektlegger effektivitet og "organiske"

systemer som åpner for økt fleksibilitet, to prioriteringer som man tidligere vurderte som gjensidig utelukkende (Frow, Marginson & Ogden, 2010). Når usikkerheten er stor kan diagnostiske systemer miste sin relevans fordi det blir utfordrende for ledelsen å definere realistiske målsetninger. Det impliserer at det kanskje eksisterer et behov for at budsjettet i noen grad blir brukt på en interaktiv måte i en krise. Ved å bruke et styringsverktøy på denne måten fasiliterer man læring, kreativitet og får i større grad løftet frem det strategiske elementet. Eksempelvis fant Abernethy og Brownell (1999) at interaktiv bruk av budsjettet styrket prestasjonen til sykehus som sto fremfor strategiske endringer. På samme måte kunne Henri (2006) vise til at interaktiv bruk av styringssystemer hadde en positiv effekt på markedsorientering, entreprenørskap, innovasjon og organisatorisk læring. Hensikten er altså å skape en dypere forståelse for usikkerhetene i omgivelsene slik at man kan tilpasse strategien deretter, i en nedenfra-og-opp prosess.

Det er ledelsen som bestemmer hvilket styringsverktøy, om noen, som skal brukes på en interaktiv måte. Det ressurskrevende elementet gjør at Simons (1995) anbefaler å gjøre det med bare ett styringsverktøy om gangen, og den avgjørende faktoren vil være hvilke momenter man vurderer som viktigst. Fordi en krise som Covid-19 kommer med betydelige usikkerheter knyttet til både strategiske, finansielle og sosiale aspekter, mener vi det vil være interessant å studere hvorvidt virksomhetene bruker budsjettet mer interaktivt under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter. Det samme gjorde Janke, Mahlendorf og Weber (2014) under finanskrisen i 2008, der de fant indikasjoner på at mer interaktiv styring var en viktig forutsetning for å takle krisen på best mulig måte. Vi merker oss likevel at selv om deler av litteraturen peker på at interaktiv bruk av styringsverktøy kan være mer effektivt enn diagnostisk fra et generelt perspektiv, er forskning knyttet til de underliggende driverne som kan påvirke denne effektiviteten langt mer sjelden (Shen & Perera, 2013). Det betyr kanskje at det ikke finnes et entydig svar på hvilken tilnærming virksomhetene bør ha til styringen, men at eksempelvis ressurser, størrelse, markedsposisjon, kontekst og personlige preferanser kan være avgjørende.

For å studere bruken av budsjettet sett opp mot Levers of Control-rammeverket, vil vi i neste kapittel gå igjennom forskning knyttet til budsjettet som styringsverktøy. Avslutningsvis vil vi gripe fatt i deler av budsjettkritikken, da også utfordringer og konsekvenser av budsjettbruken vil være relevant for å forstå hvordan styringsverktøyet brukes i krisetider.

2.4 Budsjettet som styringsverktøy

Budsjettet regnes som et av virksomhetens viktigste verktøy for koordinering og kontroll (Luft & Shields, 2003). Selve budsjettprosessen kan være kompleks, men gir grunnlag for gode analyser og kontroll over virksomheten (Bondarenko, Panaedova, Gurieva, Belyanchikova & Mityushina, 2020). Budsjettet skal kunne gi ledelsen tilstrekkelig og nøyaktig informasjon som kan tas med inn i det strategiske arbeidet (Pfister, Peda & Otley, 2022). På den måten kan ledelsen ha kontroll på hvordan det går med virksomheten og tilpasse sine kortsiktige og langsiktige planer deretter. Otley (1999) hevder på sin side at budsjettets største fordel er at det gir muligheter til å få en større oversikt over samtlige av virksomhetens aktiviteter. Slik kan også ansatte lettere vurderes ut ifra prestasjoner og måloppnåelse dersom det er ønskelig, selv om Hansen og Van der Stede (2004) antyder at dette ikke vil være like relevant i usikre omgivelser siden usikkerheten da vil kunne gi ukontrollerte variasjoner i målingene.

Budsjettet kan deles inn i flere ulike delbudsjetter. Ifølge Helbæk (2014), er de mest sentrale typene resultatbudsjett, likviditetsbudsjett og balansebudsjett. Resultatbudsjettet viser selve driften av virksomheten i form av inntekter, kostnader og resultat i en gitt periode. Det viser den planlagte aktiviteten frem i tid og utgjør samtidig grunnlaget for å kunne si noe om virksomhetens lønnsomhet. Likviditetsbudsjettet gir virksomheten en oversikt over hvilke innbetalinger og utbetalinger som kommer i en gitt periode. Det er altså en beregning av fremtidig pengestrøm som kan brukes til å kontrollere at nødvendige likvide midler er tilgjengelig for å møte forpliktelser. Balansebudsjettet settes gjerne opp i slutten av en periode og viser en fordeling av virksomhetens eiendeler, gjeld og egenkapital. En annen relevant type budsjett er langtidsbudsjettet. I praksis er dette det samme som et ordinært budsjett, bare at det strekker seg over lengre tid, gjerne flere år. Langtidsbudsjettet kan altså være et viktig verktøy for virksomhetens økonomiske styring på lang sikt.

2.4.1 Ulike formål

Virksomhetenes motiv til å budsjettere kan variere (Hansen & Van der Stede, 2004). En av flere avgjørende faktorer er imidlertid størrelse, og budsjettet spiller gjerne en viktigere rolle i den strategiske planleggingen når flere interessenter er involvert. Da følger det ofte et større samfunnsansvar og strengere krav fra styret. Budsjettet blir dermed et gjennomarbeidet materiale som skal presenteres for å vise planer for fremtiden. Merchant (1984) forklarer at

store virksomheter gjerne standardiserer sine budsjetter slik at det mer effektivt kan kommunisere mål.

Mindre virksomheter kan ønske å budsjettere av helt andre grunner. Ofte kan det være en form for ansvarsdelegering, der man gjør avdelinger og enkeltpersoner ansvarlig for sine egne delmål (Hoff & Bjørnenak, 2005). Med andre ord kan motivet være økt forutsigbarhet, bedre forståelse for virksomhetens økonomi og måloppnåelse, samt koordinering av ressurser. Det vil imidlertid ikke alltid vil være virksomhetsspesifikke faktorer alene som avgjør hvordan budsjettet brukes (Moores & Yuen, 2001).

Siden ulike formål også kan være i konflikt med hverandre (Arnold & Gillenkirch, 2015), altså vanskelig å kombinere samtidig, kan det være naturlig at virksomheter vektlegger noen formål fremfor andre. De vanligste formålene med det tradisjonelle budsjettet kan deles inn i operasjonell planlegging, prestasjonsevaluering, kommunisering av mål, fordeling av ressurser, strategiske diskusjoner, motivering og belønning.

Operasjonell planlegging

En sentral del i den operasjonelle planleggingsprosessen er at ledelsen skal sette konkrete målsetninger. Det gir en god oversikt over samtlige av virksomhetens driftsorienterte aktiviteter i løpet av budsjettperioden, og på den måten bidrar budsjettet til å gi både ansatte og eiere bedre innsikt i virksomheten (Bondarenko et al. 2020). Ved å bruke budsjettet til operasjonelle planlegging, får også ledelsen bedre kunnskap om hvordan inntektene og kostnadene er fordelt. Da står man bedre rustet til å allokere ressurser. Ifølge Hansen og Van der Stede (2004), er ulike former for planlegging den viktigste grunnen til at virksomheter bruker budsjettet.

Prestasjonsevaluering

Måten et budsjett utformes på endres relativt sjelden. Det gir kontinuitet, og skaper et stabilt sammenligningsgrunnlag mellom ulike perioder. Budsjettet, sett opp imot regnskapet, sier gjerne noe om de faktiske prestasjonene og om virksomheten presterer i tråd med forventningene til eierne. På denne måten kan ledelsen bruke budsjettet til å identifisere de nøkkelfaktorene som bidrar til økt bunnlinje (Ferreira & Otley, 2009). Ifølge Hansen og Van der Stede (2004) er prestasjonsevaluering viktig for å gi bedre kontroll på virksomhetens overordnede målsetning.

Kommunisering av mål

Tydelige målsetninger er en forutsetning for at virksomheten skal kunne forbedre sine resultater (Arnold & Artz, 2015). Da er det viktig at ledelsen kommuniserer målsetninger nedover i organisasjonen på en slik måte at det motiverer og inkluderer de ansatte i målprosessen. Slik brukes budsjettet til å koordinere ulike aktiviteter og sørge for transparent informasjon mellom avdelinger. På den måten kan ledelsen avdekke styrker og svakheter internt i virksomheten. Ifølge Hansen og Van der Stede (2004), så anses bruken av budsjettet til å kommunisere mål som ekstra viktig i bransjer preget av stor konkurranse og der omgivelsene er mer usikre.

Fordeling av ressurser

Regnskapet gir en samlet oversikt over virksomhetens ressurser, og budsjettet viser hvordan disse skal fordeles gjennom budsjettperioden. Slik kan virksomheten få bedre kontroll over egne ressurser (Chenhall, 2003). Disse må ledelsen fordele utover virksomhetens aktiviteter, for å nå både kortsiktige og langsiktige målsetninger (Otley, 2007). Utfordringen for ledelsen er imidlertid å kartlegge hvilke av aktivitetene de ønsker å delegerer de nødvendige ressursene til, som kan være i form av både humankapital og investeringer.

Strategiske diskusjoner

Selv om budsjettet kritiseres for å være dårlig forankret i virksomhetens strategi, blant annet gjennom et overdrevent fokus på kortsiktige finansielle måltall (Neely et al., 2003), kan det også ha stor nytte i strategiske diskusjoner dersom det blir brukt riktig. En forutsetning er at ledelsen tar med seg budsjettinformasjonen inn i det strategiske arbeidet for å analysere og eventuelt revidere langsiktige planer. Begrepet kan altså ha en relevant kobling til interaktiv bruk av budsjettet, som Simons (1995) blant annet mener kan skape grobunn til nye strategier.

Motivering

Dersom målene som settes i budsjettet oppleves som realistiske og rettferdige, kan det være en motiverende faktor for de ansatte (Hofstede, 1967). En konkretisering av finansielle rammer og målsetninger tydeliggjør prestasjoner og eventuelle avvik, og skaper således et sterkere insentiv til eksempelvis kostnadskontroll. Deltakelse i selve budsjettprosessen kan øke denne effekten ytterligere. Først og fremst gjennom styrket eierskap til de målsetningene som blir satt, men også fordi det gjerne skaper en bedre forståelse for hvordan egne arbeidsområder henger sammen med resten av organisasjonen (Searfoss & Monczka, 1973).

Belønning

Fordi budsjettet er godt egnet til sammenligning og evaluering av måloppnåelse, kan det også knyttes til belønningssystemer. Dette omfatter alle typer insentiver som virksomheten kan benytte for å motivere til ønsket atferd, både finansielle og ikke-finansielle (Johanson & Madsen, 2013). Enkelte er kritiske til at budsjettet blir brukt på denne måten fordi det blant annet kan føre til at ansatte handler på tvers av virksomhetens mål (Jensen, 2003). Likevel er det ifølge Bergstrand, Bjørnenak og Boye (1999) ganske vanlig å knytte budsjettmål opp mot ulike former for kompensasjon.

2.4.2 Kritikk mot budsjettet

Selv om budsjettet er et viktig verktøy for styring og kontroll i de fleste virksomheter, har det i lang tid blitt utsatt for kritikk fra flere hold (Lowe & Shaw, 1968; Hopwood 1972). Den noe eldre deler av kritikken stammer fra den såkalte Relevance Lost-debatten, der man blant annet mente at styringsinformasjonen kom for sent, var for aggregert og for påvirket av krav til ekstern rapportering. Følgelig ble budsjettet vurdert som mindre nyttig for de som skulle fatte beslutninger (Bjørnenak, 2010). Kritikken ble så drevet videre av praktikanter, hvis største bekymring var budsjettets bruk til planlegging og prestasjonsevaluering (Neely et al., 2001). I nyere tid representeres kritikken ved Beyond Budgeting, en bevegelse som er enda bredere i sine kritiske synspunkter. Her er man også opptatt av uheldige atferdsmessige sider ved budsjetteringen og at styringsverktøyet bidrar lite til verdiskaping (Bogsnes, 2009).

Kritikken kan i dag sammenfattes og angripes fra tre forskjellige vinklinger: kritikk knyttet til budsjetteringsprosessen, budsjettets innvirkning på de ansatte og organisasjonen, og problemer i et strategisk perspektiv. Vi diskuterer disse mer inngående i det følgende.

Kritikk mot budsjetteringsprosessen

Normalt varer en budsjettperiode i 12 måneder, men den kan også spre seg over perioder på tre til fem år. Ofte er det historiske regnskapstall som ligger til grunn for den årlige fastsettelsen av budsjettet, noe som fører til at man kan ende opp med en enkel fremskrivelse av trend (Wallander, 1999). Styringsinformasjonen blir lite relevant fordi man implisitt går ut ifra at alt skal fortsette som før. Med stor usikkerhet i omgivelsene kan dette være svært uheldig. Samtidig kritiseres budsjettet for å ikke oppdateres ofte nok. Risikoen med å ikke benytte en form for rullerende prognoser er at budsjettet raskt kan bli utdatert, og ofte tidlig i perioden (Hansen & Van der Stede, 2004). Budsjettet er altså svært følsomt for de antakelsene som blir lagt til grunn på fastsettelsestidspunktet.

Budsjettprosessen kan i tillegg være veldig ressurskrevende. Ledere og mellomledere må ofte bruke mye tid for at budsjettet skal bli så realistisk som mulig, noe som kan gå utover andre aktiviteter i virksomheten (Lidia, 2014). I tillegg skal det gjerne revideres flere ganger gjennom året, og det blir stadig mer detaljert som følge av endrede markedsforhold (Ekholm & Wallin, 2000). Det skal også gjennomføres forklaringer og analyser av eventuelle avvik. Med utgangspunkt i dette, hevder Hope og Fraser (2003) at ledelsen kan bruke så mye som 30% av sin tid til budsjettprosessen. Samtidig kunne Libby og Lindsay (2010) i sin undersøkelse vise til at det tok ca. 10 uker å ferdigstille budsjettet i mellomstore og store amerikanske selskaper. Om det likevel tilfører virksomheten tilstrekkelig verdi er ikke dette nødvendigvis problematisk i seg selv, men det er betimelig å stille spørsmål ved hvorvidt kostnadene overstiger nytten. Ifølge blant andre Neely et al. (2001) er det dette som betegnes som kjernen i kritikken mot budsjettprosessen, og noe av årsaken til at Otley (2007) mener man bør vurdere å heller se til alternative styringsverktøy.

Budsjettets innvirkning på de ansatte og organisasjonen

Fordi budsjettet ofte utarbeides og vedtas av toppledelsen, kan det av mellomledere og ansatte bli sett på som en viktig forpliktelse (Hope & Faser, 1997). Det legger klare føringer for hvordan enheten skal styres. På denne måten kan man argumentere for at budsjettet forsterker sentralisering og vertikal styring. Streng rammebetingelser kan føre til at ansatte mister ansvarsfølelse, fleksibilitet og beslutningsmyndighet, som videre kan gjøre at de føler seg lite verdsatt og mister motivasjon. Denne effekten kan forsterkes ytterligere dersom de heller ikke blir inkludert i budsjettprosessen, fordi det kan oppleves som manglende tillit fra ledelsen (Shields & Shields, 1998). Kritikken sentrerer altså rundt dårlig forvaltning av humankapital.

Dersom budsjettet brukes til prestasjonsevaluering, risikerer man at alle ønsker å ha fokus på sine egne målsetninger. Med lite insentiv til samarbeid, kan det skape barrierer mellom avdelinger internt i virksomheten, med påfølgende maktkamp om ressurser (Neely et al., 2001). Om avdelingene i tillegg sammenlignes relativt til hverandre, kan man skape en usunn konkurransekultur. Dette kan igjen ødelegge for kunnskapsdeling og innovasjon.

En annen del av kritikken er rettet mot budsjettets rolle som belønningssystem. Ledere blir målt på konkret måloppnåelse, og kan eksempelvis belønnes med bonusavtaler for å nå forhåndsbestemte budsjettmål. Risikoen med en slik praksis er imidlertid at det kan oppmuntre til "gaming" og annen dysfunksjonell atferd, noe Libby og Lindsay (2010) kunne vise til at var relativt utbredt blant amerikanske selskaper i sin studie. Eksempelvis kan ledere

være fristet til å forhandle frem mål som er lavere enn hva man i virkeligheten er i stand til å oppnå for å øke sjansen for å nå målene (Church, Hannan & Kuang, 2012). Et annet poeng er at det kan skape en slags bevilgningstankegang, hvor man bevisst bruker opp tildelte midler mot slutten av perioden for å ikke risikere lavere bevilgning i neste periode (Bart, 1988). Virksomheter kan bli så opphengt i kortsiktig måloppnåelse at det går på bekostning av langsiktige strategier (Van der Stede, 2000).

Problemer i et strategisk perspektiv

Budsjettet kritiseres ofte for å ha et overdrevent fokus på finansielle måltall, uten å gjøre rede for hvordan disse skal oppnås (Ekholm & Wallin, 2000; Otley, 1999). Da risikerer man en neglisjering av sentrale verdidrivere som eksempelvis kundetilfredshet, utvikling av interne ressurser og gode arbeidsprosesser (Kaplan & Norton, 1996). En annen konsekvens kan være at virksomheten må utelukke prosjekter som er forenlig med dens langsiktige strategi fordi det ikke er tilstrekkelig med budsjettmidler tilgjengelig. Man risikerer en kultur preget av en kortsiktig tankegang, hvor kostnadskontroll og budsjettdisiplin trumfer en langsiktig forretningsstrategi (Neely et al., 2003). I slike tilfeller mislykkes budsjettet med å kommunisere virksomhetens overordnede målsetninger, og kan dermed bidra til å destruere målkongruens.

Også utarbeidelsen av budsjettet kritiseres for å være en prosess der man ikke tilstrekkelig tenker igjennom hvordan målsetninger skal nås (Hansen et al., 2003). Kanskje er det fjorårets budsjett som er utgangspunktet, og så nøyer man seg med enkle prosentvise justeringer for lønns- og prisvekst. Da fastsettes budsjettet svært uavhengig fra virksomhetens strategier. Når budsjetttrammene i tillegg gjerne endres sjelden, vil det også vanskeliggjøre fleksibilitet og reaksjonsevne i forhold til viktige markedsbevegelser (Hope & Fraser, 2003). Overdreven budsjettdisiplin kan også undergrave risikovilje, og gå på bekostning av kreativitet og mulighetssøkende atferd (Libby & Lindsay, 2010).

I teorikapittelet startet vi med å se til ulike studier av økonomisk styring i en krisekontekst, for slik å kartlegge praksis knyttet til virksomhetsstyring i usikre omgivelser. Ved å følge opp med en detaljert beskrivelse av Levers of Control-rammeverket og budsjettet som sådan, har vi forsøkt å skape et teoretisk fundament til oppgavens problemstilling. Det skal bidra til å svare på hvordan og til hvilke formål budsjettet har blitt brukt i utsatte bransjer under Covid-19 når vi senere presenterer analyser og diskusjon av vårt empiriske materiale.

3. Metode

I dette kapittelet presenterer vi oppgavens metodiske tilnærming, hvor vi gjør rede for hvordan vi har valgt ut og innhentet data for å besvare vår problemstilling. Kapittelet er i stor grad strukturert i henhold til Van der Stede, Young og Chen (2007) sine anbefalinger. Innledningsvis diskuterer vi vårt personlige vitenskapsteoretiske ståsted, før vi beskriver praksis knyttet til studiens forskningsdesign. Videre følger informasjon om datamateriale, herunder innsamlingsmetode, populasjon og utvalg, samt en detaljert beskrivelse av hvordan vi utformet spørreskjemaet og gjennomførte undersøkelsen. Kapittelet avsluttes med en kritisk evaluering av studiens kvalitet, hvor vi blant annet gjennomfører en frafallsanalyse og diskuterer reliabilitet og validitet.

