



Økonomiske Styringsverktøy og Lønnsomhet

Av: Mariell Vik (144544)

Veileder: Tor Tangenes

Hønefoss, November 2018

Masterutredning innen Bedriftsøkonomisk Analyse

Masterstudiet i Økonomi og Ledelse, Universitetet i Sør-Øst Norge

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomi og ledelse ved Universitetet i Sør-Øst Norge og er godkjent som en del av denne utdanningen. Denne godkjenningen innebærer ikke at universitetet inntår for de metoder som er anvendt og de konklusjoner som er trukket.

Forord

Denne utredningen er skrevet som en del av mastergraden min i økonomi og ledelse ved Universitetet i Sør-Øst Norge, og utgjør 30 studiepoeng av hovedprofilen bedriftsøkonomisk analyse.

Stadig kommer det nye trender hva som gjelder økonomiske styringsverktøy, og gjennom flere masterfag kurs har jeg opparbeidet meg kunnskap om både innovative og tradisjonelle styringsverktøy. Fokuset i disse kursene har i stor grad gått ut på å kunne forklare teorien bak de ulike økonomiske styringsverktøyene. Studien min har dermed gitt meg muligheten til å få en dypere innsikt i verktøyenes effekt. Med utgangspunkt i norsk IT og Telecom bransje forsøker jeg å finne sammenhenger mellom bruken av strategiske styringsverktøy og lønnsomhet. Jeg mener det er viktig, og ikke minst spennende å forsøke finne slike sammenhenger, da det vil være nyttig og vite i hvilken grad de ulike styringsverktøyene er i stand til å bedre virksomheters prestasjoner.

Oppgaven bygger på en kvantitativ spørreundersøkelse. Jeg vil derfor rette en stor takk til alle virksomheter som tok seg tiden til å svare på spørreskjemaet. Ønsker også å rette en stor takk til min veileder Tor Tangenes. Han har vært en viktig ressurs for meg gjennom hele prosessen med sine råd og konstruktive tilbakemeldinger.

Hønefoss, 01.11.2018

Mariell Vik

Sammendrag

De siste årene har en rekke strategiske styringsverktøy fått innpass i virksomheters styringssystem. Det eksisterer lite empiri på hvordan disse styringsverktøyene påvirker virksomhetenes prestasjoner. Denne masteravhandlingen har derfor som formål å undersøke om det foreligger sammenhenger mellom bruk av strategiske styringsverktøy og lønnsomhet i Norsk IT og Telecom bransje. Studien vil fokusere på denne bransjen da jeg anser det som en spennende bransje i vekst som også har behov for rask og smidig styring i forhold til hurtige endringer i omgivelsene. For å undersøke sammenhengen mellom strategiske styringsverktøy og lønnsomhet har jeg for et utvalg norske IT og Telecom bedrifter kartlagt hvilke verktøy de bruker og deres økonomiske resultater i form av lønnsomhet. I arbeidet inkluderer jeg fem styringsverktøy som dekker flere ulike fokusområder og funksjoner.

Jeg har utført en kvantitativ studie hvor jeg benyttet en spørreundersøkelse som datainnsamlingsmetode. Respondentene mine ga uttrykk for at budsjett fortsatt står sterkt i bransjen, med høyest gjennomsnittlig bruk av alle verktøyene i studien. Resultatene mine viser tendenser til at flere av styringsverktøyene har sammenheng med bedriftenes lønnsomhet. Resultatene viser både positive og negative sammenhenger. Hovedfunnet mitt er imidlertid en positiv sammenheng mellom benchmarking samt at budsjett har en signifikant negativ samvariasjon med lønnsomhet. Med andre ord vil det å forkaste budsjett ha en positiv sammenheng med lønnsomhet i følge analysene mine. Resultatene indikerer også en svak, men positiv sammenheng med lønnsomhet for styringsverktøyet kundelønnsomhetsanalyser. Dette tyder på at indentifisering av lønnsomme og ulønnsomme kunder er gunstig for bedrifter i IT og Telecom bransjen.

Innholdsfortegnelse

Forside.....	1
Forord.....	2
Sammendrag.....	3
Innholdsfortegnelse.....	4
1. INNLEDNING.....	9
1.1 Bakgrunn.....	9
1.2 Formål og problemstilling.....	10
1.3 Avgrensning.....	11
1.4 Struktur.....	12
2. TEORI.....	13
2.1 Strategisk Økonomistyring.....	13
2.1.1 Formålet med strategiske styringsverktøy.....	16
2.1.2 Introduksjon av Relevance Lost og aktualisering av økonomistyringsinnovasjoner.....	16
2.2 Lønnsomhet.....	18
2.3 Budsjett.....	20
2.3.1 Kritikken av Tradisjonell Budsjettstyring.....	21
2.3.2 Beyond Budgeting.....	23
2.3.3 Sammenhengen mellom Budsjett og Lønnsomhet.....	24
2.4 Aktivitetsbasert Kalkulasjon.....	27
2.4.1 Sammenhengen mellom Aktivitetsbasert Kalkulasjon og Lønnsomhet.....	29
2.5 Kundelønnsomhetsanalyser.....	32
2.5.1 Sammenhengen mellom Kundelønnsomhetsanalyser og Lønnsomhet.....	33
2.6 Balansert Målstyring.....	34

2.6.1	Sammenhengen mellom Balansert Målstyring og Lønnsomhet.....	38
2.7	Benchmarking.....	40
2.7.1	Sammenhengen mellom Benchmarking og Lønnsomhet.....	43
2.8	Teoretisk Rammeverk.....	44
3.	METODE.....	47
3.1	Studieobjekt.....	47
3.2	Utvikling av hypoteser og forskningsmodell.....	47
3.2.1	Bruk av styringsverktøy.....	48
3.2.2	Bruk av strategiske styringsverktøy til ulike formål.....	50
3.2.3	Situasjonsvariabler.....	51
3.2.4	Forskningsmodell.....	53
3.3	Forskningsdesign.....	54
3.4	Populasjon og utvalg.....	54
3.5	Datainnsamling.....	55
3.5.1	Primær og sekundær data.....	55
3.5.2	Metode for datainnsamling.....	56
3.5.3	Mål og instrumentutvikling.....	57
3.5.4	Utvikling av spørreskjema.....	66
3.6	Evaluering av datamaterialet.....	68
3.6.1	Relabilitet.....	68
3.6.2	Intern Validitet.....	69
3.6.3	Ekstern Validitet.....	69
3.7	Analyseteknikker.....	70
4.	SAMMENHENGEN MELLOM ØKONOMISKE STYRINGSVERKTØY OG LØNNSOMHET.....	71

4.1 Beskrivelse av analysegrunlaget.....	71
4.2 Styringsverktøyenes sammenheng med lønnsomhet.....	75
4.2.1 Budsjett.....	77
4.2.2 Aktivitetsbasert Kalkulasjon.....	78
4.2.3 Kundelønnsomhetsanalyser.....	79
4.2.4 Balansert Målstyring.....	80
4.2.5 Benchmarking.....	81
4.2.6 Styringsverktøy til ulike formål.....	82
4.2.7 Styringsverktøyenes effekt på lønnsomhet sett i lys av situasjonsvariabler.....	85
4.3 Oppsummering.....	89
5. AVSLUTNING.....	92
5.1 Konklusjon.....	92
5.2 Begrensninger og forslag til videre forskning.....	94
LITTERATURLISTE.....	96
VEDLEGG 1: Følg brev.....	106
VEDLEGG 2: Spørreskjema.....	107
VEDLEGG 3: Syntax.....	115
VEDLEGG 4: SPSS Analyser.....	119
4.1 Justert R2 Situasjonsvariabler.....	119
4.2 Beskrivende Statistikk Budsjett til ulike formål.....	119
4.3 Relabilitetsanalyse Koordinering og ressursallokering.....	120

FIGURLISTE

<i>Figur 2.1: Sammenhengen mellom budsjett og lønnsomhet (Basert på Horngren et al. 2009; Bergstrand, 2009)</i>	25
<i>Figur 2.2: Sammenhengen mellom budsjett og lønnsomhet (Basert på Tangenes & Gjønnnes, 2012)</i>	27
<i>Figur 2.3: Sammenhengen mellom aktivitetsbasert kalkulasjon og lønnsomhet</i>	32
<i>Figur 2.4: Sammenhengen mellom kundelønnsomhetsanalyser og lønnsomhet</i>	34
<i>Figur 2.5: Sammenhengen mellom balansert målstyring og lønnsomhet</i>	40
<i>figur 2.6: Sammenhengen mellom benchmarking og lønnsomhet</i>	44
<i>Figur 2.7: Teoretisk Rammeverk</i>	46
<i>Figur 3.1: Forskningsmodell</i>	53
<i>Figur 4.1: Snitt bruk av styringsverktøy</i>	71
<i>Figur 4.1: Gjennomsnittlig bruk av budsjett til ulike formål</i>	82

TABELLISTE

<i>Tabell 2.1: Definisjoner av begrepet strategisk økonomistyring</i>	14
<i>Tabell 2.2: Sider ved det tradisjonelle budsjettet som har blitt kritisert (basert på Madsen & Stenheim, 2014)</i>	21
<i>Tabell 3.1: Definisjoner av konsept</i>	57
<i>Tabell 3.2: Dimensjonsavklaring</i>	59
<i>Tabell 3.3: Operasjonalisering av lønnsomhet</i>	60
<i>Tabell 3.4: Operasjonalisering av budsjett</i>	61
<i>Tabell 3.5: Operasjonalisering av aktivitetsbasert kalkulasjon</i>	62
<i>Tabell 3.6: Operasjonalisering av kundelønnsomhetsanalyser</i>	62
<i>Tabell 3.7: Operasjonalisering av balansert målstyring</i>	63

<i>Tabell 3.8: Operasjonalisering av benchmarking</i>	64
<i>Tabell 3.9: Operasjonalisering av strategi</i>	64
<i>Tabell 3.10: Operasjonalisering av organisasjonsstruktur</i>	65
<i>Tabell 3.11: Operasjonalisering av størrelse</i>	65
<i>Tabell 4.1: Korrelasjonsanalyse styringsverktøy</i>	72
<i>Tabell 4.2: Beskrivende Statistikk</i>	74
<i>Tabell 4.3: Korrelasjonsanalyse med TKR</i>	75
<i>Tabell 4.4: Regresjonsanalyse</i>	76
<i>Tabell 4.5: Korrelasjon mellom bruk av budsjett til ulike formål</i>	83
<i>Tabell 4.6: Regresjonsanalyse budsjett til ulike formål</i>	84
<i>Tabell 4.7: Regresjonsanalyse uten strategi og organisasjonsstruktur</i>	85
<i>Tabell 4.8: Regresjonsanalyse uten strategi</i>	86
<i>Tabell 4.9: Regresjonsanalyse uten organisasjonsstruktur</i>	87
<i>Tabell 4.10: Korrelasjonsanalyse med størrelse</i>	88

1. INNLEDNING

1.1 Bakgrunn

På slutten av 1960-tallet sliter Den Svenske Handelsbanken med synkende lønnsomhet og dårlig omdømme. Jan Wallander overtar som Administrerende Direktør i 1970, og idet han tiltrer stillingen introduserer han raskt til radikale endringer; fra å være en sentralisert bank karakterisert av langtidsplanlegging og budsjettstyring, til en desentralisert bank med lokale filialer. Sammen med den nye organisasjonsformen implementeres det også et nytt økonomisk styringssystem til de lokale filialene; budsjettene avskaffes og benchmarking kombinert med årlige operasjonsplaner innføres. Fra å ha hatt lavere lønnsomhet enn konkurrentene på slutten av 1960-tallet, har Svenske Handelsbanken etter Wallander overtok som Administrerende Direktør hatt et overordnet mål: *Å overgå den gjennomsnittlige lønnsomheten til konkurrentene i bransjen.* Dette oppnådde Wallander, med den nye organisasjonsformen og ved implementering av nye strategiske styringsverktøy (Brunninge, 2005).

Historien om Svenske Handelsbanken er et glimrende eksempel på hvordan endring av økonomiske styringsverktøy kan gi positive utslag på en virksomhets lønnsomhetsutvikling. Likevel vil ikke økonomistyring ha noe verdi i seg selv, men tjener et overordnet formål som er å være et hjelpemiddel for å implementere virksomheters strategi (Ax, Johansson & Kullven, 2002). Det er altså flere faktorer som kan forklare suksessen til Svenske Handelsbanken. Trolig vil man finne at dette er en kombinasjon av en rekke styringsverktøy fremfor enkeltfaktorer.

Økonomistyring er et samlebegrep for det arbeidet som er rettet mot å planlegge, gjennomføre, følge opp, evaluere og justere en virksomhet slik at den på en best mulig

måte kan oppnå sine strategiske mål, eksempelvis høyere lønnsomhet (Ax, Johansson & Kullven, 2002). I litteraturen om økonomistyring fokuseres det mye på at styringssystemer bør tas i bruk, men det finnes imidlertid lite empiri om effekten av de ulike økonomistyrings verktøy, hvorvidt de forbedrer virksomheters prestasjoner og hvorvidt de passer ulike formål (Bjørneak, 2003). Balansert Målstyring og Aktivitetsbasert Kalkulasjon er økonomiske styringsverktøy som litteraturen fokuserer mye på at man bør ta i bruk. Disse har fått stort gjennomslag i ulike artikler og bøker, mens i praksis er populariteten av disse noe mer uklar. Parallelt med dette har vi debatten om relevansen til tradisjonell budsjettering versus Beyond Budgeting. Tilhengerne til sistnevnte hevder at budsjetter gir en rekke negative konsekvenser som målforskyving, mindre samarbeid, mindre vekt på verdiskapning og lavere kostnadseffektivitet (Hope & Fraser, 2003). Beyond Budgeting bevegelsen har oppstått som en følge av denne kritikken, og har resultert i at flere bedrifter i dag fokuserer på å finne alternative løsninger til tradisjonell budsjettering (Bjørneak, 2010). Selv om en rekke nye begreper og økonomiske styringsverktøy har satt sitt preg på økonomistyringsteori og praksis i nyere tid, er som tidligere nevnt, lite skrevet om effekten av de ulike verktøyene og hvorvidt de passer for ulike formål. Min utredning søker derfor å bidra til forskningen på dette området ved å se på norske IT og Telecom bedrifter.

1.2 Formål og problemstilling

De siste 15årene har det utviklet seg en rekke nye begreper og styringsverktøy innenfor økonomistyring (Bjørneak, 2010). To sentrale forskere innenfor økonomistyring Ax og Bjørneak (2007) har sammenlignet en ledene bok innenfor økonomistyring fra 2005 med en fra 1982. I denne studien fremkommer det at godt over 50 prosent av begrepene

og uttrykkene fra den ene utgaven ikke er med i den andre og motsatt. Utredningen min sitt formål er derfor å analysere forskjeller i lønnsomhet mellom bedrifter basert på deres bruk av ulike økonomiske styringsverktøy.

Utredningen søker å svare på følgende problemstilling:

I hvilken grad påvirker bruk av økonomiske styringsverktøy lønnsomhet?

For å svare på problemstillingen velger jeg en kvantitativ tilnærming hvor jeg bruker en spørreundersøkelse som sendes til et utvalg av norske IT og Telecom selskaper. Fokuset mitt i analysen vil være å finne ut om bruk av ulike økonomiske styringsverktøy kan forklare variasjon i lønnsomhet blant bedriftene.

1.3 Avgrensning

Oppgaven er avgrenset til å se på norske IT og Telecom bedrifter. Ved å analysere organisasjoner som befinner seg innenfor samme bransje, vil selskapene i mine analyser være gitt mer eller mindre de samme rammevilkårene. Ved å avgrense oppgaven til en bestemt bransje vil jeg også kunne få en dypere forståelse for hva som driver lønnsomhetsforskjeller i denne bransjen.

Jeg har valgt å fokusere på IT og Telecom bransjen da dette er en bransje som er veldig relevant i den tiden vi nå befinner oss i, og som har hatt stor vekst de siste årene. De største selskapene vokste med nesten fem prosent i 2014. Dette er i følge Finansavisen den største veksten på fem år. Telenor er i en egen liga med en omsetning i 2015 på 128,2 milliarder kroner. De øvrige selskapene omsatte for 219,9 milliarder. Om vi ser

bort fra Telenor, var veksten på 12,7%. Det er den kraftigste veksten siden 2006 i følge Evensmo (2016). IKT er ikke lenger et tema kun for spesielt interesserte, men en del av den brede samfunnsdebatten. ”*For di digitalisering vil påvirke alt og alle, blir de digitale bedriftene avgjørende for Norge*” (Haugli, 2016). Dersom det foreligger noen sammenhenger mellom bruk av økonomiske styringsverktøy og lønnsomhet i IT og Telecom bransjen vil dette være interessant.

Det finnes ingen tidligere forskning på Norsk IT og Telecom bransje og valg av økonomiske styringsverktøy, men jeg kan dra paralleller til Bjørneak sin forskning på norske sparebanker ”Styringsystemer og lønnsomhet” fra 2013. Bjørneak er i sin studie forsiktig med å peke på en absolutt årsak-virkning da ulike styringsverktøy tilbyr ulike egenskaper og hver enkel bransje vil ha sine egne utfordringer. Han ser derfor på dette som et sterkt utgangspunkt for videre forskning.

1.4 Struktur

Utredningen består av fem deler. Etter innledningskapitlet følger et kapittel som tar for seg det teoretiske grunnlaget for oppgaven. Videre følger kapittel 3 som tar for seg metodedelen av oppgaven. Her presenterer jeg valg og utforming av metode. I kapittel 4 presenterer jeg min kvantitative analyse. Utredningen avsluttes så med konklusjon, samt forslag til videre forskning i kapittel 5.

2. TEORI

I dette kapitlet vil jeg presentere det teoretiske grunnlaget for oppgaven. For å kartlegge og finne teori knyttet til valgt tema har jeg i mitt forprosjekt gjort flere litteratursøk i ulike databaser og relevante tidsskrifter. Formålet med litteratursøket var å finne sentrale begrep og teoretiske sammenhenger som inngår i min problemstilling.

I delkapitlene under vil jeg presentere sentrale begrep og teoretiske sammenhenger som inngår i min problemstilling, samt eksisterende empiri på sammenhengen mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet. I avsnitt 2.1 vil jeg presentere teori om begrepet strategisk økonomistyring, samt presentere økonomistyringens formål. Videre i avsnitt 2.2 vil jeg presentere en beskrivelse av den avhengige variabelen lønnsomhet. I delkapittel 2.3-2.7 vil jeg ta for meg hva litteraturen sier om de fem styringsverktøyene jeg har valgt å fokusere på, deretter vil jeg i hvert tilhørende delkapittel se på sammenhengen mellom styringsverktøyene og lønnsomhet. Avslutningsvis inkluderer jeg et teoretisk rammeverk som viser en oversikt over litteraturen som er gjennomgått i kapitlet.

2.1 Strategisk Økonomistyring

Begrepet strategisk økonomistyring har i løpet av de siste årene fått mye oppmerksomhet. Til tross for mye oppmerksomhet fra praktikere og forskere hersker det likevel mye uenighet om hva som omfattes av begrepet. Dette kan skyldes flere forhold, men en forklaring er at det finnes mange konkurrerende og til en viss grad, like økonomistyringsmodeller (Bukh, 2009) som man kan hevde hører til under paraplyen strategisk økonomistyring (Madsen & Stenheim, 2014).

Det finnes flere definisjoner av strategisk økonomistyring, noen av dem er:

Definisjon	Referanse
<i>”Generic approach to strategic positioning”</i>	Roslender & Hart (2003)
<i>“Strategic management accounting is the process of indentifying, gathering, choosing and analyzing accounting data for helping the management team make strategic decisions and to assess organizational effectiveness”</i>	Hoque (2006)
<i>“The provision and analysis of financial information on the firms product markets and competitors costs and cost structures and the monitoring of the enterprises strategies and those of its competitors in these markets over a number of time periods”</i>	Bromwich (1990)

Tabell 2.1: Definisjoner av begrepet strategisk økonomistyring

Selv om det finnes ulike definisjoner av begrepet strategisk økonomistyring, har de likevel noen felles kjennetegn (Madsen & Stenheim, 2014);

- Bruk av intern og ekstern informasjon
- Bruk av finansiell og ikke-finansiell informasjon
- Måling av ytelse i forhold til konkurrentene

- Kobling mellom økonomistyring og utvikling, implementering og overvåking av bedriftens strategi

På samme måte som det finnes flere definisjoner av strategisk økonomistyring, finnes det også flere ulike oppfatninger av hva strategisk økonomistyring skal inkludere og bør orientere seg mot (Madsen & Stenheim, 2014). Det at strategisk økonomistyring kan defineres på forskjellige måter bidrar til at begrepet får et noe uklart meningsinnhold og dermed, til en viss grad, en uklar grense mot tilstøtende fagområder.

Gjønnes & Tangenes (2012) omtaler strategisk økonomistyring som økonomi og virksomhetsstyring. Dette representerer en utvidelse av hva som tradisjonelt har gått under paraplybegrepet økonomistyring, nemlig budsjettering, investerings- og finansieringsanalyse og driftsregnskap. Utvidelsen av begrepet poengterer at økonomistyring bør betraktes som virksomhetsstyring i vid forstand (Madsen & Stenheim, 2014). Av den grunn er det i følge Mejer (2002) naturlig å se på strategifaget og markedsføringsfaget som tilstøtende fag til strategisk økonomistyring. Noen forskere ser på koblingen til strategifaget som mest relevant (at strategisk økonomistyring befinner seg i skjæringspunktet mellom strategi og økonomistyring) (Dixon & Smith, 1993), mens andre forskere fokuserer mer på koblingen til markedsføring (Roslender & Hart, 2003).

Strategisk økonomistyring er i motsetning til tradisjonell økonomistyring eksternt orientert og framoverskuende. Fokuset er på markedssituasjonen og konkurrentene. Bedrifters ytelse blir vurdert i forhold til konkurrentenes ytelse. ” *I stedet for å legge til grunn en produksjonsorientering som gjerne springer ut av tradisjonell økonomistyring,*

legges det til grunn en markedsorientering. Dette fordrer også større grad av dynamikk i styringsverktøyene” (Madsen & Stenheim, 2014).

2.1.1 Formålet med strategiske styringsverktøy

Strategisk økonomistyring har ett overordnet formål; å bistå virksomheten i arbeidet med å oppnå de strategiske målsetningene. En kan derfor hevde at økonomistyringens utgangspunkt er en operasjonalisering av virksomheters strategi. For at ledelsen skal kunne styre virksomheten i retning av de økonomiske målsetningene, har økonomistyringen flere oppgaver, deriblant å planlegge, følge opp og kontrollere virksomheten. Videre skal styringssystemene sørge for at beslutningstakere får tilstrekkelig informasjon for å treffe og følge opp beslutninger, fordele og følge opp ansvar, analysere årsaks avvik fra planer og foreslå nye tiltak. For å gjennomføre økonomistyringens oppgaver trenger en styringsverktøy (Ax, Johansson & Kullven, 2010). Horngren et al. Beskriver økonomiske styringsverktøy som et redskap for å samle opp og anvende informasjon for og bistå og koordinere avgjørelser som er knyttet til kontroll og planlegging i bedriften. Økonomiske styringsverktøy kan i vid forstand karakteriseres som en verktøykasse som skal bistå ansatte og ledere i å implementere bedrifters målsetninger. Målsetninger er her et begrep som kan innebære både finansielle og ikke-finansielle målsetninger (Ax, Johansson & Kullven, 2010).

2.1.2 Introduksjon av Relevance Lost og aktualisering av økonomistyringsinnovasjoner

Thomas H. Johnson og Robert S. Kaplan innledet Relevance Lost debatten for mer enn 20 år siden (Johnsen & Kaplan, 1987). De to mente at styringssysteme som ble brukt ikke produserte relevante styringsdata for beslutningstakere. De hevdet at systemene var

lite egnet til å kommunisere hva som burde vektlegges, samt evaluere prestasjoner, hos bedrifter (Bjørneak, 2010).

Første fase i Relevance-Lost debatten fokuserte på at produktkalkylene var for enkle og misvisende, og dermed ikke ga nok kunnskap om hva en tjente penger på. Som et resultat av denne kritikken ble ABC kalkyler innført. Formålet med denne flerdimensjonale kalkylemetoden var først og fremst å trekke oppmerksomhet mot de viktigste strategiske valgene; for eksempel hvilket markedet og kunder en skulle orientere seg mot. Fra begynnelsen av 1990 – tallet ble en mer opptatt av prestasjonsmålingssystemer. Her ble løsningene delt inn i tre deler; 1) finansielle prestasjonsmål, 2) ikke-finansielle nøkkeltal og 3) balansert målstyring. I den første delen ble Economic Value Added, heretter kalt EVA, introdusert. EVA er et nøkkeltall som viser resultat etter kalkulatoriske rentekostnader på bedriftens sysselsatte kapital. I den andre delen ble ikke-finansielle nøkkeltall innført, for eksempel prestasjonsmål knyttet til innovasjon og kvalitet, hvor hensikten var å bedre kunne evaluere prestasjoner i bedrifter. Innføring av balansert målstyring ble presentert som den tredje løsningen på prestasjonsmålingsproblemet. Et sett av finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall utformes og ved hjelp av blant annet strategiske kart, forsøker en å finne årsakssammenhenger mellom ulike strategiske målsetninger (Bjørneak, 2010).

