

Styringsverktøy og lønnsomhet ved norske hoteller

Er det en sammenheng mellom bruk av styringsverktøy
og lønnsomhet ved norske hoteller?

Alexander Rebo
Anders Waagønes

Veiledere
Stine Rye Bårdsen
Liv Bente Hannevik Friestad

*Masteroppgaven er gjennomført som ledd i utdanningen ved
Universitetet i Agder og er godkjent som 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 masteroppgaven er et resultat av det selvstendige skriftlige arbeidet i forbindelse med det femårige masterstudie ved Universitet i Agder og Handelshøyskolen i Kristiansand, innenfor økonomi og administrasjon. Masteroppgaven er forankret i fagområdet økonomisk styring og 30-studiepoengs emnet BE-501.

Studien har undersøkt om det er en sammenheng mellom norske hotellbransjens bruk av økonomiske styringsverktøy og lønnsomhet. Arbeidet har vært både utfordrende, lærerikt og veldig spennende. Få ting tester et samarbeid som en masteroppgave, men det er en erfaring og et resultat vi er stolte av.

Masteroppgaven bygger på svarene gitt fra ledere i hotellbransjen og i den forbindelse ønsker vi å takke disse. Uten deres villighet til å ta seg tid til å gjennomføre spørreundersøkelsen ville vi ikke klart å fullføre masteroppgaven.

Til slutt ønsker vi å takke våre veiledere Stine Rye Bårdsen og Liv Bente Hannevik Friestad ved Universitet i Agder. De har gjennom hele prosessen stilt opp og hjulpet til med faglige diskusjoner, spennende innspill og konstruktive tilbakemeldinger.

Kristiansand 3. Juni 2015

Alexander Rebo

Anders Waagønes

Sammendrag

Denne masteroppgaven har som formål å undersøke om det foreligger noen sammenhenger mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet ved norske hoteller. Studien vil fokusere på norsk hotellbransje fordi vi anser den som en spennende bransje i vekst som også har behov for rask og smidig styring i forhold til hurtig endringer i omgivelsene. For å kunne undersøke sammenhengen mellom styringsverktøy og lønnsomhet har vi for et utvalg norske hoteller kartlagt hvilke styringsverktøy de bruker og deres økonomiske resultater.

Vi har gjort en kvantitativ undersøkelse der vi benyttet en spørreundersøkelse for innsamling av informasjon om hotellene. Våre resultater viser tendenser til at flere styringsverktøy har sammenheng med hotellenes lønnsomhet. Resultatene viser både positive og negative sammenhenger. Vårt hovedfunn er forskjellen i sammenheng mellom budsjett/beyond budgeting og lønnsomhet. Funnene fra analysene viser at å forkaste budsjett har en positiv sammenheng med lønnsomhet. Resultatene indikerer også en negativ samvariasjon med lønnsomhet for styringsverktøyene benchmarking og rullerende prognoser.

Det er gjort lite tidligere forskning på sammenhengen mellom styringsverktøy og lønnsomhet i norsk hotellbransjen, men Trond Bjørnenak har gjort en lignende undersøkelse innen norsk banksektor. En fordel i Bjørnenaks studie var at banksektoren er en bransje som besitter høy kunnskap om økonomisk styring og styringsverktøy. For vår studie viste det seg at respondentenes økonomiske kunnskap ble en utfordring. Et spennende funn i studien er at bruk av scenarioer basert på praksis gir klarere funn enn kun bruk av spørsmål med faguttrykk når nivået på fagkunnskapen er varierende.

Innholdsfortegnelse

FORORD	3
SAMMENDRAG	5
INNHALDSFORTEGNELSE	7
LISTE OVER FIGURER	9
LISTE OVER TABELLER	9
1. INTRODUKSJON	10
2. TEORI	13
2.1 STYRINGSVERKTØY	13
2.1.1 TRADISJONELT BUDSJETT	15
2.1.2 BENCHMARKING	17
2.1.3 TARGET COSTING	18
2.1.4 TOTAL QUALITY MANAGEMENT	19
2.1.5 AKTIVITETSBASERT KALKULASJON	20
2.1.6 KUNDELØNNSOMHETSANALYSE	22
2.1.7 REVENUE MANAGEMENT	23
2.1.8 BALANSERT MÅLSTYRING	25
2.1.9 BEYOND BUDGETING	26
2.1.10 RULLERENDE PROGNOSE	28
2.1.11 VALUE CREATION MODEL	29
2.2 STYRINGSVERKTØYENE I HOTELLPERSPEKTIV	30
2.3 SITUASJONSFAKTORER	33
2.4 HYPOTESER OG FORVENTINGER	34
3 METODE	36
3.1 STUDIEOBJEKT	36
3.2 FORSKNINGSDESIGN	36
3.3 POPULASJON OG UTVALG	38
3.4 DATAINNSAMLING	39

3.4.1 PRIMÆR OG SEKUNDÆR DATA	40
3.4.2 METODE FOR DATAINNSAMLING	40
3.4.3 OPERASJONALISERING AV VARIABLER	41
3.4.4 UTVIKLING AV SPØRRESKJEMA	46
3.5 EVALUERING AV DATAMATERIALE	48
3.5.1 RELIABILITET	49
3.5.2 INTERN VALIDITET	49
3.5.3 EKSTERN VALIDITET	50
3.6 SVARPROSENT	50
3.7 ANALYSETEKNIKKER	52
4. ANALYSE	54
4.1 BESKRIVELSE AV ANALYSEGRUNNLAGET	54
4.2 STYRINGSVERKTØYENES SAMMENHENG MED LØNNSOMHET	60
4.2.1 BUDSJETT	64
4.2.2 BEYOND BUDGETING	65
4.2.3 RULLERENDE PROGNOSE	65
4.2.4 TOTAL QUALITY MANAGEMENT	66
4.2.5 REVENUE MANAGEMENT	67
4.2.6 BENCHMARKING	67
4.2.7 SITUASJONSFAKTORER	68
5 AVSLUTNING	70
5.1 KONKLUSJON	70
5.2 REFLEKSJONER	72
5.3 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	73
LITTERATURLISTE	74
VEDLEGG 1 FØLGEBREV	81
VEDLEGG 2: SPØRREUNDERSØKELSEN	82
VEDLEGG 3 SPSS-ANALYSER	88

Liste over figurer

2.1: Target costing	18
2.2: Teoretisk rammeverk	35
3.1: Populasjonen fordelt på fylker	39
3.2: Utvalget fordelt på fylker	51
4.1: Gjennomsnittlig bruk av styringsverktøy	55

Liste over tabeller

4.1: Korrelasjon mellom forklarende variabler	56
4.2: Statistikk for avhengig variabler og kontrollvariabler	57
4.3 Korrelasjon mellom lønnsomhetsmålene	58
4.4: Korrelasjon mellom forklarende variabler og lønnsomhetsmål	60
4.5: Regresjonsanalyse med lønnsomhetsmål som avhengig variabel	62

1. Introduksjon

For nesten 30 år siden innledet professorene Thomas H. Johnson og Robert S. Kaplan ”relevance lost” debatten der de hevdet virksomhetene ikke produserte relevant styringsdata for beslutningstakerne (Bjørnenak, 2003). I dag pågår det en ny debatt om styringsverktøyenes relevans. Hovedfokuset her har vært kritikk av tradisjonelt budsjett (Bjørnenak, 2010).

Det har dukket opp en rekke nye styringsverktøy siden relevance lost debatten først tok til på 1980-tallet. Noe som illustrerer dette godt er forandringene i faglitteraturen. Dette ble påvist av Ax og Bjørnenak (2007) der de sammenlignet stikkordsregisteret i to versjoner, henholdsvis 1982 og 2005 utgavene av *Cost Accounting: A managerial emphasis*. Her fant de at 59,2% av stikkordene i 2005-utgaven er byttet ut fra 1982 utgaven. Dette viser et fagområde i stor utvikling og som vil være veldig interessant for fremtiden.