3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted

Epistemologi handler om hvordan vi kan tilegne oss kunnskap om et tema, og om denne kunnskapens gyldighet (Tjora, 2021). På mange måter er det læren om vitenskap og innsikt. Som forskere ønsker vi å kort redegjøre for vårt epistemologiske ståsted, da dette vil legge premissene for studiens forskningsmetode, altså hvordan vi henter inn og tolker informasjon. Dette må igjen ses i sammenheng med det ontologiske, som Clark, Foster, Sloan og Bryman (2021) beskriver som læren om hva som eksisterer. Siden det er virkeligheten vi er interessert i å lære om, vil det være avgjørende hvordan vi selv definerer den virkeligheten. De valgene vi har tatt knyttet til datainnsamling og metode, samt eventuelle funn og de konklusjonene vi til slutt trekker, må altså vurderes i lys av disse perspektivene.

Vår studie forsøker å gi svar på eventuelle endringer i bruken av budsjettet som følge av Covid-19. Vi ønsker å presentere en virkelighetsnær og objektiv sannhet, uavhengig av våre personlige synspunkter. Clark et al. (2021) beskriver dette som en positivistisk tilnærming, som har en naturvitenskapelig opprinnelse. Vår ambisjon er å utlede generelle årsakssammenhenger med utgangspunkt i observerte effekter i statistiske analyser. En viktig forutsetning for dette er at den informasjonen vi henter inn må kunne kvantifiseres, altså uttrykkes i målbare størrelser. Følgelig er det slik at vårt positivistiske ståsted gjør det naturlig å velge en kvantitativ forskningsmetode.

Den konkrete målbarheten vi søker er forenlig med en objektivistisk ontologi, som ifølge Clark et al. (2021) har som utgangspunkt at sosiale fenomener eksisterer separat og uten påvirkning fra sosiale aktører. I denne studiens kontekst impliserer dette at eksempelvis

virksomhetene, med deres hierarki, prosedyrer og styringssystemer, har sin egen virkelighet uavhengig av de ansattes bevissthet.

3.2 Forskningsdesign

Valg av forskningsdesign er det første man starter med i enhver metodisk tilnærming, og valget vil kunne ha stor betydning for blant annet oppgavens validitet (Oppen, Mørk, Haus & Keeping, 2020). Det som er viktig er å velge i henhold til hvordan man best kan besvare studiens problemstilling. Med utgangspunkt i vår problemstilling kan man på den ene siden argumentere for et deskriptivt design, da det eksisterer lite forskning på bruken av budsjettet under en global pandemi. Deskriptive undersøkelser kjennetegnes ved å være beskrivende, og er i utgangspunktet ikke ment å si noe om årsak (Oppen et al. 2020). På den andre siden kan det argumenteres for et eksplorerende design. Det kan ofte være mer naturlig i tilfeller hvor man skal undersøke et nytt fenomen, samt i tilfeller hvor man har uklare problemstillinger som gjør det vanskeligere å lage hypoteser.

I denne masteravhandlingen vil vi forsøke å finne ut hvorvidt Covid-19 har endret måten virksomheter bruker budsjettet på. Gjennom et grundig litteratursøk har vi lagt etablerte teorier og forskning til grunn for å besvare vår problemstilling. I tillegg ønsker vi å observere og samle informasjon fra våre respondenter. Dette taler til fordel for at det vil være mest hensiktsmessig å ta utgangspunkt i en tverrsnittsundersøkelse med et deduktivt forskningsdesign. Det som kjennetegner et deduktivt forskningsdesign er at vi innhenter informasjon fra en større mengde med respondenter, for slik å teste teori mot det empiriske materialet. Ifølge Van der Stede et al. (2007) er dette det absolutt mest vanlige innenfor spørreskjemaundersøkelser om økonomistyring. I stedet for å konstruere hypoteser, har vi valgt å supplere vår problemstilling med to konkrete forskningsspørsmål. Grunnen til at vi har gjort det slik er for å gå noe bredere ut, for på den måten å kartlegge og forstå bruken av budsjettet under Covid-19 best mulig.

For å samle inn data har vi valgt en kvantitativ forskningsstrategi. En slik strategi egner seg best når vi ønsker å få informasjon om en stor gruppe, som vi igjen vil transformere om til statistikk og analysere i henhold til våre forskningsspørsmål. I tillegg gir dette oss muligheter til å kunne konkretisere våre funn og generalisere til en større populasjon (Oppen et al., 2020). For å innhente informasjon, har vi valgt et elektronisk spørreskjema med faste svaralternativer. Den største fordelen med spørreskjema er at det kan standardiseres og sendes ut til en stor mengde respondenter. Ifølge Van der Stede et al. (2007) kan spørreskjemaet være

en veldig god kilde til store mengder data av høy kvalitet dersom det brukes riktig. Problemet er imidlertid ofte at mange studier ikke lykkes med å følge sentrale prinsipper for design og gjennomføring. Blant annet stilles det store krav til at de begrepene som blir benyttet er godt definert (Oppen et al., 2020). En av utfordringene med en kvantitativ undersøkelse er at vi ikke vil få den nære relasjonen med respondentene som kan oppstå i kvalitative intervjuer. Det kan igjen føre til at vi mister muligheten til å svare på eventuelle spørsmål som respondenten måtte ha, og vi kan heller ikke stille oppfølgingsspørsmål for å utforske potensielle muligheter. Slik understrekes viktigheten av begrepsvaliditet og et høyt presisjonsnivå på spørsmål og svaralternativer. Eventuelle uklarheter i undersøkelsen forsøkte vi imidlertid å eliminere på forhånd ved å gjennomføre forhåndstesting på tre av respondentene før vi distribuerte spørreskjemaet til hele utvalget. Den praktiske gjennomføringen av undersøkelsen diskuterer vi mer inngående i kapittel 3.3.3.

3.3 Datamateriale

3.3.1 Populasjon og utvalg

Vår problemstilling begrenser studien til å kartlegge hva som kjennetegner bruken av budsjettet i bransjer som ble negativt påvirket av Covid-19. I henhold til EUs standard for næringsgruppering (NACE), valgte vi seks ulike bransjer som vi selv vurderte som mest relevante for vår studie. Noen fordi de kjennetegnes ved reisevirksomhet eller at folk samles på samme sted, og andre fordi de antas å ha blitt direkte eller indirekte påvirket av ulike smitteverntiltak og samfunnets nedstengning for øvrig. Som et supplement til våre vurderinger brukte vi også en rapport fra Regjeringen (2020) og en medlemsundersøkelse fra NHO (2021). Andre bransjer, som eksempelvis informasjon og kommunikasjon, ble naturlig å ekskludere fordi vi vurderte at pandemien her kanskje hadde hatt en positiv effekt på flere av virksomhetene. Fordi vi i denne studien ønsket å begrense oss til det private næringslivet, ble også offentlig administrasjon utelatt fra kartleggingen. Selskapsform begrenset vi til aksjeselskap, allmennaksjeselskap og samvirkeforetak. De ulike bransjene som er representert i undersøkelsen fremkommer av tabell 3.1.

For å sikre tilstrekkelig kompleksitet i økonomistyringen og øke sjansen for at virksomhetene hadde en formell budsjetteringspraksis, ønsket vi minimum 50 ansatte og en omsetning på over 10 millioner kroner. Som filtreringsverktøy brukte vi Proff Forvalt. Der gjennomførte vi en segmentering med utgangspunkt i ovenstående kriterier, noe som resulterte i en teoretisk populasjon på 3470 virksomheter. Da hadde vi utelukket alle som var inaktive. Det er disse

som i prinsippet omfattes av studien, og som vi er interessert i å si noe om. Siden vi krevde at virksomheten skulle ha e-postadresse tilgjengelig, ble vår faktiske populasjon redusert til 2052. Vi merker oss at et slikt frafall kan resultere i systematisk skjevhet, altså gjøre at utvalget ikke er tilstrekkelig representativt for populasjonen. Dette kan svekke vår statistiske konklusjonsvaliditet (Oppen et al., 2020). I lys av denne avhandlingens tidsomfang vurderer vi likevel frafallet som akseptabelt, da det ville være særdeles tidkrevende å manuelt innhente kontaktinformasjon fra alle som manglet dette. Vi diskuterer frafallet mer inngående i kapittel 3.4.1.

Næringsgruppering (NACE)	Teoretisk populasjon	Faktisk populasjon
C Industri	945	635
F Bygge- og anleggsvirksomhet	738	462
G Varehandel, reparasjon av motorvogner	854	510
H Transport og lagring	381	214
I Overnattings- og serveringsvirksomhet	422	172
R Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter	130	59
Sum	3470	2052

Tabell 3.1 Teoretisk og faktisk populasjon

For å øke sannsynligheten for at undersøkelsen skulle bli besvart, ønsket vi å distribuere spørreskjemaet direkte til den enkelte respondent. Det vi derfor gjorde, var å først sende ut en skriftlig henvendelse til hele den faktiske populasjonen (vedlegg 1). Der forklarte vi kort studiens tema og kontekst, for deretter å be om kontaktinformasjon til økonomiansvarlig eller andre med god kunnskap om den økonomiske styringen i virksomheten. Vi endte opp med å få tilsendt 277 e-postadresser i retur. Følgelig utgjør dette vårt bruttoutvalg, altså det endelige utvalget for deltakelse i studien.

Etter at undersøkelsen ble avsluttet hadde vi fått inn 160 svar, som representerer studiens nettoutvalg. Det gir en responsrate på 57,8%. Ifølge Jacobsen (2015) er en generell tommelfingerregel at 50% er tilfredsstillende, mens Van der Stede et al. (2005) skriver at gjennomsnittlig svarprosent innenfor økonomistyringsfeltet er 55%, dog med relativt store variasjoner. Vi plasserer oss altså noe høyere enn dette, og betydelig høyere enn eksempelvis Libby og Lindsay (2010) og Ekholm og Wallin (2000), som fikk henholdsvis 13,6% og 25,8% i sine studier. Årsaken til den gode svarprosenten kan nok tilskrives det faktum at vi først innhentet kontaktinformasjon direkte til en respondent med god kjennskap til økonomistyringen. Dersom vi hadde valgt å distribuere undersøkelsen til hele den faktiske populasjonen hadde vi kanskje fått inn flere svar, men da ville nok også prosentandelen som

svarte vært lavere. Det kan også hende at virksomhetene synes at problemstillingen var interessant og relevant, uten at vi på noen måte insinuerer at det motsatte er tilfelle i andre undersøkelser. At spørreskjemaet vårt tok relativt kort tid å gjennomføre (rundt 10 minutter) bidro nok også til å bedre responsraten.

3.3.2 Utforming av spørreskjema

I et spørreskjema er det viktig at spørsmålene er utformet på en god måte. Siden vi verken kjenner våre respondenter eller kan være til stede for å svare på eventuelle spørsmål, åpner en spørreundersøkelse som dette for både ulike tolkninger og mulige misforståelser. Vi har derfor lagt mye tid i utformingen av selve spørreskjemaet, slik blant andre Van der stede et al. (2007) anbefaler. Vårt hovedfokus har vært at spørsmålene skal være entydig formulert, samt at de ulike svaralternativene skal samsvare godt og være av logisk karakter. God kommunikasjon med respondenten er viktig for at vedkommende skal kunne uttrykke seg på en måte som reflekterer deres faktiske mening (Oppen et al., 2020), noe som følgelig påvirker studiens validitet. Det var også viktig for oss at undersøkelsen ikke ble for omfattende. Vi ønsket i utgangspunktet at det skulle ta rundt 10 minutter å besvare alle spørsmålene, for slik å øke sannsynligheten for at respondentene kunne prioritere å delta i det som nok er travle hverdager for de fleste.

Vi utarbeidet vårt spørreskjema via Nettskjema.no. Undersøkelsen innledes med noen kategoriske spørsmål om blant annet respondentens stilling i virksomheten, samt hvilken bransje virksomheten tilhører. Disse spørsmålene har begrensede statistiske egenskaper, men er godt egnet til å beskrive utvalget og studere segment- og gruppeforskjeller (Oppen et al., 2020). Resterende spørsmål er stort sett av kontinuerlig karakter og på ordinalnivå, der respondenten skal ta stilling til grad av enighet knyttet til en rekke påstander. I disse tilfellene har vi valgt å benytte en fem punkts Likert-skala, som ofte går fra enten "helt uenig" til "helt enig", eller fra "ikke i det hele tatt" til "i svært stor grad". En skala på fem punkter er mer nyansert enn tre punkter, og fanger således opp større variasjoner i svarene. Samtidig er den mindre kompleks enn eksempelvis sju punkter, som kan være mer tidkrevende og uoversiktlig for respondenten.

Undersøkelsen består av totalt 12 spørsmål. Med unntak av spørsmål nr. 2, hvor respondenten ble bedt om å gi et estimat på antall ansatte i virksomheten, er alle lukkede. Det betyr at det ikke vil være mulig å svare noe annet enn de alternativene som er oppgitt. Dette har vi bevisst gjort for å standardisere informasjonen i størst mulig grad. Under den forutsetning at

spørsmålene og svaralternativene er presise nok, gjør dette det enklere for respondenten å svare. Det blir også enklere for oss å bearbeide datamaterialet statistisk.

I tråd med anbefalingene til Boynton og Greenhalgh (2004), har vi hentet inspirasjon fra tilsvarende undersøkelser. Dette har både vært tidsbesparende, samt at det gir en viss trygghet å se til allerede validerte spørreskjemaer. Masteroppgavene til både Solstad og Sommervik (2015) og Frekhaug og Furnes (2021) har vært verdifulle i så måte, og så har vi selvsagt tilpasset spørsmålene i henhold til egne ønsker og behov. Vi har også supplert med noen egenutviklede spørsmål, fortrinnsvis rettet mot interaktiv bruk av budsjettet og potensielle utfordringer med bruken av budsjettet. Vi hadde hele tiden jevn dialog med veileder, som kvalitetssikret spørreskjemaet før utsending.

3.3.3 Gjennomføring av undersøkelsen

Som kort beskrevet i delkapittel 3.3.1, startet vi med å sende epost til hele den faktiske populasjonen på 2052 virksomheter. Kontaktinformasjonen vi hentet ut fra Proff Forvalt var stort sett firmaposter, og siden vi ønsket å sende spørreskjemaet direkte til respondent, etterspurte vi epostadresse til økonomiansvarlig eller andre med god kjennskap til den økonomiske styringen. Det skulle imidlertid raskt vise seg at flere av epostadressene ikke lenger var aktive, da en betydelig del av sendingene feilet. For å sikre tilstrekkelig utvalgsstørrelse, så vi oss nødt til å hente inn flere av disse adressene manuelt. Vi søkte derfor opp virksomhetene på internett og fant oppdatert kontaktinformasjon på hjemmesiden deres. I noen tilfeller, hvor epostadressen direkte til daglig leder eller økonomiansvarlig var tilgjengelig, la vi den direkte til bruttoutvalget. Dette var en tidkrevende del av prosessen.

Etter noen dager hadde vi fått en betydelig mengde svar. Da var det gledelig at mange var positive til å delta i undersøkelsen. Noen svarte imidlertid at de ikke hadde anledning på grunn av enten utskiftninger i ledelsen eller hektiske dager med årsoppgjør. Andre mente at de ikke var relevant for undersøkelsen fordi de ikke benyttet budsjett som styringsverktøy. Det var likevel slik at majoriteten av de vi kontaktet aldri svarte i det hele tatt, noe som må forventes når man distribuerer til såpass mange.

Etter knappe to uker kunne vi telle 277 unike epostadresser, som utgjør vårt samlede bruttoutvalg for undersøkelsen. Disse fikk den 1. februar 2023 tilsendt en henvendelse (vedlegg 2) med noe mer inngående informasjon om studien, ytterligere forsikring om anonymitet og en direkte link til spørreskjemaet på Nettskjema.no. I henhold til anbefalingene fra Setia (2017) hadde vi da allerede fått forhåndstestet undersøkelsen med tre kandidater etter

avtale. Tilbakemeldingene, som vi fikk både skriftlig og over telefon, var jevnt over veldig gode. Vi fikk blant annet bekreftet at undersøkelsen ikke tok for lang tid å gjennomføre, at spørsmålene var enkle å forstå og at de ulike svaralternativene hadde en logisk oppbygging. Dette var viktig fordi undersøkelsen var selv-administrerende, i den betydning at respondenten selv skulle fylle ut spørreskjemaet uten veiledning eller hjelp fra oss underveis.

I henhold til Norsk senter for forskningsdata (NSD) sine retningslinjer for meldeplikt, vurderte vi i utgangspunktet undersøkelsen vår som ikke meldepliktig. Ingen personopplysninger ble samlet inn. For ryddigheten sin skyld valgte vi likevel å søke. Etter noen uker fikk vi skriftlig tilbakemelding om at prosjektet ikke trengte vurdering fordi ingen identifiserende opplysninger skulle behandles.

Én uke etter at undersøkelsen ble sendt ut hadde vi fått inn 103 svar. Da vi kunne se tegn til at aktiviteten hadde begynt å dale, besluttet vi å sende ut en vennlig påminnelse i håp om å øke svarprosenten ytterligere. Dette er et tiltak som Van der Stede et al. (2007) trekker frem som et viktig element for å bedre spørreundersøkelsens kvalitet. For oss gav dette svært god effekt. Ti dager senere, 17. februar 2023, ble undersøkelsen avsluttet med 160 unike svar.

3.3.4 Operasjonalisering av variabler

I en undersøkelse som dette er det viktig at vi er presise i de teoretiske begrepene vi ønsker å måle. Begrepene må konkretiseres i en eller flere målbare variabler for å sikre god begrepsvaliditet, altså stor grad av samsvar mellom teoretisk begrep og operasjonelt mål (Van der Stede, Young & Chen, 2005). Operasjonalisering er derfor helt avgjørende for at kvaliteten på våre analyser skal bli så god som mulig (Oppen et al., 2020). I dette kapittelet følger en operasjonalisering av de ulike variablene som danner grunnlaget for avhandlingen og hvordan vi svarer på problemstillingen.

Størrelse

Ifølge Chenhall (2003) finnes det ulike måter å måle størrelse på, som for eksempel antall ansatte, omsetning og total kapital. En større virksomhet er gjerne mer kompleks, og har følgelig behov for flere og annerledes styringsmekanismer enn en mindre virksomhet. Da det ikke alltid vil være samsvar mellom omsetning og ansatte, var det et alternativ å måle begge deler. For enkelhets skyld valgte vi likevel å bare bruke antall ansatte som mål på størrelse, slik også Nordheim og Skog (2018) og Finne og Moum (2022) har gjort i sine masteravhandlinger. Det er også dette Erichsen, Solberg og Stiklestad (2018) beskriver som det mest vanlige. Samme forfattere kategoriserer virksomheter med inntil 50 ansatte som

"små", de med mellom 50 og 250 som "mellomstore" og de med over 250 som "store". På dette spørsmålet valgte vi å la respondenten sette inn et estimat selv, da vår vurdering er at det er enklere å komme med et anslag i stedet for å ta stilling til hvilket intervall man skal velge.

Bransje

På spørsmål 3 skal respondenten velge hvilken bransje virksomheten hører til. De ulike svaralternativene deles inn med utgangspunkt i kodeverket NACE, som er EUs standard for næringsgruppering. Koden reflekterer hvilken økonomisk hovedaktivitet virksomheten bedriver. Vi har inkludert de samme bransjene som da vi segmenterte ønsket populasjon for studien på Proff Forvalt, men for sikkerhets skyld ber vi respondenten om å velge den som passer best.

Organisasjonsstruktur

Organisasjonsstruktur kan beskrives som virksomhetens formelle inndeling av oppgave- og autoritetsforhold. På dette spørsmålet ønsker vi at respondenten skal vurdere om de har en flat struktur, om de har flere nivå med ledere og mellomledere, og om virksomheten har en sentralisert beslutningstaking. Svaralternativene fremstilles i en fem-punkts skala som går fra (1) helt uenig til (5) helt enig.

Opplevd krise

Hvordan virksomhetene i studien har vært påvirket av pandemien vil være en viktig del av våre analyser. Her er det rimelig å anta relativt store individuelle forskjeller. Men fordi faktisk påvirkning vil være veldig krevende å måle, benytter vi variabelen "opplevd krise". Dette er i tråd med tilnæringer i andre studier (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016; Bedford et al. 2020). I spørsmål 5 skal respondenten derfor ta stilling til hvordan vedkommende opplever at virksomheten overordnet sett ble påvirket av pandemien, mens vi i spørsmål 6 spør om spesifikke endringer i tilknytning til omsetning, lønnsomhet, likviditet, kunders betalingsevne, sykefravær, tilgang på arbeidskraft og tilgang på kapital. Det er disse faktorene vi vurderer som mest relevant i henhold til hvordan en krise som Covid-19 påvirker en virksomhet. Målingen består altså både av finansielle og ikke-finansielle parametere. Respondenten skal svare på en fem-punkts skala som går fra (1) stor forverring til (5) stor forbedring.