Bedrifter er i kjølevannet av Relevance-Lost debatten interessert i nye teknikker som bedre kan støtte utvikling og implementering av bedrifters målsetninger (Naranjo Gil, Maas & Hartman, 2009). Resultatet av dette er at et stort antall økonomistyringsinnovasjoner har blitt introdusert de siste årene, som påvirker forskning, praksis og undervisning på området (Ax & Bjørneak, 2007). Det er særlig tre

økonomistyringsinnovasjoner som har preget økonomistyringslitteraturen og praksis de siste tiårene; aktivitetsbasert kalkulasjon, balansert målstyring og benchmarking. Videre er ulike former for kundelønnsomhetsrapportering viet økt interesse i økonomistyringen i nyere tid (Bjørneak & Helgesen, 2009). Kundelønnsomhetsanalyser er sterkt forbundet med både aktivitetsbasert kalkulasjon og balansert målstyring, da det er et verktøy som kan utformes ved hjelp av aktivitetsbasert kalkulasjon, og som oftest integreres i en balansert målstyringsmodell (Bjørneak & Helgesen, 2009). Aktivitetsbasert kalkulasjon, kundelønnsomhetsanalyser, balansert målstyring og benchmarking er med bakgrunn i dette fire av økonomistyringsverktøyene jeg velger å fokusere på i denne utredningen.

Krumwiede og Baines hevder at adopsjonen av innovative økonomistyringssystemer varierer mye mellom organisasjoner og sektorer (Maas & hartmann, 2009). Magnus Eriksrud og Mikael McKown (2010) rettet sin masterutredning ved Norges Handelshøyskole mot nåværende og tidligere studenter ved skolens Executive MBA-program for å kartlegge utbredelsen av økonomiske styringsverktøy i norske bedrifter. I utredningen fant de at benchmarking er den mest utbredte, hvor en andel på over 32 prosent oppga at de benytter benchmarking i stor eller relativt stor grad. Videre fulgte balansert målstyring med 27 prosent, kundelønnsomhetsanalyser 17 prosent og aktivitetsbasert kalkulasjon i underkant av 8 prosent (Eriksrud & McKown, 2010).

2.2 Lønnsomhet

Lønnsomhet kan defineres som virksomhetens evne til å skape overskudd, med andre ord; differansen mellom inntekter og kostnader. Det kan sies at en virksomhet er lønnsom dersom inntektene overgår kostnadene. Flere ulike begreper blir brukt til å måle lønnsomheten i en bedrift, blant annet totalkapitalrentabilitet, heretter kalt TKR og

egenkapitalrentabilitet, heretter kalt EKR (Bye, Bergh & Kroken, 2001). Man kan også måle lønnsomhet ved dekningsbidrag, dekningsgrad og bruttofortjeneste.

Dekningsbidraget sier hvor stor del av salgsinntektene som er igjen til å dekke de faste kostnadene og en eventuell fortjeneste. Dersom dekningsbidraget er større enn de faste kostnadene, så vil virksomheten gå med overskudd, og er dermed lønnsom.

Dekningsbidrag i prosent kalles dekningsgrad. Dekningsgraden regnes ut ved:

$$(Dekningsbidrag * 100) / salgpris = Dekningsgrad$$

Bruttofortjenesten viser forskjellen mellom salgpris og innkjøpspris og regnes ut ved:

$$Salgpris - varekostnad = Bruttofortjeneste \text{ i kroner}$$

$$(Bruttofortjeneste \text{ i kr} / Salgpris) * 100 = Bruttofortjeneste \text{ i } \%$$

TKR er det viktigste resultatuttrykket og er definert som den totale kapitalgodtgjørelsen i forhold til totalkapitalen. TKR er tradisjonelt et av de mest sentrale regnskapsmessige ytelsesmålene. Dette målet beregner regnskapsmessig avkastning på totalkapitalen (Madsen & Stenheim, 2014). EKR er tilsvarende godtgjørelsen til egenkapitalen sett i forhold til omfanget av egenkapitalen (Bye, Bergh & Kroken, 2001).

TKR finner man ved:

$$\frac{(\text{Ordinært resultat} + \text{finansinntekter})}{\text{Gjennomsnittlig totalkapital}} * 100$$

Gjennomsnittlig totalkapital

En tommelfinger regel er at TKR over 15% er meget god, TKR mellom 10-15% er god, mellom 6-9% er tilfredsstillende og mindre enn 6% er svak.

EKR finner man ved:

*Ordinært resultat * 100*

Gjennomsnittlig egenkapital

En tommelfingerregel er at EKR over 20% er lønnsomt, EKR mellom 10% og 20% er middels, mens EKR mindre enn 10% ikke er lønnsomt.

2.3 Budsjett

Et budsjett kan defineres som *”En omfattende plan hvor selve budsjettoppstillingen er et tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode, normalt den taktiske tidshorisont (året)”* (Hoff & Bjørneak, 2005). Bak det å bruke

budsjett ligger det mange hensikter. Blant de vanligste er at budsjettet fungerer som en plan for en virksomhets samlede aktiviteter, budsjettet kan benyttes for å presisere mål for divisjoner, samt forbedre koordinering og kommunikasjon innad i virksomheten.

Budsjetter kan fungere som et viktig utgangspunkt for oppfølging og variansanalyse, det kan forenkle desentralisering ved at ansvarlige ledere identifiseres, det kan brukes for å legge prioriteringer for pengebruken og i mange tilfelles kan det virke motiverende for de ansatte, samt gi grunnlag for insentiver og bonuser (Bergstrand, 2009).

Budsjettet klargjør fordelingen av ressurser og tidsmessige sammenhenger. Det viser hvordan virksomheten ønsker å definere ansvarsområdene til de ulike avdelingene.

Dette kan gjøres tydeligere ved å lage egne delbudsjetter til hver avdeling. Gjennom

denne fordelingen skapes en delegering av de arbeidsoppgavene som skal til for å gjennomføre budsjettmålene.

2.3.1 Kritikken av tradisjonell budsjettstyring

Kritikere av budsjettet mener blant annet at tradisjonell budsjettstyring er en gal måte å styre og lede en bedrift på, særlig når det kommer til å følge opp i hvilken grad bedriften beveger seg mot strategiske mål (Madsen & Stenheim, 2014). Kritikken gjelder en rekke sider ved budsjettet. I tabellen under gjennomgår jeg de viktigste sidene ved denne kritikken.

Relevansproblemet	<p>Tradisjonell budsjettering representerer et tankegods som man ønsker å bevege seg bort fra.</p> <p>Tradisjonell budsjettering er lite relevant for dagens virksomheter.</p>
Budsjett som styringsverktøy	<p>Det tradisjonelle budsjettet egner seg i liten grad som styringsverktøy.</p> <p>Budsjettet mangler en tilstrekkelig strategisk orientering.</p>
Atferdsproblemer	<p>Tradisjonell budsjettering fører med seg en rekke atferdsproblemer.</p>

Tabell 2.2: Sider ved det tradisjonelle budsjettet som har blitt kritisert (basert på Madsen & Stenheim, 2014)

Den første kritikken handler om at budsjettet ikke er relevant for dagens bedrifter.

Tradisjonell budsjettstyring representerer mye av det man ønsker å bevege seg bort ifra, blant annet: 1) En alt for fast tidshorison (årlig). Dagens markeder er ofte svært turbulente på grunn av globalisering og digitalisering (Hamen & Prahalad, 1994) 2) Finansiell informasjon er raskt utdatert og 3) Et snevert finansielt fokus (Madsen & Stenheim, 2014). Man fokuserer i for stor grad på kostnadsreduksjoner og kortsiktige resultatmål. Det som kan tenkes å skape verdi, for eksempel ikke-finansielle størrelser, blir i stor grad oversett.

Budsjettkritikerne hevder også at budsjettet ikke egner seg om uttrykk for bedriftens strategiske mål, da det gjerne er lite eller ingen sammenheng mellom budsjettet og strategien. Det tradisjonelle budsjettet fokuserer i liten grad på det som skaper verdi for eierne. Det at man oppnår budsjettmål fører ikke nødvendigvis til en verdiskapning. For eksempel kan budsjettmålene bli satt helt feil i forhold til hva som er bedriftens faktiske potensiale. Budsjettet hinder produkt og strategiutvikling. Stram kontroll kan hindre innovasjon og nyteknung (Madsen & Stenheim, 2014). Det er for tidkrevende og kostbart å utarbeide budsjettet. Den årlige budsjettprosessen kan strekke seg over flere måneder og involverer svært mange i bedriften. I følge Neely, Bourne og Adams (2003) så går så mye som 20% av ledelsens tid til budsjettprosesser.

Tradisjonell budsjettstyring kan lede til en rekke atferdsproblemer. Jensen (2001) hevder at ledere og ansatte vil gjøre det de kan for å nå budsjettmålene, og de vil gjerne ofte ty til uetiske virkemidler, for eksempel manipulasjon. En slik opportunistisk atferd kan skade bedriftens langsiktige verdiskapning.

2.3.2 *Beyond Budgeting*

Beyond Budgeting (BB) er en tilnærming til strategisk økonomistyring som har fått særlig mye oppmerksomhet siden årtusenskiftet (Madsen & Stenheim, 2014). BB har i motsetning til andre økonomiske styringsverktøy som budsjett og balansert målstyring sin opprinnelse i praksis og ikke i akademika. Hope og Fraser blir beskrevet som BB sine fedre (Becker, Messner & Schaffer), og de er grunnleggerne av Beyond Budgeting Round Table . Hope og Fraser har vært sterke i sin kritikk til budsjettet som styringsverktøy. Dette illustreres i mange av titlene de publiserte på slutten av 1990-tallet (For eksempel: ”*Budgets: The Hidden Barrier to Success* (1999), *Figures of hate* (2001) og *Who Needs Budgets?* (2003)) Det hevdes at BB har karakter av å være en overordnet ledelsesfilosofi og ikke et konkret verktøy eller teknikk.

Det finnes ingen tydelig definisjon på BB, da den har ingen klar teknisk kjerne eller løsning, men grunntanken er å fjerne budsjettet og heller styre med andre økonomiske styringsverktøy (Bjørneak & Karbøe, 2013). Hovedtanken er at BB skal øke lønnsomheten ved å fjerne de negative effektene budsjettet fører med seg. I følge Hope og Fraser (2003) bør en virksomhet erstatte det tradisjonelle budsjettet med seks fleksible prosesser:

- 1) Sette ambisiøse mål i den hensikt å oppnå relativ forbedring av ytelsen
- 2) Basere belønning på relative ytelsesmål
- 3) Gjøre handlingsplaner til en løpende og inkluderende prosess
- 4) Gjøre ressurser tilgjengelige når det trengs
- 5) Koordinere virksomheten ut fra etterspørselen i markedet
- 6) Basere kontroll på effektiv styring og ulike relative ytelsesmål

Det finnes en rekke casebeskrivelser som for eksempel Svenske Handelsbanken som har lyktes med å styre uten budsjett. Jan Wallander overtok som administrerende direktør på 1970-tallet og idet han inntrådte i stillingen introduserte han raskt til radikale endringer; fra å være en sentralisert bank, karakterisert av budsjettstyring og langtidsplanlegging, til en desentralisert bank med sterke lokale filialer. Budsjettene ble avskaffet og i stedet innførte han benchmarking kombinert med årlige operasjonsplaner. Fra og hatt lavere lønnsomhet enn konkurrentene, overgikk banken den gjennomsnittlige lønnsomheten til konkurrerende virksomheter i bransjen.

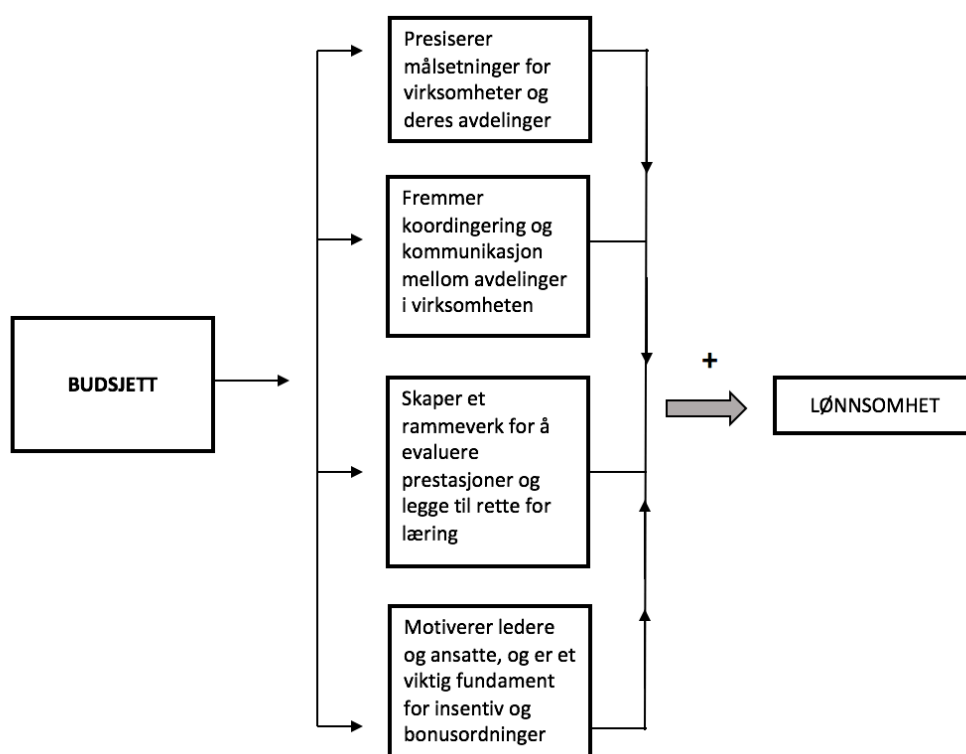
Det eksisterer en del kritikk mot BB, og et moment går på at dersom problemene knyttet til det tradisjonelle budsjettet er så store og fordelene ved BB tilsvarende positive, hvorfor har da ikke spredningen vært større? Libby og Lindsay (2010) viser i sin studie at spredningen av BB er forholdsvis lav. Flere studier har prøvd å forklare dette, men det viser seg at selv om man anerkjenner svakheter ved budsjettet så ønsker flertallet likevel heller å forbedre budsjettet enn å forlate det helt (Libby & Lindsay, 2010).

2.3.3 Sammenhengen mellom Budsjett og Lønnsomhet

Budsjettets kobling til lønnsomhet er nyansert. Bruk av budsjett hevdes å ha flere fordeler blant annet at det kan gjøre det enklere for virksomheten å oppnå sine mål. Dersom de ansatte får være med på å utforme budsjettene vil eierskapsfølelsen til planene øke. Dette kan virke motiverende på de ansatte (Hoff & Bjørneak, 2005). Det ligger flere hensikter bak det å benytte seg av budsjett, blant annet at det fungerer som en plan for bedriftens samlede aktiviteter, forbedre koordinering og kommunikasjon innad i bedriften, samt det kan benyttes for å presisere mål for divisjoner og profittsentre. Videre kan budsjettet fungere som et viktig utgangspunkt for

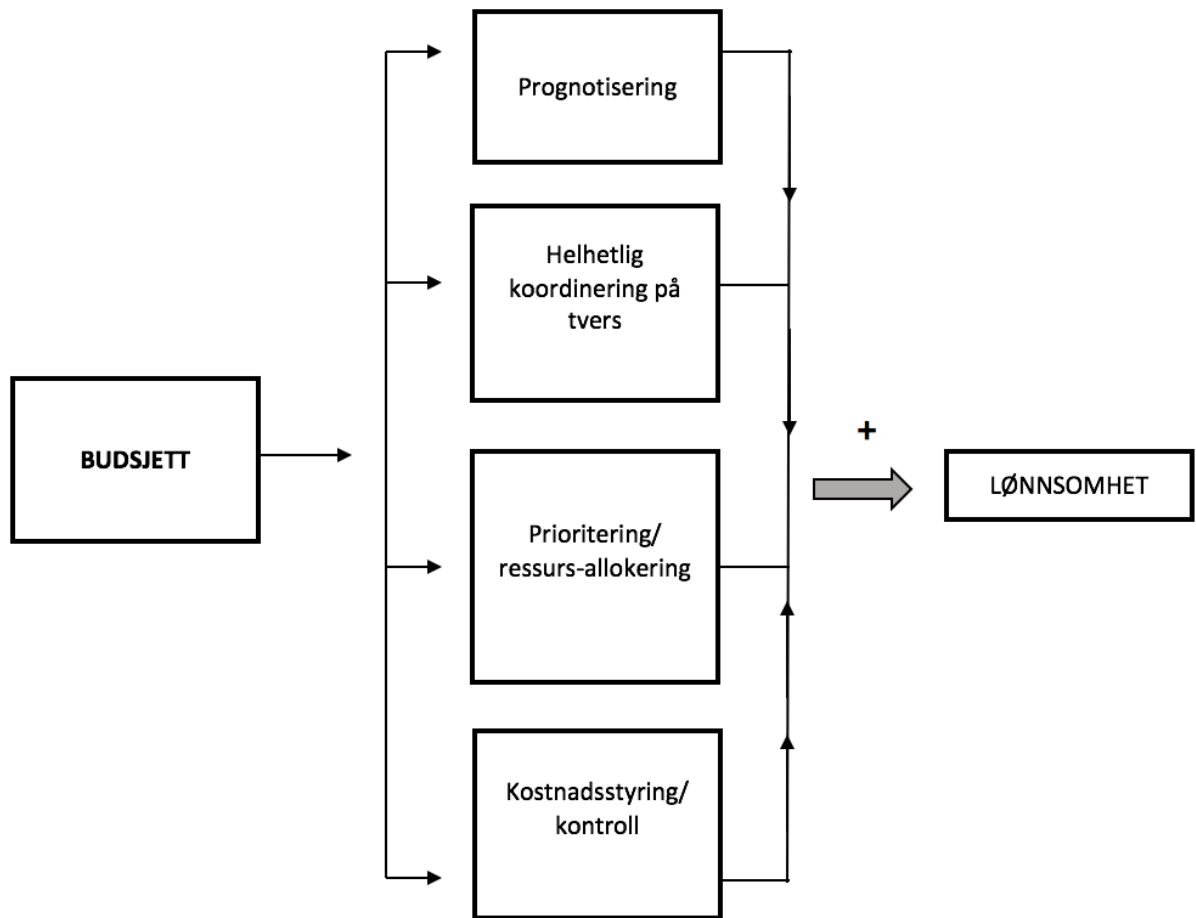
variansanalyse og oppfølging. Budsjettet kan også brukes for å legge prioritinger for pengebruken, det kan forenkle desentralisering (ved at ansvarlige ledere indentifiseres), og det kan i flere tilfeller virke motiverende for de ansatte, samt gi grunnlag for bonuser og andre insentiver (Bergstrand, 2009).

Chenhall og Langfield Smith (1998) konkluderer i sin studie at: *”Traditional accounting techniques ranked as providing the highest benefits of all management accounting innovatios”* (Chenhall & Langfield – Smith, 1998). Ekholm og Walling (2000) finner i sin artikkel at bruk av budsjett bidrar til å opprettholde den interne effektiviteten, og at det i bruk med andre styringsverktøy, slik som BMS og rullerende prognoser, utgjør en viktig rolle i virksomhetens styringssystem. En mulig sammenheng mellom budsjett og lønnsomhet er skissert i figuren under:



Figur 2.1: Sammenhengen mellom budsjett og lønnsomhet (Basert på Horngren et al. 2009; Bergstrand, 2009)

Det finnes flere ulike synspunkt på hvilke tilnærminger som best støtter opp under bedriftens behov for kontroll og koordinering. Kritikerne av budsjettet mener blant annet, som nevnt i delkapittelet over, at budsjettet mangler evne til å si noe om fremtiden, bidrar til lite verdiskapende styring og gir uheldige atferdsmessige virkninger (Bogsnes, 2009). Derfor hevder enkelte budsjettkritikere at fjerning av budsjettet kan ha en gunstig påvirkning på verdiskapingen (Hope & Fraser, 2003). På den andre side hevder Tangenes og Gjønnnes (2012) at budsjettet er unikt som en spesialvariant av prognosen: Det finnes ikke andre økonomiske styringsverktøy som gjør det mulig å gjennomføre helhetlige og konsistente målinger av planlagte aktiviteters økonomiske konsekvenser. Hvis budsjettet ikke er målbærende, fremforhandlet eller vedtatt av bedriftens styrende organ og er atskilt fra bedriftens planer, rammes det ikke av kritikken mot budsjettet, herunder BB filosofiens seks prinsipper (Tangenæs & Gjønnnes, 2012). “Dersom *budsjettet oppdateres (rulleres) i tilstrekkelig grad, fristilles fra finansregnskapets formatramme og frakobles mål og incentiver, vil budsjettet på løpende basis kunne innrettes mot å realitetsteste, justere og målrette virksomhetens planer*” (Tangenæs & Gjønnnes, 2012). Denne sammenhengen er skissert i figuren nedenfor:



Figur 2.2: Sammenhengen mellom budsjett og lønnsomhet (Basert på Tangenes & Gjønnnes, 2012)

2.4 Aktivitetsbasert Kalkulasjon (ABC)

Aktivitetsbasert kalkulasjon, heretter kalt ABC er et styringsverktøy som er ment å løse noen av de utfordringene som følger tradisjonell kalkulasjon, da spesielt utfordringene knyttet til kostnadsfordeling. ABC ble utviklet for å sikre en mer nøyaktig måte og fordele indirekte kostnader og kostnader fra støtteaktiviteter til hovedaktiviteter (Kaplan & Atkinson, 1998). Tradisjonelt har det vært vanskelig å komme frem til de faktiske produksjonskostnadene, dette gjelder spesielt i tilfeller hvor det er mange produkter og produktvarianter og hvor prosessen frem til ferdig produkt er lang og komplisert (Madsen & Stenheim, 2014).

Tradisjonelle kalkulasjonsmetoder bruker volumbaserte tilleggs satser til fordeling av indirekte kostnader. De indirekte kostnadene fordeles gjerne med utgangspunkt i direkte kostnader, for eksempel direkte materialer og direkte lønn (Madsen & Stenheim, 2014). Denne metoden forutsetter at de indirekte kostnadene per vare eller tjeneste påløper proporsjonalt med direkte materialer eller direkte lønn, men slik er det nødvendigvis ikke. I stedet for å gjøre bruk av direkte kostnader som grunnlag for fordeling av indirekte kostnader tar ABC utgangspunkt i de aktivitetene som driver de indirekte kostnadene. ABC går ut på at man finner kostnadene ved en bestemt aktivitet og dermed fordele kostnadene til et produkt/tjeneste ut fra hvor mye av den enkelte aktivitet som kreves for å produsere produktet/tjenesten i forhold til andre produkter/tjenester. Istedenfor å fordele de indirekte kostnadene til det enkelte produkt/tjeneste ved hjelp av volumbaserte tilleggssatser skjer fordelingen ved at kostnadene først tilordnes de ulike aktivitetene i bedriften og deretter til det enkelte produkt/tjeneste ut ifra hvor mye av den enkelte aktivitet som kreves for å produsere produktet/tjenesten. Dermed er fordelingen aktivitetsbasert, og ikke volumbasert (Madsen & Stenheim, 2014).

ABC metoden vil kunne gi et mer ”realistisk bilde” over de faktiske produksjonskostnadene enn de tradisjonelle kalkylemetodene. Et eksempel på det er at dersom en bedrift produserer to produkter, det ene produktet er spesialtilpasset og det andre er masseprodusert. Det spesialtilpassede produktet vil forbruke langt mer av ingeniørenes og produktutviklernes tid (indirekte kostnader) enn det masseproduserte produktet. Tradisjonelle metoder vil ikke kunne reflektere disse forskjellene, mens ABC vil korrigere for dette og dermed gi en mer presis kalkyle.

2.4.1 Sammenhengen mellom Aktivitetsbasert Kalkulasjon og Lønnsomhet

Et sentralt spørsmål i forbindelse med ABC er om systemet gir effekter i form av bedre lønnsomhet. Mange praktikere og akademikere antyder at implementering av ABC har en gunstig påvirkning på bedrifters finansielle prestasjoner (Gosseling, 2007). Ved å tilskrive kostnader til produkter og tjenester kan ABC spille en viktig rolle i å gi relevant informasjon til ledelsens operasjonelle beslutninger, som vil kunne påvirke lønnsomhet og deretter selskapets aksjeverdi (Shank & Govindarjan, 1993).

Kennedy og Affleck-Graves (2001) sin studie fokuserer på om det finnes en kausal link mellom introduksjonen av ABC og virksomhetens prestasjoner. For et utvalg bedrifter i Storbritannia sammenlignet de bedrifter med og uten ABC over en tidsperiode på tre år. Resultatet av studien viste at ABC bedriftene utkonkurrerte bedriftene uten ABC med en gjennomsnittlig differanse på 27%. Samlet sett ga studien empirisk grunnlag for å kunne si at en implementering av ABC forbedrer bedrifters relative prestasjon gjennom både markeds- og regnskapsbaserte mål. Studien viser at bedrifter som har implementert ABC har en bedre aksjekursutvikling enn andre sammenlignbare bedrifter. Bjørneak (2003) hevder at dette ikke kan brukes som bevis for at bedrifter blir mer lønnsomme etter å ha implementert ABC, men at selve ABC prosessen kan være verdifull, da man får mer kunnskap om hvordan bedrifter tjener penger. Det er spesielt tre forhold som vanskeliggjør en slik studie som denne. For det første er det vanskelig å spesifisere en hendelsesdato for når bedriftene implementerer ABC. Det vil også kunne være problematisk at det tar tid før markedet oppfatter en implementering og eventuelt ser en verdiendring. Spesifikke begrensninger for Kennedy og Affleck-Graves (2001) studie var utvalgsstørrelsen, at bedriftene selv rapporterte deres adopsjon av ABC, at bedriftene hadde implementert ABC på flere ulike måter og dermed problemet med å

klassifisere implementeringsgraden hos de ulike bedriftene, samt at det finnes flere faktorer som driver relativ aksjekurs. Forskerne utførte imidlertid flere robustsjekker for å forsikre seg om at studien ga så gyldig informasjon som mulig.