Noe som også er med på å understreke den rivende utviklingen innen området er Bjarte Bogsnes, en ledende skikkelse innen beyond budgeting-bevegelsen, sin uttalelse; ”*La meg likevel driste meg til å spå at om 20 år vil vi alle smile litt av måten vi pleide å lede og styre virksomhetene våre på i «gamle dager»*” (Bogsnes, 2012, s.14).

At det har oppstått så mye nytt innenfor dette fagområdet i relativt nyere tid og at vi står oppe i en ny debatt om styringsverktøyenes relevans, gjør temaet meget aktuelt. Vi antar at de nye styringsverktøyene har oppstått som følge av behovet for å håndtere en stadig mer krevende hverdag preget av større konkurranse, raskere endringer i omgivelsene og mer komplekse krav fra forbrukerne.

Forskjellige styringsverktøy har ulikt fokus, fra kostnadskontroll, optimalisering av inntektsstrømmer til kvalitet- og kundefokus. Disse styringsverktøyene er alle designet for å øke lønnsomheten til virksomheten, men benytter ulike metoder for å oppnå det. Fokus på kostnadskontroll vil kunne redusere virksomhetens kostnadsnivå og effektivisere aktiviteter for å øke lønnsomheten. Optimalisering av virksomhetens inntektsstrømmer kan føre til at virksomheten bedre utnytter sitt inntektpotensial som kan gjøre virksomheten mer lønnsom.

Et fokus på kunder og kvalitet vil kunne gi virksomheten høyere kvalitet og dermed kundeloyalitet og mulighet til å ta høyere priser og slik øke lønnsomheten.

Vi har valgt å fokusere på hotellbransjen fordi dette er en bransje som har opplevd sterk vekst. Dette illustreres ved en økning i antall hotellrom fra 2006 til 2013 på over 11 600 rom (NHC Markedsrapport 2013, 2014), allikevel sliter hotellbransjen med marginene. Tar vi utgangspunkt i SSB sin definisjon på resultatgrad (Statistisk Sentralbyrå, 2015) har norsk hotellbransje en samlet resultatgrad på 1,4% (Statistikknett, 2015) som kan beskrives som svakt. Hvis det foreligger noen sammenhenger mellom bruk av styringsverktøy og hotellenes lønnsomhet vil dette være interessant. I tillegg må det kunne antas at hotellbransjen er en bransje som preges av svingninger i markedet og usikkerhet i omgivelsene. Når det er økonomiske nedgangstider vil både turisme og forretningsreiser falle. Hotellbransjen tilbyr et produkt som ikke kan lagres, noe som gjør at man vil være avhengig av smidighet og kunne endre strategi raskt. Ifølge Bjørnenak (2010) er hvilke tilpasninger som vil passe for ulike virksomheter noe som vil være sentralt i fremtidig forskning og det vil være interessant å se hvilke tilpasninger hotellbransjen har valgt.

Det finnes lite tidligere forskning på hotellnæringen og valg av styringsverktøy, men vi kan dra paralleller til Bjørnenak sin forskning på norske sparebanker ”Styringssystemer og lønnsomhet” (2013). Her undersøker han sammenhenger mellom de ulike styringsverktøyene, opplevd nytteverdi og lønnsomheten til sparebankene. Ettersom forskjellige styringssystemer tilbyr ulike egenskaper og hver enkelt bransje vil ha sine egne utfordringer, vil ingen systemer fungere som en universell løsning. Derfor er Bjørnenak (2013) forsiktig med å peke på en absolutt årsak-virkning men ser på dette som et sterkt utgangspunkt for videre forskning.

En annen viktig motivasjon for studien er at vi mener dette er et fagområde som være viktig for bedrifter i lang tid fremover og vil fortsette å være et mye diskutert tema.

Dette gjør at vi ønsker å stille følgende spørsmål: *Er det en sammenheng mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet ved norsk hoteller?*

Det er viktig å presisere at vi vil undersøke grad av bruk og ikke til hvilke formål styringsverktøyene brukes til. For å besvare forskningsspørsmålet velger vi en kvantitativ tilnærming der vi bruker en spørreundersøkelse som sendes ut til et utvalg av norske hoteller.

Deretter vil vi analysere svarene vi får fra hotellene mot regnskapsinformasjon levert av Proff Forvalt, som er en nettsjeneste som tilbyr regnskapsinformasjon om norske virksomheter.

For å kartlegge hva som er skrevet om temaet vårt har vi gjort litteratursøk i flere databaser og relevante tidsskrifter. Vi gjorde søk i biblioteksdatabasen Oria og bransjejournaler som International Journal of Hospitality and Tourism Administration, International journal of contemporary hospitality management og International journal of hospitality management. I søkene brukte vi søkeordene “management accounting” og “hotel”. Disse søkene ga oss en rekke treff, men ingen av treffene tok for seg sammenhengen mellom styringsverktøy og lønnsomhet.

I kapitlene som følger vil vi først presentere de forskjellige styringsverktøyene vi har valgt å fokusere på. Videre vil vi gjennomgå studiens vitenskapelige metode før vi avslutningsvis presenterer analyser og funn.

2. Teori

2.1 Styringsverktøy

Malmi og Brown definerer styring på følgende måte (Management controls);

“Management controls include all the devices and systems managers use to ensure that the behaviors and decisions of their employees are consistent with the organization’s objectives and strategies, but exclude pure decision-support systems” (Malmi & Brown, 2008, s.290).

Johanson og Madsen (2013) påpeker at denne definisjonen av styring vil innebære mer enn bare økonomisk styring ettersom den også trekker inn administrativ og kulturell styring som vil kunne erstatte eller komplementere økonomisk styring. Hansen (2006) definerer på sin side Management accounting model som et system av designkarakteristika (elementer) som benyttes for å forstå eller fange opp ulike sider av virkeligheten (jf. Bjørnenak & Olson, 1999). Hansen påpeker videre at begrepet har utviklet seg fra å tidligere ha fokus på kostnader, til nå å inkludere inntekter, ikke-finansielle tall og eksterne data. Vi vil videre bruke uttrykket ”styringsverktøy” for management accounting model.

styringsverktøy er et område som er viet stor oppmerksomhet innenfor både forskning og praksis. Grunnen til dette er at styringssystemer ses på som en viktig del av driften av en organisasjon. Et styringsverktøy skal hjelpe ledelsen til å ta beslutninger som gjør at de oppnår organisasjonens mål (Horngren, Datar & Rajan, 2012). Dette blir gjort ved at man får tilgang til informasjon rundt sentrale aktiviteter i organisasjonen som for eksempel økonomiske nøkkeltall, innovasjon, effektivitet og kundeinformasjon. Dette gir ledelsen innsikt som kan assistere dem i planlegging og kontroll av aktiviteter (Kaplan & Atkinson, 1998).

Vi tar utgangspunkt i de styringsverktøyene Bjørnenak benyttet i sin undersøkelse av norske sparebanker (Bjørnenak, 2013), siden vi ser disse som like aktuelle for hotellbransjen. Disse

er tradisjonelt budsjett, benchmarking, aktivitetsbasert kalkulasjon, kundelønnsomhetsanalyse, balansert målstyring, beyond budgeting og rullerende prognoser. I tillegg inkluderes styringsverktøy vi mener er relevante for hotellbransjen. Styringsverktøyene vi inkluderer er target costing, total quality management, revenue management og value creation model.