Delbudsjetter

En virksomhet kan velge å benytte seg av ulike typer budsjett. Også disse måler vi med direkte spørsmål. Her har vi tatt utgangspunkt i Helbæk (2014), som lister opp

resultatbudsjett, likviditetsbudsjett og balansebudsjett som de mest vanlige. I tillegg ønsket vi å inkludere langtidsbudsjettet, som er ekstra interessant grunnet perioden virksomhetene i undersøkelsen har vært igjennom. Svaralternativene går fra (1) aldri til (5) systematisk, der sistnevnte i praksis betyr en strukturert og planmessig tilnærming.

Budsjettformål

De ulike formålene budsjettet kan brukes til for å styre virksomheten måles gjennom syv direkte spørsmål. Her har vi sett til blant andre Hansen og Van der Stede (2004), Arnold og Gillenkirch (2015) og Becker et al. (2016). Siden enkelte deler av litteraturen presenterer formålene mer aggregert enn andre, har vi selv laget en liste som vi mener er dekkende og relevant i henhold til vår problemstilling. Det inkluderer operasjonell planlegging, prestasjonsevaluering, kommunisering av mål, fordeling av ressurser, motivering av ansatte og belønning av ansatte. Inspirert av Frekhaug og Furnes (2021), valgte vi også å ta med variabelen "strategiske diskusjoner". Dette mener vi er en interessant vinkling som harmonerer godt med Simons' (1995) betraktninger rundt interaktive styringssystemer og strategiske usikkerheter. Svaralternativene går fra (1) i svært liten grad til (5) i svært stor grad.

Interaktiv bruk av budsjettet

Styringssystemer som brukes interaktivt kjennetegnes ved stor grad av involvering fra ledelsen (Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall, 2005). Det gjøres blant annet ved å hyppig og gjentakende sette budsjettet på agendaen, gjennom personlig involvering i de ansattes aktiviteter, samt fasilitering av fysisk tilstedeværelse, kommunikasjon og debatt. Begrepet er relativt sammensatt, og av den grunn krevende å måle gjennom en spørreundersøkelse. Vi har derfor hentet inspirasjon fra Abernethy og Brownell (1999) og Widener (2007). I vårt spørreskjema forsøker vi blant annet å kartlegge hvorvidt ledelsen oftere diskuterte budsjettinformasjon med de ansatte, om de i større grad krevde detaljerte forklaringer på avvik og om de var mer aktive i selve utarbeidelsen og oppfølgingen av budsjettet. Etter å ha sett til Daft, Sormunen og Parks (1988), samt Hofmann et al. (2012), presenterer vi også påstandene "budsjettet ble brukt til å fange opp strategiske usikkerheter" og "budsjettet lå oftere til grunn for beslutninger". Svaralternativene går fra (1) helt uenig til (5) helt enig.

Utfordringer med bruken av budsjettet

Vi avslutter undersøkelsen med fem spørsmål knyttet til kritiske påstander om budsjettet, som fortrinnsvis er rettet mot momenter som kan tenkes å by på utfordringer i en krise. Disse er i

stor grad konstruert med utgangspunkt i Ekholm og Wallin (2000), Libby og Lindsay (2010) og masteravhandlingen til Solstad og Sommervik (2015). Vi spør blant annet om budsjettet hemmet rask respons på endringer i omgivelsene, om det førte til et overdrevent fokus på finansielle måltall og i hvilken grad det eventuelt vanskeliggjorde fleksibilitet i virksomhetsstyringen. Respondenten skal ta stilling til i hvilken grad han eller hun er enig i påstandene på fem-punkts skala som går fra (1) helt uenig til (5) helt enig. Vi har i tillegg formulert spørsmålet slik at respondenten blir bedt om å vurdere relevansen i påstandene under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter.

3.4 Evaluering av studiens kvalitet

I dette delkapittelet vurderer vi datamaterialets kvalitet. Innledningsvis gjennomfører vi en frafallsanalyse, hvor vi undersøker eventuelle skjevheter i utvalget. Videre presenterer vi resultater fra bekreftende faktoranalyser, før vi avslutningsvis diskuterer studiens validitet og reliabilitet, altså hvor godt vi evner å måle det vi ønsker å måle og i hvilken grad våre resultater kan sies å være pålitelige.

3.4.1 Frafallsanalyse

Vårt bekvemmelighetsutvalg, som er et ikke-sannsynlighetsutvalg, kan i utgangspunktet gjøre det vanskelig å generalisere fra utvalg til populasjon. Van der Stede et al. (2007) påpeker at et nettoutvalg på 75-90% målt mot bruttoutvalget som oftest gir pålitelige resultater, men at en bør være svært forsiktig med generaliseringer dersom utvalget reduseres med mer enn 50%. En forutsetning er uansett at ingen grupper opplever store frafall som kan gjøre utvalget skjevt eller lite representativt. Vi har derfor gjennomført en analyse for å undersøke hvorvidt frafallet kan regnes som systematisk for noen av bransjene. Dette kan gi oss en indikasjon på hvilke bransjer som best egner seg til generalisering. Fordi undersøkelsen er anonym, har vi ikke hatt mulighet til å gjennomføre en frafallsanalyse med utgangspunkt i virksomhetenes størrelse.

Gruppe	Antall
Teoretisk populasjon	3 470
Faktisk populasjon	2 052
Bruttoutvalg	277
Nettoutvalg	160

Tabell 3.2: Grupperinger for populasjon og utvalg

Den teoretiske populasjonen er norske virksomheter (AS, ASA eller SA) i bransjer som vi antar at har vært negativt påvirket av pandemien (se tabell 3.3). De har over 50 ansatte og

hadde en omsetning på over 10 mill. i regnskapsåret 2021. Frafallet fra teoretisk til faktisk populasjon skyldes utelukkende mangel på kontaktinformasjon til virksomhetene på Proff Forvalt, hvor vi gjennomførte segmenteringen. Gitt studiens tidsbegrensning vurderte vi det som lite hensiktsmessig å hente inn alt dette manuelt for de som manglet dette. Som tidligere beskrevet, sendte vi epost til hele den faktiske populasjonen (firmaposter) med forespørsel om å få tilsendt kontaktinformasjon til respondent. Bruttoutvalget representeres følgelig ved de som faktisk svarte på dette, og som fikk tilsendt undersøkelsen i retur. Det relativt store frafallet fra faktisk populasjon til bruttoutvalg skyldes altså enten at virksomheten meldte tilbake at de ikke ønsket å delta på grunn av mangel på tid, at de nylig hadde gjennomført utskiftninger i ledelsen, eller at de ikke følte at undersøkelsen var relevant for dem. Det var naturligvis en stor andel som ikke svarte i det hele tatt. Nettoutvalget representeres ved de som svarte på hele undersøkelsen, og tilsvarer 57,8% målt mot størrelsen på bruttoutvalget.

Næringsgruppering (NACE)	Teoretisk populasjon	Nettoutvalg
C Industri	27,2 %	38,1 %
F Bygge- og anleggsvirksomhet	21,3 %	23,1 %
G Varehandel, reparasjon av motorvogner	24,6 %	18,1 %
H Transport og lagring	11,0 %	6,9 %
I Overnattings- og serveringsvirksomhet	12,2 %	10,0 %
R Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter	3,7 %	3,8 %
Sum	100 %	100 %

Tabell 3.3: Teoretisk populasjon og nettoutvalg

Ovenstående tabell viser enkelte skjevheter i bransjefordelingen. Eksempelvis ser vi at "industri" er betydelig overrepresentert i nettoutvalget, med en økning fra teoretisk populasjon på 10,9 prosentpoeng. På samme måte er "varehandel, reparasjon av motorvogner" underrepresentert, med en reduksjon fra 24,6% til 18,1%. Vi merker oss også en reduksjon i bransjene "transport og lagring" og "overnattings- og serveringsvirksomhet", dog noe mer beskjedent. Til slutt ser vi at "kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter" skiller seg ut med lavest skjevhet, men også med færrest målinger. Fra dette tar vi med oss at vi relativt sett bør være mest forsiktig med å generalisere til bransjer der vi har observert de største skjevhetene i frafallet.

3.4.2 Faktoranalyse

I vår undersøkelse har vi tilfeller hvor et sett med flere spørsmål eller påstander er knyttet til det samme teoretiske begrepet. Dette gjelder "interaktiv bruk av budsjettet" og "opplevd krise". Vi har tidligere gjennomført operasjonalisering av variabler med utgangspunkt i teori

og spørreskjemaer fra lignende studier, og vil i dette kapittelet diskutere resultatet av en statistisk faktoranalyse som et supplement. Fordi vi har hatt en formening i forkant om hvilke spørsmål som hører sammen, gjennomfører vi det Oppen et al. (2020) beskriver som en bekreftende faktoranalyse (vedlegg 4). Slik undersøker vi om den antatte strukturen i dataene faktisk stemmer. Eventuelle indikatorer som holdes utenfor når vi konstruerer skalavariabler vil behandles separat i videre analyser. Datasettets egnethet til faktoranalyser er testet ved Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy og Bartlett's Test of Sphericity. For at en faktoranalyse skal kunne gjennomføres mener Clausen (2009) at KMO bør måle høyere enn 0,5, mens Bartlett's Test of Sphericity bør ha en p-verdi som er lavere enn 0,05.

Interaktiv bruk av budsjettet

Både KMO (0,921) og Bartlett's Test of Sphericity ($p < 0,001$) viser at de tolv indikatorene fra vår opprinnelige operasjonalisering er egnet til faktoranalyse. Imidlertid kunne vi se at tre av indikatorene ladet på komponent 2. Både det at budsjettet begrenses til et måleverktøy, at ledelsen vektlegger kortsiktig måloppnåelse og at budsjettmålene var mer rigide samsvarer antageligvis bedre med Simons' (1995) begrep om diagnostisk fremfor interaktiv styring. I en ny analyse hvor disse ekskluderes lader samtlige ni indikatorer på samme komponent, og med faktorladninger som er sterkere enn 0,750. Ifølge Oppen et al. (2020) regnes ladninger som er sterkere enn 0,300 som akseptable, og vi kan si at vi har oppnådd god konvergent validitet. Det vil si at vi kan være trygge på at våre indikatorer er sammenfallende, altså at de måler det samme begrepet. De som eventuelt lader svakere bør fjernes, og det bør kjøres en ny analyse. Årsaken er at resultatene er basert på korrelasjoner som vil endres hver gang en indikator eller et spørsmål fjernes. De ni indikatorene som inkluderes når vi konstruerer skalavariabel for interaktiv bruk av budsjettet til videre analyser fremkommer av vedlegg 4.

Diagnostisk bruk av budsjettet

Ovenstående tre indikatorer som ladet annerledes enn de øvrige ni, settes sammen til en egen skalavariabel for diagnostisk bruk av budsjettet. Dette er Simons' motpol til den interaktive styringen, og representeres i større grad ved formelle kontrollfunksjoner som lar ledelsen overvåke prestasjoner og måloppnåelse. Et styringsverktøy som brukes på denne måten samsvarer kanskje bedre med det mange forbinder med tradisjonelle former for budsjettstyring, altså den noe "begrensende" kraften i et helhetlig styringssystem. Her måles KMO til 0,553. Det er betydelig lavere enn ved målingen av interaktiv bruk av budsjettet,

men fremdeles tilfredsstillende. Bartletts Test of Sphericity ble også her signifikant ved p -verdi $< 0,001$. Samtlige tre indikatorer lader på samme komponent, alle sterkere enn 0,500.

Opplevd krise

Under faktoranalysen av begrepet opplevd krise ble KMO målt høyere igjen (0,851), og Bartletts Test of Sphericity ble igjen signifikant ($p < 0,001$). Resultatet av analysen var at overordnet opplevd påvirkning, omsetning, lønnsomhet, likviditet og kunders betalingsevne ladet på komponent 1, mens sykefravær og tilgang på arbeidskraft ladet på komponent 2. Tilgang på kapital ladet på begge komponentene. Med utgangspunkt i faktoranalysen, samt det faktum at sykefravær og tilgang på arbeidskraft på mange måter skiller seg fra de øvrige indikatorene ved å være relatert til virksomhetens humankapital, kjørte vi en ny analyse hvor disse ble ekskludert. Dette resulterte i at tilgang på kapital nå utelukkende ladet på komponent 1 sammen med de fem andre, og at alle indikatorene ladet sterkere enn 0,590. Følgelig konstruerte vi skalavariabel for opplevd krise ved indikatorene overordnet påvirkning, omsetning, lønnsomhet, likviditet, kunders betalingsevne og tilgang på kapital. Vi merker oss at alle indikatorene med unntak av overordnet påvirkning må sies å være av finansiell karakter. I en krisesituasjon, hvor kortsiktig overlevelse er førsteprioritet, er ikke det nødvendigvis uventet.

3.4.3 Validitet

Validitet er et kjernebegrep i metodefaget og helt sentralt når vi skal vurdere kvaliteten på vår undersøkelse. Det handler om hvorvidt vi klarer å måle det vi ønsker på en tilfredsstillende måte (Oppen et al., 2020), og følgelig i hvilken grad vi kan trekke gyldige slutninger. Den formen for validitet som er mest relevant for kvantitative undersøkelser er begrepsvaliditet, som vi kort diskuterte i kapittelet om operasjonalisering av variabler. For at vår studie skal være meningsfull og tolkbar, er god begrepsvaliditet en absolutt nødvendighet. Dårlig validitet vil kunne medføre en risiko for at vi i verste fall trekker ugyldige konklusjoner. I vår undersøkelse har vi derfor gjort flere tiltak for å måle og styrke validiteten.

Fra faktoranalysen i forrige delkapittel kunne vi se at vi rent statistisk oppnådde god konvergent validitet, altså at vi med relativ sikkerhet kunne si at våre indikatorer måler det samme begrepet. I prosessen med operasjonalisering av våre begreper tok vi i flere tilfeller utgangspunkt i tidligere studier og andre masteroppgaver. Dette gav oss en ekstra trygghet fordi vi da kunne være sikre på at tilsvarende operasjonalisering allerede hadde blitt gjennomarbeidet og kvalitetssikret av andre. Trolig har dette bedret studiens

overflatevaliditet, altså det intuitive samsvaret mellom teori og spørsmål (Oppen et al. 2020). For å utelukke eventuelle misforståelser i selve spørreskjemaet, gjennomførte vi en forhåndstest i forkant av endelig utsendelse. Da fikk vi tre testrespondenter til å gi oss detaljerte tilbakemeldinger om hvordan de opplevde undersøkelsen, og om spørsmål og svaralternativer gav tilstrekkelig mening. Også i selve formuleringen av spørsmålene hentet vi inspirasjon fra andre studier. I forkant av undersøkelsen tok vi som tidligere nevnt kontakt med den faktiske populasjonen og ba spesifikt om kontaktinformasjon til respondenter som hadde en sentral rolle i økonomifunksjonen til virksomhetene. Gjennom denne fremgangsmåten fikk vi tak i det Oppen et al. (2020) benevner som nøkkelinformanter, som er den type informant som kan gi oss den mest presise kunnskapen om det vi ønsker å vite. Slik reduserte vi sjansen for eventuelle misforståelser. I vår spørreundersøkelse endte vi opp med at 86,5% av de som svarte enten var daglig leder eller økonomiansvarlig for virksomheten, noe som styrker validiteten i selve besvarelsen. Også de resterende 13,5% som var kontrollere eller tilsvarende antas å ha hatt svært gode forutsetninger for å svare på våre spørsmål.

Som tidligere nevnt har vi et ønske om å finne årsakssammenhenger til budsjettbruken under Covid-19, som også kan betegnes som å etablere kausalitet (Oppen et al., 2020).

Problematikken knyttet til kausalitet er at det stilles krav om en tidsrekkefølge. I denne oppgaven undersøker vi perioden under pandemien, og kan derfor ikke med sikkerhet si noe om hvilken av våre variabler som er en pådriver. Derimot er det mer enn tilfredsstillende å etablere en sammenheng mellom variablene i kvantitative undersøkelser (Oppen et al., 2020). Hvorvidt funnene i vår undersøkelse kan generaliseres utover vårt utvalg handler om ekstern validitet (Oppen et al., 2020). I frafallsanalysen fant vi små skjevheter i bransjefordelingen som gjør det utfordrende å generalisere til en større populasjon. I tillegg stilles det krav om at utvalget er basert på sannsynlighet, og siden vi satte som en forutsetning at virksomhetene skulle ha over 50 ansatte og en omsetning på over 10 mill., bidro dette til at en stor andel ble utelatt. Til tross for noen utfordringer med generaliseringen, vurderer vi at studien uansett vil kunne gi nyttig informasjon om et tema det er forsket relativt lite på tidligere.

3.4.4 Reliabilitet

Reliabilitet er et mål på om våre resultater er pålitelige, stabile og reproduserbare (Oppen et al., 2020). Det betyr blant annet at dersom undersøkelsen hadde vært gjennomført flere ganger, så ville man endt opp med samme resultat fordi resultatet ikke skal være skapt av undersøkelsen selv. Vi ønsker at våre målinger skal være så konsistente som mulig, og vil i

dette delkapittelet ta for oss både kvantitative og kvalitative vurderinger av reliabilitet. Høy reliabilitet er dessuten en forutsetning for høy validitet.

Et statistisk mål på reliabilitet er Cronbachs alfa. Dette målet baseres på en utregning der vi hensyntar variasjonen i spørsmålet og korrelasjonen spørsmålet har med de andre spørsmålene tilknyttet samme begrep (Oppen et al., 2020). Cronbachs alfa går fra 0 til 1, der alle verdier over 0,7 er regnet som akseptable i forhold til reliabilitet. Vi har målt dette for skalavariablene interaktiv bruk av budsjettet, diagnostisk bruk av budsjettet og opplevd krise.

Vi noterer oss at en ulempe med Cronbachs alfa er at den kan øke når antall indikatorer øker, og at man slik kan få kunstig høye verdier (Ringdal, 2018). Våre skalavariabler består henholdsvis av 9, 3 og 6 indikatorer, og følgelig vurderer vi at dette ikke er en relevant problemstilling for våre analyser.

Skalavariabel	Cronbachs α
Interaktiv bruk av budsjettet	0,938
Diagnostisk bruk av budsjettet	0,488
Opplevd krise	0,899

Tabell 3.4: Cronbachs alfa for skalavariabler

Av tabellen over ser vi at to av tre latente faktorer oppnår svært høye mål på reliabilitet ($\alpha > 0,7$). Den interne konsistensen mellom disse indikatorene er god. Imidlertid viser analysen at diagnostisk bruk av budsjettet ikke oppnår akseptabel Cronbachs alfa. Det impliserer at vi ikke kan stole på at målinger ved denne variabelen er stabile/konsistente. Vårt analyseverktøy viser også at det heller ikke hjelper å utelate noen av indikatorene: Funksjonen *scale if item deleted* i SPSS forteller oss at en ekskludering av indikatoren “budsjettet ble begrenset til å være et måleverktøy” hadde resultert i en Cronbachs alfa på 0,577. Det hadde heller ikke vært tilfredsstillende. Med utgangspunkt i dette ser vi oss nødt til å utelate skalavariabel for diagnostisk bruk av budsjettet i videre analyser. Det er uheldig fordi det kunne ha gitt interessante funn sett opp mot den interaktive bruken. Samtidig er begrepet veldig sammensatt, og tre indikatorer er antageligvis for lite til å få gode nok målinger. Utelatelsen vurderes likevel ikke som kritisk for oppgaven som helhet, fordi teorien beskriver det diagnostiske som en slags kontrast til det interaktive. Vi vil dermed kunne få relevant informasjon om diagnostisk bruk av budsjettet gjennom å måle den interaktive bruken.