Gordon og Silvester (1999) har i sin studie sett på det amerikanske aksjemarkedets reaksjon på en annonsering av adopsjon av ABC på slutten av 1980-tallet. Felles for denne studien og Kennedy og Affleck-Graves (2001) sin studie er at begge så på endringer i aksjeverdi. Gordon og Silvester (1999) baserte målet på suksess og tidspunktet for når en bedrift introduserte ABC på offentlig tilgjengelig aksjemarkedsdata. Resultatet av studien indikerer at en annonsering av adopsjon av ABC blant amerikanske bedrifter, i motsetning til hva Kennedy og Affleck-Graves (2001) fant, ikke forbundet med en signifikant aksjemarkedseffekt.

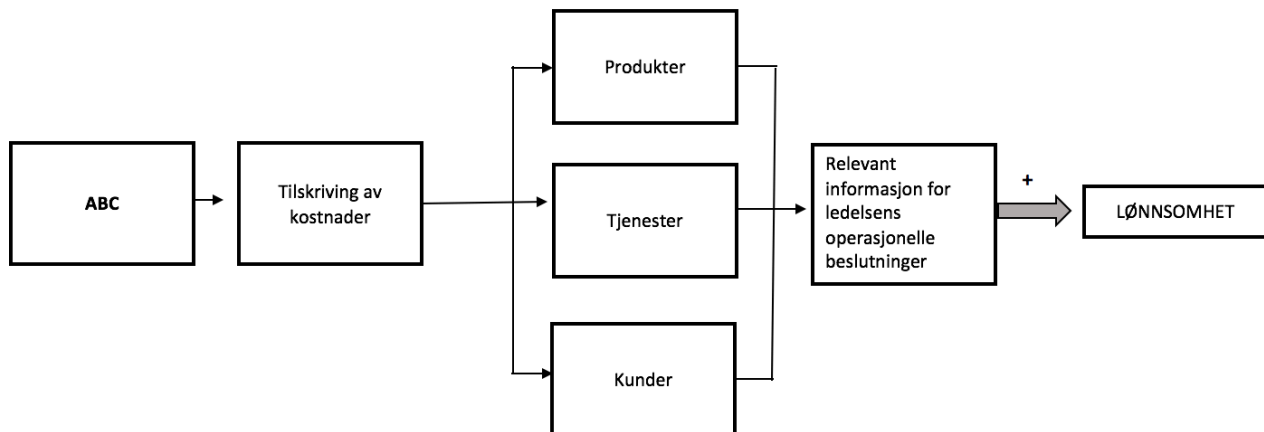
I motsetning til de nevnte studiene over har Douglass og Bouwman (2002) sett på sammenhengen mellom ABC og forbedret finansiell prestasjon i form av forbedringer i "Return On Investment" (ROI). Eldre studier har foreslått at fordelene tilknyttet ABC er lettere å realisere under gunstige forhold slik som under sterk konkurranse, komplekse bedriftsprosesser, sofistikert informasjonsteknologi, lite ubrukt kapasitet, få interne transaksjoner og kostnadsfokus. Derfor inkluderte Douglass og Bouwman (2002) variabler som representerer disse forholdene i en modell som tester effektiviteten til ABC. Resultatene av studien viste at det finnes en positiv sammenheng mellom forbedring i ROI og ABC. Forbedring i ROI gjelder i de tilfeller hvor ABC brukes sammen med andre strategiske initiativer, når ABC brukes i miljøer hvor kostnader er relativt viktig, når ABC implementeres i komplekse og diversifiserte virksomheter og

når det er begrenset antall interne transaksjoner i selskapet. ABC vil dermed kunne gi et positivt bidrag til virksomheten, men ikke under alle bedriftsspesifikke omstendigheter.

En annen studie, av Ittner, Lanen og Larcker (2002) ser på forholdet mellom ABC og økonomisk resultat. De bruker seks ulike mål for å vurdere produksjonseffektivitet, blant annet ROA. De så på et utvalg av produksjonsfabrikker og fant at utstrakt bruk av ABC er assosiert med et høyere kvalitetsnivå, indirekte assosiert med reduksjoner i produksjonskostnader og forbedringer i syklustid og kvalitet. Imidlertid fant de ingen signifikant sammenheng mellom bruk av ABC og kapitalavkastning, i stedet fant de svake indikasjoner på at sammenhengen mellom ABC og lønnsomhet avhenger av fabrikkenes operasjonelle karakteristika (Ittner, Lanen & Larcker, 2002).

I studiene nevnt over ser vi at studienes ulike vinklinger fører til forskjellige resultater. Ingen av studiene jeg har referert til kan bekrefte en direkte link mellom implementering av ABC og en eller annen form for forbedret lønnsomhet. Dette på grunnlag av at det vil være mange forskjellige faktorer som påvirker denne sammenhengen. En av fordelene ved ABC er at det gir ledere bedre informasjon og innsikt slik at de enklere kan fatte riktige beslutninger. Imidlertid vil det være slik at det er den enkelte leders handlinger som vil være avgjørende i siste instans. Derfor vil det være vanskelig å bestemme om overlegen lønnsomhet hos en virksomhet som benytter ABC skyldes informasjonssystemet eller en annen faktor (Kennedy & Affleck-Graves, 2001).

Sammenhengen mellom ABC og lønnsomhet kan oppsummeres i figuren nedenfor:



Figur 2.3: Sammenhengen mellom aktivitetsbasert kalkulasjon og lønnsomhet

2.5 Kundelønnsomhetsanalyser

Kundelønnsomhetsanalyser har vokst frem som et nytt økonomisk styringsverktøy de siste årene. Konkurransenintensiteten har økt i flere bransjer, og dette gjør at det blir svært viktig å beskytte eksisterende kunder og prøve kapre kunder fra konkurrentene. Dette har dermed skapt økt behov for verktøy og teknikker som viser hvilke kunder som er lønnsomme og ulønnsomme. Slike analyser vil tydelig kunne vise hvilke kunder som er lønnsomme og hvilke som er ulønnsomme. Enkelte kunder er mer krevende enn andre, og vil dermed kreve mye oppfølging og tilrettelegging. Det er med andre ord enkelt å se hvorfor det er viktig med slike analyser.

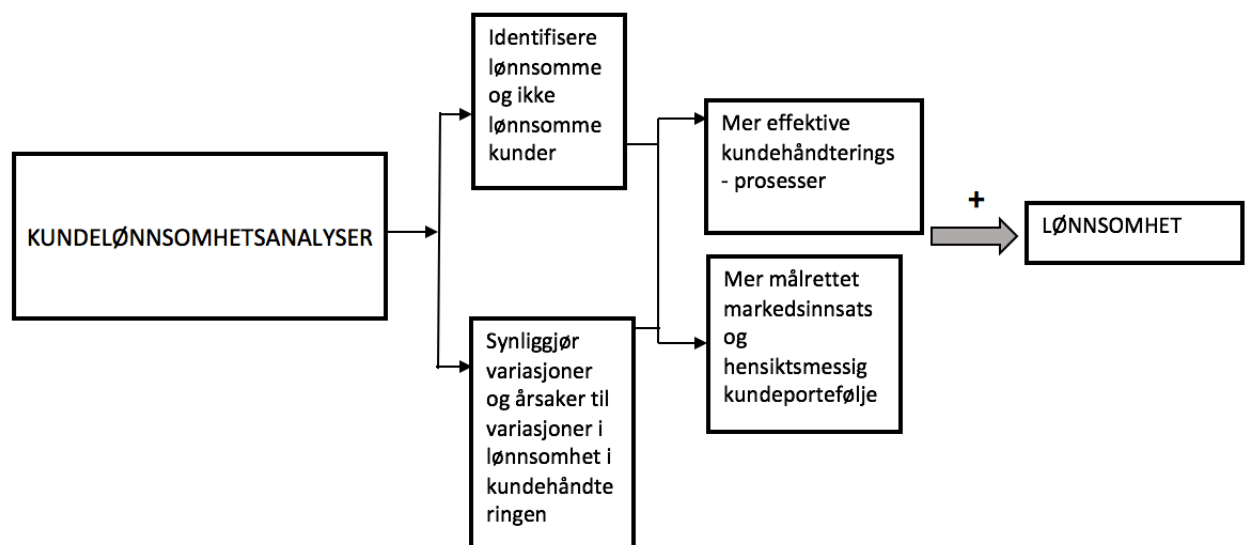
En kundelønnsomhetsanalyse ser på sammenhengen mellom de ressurser som benyttes på hver enkel kunde og kundens bidrag til bedriftens verdiskapning. Derfor vil en kundelønnsomhetsanalyse kreve at det er mulig å identifisere inntekter og kostnader for den enkelte kunde, eller det enkelte kundesegment (Madsen & Stenheim, 2014). Da kundene varierer i ulik grad med hensyn på behov, forhandlingskraft og betalingsvillighet vil det også være naturlig at lønnsomheten kan variere på tvers av

kunder, ikke bare på tvers av produkter/tjenester. Typiske lite lønnsomme kunder kan for eksempel være kunder som; har høye krav til kvalitet, bestiller små ordre og er trege betalere. Lønnsomme kunder kan være kunder som; bestiller standard/normale produkter, bestiller store ordre og som er lette å forutse fremtidige ordre. Kotler (1997) definerer en lønnsom kunde: ” *a profitable customer is a person, household or a company that, over time, yields a revenue stream that exceeds by an acceptable amount the company’s cost stream of attracting, selling and serving that customer*”. Dersom en virksomhet besitter detaljert informasjon om lønnsomheten til kundene, kan virksomheten benytte dette styringsverktøyet til å ta strategiske beslutninger om hvilke kunder som skal satses på, og lage planer for hvordan virksomheten skal tiltrekke seg flere av de lønnsomme kundene og mindre av de ulønnsomme kundene (Madsen & Stenheim, 2014). Det vil være svært viktig at en ser på hele livsløpet til kunden da kundelønnsomhetsanalyser ofte er basert på historisk informasjon.

2.5.1 Sammenhengen mellom Kundelønnsomhetsanalyser og Lønnsomhet

Det finnes lite empiri som ser på sammenhengen mellom bruk av kundelønnsomhetsanalyser og økonomiske prestasjoner, ytelse. Dermed vil det være vanskelig å si noe om forventet nytte av kundelønnsomhetsanalyser som økonomisk styringsverktøy. Intensjonen med å inkludere kundelønnsomhetsanalyser er å kalkulere og synliggjøre hvilke kunder en tjener penger på og ikke, samt og synliggjøre årsakene til variasjoner i lønnsomhet. Dette vil kunne føre til en mer effektiv kundefølgning og en mer hensiktsmessig kundeportefølje med tanke på bedriftens langsiktige lønnsomhet (Bjørneak & Helgesen, 2009).

Kundelønnsomhetsanalyser vil være relevante innenfor de aller fleste bransjer, men spesielt for virksomheter med flere kunder med ulik karakteristika. Dette gjelder både for virksomheter i bedriftsmarkedet og konsumentmarkedet. I bedriftsmarkedet er det vanlig at de 20% beste kundene kan stå for så mye som 150-300% av omsetningen, mens de 10% dårligste kundene vil ødelegge mye for omsetningen (Kaplan & Narayan, 2001). Siktemålet vil være å identifisere hvem de lønnsomme og ulønnsomme kundene er, og hvor stor gevinst eller tap disse bidrar til. I følge Selden og Colvin (2003) vil de 20% mest lønnsomme kundene bidra til bedriftens lønnsomhet, mens de resterende 80% kan spise opp store deler av resultatet. Sammenhengen mellom kundelønnsomhetsanalyser og lønnsomhet er illustrert i figuren under:



Figur 2.4: Sammenhengen mellom kundelønnsomhetsanalyser og lønnsomhet

2.6 Balansert Målstyring (BMS)

Balansert Målstyring, heretter kalt BMS ble utviklet i kjølevannet av debatten om økonomistyringens tape relevans på slutten av 1980-tallet (Johnson & Kaplan, 1987).

Hovedbudskapet i debatten var at private virksomheter ikke evnet å fremskaffe relevante styringsdata for beslutningstakere; dataene kom for sent, de var for aggregert og de var for påvirket av krav til ekstern rapportering. Data fra tradisjonelle styringssystemer kunne ikke brukes til å fatte beslutninger om hvilke produkter virksomheten skulle produsere, hvordan produktene skulle produseres og til hvilke priser disse produktene skulle selges (Bjørneak, 2010). Robert Kaplan og David Norton bestemte seg derfor for å utvikle et nytt styringsverktøy som kunne måle alle dimensjonene i bedriften, og samtidig forklare fremtidig verdiskapning. De søkte derfor å utvikle et system for ytelsesmåling som tok bedre hensyn til de dimensjonene ved en virksomhet som er nøkkelen til langsiktig finansiell ytelse, et styringssystem som fokuserer både på de finansielle og de ikke finansielle ytelsesmålene (Madsen & Stenheim, 2014). BMS er et verktøy som har tvetydige definisjoner i litteraturen, og kan derfor ikke karakteriseres som et statisk begrep. Hva en virksomhet karakteriserer som BMS kan derfor variere i stor grad og mellom ulike virksomheter (Chenhall, 2006). Hva som likevel kan hevdes å karakterisere en BMS modell er at den inkluderer flere ikke-finansielle måltall i styringssystemet (Davis & Albrigt, 2004). BMS er altså et integrert system for ytelsesmåling hvor formålet er å ta hensyn til alle sider ved bedriftens ytelse. BMS måler bedriftens ytelse ved hjelp av ulike perspektiver. I tillegg til et tradisjonelt finansielt perspektiv har BMS et kundeperspektiv, et internt prosessperspektiv og et lærings og vekstperspektiv (Madsen & Stenheim, 2014).

Innenfor BMS finnes det tre viktige grunnbegreper; målekortperspektiver, kritiske suksessfaktorer og kritiske ytelsesindikatorer. Det første begrepet, målekortperspektiver består igjen av fire perspektiver:

- Det finansielle perspektivet

- Kundeperspektivet
- Prosessperspektivet
- Læring- og vekstperspektivet

Prosessene nevnt over skal sørge for at virksomheten får både langsiktige og kortsiktige mål, i tillegg til at en ikke får en for stor informasjonsmengde å behandle. De fire perspektivene utvikles med utgangspunkt i virksomhetens forretningside, visjon og strategi (Madsen & Stenheim, 2014). Det finansielle perspektivet representerer eierperspektivet, og perspektivet vil for et profittforetak innebære et mål om verdimaksimering, altså et mål om å maksimere selskapsverdien. For eksempel avkastning på egenkapital, markedsbasert og/eller regnskapsbasert og avkastning på sysselsatt kapital. Den finansielle ytelsen kan forbedres ved kostnadsreduksjon eller inntektsøkning. I kundeperspektivet fokuseres det på verditilbudet til kunden. Verditylbyudet er de egenskapene ved et produkt eller tjeneste som brukes for å skape kundelojalitet og kundetilfredshet (Hoff, 2008). Prosessperspektivet handler om hvordan organisasjonen skal kunne skape og levere verditylbyudet til kundene og oppnå produktivitetsforbedring slik at virksomheten kan nå sine finansielle mål. Læring- og vekstperspektivet har som formål å identifisere det som driver forbedringer i prosessperspektivet. I følge Atkinson (2011), bør dette perspektivet omfatte menneskelige ressurser, informasjonsteknologi og organisasjonsstruktur. I følge Kaplan og Norton ligger det en logisk sammenheng mellom disse fire perspektivene. I bunn ligger læring og vekstperspektivet som danner grunnlag for gode forretningsprosesser knyttet til for eksempel kunder og innovasjon(prosessperspektivet). Disse forretningsprosessene danner igjen grunnlaget for et kvalitetsprodukt som skaper lojale

og fornøyde kunder (kundeperspektivet). Lojale og fornøyde kunder vil kunne gi høyere verdiskapning (det finansielle perspektivet).

Kritiske suksessfaktorer, heretter kalt KSfer er ”betingelser” som må oppfylles dersom en skal lykkes med å realisere de ambisjonene man har satt opp” (Gjønnes & Tangenes, 2012). Hver enkel KSfer skal kunne beskrive hva man ønsker å oppnå gjennom organisasjonens strategiske mål og visjoner. Eksempler på slike KSfer kan være (Atkinson, 2011):

- Øke omsetningen gjennom mersalg (det finansielle perspektivet)
- Øke kundetilfredsheten (kundeperspektivet)
- Forbedre leveranser gjennom kontinuerlig forbedring (prosessperspektivet)
- Skape målkongruens gjennom insentiv og belønningssystemer (læring og vekstperspektivet)

Kritiske ytelsesindikatorer (KPIer) er ytelsesindikatorer som i motsetning til KSfene er tallfestede (Gjønnes & Tangenes, 2012). KPIene er dermed måleparametre som brukes til å vurdere i hvilken grad man oppnår de betingelser som ligger i KSfene (Madsen & Stenheim, 2014).

Strategikart har de siste årene blitt en stadig viktigere del av BMS teorien. Strategikartet er en grafisk visualisering av hvordan organisasjonen skal skape verdi til kundene og eierne. (Kaplan & Norton, 2004). Kartet viser hvilke strategiske valg en bedrift har tatt og hvilke prosesser, systemer og tenkning som er nødvendig for å gjennomføre strategien. Det er viktig at kartet har fokus på hvilke endringer bedriften må gjennomføre for å lykkes med sine langsiktige strategiske mål (Madsen & Stenheim, 2014). I følge

Lucianetti (2010) med flere, er det bruken av strategikart som skaper mye av den positive effekten av BMS. For eksempel kan det tenkes at bedrifter som gjør en omfattende prosess rundt utviklingen av kartet får en bedre forståelse av årsak-virkning sammenhenger enn de som bruker BMS primært som et system for ytelsesmåling (Speckbacher et al., 2003).

2.6.1 Sammenhengen mellom Balansert Målstyring og Lønnsomhet

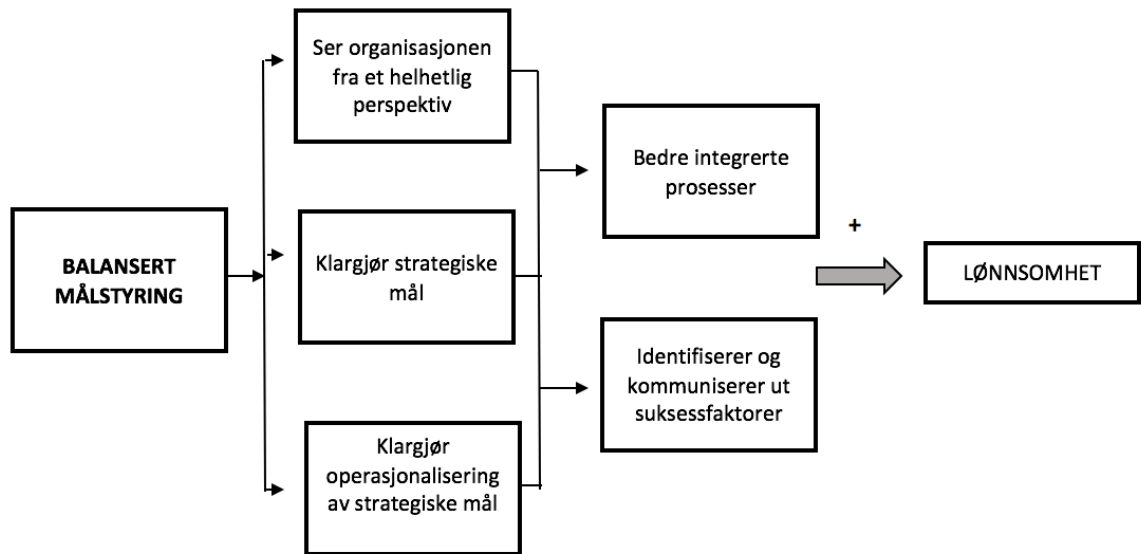
I følge Davis og Albright (2004) er det vanskelig å dokumentere en sterk sammenheng mellom BMS og bedrifters ytelse. Det er nærliggende å tro at effektene er avhengige av hvordan BMS konseptet tolkes og forstås. En organisasjon som tolker og implementerer konseptet som et målesystem vil trolig få andre effekter enn organisasjoner som implementerer det som et mer overgripende strategisk ledelsessystem (Braam & Nijssen, 2004). Det kan derfor tenkes at det er en sammenheng mellom hvordan BMS implementeres og brukes og ytelse (Davis & Albright, 2004). Bruk av BMS som komplementerer organisasjonens strategi kan forbedre konkurransesituasjonen og ytelsen, mens annen bruk som ikke er knyttet til organisasjonens strategi ikke vil kunne gi den samme positive effekten, og kanskje redusere ytelsen (Braam & Nijssen, 2004). Tilfeldig måling av KPIer, uten og særlig ha gjennomtenkt hvordan de ulike målinger henger sammen vil lite trolig kunne øke ytelsen, da man heller ikke vet hvorfor man måler akkurat det man ønsker å måle.

De Gausser, Mooraj og Oyons (2009) finner at BMS har en positiv sammenheng på virksomheters prestasjoner. De finner at den største fordelen med BMS er en forbedring i integrasjonen av de ulike ledelsesprosessene. Når en utvikler økonomiske styringssystemer som et verktøy for å forstå kausaliteten mellom ulike indikatorer, retter

virksomhetens ressurser inn mot strategiske mål og indentifiserer flaskehalser i organisasjonen vil forberedende prestasjoner av BMS oppnås (De Gauser, Mooraj & Oyon, 2009). Davis og Albrights (2004) sin studie viser at bankfilialer som implementerer BMS som styringsverktøy får en mer positiv utvikling blant de finansielle prestasjonsmålene. De fremhever imidlertid at det ikke er gitt at hver eneste implementering av verktøyet vil resultere i bedret lønnsomhet. Forhold som kompliserer studier av balansert målstyring er at det kan være vanskelig å si hva som utgjør definisjonen på en BMS modell, dermed vil det være krevende å generalisere funn som er funnet i en spesifikk bedrift. Imidlertid så indikerer studien til Davis og Albright (2004) at BMS kan være et effektivt styringsverktøy for å bedre bedriftens resultater sammenlignet med et prestasjonsmålingssystem hvor fokuset kun er på finansielle måltall.

Det opprinnelige formålet med BMS var i følge Kaplan og Norton (1992) å gi ledere en konsis sammenfatning av virksomhetens viktigste suksessfaktorer, samt å legge til rette for at virksomhetens operasjoner ble innrettet en overordnet strategi. En BMS modell vil klargjøre for spesifikke strategiske mål, men også de strategiske initiativene som må finne sted for måloppnåelse i virksomheten. BMS kan dermed fremme en bedrifts prestasjoner ved å støtte implementeringen av bedriftens strategi.

Empirien som ser på BMS viser en sammenfallende trend; positive virkninger av å implementere verktøyet. En potensiell sammenheng mellom balansert målstyring og lønnsomhet vises i figuren under:



Figur 2.5: Sammenhengen mellom balansert målstyring og lønnsomhet

2.7 Benchmarking

Benchmarking er en prosess der bedrifter sammenlikner egne prestasjoner mot beste praksis, såkalt “best practices”. Horngren et al. (2009) beskriver benchmarking som *”The continuous process of comparing the levels of performance in producing products and services and executing activities against the best levels of performance in competing companies or in companies having similar processes”*. Benchmarking er altså en metode for å bestemme hvor godt en virksomhet yter i forhold til en tilsvarende ekstern enhet eller virksomhet (Camp, 1989). Tradisjonelt målte man ytelse i forhold til tidligere perioder, men en slik sammenligning har sine begrensninger. Ledelsen vil da kunne avdekke hvorvidt bedriften yter bedre eller dårligere enn tidligere år, men vil ikke avdekke hvordan de yter i forhold til sine konkurrenter. Har en virksomhet bedret ytelsen fra tidligere år, hjelper dette lite dersom konkurrentene har bedret seg enda mer.

Det finnes flere definisjoner på benchmarking, men noen kjennetegn går igjen på tvers av definisjonene (Madsen & Stenheim, 2014):

- Man søker å etablere et referansepunkt, et såkalt ”benchmark”.
- Referansepunktet kan være internt (avdeling) i virksomheten eller eksternt (konkurrenten).
- Man søker å sammenligne seg med de beste, såkalt ”best practice”.
- Benchmarking er en kontinuerlig prosess.

Gjennom å identifisere ”best practise” vil bedriftene finne ut hvordan de gjør det i forhold til de bedriftene/avdelingene de sammenligner seg mot og benytte dette videre for beslutningstaking (Hoff, 2004). Benchmarking involverer ofte en tredjepart, slik som konsulent og analyseselskaper. Konsulentene henter inn data fra virksomhetene som deltar, anonymiserer dataen og gir dem tilbake til virksomhetene. På denne måten kan virksomheten kjenne igjen sine egne tall, og ser dermed hvor de ligger i forhold til sine konkurrenter. Formålet med benchmarking er å sette seg nye og motiverende mål, imitere og kopiere de beste og tilpasse beste praksis til egen virksomhet (Madsen & Stenheim, 2014).