Vi velger å ta med alle disse styringsverktøyene fordi hotellbransjen tilbyr et komplekst produkt, og et vellykket hotell er avhengig av å styre etter flere dimensjoner. Styringsverktøyene budsjett, rullerende prognoser og benchmarking kan sikre hotellene en overordnet oversikt over kommende inntekts- og kostnadsstrømmer og kontrollere hvordan hotellets resultater er i forhold til deres nærmeste konkurrenter. For å oppnå optimale inntekts- og kostnadsstrømmer er kundelønnsomhetsanalyse, revenue management, target costing og aktivitetsbasert kalkulasjon aktuelle styringsverktøy å ta med i studien. Ettersom kundenes opplevelse av produktet er av stor betydning, anses styringsverktøy som vektlegger denne dimensjonen som viktig. Styringsverktøy som total quality management, value creation model og balansert målstyring har til felles at de sikrer et fokus utover det finansielle og implementerer viktige måltall for kundetilfredshet, læring, hva som er verdiskapende aktiviteter og hvilke egenskaper ved produktet kundene verdsetter. Det siste styringsverktøyet er beyond budgeting. Beyond budgeting har vært mye diskutert i nyere tid. Dette er et styringsverktøy uten et bestemt rammeverk, men har fokus på å avskaffe budsjett og desentralisering av beslutningsmyndighet og øke lønnsomheten gjennom å kvitte seg med det negative effektene av budsjett.

De forskjellige styringsverktøyene vi har valgt fungerer på forskjellige nivåer i virksomheten. Bjørnenak deler de opp i strategisk nivå, administrativt nivå og operativt nivå. På det strategiske nivået vil utvikling, implementering og kommunikasjon av strategi stå sentralt. På det administrative nivået bestemmes hvordan oppfølging av ressursbruk og måling av prestasjoner skal gjøres, mens oppfølging av virksomhetens arbeidsprosesser ligger under det operative nivået (Bjørnenak 2003). De styringsverktøyene vi har valgt fungerer hovedsakelig på strategisk og administrativt nivå.

I de neste kapitlene vil vi presentere de forskjellige styringsverktøyene i en så kronologisk rekkefølge som mulig. Dette har vi gjort for å kunne vise hvordan nye styringsverktøy har

oppstått og andre har blitt videreutviklet som følge av den tiden man befant seg i og den debatten som eksisterte på dette tidspunktet.

2.1.1 Tradisjonelt budsjett

I 1922 fremmet James McKinsey behovet for budsjetter i det private næringsliv. Budsjetter hadde tidligere kun blitt brukt i det offentlige (McKinsey, 1922).

Det finnes mange forskjellige definisjoner på hva et budsjett er. En av definisjonene kommer fra Horngren; *"A budget is (a) the quantitative expression of a proposed plan of action by management for a specified period and (b) an aid to coordinate what needs to be done to implement that plan"* (Horngren et al. 2012 s.206).

Budsjettet har en rekke forskjellige funksjoner. Budsjettet bidrar med planlegging ved at man legger en plan for ressursforbruk, inntekter og kostnader for den kommende perioden.

Budsjettet skal gi virksomhetens mål størst mulig gjennomførbarhet (Hoff, 1998).

Planleggingsprosessen skal klargjøre resursmessige-, funksjonelle- eller tidsmessige sammenhenger i bedriften som danner grunnlaget for videre koordinering. Budsjettet har en kommunikasjonsfunksjon ved at den skaper en felles forståelse av målene hos ledelsen og de ansatte (Horngren et al., 2012).

Budsjettet kan motivere de ansatte på forskjellige måter. Hoff viser til eierskapsfølelsen av å være delaktig i budsjettprosessen og av å bli gitt myndighet og ansvar for gjennomføringen som sterkt motiverende (Hoff, 1998). På den andre siden viser forskning at frykten for å feile kan være sterkt motiverende. Dermed blir et utfordrende budsjett et motivasjonsverktøy, der ansatte jobber hardere for å unngå å feile (Horngren et al., 2012). Budsjettet klargjør fordelingen av ressurser og tidsmessige sammenhenger og viser hvordan bedriften ønsker å definere ansvarsområdene til de forskjellige avdelingene. Dette kan gjøres tydeligere ved å lage egne delbudsjetter ved hver avdeling. Gjennom denne defineringen av ansvar skapes en delegering av de arbeidsoppgavene som skal til for å gjennomføre budsjettmålene. Bedriftens samlede ressursgrunnlag og underliggende analyser legges til grunn ved allokering av ressurser. Ressursene må fordeles slik at bedriften presterer best mulig, slik at bedriften klarer å oppnå avkastningskravet satt av bedriftens aksjonærer.

Avslutningsvis brukes budsjettet til oppfølging og kontroll av fremdriften og utviklingen i løpet av budsjettperioden. Dette momentet er avgjørende skal budsjettet ha en effekt som et aktivt styringsverktøy. Avviksanalyser fokuserer på hva som ikke skjedde i henhold til budsjettet, enten avviket er positivt eller negativt, slik at bedriften kan iverksette korrigerende tiltak (Hoff, 1998).

Kritikken mot budsjett har økt de siste tiårene. Bjørnenak (2013) deler kritikken opp i tre hovedkategorier. Han knytter kritikken til budsjetteringsprosessen, påvirkning budsjett har på atferd og hvordan budsjettet mangler forankring i virksomhetens strategi.

Kritikken mot prosessen handler om hvor tid- og ressurskrevende det er å lage budsjett. I en global studie fra 1999 viste det seg at økonomiavdelingen brukte 79% av tiden på ikke-verdiskapende aktiviteter og kun 21% av tiden sin på å faktisk analysere selskapets data (Hope & Fraser, 2003). Videre er kritikken knyttet opp mot de negative konsekvensene budsjettet har på individuell og organisatorisk atferd. Ledere og avdelinger ønsker alle å nå sine mål, de vil derfor diskutere ned budsjettallene slik at de enklere kan nås. Slik atferd kalles ”gaming”. Videre oppstår uønsket atferd i sammenheng med Ratchet-effekten. Bruker avdeling mindre ressurser enn budsjettet, vil de i neste års budsjett bli tildelt tilsvarende mindre ressurser. Det samme gjelder på inntektssiden. Gjentar prosessen seg over tid vil budsjettmålene etter hvert bli umulig for avdelingene å oppnå. Dermed blir det viktigere å akkurat tilfredsstill budsjettmålet enn å faktisk oppnå best mulig resultat.

Både Bjørnenak (2013) og Hope og Fraser (1999) kritiserer budsjettet for manglende forankring i virksomhetens strategi. Under budsjettprosessen blir det ofte fokusert på kostnadsbesparelse framfor utvikling og vekst. Med fokus på kostnadsredueringer vil bruk av budsjett føre til en rigid planlegging og inkrementell tankegang hos ledelsen. Dette vil kollidere med strategier om vekst eller utvikling i virksomheten. Beslutningen om å benytte seg av en videreføring av fjorårets budsjetter med justeringer kan ikke sies å være i samsvar med dagens konkurransepregede og dynamiske marked (Hope & Fraser, 2003).

2.1.2 Benchmarking

Benchmarking er en prosess der virksomheter sammenligner egne prestasjoner innen de områder som er viktigst for dem mot beste praksis. Sammenligningsgrunnlaget kan være konkurrenter, virksomheter med lignende prosesser eller andre interne avdelinger.

Gjennom å identifisere beste praksis vil virksomhetene finne ut hvordan de gjør det i forhold til de virksomheten sammenligner seg mot og benytte dette som utgangspunkt for videre beslutninger (Hoff, 2004). Ved å benytte beste praksis som en standard vil ledelsen i virksomheten vite at de er konkurransedyktige hvis de klarer å oppnå denne standarden (Horngren et al., 2012). Watson presenterte i 1993 en modell som tidfestet førstegenerasjons benchmarking til starten av 1940-tallet, modellen viser at benchmarking har gjennomgått flere stadier i takt med at tilgangen på informasjon har økt (Anand & Kodali, 2008). Til tross for dette kom ikke benchmarking inn i sentrale lærebøker før tidligst i 1996 (Hansen, 2006).