Når det gjelder de kvalitative vurderingene, skiller man gjerne mellom systematiske og tilfeldige målefeil (Ringdal, 2018). Sistnevnte er feil som man ikke rår over selv, og som

gjærne skyldes støy eller svarfeil fra respondentene. Sjansen for dette øker om respondenten ikke har relevant med kunnskap om det vi spør om, eller i dette tilfellet har lite tilknytning til virksomhetenes budsjetteringspraksis. Det er en vanlig utfordring i undersøkelser med spørreskjema som kan svekke reliabiliteten. En av hovedgrunnene til dette er den manglende kontakten vi som forskere har med respondenten når han eller hun svarer på undersøkelsen. Da mister vi muligheten til å oppklare eventuelle uklarheter underveis. Det at vi gjennomførte en forhåndstesting av spørreskjemaet før utsending kan imidlertid ha bidratt til å redusere dette problemet. Vi fikk jevnt over veldig gode tilbakemeldinger og trengte ikke å gjøre nevneverdige justeringer før vi distribuerte til alle respondenter. Det faktum at vi valgte å sende undersøkelsen direkte til en med god kjennskap til den økonomiske styringen gjør også at våre respondenter jevnt over bør ha hatt gode forutsetninger for å svare på de spørsmålene som ble stilt. Avslutningsvis ser vi det som naturlig å understreke at våre data baserer seg på respondentenes opplevelser knyttet til det vi spør om. Vi kan dermed ikke utelukke at en daglig leder har vurdert ting annerledes enn en controller, eksempelvis i form av økt press knyttet til egen stilling. Ulikheter i personlighet, omgivelser ved besvarelse og stress er andre faktorer som kan gi utslag på de svarene som blir gitt, og som ligger utenfor vår kontroll.

4. Analyse og diskusjon

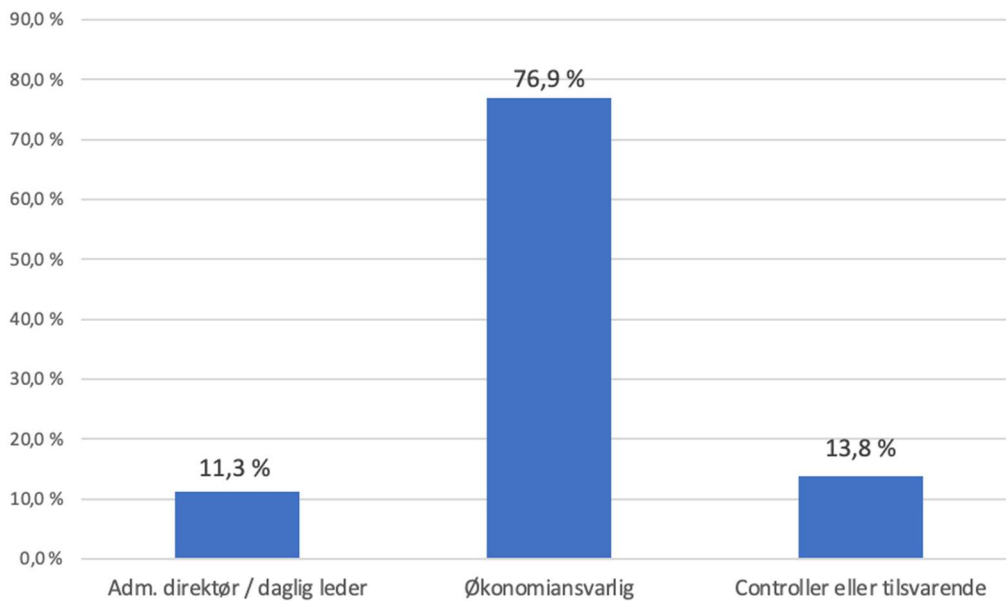
Formålet med dette kapittelet er å analysere og diskutere funnene fra spørreundersøkelsen. I likhet med Solstad og Sommervik (2015) har vi valgt å integrere diskusjonen i analysen, fordi vi mener at det da vil være enklere for leser å knytte våre resonnementer til de statistiske funnene. Vi innleder med en beskrivelse av undersøkelsens utvalg, hvor vi blant annet diskuterer respondentenes stilling, bransjefordeling og virksomhetenes størrelse og struktur. I videre analyser går vi nærmere inn på hva som kjennetegner selve bruken av budsjettet, og drøfter blant annet i hvilken grad prioriteringen av ulike formål og interaktiv bruk av budsjettet var annerledes under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter. I henhold til anbefalingene fra Ringdal (2018), starter vi med enkel, deskriptiv statistikk før vi leter etter mer interessante sammenhenger.

4.1 Beskrivelse av utvalget

I dette kapittelet gjør vi rede for hvem som har svart på undersøkelsen. Vi diskuterer hvilken stilling respondentene har, hvilke bransjer som er representert, og til slutt virksomhetenes størrelse og struktur

4.1.1 Respondentenes stilling

En viktig forutsetning for oss var at de som skulle svare på undersøkelsen hadde god kunnskap om det vi ville spørre om. Da blir vi tryggere på at respondentene leverer svar som er gjennomtenkte og relevante for undersøkelsen. Som tidligere beskrevet valgte vi derfor å sørge for å distribuere spørreskjemaet direkte til daglig leder, økonomisjef eller andre med god kjennskap og kompetanse om den økonomiske styringen. Fordi vi gjorde det på den måten vurderte vi det som tilstrekkelig å stille bare ett typisk nøkkelinformantspørsmål, nemlig hvilken stilling respondenten hadde.

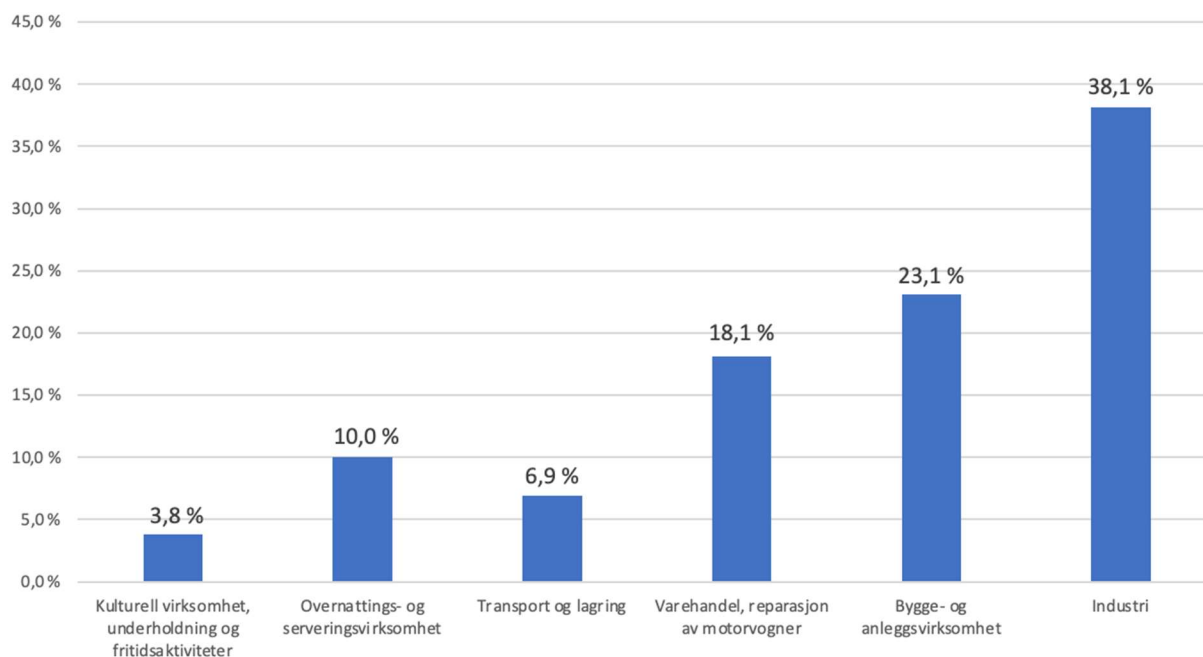


Figur 4.1: Respondentenes stilling

Av figuren over ser vi at økonomiansvarlig er sterkest representert med god margin. Hele 76,9% av nettoutvalget besitter denne stillingen, mot henholdsvis 11,3% og 13,8% for daglig leder og controller eller tilsvarende. Selv om alle disse nok jevnt over har god befatning med budsjettet og økonomistyringen for øvrig, er det kanskje økonomisjefene som sitter aller tettest på. Det er følgelig ingen svar som elimineres på bakgrunn av dette.

4.1.2 Bransjefordeling

Vårt utvalg består av virksomheter fra seks ulike bransjer. Disse valgte vi selv ut under segmenteringen av populasjonen, med den forutsetning at de enten direkte eller indirekte skulle kunne antas å være blant de som ble hardest rammet av pandemien. Det er disse vi har valgt å omtale som utsatte bransjer.



Figur 4.2: Bransjefordeling

Vi ser at bransjen "industri" har levert flest svar, og utgjør 38,1% av nettoutvalget. Relativt godt representert er også virksomhetene innen "varehandel, reparasjon av motorvogner" og "bygg- og anleggsvirksomhet", med henholdsvis 18,1% og 23,1% av respondentene. I motsatt ende av skalaen finner vi "kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter", "overnattings- og serveringsvirksomhet" og "transport og lagring". Førstnevnte, som en kanskje kan argumentere for at har blitt aller hardest rammet av pandemien, har lavest deltagelse og utgjør bare 3,8% nettoutvalget. Vi bør være noe tilbakeholdne med generaliseringer i de bransjene som er dårligst representert, selv om frafallsanalysen i delkapittel 3.4.1 ikke viste de altfor store skjevhetene. Dette vi tar med oss i videre analyser.

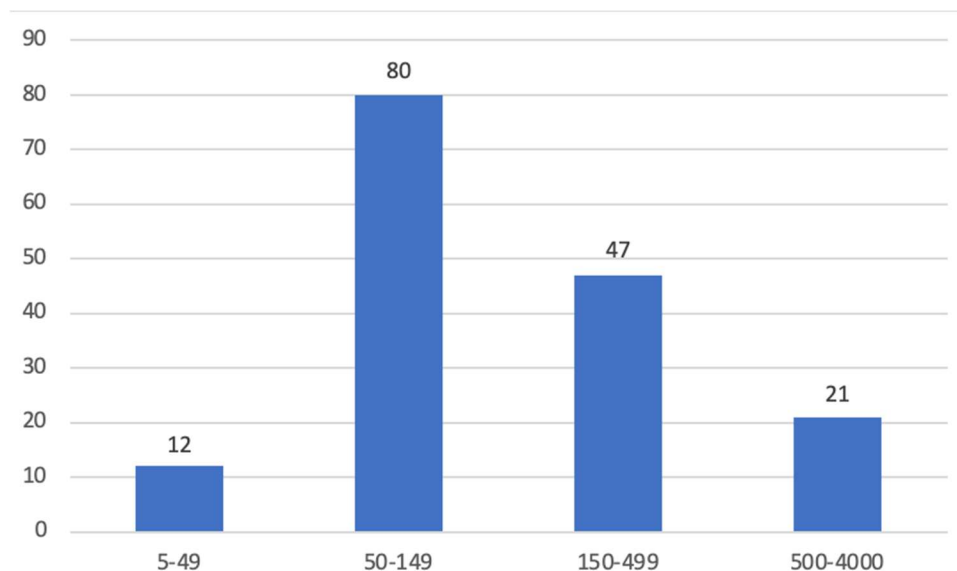
4.1.3 Virksomhetenes størrelse

Måten budsjettet blir brukt på kan tenkes å variere med virksomhetenes størrelse. For eksempel kan det være slik at flere antall ansatte korrelerer med økt kompleksitet i økonomistyringen, og at disse virksomhetene vil svare annerledes enn de med færre ansatte. En slik type sammenheng ble funnet i Haldma og Lääts (2002) sin studie, der man så en mer sofistikert bruk av budsjettet blant de virksomhetene som hadde flere ansatte. I spørreskjemaet ble respondentene bedt om å gi et estimat på antall ansatte i sin virksomhet.

Variabel	Gj.snitt	Std.avvik	Min.	Maks.	Median
Antall ansatte	286,14	517,67	5,00	4000,00	127,50

Tabell 4.1: Antall ansatte i virksomhetene

Det første vi merker oss er at noen respondenter har oppgitt et lavere antall ansatte i sin virksomhet enn det vi satte som minimum ved segmenteringen. Årsaker til dette kan blant annet være at databasen til Proff Forvalt ikke var helt oppdatert da vi gjennomførte uttrekket, eller ulik rapportering av deltidsansatte. Slik det følger av diagrammet under gjelder uansett dette relativt få, slik at vi ikke på noen måte vurderer det som problematisk for videre analyser.



Figur 4.3: Antall ansatte i virksomhetene

Gjennomsnittet i utvalget har 286 ansatte, noe som er over det Erichsen et al. (2018) betegner som store virksomheter. Likevel merker vi oss at medianen er betydelig lavere enn dette, som betyr at det er relativt få av de virkelig store virksomhetene som trekker opp gjennomsnittet. Dette kommer også frem av figur 4.3. Den alminnelige virksomheten i utvalget representeres dermed kanskje bedre ved medianen, altså rett i underkant av 130 ansatte.

4.1.4 Virksomhetenes struktur og myndighetsfordeling

For å undersøke hvorvidt ulik også organisasjonsstruktur spiller en rolle for budsjetteringspraksis, ba vi respondentene ta stilling til tre påstander om virksomhetens hierarkiske oppbygning. Dette vil også være relevant i forhold til å forstå hvordan budsjettet brukes i de ulike virksomhetene.

Påstand	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig	Gj.snitt	Std.avvik
Virksomheten har en flat organisasjonsstruktur	15 %	16 %	21 %	28 %	20 %	3,22	1,344
Virksomheten har flere nivå med ledere og mellomledere	8 %	9 %	6 %	31 %	48 %	4,02	1,251
Virksomheten har en sentralisert beslutningstagning	6 %	13 %	22 %	38 %	21 %	3,54	1,148

Tabell 4.2: Virksomhetenes struktur og myndighetsfordeling

Selv om det jevnt over er ganske god spredning i svarene, observerer vi en trend som peker i retning av at virksomhetene har flere nivå med ledere og mellomledere (4,02). Dette er naturlig når en stor andel av virksomhetene i utvalget vårt kan karakteriseres som "store", altså med mer enn 250 ansatte. Da er det ikke nødvendigvis overraskende at det er flere som svarer at beslutningstagningen er sentralisert, selv om det også kan være naturlig at større virksomheter har noe mer spredt beslutningsmyndighet for å avlaste ledelsen og ansvarliggjøre ansatte. Det at budsjettet ofte utarbeides av toppledelsen kan imidlertid være med på å forsterke en slik sentralisering (Hope & Faser, 1997). Hvorvidt strukturen er flat er det noe mer uenighet rundt, selv om gjennomsnittlig svarverdi også her er over nøytral (3,22). Det kan i utgangspunktet virke noe selvmotsigende når det samtidig rapporteres om flere nivå med ledere og mellomledere. En av årsakene til dette kan imidlertid være at dersom virksomheten for eksempel har to ledernivåer, kan dette tolkes som å være en variant av både flere nivåer og en flat struktur. Da er det kanskje naturlig at det er denne påstanden som har størst spredning i svarene rundt gjennomsnittet, med et standardavvik på 1,344.

4.1.5 Opplevd krise

For å lære mer om hvordan virksomhetene i utvalget hadde opplevd pandemien, innledet vi med å spør om hvordan de overordnet sett følte at de hadde blitt påvirket. Respondentene ble bedt om å gjengi grad av påvirkning på en skala fra en (negativt) til fem (positivt).

Variabel	Gj.snitt	Std.avvik
Overordnet opplevd krise	2,9	1,122

Tabell 4.3: Overordnet opplevd krise

En gjennomsnittlig svarverdi på 2,9 er så vidt lavere enn ingen endring (3,0), noe som forteller oss at virksomhetene i vårt utvalg bare helt marginalt har opplevd en negativ påvirkning av pandemien. Det er overraskende, gitt at vi i utgangspunktet har rettet oss mot bransjer som vi på forhånd antok at hadde vært utsatte. For å lære mer om dette er det derfor

interessant å studere den prosentvise fordelingen av svarene. Undersøkelsen viser at det var 80% av virksomhetene som svarte at de ble påvirket av pandemien. Av disse svarte 44% at de ble negativt påvirket, mens 36% svarte at de ble positivt påvirket. Det var 20% som ikke merket pandemien i noe spesiell grad. Også Furnes og Frekhaug (2021) kunne vise til at den største andelen av virksomhetene hadde opplevd å være negativt påvirket av pandemien. Det som imidlertid er annerledes i vår undersøkelse er at en høyere andel av virksomhetene mener at de overordnet sett ble positivt påvirket av pandemien.

For å skape et mer nyansert bilde av hvordan virksomhetene i utvalget opplevde pandemien, ble respondentene bedt om å ta stilling til en eventuell endring på syv ulike indikatorer.

Indikator	(1) Stor forverring	(2)	(3) Ingen endring	(4)	(5) Stor forbedring	Gj.snitt	Std.avvik
Omsetning	14 %	19 %	26 %	15 %	26 %	3,21	1,380
Lønnsomhet	12 %	29 %	23 %	21 %	14 %	2,97	1,251
Likviditet	11 %	23 %	36 %	19 %	12 %	2,98	1,152
Kunders betalingsevne	3 %	23 %	59 %	9 %	7 %	2,94	0,834
Sykefravær	27 %	46 %	18 %	6 %	4 %	2,14	1,000
Tilgang på arbeidskraft	14 %	30 %	49 %	6 %	1 %	2,51	0,847
Tilgang på kapital	3 %	11 %	78 %	7 %	2 %	2,94	0,611

Tabell 4.4: Indikatorer for opplevd krise

Fra ovenstående tabell kan man se at det er de ikke-finansielle indikatorene sykefravær og tilgang på arbeidskraft som har den mest fremtredende forverringen. Det er kanskje ikke så overraskende under en global pandemi. Økt sykefravær kunne også Lyttelton og Zang (2022) vise til, og da mest i bransjer som stilte krav til at de ansatte var fysisk til stede på jobb fremfor å ha mulighet til hjemmekontor. Det at Norge i en periode under pandemien hadde stengte grenser var nok også utslagsgivende, fordi virksomheter da ble hindret i å skaffe utenlandsk arbeidskraft.

Av alle indikatorene så er det omsetningen som skiller seg ut i positiv forstand (3,21). Hele 26% opplever en stor forbedring under pandemien, noe som står i kontrast til flere andre studier. Blant annet kunne både Janke et al. (2014) og Becker et al. (2016) vise til en nedgang i omsetningen under finanskrisen. I den sammenheng merker vi oss dog at Endenich (2014) kunne vise til at flere virksomheter ofte opplevde at omsetningen var tilbake på et normalt nivå ikke veldig lenge etter en krise. Gitt timingen til vår undersøkelse er det med andre ord kanskje ikke direkte unaturlig at det oppgis en liten forbedring i omsetningen. Tatt i

betraktning hvordan pandemien påvirket samfunnet vil det også kunne tenkes å være slik at sviktende omsetning i noen av bransjene i større eller mindre grad ble veid opp av sterkere omsetning i andre bransjer.