Innenfor benchmarking beskriver Ax, Johansson & Kullven (2010) tre ulike tilnærminger til verktøyet:

- Intern benchmarking: Sammenlikning innad i virksomheten, mellom avdelinger eller konsernenheter.
- Konkurranserettet benchmarking: Sammenlikning med virksomheter som konkurrerer i samme marked, om de samme kundene.
- Funksjonsrettet benchmarking: Sammenlikning på funksjonsnivå som ikke nødvendigvis fokuserer på konkurrenter, men mot virksomheter som på en eller annen måte fremstår som en foregangsbedrift, såkalt ”Best-in-class”.

Hvilken eller hvilke tilnærming/er som benyttes av en virksomhet avhenger av hva virksomheten ønsker å oppnå med benchmarkingen. Årsaker til at virksomheter tar i bruk metoden er blant annet at økonomistyringen blir mer eksternt orientert, en får kjennskap til allerede etablerte og beviste forretningspraksiser, en stimulerer ansatte til å tenke i ny baner og bli åpne for nye ideer, en stimulerer til innsatsforbedring ved at en får se status svart på hvitt og samarbeid med eksterne aktører kan fremme effektiviteten i virksomheten og skape bevissthet samt forståelse rundt hvilke aspekter som kan lede til fremgang. I tillegg vil benchmarking skape bevissthet og forståelse for hva som er årsaken til prestasjons gap mellom egen bedrift og konkurrenter. Ved bruk av ”Best-in-class” standarder som egne bedrift standarder vet ledelsen at om virksomheten når standardene, vil virksomheten være konkurransedyktig (Horngren et al., 2009).

Bruk av benchmarking som økonomisk styringsverktøy kan forebygge noen av budsjettet sine problemer, da særlig ved bruk av relative prestasjonsmål (Hope & Fraser, 2003). Benchmarking blir derfor av mange sett på som et godt supplement til budsjettet for å motvirke budsjettets negative konsekvenser.

Det er knyttet en del problemer til bruken av benchmarking. Et av hovedproblemene er at det ofte vil være problemer knyttet til å finne passende benchmarker. Det er derfor viktig at de en sammenlikner seg med er sammenliknbare, ved at de for eksempel har liknende prising av varelager, like avskrivningsmetoder og liknende strategier (Horngren et al., 2012). Dersom benchmarken ikke er sammenliknbar vil resultatene en får kunne være misvisende. For eksempel, dersom en bedrift har som strategi å være

kostnadsleder sammenlikner seg med en bedrift som har valgt differensieringsstrategi vil dette ikke gi et korrekt resultat av analysen.

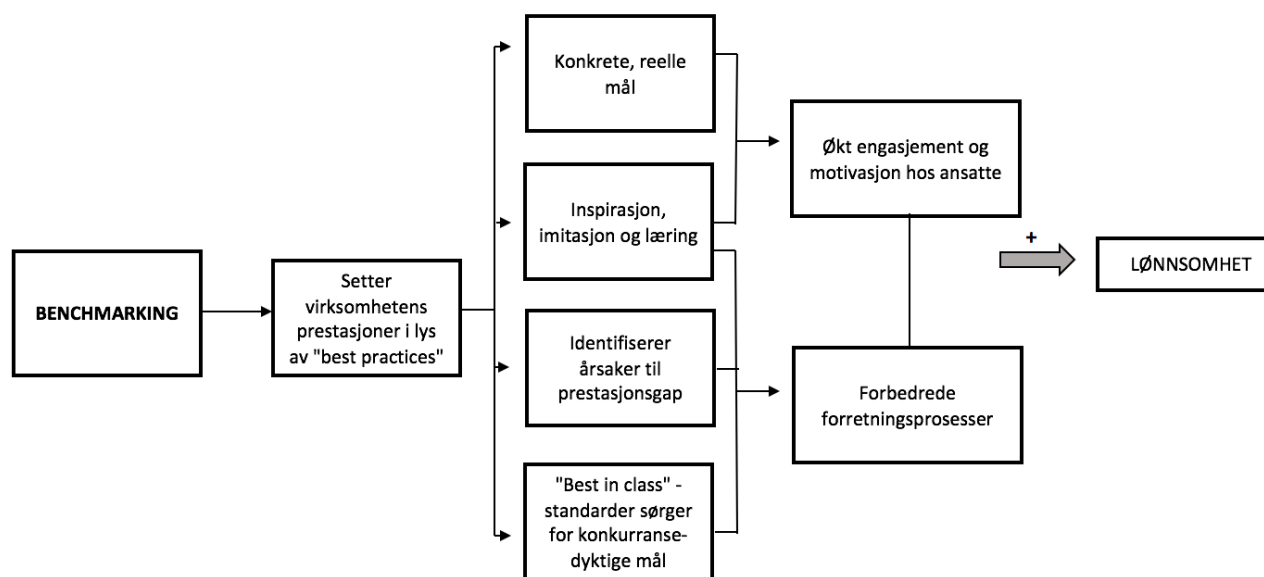
2.7.1 Sammenhengen mellom Benchmarking og Lønnsomhet

Benchmarking kan forbedre prestasjoner ved å øke de ansattes motivasjon og engasjement ved å etablere reelle og presise forventninger som er basert på hva andre bedrifter har prestert (Chenhall & Langfeld Smith, 1998). Benchmarking kan, ifølge McNair og Leibfried (1992) forbedre bedrifters prestasjoner fordi en identifiserer og strekker seg etter internasjonale ”best practices” (McNair & Leibfried, 1992). Maiga og Jacobs (2004) har i en annen studie funnet at benchmarking tiltak har en positiv effekt på bedriftsytelse. Resultatene i studien tyder på at benchmarking, både intern og eksternt, forbedrer bedriftens resultater på en hensiktsmessig måte (Maiga & Jacobs, 2004). Et viktig ledd i hvordan benchmarking kan forbedre prestasjoner er å øke ansattes engasjement og motivasjon ved å etablere reelle og presise forventninger som er basert på hva andre bedrifter har prestert (Chenhal & Langfeld-Smith, 1998). Benchmarking er også et godt verktøy når en skal skjelve mellom virksomheter som presterer godt i lavprisstrategier som i produkt differensieringsstrategier. For bedrifter som vektlegger en lavprisstrategi indikeres det at benchmarking kan være et godt verktøy eksempelvis til å identifisere ”best practises” innenfor kostnadseffektiv drift (Chenhal & Langfeld-Smith, 1998).

En annen studie på benchmarking og lønnsomhet ble utført i 2013 av Trond Bjørneak. Denne studien baserte seg på en undersøkelse av bruken av økonomiske styringsverktøy blant norske sparebanker. 81 banker deltok i studien og resultatene viser blant annet at

benchmarking har en positiv effekt på lønnsomhet. En høyere grad av benchmarking, er typisk assosiert med lavere kostnader og høyere lønnsomhet (Bjørneak, 2013).

Sammenhengen mellom benchmarking og lønnsomhet kan oppsummeres i følgende figur:



figur 2.6: Sammenhengen mellom benchmarking og lønnsomhet

2.8 Teoretisk Rammeverk

I teorikapitlet har jeg innledningsvis presentert strategisk økonomistyring. Videre har jeg gått inn på hvert styringsverktøy og koblet de opp mot lønnsomhet. De fem økonomistyringsverktøyene som står i fokus i min utredning er dermed: budsjett, aktivitetsbasert kalkulasjon, kundelønnsomhetsanalyser, balansert målstyring og benchmarking. Disse verktøyene representerer ulike tilnærminger i forhold til å oppfylle økonomistyringens hensikt; at ledere av bedrifter får tilstrekkelig informasjon til å

kunne styre de bedrifter de er satt til å lede. Som vi har sett, så varier det hvor mye empiri som finnes om de ulike styringsverktøyene. I tillegg vil flere vanskelig kontrollerbare faktorer kunne påvirke en potensiell sammenheng med lønnsomhet.

Situasjonsvariabler vil kunne påvirke bruk og effektivitet av styringsverktøy. Hvorvidt en inkluderer situasjonsvariabler i studier, og hvilke variabler en vektlegger vil kunne påvirke den effekten en ser av verktøyene. Studiene jeg har presentert har i ulik grad vektlagt karakteristikker ved virksomheten som kan påvirke styringsverktøyenes effektivitet. Sammen med studienes varierende bruk av mål på lønnsomhet kan en dermed stille spørsmålstegn ved studienes sammenlignbarhet. På bakgrunn av dette ønsker jeg å avslutte teorikapitlet med å trekke frem to aktuelle problemer som gjør seg gjeldene når en studerer sammenhengen mellom strategiske styringsverktøy og lønnsomhet.

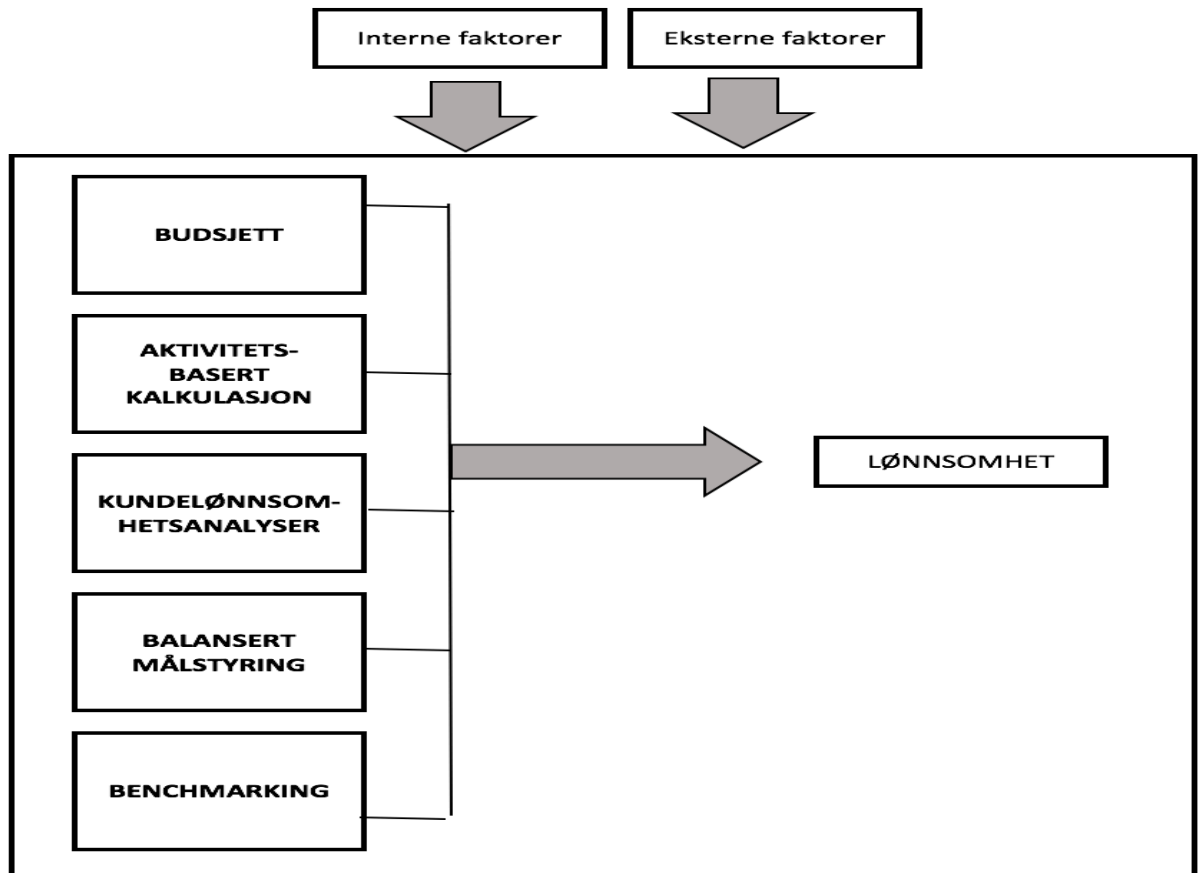
1. Hvordan en måler lønnsomhet

Hvordan styringsverktøy kan påvirke lønnsomhet vil være avhengig av hvordan en definerer og måler lønnsomhet. Dette er noe som varierer fra studie til studie i litteraturen.

2. Effekt av styringsverktøy sett i lys av situasjonsvariabler

Resultatene en kommer frem til i litteraturen vil kunne variere avhengig av i hvilken grad en vektlegger effekten av situasjonsvariabler i analysen.

Teorien er oppsummert i følgende figur:



Figur 2.7: Teoretisk Rammeverk

3. METODE

I dette kapitlet skal jeg ta for meg grunnlaget for valg av vitenskapelig metode. I kapitlet skal jeg presentere studieobjekt, forskningsdesign, metode for datainnsamling samt evaluering av datamaterialet. Alle de sentrale fasene i studien har som hensikt å bygge opp under det å svare på problemstillingen:

I hvilken grad påvirker bruk av økonomiske styringsverktøy lønnsomhet?

3.1 Studieobjekt

For å besvare problemstillingen min har jeg valgt å fokusere på en bransje: IT og Telecom bransjen. Det finnes et stort omfang av faktorer som vil kunne påvirke sammenhengen mellom bedrifters bruk av økonomiske styringsverktøy og lønnsomheten. Ved å fokusere på en bransje mener jeg at jeg får skilt ut noen av disse faktorene, for eksempel bransjeeffekter. For å gjøre utvalget enda mer homogent, ble det i innhenting av data valgt å ikke fokusere på hele IT-bransjen, men kun inkludere norske IT og Telecom bedrifter som ble stiftet før 2012 og som i 2017 hadde over 0,2MNOK i driftsinntekter. I dag finnes det 105 slike bedrifter i Norge.

3.2 Utvikling av hypoteser og forskningsmodell

En hypotese kan defineres som ”en påstand om hvordan et forhold faktisk er” (Jacobsen, 2005). Denne påstanden må videre kunne underkastes en empirisk undersøkelse for å kunne fastslå om den kan forkastes eller ikke (Jacobsen, 2005). Sammenheng og hypoteseutviklingen vil oppsummeres i en forskningsmodell som blir lagt til grunn for videre analyse.

3.2.1 Bruk av styringsverktøy

I kapittel 2 ga jeg en oversikt over empiri og på i hvilken grad, hvilken måte og hvordan ulike økonomiske styringsverktøy kan kobles til bedrifters lønnsomhet. Jeg ønsker å benytte følgende nullhypotese for å teste den overordnede sammenhengen mellom strategiske styringsverktøy og lønnsomhet:

H₀: De uavhengige variablene har ingen effekt på lønnsomhet

Videre er hypotesene jeg ønsker å teste:

H₁: Bruk av budsjett har en positiv effekt på lønnsomhet.

H₂: Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon har en positiv effekt på lønnsomhet.

H₃: Bruk av kundelønnsomhetsanalyser har en positiv effekt på lønnsomhet.

H₄: Bruk av balansert målstyring har en positiv effekt på lønnsomhet

H₅: Bruk av benchmarking har en positiv effekt på lønnsomhet.

En mer konkret beskrivelse av hypotesene er presentert under:

Budsjett

Bruk av budsjett som strategisk styringsverktøy kan skape et rammeverk for å evaluere prestasjoner og legge til rette for læring. Dersom de ansatte får være med på selve budsjett utførelsen kan dette virke motiverende for de ansatte. Budsjett er også med på å fremme koordinering og kommunikasjon mellom avdelinger i bedriften. Ved bruk av budsjett som strategisk styringsverktøy vil virksomheter kunne øke lønnsomheten da budsjetter bidrar til å holde oppe den interne effektiviteten, derav hypotesen:

H₁: Bruk av budsjett har positiv effekt på lønnsomhet

Aktivitetsbasert Kalkulasjon

ABC vil kunne gi beslutningstakere i en bedrift relevant informasjon for ledelsens operasjonelle beslutninger. Kostnadene i bedriften tilføres til aktivitetene det gjelder, og deretter videre til produktene/ tjenestene basert på hvor mye produktene/tjenestene fungerer som kostnadsdrivere for de ulike aktivitetene. På denne måten kan bedriftene få et overordnet bilde av kostnadene og lønnsomheten knyttet til produktene/ tjenestene og dermed øke lønnsomheten, derav hypotesen:

H₂: Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) har positiv effekt på lønnsomhet

Kundelønnsomhetsanalyser

Gode analyser av kundene kan være avgjørende for å avdekke lønnsomhet, ofte hvor marginene er små. De fleste bransjer kan ha mye å tjene på bruk av slike analyser. Verktøyet identifiserer lønnsomme og ikke lønnsomme kunder, og på denne måten kan bedriften få et bedre overblikk over hvilke kunder de bør fokusere på og hvilke de ikke bør fokusere på/kvitte seg med. Ved å fokusere på de mest lønnsomme kundene kan bedriften oppnå bedre lønnsomhet, derav hypotesen:

H₃: Bruk av Kundelønnsomhetsanalyser har positiv effekt på lønnsomhet

Balansert Målstyring

Balansert målstyring er opptatt av koplingen mellom et foretaks strategi og målesystem. At alle dimensjonene som kan ha av strategisk betydning vektlegges, i tillegg finansielle måle parametere. Det handler om å forstå helheten. BMS ser bedriften fra et helhetlig

perspektiv og klargjør strategiske mål. På denne måten kan bedriften oppnå bedre integrerte prosesser og kan identifisere og kommunisere ut kritiske suksessfaktorer som igjen kan føre til økt lønnsomhet, derav hypotesen:

H₄: Bruk av Balansert målstyring (BMS) har positiv effekt på lønnsomhet

Benchmarking

Ved bruk av benchmarking kan bedrifter bli mer bevisste og sette seg mer konkrete og reelle mål. Ved å sammenligne seg med såkalte ”best in classes” vil ledelsen kunne vite at bedriften er konkurransedyktig i markedet dersom en klarer å nå standardene.

Benchmarking kan forbedre bedrifters lønnsomhet da en identifiserer seg og strekker seg etter disse ”best practises”, derav hypotesen:

H₅: Bruk av Benchmarking har positiv effekt på lønnsomhet

3.2.2 Bruk av strategiske styringsverktøy til ulike formål

Avhengig av hva slags mål en bedrift har sett seg vil økonomistyringen og de ulike styringsverktøyene sine formål variere. De fem styringsverktøyene jeg studerer i oppgaven vil også variere i forhold til hvilket formål de er ment å oppfylle. Budsjett er, som nevnt i teorikapittelet, et av verktøyene som kan ha bredere spekter av anvendelsesområder. Jeg ønsker derfor å studere om ulik bruk av budsjett har påvirkning på lønnsomheten. Jeg har derfor definert følgende sammenheng som jeg ønsker å studere:

SI: Er det en sammenheng mellom hvilket formål budsjettet blir brukt og koblingen til lønnsomhet?

3.2.3 Situasjonsvariabler

I teorikapitlet diskuterte jeg på hvilken måte styringsverktøy kan bidra til virksomheters lønnsomhet. Jeg har også nevnt, i det teoretiske rammeverket, det faktum at det er mange eksterne og interne faktorer som vil kunne påvirke denne sammenhengen. Chenhall (2006) hevder at hva som utgjør et passende styringssystem vil være påvirket av konteksten en operer innenfor. Jeg velger derfor å inkludere ulike situasjonsvariabler i min analyse.

I følge Chenhall (2006) er det særlig seks situasjonsvariabler som er aktuelle innenfor økonomistyringslitteraturen: nasjonalkultur, strategi, struktur, størrelse, teknologi og omgivelser. Det at jeg konsentrerer meg om en bransje vil bidra til at jeg kontrollerer for variasjon i flere av disse variablene. Når det gjelder teknologi velger jeg å ekskludere denne variabelen da jeg antar at utvalget jeg ser på er gitt mange av de samme teknologiske forutsetningene. Da alle bedriftene jeg ser på er norske, er det også naturlig å ekskludere nasjonalkultur. Bedriftene vil også være utsatt for mye av den samme type usikkerhet i omgivelsene. Jeg står da igjen med tre situasjonsvariabler som jeg ønsker å inkludere i videre analyser: strategi, organisasjonsstruktur og størrelse.

Strategi

Ulike typer strategiske styringsverktøy vil mer eller mindre være passende avhengig av virksomheters strategiske posisjonering (Chanhall, 2006). For eksempel kan kostnadslederstrategier forbindes med mer formelle og tradisjonelle styringsverktøy

som fokuserer på kostnadskontroll. Mens virksomheter som følger en differensiering strategi vil forbindes med helhetlige planleggingsverktøy (Chenhall, 2006). Jeg ønsker derfor å undersøke om strategi påvirker sammenhengen mellom strategisk styringsverktøy og lønnsomhet. Sammenhengen jeg ønsker å teste er:

S2: Påvirker strategi koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

Organisasjonsstruktur

Organisasjonsstruktur er en viktig faktor når det kommer til å forstå styringssystemets utforming. Bedrifters strukturelle oppbygging har betydning for hvordan bedrifter fungerer, inkludert hvilke mønster for informasjonsflyt og kontrollsystemer som er mest effektive i organisasjonen (Chenhall, 2006). Sammenhengen jeg ønsker å se på er følgende:

S3: Påvirker organisasjonsstruktur koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

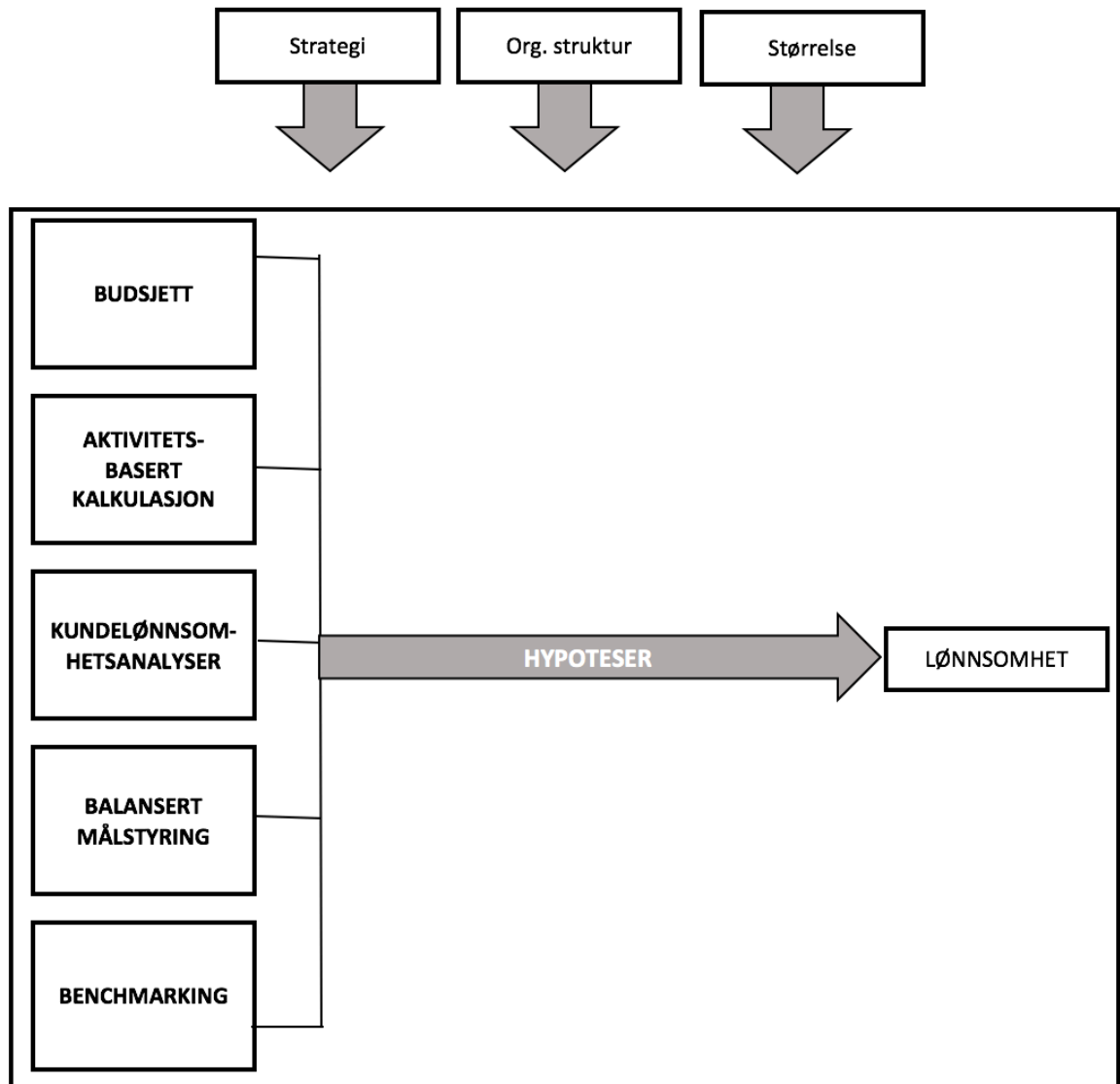
Størrelse

Større bedrifter har større behov for å håndtere store mengder informasjon og dermed styringsverktøy som effektivt kan bidra til dette. Større bedrifter forbindes med mer diversifiserte operasjoner, spesialiserte funksjoner og formaliserte prosedyrer (Chenhall, 2006). Jeg definerer følgende sammenheng som jeg ønsker å undersøke:

S4: Påvirker bedriftenes størrelse koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

3.2.4 Forskningsmodell

Utviklingen av hypoteser og sammenhenger er oppsummert i følgende forskningsmodell:



Figur 3.1: Forskningsmodell

Forskningsmodellen illustrerer hypotesene jeg ønsker å teste mellom økonomisk styringsverktøy og lønnsomhet, og de potensielle sammenhenger med situasjonsvariablene. Da situasjonsvariablene ikke forventes å påvirke likt på alle verktøyene er disse illustrert på utsiden av modellens kjerne.