Bruk av benchmarking som styringsverktøy kan forebygge noen av budsjettets problemer. Dette gjelder særlig ved bruk av relative prestasjonsmål (Hope & Fraser, 2003). Ikke-kontrollerbare faktorer rammer alle likt, slik at man får et bedre grunnlag for å evaluere en leders handlinger eller en avdelings resultat. Benchmarking blir av mange sett på som en et godt supplement til budsjett for å motvirke budsjettets negative konsekvenser (Horngren, Datar, Rajan & Ittner, 2009).

Det er knyttet noen problemer til det å benytte seg av benchmarking. Hovedproblemet vil ofte være å finne passende "benchmarker". Det er viktig at de man sammenligner seg med er sammenlignbare ved at de for eksempel har lignende strategier, prising av varelager og avskrivningsmetoder (Horngren et al., 2012). Hvis de man sammenligner seg med ikke er sammenlignbare vil resultatene man får kunne være misvisende. Hvis et selskap som ønsker å være kostnadsleder sammenligner seg med en virksomhet som har valgt en differensieringsstrategi vil ikke dette gi en korrekt analyse.

Benchmarking var et viktig verktøy i strategien til Svenske Handelsbanken da de avskaffet budsjetter under Jan Wallander, hvor de la fokus på å være bedre enn snittet av konkurrentene sine (Wallander, 1999; Bogsnes, 2012).

2.1.3 Target costing

“Target costing is primarily a technique to strategically manage a company’s future profits”
(Cooper & Slagmulder, 1999, s.1)

Uttrykket target costing har sin opprinnelse fra japanske ”Genka Kikaku” som er en ledelsesstil med fokus på kostnadsplanlegging og ble tatt i bruk av Toyota allerede i 1965 (Gagne & Discenza, 1995). Target costing behandler kostnaden som en input, i stedet for et resultat av aktivitet. Metoden bruker estimert salgspris på produktet, subtrahert ønsket profittmargin, som grunnlag for målkostnad og utgangspunkt for videre avgjørelser. Nøkkelen i den videre prosessen blir å utvikle produktet slik at det oppfyller kundenes behov innenfor den satte målkostnaden. Target costing-prosessen innebærer tre nivåer som påvirker hverandre og utgjør styringsgrunnlaget og bakgrunnen for prisestimatet. De tre nivåene markedsdrevet-, produkt nivå- og komponent nivå utgjør target costing.



Figur 2.1: Target costing (Cooper & Slagmulder, 1999, s.2)

Første steg er å analysere markedet hvor man ønsker å introdusere produktet og estimere kundenes betalingsvillighet, som gir estimert salgspris. Det er viktig å ta hensyn til konkurrentenes prisnivå på lignende varer eller tjenester (Horngren, 2012). Når man trekker fra ønsket profittmargin får man et estimert beløp på tillatte kostnader for produktet, kalt målkostnad. I det neste steget i prosessen tar produktdesignerne over. Deres oppgave blir å skreddersy produktet eller tjenesten etter de spesifikasjoner som ønskes av markedet uten at kostnadene overstiger målkostnaden. Når produktets målkostnad er bestemt kan designerne avgjøre målkostnaden for hver enkelt komponent. Ved å spesifisere komponentkostnaden overføres deler av kostnadspresset over til underleverandørene (Cooper & Slagmulder, 1999).

Gitt dagens konkurransepregede omgivelser kan en slik tilnærming føre til rask kostnadsreduering, effektivt øke bedriftens markedsandeler og sørge for at kun lønnsomme produkter blir lansert. Metoden må imidlertid brukes forsiktig, et for optimistisk estimat på målkostnad og komponentkostnad kan føre til at ansatte og ledere blir satt under et urealistisk press og at underleverandørene føler seg overkjørt. Metoden blir kritisert for å ofte kun fokusere på direkte kostnader og at indirekte kostnader ikke blir tatt med i diskusjonen (Everaert, Loosveld, Van Acker, Schollier & Sarens, 2006). Faren ved target costings gyllne regel, “the target cost should not be exceeded” (Everaert et al., 2006) er at målkostnadene fort kan hemme kvalitet og utvikling.

2.1.4 Total quality management

Total quality management (TQM) tar sikte på å forbedre driften i alle ledd for å levere produkter eller tjenester som innfrir kundens forventninger. Ved bruk av TQM vil virksomheten designe et produkt som skal møte kundens behov, oppnå høy kvalitet gjennom hele verdikjeden og i alle virksomhetens aktiviteter (Horngren et al., 2012).

For at implementeringen av TQM skal være vellykket, må det skje endringer i de fleste nivå i virksomheten. Overgangen til TQM må tydelig vises fra toppledelsen. Toppledelsen må gi et inntrykk av at de går inn for å ta fullt ansvar for kvaliteten på deres produkter og tjenester. En slik tilnærming er viktig for å motivere de ansatte til å følge opp kvalitetskravet i det daglige. Virksomhetens forhold til deres kunder må bære preg av at det er kundenes behov og deres tilfredshet som står høyest. På samme måte som virksomhetens egne ansatte må verdsette kvalitet, må det samme gjelde for leverandører. Kvalitet må settes høyere enn pris i utvelgelsen av leverandører og formelt samarbeid mellom virksomheten og leverandør oppfordres slik at begge parter bidrar til høyest mulig kvalitet.

En implementering av TQM vil bety mye for virksomhetens stryking av ansatte. I ledelsen av de ansatte bør man ha fokus på å drive opplæring, slik at de ansatte har kunnskapen til å behandle saker selvstendig når de skulle oppstå. I bransjer med sterkt kundefokus blir dette sett på som ekstra viktig, der kundene som oftest ønsker umiddelbar hjelp eller service. Desentralisering av beslutningsmakt gis fra ledelsen slik at ansatte får muligheten til å ta beslutninger på vegne av virksomheten. Det bør fokuseres på å bygge en positiv relasjon

mellom den enkelte ansatte og arbeidsplassen. Klarer virksomheten å bygge lojalitet blant de ansatte, stolthet i arbeidet og et felles fokus på virksomhetens mål, vil de ansatte prestere bedre fordi de bryr seg om arbeidsplassen.

Som et kontrollsystem trenger TQM et bredt spekter av nøkkelindikatorer for å måle og presentere kvalitetsmålingene. De ansatte bør få kontinuerlig tilbakemelding på kundetilfredshet, svinn og mengde gjenarbeid (Martínez-Lorente, Dewhurst & Dale, 1998).

Det har også blitt rettet noe kritikk mot TQM. Mye av denne kritikken tar opp problemer knyttet til implementeringen av TQM. Kravet om at alt skal gjøres riktig første gang og minimering av gjenarbeid kan føre til en veldig lav risikovillighet i organisasjonen og virke negativt på innovasjon. Det tas også opp at det kan være vanskelig å innføre TQM uten at den påvirker bunntinjen (Reshef, 2015).

2.1.5 Aktivitetsbasert kalkulasjon

Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) er et styringssystem som er blitt utviklet for å sikre en mer nøyaktig måte å fordele indirekte kostnader og kostnader fra støtteaktiviteter til hovedaktiviteter (Kaplan & Atkinson, 1998).

Metoden fremstilles som løsningen på mange av problemene knyttet til selvkost- og bidragsmetoden som for eksempel å fordele for lite eller for mye kostnader til et produkt eller en tjeneste, som kan føre til krysssubsidiering og prioritering av ulønnsomme produkter. Ifølge Bjørnenak er ABC en av de viktigste styringsinnovasjonene i nyere tid (Bjørnenak, 1997).