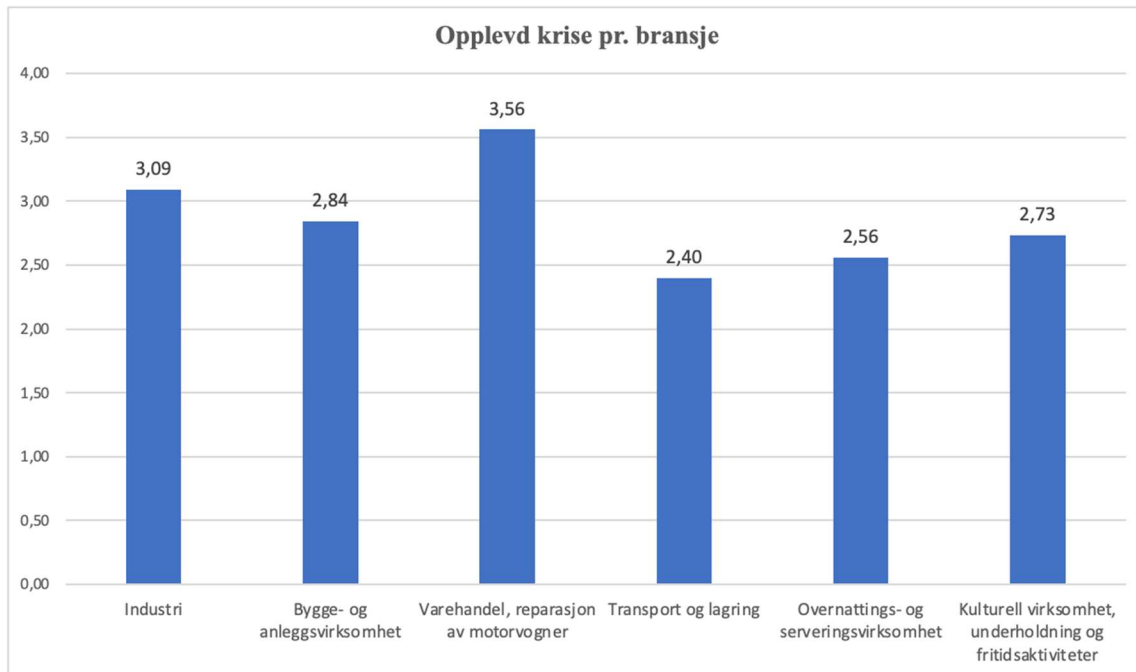
Av øvrige indikatorer ligger de fleste svarene rundt gjennomsnittet. Både den negative og den positive påvirkningen av pandemien kan sies å være relativt marginal, noe som ikke samsvarer med tidligere forskning som har hatt større utslag (Janke et al., 2014; Becker et al., 2016). En medvirkende faktor kan være at vi gjennomførte vår undersøkelse ganske rett etter at pandemien i praksis var over. Virksomhetene har tross alt overlevd perioden, og har antageligvis tilpasset seg Covid-19 på et eller annet vis. En slik tilpasning i seg selv aktualiserer på mange måter hvordan de har brukt budsjettet, noe vi kommer til i senere analyser. Et annet moment kan være at gjennomsnittsvirksomheten i vårt utvalg hadde relativt mange ansatte (286). Ifølge Oslo Economics (2020) klarte store, kapitalsterke virksomheter seg generelt sett bedre enn de små under pandemien.

For videre analyser av begrepet opplevd krise, laget vi en skalavariabel ved hjelp av faktoranalyser (se kapittel 3.4.2). Da valgte vi å slå sammen overordnet påvirkning med indikatorene for omsetning, lønnsomhet, likviditet, kunders betalingsevne og tilgang på kapital.

Skalavariabel	Gj.snitt	Std.avvik
Opplevd krise	2,990	0,908

Tabell 4.5: Beskrivende statistikk for skalavariabel opplevd krise

Med utgangspunkt i ovenstående variabel, viser diagrammet under hvordan de ulike bransjene opplevde å være påvirket av Covid-19.



Figur 4.4: Opplevd krise i ulike bransjer

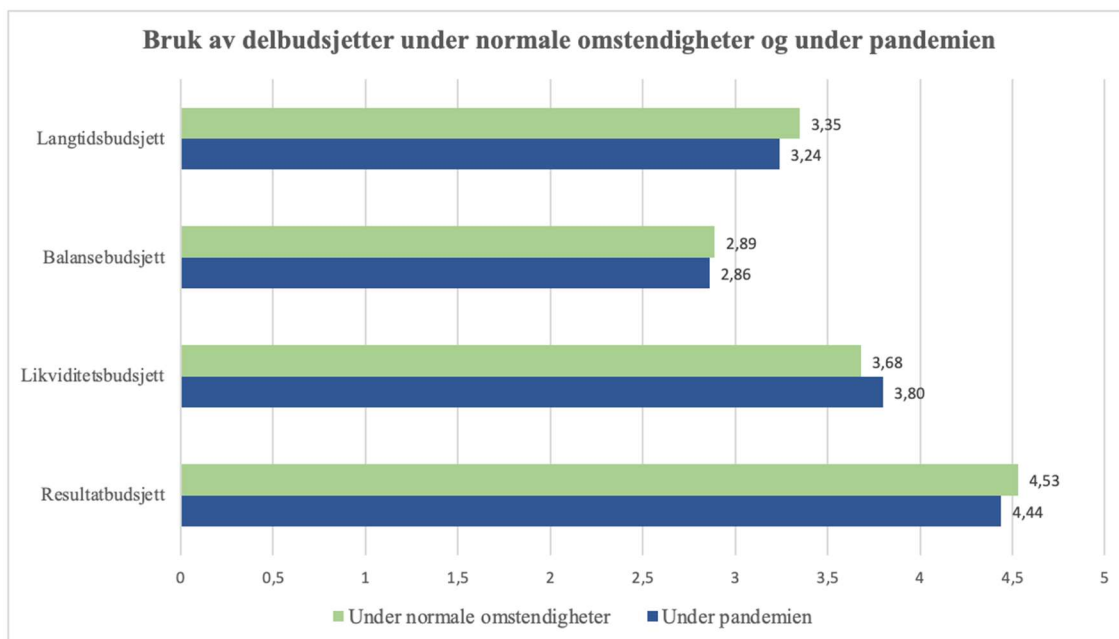
Fra ovenstående tabell kan man se at det er “transport og lagring”, “overnattings- og serveringsvirksomhet” og “kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter” som svarer at de har opplevd krisen sterkest under pandemien. Det er også disse som nok i størst grad har vært direkte påvirket av ulike smitteverntiltak. Samtidig ser vi at “industri” og særlig “varehandel, reparasjon av motorvogner” jevnt over har opplevd en svak forbedring på summen av alle indikatorer knyttet til opplevd krise. Fra kapittel 4.1.2 kunne vi se at disse to bransjene samlet utgjør 56,2% av studiens nettoutvalg, og på den måten trekker ned opplevd krise for utvalget samlet. Det kan tyde på at vi ikke har truffet så godt med alle de utsatte bransjene som vi kanskje hadde håpet å gjøre. Funnet står nemlig i kontrast til Frekhaug og Furnes (2021), som ikke kunne vise til forbedring i noen av sine bransjer under pandemien. De hadde imidlertid et noe annerledes utvalg, blant annet ved at de inkluderte virksomheter med så få som 10 ansatte. Samtidig gjennomførte de sin undersøkelse et år tidligere. Det at deres virksomheter hadde Covid-19 noe tettere på seg når de svarte på spørreskjemaet kan ha hatt en viss påvirkning på svarene fordi de kanskje ikke hadde rukket å tilpasse seg i like stor grad.

Ut fra resultatene presentert i figur 4.4 kan man se sammenhenger med måten samfunnet endret seg på under Covid-19. Nedstenging og sosial distansering førte naturlig med seg at det ikke var muligheter for å benytte seg av de tilbudene som en normalt ville benyttet seg av under normale omstendigheter, herunder eksempelvis uteliv, reiseliv og fritidsaktiviteter.

Flere av virksomhetene innenfor blant annet varehandel opplevde nok en forbedring på bakgrunn av en slik endring, først og fremst i form av økt handel over internett (SSB, 2020).

4.2 Bruk av delbudsjetter

Som et ledd i å forstå hva budsjettet ble brukt til under Covid-19, spurte vi om de ulike delbudsjettene. Mer spesifikt ønsket vi svar på hvilke som ble mest brukt under pandemien, og om prioriteringene de imellom eventuelt ville se annerledes ut sammenlignet med under normale omstendigheter.



Figur 4.5: Bruk av delbudsjetter under normale omstendigheter og under pandemien

Ovenstående figur viser at resultatbudsjettet ser ut til å være det foretrukne budsjettet til de fleste virksomhetene, etterfulgt av likviditetsbudsjettet og langtidsbudsjettet. Det er sammenfallende med funnene til både Kleveland og Tiset (2015) og Frekhaug og Furnes (2021). Balansebudsjettet oppgis minst brukt, noe som kan tyde på at det ikke har en like viktig rolle i økonomistyringen til virksomhetene. Det som kanskje er litt interessant, er at bruken av likviditetsbudsjettet ikke prioriteres i større grad. Spesielt siden dette delbudsjettet gir nødvendig informasjon om hvorvidt det er nok likvide midler i virksomheten til å overholde økonomiske forpliktelser (Helbæk, 2014), noe som igjen vil være viktig for overlevelse i det korte bildet.

Imidlertid ser vi at likviditetsbudsjettet er det eneste delbudsjettet som oppgis mer brukt under pandemien sammenlignet med normale omstendigheter. Det fant også Becker et al. (2016) støtte for i sin studie. Utslaget er riktig nok ikke veldig fremtredende, og vi finner i praksis

ingen samvariasjon mellom likviditetsbudsjettet og opplevd krise. Tabell 4.6 viser at Pearsons r ble målt til 0,008, som er veldig lavt i henhold til Oppen et al. (2020) sine grenseverdier for korrelasjonsstyrke. Noe av grunnen kan kanskje være at statlige redningspakker og betalingsutsettelse bidro til å lette det største behovet for å overvåke likviditeten. Våre funn tyder likevel på at virksomheter som går igjennom en krise har et større behov for å ha kontroll på egen likviditet. Noe av årsaken er kanskje usikkerheten som gjerne oppstår rundt egen inntjening, som gjør at det blir enda viktigere å beskytte egen likviditet og tilpasse kostnadsnivået i virksomheten (Asel et al., 2011).

Pearsons r	Resultat- budsjett	Likviditets- budsjett	Balanse- budsjett	Langtids- budsjett
Opplevd krise	-0,042	0,008	0,040	0,081

* = signifikant på 5%-nivå

** = signifikant på 1%-nivå

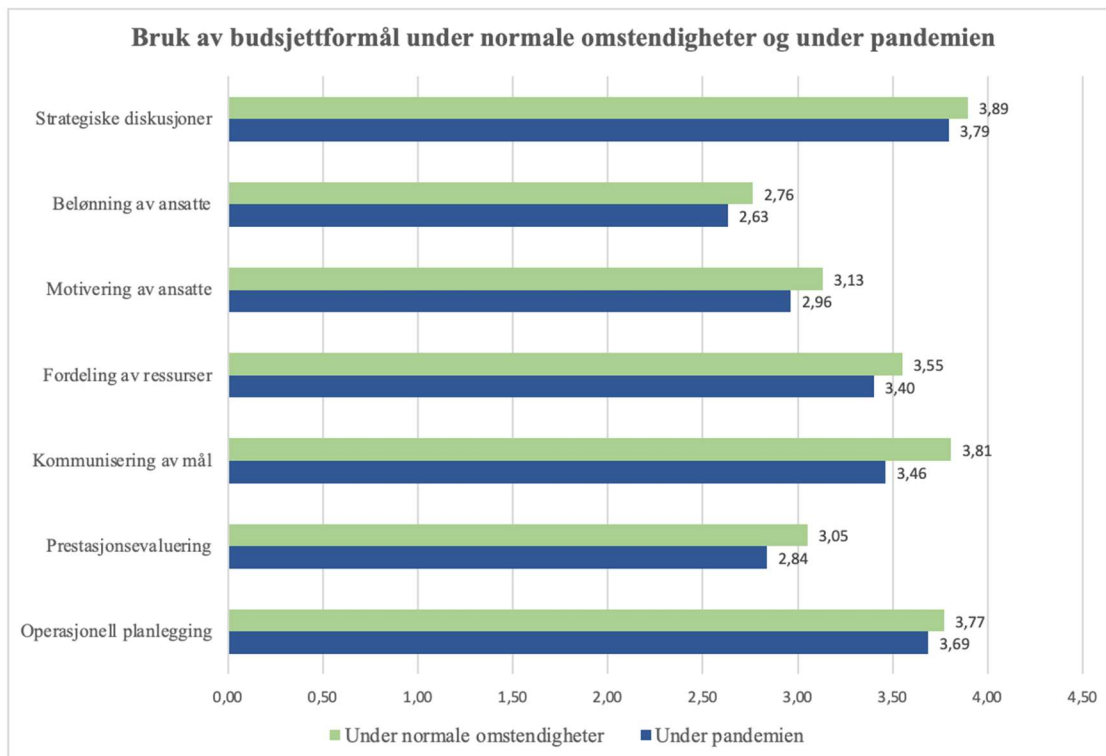
Tabell 4.6: Samvariasjon mellom delbudsjetter og opplevd krise

Økt fokus på likviditet og kortsiktig overlevelse kan gjøre at de andre delbudsjettene blir mindre relevante. Faktisk blir samtlige av de tre andre delbudsjettene mindre brukt under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter, og heller ikke blant disse finner vi noe særlig samvariasjon med opplevd krise. Jevnt over ser vi at andelen som svarer at de aldri bruker de respektive delbudsjettene er større under Covid-19. Det kan være en indikasjon på at budsjettet blir erstattet med andre styringsverktøy under pandemien. Det kan også ses i sammenheng med funnene til Endenich (2014), der virksomhetene prioriterte større grad av fleksibilitet i styringen fremfor budsjettkontroll.

Det er langtidsbudsjettet som opplever den største nedgangen i bruk, noe som også kan ha en sammenheng med det økte fokuset på kortsiktig overlevelse på bekostning av langsiktige målsetninger (Asel et al., 2011; Becker et al., 2016). Det kan også tenkes at det i perioder med uklarheter og store endringer i omgivelsene oppstår utfordringer knyttet til langsiktig planlegging, slik at virksomhetene velger å prioritere ned denne aktiviteten. Til tross for dette er det interessant nok langtidsbudsjettet som har den sterkeste samvariasjonen med opplevd krise blant de ulike delbudsjettene. Siden korrelasjonen fremdeles er veldig svak og funnet ikke er statistisk signifikant ønsker vi ikke å vektlegge dette altfor mye, men det kan likevel være en indikasjon på at budsjettet kan være en viktig brikke i den langsiktige planleggingen selv i en krise, slik Chenhall (2003) argumenterer for.

4.3 Budsjettets ulike formål

Som tidligere nevnt, er budsjettet et styringsverktøy som kan brukes til flere ulike formål. For å få en bedre forståelse for hva budsjettet ble brukt til under Covid-19, spurte vi respondentene om de ulike formålene. Særlig interessant er det å studere hvorvidt virksomhetene endret sine prioriteringer som følge av pandemien.



Figur 4.6: Bruk av budsjettformål under normale omstendigheter og under pandemien

Slik det fremkommer av diagrammet over blir budsjettet samlet sett mest brukt til strategiske diskusjoner og operasjonell planlegging. Belønning, motivering og prestasjonsevaluering av ansatte oppgis minst brukt. Imidlertid blir samtlige budsjettformål sjeldnere brukt under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Det kan være en indikasjon på at budsjettets relevans samlet sett svekkes i en krise, og at virksomhetene i vårt utvalg heller ser til andre former for styring. Vi finner altså ikke støtte for det samme som Becker et al. (2016), nemlig at budsjettet brukes mer til både operasjonell planlegging og allokering av ressurser i en krise. Likevel merker vi oss at planlegging og strategiske diskusjoner er de to formålene hvor nedgangen i bruken under pandemien er minst. Det indikerer relativ styrke, i form av at disse budsjettformålene i større grad prioriteres fremfor andre under pandemien.

Det formålet som relativt sett blir minst brukt under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter, er kommunisering av mål. Kanskje kan det forklares med at man går

i en slags overlevelsmodus, hvor fokuset blir mer kortsiktig og finansielt orientert. Det samsvarer med funnene til Bourmistrov og Kaarbøe (2017) som studerte en krisesituasjon i et telekomselskap, men står interessant nok i kontrast til funnene til Hansen og Van der Stede (2004), som mener at budsjettet til kommuniseringsformål faktisk blir viktigere når omgivelsene blir mer usikre. Kanskje hadde budsjettet blitt mer brukt til kommunisering av mål dersom opplevd krise var sterkere blant virksomhetene i vårt utvalg. En annen årsak til de noe motstridende funnene kan ha med måten budsjettene er strukturert på, da Merchant (1984) forklarer at standardiserte budsjetter gjerne er mer effektive til å kommunisere mål.

Kanskje noe overraskende finner vi at strategiske diskusjoner er det aller mest brukte formålet, både under pandemien og under normale omstendigheter. Det er interessant, da budsjettet kanskje først og fremst blir sett på som et diagnostisk system som brukes til planlegging og overvåkning (Hofmann et al., 2012). Budsjettet er kritisert av mange nettopp for å mangle knytning til virksomhetens strategi, blant annet fordi det retter mindre fokus mot sentrale verdidrivere (Kaplan & Norton, 1996). Da kan kortsiktig måloppnåelse blir prioritert på bekostning av den langsiktige strategien (Neely et al., 2001; Hope & Fraser, 2003). Samtidig kan man lese at budsjettet kan spille en proaktiv rolle i å fasilitere effektiv implementering av strategiske endringer dersom det blir brukt riktig (Shields, 1999). Det underbygges også av mye av den nyere litteraturen på økonomistyring, som forklarer viktigheten av en sterkere kobling mellom virksomhetenes strategi og utformingen av økonomiske styringsverktøy (Grønnevet & Østergren, 2009). Kanskje er det slik at man nå ser tegn til en modernisering av budsjettbruken, som et slags svar på mye av kritikken som budsjettet historisk har vært utsatt for (Bjørnenak, 2010). Når det er sagt så er fremdeles bruken av budsjettet til strategiske diskusjoner mindre under pandemien enn under normale omstendigheter. Det kan være en indikasjon på at det fremdeles er andre verktøy som fyller denne rollen bedre enn budsjettet i en krise.

Også operasjonell planlegging oppgis mye brukt i vår undersøkelse, nest mest etter strategiske diskusjoner under pandemien. Dette samsvarer med funnene til blant andre Kleveland og Tiset (2015), Nordheim og Skog (2018) og Bjørnenak (2013). Sistnevnte kunne imidlertid finne at budsjettet ble enda mer benyttet til prestasjonsevaluering, noe vi ikke finner støtte for i vår studie. Noe av årsaken til dette kan imidlertid være at Bjørnenak utelukkende inkluderte sparebanker i sin undersøkelse, som kan ha spesielle styringsbehov sammenlignet med andre type virksomheter.

De formålene som oppgis minst brukt i vår studie er prestasjonsevaluering, motivering og belønning. Særlig de to sistnevnte er sammenfallende med funn i flere andre studier, blant annet Solstad og Sommervik (2015) og Frekhaug og Furnes (2021). Interessant nok er en betydelig del av budsjettkritikken rettet mot nettopp styringsverktøyets påvirkning på de ansatte og organisasjonen, hvor det blant annet snakkes om bevilgningstankegang og dysfunksjonell atferd (Bart, 1988; Church et al., 2012). Våre funn tyder kanskje på at virksomhetene i vårt utvalg vurderer denne delen av budsjettkritikken som særlig relevant, og i større grad prioriterer å bruke budsjettet til andre formål på bekostning av disse.

På samme måte som ved delbudsjettene, ønsket vi også å måle en eventuell samvariasjon mellom de ulike budsjettformålene og opplevd krise. Resultatet fremkommer av tabell 4.7.

Pearsons r	Strategiske diskusjoner	Belønning av ansatte	Motivering av ansatte	Fordeling av ressurser	Kommunisering av mål	Prestasjons- evaluering	Operasjonell planlegging
Opplevd krise	-0,095	0,123	0,027	0,134	0,077	0,098	0,029

* = signifikant på 5%-nivå

** = signifikant på 1%-nivå

Tabell 4.7: Samvariasjon mellom budsjettformål og opplevd krise

Strategiske diskusjoner er det eneste formålet som har negativ samvariasjon med opplevd krise. Selv om styrken er veldig svak, kan det tyde på at virksomhetene heller ønsker å prioritere andre formål når opplevelsen av å være i en krise blir sterkere. Funnet står imidlertid noe i kontrast til det vi bemerket tidligere i kapittelet, nemlig at strategiske diskusjoner var blant de formålene hvor bruken ble minst redusert under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter.

De to formålene som skiller seg ut ved å ha sterkest samvariasjon med opplevd krise, er fordeling av ressurser og belønning. Det kan være en indikasjon på at effektiv ressursstyring, samt å bevare moralen til de ansatte, blir ekstra viktig i en krise. Funnet skiller seg likevel noe fra Becker et al. (2016) sin studie, som kunne vise til en svak negativ samvariasjon mellom belønning og opplevd krise. En av årsakene til at virksomhetene i vårt utvalg kanskje var mer tilbøyelige til å beholde bonusordninger og lignende kan være at de jevnt over opplevde lite problemer knyttet til blant annet omsetning og likviditet.