3.3 Forskningsdesign

Når jeg skal velge forskningsdesign må jeg ta stilling til hvilken tilnærming og strategi jeg har for innsamling av data. Valget vil bestemme hvilke slutninger og generaliseringer jeg kan gjøre etter at data er samlet inn og analysert. Det er to forskningsstrategier å velge mellom; kvalitativ og kvantitativ. Kvalitativ metode innebærer undersøkelser som presenterer beskrivelser av fenomener på bakgrunn av dype undersøkelser, intervjuer eller casestudier. Dette på et begrenset utvalg.

Kvantitativ metode benytter seg av talldata samlet inn fra et større utvalg. Da kvantitativ metode fokuserer på talldata vil den presentere funnene gjennom beskrivende statistikk.

I denne oppgaven vil jeg benytte en kvantitativ tilnærming for å kunne trekke slutninger om sammenhengen mellom bruk av økonomiske styringsverktøy og lønnsomhet ved norske IT og Telecom -bedrifter.

3.4 Populasjon og utvalg

Man må være i stand til å generalisere resultatene til en viss gruppe for å gjennomføre en suksessfull undersøkelse. Denne gruppen kalles i følge Mitchell & Jolley (2010) for populasjon. Populasjonen er mengden av enheter som undersøkelsen skal uttale seg om (Ringdal, 2007). Dette vil si at populasjonen er den totale gruppen av individer eller objekter som er relevant for forskningen. Grunnen til at jeg velger å fokusere på norsk IT- og Telecom bransje er fordi norske virksomheter i sin helhet ville blitt en altfor vid og udefinert populasjon.

For å kunne trekke en god slutning bør bedriftene være så homogene som mulig. For å unngå bedrifter som ikke vil være egnet for min forskning er jeg nødt til å foreta en

strategisk utvelgelsesprosess. Ofte er populasjonen så stor at det vil være vanskelig å undersøke alle, på grunn av dette vil man heller undersøke kun et utvalg av mennesker, fremfor å undersøke hele populasjonen. Det er dette Mitchell og Jolley (2010) kaller for utvalgsrammen. Som tidligere nevnt er IT- og Telecom bransjen i sterk vekst, og søker man opp slike bedrifter i Proff Forvalt finner man 21.395 enheter. For å gjøre gruppen mer homogen legger jeg inn et krav om at selskapsformen må være aksjeselskap. Dette reduserer listen til 5.799 (Proff.no) antall enheter. Et annet kriterium jeg legger til er driftsinntekter på 200.000, dette gir meg en bedriftsgruppe på totalt 105 bedrifter (Proff.no). Da populasjonen min er norske IT- og Telecom bedrifter, definerer jeg utvalgsrammen som de bedriftene som oppfyller mine kriterier og utvalget som de bedriftene som gjennomfører spørreundersøkelsen. Populasjonen inkluderer alle fylkene i Norge, da dette sikrer god geografisk spredning.

3.5 Datainnsamling

”Å gjennomføre samfunnsvitenskaplige undersøkelser dreier seg om å samle inn, analysere og tolke data” (Johannessen, Tuft & Kristoffersen, 2006). I dette delkapitlet vil jeg beskrive de valgene jeg har tatt knyttet til valg av innsamlingsmetode og hva slags data jeg benytter meg av.

3.5.1 Primær og sekundær data

Primærdata er data som er samlet inn av forskerne selv. Det finnes ulike metoder å hente inn slik data, blant annet; observasjoner, samtaleintervjuer og spørreundersøkelser (Ringdal, 2013). Denne innsamlingen vil kreve mer ressurser enn innsamlingen av sekundærdata, men fordelene er at man får nøyaktig de data man trenger til forskningen. Sekundærdata er data som benyttes i en forskning, men som ikke er samlet inn selv,

eller som ikke var samlet inn for dette forskningsformålet (Hair et al., 2007). Denne typen data er ikke like krevende å få tak i, men har en ulempe ved at informasjonen ikke var ment for dette forskningsspørsmålet. Ofte vil det være ideelt å bruke ulike typer data, både primær- og sekundær data (Jacobsen, 2005). Grunnen til det er at de forskjellige data kan benyttes til å støtte hverandre opp og dermed styrke resultatene en kommer frem til, eller til å kontrollere ulike opplysninger.

I denne utredningen vil jeg benytte meg av både primær – og sekundær data. Primær dataen får jeg gjennom spørreundersøkelsen jeg sender ut, mens sekundær data vil være regnskapsinformasjon fra Proff Forvalt.

3.5.2 *Metode for datainnsamling*

Utredningen min har et kausalt forskningsdesign, der jeg ønsker å si noe om sammenhengen mellom økonomiske styringsverktøy og norske IT og Telecom selskaper. Da det ikke foreligger noe sekundærdata om hvilke verktøy norske IT og Telecom bedrifter benytter, har jeg valgt å hente inn primærdata ved hjelp av en spørreundersøkelse. En spørreundersøkelse har to hovedperspektiver som bør fokuseres på; kvalitetsperspektivet og designperspektivet (Ringdal, 2013). Kvalitetspespektivet omhandlet feilkilder og hvordan man bevisst kan unngå dem, mens designperspektivet tar for seg prosessen med å designe og utvikle spørreskjemaet. Dette sikrer at spørreundersøkelsen får en skjematisk fremstilling og at man ved sikkerhet vet at undersøkelsen vil gi informasjon om studiens forskningsspørsmål.

3.5.3 Mål og Instrumentutvikling

Når det skal utvikles mål for den konseptuelle modellen tar jeg utgangspunkt i Bollens (1989) målutviklingsprosess. For å unngå problemer med feilaktige og misledede konklusjoner påpeker Bollen at man må forstå målutviklingsprosessen og at man ikke må ignorere eventuelle målefeil. Målutviklingsprosessen består av fire steg (Bollen, 1989):

1. Å definere konsept
2. Å identifisere dimensjonene og de latente variablene
3. Å utvikle mål
4. Å spesifisere relasjonen mellom målene og de latente variable.

(Jeg velger å ekskludere steg 4, da dette ikke er av relevant art for min studie).

Steg 1: Definere konsept

I følge Bollen (1989) gjennomføres dette steget ved å utvikle en teoretisk definisjon som forklarer meningen til konseptet. I tabellen under har jeg utviklet teoretiske definisjoner til hver variabel.

VARIABEL/KONSEPT	TEORETISK DEFINISJON
Lønnsomhet	<i>Lønnsomhet defineres som differansen mellom inntekter og kostnader, en virksomhet er lønnsom dersom inntekter overstiger kostnader (Egendefinert).</i>
Budsjett	<i>Budsjett er en oppstilling over forventede inntekter og kostnader for en virksomhet gitt en bestemt periode (Egendefinert).</i>

<p>Aktivitetsbasert Kalkulasjon</p>	<p><i>Aktivitetsbasert Kalkulasjon tar utgangspunkt i de aktivitetene som driver indirekte kostnader i stedet for å gjøre bruk av direkte kostnader for fordeling av indirekte kostnader (Egendefinert).</i></p>
<p>Kundelønnsomhetsanalyser</p>	<p><i>En kundelønnsomhetsanalyse er et verktøy for å analysere sammenhengen mellom de ressurser som benyttes på den enkelte kunde og kundens bidrag til virksomhetens verdiskapning (Egendefinert).</i></p>
<p>Balansert Målstyring</p>	<p><i>Balansert Målstyring er et integrert system for ytelsesmåling hvor formålet er å ta hensyn til alle sider ved virksomhetens ytelse (Egendefinert).</i></p>
<p>Benchmarking</p>	<p><i>Benchmarking er en metode for å bestemme hvor godt en forretningside eller organisasjon yter i forhold til en tilsvarende ekstern enhet eller organisasjon (Camp, 1989 & Zairi, 1998).</i></p>

Tabell 3.1: Definisjoner av konsept

Steg 2: Dimensjonsavklaring

I følge Bolle (1989) dreier det andre steget seg om å identifisere de ulike dimensjonene til konseptet. Et begrep kan ha flere mulige dimensjoner da et konsept kan bestå av forskjellige dimensjoner som representerer distinkte aspekter av konseptet. Man er avhengig av å etablere en definisjon som avgrenser til hvilke dimensjoner jeg skal fokusere på. En slik identifisering av dimensjonene vil resultere i at begrepet blir konkretisert og avgrenset (Bollen, 1989).

De latente variablene i min avhandling har ingen dimensjoner utover seg selv. Det vil si at det ikke er flere sider ved variablene. I tabellen under, tar jeg likevel for meg den dimensjonen som gjelder for hver av variablene:

VARIABEL/KONSEPT	DIMENSJONER
Lønnsomhet	Grad av lønnsomhet i virksomheten
Budsjett	Bruk av budsjett i virksomheten
Aktivitetsbasert Kalkulasjon	Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon i virksomheten
Kundelønnsomhetsanalyser	Bruk av kundelønnsomhetsanalyser i virksomheten
Balansert Målstyring	Bruk av balansert målstyring i virksomheten
Benchmarking	Bruk av benchmarking i virksomheten

Tabell 3.2: Dimensjonsavklaring

Steg 3: Målutvikling

Bollen (1989) referer det tredje steget som den operasjonelle definisjonen. En slik definisjon beskriver hvordan en skal måle noe. De operasjonelle definisjonene til mine valgte variabler står forklart i tabellene under (Tabell 3.3- 3.11).

På grunn av at flere av faguttrykkene mest sannsynlig vil være ukjent for flere eller noen av respondentene har jeg valgt å undersøke bruken av styringsverktøy ved bruk av ulike scenarier med så lite faguttrykk som mulig og spørsmål knyttet opp mot virksomheten i praksis. Hvert scenarie beskriver to ulike virksomheter, en typisk bruker av styringsverktøy og en direkte motsetning. Dermed skal respondentene vurdere

hvilken virksomhet som er mest lik deres. Når jeg utfører datainnsamlingen på denne måten oppnår jeg at respondentene med mindre kunnskap også kan delta.

Avhengig variabel

Når jeg skal analysere sammenhengen mellom strategiske styringsverktøy og lønnsomhet tar jeg utgangspunkt i regnskapstall fra 2017. Jeg vil benytte et lønnsomhetsmål; total kapitalrentabilitet (TKR). Grunnen til at jeg velger TKR fremfor egenkapitalrentabilitet (EKR) er at jeg ønsker å unngå skjevheter knyttet til kapitalstruktur.

LØNNSOMHET	
Variabel	Definisjon
Lønnsomhet	Avkastningen av den innstatsen som legges i en virksomhet i form av kapital, arbeid og kunnskap. <i>(Egendefinert)</i>

Tabell 3.3: Operasjonalisering av lønnsomhet

Uavhengige variabler

Det første styringsverktøyet jeg undersøker er budsjett. Ettersom budsjett er et kjent og utbredt fenomen benytter jeg meg av et enkelt ja/nei spørsmål. Videre benytter jeg meg av et 7-punkt skala spørsmål, hvor respondentene skal vurdere fra en til syv i hvilken grad budsjett blir brukt til ulike formål i virksomheten. Målnivået til variabelen angir hvilke statistiske analyser som det er meningsfylt å foreta under metodebehandlingen. I følge Johannessen (2010) opereres det med fire målnivåer: nominalnivå, ordinalnivå, intervallnivå og forholdstallsnivå. Målnivået til variabelen budsjett er på ordinalnivå, verdiene kan rangeres i forhold til hverandre på en skala, men avstanden mellom hver

verdi har ingen betydning. Operasjonaliseringen av budsjett er presentert i tabellen under:

BUDSJETT		
Definisjon	Mål	Skala
I den grad virksomheten benytter seg av budsjetter <i>(Egendefinert)</i>	Bruker din bedrift budsjett som en del av bedriftens økonomistyring?	2-punkts skala
	1= Ja 2= Nei <i>(Rebo & Waagønes, 2015)</i>	
I hvilken grad virksomheten benytter budsjetter til ulike formål. <i>(Egendefinert)</i>	I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter?	7-punks skala
	* Planlegging * Koordinering * Ressursallokering * Motivering * Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering * Belønning * Målsetting * Prognosisering 1= Ikke i det hele tatt 7= I svært stor grad <i>(Egendefinert)</i>	

Tabell 3.4: Operasjonalisering av budsjett

Neste styringsverktøy er aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC). Her presenterer jeg et scenario hvor den ene bedriften benytter seg av tradisjonell kostnadsfordeling gjennom totale kostnader (bedrift A). Det andre scenariet jeg presenterer stemmer med litteraturen om ABC; bedriften bryter ned kostnadene i aktiviteter som grunnlag for prissetting (bedrift B). Målnivået til variabelen aktivitetsbasert kalkulasjon er ordinalnivå, som er det nest laveste av de fire nivåene. Variabelens verdier har ulike egenskaper som kan rangeres i forhold til hverandre på en skala, hvor avstanden mellom hver verdi ikke har noen betydning. Operasjonaliseringen er vist i tabellen under:

AKTIVITETSBASERT KALKULASJON		
Definisjon	Mål	Skala
I den grad virksomheten tar utgangspunkt i de aktivitetene som driver de totale kostnadene. (Egendefinert)	Hvor på skalaen ligger din bedrift?	7-punkts skala
	1 = Bedrift A 7 = Bedrift B (Rebo & Waagones, 2015) Bedrift A: Bedriften vurderer kostnadene per produkt/tjeneste på den totale kostnadsrammen. Direkte og indirekte kostnader er hovedfokuset i kostnadsanalysene. Bedrift B: Bedriften bryter ned kostnadene til grunnleggende aktiviteter og bruker mengde av hver aktivitet som grunnlag for prissetting på de ulike produktene/ tjenestene bedriften tilbyr.	

Tabell 3.5: Operasjonalisering av aktivitetsbasert kalkulasjon

Kundelønnsomhetsanalyser presenterer jeg ved å spørre i hvilken grad de indentifiserer lønnsomme og ikke lønnsomme kunder. Desto mer de indentifiserer lønnsomme og ikke lønnsomme kunder, desto høyere bruk av kundelønnsomhetsanalyser vil de ha. I tillegg spør jeg i hvilken grad de er enig i om de prioriterer de mest lønnsomme kundene. Desto mer enig respondentene er, desto høyere bruk av kundelønnsomhetsanalyser vil de ha. Også her er målnivået til variabelen på ordinalnivå. Operasjonaliseringen av kundelønnsomhetsanalyser vises i tabellen under:

KUNDELØNNSOMHETSANALYSER		
Definisjon	Mål	Skala
I den grad virksomheten indentifiserer lønnsomme og ikke lønnsomme kunder. (Egendefinert)	I hvilken grad indentifiserer dere lønnsomme og ikke lønnsomme kunder?	7-punkts skala
	1= Ikke i det hele tatt 7= I svært stor grad (Rebo & Waagones, 2015)	
I den grad virksomheten har fokus på å prioritere de mest lønnsomme kundene. (Egendefinert)	I hvilken grad er dere enig i utsagn X?	7-punkts skala
	1 = I stor grad uenig 7 = I stor grad enig (Rebo & Waagones, 2015) X= Vi anerkjenner at forskjellige kunder har ulik lønnsomhet og prøver å prioritere de mest lønnsomme kundene.	

Tabell 3.6 Operasjonalisering av kundelønnsomhetsanalyser

Det neste styringsverktøyet jeg undersøker er balansert målstyring (BMS). Her benytter jeg meg av to ulike scenarier. Scenariene viser to motsetninger, en standard bedrift og en som tar for seg ikke-finansielle mål i tillegg til finansielle mål (BMS), men er formulert på en måte uten å inneholde vanskelige faguttrykk. Målnivået til variabelen er ordinalnivå, verdiene kan rangeres i forhold til hverandre og er gjensidig utelukkende. Operasjonaliseringen av balansert målstyring vises i tabellen under:

BALANSERT MÅLSTYRING		
Definisjon	Mål	Skala
I den grad virksomheten måler ikke-finansielle mål i tillegg til finansielle mål. (Egendefinert)	Hvor på skalaen ligger din bedrift? 1= Bedrift A 7= Bedrift B (Rebo & Waagones, 2015) Bedrift A: Bedriften jobber etter finansielle mål og har sterkt fokus på å forbedre disse målene. De ansatte bedømmes i hovedsak på bakgrunn av de finansielle målene og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater. Bedrift B: Bedriften måler ikke-finansielle mål i tillegg til finansielle mål, og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater.	7-punkts skala
	Hvor på skalaen ligger din bedrift? 1= Bedrift A 7= Bedrift B (Rebo & Waagones, 2015) Bedrift A: Bedriften har sterkest fokus på finansielle resultater (regnskapstall osv.). Bedrift B: Bedriften har sterkest fokus på mål knyttet til læring og vekst, kunder og interne prosesser, i tillegg til finansielle resultater.	
I den grad virksomheten har fokus på ikke finansielle mål i tillegg til finansielle mål. (Egendefinert)		7-punkts skala

Tabell 3.7: Operasjonalisering av balansert målstyring

Den siste variabelen jeg skal undersøke er benchmarking. Her mener jeg at den beste løsningen er å spørre respondentene i hvilken grad i de sammenligner nøkkeltall mot nøkkeltall hos konkurrenter og interne avdelinger. Også her er målnivået på ordinalnivå. Operasjonaliseringen av benchmarking vises i tabellen under:

BENCHMARKING		
Definisjon	Mål	Skala
I den grad virksomheten sammenligner sine nøkkeltall med interne avdelinger. (Egendefinert)	I hvilken grad sammenliknes nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos interne avdelinger? 1 = Ikke i det hele tatt 7 = I svært stor grad (Rebo & Waagønes, 2015)	7-punkts skala
	I hvilken grad sammenliknes nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos konkurrenter? 1 = Ikke i det hele tatt 7 = I svært stor grad (Rebo & Waagønes, 2015)	
I den grad virksomheten sammenligner sine nøkkeltall mot konkurrenter. (Egendefinert)		7-punkts skala

Tabell 3.8: Operasjonalisering av benchmarking

Situasjonsvariabler

Situasjonsvariablene strategi, organisasjonsstruktur og størrelse er med for at jeg skal undersøke om disse har innvirkning på sammenhengen mellom lønnsomhet og de ulike styringsverktøyene (uavhengige variablene). Operasjonaliseringen av situasjonsvariablene er vist i tabellene under (tabell 3.9-3.11):

STRATEGI		
Definisjon	Mål	Skala
I hvilken grad virksomheten beskriver deres strategi. (Egendefinert)	Hvordan vil du beskrive deres strategi? 1 = Bedrift A 7 = Bedrift B (Johansen, 2010) Bedrift A: tilbyr et relativt stabilt utvalg av produkter og tjenester. Utvalget er kanskje smalere enn konkurrentenes, og kundegruppen utgjør en avgrenset del av befolkningen. Fokuset er på å holde kostnadene nede samt stadig å forbedre eksisterende prosesser og tjenester. Bedrift B: endrer produkt - og tjenesteutvalget sitt relativt ofte og tilbyr gjerne et bredere utvalg enn konkurrentene. Bedriften reagerer hurtig på signaler om nye markedsbehov og muligheter som oppstår. Bedriften ønsker å være ledene på utvikling av nye produkter og tjenester og blir ofte kopiert av andre bedrifter. Bedriften klarer imidlertid kanskje ikke å opprettholde samme styrke i alle områder den entrer.	7-punkts skala

Tabell 3.9: Operasjonalisering av strategi

ORGANISASJONSSTRUKTUR		
Definisjon	Mål	Skala
I hvilken grad virksomheten beskriver dere organisasjonsstruktur. (Egendefinert)	Hvordan vil du beskrive deres organisasjonsstruktur? 1 = Bedrift A 7 = Bedrift B (Egendefinert) Bedrift A: Har delt avdelingene etter spesialisering. For eksempel: regnskap, produksjon, forskning, utvikling, salg og distribusjon. Her er det spesialiserte enheter som innehar spisskompetanse innenfor respektive felt. Bedrift B: Er inndelt i forretningsenheter med mennesker med ulike spesialiseringer i alle avdelinger. Her er det stort rom for endringer i bedriften. Det finnes lite fokus på spesialisering, da kompetansen spres utover i bedriften.	7-punkts skala

Tabell 3.10: Operasjonalisering av organisasjonsstruktur

STØRRELSE		
Definisjon	Mål	Skala
I hvilken grad bedriften beskrives som liten, mellomstor eller stor. (Egendefinert)	Hvordan vil dere beskrive størrelsen på bedriften? 1 = liten (1-20 ansatte) 2 = mellomstor (21-100 ansatte) 3 = stor (over 100 ansatte) (Egendefinert)	3-punkts skala

Tabell 3.11: Operasjonalisering av størrelse

Oppsummering

I en måltuviklingsprosess er overflatevaliditet viktig, og defineres som i hvilken grad et mål, måler hva det er tiltenkt å måle (Bollen, 1989). For å sikre god overflatevaliditet er det viktig at respondentene til spørreundersøkelsen forstår spørsmålene. Som tidligere nevnt så har jeg formulert spørsmålene på en slik måte at respondentene kan svare uavhengig av kunnskapsnivå. På denne måten forsikrer jeg at målingene blir så korrekte som mulig. For å operasjonalisere begrepene har jeg for det meste brukt allerede etablerte mål og tilhørende skalaer som er utviklet og validert i tidligere forskning. Fordelen med dette er at disse allerede har blitt testet og bevist at de måler begrepene de er ment å måle. Nesten alle målene jeg benytter er 7-punktsskalaer. Men en slik skala muliggjør jeg et nøytralt midtpunkt.

3.5.4 *Utvikling av spørreskjema*

Under utviklingen av spørreskjemaet er jeg nødt å stille meg selv flere spørsmål for å sikre at det er en sammenheng mellom skjemaet og forskningsspørsmålet. Jeg må spørre meg selv hva jeg ønsker svar på? Hvordan skal jeg formulere spørsmålene? I hvilken rekkefølge bør spørsmålene stilles? Hvordan bør layoutet være? Hvordan bør spørreundersøkelsen presenteres? Bør den testes på forhånd? (Zikmund et al., 2013).

Spørreskjemaet er utarbeidet i dataprogrammet MI PRO Research Studio. Dette er et verktøy som tillater å utvikle web baserte spørreundersøkelser. Programmet har funksjoner til å importere responsen inn i analyseverktøyet SPSS. Spørsmålene og scenarioene jeg benytter meg av er bygget på teori presentert i teorikapitlet, samt mine hypoteser. Spørreskjemaet består i hovedsak av lukkede spørsmål og scenarier med gradert vurdering.

Spørsmål med lukkede svaralternativer er den vanligste spørsmålstypen. Slike svaralternativer gjør det lettere for respondenten å svare. Dette fordi respondenten dermed kun skal velge en av de oppramsede alternativene. Dette kan føre til at respondentene får høyere tilbøyelighet til å fullføre undersøkelsen. Faktum at svaralternativene er lukkede og respondentene kun har et bestemt antall svaralternativer gjør analysen og sammenligningen lettere og respondentene kan enkelt fordeles basert på deres svar (Hair et al., 2007). Ulempen med slike spørsmål er at respondenten kanskje ikke finner en kategori de mener passer. De har heller ikke muligheten til å beskrive med egne ord. Dette vil kunne føre til at svarene vi mottar er begrenset til svaralternativene, og kan være et problem dersom respondenten blir ”tvunget” til å

oppgi et svar de føler ikke passer. For komplekse spørsmål er en av de vanligste feilene som oppstår når man lager en spørreundersøkelse (Zikmund et al., 2013). Derfor formuleres spørsmålene i undersøkelsen så enkle og konkrete som mulig.

Jeg har forsøkt å fremstille scenariene så balansert som mulig. Dette har jeg gjort fordi at det ene alternativet ikke skal virke bedre enn det andre. Dette kan være en fordel slik at jeg unngår ”ledende” spørsmål som påvirker respondenten til å svare noe annet enn de normalt ville gjort. Operasjonaliseringen av scenariene i delkapittel 3.5.3 var en utfordring da det er umulig å lage to perfekt gjensidig utelukkende scenarier.

Litteraturen peker på at for små skalaer gir for lite handlingsrom for respondentene, jeg har derfor valgt å bruke 7-punkts skalaer ettersom dette vil kunne gi respondentene større mulighet til å mer nøyaktig beskrive sin bedrift (Saunders, Lewis & Thornhill, 2012). En 7-punkts skala vil gi en mer gradert informasjon enn en 5-punks skala.

Hvordan jeg bygger opp spørreundersøkelsen vil også være et viktig moment. I følge Zikmund et al. (2013) vil det å begynne med enkle spørsmål som er lette å svare på kunne øke responsraten. Likevel er det viktig å tanke på at dette må balanseres opp mot at spørreundersøkelsen blir for stor og tidskrevende, noe som også vil kunne bidra til en lavere responsrate eller at flere gir opp underveis i undersøkelsen.

For at jeg skal kunne sikre best mulig kvalitet på spørreundersøkelsen ble den vurdert og revidert flere ganger. I tillegg ble den testet av en nåværende leder fra IT-bransjen for å utelukke uklarheter ved spørsmålene. Spørreundersøkelsen ligger vedlagt i vedlegg 2. Ved utsendelsen av undersøkelsen til IT-bedriftene fulgte det med et følgebrev. I følgebrevet stod det godt fortalt studiens formål, en kort beskrivelse av innholdet i

spørreundersøkelsen og tidsfrist. Følg brevet ligger vedlagt i *vedlegg 1*. Brevet inneholdt også informasjon om anonymitet og en kort beskrivelse av hvordan personopplysningene og annen sensitiv informasjon ville bli behandlet.