ABC har tiltrukket seg stor interesse etter den oppstod sent på 1980-tallet, noe som blir tydeliggjort gjennom det store antallet artikler som er blitt publisert om temaet på 1990-tallet frem til 2000 (Bjørnenak & Mitchell, 2010). Problematikken knyttet til fordelingen av kostnader er et av de mest diskuterte temaene i regnskapsfaget de siste 100 årene. På starten av 1900-tallet var hovedfokuset hvordan man skulle registrere kostnader på ulike kostnadssteder og hvordan man i ulike steg skulle fordele dette til forskjellige kostnadsbærere. Her var Dag Cowards "Kostnadsregning i industribedrifter" (1944) et av hovedverkene for denne perioden. På 1950- og 60-tallet ble kritikken av kostnadsfordelinger

hyppigere og hovedargumentet var at man hadde et for sterkt fokus på fordeling av irrelevante kostnader, særlig med vekt på at fordelingen av faste kostnader gir et feil lønnsomhetsbilde. På slutten av 80-tallet økte igjen fokuset på rasjonelle argumenter for fordeling av indirekte kostnader med Robert Kaplan og John Shank som sentrale skikkelser. Nå begynte undervisningsinstitusjoner å gjeninnføre de tyske fordelingsmodellene fra begynnelsen av 1900-tallet, nå under navnet ABC (Bjørnenak, 2005).

ABC utvikler kostnadssystemet ved å kategorisere individuelle aktiviteter som de grunnleggende kostnadsobjektene. En aktivitet kan være en oppgave eller en arbeidsenhet med et spesifikt formål – for eksempel produktdesign, maskinoppsett, eller distribusjon. ABC identifiserer aktiviteter i alle ledd av verdikjeden og kalkulerer kostnader for aktivitetene og deretter fordeles kostnadene til kostnadsobjekter (produkter eller tjenester) etter forbruk av kostnadsdrivere (Horngren et al., 2012). Dette fører til at antall kostnadsgrupper øker sammenlignet med tidligere kalkyler.

Det økte antall kostnadsgrupper har gjort at man har valgt å dele kostnadsgruppene inn i et kostnadshierarki. ABC-systemer benytter seg vanligvis av et kostnadshierarki med fire nivåer; bedriftsnivå, produktnivå, serienivå og enhetsnivå (Horngren et al., 2012).

Måten man benytter kostnadsdrivere på i ABC har gitt inspirasjon til activity based budgeting. Dette er en form for budsjettering der man fokuserer på de budsjetterte kostnadene til hver aktivitet man trenger for å produsere produktet eller tjenesten og deretter hvor mange enheter man trenger. Dette vil gi muligheter for å optimalisere prosesser og gi en bedre oversikt over hvor store ressurser hver enkelt underavdeling vil trenge (Horngren et al., 2012). Dette setter ledelsen i en bedre posisjon til å ta bedre valg ettersom de har mer detaljert informasjon å ta beslutninger på bakgrunn av.

Det har også blitt videreutviklet en ledelsesstil basert på ABC som kalles for activity based management. Dette er en metode der man benytter seg av den informasjonen ABC bidrar med til å forbedre kundetilfredshet og lønnsomhet. Dette kan inkludere beslutninger innen prissetting, produktmiks, kostnadsreduksjon, prosessforbedringer og produktdesign (Horngren et al., 2012).

I de senere årene har det oppstått en del kritikk mot ABC. Kritikken går ut på at ABC ikke klarer å fange opp kompleksiteten i driften, tar for lang tid å implementere og er for dyrt å opprettholde. Som et svar på dette kom Kaplan og Anderson (2004) med en versjon av ABC de mente var tilpasset til å løse disse problemene, kalt tidsdrevne ABC. Grunnideen er at selskapet beregner hvor mye ressurser som kreves av hver transaksjon, produkt eller kunde istedenfor å først fordele kostnader på aktiviteter og deretter til produkter eller kunder. Dette medfører at kun to ting trengs å beregnes - kostnad per tidsenhet (design, produksjon osv.) og hvor mange tidsenheter man trenger for å produsere produktet eller tjenesten (Kaplan & Anderson, 2004).

Mens ABC fokuserer på å fordele kostnader mest mulig presist til kostnadsobjekter har man i ettertid tatt dette videre og fokusert på kostnader og inntekter knyttet til hver enkelt kunde eller kundegruppe – dette kalles for kundelønnsomhetsanalyse.

2.1.6 Kundelønnsomhetsanalyse

”The reporting and analyses of revenues earned from costumers and the cost incurred to earn those revenues” (Horngren et al., 2012, s.870).

Sentralt i en bedrifts inntektsskapning står kunden. Alle kunder skaper inntekter, men ikke alle skaper positivt resultat. Å registrere inntekter og kostnader ned til kundenivå gir innsikt i hvilke kunder som bidrar mest til bedriftens resultat. Like viktig viser analysen hvilke deler av arbeidet som gir best avkastning i forhold til ressursbruk. Å skille ut hvilke kunder som bidrar med positivt resultat hjelper ledelsen på flere områder. Først og fremst hvilke kunder de bør verdsette høyest og skape et solid forhold til, men også hvilke kunder de bør endre tilnærming til for å forbedre lønnsomheten (Horngren et al., 2012).

Kundelønnsomhetsanalysen er et steg videre fra ABC som oppstod sent på 1980-tallet. Etter at det ble akseptert å dele kostnadene på de forskjellige aktivitetene etter hvor ressurskrevende de var, ble det naturlig å gjøre samme analyse av kundene. Hver kunde krever forskjellig mengde service, har ulikt antall ordrer og ordrestørrelse og dette vil påvirke lønnsomheten deres (van Raaij, Vernooij & van Triest, 2003).

Kundelønnsomhetsanalysen avslører muligheter for target costing og andre profittforbedrende styringsverktøy. Forskning av Cooper & Kaplan (1991) viste at ved noen bedrifter utgjorde 20% av kundene 225% av profitten mens de resterende 80% var ulønnsomme. På denne måten gir analysen informasjon som kan brukes til å forbedre beslutningstaking i bedriften rundt prising, bonus- og rabattordninger og slik kunne øke lønnsomheten. Kunderangering på bakgrunn av analysen gir bedriften en mulighet til lettere å fordele ressurser til kundene. Dette gjør at de mest lønnsomme kundene prioriteres mens de mindre lønnsomme blir utviklet til å oppnå økt lønnsomhet eller sendt videre til konkurrenter (van Raaij et al., 2003).

Kundelønnsomhetsanalysen gir en bedre innsikt i bedriftens risikofordeling. Det vil oppfattes som negativt å knytte for mye av bedriftens profitt opp mot et lavt antall kunder. Risikoen ligger i å bli for avhengig av disse kundene til å subsidiere, ulønnsomme kundene. Ved tilfeller med høy avhengighet kan bedriften velge å fokusere på de mest lønnsomme kundene og/eller fokusere på korrigerende tiltak overfor ulønnsomme kunder (van Raaij, 2005).

For brukere av kundelønnsomhetsanalysen er det viktig å kjenne dens begrensninger. Analysen er ikke bedre enn kostnadsmodellen som er brukt. Kostnadsmodellen håndterer historisk data og bør behandles deretter. Videre er det viktig at ledelsen ikke forkaster kunder som har negativ lønnsomhet, men heller fokuserer på muligheter for å skape merinntekter eller endre atferd hos disse kundene (van Raaij, 2005).

Et styringsverktøy som bygger på mange av de samme prinsippene som kundelønnsomhetsanalysen er revenue management.

2.1.7 Revenue management

”The application of disciplined tactics that predict consumer behaviour at the micro-market level” that will “maximise product availability and price” in order to maximise revenues.”
(Burgess & Bryant, 2001, s.144).