Til tross for det som er relativt svake koeffisienter og ingen signifikante funn, åpner korrelasjonsanalysen for interessante betraktninger. Selv om vi fant en nedgang i selve bruken

av alle formålene under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter, får vi her en indikasjon på at flere av formålene brukes mer etter hvert som en krisesituasjon oppleves sterkere. Noe av forklaringen kan være at opplevd krise for virksomhetene i vårt utvalg jevnt over viste seg å være veldig marginal i praksis, slik vi gjorde rede for i kapittel 4.1.5. Kanskje hadde den faktiske bruken av de ulike budsjettformålene sett annerledes ut gitt andre forutsetninger.

4.4 Hvordan budsjettet brukes

Måten et styringsverktøy brukes på har fått stadig mer oppmerksomhet (Bruns & McKinnon, 1993; Otley & Pollanen, 2000; Su et al., 2017). Den proaktive tilnærmingen som Simons (1995) argumenterer for gjennom sitt Levers of Control rammeverk har blitt populær for måten den tilsynelatende skal evne å balansere stabilitet og fleksibilitet på (Hofmann et al., 2012). Da dette kan være ekstra viktig for effektiv krisehåndtering, som blant annet krever rask og god beslutningstaking (Smart & Vertinsky, 1977), ønsket vi å undersøke hvordan virksomhetene i vårt utvalg brukte budsjettet under pandemien.

Påstandene som våre respondenter ble bedt om å ta stilling til er skrevet slik at desto høyere svar på en skala fra én til fem, desto større grad av enighet i hva som kjennetegnet bruken av budsjettet under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter.

Påstand	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig	Gj.snitt	Std.avvik
Budsjettet ble begrenset til å være et måleverktøy	12 %	19 %	43 %	19 %	7 %	2,89	1,062
Budsjettet fikk mer oppmerksomhet fra ledere og mellomedere	10 %	19 %	43 %	24 %	4 %	2,93	0,991
Ledelsen diskuterte oftere budsjettinformasjon med de ansatte	17 %	20 %	43 %	16 %	4 %	2,71	1,066
Budsjettet ble brukt til å fange opp strategiske usikkerheter	11 %	16 %	38 %	31 %	4 %	3,02	1,037
Ledelsen vektla kortsiktig måloppnåelse	13 %	21 %	35 %	26 %	5 %	2,90	1,083
Ledelsen krevde detaljerte forklaringer av budsjettavvik	19 %	22 %	32 %	22 %	5 %	2,71	1,157
Ledelsen krevde korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik	13 %	16 %	41 %	21 %	9 %	2,96	1,118
Ledelsen var mer aktiv i utarbeidelse og oppfølging av budsjettet	13 %	11 %	49 %	23 %	6 %	2,98	1,031
Budsjettmålene var mer rigide	20 %	15 %	55 %	7 %	3 %	2,57	0,969
Budsjettet lå oftere til grunn for beslutninger	17 %	21 %	41 %	16 %	5 %	2,72	1,083
Budsjettinformasjon ble brukt til å diskutere handlingsplaner med ansatte	17 %	17 %	39 %	25 %	3 %	2,79	1,076
Budsjettet opplevdes som et mer relevant styringsverktøy	14 %	16 %	53 %	14 %	3 %	2,74	0,960

Tabell 4.8: Påstander om hvordan budsjettet brukes

Alle påstandene med unntak av det som omhandler strategiske usikkerheter har en gjennomsnittlig svarverdi på under 3,0. Det kommer også frem at andelen som svarer “helt enig” er lavere enn 10% på alle påstandene. Da er det langt flere som er “helt uenig” i påstandene vi presenterer, noe som innledningsvis kan gi en indikasjon på at budsjettet overordnet sett ikke brukes veldig annerledes under Covid-19 enn det gjør under normale omstendigheter. Jevnt over ser vi at det ikke fikk mer oppmerksomhet fra ledere og mellomledere, og det lå heller ikke oftere til grunn for beslutninger. Ledelsen var heller ikke nevneverdig mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølging av budsjettet under pandemien. Disse funnene kan peke i retning av at virksomhetene har tilpasset seg den “nye” situasjonen. En annen indikasjon på dette kan være at mange er uenige i at budsjettmålene var mer rigide, noe som også gjør det relativt forståelig at ledelsen ikke i større grad krevde detaljerte forklaringer av budsjettavvik.

Vi merker oss særlig at påstand nr. 3 (ledelsen diskuterte oftere budsjettinformasjon med de ansatte) oppnår lavest gjennomsnittlig svarverdi (sammen med påstand nr. 6, og med unntak av påstanden om rigide budsjettmål). Dette er interessant, da Simons (1995) understreker viktigheten av at ledelsen personlig involverer seg i de ansattes beslutninger når et styringssystem skal brukes interaktivt. Det er altså bare 20% av respondentene som oppgir at de er noe eller helt enig i at dette i større grad er tilfelle under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter, noe som tyder på at dette ikke relativt sett oppleves som viktigere under pandemien. Da var det noe mer enighet rundt at budsjettet generelt sett fikk mer oppmerksomhet fra ledere og mellomledere (28%), noe som også gjenspeiles i påstand nr. 8 (ledelsen var mer aktiv i utarbeidelse og oppfølging av budsjettet), med 29% enighet. Vi får med andre ord indikasjoner på at flere av virksomhetene i utvalget bruker budsjettet mer interaktivt under pandemien, men at det nok er store individuelle forskjeller.

Det respondentene jevnt over er mest enig i, er at budsjettet ble brukt til å fange opp strategiske usikkerheter. Ifølge Simons (1995) er nettopp overvåkning av potensielle sjokk mot virksomheten en viktig grunn til at man bruker et styringsverktøy interaktivt. Det er 35% som mener at dette i større grad er tilfelle under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Påstanden er den eneste som oppnår en gjennomsnittlig svarverdi over middelverdien på 3,0, selv om det er helt marginalt. Dette samsvarer med det vi fant om budsjettets formål i kapittel 4.3, hvor strategiske diskusjoner var det mest brukte formålet både før og under pandemien. Det er imidlertid ikke like overraskende at dette blir mer relevant i en krisekontekst, da usikkerheten vil være større enn under normale omstendigheter.

Budsjettets aktive rolle i strategiformulering belyses dessuten av både Davila (2000) og Marginson (2002).

Av siste påstand ser vi at det er bare 17% som mener at budsjettet opplevdes som et mer relevant styringsverktøy under pandemien. Også her kan vi trekke en relevant parallell til analysen av budsjettets formål, som viste at samtlige formål ble mindre brukt under pandemien. En noe svekket relevans i takt med økt usikkerhet i omgivelsene var ikke direkte uventet, sett i lys av den utstrakte budsjettkritikken og den moderne tids debatt om styringssystemenes relevans (Wallander, 1999; Bogsnes, 2009).

For mer inngående analyser av begrepet interaktiv bruk av budsjettet, laget vi en skalavariabel ved hjelp av faktoranalyser (se kapittel 3.4.2). Av samtlige påstander i tabell 4.8 ble tre stk. ekskludert fra skalavariabelen. Det at budsjettet ble begrenset til å være et måleverktøy, at ledelsen vektla kortsiktig måloppnåelse og at budsjettmålene var mer rigide er antageligvis mer rettet mot det Simons (1995) beskriver som diagnostisk bruk. Følgelig utelates disse fra videre analyser om interaktiv bruk av budsjettet.

Skalavariabel	Gj.snitt	Std.avvik
Interaktiv bruk av budsjettet	2,827	0,847

Tabell 4.9: Beskrivende statistikk for skalavariabel interaktiv bruk av budsjettet

En gjennomsnittlig svarverdi på 2,827 er lavere enn middelveiden på 3,0 (nøytral til påstand). Virksomhetene i vårt utvalg ser med andre ord ikke ut til å ha brukt budsjettet mer interaktivt under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter. Dette er kanskje noe overraskende, sett i lys av at Bisbe og Otley (2004) kunne konkludere med at virksomheter som opererte i usikre omgivelser presterte bedre når de brukte et styringsverktøy interaktivt. Funnet står også i kontrast til både Asel et al. (2011) og Janke et al. (2014) sine studier, som kunne vise til økt interaktiv bruk av styringssystemer under finanskrisen. Vi merker oss likevel at ingen av disse studiene var begrenset til å bare se på budsjettet, noe som gjør at funnene ikke er direkte sammenlignbare med våre. En mulig forklaring kan likevel være at andre styringsverktøy er enklere eller bedre egnet til å bruke interaktivt enn budsjettet, selv om det bare blir spekulasjoner. Frekhaug og Furnes (2021) derimot, kunne observere en signifikant økning i interaktiv budsjettbruk for virksomheter som opplevde å være negativt påvirket av pandemien i sin masteravhandling.

Det kan være flere årsaker til at vi ikke finner støtte for en mer interaktiv bruk av budsjettet under Covid-19 i vår studie. Vi har tidligere vært inne på hvordan en global pandemi kanskje

skiller seg fra andre kriser ved å favne om et bredt spekter av ulike faktorer. I kapittel 4.1.5 om opplevd krise kunne vi likevel gjøre rede for at virksomhetene i vårt utvalg bare helt marginalt følte på en negativ overordnet påvirkning av krisen. Når de ble bedt om å svare på endringer i omsetning, likviditet og andre finansielle indikatorer, var resultatet jevnt over ingen endring. Simons (1995) forklarer blant annet at styringssystemer som blir brukt interaktivt skal overvåke usikkerheter som gjør ledelsen bekymret. En mulig forklaring kan dermed være at virksomhetene, til tross for at de var midt i en krise, ikke følte at situasjonen var kritisk eller usikker nok til at det var behov for å legge om styringspraksisen nevneverdig. Her kan også statens sikkerhetsnett i form av redningspakker og tilsvarende ha bidratt til å redusere den opplevde krisen. Under relativt stabile forhold mener Abernethy og Brownell (1999) at det kan være mest effektivt å bruke styringssystemene diagnostisk. En annen avgjørende faktor kan være at budsjettet som helhet ble mindre brukt under pandemien, slik vi fant og diskuterte i kapittel 4.3. Det kan godt tenkes at ledelsen vurderte det som hensiktsmessig å se til andre former for styringsverktøy, og at våre påstander om interaktiv budsjettbruk følgelig ble mindre relevante for respondentene i undersøkelsen. I den sammenheng påpeker vi at også ledelsens personlige lederstil og grad av profesjonalitet kan spille en rolle i virksomhetens valg av styringspraksis (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007; Abernethy, Bouwens & Lent, 2010), uten at vi har forutsetninger for å vurdere dette i denne studien.

Det er altså ingen selvfølge at større grad av interaktiv styring i en krise er beste praksis, på tross av at stadig flere peker på viktigheten av det (Bisbe & Otley, 2004; Asel et al., 2011; Janke et al., 2014; Goretzki & Kraus, 2020). Vår studie ser ikke ut til å indikere det, selv om vi naturligvis vet lite om hvilken balanse virksomhetene i vårt utvalg hadde mellom diagnostisk og interaktiv bruk av budsjettet før pandemien. Hofmann et al. (2012) fant imidlertid signifikant støtte for at interaktiv bruk av budsjettet førte til dårligere finansielle prestasjoner, kanskje først og fremst på grunn av det ressurskrevende elementet som også Simons (1995) har understreket. På samme måte mener Henri (2006) at en diagnostisk tilnærming til styringen, til tross for å kanskje begrense organisatorisk læring og innovasjon noe, vil ha netto positiv innflytelse på virksomhetens prestasjoner.

Ved å gjennomføre en korrelasjonsanalyse av samvariasjonen mellom interaktiv bruk av budsjettet og opplevd krise, fikk vi ytterligere indikasjoner på at diagnostisk styring kan være minst like viktig i krisetider.

Pearsons r **Opplevd krise**

Interaktiv bruk av budsjettet	-0,078
-------------------------------	--------

* = signifikant på 5%-nivå
** = signifikant på 1%-nivå

Tabell 4.10: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og opplevd krise

Av ovenstående tabell ser vi at korrelasjonen er veldig svakt negativ, i den betydning at økt grad av opplevd krise fører til mindre grad av interaktiv bruk av budsjettet. Det står i kontrast til Asel et al. (2011) sin studie, hvor de kunne vise til en positiv samvariasjon ($r = 0,318$). Vi presiserer likevel igjen at de ikke begrenset sin forskning til å bare gjelde budsjettet slik som vi har gjort. Til tross for at vår korrelasjonskoeffisient er veldig lav og ikke statistisk signifikant, åpner det for interessante refleksjoner. En mulig forklaring kan være at virksomhetene heller velger å prioritere strammere budsjettkontroll for å tilfredsstille eierens krav om gode finansielle resultater på kort sikt, slik Bourmistrov og Kaarbøe (2017) fant i sin studie av et kriserammet telekomselskap. Det kan også tenkes at følelsen av å stå i en krise skaper et slags instinktivt behov for å fokusere på kortsiktig måloppnåelse og rigide budsjettmål fordi det føles tryggere. Når det er sagt så er det kanskje litt overraskende at ledelsen eksempelvis ikke ønsker å være mer aktiv i utarbeidelsen og oppfølgingen av budsjettet etter hvert som følelsen av å være i en krise blir sterkere, eller at de ikke i større grad ønsker å diskutere handlingsplaner med de ansatte. Det man kanskje risikerer ved å neglisjere slike ting, er at sentrale verdidrivere som eksempelvis kundetilfredshet og utvikling av interne ressurser blir tilsidesatt (Kaplan & Norton, 1996). Så kan man naturligvis diskutere hvordan en slik prioritering ideelt sett bør være i usikre omgivelser.

Et av kriteriene vi satte når vi skulle velge hvilke virksomheter vi ville inkludere i studien, var at antall ansatte skulle være over 50. Begrunnelsen var at vi ville sikre tilstrekkelig kompleksitet i økonomistyringen, først og fremst med tanke på å studere måten budsjettet ble brukt på. Som en forlengelse av det resonnementet, ønsket vi å undersøke om det fantes en eventuell sammenheng mellom antall ansatte og interaktiv bruk av budsjettet.

Pearsons r **Antall ansatte**

Interaktiv bruk av budsjettet	-0,042
-------------------------------	--------

* = signifikant på 5%-nivå
** = signifikant på 1%-nivå

Tabell 4.11: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og antall ansatte

Korrelasjonsanalysen viser en veldig svak, negativ samvariasjon. Funnet er ikke statistisk signifikant og bør derfor ikke vektlegges i altfor stor grad, men det kan likevel gi oss en indikasjon på at budsjettet brukes mindre interaktivt under Covid-19 etter hvert som antall ansatte i virksomhetene øker. En mulig forklaring kan være at større virksomheter har behov for mer formalisert kontroll og overvåking (Chenhall, 2003), og at de derfor kan ha mer nytte av å bruke budsjettet diagnostisk. Funnet er likevel noe overraskende, da Simons (1995) argumenterer for at interaktiv styring ofte blir viktigere desto større virksomhetene blir, fordi det da blir større avstander mellom ledelsen og de øvrige ansatte. Samtidig kan vi heller ikke utelukke at det faktisk er slik at enkelte av våre påstander, som for eksempel at budsjettet får mer oppmerksomhet blant ledere og mellomledere eller at budsjettinformasjon blir brukt til å diskutere handlingsplaner med de ansatte, blir mindre relevant etter hvert som virksomheten blir større. Dette kan kanskje ha sin forklaring i at større forhold gjerne har mer spredt ansvarsdelegering, der enkeltpersoner gjøres ansvarlig for sine egne delmål.

For å følge dette sporet noe dypere, gjennomførte vi også en korrelasjonsanalyse mellom interaktiv bruk av budsjettet og samtlige tre spørsmål om virksomhetenes struktur og myndighetsfordeling.

Pearsons r	Flat org.struktur	Flere nivå med ledere og mellomledere	Sentralisert beslutningstaking
Interaktiv bruk av budsjettet	-0,056	0,112	0,194*

* = signifikant på 5%-nivå

** = signifikant på 1%-nivå

Tabell 4.12: Samvariasjon mellom interaktiv bruk av budsjettet og virksomhetenes struktur

Av ovenstående tabell ser vi at interaktiv bruk av budsjettet har en veldig svak, negativ korrelasjon med flat organisasjonsstruktur. Blant virksomheter med flere nivå med ledere og mellomledere er korrelasjonen positiv og noe sterkere, mens den blant virksomheter som har en sentralisert beslutningstaking er sterkest. Sistnevnte funn er også statistisk signifikant. Det vi kan trekke ut fra dette er at jo mer sentralisert beslutningstakingen i virksomhetene er, jo mer interaktivt har de brukt budsjettet under Covid-19. Kanskje er ikke det så unaturlig, da ledelsens behov for å involvere seg i ansatte sine arbeidsprosesser blir større når de sitter med beslutningsmyndigheten alene. Da trengs det formelle informasjonssystemer som kan minske denne avstanden og fasilitere personlig kontakt mellom ledelse og ansatte, slik Simons (1995) skisserer. Dette argumentet blir eksempelvis tydeliggjort av påstand nr. 3 og 6, henholdsvis at ledelsen diskuterte oftere budsjettinformasjon med de ansatte og at ledelsen krevde detaljerte

forklaringer av budsjettavvik. Av kapittel 4.1.4 kunne vi se at virksomhetene jevnt over svarte at de hadde noe sentralisert beslutningstagning, men ikke veldig utpreget.

4.5 utfordringer med bruken av budsjettet

For å få en enda bedre forståelse for bruken av budsjettet under Covid-19, ønsket vi å også rette noe oppmerksomhet mot eventuelle utfordringer med bruken av styringsverktøyet. Vi rundet derfor av spørreundersøkelsen med fem negativt ladede påstander, hvor respondentene skulle ta stilling til grad av enighet under pandemien sammenlignet med under normale omstendigheter.

Påstand	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig	Gj.snitt	Std.avvik
Budsjettet hemmet rask respons på endringer i omgivelsene	28 %	28 %	34 %	9 %	2 %	2,31	1,034
Budsjettet førte til en bevisst overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurtilgang	24 %	29 %	36 %	9 %	1 %	2,35	0,985
Budsjettet førte til et overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige indikatorer	33 %	26 %	33 %	8 %	1 %	2,18	1,002
Budsjettet vanskeliggjorde samarbeid på tvers av avdelinger	49 %	21 %	27 %	3 %	1 %	1,84	0,949
Budsjettet vanskeliggjorde fleksibilitet i virksomhetsstyringen	41 %	26 %	24 %	8 %	1 %	2,03	1,043

Tabell 4.13: Påstander om utfordringer med bruken av budsjettet

Av ovenstående tabell ser vi at andelen som oppgir å være enig i de kritiske påstandene er svært lav sammenlignet med hvor mange som er uenig. Det betyr at våre respondenter jevnt over ikke opplevde en forsterket effekt av påståtte utfordringer ved bruken av budsjettet under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Vi merker oss spesielt at hele 70% svarer at de er helt eller noe uenig i at budsjettet vanskeliggjorde samarbeid på tvers av avdelinger. Kanskje kan det være en indikasjon på at budsjetteringen ble lagt opp på en slik måte at den ikke skulle gå utover samarbeidet internt i virksomhetene. For eksempel kan noe av årsaken være at virksomhetene i vårt utvalg oppgav at de relativt sett brukte budsjettet mindre til prestasjonsevaluering og belønning under pandemien, som er de to formålene Neely et al. (2001) advarer mot at kan skape barrierer mellom avdelinger.

Det var også bare 9% som svarte at de var enig i at budsjettet vanskeliggjorde fleksibilitet i virksomhetsstyringen, mens bare 11% var enig i at budsjettet hemmet rask respons på endringer i omgivelsene. Disse to påstandene omhandler på mange måter det samme, og funnet er kanskje særlig interessant da en stor del av budsjettkritikken er sentrert rundt

nettopp styringsverktøyets påståtte manglende evne til å ivareta fleksibilitet. Eksempelvis mener Hope og Fraser (2003) at fordi budsjetttrammene gjerne endres relativt sjelden (ofte en årlig prosess) så svekkes virksomhetenes evne til å reagere på viktige markedsbevegelser. Wallander (1999) supplerer med at revideringer gjennom året ofte kan være vanskelig å få til. En annen utfordring kan være å balansere fleksibilitet i budsjettets planleggingsfunksjon med fastsatte kriterier for måloppnåelse, og hvordan forholdet mellom disse eventuelt endrer seg sammen med økt usikkerhet i omgivelsene (Van der Stede, 2011). Av tilbakemeldingene fra respondentene i vårt utvalg kan det jevnt over se ut til at de har lyktes med å bruke budsjettet på en slik måte under Covid-19 at det ikke har gått utover fleksibiliteten i styringen noe mer enn det eventuelt ville gjort under normale omstendigheter. Det kan peke i retning av at budsjettet fungerer godt som styringsverktøy også i en krise. Når det er sagt så vet vi ingenting om hvorvidt virksomhetene allerede hadde innført mer fleksible tilnærminger til budsjetteringen enn det som tradisjonelt sett har vært vanlig, som eksempelvis rullerende prognoser (Frow et al., 2010).