3.6 Evaluering av datamaterialet

I dette delkapitlet skal jeg gå gjennom undersøkelsens reliabilitet og validitet.

3.6.1 Reliabilitet

Reliabilitet handler om hvor pålitelig datamaterialet er. I følge Zikmund et al. (2013) er en måling pålitelig når samme måleprosess kan gjentas flere ganger og produsere tilsvarende samme resultat. For at dataen skal være pålitelig må respondentene tilhøre populasjonen som undersøkes og de må være uavhengige av hverandre. I mitt tilfelle sender jeg ut en email til de jeg ønsker skal være med i undersøkelsen, med individuell link til spørreskjemaet. Dette vil minimere risikoen for at noen utenforstående svarer på skjemaet, og dermed styrke undersøkelsens reliabilitet. Det må likevel nevnes at i noen få tilfeller fant jeg kun felles-email adresser og jeg kan dermed ikke være sikker på at spørreundersøkelsen nådde frem til riktige personer, eller om de besatt riktig kunnskap og erfaring på området. Dette vil være med på å svekke undersøkelsens reliabilitet. På grunnlag av dette valgte jeg derfor å inkludere et spørsmål hvor jeg kartlegger stillingen i bedriften. Dette vil gi meg muligheten til å sile ut svarene fra respondentene som ikke besitter en stilling jeg mener har kunnskap og erfaring på området. I følgebrevet (vedlegg 1) oppfordrer jeg også til å videresende mailen til den personen i bedriften med ansvar for økonomi eller ledelse dersom mailen ikke mottas av riktig person.

3.6.2 *Intern Validitet*

Intern validitet omhandler om forskningen kan anses som gyldig. Innenfor kvantitative undersøkelser er en vanlig definisjon av validitet spørsmålet: ”Måler vi det vi tror vi måler?” (Johannessen, Tufte & Kristoffersen, 2006). Dette er betinget av om respondentene forstår spørsmålene slik vi ønsker at de skal forstås, og om vi forstår svaret slik respondenten ønsker det skal forstås. (Saunders et al., 2012). Jeg har brukt mye tid på korrekt formulering av scenariene, slik at respondentene kan svare uavhengig av faglig kunnskapsnivå. På denne måten vil jeg forsikre meg om at målingene av styringsverktøy ved bedriftene blir så korrekte som mulig. Jeg fikk også tilbakemeldinger av personen som er leder i en IT-bedrift at spørreundersøkelsen var tydelig og oversiktlig.

3.6.3 *Ekstern Validitet*

Generaliserbarhet og overførbarhet er et uttrykk for studiens eksterne validitet. Dette dreier seg om hvorvidt resultater fra et forskningsprosjekt kan overføres til liknende fenomener (Johannessen, Tufte & Kristoffersen, 2006). For min oppgave som er en kvantitativ undersøkelse, vil generaliseringen hovedsakelig bygge på de statistiske analysene gjort i etterkant, disse kalles statiske generaliseringer (Jacobsen, 2005).

Funnene i min analyse bygger på 39 antall norske IT og Telecom selskaper. Av et totalt utvalg på 105 antall bedrifter utgjør dette en responsrate på 37,1 prosent. Datasettet er testet for responsbias uten å finne signifikante forskjeller mellom respondentene og utvalget. Respondentene i datasettet kan dermed hevdes å være relativt representative for utvalget, og en statisk generalisering for norske IT- og Telecom bedrifter skulle være mulig.

3.7 Analyseteknikker

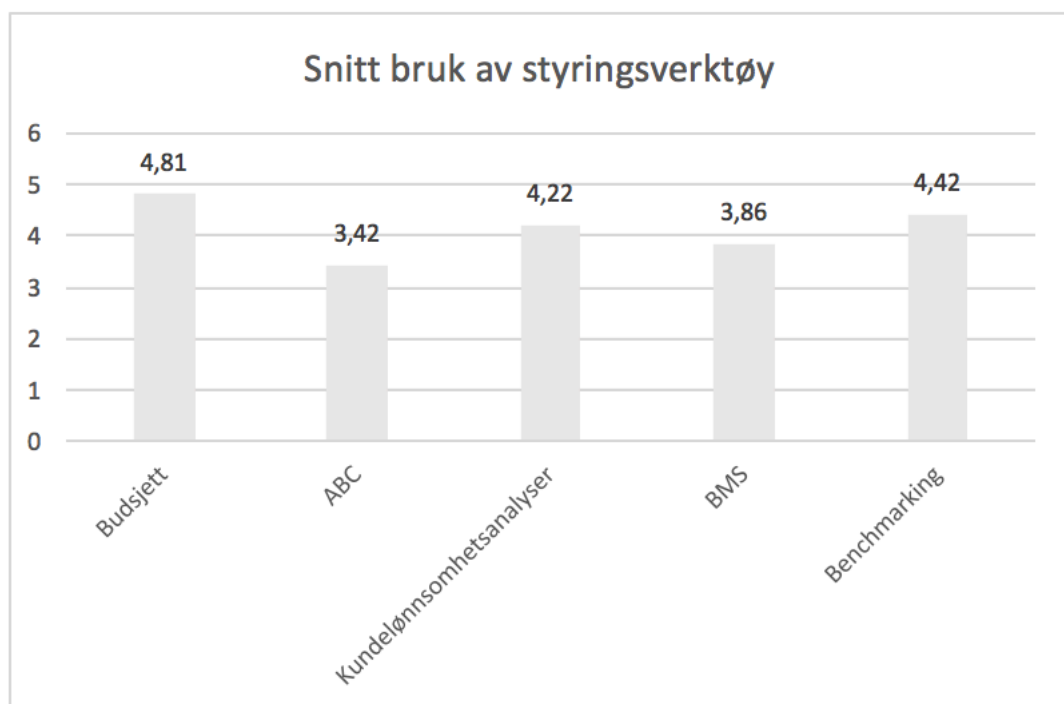
Analysene vil hovedsakelig bestå av korrelasjons og regresjonsanalyser da dette vil være de mest hensiktsmessige analysene for å svare på problemstillingen i utredningen. Når jeg måler samvariasjon mellom de strategiske styringsverktøyene benytter jeg meg av korrelasjonsanalysen. Samvariasjonen kan være negativ, nøytral eller positiv og jeg vil benytte meg av en persons r korrelasjon (Pearson produktmoment korrelasjon). Korrelasjonskoeffesienten pearsons r vil ligge mellom 1 og -1 i hvor 1 er absolutt positiv samvariasjon og -1 er absolutt negativ samvariasjon. Dersom koeffesienten er 0 finnes det ingen samvariasjon mellom variablene (Midtbøe, 2010). I følge Johannesen, Tuft & Kristoffersen (2006) vil pearson r $+0,2$ ansees som svak samvariasjon, $+0,3$ $+0,4$ som moderat samvariasjon og over $+0,5$ som sterk samvariasjon. For å kunne se en dypere sammenheng mellom variablene velger jeg å benytte meg av en regresjonsanalyse. Der hvor korrelasjonsanalysen kun viser samvariasjon mellom variablene vil regresjonsanalysen vise styrken på årsakseffekten. Alle statistiske tester og analyser blir foretatt i den statistiske programvaren SPSS.

4 SAMMENHENGEN MELLOM STRATEGISKE STYRINGSVERKTØY OG LØNNSOMHET

Dette kapitlet omfatter analyser av mine kvantitative data. Med utgangspunkt i problemstillingen min vil jeg se på sammenhengen mellom bruk av ulike styringsverktøy og lønnsomhet, samt hvordan ulike situasjonsvariabler kan påvirke denne sammenhengen.

4.1 Beskrivelse av analysegrunnlaget

Jeg vil først se på gjennomsnittsb Bruken av de økonomiske styringsverktøyene. Graden av bruk er representert med en skala på 1-7, hvor 1 er ikke brukt og 7 er mye brukt. Budsjett blir i tillegg besvart med et enkelt ja/nei spørsmål. Av de 36 respondentene benytter 30 seg av budsjett, dette utgjør en bruksgrad på 83prosent. Figuren under viser respondentenes gjennomsnittsb bruk av de forskjellige styringsverktøyene.



Figur 4.1: Snitt bruk av styringsverktøy

Av tabellen ser vi at gjennomsnittsb Bruken av verktøyene ligger rundt 4. Aktivitetsbasert kalkulasjon utpeker seg som det verktøyet med lavest snittbruk (3,42), mens budsjett er verktøyet med høyest snittbruk (4,81). Da ingen av verktøyene skiller seg vesentlig ut som lite/ingen bruk velger jeg å inkludere alle i videre analyser.

Videre gjør jeg en korrelasjonsanalyse mellom de uavhengige variablene for å undersøke om det foreligger problemer med multikolaritet. Slike problemer er at høyt korrelerte variabler kan gjøre det vanskelig å skille hva den enkelte variabel forklarer (Saunders et al., 2012). Korrelasjonsanalysen er vist i tabellen under:

		Budsjett	ABC	Kundelønn	BM	BMS
Budsjett	Pearson Correlation	1	-.191	.078	-.018	-.157
	Sig. (2-tailed)		.312	.684	.927	.408
	N	30	30	30	30	30
ABC	Pearson Correlation	-.191	1	.078	.785**	.592**
	Sig. (2-tailed)	.312		.684	.000	.000
	N	30	36	30	36	36
Kundelønn	Pearson Correlation	.078	.753**	1	.738**	.516**
	Sig. (2-tailed)	.684	.000		.000	.001
	N	30	36	36	36	36
BM	Pearson Correlation	-.018	.785**	.738**	1	.747***
	Sig. (2-tailed)	.927	.000	.000		.000
	N	30	36	36	36	36
BMS	Pearson Correlation	-.157	.592**	.516**	.747**	1
	Sig. (2-tailed)	.408	.000	.001	.000	
	N	30	36	36	36	36

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tabell 4.1: Korrelasjonsanalyse styringsverktøy

For at problemer med multikolaritet kan utelukkes må korrelasjonen (Pearson Correlation) være under 0,6 for større antall og 0,8 for mindre antall. I undersøkelsen

har jeg et antall på 36 respondenter, derfor vil kravet om 0,8 gjelde her. I tabell 4.1 ser vi at alle er under 0,8. Det er likevel høye korrelasjoner mellom ABC og kundelønnsomhetsanalyser (0,753), benchmarking og kundelønnsomhetsanalyser (0,738) og benchmarking og ABC (0,785), men det er ikke høyt nok til at jeg velger å slå disse sammen. Ut i fra analysen (tabell 4.1) ser det ut til at det ikke eksisterer problemer med multikolaritet. Utover dette er det flere av verktøyene samt situasjonsvariablene som er signifikant korrelerte på 1% og 5%. Kombinasjonene ABC og kundelønnsomhetsanalyser, ABC og benchmarking, ABC og BMS, benchmarking og kundelønnsomhetsanalyser, BMS og kundelønnsomhetsanalyser, BMS og benchmarking er alle høyt korrelerte. Dette kan tyde på at disse verktøyene ofte brukes mye sammen.

I tabell 4.2 er det presentert beskrivende statistikk rundt den avhengige variabelen (TKR), de uavhengige variablene (budsjett, ABC, BMS, BM, og kundelønnsomhetsanalyser) samt situasjonsvariablene (Strategi, størrelse og organisasjonsstruktur). Jeg har valgt normalfordelingsmålet skewness og kurtosis. Denne måler jeg for å undersøke observasjoner av spredning og frekvens. Skewness måler hvilken side verdiene heller mot og er et mål på hvor symmetrisk verdiene er. Verdier mellom 1 og -1 betyr at variablene er symmetriske. Kurtosis er i følge Hair, Black, Babin & Anderson (2010) et mål på hvor høy frekvensen er i forhold til normalfordelingskurven og målet for normalfordeling skal være null. Dersom både skewness og kurtosis er innenfor de aksepterte verdiene er observasjonene normalfordelte. For at jeg skal kunne si noe om sammenhengen mellom de uavhengige og den avhengige variabelen må variansen være forskjellig fra null (Berry, 1993).

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviatio	Variance	Skewness	Kurtosis		
TKR	36	3	23	13.19	5.154	26.561	-.283	.393	-.816	.768
Strategi	36	1.00	6.00	2.6944	1.56423	2.447	.731	.393	-.364	.768
Orgstruk	36	1.00	7.00	3.4444	1.71455	2.940	.226	.393	-1.000	.768
SIZE	36	1.00	3.00	2.3056	.74907	.561	-.578	.393	-.959	.768
Kundelønn	36	1.00	7.00	4.2222	1.67095	2.792	-.222	.393	-.932	.768
BMS	36	1.00	7.00	3.8611	1.75910	3.094	-.077	.393	-1.303	.768
Budsjett	30	3.25	6.38	4.8125	.81457	.664	-.292	.427	-.553	.833
ABC	36	1.00	7.00	3.4167	1.84197	3.393	.358	.393	-1.128	.768
BM	36	1.00	7.00	4.4167	2.08909	4.364	-.354	.393	-1.209	.768
Valid N (listwise)	30									

Tabell 4.2: Beskrivende Statistikk

Tabellen over viser at gjennomsnittlig TKR for utvalget ligger på 13,19% som er relativt høyt. Man ser også at skewness verdiene er innenfor 1 og -1 og man kan derfor si at variablene er symmetriske. Kurtosis er ikke lik 0, og dermed ikke 100% normalfordelt. Da verdien (-0,816) er tilnærmet lik null vil denne være tilnærmet normalfordelt. Standardavviket på 5,14 skyldes at det er variasjon i oppgitt TKR hos de aller fleste respondentene.

Situasjonsvariablene har alle skewness verdier innenfor 1 og -1 og er dermed symmetriske. Ingen av variablene har kurtosis lik null. Gjennomsnittet på størrelse er 2,3 (middels-store bedrifter), dette kommer ikke som en overraskelse da jeg satte inn krav om driftsinntekter og sendte ut undersøkelsen til bedrifter som er innenfor den valgte utvalgsrammen. De uavhengige variablene er også symmetriske. Heller her har ingen av variablene kurtosis lik null. Variansen er ulik null hos alle uavhengige variabler og situasjonsvariablene. Dette betyr at beta også blir ulik null og alle variabler kan være med i videre analyser når jeg skal se på sammenhengen mellom variablene og lønnsomhet.

4.2 Styringsverktøyenes sammenheng med lønnsomhet

I analysen av sammenhengen mellom styringsverktøy og lønnsomhet er min overordnede nullhypotese at de uavhengige variablene ikke har noen effekt på lønnsomhet. Videre har jeg definert følgende alternativhypoteser om jeg ønsker å teste:

H1: Bruk av budsjett har en positiv effekt på lønnsomhet

H2: Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon har en positiv effekt på lønnsomhet

H3: Bruk av kundelønnsomhetsanalyser har en positiv effekt på lønnsomhet

H4: Bruk av balansert målstyring har en positiv effekt på lønnsomhet

H5: Bruk av benchmarking har en positiv effekt på lønnsomhet

I arbeidet med å gi svar på hypotesene benytter jeg meg av en korrelasjonsanalyse og en multipel regresjonsanalyse. Resultatet av korrelasjonsanalysen med total kapitalrentabilitet (TKR) vises i tabellen under:

	TKR	
	Pearsons r	
Budsjett	-0,281	**
ABC	0,132	
Kundelønn	0,753	**
BM	0,432	**
BMS	0,031	
SIZE	0,362	**
Orgstruk	-0,046	
Strategi	0,174	

**** Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).**

Tabell 4.3: Korrelasjonsanalyse med TKR

Korrelasjonsanalysen indikerer en sterk positiv samvariasjon mellom aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) og TKR, kundelønnsomhetsanalyser og TKR, benchmarking (BM) og TKR og balansert målstyring (BMS) og TKR innenfor et 1 prosents signifikansnivå.

Videre gjør jeg en regresjonsanalyse med TKR som avhengig variabel og de økonomiske styringsverktøyene samt situasjonsvariablene som uavhengige. Dette vil gi en oversikt over hvilke verktøy som forklarer bedriftenes lønnsomhet.

	R2	Justert R2	Sig
	39,0 %	29,1 %	0
Forklaringsvariabel	Koeffesient		sig
Konstant	5,087		0
Budsjett	-1,489		0,211
ABC	-0,107		0,667
Kundelønnsomhetsanalyser	0,374		0,08
BMS	-0,429		0,091
BM	1,054		0,042
Strategi	-0,231		0,311
Organisasjonsstruktur	-0,134		0,272
Størrelse	0,055		0,027

Tabell 4.4: Regresjonsanalyse

Tabellen over viser resultatene fra regresjonsanalysen. Man ser at signifikantnivået til modellen er 0, og dermed kan modellen betegnes som signifikant på et 1% nivå. Jeg kan dermed stole på at de funnene som er gjort ikke skyldes tilfeldigheter. I regresjonsanalysen finner jeg funn av ulik signifikantgrad og styrke. Benchmarking og situasjonsvariabelen størrelse er positivt signifikante innenfor et 5 prosent signifikantnivå. Av styringsverktøyene er benchmarking det eneste verktøyet som kan forklare variasjon i lønnsomhet (TKR) innenfor et 5 prosents signifikantnivå. Budsjett har den koeffisienten med sterkest effekt på lønnsomhet. I et datamateriale med

forholdsvis lite utvalg vil det å holde seg til et signifikantnivå på 5 prosent hevdes å være konservativt. Innenfor et 10 prosent signifikantnivå er også kundelønnsomhetsanalyser og balansert målstyring signifikant.

Den justerte forklaringskraften til de uavhengige variablene og situasjonsvariablene er på 29%. Det betyr at styringsverktøyene, strategi, organisasjonsstruktur og størrelse forklarer 29% av lønnsomheten i utvalget. Dette regnes som en sterk forklaringskraft, da justert R² er over 20% (Jacobsen, 2000). Selv om denne er relativ høy, viser den likevel at det også er andre faktorer enn det jeg har tatt med som forklarer IT bedriftenes lønnsomhet. Uten styringsverktøy, med kun situasjonsvariablene (størrelse, organisasjonsstruktur og strategi) får jeg en forklaringskraft på 2,8%, dette forteller meg at verktøyene forklarer en vesentlig del av bedriftenes lønnsomhet.

4.2.1 Budsjett

Budsjett brukes som styringsverktøy hos 83% av bedriftene i utvalget. Budsjett er også det styringsverktøyet som er mest utbredt, med en gjennomsnittlig bruk på 4,81 (figur 4.1). Korrelasjonsanalysen for lønnsomhet viser at budsjett har en lav negativ korrelasjon med TKR. I regresjonsanalysen finner jeg at budsjett har en sterk negativ koeffisient på -1,489 samt en negativ signifikant korrelasjon med TKR på et 1 prosent signifikantnivå. Dette viser en sammenheng mellom bruk av budsjett og svak lønnsomhet. Dette kan ha sammenheng med at det er ressurskrevende å lage budsjetter, samt at IT og Telecom bransjen operer i omgivelser preget av konjunktursvingninger, som kan gjøre budsjettinformasjonen utdatert. Dette er i samsvar med teorien til Bogsnes (2012) og Hope og Fraser (2003) som hevder at det å avskaffe budsjettet vil kunne bidra til bedrifters lønnsomhet. Mulige årsaker til negativ sammenheng mellom

bruk av budsjett og redusert lønnsomhet kan være at budsjetter blant annet kan føre til fremforhandlinger av lave mål for å gjøre det lettere å nå budsjettet. Budsjetter kan også hindre rask respons på endringer fordi de fører til overdrevent fokus på budsjettoppnåelse og at det brukes for mye tid på budsjettrelaterte aktiviteter (Johansen, 2010). Da budsjett er signifikant korrelert med redusert lønnsomhet har jeg et statistisk grunnlag til å forkaste hypotesen om at budsjett har positiv effekt på lønnsomhet.

4.2.2 *Aktivitetsbasert Kalkulasjon*

En objektiv tilnærming til styringsverktøyets lønnsomhet får jeg ved å se på den multiple regresjonsanalysen med total kapitalrentabilitet som mål på lønnsomhet. Verktøyets effekt på lønnsomhet, uttrykt ved total kapitalrentabilitet (TKR) har en koeffisient på -0,107 og er ikke signifikant på hverken 1, 5 eller 10 prosent signifikantnivå (p-verdi = 0,667). Av tabell 4.3 ser jeg at det heller ikke er en signifikant korrelasjon mellom aktivitets basert kalkulasjon og total kapitalrentabilitet.

Regresjonsanalysen (tabell 4.4) indikerer at det finnes en negativ sammenheng mellom bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon og lønnsomhet. Da funnene ikke er signifikant, samt negativ koeffisient i regresjonsanalysen, har jeg dermed ikke funnet støtte for hypotesen om at aktivitetsbasert kalkulasjon har en positiv effekt på lønnsomhet. Dette er noe overaskende da, som nevnt tidligere, empiri tilsier at bruk av ABC kan ha gunstig påvirkning på virksomheters finansielle prestasjoner ved at en mer nøyaktig tilskriver kostnader til produkter, tjenester og kunder. På den måten kan ledere få bedre informasjon og enklere fatte rette beslutninger, som videre kan føre til høyere lønnsomhet (Gosselin, 2007). Den noe oppsiktsvekkende lave utbredelsen av aktivitetsbasert kalkulasjon i mitt utvalg (figur 4.1) kan henge sammen med at noen

bransjer og/eller bedrifter har større nytte av ABC enn andre (Kennedy & Affleck-Graves (2001).

4.2.3 Kundelønnsomhetsanalyser

I regresjonsanalysen fant jeg at en positiv koeffisient for kundelønnsomhetsanalyser (0,374) er signifikant innenfor et 10% signifikantnivå (p-verdi = 0,08), noe som indikerer en relativ svak, men positiv sammenheng med lønnsomhet.

Korrelasjonsanalysen viser en signifikant positiv korrelasjon med lønnsomhet, og vi kan derfor anta at bruk av kundelønnsomhetsanalyser har en positiv effekt på lønnsomhet.

Med en koeffisient på 0,374 er ikke sammenhengen med lønnsomhet veldig sterk sammenlignet med budsjett og benchmarking, men utgjør likevel en moderat effekt på lønnsomhet. Jeg har ut i fra den signifikante positive korrelasjonen i tabell 4.3 og den signifikante positive koeffisienten i tabell 4.4 nok statistisk grunnlag til å beholde hypotesen om at kundelønnsomhetsanalyser har en positiv effekt på lønnsomhet.

Hovedhensikten med å ta i bruk kundelønnsomhetsanalyser, som nevnt i teorikapitlet er å indentifisere og synliggjøre hvilke kunder som er lønnsomme, og hvilke som ikke er det. Dermed kan en ta beslutninger for hvilke kunder det skal satses på, hvilke kunder som bidrar til lønnsomhet. Grunnen til at jeg finner en positiv sammenheng mellom kundelønnsomhetsanalyser og lønnsomhet kan komme av at ved å synliggjøre lønnsomme og ikke lønnsomme kunder kan en prioritere bruken av tilgjengelige ressurser mer hensiktsmessig, legge mer fokus på lønnsomme kunder og mindre fokus (eventuelt kvitte seg med) på de ulønnsomme kundene. Selv om det finnes variasjoner i hva slags produkter og tjenester de ulike IT bedriftene tilbyr kundene sine, er likevel flere av produktene forholdsvis homogene. En mulig årsak til at styringsverktøyet ikke

slår sterkere ut på lønnsomhet i mine analyser kan skyldes at det kan være utfordrende, kostbart og tidskrevende å utvikle gode kundelønnsomhetsanalyser som reflekterer alle kostnadene bedriftene har knyttet til hver kunde. Det vil også være variasjoner i hvilke mål bedriftene har knyttet til kundefølsomhet. Hvorvidt det knytter seg til helhetlige vurderinger av total kundelønnsomhet eller enkeltaktiviteter i kundefølsomheten.

4.2.4 *Balansert Målstyring*

I regresjonsanalysen fant jeg en negativ koeffisient for balansert målstyring (-0,429) er signifikant innenfor et 10 prosent signifikant nivå (p verdi = 0,091). Altså vil en gjennomsnittlig ved å øke bruken av balansert målstyring med 1 redusere TKR med 0,429%, dersom de andre uavhengige variablene holdes konstante. Det er verdt å legge merke til at jeg finner indikasjoner på en negativ sammenheng mellom lønnsomhet og balansert målstyring på tross av at balansert målstyring er korrelert med aktivitetsbasert kalkulasjon, kundelønnsomhetsanalyser og benchmarking. Jeg fant ingen signifikant korrelasjon med lønnsomhet, men på grunnlag av den negative koeffisienten innenfor et 10 prosent signifikantnivå velger jeg å forkaste hypotesen om at balansert målstyring har positiv effekt på lønnsomhet.

Funnene er noe overraskende og strider i mot empiri oppgitt i teorikapitlet, som viser en trend i å finne positive sammenhenger mellom lønnsomhet og balansert målstyring.

Mine funn må imidlertid sees i sammenheng med at gjennomsnittsbruken av verktøyet er relativt lav (3,79) og at brukerne da ikke utgjør en stor andel av respondentene.

Balansert målstyring er et styringsverktøy som det er vanskelig å definere ut ifra teori, og det implementeres som regel ulikt i virksomheter. Dersom en balansert målstyringsmodell ikke implementeres på en riktig måte kan det være vanskelig å

realisere potensialet som ligger i modellen, i verste fall kan det heller gjøre stor skade (Bogsnes, 2009). Hva som oppfattes å utgjøre en BMS modell varierer trolig blant respondentene mine. Hvilke aspekter som bidrar til negativ lønnsomhetseffekt kan dermed også variere og er vanskelig for meg å tyde ut i fra datamaterialet.