Revenue management (RM) er en tilnærming til styring som handler om å selge den riktige tjenesten eller produktet til den riktige kunden, på det riktige tidspunktet, til den riktige prisen. På denne måten vil RM bidra med en optimalisering av inntektsstrømmene til virksomheten. Dette styringsverktøyet er ofte brukt i bransjer der det ikke er mulig å lagre

overskuddskapasitet eller ubrukte ressurser. Kapasiteten vil være fastsatt og virksomheten har høye faste kostnader og lave variable kostnader. To slike eksempler vil være flyselskap og hotell. Verken hotellet eller flyselskapet kan lagre ubrukt kapasitet til en senere anledning, ettersom natten kommer og går og flyet reiser uavhengig om flyet fullt. Slike bransjer ønsker derfor en høy kapasitetsutnyttelse. På samme måte er det få ekstra kostnader som skal til for å ha med en ekstra passasjer på flyet eller å gjøre klart et ekstra rom. Kostnadene er hovedsakelig knyttet til faste kostnader som er uavhengig av antall rom eller seter som er booket. Et hotell må betale renter, strøm, resepsjon og generelt vedlikehold uavhengig av hvor mange som bor på hotellet hver enkelt natt. Akkurat som flyene til flyselskapet må leies eller avskrives, fylles med drivstoff og ha ansatte om bord uavhengig av hvor mange som flyr med den enkelte flygning (Burgess & Bryant, 2001).

Revenue management kan spores tilbake til 1970-tallet i USA da flyreiseindustrien ble deregulert. Etter dereguleringen stod flyselskapene mye friere til å ta de prisene de ønsket og dermed oppstod muligheten for å segmentere og prisdiskriminere kundene sine. I flybransjen finner man et tydelig bevis på hvor viktig det er å mestre dette aspektet. People Express var et flyselskap som etter dereguleringen begynte å tilby lavprisbilletter til sine passasjer. Med en kostnadsstruktur som var betraktelig bedre enn sine konkurrenter tilbød de lavere priser enn andre flyselskaper. Dette førte til at People Express hadde stor suksess de første årene og begynte å spise seg inn på markedsandelene til de større og mer etablerte flyselskapene. Et av disse selskapene var American Airlines, som nå så seg nødt til å gjøre noe. Med et betraktelig mer avansert bookingsystem hadde American Airlines tilgang på mer detaljert informasjon om kundene sine og deres bookingmønster. Dette gjorde at de kunne tilby lavprisbilletter på samme prisnivå som People Express, men for å få tilgang til disse billettene var man nødt til å bestille minst 21 dager på forhånd. Dette gjorde at American Airlines sørget for at det var kun de mest prissensitive kundene som valgte dette alternativet. I tillegg til dette passet de på å kun selge så mange billigbilletter at de fremdeles hadde kapasitet til å ta imot kunder som var villig til å betale en høyere pris. American Airlines lanserte dette systemet i 1985, People Express med sitt enklere bookingsystem klarte ikke å bygge opp noe lignende og i 1986 gikk de konkurs. American Airlines klarte å snu en trend der de ble utkonkurrert på pris av et selskap med lavere kostnader, med god bruk av Revenue management (Cross, 1995).

Revenue management har noen av de samme svakhetene som kundelønnsomhetsanalysen i form at den er avhengig av store mengder informasjon om forbrukeren. Trenden med å hente

ut informasjon om forbrukere er også et kontroversielt tema med tanke på personvern. Styringsverktøyet blir også kritisert for å være krevende å implementere (Burgess & Bryant, 2001).

2.1.8 Balansert målstyring

Balansert målstyring er et verktøy for evaluering av prestasjoner som benytter seg av både korte og langsiktige, finansielle og ikke-finansielle måltall (Kaplan & Norton, 1996).

Balansert målstyring ble presentert av Robert S. Kaplan og David P. Norton i deres artikkel ”The balanced scorecard – Measures that drive performance” (1992). I artikkelen tar de opp målingsproblemer ved at en organisasjons målingssystemer vil påvirke oppførselen til ledere og ansatte. Tradisjonelle regnskapsmål som return on investment (ROI) og earnings per share (EPS) vil for eksempel ikke kunne reflektere innsatsen når det kommer til forbedring, læring og innovasjon. Dette kan føre til at dette ikke blir prioritert (Kaplan & Norton, 1992).

Kaplan og Norton påpeker at de tradisjonelle finansielle prestasjonsmålene fungerte bra i den industrielle æraen, men at de i dagens situasjon ikke er tilstrekkelig. De fant gjennom sitt arbeid med tolv selskaper at det gikk å kombinere et fokus på finansielle og operasjonelle mål og dermed få en mer balansert oversikt over virksomhetens prestasjoner. Kaplan og Norton bruker sammenligningen med et fly der man benytter seg av mange forskjellige måleinstrumenter for å navigere flyet og mener at på samme måte trenger ledelsen i et firma muligheten til å observere prestasjoner på flere områder samtidig (Kaplan & Norton, 1992).

Balansert målstyring fokuserer på fire perspektiver - finansielt, kunder, interne prosesser og innovasjon og læring. Dette skal sørge for at man får både langsiktige og kortsiktige mål i tillegg til at man ikke får en for stor informasjonsmengde å behandle. Dette gir oss det balanserte målekortet (Kaplan & Atkinson, 1998) som tvinger ledelsen til å fokusere på en håndfull av de mest kritiske målene (Kaplan & Norton, 1992).

Hovedfokuset til balansert målstyring er å knytte strategien opp mot evalueringssystemet, og styrke forholdet mellom operasjonelle og strategiske mål (Kaplan & Norton, 1996). Balansert målstyring kan bidra til delegering av ansvar og beslutningsmyndighet, den kan også ha en motiverende effekt hos de ansatte ettersom styringsverktøyet vektlegger både finansielle og

ikke-finansielle faktorer ved evalueringer (Kaplan & Norton, 1996). Dette kan være noe av årsaken til at balansert målstyring har oppnådd den forholdsvis store utbredelsen den har i dag (Madsen, 2012).

Når det kommer til kritikken av balansert målstyring er et moment at mange av tallene i målekortet baserer seg på fortiden og dermed raskt vil miste sin relevans. Utviklingen og bruken av balansert målstyring krever også mye tid og ressurser og kan være svært komplisert (Ax & Bjørnenak, 2005).

2.1.9 Beyond budgeting

Beyond budgeting har til forskjell fra andre styringsverktøy som budsjett og balansert målstyring sin opprinnelse i praksis og ikke i akademia. Hope og Fraser blir beskrevet som beyond budgetings fedre (Becker, Messner & Schäffer, 2010) og er grunnleggerne av Beyond Budgeting Round Table (BBRT). De har vært sterke i sin kritikk av budsjettet som styringsverktøy, noe som illustreres av titlene på artikler de publiserte på slutten av 90-tallet og starten av 2000-tallet. Titler som "Budgets: The hidden barrier to success (...)" (1999), Figures of hate (2001), og "Who needs budgets?" (2003) maler et mørkt bilde av budsjettet som styringsverktøy.

Begrepet oppsto ikke før i 1997 når Hope og Fraser dannet "Beyond Budgeting Round Table". Formålet med BBRT var å skaffe mer informasjon om styring av virksomheter uten budsjetter. De samlet en rekke bedrifter som ønsket å få mer informasjon om denne styringsformen og i 1998 var 33 bedrifter med i BBRT og det har stadig kommet til nye selskaper.

Det finnes ingen tydelig definisjon på beyond budgeting, den har ingen klar teknisk kjerne eller løsning, men grunntanken er å fjerne budsjettet og heller styre med andre verktøy (Bjørnenak & Kaarbøe, 2013, s.223-240). Hovedtanken er at beyond budgeting skal øke lønnsomheten ved å fjerne de negative effektene budsjett fører med seg. Disse blir presentert av BBRT i en liste over ti problemer med budsjettering (Beyond budgeting round table, 2013):

1. Budgeting prevents rapid respons

2. Budgeting is too detailed and expensive
3. Budgeting is out of date within a few month
4. Budgeting is out of kilter with the competitive environment
5. Budgeting is divorced from strategy
6. Budgeting stifles initiative and innovation
7. Budgeting protects non-value adding costs
8. Budgeting reinforces command and control
9. Budgeting demotivates people
10. Budgeting encourages unethical behaviour and increases reputational risk

Mens mange av de tidlige ”løsningene” i relevance lost debatten var verktøy som kunne implementeres i tillegg til de styringssystemer man allerede hadde, er beyond budgeting noe nytt i form av at man fjerner budsjettet. Dette kan sees i sammenheng med at det på 1980-tallet og 1990-tallet oppsto en rekke nye styringssystemer som gjør at muligheten til å klare seg uten budsjetter er blitt betraktelig bedre.