Det at virksomhetene i vårt utvalg oppgir å bruke budsjettet mindre til samtlige formål under pandemien samtidig som de jevnt over er uenig i at kritikkens relevans styrkes, er en interessant observasjon i seg selv. En mulig tolkning kan være at de negative sidene ved budsjettet blir mindre tydelige nettopp fordi verktøyet brukes mindre, men det kan også være så enkelt som at våre respondenter ikke opplever at budsjettet fungerer dårligere i usikre omgivelser enn det gjør under normale omstendigheter. Kanskje er det ikke direkte svakheter ved budsjettet som gjør at virksomhetene har brukt andre styringsverktøy, men bare at det er andre verktøy som fungerer enda bedre til spesifikke formål under en krise. Dette har vi dessverre lite informasjon om i denne studien.

Kanskje er det også en naturlig sammenheng mellom uenigheten i de kritiske påstandene og det at virksomhetene ikke har brukt budsjettet mer interaktivt under Covid-19. Dersom de tilsynelatende var relativt tilfredse med hvordan budsjettet fungerte som styringsverktøy, så hadde de kanskje ikke det samme insentivet til å legge om bruken. Når det er sagt så understreker vi igjen at virksomhetene i denne studien ikke har opplevd krisen så hardt som vi på forhånd kanskje trodde. Kanskje hadde utfordringene med bruken av budsjettet opplevdes annerledes eller mer fremtredende gitt andre omstendigheter.

5 Avslutning

5.1 Konklusjon

I denne studien har vi gjennomført en kvantitativ undersøkelse av budsjetteringspraksis blant 160 norske virksomheter under Covid-19. Til tross for et betydelig antall forskningsartikler på økonomistyring i en generell krisekontekst, er det langt færre som har sett nærmere på budsjettet som styringsverktøy under en global pandemi. Budsjettet er imidlertid kritisert for å blant annet ha et overdrevent fokus på finansielle måltall og å undergrave fleksibilitet i styringen. Til tross for den utbredte kritikken, brukes budsjettet fremdeles av over 90% av norske virksomheter (Johanson & Madsen, 2013). Det ledet oss til følgende problemstilling for denne utredningen:

Hva kjennetegner bruken av budsjettet i utsatte bransjer under Covid-19?

Problemstillingen er videre konkretisert med to forskningsspørsmål, der det ene er rettet mot hva budsjettet brukes til og det andre mot måten det brukes på.

Når det gjelder hva budsjettet brukes til, viser vår studie at både langtidsbudsjettet, balansebudsjettet og resultatbudsjettet oppgis mindre brukt under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Likviditetsbudsjettet blir derimot brukt mer under pandemien, som kanskje kan være en indikasjon på at virksomhetene i større grad ønsket å sikre at de kunne møte sine kortsiktige forpliktelser. Av de fire budsjettyperne er det resultatbudsjettet som oppgis mest brukt, både før og under pandemien. Det forteller oss at løpende kontroll på virksomhetenes resultat i en gitt periode fremdeles er budsjettets viktigste bidrag til ledelsen.

Samtlige av budsjettets formål brukes mindre under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Det kan tyde på at virksomhetene har vurdert det som hensiktsmessig å prioritere andre former for styring under pandemien på bekostning av budsjettet. Strategiske diskusjoner er det mest brukte formålet, noe som kanskje indikerer en slags modernisering av budsjettbruken sammenlignet med det som tradisjonelt sett har vært vanlig (Hansen et al., 2003). Også operasjonell planlegging viser relativ styrke sammenlignet med under normale omstendigheter, noe som forteller oss at planlegging er en viktig del av styringen også i en krise. Kommunisering av mål skiller seg ut ved størst nedgang i bruken. Det kan kanskje forklares ved at det er vanskelig å definere entydige og relevante målsetninger når usikkerheten i omgivelsene øker. De minst brukte formålene er

prestasjonsevaluering og belønning av ansatte, noe som samsvarer med kritikken knyttet til at budsjettet kan fremme dysfunksjonell atferd (Neely et al., 2001; Church et al., 2012).

Når det gjelder måten budsjettet brukes på, viser vår studie at det jevnt over ikke ble brukt mer interaktivt under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter. Det står i kontrast til flere andre studier (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014). Det er heller ingenting som tyder på at budsjettet blir brukt mer interaktivt etter hvert som følelsen av opplevd krise blir sterkere. Tvert imot får vi indikasjoner på at ledelsen da heller ønsker å prioritere en diagnostisk tilnærming til styringen. Kanskje er det slik at det formelle kontrollaspektet blir viktigere for å sikre overlevelse i det korte bildet. Måten budsjettet brukes på ser imidlertid ut til å være noe avhengig av virksomhetenes størrelse og struktur. Vår studie indikerer en sammenheng mellom flere antall ansatte og mindre interaktiv bruk av budsjettet. Samtidig ser vi at jo mer sentralisert beslutningstakingen i virksomhetene er, jo mer interaktivt har de brukt budsjettet under Covid-19.

I tillegg til en nedgang i samlet budsjettbruk under pandemien, får vi indikasjoner på at virksomhetene endret sine preferanser i forhold til hva de ønsket å bruke budsjettet til. Likviditetskontroll ble viktigere for å sikre kortsiktig overlevelse, mens planlegging og strategiske diskusjoner kanskje ble prioritert på bekostning av andre formål for å komme styrket ut av krisen på noe lengre sikt. Samtidig ser det ikke ut til at måten budsjettet ble brukt på endret seg nevneverdig under Covid-19. Det at budsjettet ikke blir brukt mer interaktivt er ikke nødvendigvis overraskende, sett i lys av andre studier som argumenterer for at det kan føre til dårligere prestasjoner (Henri, 2006; Hofmann et al., 2012).

Bare 17% av respondentene opplever budsjettet som et mer relevant styringsverktøy under pandemien. Samtidig er det jevnt over stor uenighet i at utfordringer med bruken av budsjettet blir sterkere, noe som kanskje kan forklares ved styringsverktøyets iboende allsidighet. Når det er sagt så viste det seg at virksomhetene i vårt utvalg ikke følte seg nevneverdig negativt påvirket av pandemien. Omsetning, lønnsomhet, likviditet og tilgang på kapital har jevnt over ikke vært forverret i perioden ifølge våre respondenter. Det kan godt tenkes at ting hadde sett annerledes ut gitt andre forutsetninger. Våre funn peker uansett i retning av at budsjettet fungerer godt som styringsverktøy også i usikre omgivelser. Og kanskje er det nettopp evnen til å bevare sin nytteverdi ved å kunne brukes til ulike formål etter hvert som premissene endres som gjør at budsjettet i dag fremdeles brukes i en eller annen form av veldig mange virksomheter.

5.2 Avhandlingens implikasjoner

Praktiske implikasjoner

Måten budsjettet brukes på til virksomhetsstyring i en global pandemi er et område det er forsket relativt lite på tidligere. Ved å studere hva som kjennetegner bruken av budsjettet under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter, kan denne avhandlingens empiriske funn være et bidrag til hvordan virksomheter kan bruke budsjettet til styring i en tilsvarende krise.

I henhold til våre funn har budsjettet ikke blitt brukt mer interaktivt under pandemien. Det kan være en indikasjon på at en diagnostisk tilnærming til styringen fremdeles er viktig for mange virksomheter, trolig for å sikre kortsiktig overlevelse ved å overvåke kritiske variabler og bevare kontroll. Kanskje kan dette være minst like effektivt for å håndtere en global pandemi, sett i lys av at virksomhetene i vårt utvalg tilsynelatende klarte seg relativt godt igjennom krisen. I likhet med Simons (1995) mener vi uansett at virksomheter bør forsøke å finne en god balanse mellom diagnostisk og interaktiv bruk av budsjettet.

Det at nesten samtlige av budsjettets formål brukes mindre under Covid-19 sammenlignet med under normale omstendigheter kan tyde på at det er andre styringsverktøy som fyller de respektive rollene bedre enn budsjettet i en krise. Til tross for dette ser vi at strategiske diskusjoner og operasjonell planlegging ser ut til å prioriteres på bekostning av andre formål, samt at likviditetsbudsjettet faktisk brukes mer under pandemien. Den sterkeste samvariasjonen med opplevd krise fant vi imidlertid hos langtidsbudsjettet, til tross for at det ikke var blant de mest brukte delbudsjettene. Det andre virksomheter kan trekke fra dette er at budsjettet kan være et nyttig verktøy for både kortsiktig overvåkning og langsiktig planlegging i en krise, slik Brockner og James (2008) understreker viktigheten av. Derimot kan formål som har en mer direkte påvirkning på de ansatte, som belønning, motivering og prestasjonsevaluering, kanskje få noe mindre plass i virksomheters budsjettering for å motvirke dysfunksjonell atferd.

Teoretiske implikasjoner

Når det gjelder avhandlingens teoretiske implikasjoner, har tidligere forskning på styring i en krise vist at måten et styringssystem brukes på ser ut til å endres (Asel et al., 2011; Janke et al., 2014). Vår studie tilfører imidlertid et bidrag som viser at det ikke er nevneverdig tilfelle når det gjelder budsjettet under Covid-19, i alle fall ikke i forhold til balansen mellom

diagnostisk og interaktiv bruk. Simons (1995) sitt Levers of Control rammeverk, som ble utviklet for å illustrere hvilke mekanismer som bør inngå i et helhetlig styringssystem, har kanskje ført til en noe overdrevet popularisering av den interaktive tilnærmingen. Det er antageligvis helt utilsiktet fra Simons sin side, men faktum er at flere studier indikerer at en diagnostisk tilnærming kan være minst like hensiktsmessig (Abernethy & Brownell, 1999; Henri, 2006; Hofmann et al., 2012). Fokuset bør heller ligge på selve balansen mellom de ulike mekanismene, fremfor at noe er bedre enn noe annet. Dette mener vi kommer godt til syne i vår studie.

5.3 Begrensninger og videre forskning

I avhandlingens aller siste del ønsker vi å gjøre rede for begrensninger ved vår studie, som kan skape et godt utgangspunkt for videre forskning. Flere av våre funn kan også utgjøre et fundament å bygge videre på for de som er interessert i økonomisk styring under en global pandemi, fortrinnsvis rettet mot budsjettet.

Enkelte av våre metodiske valg har skapt naturlige begrensninger for i hvilken grad vi kan generalisere til den brede populasjonen. Ved å benytte et ikke-sannsynlighetsutvalg kan dette være utfordrende dersom enkelte grupper er underrepresentert i forhold til andre. Vårt utvalg bærer preg av å være noe skjevfordelt med hensyn til bransje, samt at de virkelig store virksomhetene er i mindretall sammenlignet med de som har færre ansatte. Av frafallsanalysen i kapittel 3.4.1 kunne vi se at industribransjen er betydelig overrepresentert i nettoutvalget sammenlignet med i den teoretiske populasjonen, mens "varehandel, reparasjon av motorvogner" og "transport og lagring" er underrepresentert. Vi har også relativt få besvarelser fra bransjen "kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter" (3,8% av nettoutvalget), som man kanskje kan argumentere for at er blant de som har vært hardest rammet av pandemien. Andre studier kan vurdere en annerledes utvalgsmetode, eller kanskje aller helst velge å sette søkelys på bare én bransje om gangen. Vi bemerker også at vår beslutning om å bare inkludere virksomheter med over 50 ansatte førte til en relativt stor innsnevring av utvalget. Kanskje kan videre forskning med fordel redusere denne grensen, eller eventuelt bare se på enten de mindre eller de større virksomhetene alene fordi de kan ha ulike forutsetninger for å håndtere pandemien.

Også tidspunktet for gjennomføringen av studien kan ha hatt en innvirkning på de resultatene vi har fått. Det at virksomhetene i vårt utvalg oppgir at de ikke har vært nevneverdig påvirket av Covid-19 kan være en indikasjon på at de har rukket å tilpasse seg situasjonen. Kanskje

hadde resultatene vært annerledes for et år siden. En annen årsak kan være skjevheter knyttet til hvem som har svart på spørsmålene i forhold til hvordan de selv har opplevd eller blitt påvirket av pandemien. Det kan også være at det vi på forhånd antok å være de mest utsatte bransjene kanskje ikke var det likevel. I kapitlet om opplevd krise kunne vi for eksempel se at “industri” og “varehandel, reparasjon av motorvogner” skilte seg fra de øvrige i så måte.

Målingen av våre latente variabler for interaktiv bruk av budsjettet og opplevd krise har tilsynelatende fungert relativt godt. De er grundig forankret i teori og tidligere studier, og er statistisk sett reliable med tanke på Cronbachs alfa. Det er likevel komplekse begreper, og til tross for at vi har brukt eksisterende litteratur og formuleringer fra andre studier for å utarbeide spørsmålene, så er vi klar over at de er krevende å måle i praksis. Kanskje hadde studien hatt godt av enda flere indikatorer knyttet til de respektive begrepene, for enda mer nøyaktighet i målingene.

Med utgangspunkt i det faktum at vi finner mindre bruk av samtlige budsjettformål under pandemien, hadde det vært interessant å inkludere andre styringsverktøy i studien. Videre forskning kan derfor vurdere en mer helhetlig tilnærming til å forstå bruken av budsjetter, eksempelvis i form at styringspakken til Malmi og Brown (2008). Hvilke mekanismer som blir foretrukket på bekostning av andre kan gi verdifulle svar i forhold til virksomhetsstyring i krisetider. Dette kan også være interessant i forhold til hvordan budsjettet fungerer sammen med andre former for styring. Ofte er disse satt opp mot hverandre, og det argumenteres eksempelvis for at budsjettet bør forkastes til fordel for noe annet (Wallander, 1999; Bogsnes, 2009). Men kanskje er det slik at budsjettet kan levere grunndata som gjør andre styringsverktøy bedre. Slike studier - også den vi har gjennomført - kan med fordel gjennomføres kvalitativt, eksempelvis i form av dybdeintervjuer. En kunne også sett for seg en casestudie av én enkelt virksomhet, der man fokuserte på hvilke grep virksomheten har foretatt seg knyttet til budsjettet under Covid-19. Da hadde man fått mulighet til å gå mer i dybden, for slik å fange opp og forstå nyansene i de vurderingene som blir lagt til grunn for bruken.

Referanseliste

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British accounting review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Abernethy, M. A., Bouwens, J. & Lent, L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research* 21(1), 2-16 <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.002>
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems*. Cambridge, Mass. Harvard University Press.
- Arnold, M. C. & Artz, M. (2015). Target difficulty, target flexibility, and firm performance: Evidence from business units' targets. *Accounting, organizations, and society*, 40, 61-77. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.002>
- Arnold, M. C. & Gillenkirch, R. M. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study. *Accounting, organizations and society*, 43, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>
- Asel, J. A., Posch, A. & Speckbacher, G. (2011). Squeezing or cuddling? The impact of economic crises on management control and stakeholder management. *Review of managerial science*, 5(2-3), 213-231. <https://doi.org/10.1007/s11846-010-0051-4>
- Bart, C. K. (1988). Budgeting Gamesmanship. *The Academy of Management Executive*, 2(4), 285-294.
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U. & Thaten, M. (2016). Budgeting in Times of Economic Crisis. *Contemp Account Res*, 33(4), 1489-1517. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12222>
- Bedford, D. S., Speklé, R. F. & Widener, S. K. (2020). Budgeting and employee stress in times of crisis: Evidence from the Covid-19 pandemic. *Accounting, organizations and society*, 101, 101346-101346. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101346>

- Bergstrand, J., Bjørnenak, T. & Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2005). What Do We Really Mean by Interactive Control Systems? The Risks of Theoretical Misspecification. *The 6th International Management Control Systems Research Conference, Edinburgh Business School*, 1–51.
- Bisbe, J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, organizations and society*, 29(8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2; eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma*, 13(4), 49-54.
- Bjørnenak, T. (2013). Styringssystemer og lønnsomhet. *Magma*, 6(2013), 31-36.
- Bondarenko, T., Panaedova, G., Gurieva, L., Belyanchikova, T. & Mityushina, I. (2020). Special features of corporate budget planning: Contemporary approach. *E3S Web of Conferences*, 159, 4006. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202015904006>
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2017). Tensions in managerial attention in a company in crisis How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers. *Journal of Accounting & organizational change*, 13(2), 239-261. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0066>
- Boynton, P. M. & Greenhalgh, T. (2004). Hands-on guide to questionnaire research: Selecting, designing, and developing your questionnaire. *British Medical Journal*, 328(7451), 1312-1315.
- Brockner, J. & James, E. H. (2008). Toward an Understanding of When Executives See Crisis as Opportunity. *The Journal of applied behavioral science*, 44(1), 94-115. <https://doi.org/10.1177/0021886307313824>
- Bruns, W. J. & McKinnon, S. M. (1993). Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 84–108.

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. & Hughes, A. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Church, B. K., Hannan, R. L. & Kuang, X. (2012). Shared interest and honesty in budget reporting. *Accounting, organizations and society*, 37(3), 155-167.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.002>
- Clark, T., Foster, L., Sloan, L. & Bryman, A. (2021). *Bryman's social research methods*. (6th. ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Clausen, S.-E. (2009). *Multivariate analysemetoder for samfunnsvitere: med eksempler i SPSS*. Universitetsforlaget.
- Colignon, R. & Covalleski, M. A. (1988). An examination of managerial accounting practices as a process of mutual adjustment. *Accounting, Organizations and Society* 13(6), 559–579. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90031-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90031-1)
- Collins, F., Holzmann, O. & Mendoza, R. (1997). Strategy, budgeting, and crisis in Latin America. *Accounting, Organizations and Society* 22(7), 669-689
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00050-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00050-5)
- Czarniawska-Joerges, B. (1988). Dynamics of organizational control: The case of Berol Kemi AB. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 415-430.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90014-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90014-1)
- Daft, R. L., Sormunen, J. & Parks, D. (1988). Chief executive scanning, environmental characteristics, and company performance: An empirical study. *Strat. Mgmt. J*, 9(2), 123-139. <https://doi.org/10.1002/smj.4250090204>
- D'Aveni, R. A. & MacMillan, I. C. (1990). Crisis and the Content of Managerial Communications: A Study of the Focus of Attention of Top Managers in Surviving and Failing Firms. *Administrative science quarterly*, 35(4), 634-657.
<https://doi.org/10.2307/2393512>

- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, organizations and society*, 25(4-5), 383-409. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00034-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00034-3)
- Davila, T. & Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, organizations and society*, 30(7), 587-608. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.002>.
- E24. (2020). *Over 400 000 helt og delvis ledige i Norge*. Hentet fra: <https://e24.no/norsk-oekonomi/i/K3mLj6/over-400000-helt-og-delvis-ledige-i-norge>
- Ekholm, B.-G. & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *The European accounting review*, 9(4), 519-539. <https://doi.org/10.1080/09638180020024007>
- Ekholm, B.-G. & Wallin, J. (2011). The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. *Journal of business finance & accounting*, 38(1-2), 145-164. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>
- Endenich, C. (2014). Economic crisis as a driver of management accounting change: Comparative evidence from Germany and Spain. *Journal of applied accounting research*, 15(1), 123-149. <https://doi.org/10.1108/JAAR-11-2012-0075>
- Erichsen, M., Solberg, F. & Stiklestad, T. (2018). *Ledelse i små og mellomstore virksomheter* (2. utg. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Euske, K., Lebas, M. & McNair, C. (1993). Performance management in an international setting. *Management Accounting Research*, 4(4), 275-299. <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1016>
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy, and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(3), 181-197. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70057-1](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70057-1)
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Finne, M. N. & Moum, S. (2022). *Gasellebedrifters bruk av styringssystem*. (Masteroppgave). Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet. <https://ntnuopen.ntnu.no/ntnu-xmlui/handle/11250/3018607>

- Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, organizations and society*, 35(4), 444-461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Goretzki, L. & Kraus, K. (2020). Balancing diagnostic and interactive control systems. Sweden Through the Crisis. Stockholm School of Economics Institute for Research. <https://www.hhs.se/contentassets/a365750b7c8e4f13ab02a16a1bd57a59/a23-2.pdf>
- Grønnevet, G. & Østergren, K. (2009). Er budsjettstyring god økonomistyring? Praktisk økonomi og finans, 24(4), 57-63. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2008-04-07>
- Haldma, T. & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13, 379-400. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>
- Hammervold, R. (2008) *En kort innføring i SPSS*. Trondheim: Tapir akademisk forlag.
- Hansen, S. C., Otley, D. T. & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15, 95. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Hansen, S. C. & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>
- Hermann, C. F. (1963). Some Consequences of Crisis Which Limit the Viability of Organizations. *Administrative science quarterly*, 8(1), 61-82. <https://doi.org/10.2307/2390887>
- Helbæk, M. (2014). Grunnleggende bedriftsøkonomi.
- Henri, J.-F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, organizations and society*, 31(1), 77-103. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.10.003>
- Henri, J.-F. (2006). Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>

- Hoff, K.G. & Bjørnenak, T. (2005). *Driftsregnskap og budsjettering*. Universitetsforlaget.
- Hofmann, S., Wald, A. & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. *Journal of management control*, 23(3), 153-182. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0156-9>
- Hofstede, G. (1967). *The Game of Budget Control: how to live with budgetary standards and yet be motivated by them*. Assen, Nederland, Van Gorcum.
- Hope, J. & Fraser, R. (1997). Beyond budgeting... Breaking through the barrier to the “third wave”. *Management Accounting, December*, 20-23.
- Hope, J. & Fraser, R. (1999a). Beyond budgeting. Building a new management model for the information age. *Management Accounting, January*, 16–21.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). Budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115.
- Hopper, T. (2020). Swimming in a sea of uncertainty – business, governance and the coronavirus (COVID-19) pandemic. *Journal of Accounting & organizational change*, 16(4), 533-539. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2020-0091>
- Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10, 156-182. <https://doi.org/10.2307/2489870>
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, organizations and society*, 34(6), 797-802. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.004>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Janke, R., Mahlendorf, M. D. & Weber, J. (2014). An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects. *Management Accounting Research*, 25(4), 251-270. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.01.001>
- Jensen, M. C. (2003). Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9(3), 379–406. <https://doi.org/10.1111/1468-036X.00226>

- Johanson, D. & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge – en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma*, 16(6), 18-30.
- Kaplan, R. S & Norton, D. (1996) *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kober, R. & Thambar, P. J. (2022). Paradoxical tensions of the COVID-19 pandemic: a paradox theory perspective on the role of management control systems in helping organizations survive crises. *Accounting, auditing, & accountability*, 35(1), 108-119. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4851>
- Kraus, K. & Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control – A research note. *Management Accounting Research*, 21(4), 265-277. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.08.001>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American Practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lidia, T. G. (2014). Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool. *Procedia economics and finance*, 15, 466-473. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00484-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00484-5)
- Lorain, M.-A., Domonte, A. G. & Sastre Peláez, F. (2015). Traditional budgeting during financial crisis. *Cuadernos de gestión*, 15(2), 65-89. <https://doi.org/10.5295/cdg.140480ag>
- Lowe, E. A. & Shaw, R. W. (1968). An analysis of managerial biasing: Evidence from a company's budgeting process. *Journal of Management Studies*, 5(3), 304-315. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1968.tb00990.x>
- Luft, J. & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organization and Society*, 28(2-3), 169-249. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00026-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00026-0)

- Lyttelton, T. & Zang, E. (2022). Occupations and sickness-related absences during the COVID-19 pandemic. *Journal of health and social behavior*, 63(1), 19-36.
<https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/00221465211053615>
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges, and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Marginson, D. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, 23, 1019–1031. <https://doi.org/10.1002/smj.271>
- Merchant, K.A. (1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), 291-310.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90013-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90013-8)
- Milburn, T. W., Schuler, R. S. & Watman, K. H. (1983). Organizational crisis. Part 1: Definition conceptualization. *Human Relations*, 36(12), 1141-1160.
<https://doi.org/10.1177/00187267830360120>
- Moore, K. & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organization and Society*, 26(4), 351-389. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00040-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00040-4)
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7/8), 735-756. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.08.003>
- Neely, A., Sutcliffe, M. R. & Heyns, H. R. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and budgeting*. New York, Accenture.
- Neely, A., Bourne, M. & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring business excellence*, 7(3), 22-28.
<https://doi.org/10.1108/13683040310496471>
- NHO. (2021). *Nøkkeltall for norsk næringsliv*. Hentet fra:
<https://www.nho.no/analyse/nokkeltall-for-norsk-naringsliv/#part5>
- NHO Service og handel. (2021). *Slik rammes våre bransjer av koronakrisen*. Hentet fra:
<https://www.nhosh.no/tall-og-fakta/bransjer-korona/bransjeneunderkorona/#part2>

- Nordheim, R. H. & Skog, H. L. (2018). *Budsjettet og alternative styringsverktøy - venner eller fiender?* (Masteroppgave). Norges teknisk-naturvitenskapelige universitetet.
<https://ntnuopen.ntnu.no/ntnu-xmlui/handle/11250/2577172>
- Norges Bank. (2020). *Pengepolitisk oppdatering, mai 2020*. Hentet fra: https://www.norges-bank.no/contentassets/33530567f5384a9f8af22effdbfb4fbd/ppr_mai_2020.pdf?v=05/07/2020112401&ft=.pdf
- Oppen, M., Mørk, B. E. & Haus, E. (2020). *Kvantitative og kvalitative metoder i merkantile fag: en introduksjon* (1. utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Oslo Economics. (2020). *Konsekvenser for covid-19-situasjonen for tre sektorer i norsk næringsliv*. Hentet fra:
https://www.regjeringen.no/contentassets/c702aa3cc49b4add90b3c135f0dbf1cd/oslo-economics---konsekvenser-av-covid-19-situasjonen-for-tre-sektorer_sluttrapport.pdf
- Otley, D., Broadbent, J. & Berry, A. (1995). Research in management control: an overview of its development. *British Journal of Management* 6, 31-44.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.1995.tb00136.x>
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Otley, D. & Pollanen, R. M. (2000). Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 483–496.
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00031-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00031-2)
- Otley, D. (2007). Accounting performance measurement: a review of its purposes and practices. *Business Performance Measurement: Unifying Theories and Integrating Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 11-35.
<https://doi.org/10.1504/IJBPM.2001.000102>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>

- Pavlatos, O. & Kostakis, H. (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in accounting*, 31(1), 150-164.
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.016>
- Pfister, J. A., Peda, P. & Otley, D. (2022). A methodological framework for theoretical explanation in performance management and management control systems research. *Qualitative research in accounting and management*.
<https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2021-0193>
- Regjeringen. (2020). *Konsekvenser av Covid-19-situasjonen for tre sektorer i norsk næringsliv*. Hentet fra:
https://www.regjeringen.no/contentassets/c702aa3cc49b4add90b3c135f0dbf1cd/oslo-economics---konsekvenser-av-covid-19-situasjonen-for-tre-sektorer_sluttrapport.pdf
- Regjeringen. (2020). *Omfattende tiltak for å bekjempe koronaviruset*. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/smk/pressemeldinger/2020/nye-tiltak/id2693327/>
- Ringdal, K. (2018). *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode* (4. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Samuelson, L. A. (1986). Discrepancies between the roles of budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(1), 35-45.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90017-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90017-6)
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British accounting review*, 38(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Schmitz, S. O., Michniuk, A. & Heupel, T. (2019). Beyond budgeting – a fair alternative for management control? *Studies in Business & Economics*, 14(2), 160-180.
<https://doi.org/10.2478/sbe-2019-0032>
- Searfoss, D. G. & Monczka, R. M. (1973). Perceived participation in the budget process and motivation to achieve the budget. *Academy of Management Journal*, 16(4), 541–554.
<https://doi.org/10.5465/254689>
- Setia, M. S. (2017). Methodology series module 9: Designing questionnaires and clinical record forms-Part II. *Indian J Dermatol*, 62(3), 258-261.
https://doi.org/10.4103/ijid.IJD_200_17

- Shen, S. S. Q. & Perera, S. (2013). Diagnostic and interactive uses of budgets and the moderating effect of strategic uncertainty. *Asia-Pacific management accounting journal*, 7(2), 127-156. <https://apmaj.uitm.edu.my/index.php/archive>
- Shields, J. F. & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organization and Society*, 23(1), 49-76. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00014-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00014-7)
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-62.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 127-143. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90018-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90018-P)
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80-88. <https://hbr.org/1995/03/control-in-an-age-of-empowerment>
- Smart, C. & Vertinsky, I. (1977). Designs for crisis decision unit. *Administrative Science Quarterly*, 22(4), 640-657. <https://doi.org/10.2307/2392406>
- Smith, D. (1990). Beyond contingency planning: towards a model of crisis management. *Industrial crisis quarterly*, 4(4), 263-275. <https://doi.org/10.1177/108602669000400402>
- Starbuck, W. H., Greve, A. & Hedberg, Bo. (1978). Responding to Crisis. *Journal of Business Administration*, 9(2), 111-137. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2708264
- Statistisk Sentralbyrå. (2020). *Stor økning i netthandelen*. Hentet fra: <https://www.ssb.no/varehandel-og-tjenesteyting/artikler-og-publikasjoner/mer-netthandel-mindre-butikkhandel>
- Su, S., Baird, K. & Schoch, H. (2017). Management control systems: The role of interactive and diagnostic approaches to using controls from an organizational life cycle perspective. *Journal of Accounting & organizational change*, 13(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2015-0032>
- Tjora, A. H. (2021). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. (4. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk

- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00058-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00058-6)
- Van der Stede, W. A., Young, S. M. & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 655-684. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.01.003>
- Van der Stede, W. A., Young, S. M. & Chen, C. X. (2007). Doing Management Accounting Survey Research. *Handbook of Management Accounting Research*, 1, 445-478. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01018-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01018-2)
- Van der Stede, W. A. (2011). Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections. *European Accounting Review*, 20(4), 605-623. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.627678>
- Wallander, J. (1999). Budgeting – an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421. [https://doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](https://doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.01.001>
- Østergren, K. & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *The European accounting review*, 20(1), 149-181. <https://doi.org/10.1080/09638180903487842>

Vedlegg

Vedlegg 1: Forespørsel om kontaktinformasjon til respondent

Emne: Forespørsel om kontaktinformasjon til økonomiansvarlig

Til den det måtte vedrøre,

Vi er to studenter ved Høgskolen i Innlandet.

Som en del av vår masteravhandling ønsker vi de nærmeste dagene å sende ut en spørreundersøkelse, hvor formålet er å kartlegge norske virksomheters bruk av budsjettet som styringsverktøy under koronapandemien. Deres virksomhet er relevant for vår studie.

Undersøkelsen er anonym, og spørreskjemaet vil ta under 10 minutter å besvare. **I første omgang trenger vi e-postadresse til økonomiansvarlig i virksomheten, eventuelt andre med god kjennskap til den økonomiske styringen.** Dette fordi vi ønsker å sende spørreskjemaet direkte til respondent. Dersom dere er et datterselskap i et konsern ønsker vi respons fra deres enhet, ikke morselskapet.

Deltakelse er selvsagt frivillig, men vi er veldig takknemlig for alle som ønsker å bidra. Vi håper å gjøre interessante funn om bruken av budsjettet under koronapandemien i deres bransje. Studiens resultat avhenger av respons fra næringslivet.

Det vil ikke være mulig å spore data tilbake til deres virksomhet.

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

Med vennlig hilsen
Vegard Selvåg og Kristian Nilsen
930 59 266 / 452 43 548

Vedlegg 2: Invitasjon til å svare på spørreskjema

Emne: Invitasjon til å svare på spørreskjema

Kjære respondent,

Vi er to masterstudenter ved Høgskolen i Innlandet.

I denne e-posten mottar du en invitasjon til å ta del i vårt forskningsprosjekt om bruken av budsjettet som styringsverktøy under koronapandemien. Vi har utarbeidet et spørreskjema som tar under 10 minutter å besvare, og du har blitt kontaktet grunnet din stilling i virksomheten. Ditt bidrag vil være svært viktig for studiens resultat.

Spørreskjemaet kan besvares ved å følge denne lenken: <https://nettskjema.no/a/309889>

Besvarelsen kan gjøres både på pc, nettbrett og mobiltelefon. Dersom det av ulike grunner er andre i virksomheten som bør svare på undersøkelsen, kan den videresendes til vedkommende.

Formålet med studien er å kartlegge hva som kjennetegner bruken av budsjettet under koronapandemien, da tidligere forskning viser at høy usikkerhet i omgivelsene fører med seg endringer i bruk av økonomiske styringsverktøy.

Alle svar vil anonymiseres, og det vil ikke være mulig å spore data tilbake til deres virksomhet. Alt av datamateriale vil slettes etter prosjektets slutt, 1. juli 2023.

Dersom du ønsker å motta den ferdige masteravhandlingen elektronisk, kan du sende en e-post til 238379@stud.inn.no.

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

Med vennlig hilsen
Vegard Selvåg og Kristian Nilsen
930 59 266 / 452 43 548

Vedlegg 3: Spørreskjema Budsjetbruk under Covid-19

Denne undersøkelsen har som formål å kartlegge hva som kjennetegner bruken av budsjettet som styringsverktøy under Covid-19.

Innledende spørsmål

Hva er din stilling? *

Adm. direktør / daglig leder

Økonomiansvarlig

Controller eller tilsvarende

Hvor mange ansatte er det i virksomheten? *

Gi et estimat.

Hvilken bransje tilhører virksomheten? *

Velg den som passer best.

Industri

Bygg- og anleggsvirksomhet

Varehandel, reparasjon av motorvogner

Transport og lagring

Overnattings- og serveringsvirksomhet

Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter

Ta stilling til følgende påstander:

	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig
Virksomheten har en flat organisasjonsstruktur *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Virksomheten har flere nivå med ledere og mellomledere *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Virksomheten har en sentralisert beslutningstaking *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Hvordan opplever du at virksomheten overordnet sett ble påvirket av Covid-19? *



Vennligst indiker hvordan Covid-19 har påvirket din virksomhet på følgende områder:

	(1) Stor forverring	(2) Liten forverring	(3) Ingen endring	(4) Liten forbedring	(5) Stor forbedring
Omsetning *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Lønnsomhet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Likviditet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kunders betalingsevne *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sykefravær *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tilgang på arbeidskraft *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tilgang på kapital *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

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

	(1) Aldri	(2) Sjelden	(3) Av og til	(4) Ofte	(5) Systematisk
Resultatbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Likviditetsbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Balansbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Langtidsbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

I hvilken grad benyttet dere følgende typer budsjett under Covid-19?

	(1) Aldri	(2) Sjelden	(3) Av og til	(4) Ofte	(5) Systematisk
Resultatbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Likviditetsbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Balansebudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Langtidsbudsjett *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

I hvilken grad benytter dere budsjettet til følgende formål under normale omstendigheter?

Med formål menes hvilken hensikt virksomheten har med budsjettbruken sin.

	(1) I svært liten grad	(2) I liten grad	(3) I noen grad	(4) I stor grad	(5) I svært stor grad
Operasjonell planlegging *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prestasjonsevaluering av ledere/enheter *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kommunisering av mål *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fordeling av ressurser *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Motivering av ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belønning av ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategiske diskusjoner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

I hvilken grad benyttet dere budsjettet til følgende formål under Covid-19?

Med formål menes hvilken hensikt virksomheten har med budsjettbruken sin.

	(1) I svært liten grad	(2) I liten grad	(3) I noen grad	(4) I stor grad	(5) I svært stor grad
Operasjonell planlegging *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prestasjonsevaluering av ledere/enheter *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kommunisering av mål *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fordeling av ressurser *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Motivering av ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belønning av ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategiske diskusjoner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ta stilling til følgende påstander under Covid-19, sammenlignet med under normale omstendigheter:

	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig
Budsjettet ble begrenset til å være et måleverktøy *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet fikk mer oppmerksomhet fra ledere og mellomledere *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelsen diskuterte oftere budsjettinformasjon med de ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet ble brukt til å fange opp strategiske usikkerheter *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelsen vektla kortsiktig måloppnåelse *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ledelsen krevde detaljerte forklaringer av budsjettavvik *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelsen krevde korrigerende tiltak for å redusere budsjettavvik *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ledelsen var mer aktiv i utarbeidelse og oppfølging av budsjettet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettmålene var mer rigide *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet lå oftere til grunn for beslutninger *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettinformasjon ble brukt til å diskutere handlingsplaner med de ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet opplevdes som et mer relevant styringsverktøy *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ta stilling til følgende påstander om budsjettet under Covid-19, sammenlignet med under normale omstendigheter:

	(1) Helt uenig	(2)	(3) Nøytral	(4)	(5) Helt enig
Budsjettet hemmet rask respons på endringer i omgivelsene *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet førte til en bevisst overvurdering av ressursbehov for å sikre tilstrekkelig ressurstilgang *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet førte til et overdrevent fokus på finansielle måltall på bekostning av andre viktige indikatorer *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet vanskeliggjorde samarbeid på tvers av avdelinger *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Budsjettet vanskeliggjorde fleksibilitet i virksomhetsstyringen *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Vedlegg 4: Beskrivende faktoranalyser

Interaktiv bruk av budsjettet

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,921
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1099,251
	df	66
	Sig.	<,001

Kjøring nr. 1

Component Matrix^a

	Component	
	1	2
Budsjettetblebegrensettilav aereetmaleverktøy		,780
Budsjettetfikkmeroppmerk somhetfraledereogmelloml edere	,789	
Ledelsendiskuterteoftereb udsjettinformasjonmeddea nsatte	,796	
Budsjettetblebrukttilafange oppstrategiskeusikkerheter	,769	
Ledelsenvektakortsiktigma loppnaelse	,391	,627
Ledelsenkrevdedetaljertefo rklaringeravbudsjettavvik	,743	
Ledelsenkrevdekorrigeren detiltakforereduserebudsj ettavvik	,786	
Ledelsenvarmeraktiviutarb eidelsenavbudsjettet	,811	
Budsjettmalenevarmerrigid e	,668	,411
Budsjettetlaofteretilgrunnfo rbeslutninger	,877	
Budsjettinformasjonblebru ktiladiskuterehandlingspla ner	,764	
Budsjettetopplevdesomet merrelevantstyringsverktøy	,831	

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 2 components extracted.

Kjøring nr. 2

Component Matrix^a

	Component
	1
Budsjettetfikkmeroppmerk somhetfraledereogmelloml edere	,797
Ledelsendiskuterteoftereb udsjettinformasjonmeddea nsatte	,815
Budsjettetblebrukttilafange oppstrategiskeusikkerheter	,784
Ledelsenkrevdedetaljertefo rklaringeravbudsjettavvik	,750
Ledelsenkrevdekorrigeren detiltakforereduserebudsj ettavvik	,779
Ledelsenvarmeraktiviutarb eidelsenavbudsjettet	,815
Budsjettetlaofteretilgrunnfo rbeslutninger	,867
Budsjettinformasjonblebru ktiladiskuterehandlingspla ner	,778
Budsjettetopplevdesomet merrelevantstyringsverktøy	,833

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

Diagnostisk bruk av budsjettet

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,553
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	34,596
	df	3
	Sig.	<,001

Kjøring nr. 1

Component Matrix^a

	Component
	1
Budsjettetblebegrensettilav aereetmaleverktøy	,502
Ledelsenvektlakortsiktigma loppnaelse	,796
Budsjettmalenevarmerrigid e	,791

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

Opplevd krise

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,851
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	714,443
	df	28
	Sig.	<,001

Kjøring nr. 1

Rotated Component Matrix^a

	Component	
	1	2
Overordnetpavirkning	,839	
Omsetning	,876	
Lonnsomhet	,876	
Likviditet	,905	
Kundersbetalingsevne	,753	
Sykefravaer		,803
Tilgangarbeidskraft		,756
Tilgangkapital	,496	,447

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

Kjøring nr. 2

Component Matrix^a

	Component
	1
Overordnetpavirkning	,857
Omsetning	,917
Lonnsomhet	,906
Likviditet	,897
Kundersbetalingsevne	,686
Tilgangkapital	,594

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.