4.2.5 *Benchmarking*

Tidligere forskning på strategiske styringsverktøy og lønnsomhet viser blant annet at benchmarking var det verktøyet med sterkest sammenheng til lønnsomhet (Bjørneak, 2013). Dette er også tilfellet i mine analyser. I korrelasjonsanalysen er benchmarking positivt korrelert med total kapitalrentabilitet på et 1 prosent signifikantnivå.

Regresjonsanalysen viser en sterk positiv koeffisient (1,054) og den er signifikant på 5 prosent signifikantnivå (p verdi = 0,042). Altså vil en gjennomsnittlig ved å øke bruken av benchmarking med 1 øke TKR med 1,29% dersom de andre uavhengige variablene holdes konstante. Jeg finner dermed en signifikant, positiv sammenheng mellom benchmarking og lønnsomhet og har et godt statistisk grunnlag for å beholde hypotesen om at bruk av benchmarking har positiv effekt på lønnsomhet.

Den statistisk sterke sammenhengen mellom benchmarking og lønnsomhet er ikke overraskende da det er blitt funnet sterke sammenhenger her tidligere. (Ref; Bjørneak, 2013 og Andersen & Opsahl, 2011). Ingen av de andre verktøyene er i nærheten til å forklare tilsvarende positiv variasjon i lønnsomhet blant bedriftene i utvalget. Bruk av benchmarking skal, som nevnt tidligere, bidra til bedret lønnsomhet ved at en foretar sammenligninger, lar seg inspirere samt lære og imitere av andre, både internt (avdelinger) og eksternt (konkurrenter). En skaper dermed en synlighet i bedriften som

vil være gunstig for lønnsomhetsutviklingen. Hypotesen om at benchmarking har en positiv effekt på lønnsomhet beholdes.

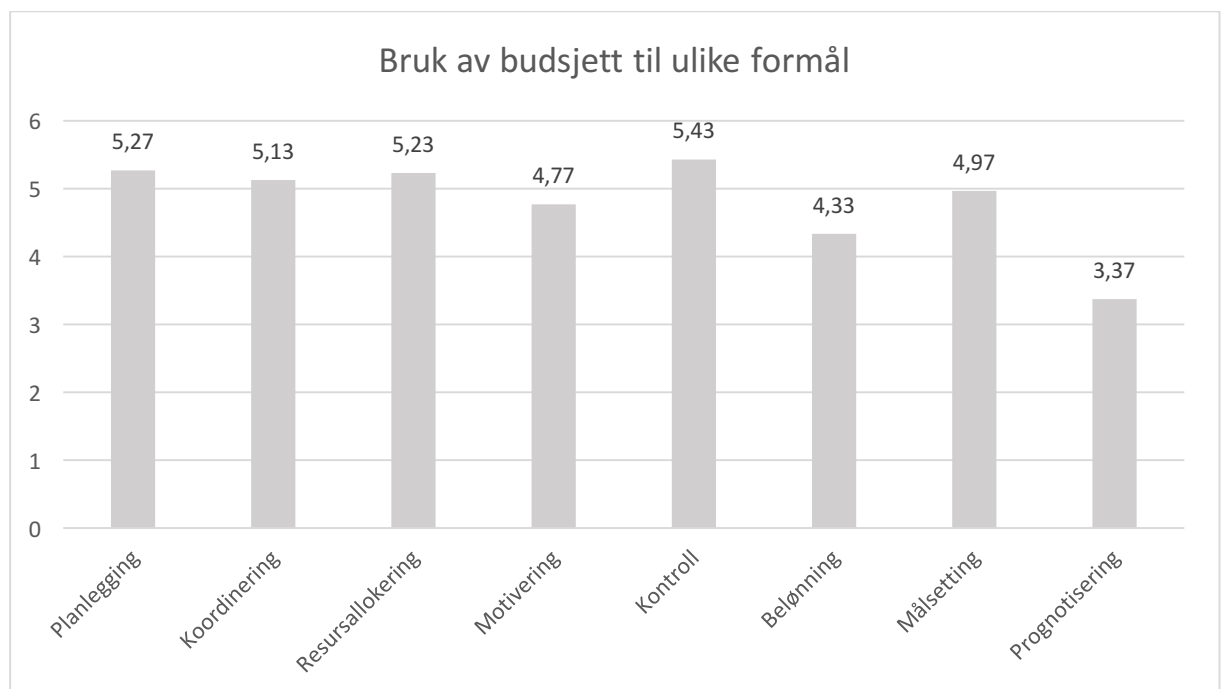
4.2.6 Styringsverktøy til ulike formål

Med utgangspunkt i bruk av budsjett ønsket jeg å undersøke følgende sammenheng:

S1: Er det en sammenheng mellom hvilket formål budsjettet blir brukt og koblingen til lønnsomhet?

Analysegrunnlaget her er de 30 bedriftene som angir at de benytter seg av budsjett.

Gjennomsnittlig bruk fordelt på formål fordeler seg slik blant respondentene:



Figur 4.2: Gjennomsnittlig bruk av budsjett til ulike formål

Av figuren ser man at bruk av budsjett som kontrollformål har høyest snittbruk, med planlegging, koordinering og ressursallokering rett bak, mens budsjett som

prognostisering har lavest gjennomsnittsbudsjett. For å videre analysere sammenhengen mellom hvilket formål budsjettet blir brukt og lønnsomhet (TKR) har jeg benyttet meg av en korrelasjonsanalyse og en regresjonsanalyse. Korrelasjonsanalysen mellom bruk av budsjett til ulike formål er vist i tabellen under:

	SIZE	Orgstruk	Strategi	Planlegging	Koordinering	Ressursalloker	Motivering	Kontroll	Belønning	Målsetting	Prognostisering
SIZE											
Orgstruk	.114										
Strategi	.253	.031									
Planlegging	.230	.195	-.200								
Koordinering	.132	-.008	-.046	.631**							
Ressursallokering	.179	.022	-.285	.709**	.858**						
Motivering	.095	.204	-.057	.487**	.619**	.615**					
Kontroll	-.112	-.308*	-.391*	.329*	.275	.533**	.254				
Belønning	-.026	-.242	-.238	.069	.182	.161	.466**	.178			
Målsetting	.231	.113	-.378*	.404*	.249	.363*	.452**	.202	.555**		
Prognostisering	-.137	.124	.253	-.025	.070	.027	-.215	-.043	-.736**	-.798**	

* Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).

** Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Tabell 4.5: Korrelasjon mellom bruk av budsjett til ulike formål

På grunn av høy korrelasjon mellom koordinering og ressursallokering og et mulig problem knyttet til multikolaritet har jeg valgt å slå disse sammen. Planlegging og koordinering samt planlegging og ressursallokering er også høyt korrelerte, men ikke nok til at jeg velger å gjøre noe med disse da de begge er under 0,8.

Koordinering og ressursallokering har jeg valgt å slå sammen til en variabel:

”ressursfordeling”. Disse prosessene har til felles at de er forberedende prosesser som omhandler fordeling av ressurser. Statistisk er de høyt korrelerte, og dersom jeg benytter meg av Chronbachs alpha som et mål på intern konsistens blant ser jeg at denne er 0,920, som tyder på høy intern konsistens blant variablene (vedlegg 4.3). Etter sammenslåingen ender jeg opp med følgende resultat av regresjonsanalysen:

Antall observasjoner	R2	Justert R2	Sig
30	20,20 %	14,91 %	0,018
Forklaringsvariabel	Koeffesient	Sig	
Konstant	2,390	0,000	
Strategi	-0,113	0,282	
Orgstruk	-0,112	0,168	
Størrelse	0,010	0,031 *	
Planlegging	1,132	0,078 **	
Motivering	0,541	0,143	
Kontroll	0,702	0,053 **	
Belønning	-0,545	0,073 **	
Målsetting	-0,945	0,324	
Prognostisering	0,345	0,098 **	
Ressursfordeling	0,809	0,667	

* Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).

** Correlation is significant at the 0.1 level (1-tailed).

Tabell 4.6: Regresjonsanalyse budsjett til ulike formål

Regresjonsanalysen viser at planlegging, kontroll, belønning og prognostisering er signifikante på et 10 prosent signifikantnivå. Planlegging, kontroll og prognostisering kommer ut som en signifikant positiv forklaringsvariabel, mens belønning kommer ut som en signifikant negativ forklaringsvariabel. Målsettingsvariabelen har også en negativ forklaringsvariabel, men det er noe bemerkelsesverdig at jeg finner en signifikant effekt av belønningsvariabelen men ikke motivasjonsvariabelen. At begge disse er negative kan henge sammen med at budsjett fungerer dårlig som motiveringsformål, for eksempel dersom en fremforhandler bevisst lave mål som er lette å oppnå, og en dermed lettere vil kunne oppnå belønning.

Ut i fra analysen ser vi at budsjett egner seg bedre som et prognostiserings, planleggings og kontroll verktøy enn som belønningssystem.

4.2.7 Styringsverktøyenes effekt på lønnsomhet sett i lys av situasjonsvariabler

Jeg har vist til teori som hevder at effektivitet knyttet til virksomheters styringsverktøy ikke kan sees uavhengig av konteksten en operer innenfor (Chenhall, 2006). Denne delen av analysen er dermed en gjennomgang av bruk av økonomiske styringsverktøy og effekten de har på lønnsomhet sett i lyst av situasjonsvariabler.

For å analysere dette benytter jeg regresjonsanalysen i tabell 4.4 som inkluderer situasjonsvariablene. Jeg gjennomførte også en ny regresjonsanalyse uten situasjonsvariablene for å se om jeg får en endring i signifikantnivå og størrelse på koeffisientene sammenlignet med analysen fra tabell 4.4. Størrelse valgte jeg å beholde i analysen da denne har vist seg å ha en signifikant effekt på lønnsomhet (Se tabell 4.3 og 4.4).

	R2	Justert R2	Sig
	36,7 %	26,1 %	0
Forklaringsvariabel	Koffesient	sig	
Konstant	5,083	0	
Budsjett	-1,321	0,196	
ABC	-0,098	0,602	
Kundelønnsomhetsanalyser	0,354	0,083	
BMS	-0,319	0,089	
BM	1,009	0,049	
Størrelse	0,053	0,031	

Tabell 4.7: Regresjonsanalyse uten strategi og organisasjonsstruktur

Strategi

I forbindelse med strategi ønsket jeg å undersøke følgende sammenheng:

S2: Påvirker strategi koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

Variabelen som dekker spørsmålet om bedriftenes strategi er konstruert slik at respondentene ved hjelp av en skala fra 1 til 7 skal klassifisere hvorvidt de bruker henholdsvis en kostnadslederskapsorientert (1) eller en differensieringsorientert strategi (7).

Gjennomsnittet blant respondentene er 2,69 (tabell 4.2), noe som betyr at en kostnadslederstrategi står sterkere enn en differensieringsstrategi hos utvalget.

	R2	Justert R2	Sig
	37,1 %	27,2 %	0
Forklaringsvariabel	Koeffesient		sig
Konstant	5,022		0
Budsjett	-1,411		0,203
ABC	-0,093		0,653
Kundelønnsomhetsanalyser	0,371		0,079
BMS	-0,423		0,090
BM	1,048		0,039
Orgaanisasjonsstruktur	-0,131		0,260
Størrelse	0,055		0,028

Tabell 4.8: Regresjonsanalyse uten strategi

Resultatene fra regresjonsanalysene i tabell 4.4, 4.7 og 4.8 viser ingen endring i signifikante variabler, heller ikke noen nevneverdig endring i størrelse på

koeffisientene. Jeg har dermed ikke statistisk grunnlag til å konkludere med at strategi påvirker sammenhengen mellom bruk av strategisk styringsverktøy og lønnsomhet i mitt datamateriale. Dermed forkastes hypotese S2.

Organisasjonsstruktur

I forbindelse med organisasjonsstruktur ønsket jeg å undersøke følgende sammenheng:

S3: Påvirker organisasjonsstruktur koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

Variabelen som dekker spørsmålet om bedriftenes organisasjonsstruktur er konstruert slik at respondentene ved hjelp av en skala fra 1 til 7 skal klassifisere hvorvidt de bruker henholdsvis funksjonell (1) eller divisjonalisert (7) struktur. Gjennomsnittet hos respondentene er 3,34 (tabell 4.2) som betyr at en funksjonell organisasjonsstruktur står litt sterkere enn en divisjonalisert struktur.

	R2	Justert R2	Sig
	37,8 %	28,8 %	0
Forklaringsvariabel	Koeffesient		sig
Konstant	5,048		0
Budsjett	-1,439		0,212
ABC	-0,102		0,641
Kundelønnsomhetsanalyser	0,362		0,092
BMS	-0,423		0,084
BM	1,042		0,039
Strategi	-0,212		0,211
Størrelse	0,055		0,026

Tabell 4.9: Regresjonsanalyse uten organisasjonsstruktur

Heller ikke her seg jeg noen endring i signifikante variabler, heller ikke noen nevneverdig endring i størrelse på koeffisientene. Jeg har dermed ikke statistisk grunnlag til å konkludere med at organisasjonsstruktur påvirker sammenhengen mellom bruk av strategisk styringsverktøy og lønnsomhet i mitt datamateriale. Hypotese S3 forkastes.

Størrelse

I forbindelse med størrelse ønsket jeg å undersøke følgende sammenheng:

S4: Påvirker bedriftenes størrelse koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet?

I tabell 4.4 fant jeg at størrelse er positiv signifikant innenfor et 5 prosent signifikantnivå. Dermed har jeg statistisk grunnlag for at størrelse har sammenheng med lønnsomhet. Når det gjelder hvorvidt det finnes en sammenheng mellom virksomheters størrelse og bruk av styringsverktøy har jeg valgt å se på hvordan bruk av verktøy er korrelert med størrelse blant respondentene.

	Størrelse Pearsons r	
Budsjett	-0,282	**
ABC	0,291	
Kundelønn	0,069	
BM	0,312	**
BMS	0,332	**

** Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Tabell 4.10: Korrelasjonsanalyse med størrelse

Analysen over indikerer at benchmarking og balansert målstyring synes å være mer utbredt blant større virksomheter, mens bruk av budsjett er negativt korrelert med størrelse, alle er signifikante på et 1 prosent signifikantnivå. Det som er noe

overaskende er at jeg ikke ser noen sammenheng mellom størrelse og bruk av kundelønnsomhetsanalyser. Basert på argumenter om større kompleksitet i organisasjonen skulle en anta å finne sammenheng mellom størrelse og bruk av kundelønnsomhetsanalyser. Av verktøyene er balansert målstyring det verktøyet som er sterkest korrelert med størrelse, mens benchmarking kommer rett bak. Mine indikasjoner fra tidligere tyder på at balansert målstyring ikke er spesielt nyttig i forhold til lønnsomhet hos mine respondenter.

Den negative sammenhengen mellom budsjett og størrelse er signifikant. teoretisk argumentasjon som taler for bruk av budsjett som fremming av koordinering og kommunikasjon samt ressursfordeling synes å passe bedre til egenskaper ved store virksomheter enn små. Nå jeg likevel finner en negativ samvariasjon mellom bruk av budsjett og størrelse kan dette henge sammen med hvilken kjennskap og tilgjengelighet store virksomheter har til alternative styringsmidler. Det at balansert målstyring og benchmarking er signifikant korrelerte med størrelse indikerer at verktøyene er mer utbredt blant større virksomheter. Dette kan relateres til at større bedrifter ser et større behov for styringsverktøy enn mindre virksomheter, men det kan også henge sammen med større ressursgrunnlag og tilgjengelighet.

4.3 Oppsummering

Ut i fra analysene i SPSS kan følgende hypoteser beholdes/forkastes:

H1: Bruk av budsjett har en positiv effekt på lønnsomhet - forkastes

H2: Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon har en positiv effekt på lønnsomhet - forkastes

H3: Bruk av kundelønnsomhetsanalyser har en positiv effekt på lønnsomhet - beholdes

H4: Bruk av balansert målstyring har en positiv effekt på lønnsomhet - forkastes

H5: Bruk av benchmarking har en positiv effekt på lønnsomhet – beholdes

Budsjett ble forkastet på grunnlag av en signifikant negativ korrelasjon med lønnsomhet på 1 prosent signifikantnivå. I regresjonsanalysen fant jeg at budsjett hadde en sterk negativ koeffisient, men som ikke var signifikant. Aktivitetsbasert kalkulasjon hadde ingen signifikant korrelasjon, og var heller ikke signifikant i regresjonsanalysen, men koeffisienten var svak negativ. Kundelønnsomhetsanalyser var signifikant korrelert med lønnsomhet på 1 prosent nivå samt en svak positiv signifikant koeffisient på 10 prosent signifikantnivå. Balansert målstyring hadde ingen signifikant korrelasjon med lønnsomhet, men en negativ koeffisient på et 10 prosent signifikantnivå. Benchmarking var signifikant korrelert med lønnsomhet på et 1 prosent signifikantnivå og hadde en sterk positiv koeffisient i regresjonsanalysen på et 5 prosent signifikantnivå. Jeg kan dermed konkludere med at benchmarking har de mest signifikante funnene i analysen.

S1: Er det en sammenheng mellom hvilket formål budsjettet blir brukt og koblingen til lønnsomhet? - beholdes

S2: Påvirker strategi koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet? - forkastes

S3: Påvirker organisasjonsstruktur koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet? - forkastes

S4: Påvirker bedriftenes størrelse koblingen mellom styringsverktøy og lønnsomhet? – forkastes

Av situasjonsvariablene strategi, organisasjonsstruktur og størrelse fant jeg kun støtte for at størrelse har sammenheng med koblingen på styringsverktøy og lønnsomhet. Jeg

fant også at budsjett egner seg bedre som et kontroll-, planleggings og prognoseringsverktøy enn som et belønningssystem.

5. AVSLUTNING

5.1 Konklusjon

Studien har som formål å undersøke om det foreligger en sammenheng mellom hvilke strategiske styringsverktøy norske IT og Telecom selskaper benytter seg av og deres lønnsomhet. I arbeidet inkluderer jeg fem styringsverktøy som dekker flere ulike fokusområder og funksjoner. Det er en kvantitativ studie hvor jeg benytter meg av en spørreundersøkelse som datainnsamlingsmetode. Spørreundersøkelsen ble sendt ut til 105 IT og Telecom bedrifter. Av tidligere studier om strategiske styringsverktøy er det relativt lite å sammenligne med. I Norge har Trond Bjørneak gjennomført en liknende studie, samt Hanne Kojen Andersen og Inge Camilla Opsahl baserte sin masterutredning ved Norges Handelshøyskole på Trond Bjørneak sin studie. Disse studiene har undersøkt styringsverktøys sammenheng med lønnsomhet blant norske sparebanker.

Gjennom analysene fant jeg sammenhenger som stemmer overens med forventinger og teori, men også sammenhenger som var noe overaskende. Jeg fant klare indikasjoner på bruk av strategiske styringsverktøy hensyntatt bedriftenes størrelse, kan forklare variasjon i lønnsomhet blant IT bedriftene. Blant verktøyene i analysen skiller benchmarking og kundelønnsomhetsanalyser seg ut som de eneste verktøyene som har statistisk signifikant positiv effekt på lønnsomhet. Benchmarking har en sterk positiv effekt, mens kundelønnsomhetsanalyser har en svak, men likevel positiv effekt på lønnsomhet. Dette tyder på at systematisk sammenligning og indentifisering av lønnsomme og ulønnsomme kunder er gunstig for bedrifter i IT og Telecom bransjen. Årsaker til dette kan være at en av de viktigste forutsetningene for en vellykket

benchmark er tilstedeværelsen av sammenlignbare enheter, noe jeg mener i stor grad er oppfylt i denne bransjen.

Jeg fant også at budsjett har en negativ effekt på lønnsomhet. Det er likevel overaskende at nesten 20% av respondentene har forkastet budsjettet/ ikke benytter seg av budsjett, da tidligere studier har funnet at relativt få har forkastet budsjettet (Libby & Lindsay, 2010). Kritikken mot budsjettet går ut på at budsjettet ikke er relevant for dagens bedrifter, det egner seg lite som styringsverktøy da det i tilstrekkelig grad mangler strategisk orientering samt at tradisjonell budsjettering fører med seg en rekke atferdsproblemer (Madsen & Stenheim, 2010). Jeg kan ikke peke på en årsak virkning sammenheng, men funnet viser indikasjoner i samsvar med kritikken. Bogsnes (2009) hevder at budsjett mangler evne til å si noe om fremtidig og bidrar lite til verdiskapende styring, mens Tangenes og Gjønnnes (2012) hevder at budsjettet et unikt som en spesialvariant av prognosen. I analysen min som tok for seg budsjett fant jeg at budsjett som et kontroll-, planleggings- og prognoseringsverktøy har positiv sammenheng med lønnsomhet, samt at budsjett som et belønningssystem har negativ effekt på lønnsomhet. Dette stemmer med teorien til Tangenes og Gjønnnes, samt kritikken om at budsjett kan føre med seg en rekke atferdsproblemer som følge av belønning ved budsjettoppnåelse.

Foruten mine funn om bruk av benchmarking, kundelønnsomhetsanalyser og budsjett fant jeg indikasjoner på at aktivitetsbasert kalkulasjon og balansert målstyring kan ha betydning for virksomhetenes lønnsomhet, men på et svakere statistisk grunnlag.

Ytterligere studier er imidlertid nødvendig for å kunne si mer om de antydningene jeg har funnet.

Slik jeg la opp utredningen ønsket jeg å se sammenhengen mellom bruk av strategisk styringsverktøy og lønnsomhet i lys av situasjonsvariabler. Blant situasjonsvariablene fant jeg en signifikant effekt av størrelse. Jeg fant at benchmarking og balansert målstyring syntes å være mest utbredt blant større virksomheter. Dette indikerer at styringsverktøyene er mer utbredt blant større virksomheter som igjen kan relateres til at støtte bedrifter ser et større behov for strategiske styringsverktøy. Jeg fant ingen sammenheng mellom størrelse og kundelønnsomhetsanalyser, som nevnt tidligere så skulle man basert på argumenter om større kompleksitet i organisasjonen kunne anta å finne en sammenheng mellom størrelse og kundelønnsomhetsanalyser.

5.2 Begrensninger og forslag til videre forskning

En utfordring ved gjennomføringen av studien er at jeg er prisgitt respondentenes forståelse av virksomhetens situasjon og deres kompetanse på området. Det er ikke sikkert jeg ville fått de samme svarene av andre ansatte i bedriften. Jeg mener allikevel at svarene vil være tilfredsstillende ettersom jeg har hentet svar fra personer i stillinger som burde være nok skikket til å svare på spørsmålene i undersøkelsen. Jeg antar dermed at svarene gir en så korrekt beskrivelse av virksomhetens situasjon som mulig.

Ved bruk av scenarier i stedet for direkte spørsmål om de ulike strategiske styringsverktøyene gjør at respondentene kunne relatere verktøyene til bedriftens daglige drift. Det er umulig å formulere to perfekte scenarier som gjensidig utelukker hverandre og kortfattet klarer og inkludere alle aspektene med hvert verktøy. Det er en reell utfordring å vurdere hvorvidt respondentene benytter seg av et strategisk styringsverktøy i en 1 – 7 punkts skala. Dette vil kunne påvirke studiens validitet, men bruk av scenarier knyttet til praksis vil fungere bedre enn kun faguttrykk. Jeg mener på

bakgrunn av teorigrunnlaget at jeg har opparbeidet meg scenarier som inneholder de mest sentrale aspektene ved hvert styringsverktøy. Tilbakemeldingene fra undersøkelsen forteller meg at jeg har presentert verktøyene på en tilfredsstillende måte i scenariene.

Jeg jobbet i utredningen ut i fra en problemstilling som er kausal av natur. Indikasjoner av mine analyser sier at benchmarking og kundelønnsomhetsanalyser hos norske IT og Telecom selskapet har en positiv effekt på lønnsomhet. Det er likevel viktig å bemerke seg at forutsetningene for å kunne uttale meg om kausale sammenhenger ikke er tilfredsstillende i denne oppgaven. Da jeg i datasettet kun ser på virkeligheten gjengitt på et tidspunkt har jeg ikke forutsetninger til å uttale meg om hva som er årsak – virkning sammenhenger. Et forslag til videre forskning er derfor å undersøke bedrifter over tid for å da kunne si noe om de sammenhengene jeg har funnet er konsistente over tid.

Jeg har i min utredning valgt å knytte bruken av styringsverktøy opp mot økonomiske resultater i en bestemt bransje (IT bransjen). Da ulike bransjer er gitt ulike rammebetingelser er det ikke sikkert at mine funn lar seg generalisere andre bransjer med andre forutsetninger. Forslag til videre forskning kan dermed være å gjøre tilsvarende i andre bransjer. Det kan også være interessant å se på ulike kombinasjoner av verktøy og deres effekt på lønnsomhet. Eventuelt se på styringsverktøy som benchmarking eller kundelønnsomhetsanalyser i flere bransjer for å se hvordan effekten er på tvers av bransjene.

Litteratur

Adam S. Maiga, Fred A. Jacobs, (2004) *The association between benchmarking and organizational performance: an empirical investigation*, Managerial Finance, Vol. 30 Issue: 8, pp.13-33

Ax, C. & Bjørnenak, T. (2007) *Management accounting innovations: origins and diffusion*. I: Hopper, T., Northcott, D. & Scapens R. W. (red.). *Issues in Management Accounting*, 3.utg., Hertfordshire, Prentice-Hall, s. 357–376.