Budsjettkritikk i seg selv er ikke noe nytt. Argyris (1952), Barrett & Fraser (1977), Churchill (1984) og Merchant (1985) er alle eksempler på kritikere av budsjett lenge før Beyond budgeting oppstod. Parker (2002) beskriver kritikken som ble rettet mot budsjettet mellom 1930- og 1940-tallet og peker på at det er de samme begrensningene som blir beskrevet av beyond budgeting tilhengere 60 år senere. En annen sentral skikkelse i kritikken mot budsjetter er Jan Wallander, tidligere direktør i Svenske Handelsbanken. Under Wallanders ledelse forkastet banken budsjett på 1970-tallet og oppnådde stor suksess med dette. Wallander skrev senere boken ”Budgeten – ett onödigt ont”, som er et sentralt verk fra perioden hvor beyond budgeting bevegelsen oppstod.

Det har kommet en del kritikk mot beyond budgeting. Et moment i kritikken går på at dersom problemene knyttet til budsjett hadde vært så store og fordelene ved beyond budgeting tilsvarende positive, hvorfor har ikke spredningen vært større? Libby og Lindsay sin undersøkelse viser at spredningen av beyond budgeting er forholdvis lav. Flere studier har prøvd å forklare dette og det viser seg at selv om mange anerkjenner svakheter med budsjettet, ønsker flertallet av respondentene heller å forbedre budsjettet enn å forlate det fullstendig (Libby & Lindsay, 2010;).

Beyond budgeting har også mottatt kritikk for å alltid sverge til en desentralisert organisasjonsstruktur. Det finnes allerede masse teori rundt dette temaet som mener at hvilken organisasjonsstruktur som er mest hensiktsmessig vil avhenge av mange forhold og at desentralisering ikke alltid vil være den beste løsningen (Hansen, Otley & van Der Stede, 2003).

2.1.10 Rullerende prognoser

Under forhold med stor usikkerhet og raske endringer i de økonomiske utsiktene vil tradisjonelt budsjett gi en lite troverdig representasjon av den kommende perioden. I slike situasjoner kan bedrifter benytte seg av rullerende prognoser, ofte kalt både rullerende- eller kontinuerlige budsjetter. Med et slikt styringsverktøy oppnår bedriften smidighet og tilpasningsdyktighet ved å kontinuerlig justere budsjettene sine (Lorain, 2010).

For å unngå forvirring med tradisjonelt budsjett vil vi forholde oss til dette styringsverktøyet som rullerende prognoser. I praksis fungerer styringsverktøyet likt som tradisjonelt budsjett, men med en vesentlig forskjell. Med rullerende prognoser setter man opp et budsjett for en bestemt periode og kontinuerlig justerer og utvider basert på nye økonomiske analyser. Eksempelvis kan det fungere med et 18 måneders perspektiv med justeringer og en ny utvidelse hvert kvartal (Horngren et al., 2012). I noen virksomheter oppdateres ikke prognosene ved fastsatte tidspunkter men heller når de opplever en relevant hendelse i forhold til virksomheten. Denne underkategorien kalles ofte dynamiske prognoser (Bogsnes, 2012).

For å at analysene skal være effektive holdes fokuset på noen få utvalgte nøkkelindikatorer. Valget å basere analysene på relativt få nøkkelindikatorer gjør at analysen kan utarbeides på noen dager, noe som holder kostnadene nede sammenlignet med en tradisjonell budsjettprosess. Virksomheter bruker ofte rullerende prognoser som et supplement til tradisjonelt budsjett, som et verktøy for å effektivisere beslutningsprosesser og forbedre bedriftens økonomistyring og ledelse. Når det benyttes i tillegg til budsjett, kan den økte ressursbruken gjøre implementeringen ulønnsom (Lorain, 2010).

En svakhet ved rullerende prognoser er at den økte målefrekvensen kan øke den totale arbeidsmengden for kontrollerne, spesielt hvis det benyttes sammen med tradisjonell

budsjettvirksomhet. Estimeringene som gjøres kan fort også minste sin legitimitet når de revideres og endres opptil flere ganger i året. For mellomlederne i virksomhetene vil dette bety at de stadig må endre retning for arbeidet som gjøres på deres avdeling. Dette kan føre til lavere effektivitet og ugunstig utnyttelse av resurser (Bergstrand, 2009).

2.1.11 Value creation model

I dagens situasjon hvor det finnes et stort antall tilbydere og det er veldig lett for kundene å sammenligne de med hverandre vil det være viktig å møte kravene til forbrukerne. Det blir derfor viktig å kjenne sine kunder og deres behov. Dette gjør at man vil ha mulighet til å tilpasse tilbudet og dermed skape økt verdi for kjøperen. Den økte oppfattede verdien gjør at virksomheten kan ta en høyere pris og skape kundelojalitet. Dette er særdeles viktig i flere bransjer ettersom det å skaffe seg nye kunder er betraktelig dyrere enn å holde på sine eksisterende. Value creation modell (VCM) kartlegger hva som skaper verdi for kundene og hva som ikke gjør det, slik kan virksomheten fokusere på de aktivitetene som gir tilleggsverdi for kundene.

VCM ble formalisert i 2001 av C. J. McNair, R. Silvi og L. Polutnik i artikkelen "Cost management and value creation: the missing link" (2001). Verdimodellen knytter kundens nytteverdi av tjenesten opp mot pris og kostnader, noe modellene med fokus på kostnadsfordelingen ikke klarte. Målet er å maksimere betalingsvilligheten til kundene ved å sette seg inn i deres perspektiv (McNair, Silvi & Polutnik, 2001a).

Modellen deler kostnadene og aktivitetene opp i verdiskapende og ikke verdiskapende fra kundens perspektiv. Modellen presenteres som en sirkel bestående av fire nivåer. Det ytterste nivået er profitt, innenfor den er generelt tap og "bortkastet" profitt, nest innerst ligger virksomhetens verdiskapende aktiviteter og kostnader og helt innerst finner vi de aktivitetene som skaper verdi for kunden. Dette er aktiviteter direkte knyttet til den tjenesten eller det produktet kundene ønsker å kjøpe. Skal kjerneaktivitetene ha noe verdi, må de være rettet mot kundenes ønsker og behov. For hver krone brukt på kjerneaktivitetene vil kundens opplevde verdi øke og dermed også betalingsvilligheten øke med mer enn innsatsen. I nivået utenfor ligger aktivitetene som skaper verdi innad i virksomheten. Nivåets aktiviteter er ikke verdiskapende for kundene direkte, men når de mangler eller utføres dårlig vil dette påvirke

kundens oppfatning av virksomheten. Aktivitetene deles opp i tre kategorier og er virksomhetens støttefunksjoner, fremtidsrettede aktivitet som investering og forskning og de administrative funksjonene som lønnsavdelinger og annen møtevirksomhet.

I det nest ytterste nivå ligger all ”waste”, alt som fører til at virksomheten taper profitt. Her finner vi alt av ekstra arbeid. Nivået samler også opp alle kostnader knyttet til aktiviteter som tilfører produktet eller tjenesten flere egenskaper uten at det fører til høyere verdi for kunden. Ytterst i sirkelen ligger profittnivået. Dette nivået blir utsatt for trykk fra begge kanter. Internt virker de to nivåene innenfor som reduserende på profitten, mens eksternt vil konkurranse og redusert betalingsvillighet redusere virksomhetens profitt. Ved bruk av VCM kan man oppnå forbedret lønnsomhet gjennom å redusere ”waste” og bruke flere resurser på verdiskapende aktiviteter (McNair, Silvi & Polutnik, 2001b).