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2010) *Den nya Ekonomistyringen*. 4. utg. Malmö, Liber.

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2002) *Den nya Ekonomistyringen*. 2. utg. Malmö, Liber Ekonom.

Bergstrand, J. (2009) *Accounting for Management Control*, Lund, Studentlitteratur AB

Berk, J. & DeMarzo, P. (2011) *Corporate Finance*. 2 utg. Boston, Pearson.

Berry, William D. (1993): *Understanding Regression Assumptions*, Sage

Bjørnenak, T. (2010) *Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2*. Econas tidsskrift for økonomi og ledelse (Magma), nr. 4/2010.

Bjørnenak, T. (2005) *Produktregnskap*. I: Bjørnenak, T., Dalen, D. M., von der Fehr, N-H. M, Olsen, T. E. & Torsvik, G. *På like vilkår? En analyse av konkurranse mellom offentlig og private foretak*. Konkurransetilsynet 1-2005, kap. 3 s. 39-67.

- Bjørnenak, T. (2003) *Strategisk økonomistyring – en oversikt*. Econas tidsskrift for økonomi og ledelse (Magma), nr. 2/2003.
- Bjørnenak, T. & Helgesen, Ø. (2009) *Kunderelasjoner og økonomisk styring*. I: Kalsaas, B. T. Ledelse av verdikjeder, Tapir.
- Bjørneak, T. (2013) *Styringssystemer og lønnsomhet* (Magma), nr. 6/2013.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – unlocking the performance potential*. New Jersey: Wiley and Sons.
- Bollen, K. A. (1989). *A New Incremental Fit Index for General Structural Equation Models*. University of North Carolina at Chapel Hill, vol. 17
- Burgess, C. and K. Bryant (2001). *Revenue management – the contribution of the finance function to profitability*. International Journal of Contemporary Hospitality Management **13**(3): 144-150.
- Brunninge, O. (2005) *Organisational self-understanding and the strategy process: Strategy dynamics in Scania and Handelsbanken*. Jönköping, Parajett AB.
- Bye, T., Bergh, M., Kroken, I. (2001) *Avkastning i kraftsektoren i Norge*. Økonomiske analyser, 4/2001.
- Camp, R.C. (1989). *Benchmarking: the search for industry best practices that lead to superior performance*
- Chapman, C. S. (1997) Reflections on a contingent view of accounting. Accounting, Organizations and Society, vol. 22, nr 2, s. 189-205.

Chenhall, R.H (2006) Theorizing contingencies in management control systems research. I: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. Handbook of Management Accounting Research, vol. 1 (2007). Oxford, UK, Elsevier Ltd, s. 163-205.

Chenhall, R. H. (2003) *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. Accounting, Organizations and Society, vol. 28, s. 127-168.

Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998) *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. Accounting, Organizations and Society, vol. 23, Nr. 3, s. 243-264.

Churchill, N. C. (1984). *Budget choice: planning vs. control*. Harvard Business Review **62**(4): 150 - 164.

Cooper, R. and R. Kaplan (1991). *Profit Priorities From ABC*. Harvard Business Review **May/Juni**: 130-135.

Cooper, R. and R. Slagmulder (1999). *Develop Profitable New Products with Target Costing*. Sloan Management Review(Summer): 23-33.

Cross, G. (1995). *An introduction to revenue management*. Handbook of airline Economics.

D. Jenkins. New York, McGraw-Hill: 443 - 458.

Davis, S. & Albright, T. (2004) An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, vol. 15, side 135-153.

De Geuser, F., Mooraj, S. & Oyon, D. (2009) Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, vol. 18, Nr. 1, side 93-122.

Donaldson, I. (2001) *The contingency theory of organization*. London, New Delhi, Sage publications.

Douglass, C. & Bouwman, M. J. (2002) *The association between activity-based costing and improvement in financial performance*. *Management Accounting Research*, vol. 13, s. 1-39.

Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2000) *Is the annual budget really dead?* *The European Accounting Review*, 9:4, 519-539.

Eriksrud, M. and M. McKeown (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg*. Økonomisk styring og ledelse. Bergen, Norge. Masteravhandling.

Digi (2016) Mulighetene for IKT bransken ligger i å frigjøre seg fra ekskluderende forkortelser. Hentet fra: <https://www.digi.no/artikler/mulighetene-for-ikt-bransjen-ligger-i-a-frigjore-seg-fra-ekskluderende-forkortelser/349640>

Hair, J., et al. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Upper Saddle River, N.J, Pearson.

Hair, J., et al. (2007). *Research methods for business*. West Sussex England, John Wiley & Sons, Ltd.

Hansen, O. B. (2006). *Utviklingen av modeller i lærebøker innen management accounting de siste 20 årene*. Magma **3/2006**.

Hansen, S. C., et al. (2003). *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*. Journal of Management Accounting Research **15**: 95 - 116.

Gordon, L. A. & Silvester K. J. (1999) *Stock market reactions to activity-based costing adoptions*. Journal of Accounting and Public Policy, vol. 18, s. 229-251.

Gosselin, M. (2007) *A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. I: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. Handbook of Management Accounting Research, vol. 2 (2007)*. Oxford, UK, Elsevier Ltd, s. 641-671.

Hoff, K. G. & Bjørnenak, T. (2005) *Driftsregnskap og budsjettering*. 4. utg. Oslo, Universitetsforlaget.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*: Harvard Business School Press.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). The time has come to abandon the budget. *Controlling & Management*, 47: 71–76.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Who needs budgets?* Harvard business review, 81(2): 108.

Hornigren, C. T., et al. (2012). *Cost accounting : a managerial emphasis*. Boston, Mass., Pearson.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. & Ittner, C. (2009) *Cost accounting, a managerial emphasis*, 13 utg. Upper Saddle River, New Jersey, Pearson Education Inc.

Ittner, C. D., Lanen, W. N. & Larcker, D. F. (2002) *The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance*. Journal of Accounting Research, vol. 40 Nr. 3, s. 711-726.

Ittner, C. D. & Larcker, D. F (2009) *Extending the Boundaries: Nonfinancial Performance Measures*. I: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. Handbook of Management Accounting Research. Oxford, UK, Elsevier Ltd, s. 1235-1251.

Jacobsen, D. I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* Innføring i samfunnsvitenskapelig metode. 2. utg. Kristiansand, Høyskoleforlaget.

Johannessen, A., Tufte, P. A. & Kristoffersen, L. (2006) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. 3. utg. Oslo, Abstrakt forlag.

Johansen, M. (2010) *Beyond Budgeting – noe som passer for meg?* Masteroppgave, Norges Handelshøyskole.

Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1991) *The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. and A. A. Atkinson (1998). *Advanced management accounting*. Prentice Hall Upper Saddle River, N.J

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996) *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston, Massachusetts, Harvard Business School press .

Kaplan, R.S., & Narayanan, V. (2001). *Customer profitability measurement and management, Harvard Business School Working Paper*: 1–12.

Kennedy, T. & Affleck-Graves, J. (2001) *The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance*. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, s. 19-45.

Kojen, H, Andersen & Opsahl, I. (2011) *Styringsverktøy og lønnsomhet – fra tradisjon til innovasjon*. Masteroppgave ved Norges Handelshøyskole

Kotler, P. (1986). *The prosumer movement: A new challenge for marketers*. *Advances in Consumer Research*, 13(1): 510–513.

Kotler, P. (1997). *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation and Control* (9th ed.): Prentice Hall International Inc.

Langfield-Smith, K. (2007) *A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy*. I: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2 (2007). Oxford, UK, Elsevier Ltd, s. 753-784.

Leszinski, R., Weber, F.A., Paganoni, R., & Baumgartner, T. (1995). *Profits in your backyard*. *McKinsey Quarterly*: 118–127.

Libby, T. & Lindsay R. M. (2009) *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*. Management Accounting Research, 21, s. 56-75.

Madsen, D. Øyvind & Stenheim, T. (2014) *Strategisk Økonomistyring: En Oversikt Over Sentrale Konsepter og Modeller*. Bookboon, vol 1.

Malmi, T. and D. A. Brown (2008). *Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions*. Management Accounting Research **19**(4): 287-300.

McKinsey, J. (1922). *Budgetary control*. New York, Roland Press.

McNair, C. J., et al. (2001). "Cost management and value creation: the missing link." European Accounting Review **10**:1: 33-50.

McNair, C. J., et al. (2001). *Customer Value: A New Kind of Cost Management*. The Journal of Corporate Accounting & Finance **12**(3): 9-14.

Merchant, K. A. (1985). *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*. Accounting, Organizations and Society **10**(2): 201-210.

Midtbø, T. (2010). *Regresjonsanalyse for samfunnsvitere*. Oslo, Universitetsforlaget.

Modell, S. (2005) *Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications*. Management Accounting Research, vol. 16, s. 231-254

Mooraj, S., Oyon, D. & Hostettler, D. (1999) *The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?* European Management Journal, utg. 17, nr. 5, s. 481-491.

Naranjo-Gil, D., Maas, V. S. & Hartmann, F. G. (2009) *How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects*.

European Accounting Review, vol. 18, side 667-695

Nørreklit, H. (2003) *The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard*. Accounting, Organizations and society, vol. 28, s. 591-619.

Rebo, A., & Waagønes, A. (2015) *Styringsverktøy og lønnsomhet ved norske hoteller*.

Masteroppgave ved Universitet i Agder

Selden, L., & Colvin, G. (2003). *Angel customers & demon customers: Discover which is which and turbo-charge your stock*. Penguin.

Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1993) *Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage*. New York, The Free Press.

Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1989) *Strategic Cost Analysis. The evolution from Managerial to Strategic Accounting*. Boston, Irwin.

Smith, R. E. & Wright, W. F. (2004) *Determinants of Customer Loyalty and Financial Performance*. Journal of Management Accounting Research, vol. 16, s. 183-205.

Sibbet, D. (1997). *75 years of management ideas and practice 1922–1997*. Harvard Business Review, 75(5): 2–12

Statistisk sentralbyrå (2017) *Virksomheter, 1. Januar 2017*. Hentet fra:

<https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/statistikker/bedrifter/aar/2017-01-20#content>

Zairi, M. (1992). *The art of benchmarking: using customer feedback to establish a*

performance gap. Total Quality Management, 3(2): 177–188.

Zairi, M. (1994). *Benchmarking: the best tool for measuring competitiveness.*

Benchmarking for Quality Management & Technology, 1(1): 11–24.

Zairi, M. (1998). *Benchmarking for best practice:* Routledge.

Zairi, M., & Youssef, M.A. (1995). *Benchmarking critical factors for TQM: Part I:*

Theory and foundations. Benchmarking for Quality Management & Technology, 2(1):

5–20.

Zikmund, W., et al. (2013). *Business Research Methods.* Australia, South-Western
Cengage learning.

Wallander, J. (1994) *Budgeten – ett onödigt ont.* Stockholm, SNS Förlag.

Yin, R. K. (2009) *Case study research design and methods.* 4.utg. California, Sage.

VEDLEGG 1: Følgebrev

Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjektet

Jeg er en masterstudent fra Universitetet i Sør-Øst Norge, som høsten 2018 arbeider med min masterutredning. Utredningen fokuserer på IT og Telecom bedrifters strategiske styringssystemer, og jeg har i den forbindelse utarbeidet et spørreskjema for datainnsamling.

Jeg ønsker at den som svarer på denne undersøkelsen innehar en funksjon ved virksomheten som gir kjennskap til virksomhetens ledelse og økonomistyring. Hvis du som har mottatt denne e-posten ikke er i en slik posisjon, ber jeg om at du videresender e-post til rette vedkommende.

Din deltakelse vil være avgjørende for studienes suksess, og jeg vil være svært takknemlig dersom du tar deg tid til å delta.

(Link til deltakelse:)

Hva innebærer deltakelse i studien?

Spørsmålene vil hovedsakelig omhandle virksomhetens bruk av økonomiske styringssystemer og karakteristikk av virksomhetens toppledelse, samt generell informasjon om din bedrift. Spørreundersøkelsen vil ta ca. 10-15 minutter å gjennomføre.

Alle personopplysninger vil bli behandlet konfidensielt i masteroppgaven og eventuelle senere publikasjoner. De innsamlede data vil bli presentert i form av statistiske analyser og beregninger og i en form som gjør at enkeltpersoner eller -bedrifter ikke kan identifiseres. Det er kun meg og min veileder som har tilgang til de innsamlede data. Studien avsluttes 20. September og innsamlet data vil bli anonymisert.

Det er frivillig å delta i studien, og du samtykker til deltakelse ved å besvare den. Du kan når som helst trekke ditt samtykke uten å oppgi noen grunn. Dersom du trekker deg, vil alle opplysninger om deg bli slettet.

Har du spørsmål til studien, ikke nøl med å ta kontakt.

Med vennlig hilsen
Mariell Vik

VEDLEGG 2: Spørreskjema

Hei, dette er en spørreundersøkelse om bruk av økonomiske styringsverktøy i norsk IT- og Telecom bransje. Spørreundersøkelsen er lagd som et ledd i min masteravhandling i Bedriftsøkonomisk Analyse ved Universitetet i Sør-Øst Norge, høst 2018. Formålet er å kartlegge i hvilken grad bruk av økonomiske styringsverktøy påvirker lønnsomheten til en bedrift. Spørreskjemaet tar maks 10 minutter, og alle spørsmålene skal besvares. Les innledningsteksten nøye, og det skal kun krysses av for et svaralternativ dersom annet ikke er oppgitt. Spørreskjemaet blir behandlet konfidensielt. Tusen takk for din deltakelse.

Next

Powered by QuenchTec

Til å begynne med trenger jeg litt informasjon om deg som respondent.

Previous

Next

Powered by QuenchTec

Hva er din hovedfunksjon i bedriften?	
<input type="radio"/>	Administrerende direktør (CEO)
<input type="radio"/>	Økonomisjef (CFO)
<input type="radio"/>	Daglig leder
<input type="radio"/>	Chief operating officer (COO)
<input type="radio"/>	Annet

Previous

Next

Powered by QuenchTec

I Hvor mange år har du vært ansatt i bedriften?
<input type="text"/>

Previous

Next

Powered by QuenchTec

Videre trenger jeg litt informasjon om bedriften du er ansatt i.

[Previous](#) [Next](#)

Powered by QuenchTec

Er selskapet ditt et aksjeselskap (AS)?	
<input type="radio"/>	Ja
<input type="radio"/>	Nei

[Previous](#) [Next](#)

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ "Nei":

Du er desverre ikke i målgruppen min, takk for din deltakelse!

[Next](#)

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ "Ja":



Var selskapets driftsinntekter over 200.000 i 2017?

<input type="radio"/>	Ja
<input type="radio"/>	Nei

[Previous](#) [Next](#)

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ “Nei”:

Du er desverre ikke i målgruppen min, takk for din deltakelse!

Next

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ “Ja”:

Bedrift A: tilbyr et relativt stabilt utvalg av produkter og tjenester. Utvalget er kanskje smalere enn konkurrentenes, og kundegruppen utgjør en avgrenset del av befolkningen. Fokuset er på å holde kostnadene nede samt stadig forbedre eksisterende prosesser og tjenester. Bedrift B: endrer produkt - og tjenesteutvalget sitt relativt ofte og tilbyr gjerne et bredere utvalg enn konkurrentene. Bedriften reagerer hurtig på signaler om nye markedsbegreper og muligheter som oppstår. Bedriften ønsker å være ledende på utviklingen av nye produkter og tjenester og blir ofte kopiert av andre bedrifter. Bedriften klarer imidlertid kanskje ikke å opprettholde samme styrke i alle områder den entrer.

	1 Bedrift A	2	3	4	5	6	7
Hvordan vil du beskrive deres strategi?	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Previous

Next

Powered by QuenchTec

Bedrift A: Har delt avdelinger etter spesialisering. For eksempel: regnskap, produksjon, forskning, utvikling, salg og distribusjon. Her er det spesialiserte enheter som innehar spisskompetanse innenfor respektive felt. Bedrift B: Er inndelt i forretningsenheter med mennesker med ulike spesialiseringer i alle avdelinger. Her er det stort rom for endringer i bedriften. Det finnes lite fokus på spesialisering, da kompetansen spres utover i bedriften.

	1 Bedrift A	2	3	4	5	6	7 Bedrift B
I hvilken grad vil du beskrive deres organisasjonsstruktur?	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Previous

Next

Powered by QuenchTec

Hvordan vil dere beskrive størrelsen på bedriften?	
<input checked="" type="radio"/>	Liten (1-20 ansatte)
<input type="radio"/>	Mellomstor (21-100 ansatte)
<input type="radio"/>	Stor (Over 100 ansatte)

[Previous](#)
[Next](#)

Powered by QuenchTec

Jeg vil på de neste sidene presentere noen spørsmål, utsagn og scenarier om selskapets bruk av økonomiske styringsverktøy. For hvert av scenariene er det ønsket at du krysser av hvor på skalaen din bedrift ligger i forhold til de to angitte eksempelbedriftene. Det vil være en skala fra 1 til 7, der bedrift A og B vil representere hvert sitt ytterpunkt på skalaen.

[Previous](#)
[Next](#)

Powered by QuenchTec

Bruker din bedrift budsjetter som en del av bedriftens økonomiske styring?	
<input checked="" type="radio"/>	Ja
<input type="radio"/>	Nei

[Previous](#)
[Next](#)

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ “Ja”:

I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter?							
	1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I svært stor grad
Planlegging	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Koordinering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ressursallokering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Motivering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belønning	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Målsetting	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prognosisering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Previous
Next

Powered by QuenchTec

Hvis svaralternativ “Nei”:

Bedrift A: Bedriften vurderer kostnadene per produkt/tjeneste på den totale kostnadsrammen. Direkte og indirekte kostnader er hovedfokuset i kostnadsanalysene. Bedrift B: Bedriften bryter ned kostnadene til grunnleggende aktiviteter og bruker mengde av hver aktivitet som grunnlag for prissetting på de ulike produktene/tjenestene bedriften tilbyr.							
	1 Bedrift A	2	3	4	5	6	7 Bedrift B
Hvor på skalaen ligger din bedrift?	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Previous
Next

Powered by QuenchTec

I hvilken grad indentifiserer dere lønnsomme og ikke lønnsomme kunder?							
	1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I svært stor grad
	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Powered by QuenchTec

I hvilken grad er dere enig i utsagnet: Vi anerkjenner at forskjellige kunder har ulik lønnsomhet og vi prøver å prioritere de mest lønnsomme kundene.							
	1 I stor grad uenig	2	3	4	5	6	7 I stor grad enig
	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Powered by QuenchTec

Bedrift A: Bedriften jobber etter finansielle mål og har et sterkt fokus på å forbedre disse målene. De ansatte bedømmes i hovedsak på bakgrunn av de finansielle målene, og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater. Bedrift B: Bedriften måler ikke-finansielle mål i tillegg til finansielle mål, og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater. (Ikke- finansielle mål kan foreksempel være kundetilfredshet, læring og utvikling osv.) Hvor på skalaen ligger din bedrift?							
	1 Bedrift A	2	3	4	5	6	7 Bedrift B
	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Powered by QuenchTec

Bedrift A: Bedriften har sterkeste fokus på finansielle resultater (regnskapstall osv) Bedrift B: Bedriften har sterkeste fokus på mål knyttet til læring og vekst, kunder og interne prosesser, i tillegg til finansielle resultater..							
	1 Bedrift A	2	3	4	5	6	7 Bedrift B
Hvor på skalaen ligger din bedrift?	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Powered by QuenchTec

I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos:							
	1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I svært stor grad
Konkurrenter?	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Interne avdelinger?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Powered by QuenchTec

Videre har jeg noen spørsmål om bedriftens spesifikke nøkkeltall.

Powered by QuenchTec

Hva var bedriftens total kapitalrentabilitet (TKR) i 2017? (oppgi svaret i nærmeste prosent feks: TKR = 2,1 oppgi da 2).
<input type="text"/>

Powered by QuenchTec

Har dere sett en forbedring i bedriftens total kapitalrentabilitet de siste årene?	
<input checked="" type="radio"/>	Ja
<input type="radio"/>	Nei

[Previous](#) [Next](#)

Powered by QuenchTec

Din informasjon er nå lagret. Jeg takker så mye for deltakelsen.

[Previous](#) [Next](#)

Powered by QuenchTec

VEDLEGG 3: Syntax

Variabler:

```
COMPUTE Budsjett=(ABudsjett2N1+ABudsjett2N2+ABudsjett2N3+ABudsjett2N4+ABudsjett2N5+ABudsjett2N6+
  ABudsjett2N7+ABudsjett2N8)/8.
EXECUTE.
COMPUTE ABC=AABCN1.
EXECUTE.
COMPUTE Kundelønn=(AkundelonnsomhetN1+Akundelonnsomhet2N1)/2.
EXECUTE.
COMPUTE BMS=(ABMS1N1+ABMS2N1)/2.
EXECUTE.
COMPUTE BM=(ABenchmarkingN1+ABenchmarkingN2)/2.
EXECUTE.
COMPUTE Strategi=AStrategiN1.
EXECUTE.
COMPUTE Orgstruk=A0rgstrukN1.
EXECUTE.
COMPUTE SIZE=AsizeN1.
EXECUTE.
```

Korrelasjonsanalyse:

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=Budsjett ABC Strategi Orgstruk SIZE Kundelønn BM BMS
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Beskrivende statistikk:

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=ATKRF1 Strategi Orgstruk SIZE Kundelønn BMS Budsjett ABC BM
/STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE MIN MAX KURTOSIS SKEWNESS.
```

Korrelasjonsanalyse:

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=Budsjett ABC Kundelønn BM BMS ATKRF1 SIZE Orgstruk Strategi
/PRINT=ONETAIL NOSIG
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/MISSING=PAIRWISE.
```

Regresjonsanalyse:

```
REGRESSION
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Budsjett ABC Kundelønn BMS BM Strategi Orgstruk SIZE
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

```
REGRESSION
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Strategi Orgstruk SIZE
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

Beskrivende statistikk budsjett til ulike formål:

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=ABudsjett2N1 ABudsjett2N2 ABudsjett2N3 ABudsjett2N4 ABudsjett2N5
ABudsjett2N6 ABudsjett2N7 ABudsjett2N8
/STATISTICS=MEAN STDDEV VARIANCE MIN MAX KURTOSIS SKEWNESS.
```

Korrelasjon budsjett til ulike formål:

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=SIZE Orgstruk Strategi ABudsjett2N1 ABudsjett2N2 ABudsjett2N3 ABudsjett2N4
ABudsjett2N5 ABudsjett2N6 ABudsjett2N7 ABudsjett2N8
/PRINT=ONETAIL NOSIG
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/MISSING=PAIRWISE.
```

Relabilitetsanalyse:

```
RELIABILITY
/VARIABLES=ABudsjett2N2 ABudsjett2N3
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Sammenslåing koordinering og ressursallokering:

```
COMPUTE Ressursfordeling=(ABudsjett2N2+ABudsjett2N3)/2.
EXECUTE.
```

Regresjonsanalyse budsjett til ulike formål:

```
REGRESSION
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Strategi Orgstruk SIZE ABudsjett2N1 ABudsjett2N4 ABudsjett2N5 ABudsjett2N6
ABudsjett2N7 ABudsjett2N8 Ressursfordeling
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

Regresjonsanalyse uten situasjonsvariabler:

```
REGRESSION
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Budsjett ABC Kundelønn BMS BM SIZE
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

Regresjonsanalyse uten strategi:

REGRESSION

```
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Budsjett ABC Kundelønn BMS BM SIZE Orgstruk
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

Regresjonsanalyse uten organisasjonsstruktur:

REGRESSION

```
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(95) R ANOVA COLLIN TOL
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ATKRF1
/METHOD=ENTER Budsjett ABC Kundelønn BMS BM SIZE Strategi
/SCATTERPLOT=(*ZPRED ,ATKRF1)
/RESIDUALS DURBIN
/SAVE PRED ZPRED ADJPRED RESID ZRESID SRESID.
```

Korrelasjonsanalyse størrelse:

CORRELATIONS

```
/VARIABLES=SIZE Budsjett ABC Kundelønn BMS BM
/PRINT=ONETAIL NOSIG
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/MISSING=PAIRWISE.
```

VEDLEGG 4: SPSS Analyser

4.1: Justert R2 Situasjonsvariabler

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.333 ^a	.111	.028	5.081	2.619

a. Predictors: (Constant), SIZE, Orgstruk, Strategi

b. Dependent Variable: Hva var bedriftens total kapitalrentabilitet (TKR) i 2017? (oppgi svaret i nærmeste prosent feks: TKR = 2,1 oppgi da 2).

4.2: Beskrivende statistikk budsjett til ulike formål

Descriptive Statistics

	N Statistic	Minimum Statistic	Maximum Statistic	Mean Statistic	Std. Deviation Statistic	Variance Statistic
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Planlegging	30	2	7	5.27	1.202	1.444
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Koordinering	30	2	7	5.13	1.224	1.499
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Ressursallokering	30	2	7	5.23	1.382	1.909
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Motivering	30	2	7	4.77	1.406	1.978
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Kontroll, oppfølging og/eller prestasjonsevaluering	30	2	7	5.43	1.357	1.840
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Belønning	30	1	7	4.33	1.807	3.264
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Målsetting	30	2	7	4.97	1.938	3.757
I hvilken grad benytter dere budsjetter til følgende aktiviteter? Prognosisering	30	1	7	3.37	2.220	4.930
Valid N (listwise)	30					

4.3: Relabilitetsanalyse Koordinering og ressursallokering

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	76.9
	Excluded ^a	9	23.1
	Total	39	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.920	2