En tydelig svakhet med VCM er hvor kompleks modellen er og at den krever mye ressurser både ved implementering og vedlikehold. Det er også viktig at ledelsen er innforstått med at hva som anses som verdiskapende egenskaper ved produkt og tjenester endres hyppig og at en vellykket bruk av VCM krever stadige analyser (McNair et al., 2001).

2.2 Styringsverktøyene i hotellperspektiv

Her ønsker vi å sette de styringsverktøyene vi har presentert inn i et hotellperspektiv ved å presentere hvordan de kan benyttes i hotellbransjen. Vi vil skille styringsverktøyene etter deres fokusområde for å bedre kunne se hvordan de ulike styringsverktøyene kan utgjøre en forskjell i hotellenes daglige drift og forbedre deres lønnsomhet.

Som nevnt er hotell avhengig av å styre etter flere dimensjoner for å oppnå suksess. Hotellene har flere forskjellige styringsverktøy som kan tilby fokus på ulike områder. Ønsker hotellet kontroll over fremtidsplanene og tallfeste målene for den kommende perioden kan både tradisjonelle budsjetter eller rullerende prognoser benyttes. Tradisjonelle budsjetter tilbyr hotellene en detaljert og utfyllende oversikt over det kommende året, mens rullerende prognoser gir et stadig oppdatert estimat på en håndfull nøkkeltall. Felles har styringsverktøyene en funksjon som gir hotellet en mulighet til å kontrollere fremdriften

i forhold til planen. Begge metoder har som nevnt svakheter, men benyttet i passende situasjoner kan begge styringsverktøyene gi hotellene økt lønnsomhet gjennom sikker planlegging og evaluering av fremgang.

Videre kan hoteller oppnå økt lønnsomhet av å optimalisere inntekts- og kostnadsstrømmene. Styringsverktøyene kundelønnsomhetsanalyse, revenue management, target costing og aktivitetsbasert kalkulasjon kan tilby dette. Hotellet kan benytte KL og RM til å planlegge og optimalisere inntektsstrømmene. Styringsverktøyene tilbyr hotellet ulike måter å angripe samme problem. KL gir hotellet en detaljert oversikt over de ulike kundesegmentene og hvilke kundegrupper som er mest lønnsomme. Analysen kan brukes til å evaluere hotellets firmaavtaler og bedømme om de er verdt å videreføre eller om de bør endre vilkårene. Analysen viser hvilke kundegrupper som er ulønnsomme, men informasjonen bør brukes til å endre kundegruppens atferd fremfor å forkaste kundegruppen. Revenue management kan tilsvarende tilby hotellet en plan for å prisdiskriminere og kombinere ønskene om å selge rommene til høyeste mulig pris og unngå for mye ledig kapasitet. Med dagens tilgang på internettbaserte bookingaktører er en slik strategi enklere, men det gjør også prisforskjellene mer tydeligere. Hoteller som er tilgjengelig på slike tredjeparts bookingsider vil konstant få sine tilbud sammenlignet mot sine konkurrenter.

Når prisene hotellet kan oppnå er utsatt for så mye konkurranse, kan hotellene få økt lønnsomhet gjennom å benytte seg av styringsverktøy med kostnadsfokus. Target costing har fokus på å skreddersy tilbudet etter hva markedet ønsker for et produkt. Target costing er mest brukt i produksjonsvirksomheter, men kan også brukes i hotellbransjen. Target costing gir hotellene en oversikt over hvor mye ressurser og kostnader de maksimalt kan benytte. For hotellene blir det en plan for hvor mye kostnader de kan ha på aktiviteter som resepsjonsdrift, vask eller andre tjenester hotellet måtte tilby. Aktivitetsbasert kalkulasjon går motsatt vei og fungerer som en fordelingsmekanisme for hotellets kostnader. ABC bryter ned alle hotellets aktiviteter og gir en oversikt over hvor mye kostnader fra de forskjellige aktivitetene som genereres per besøk.

Som alle andre virksomheter vil hotell kunne se til sine konkurrenter eller internt mot andre avdeling for å finne eget forbedringspotensial. Her vil hotellene kunne benytte seg av Benchmarking. Ved å finne beste praksis på ulike områder kan hotellet sammenligne seg med

sine konkurrenters nøkkeltall for å måle egen fremgang. Klarer hotellet å tilegne seg beste praksis kan dette ha en lønnsomhets økende effekt ved at de driver mer effektivt.

Styringsverktøyene TQM og VCM har et overordnet fokus på kvalitet og skape verdi for kundene. Styringsverktøyene er forankret hos hotellets toppledelse og forplanter seg nedover i organisasjonen. TQM handler om at alt hotellet bedriver gjøres med høy kvalitet og er forankret i formelle systemer. De ansatte gis ansvar og mulighet til å ta beslutninger som skal sikre fornøyde kunder. VCM fokuserer på å ha en oversikt over hva som skaper verdi for kundene og optimalisere tilbudet etter dette. Hotellene velger å tilpasse tjenestene sine etter hva som skaper verdi for kundene. Dette innebærer at de fjerner aktiviteter som ikke øker kundenes nytte og hotellet vil jobbe kontinuerlig med å redusere kostnader uten at det påvirker kvaliteten. Klarer hotellene å differensiere seg fra konkurrentene på bakgrunn av høyere kvalitet vil de kunne forsvare et høyere prisnivå, som gir en grunnlag for økt lønnsomhet.

Balansert målstyring er et styringsverktøy med bredt fokus. Det handler om å styre etter flere aspekter samtidig, uten at det blir for overveldende. BMS bruker noen nøkkeltall fra hvert av hotellets perspektiver og styrer etter disse. Disse nøkkeltallene sikrer at hotellet fokuserer på kundenes opplevelse, de ansatte, det finansielle og hvor effektive deres interne prosesser er. Ved å fokusere på en håndfull suksessfaktorer vil hotellet kunne bedre spesifisere hvor ressurser og innsats skal brukes og slik øke lønnsomheten.

Det siste styringsverktøyet er beyond budgeting. Styringsverktøyet vil hjelpe hotellet med å bli mer smidig og dynamisk i driften, ved å forkaste budsjettet å tilpasse valg av styringsverktøy etter hotellets situasjon og omgivelser. Beyond budgeting tilbyr på denne måten hotellet en mer fleksibel styring som lar hotellet stå friere i valg av planlegging-, evaluering- og kontrollsystemer. Ved å redusere de negative effektene av budsjett vil det føre til bedret lønnsomhet for hotellet.

Hotellene kan benytte seg av en kombinasjon av flere styringsverktøy for å optimalisere egen drift. Det viser seg også at ulike kombinasjoner av styringsverktøy vil kunne gi både synergieffekter eller negative virkninger. Et eksempel på dette er kombinasjonen av tradisjonelle budsjetter og balansert målstyring som kan gi problemer med beslutningsgrunnlaget på grunn av forskjellig fokus innenfor tidsperspektivet og

måloppnåelse (Bourmistrov & Østergren-Kaarbøe, 2011). Dette gjøre at det vil være et stort antall kombinasjoner av styringsverktøy som gjør spekteret av styringssystemer så stort og spennende.

2.3 Situasjonsfaktorer

Etter at vi nå har gått igjennom styringsverktøyene, vil vi presentere situasjonsfaktorer som vil kunne påvirke hotellenes lønnsomhet. Vi anerkjenner at det vil være mange faktorer som påvirker hotellenes lønnsomhet, men det vil være umulig å kontrollere for alle disse. Vi har på grunn av begrensinger i tid og ressurser valgt å fokusere på tre kontrollvariabler; størrelse, usikkerhet i omgivelsene og lokalisering.

Vi bruker størrelse som kontrollvariabel fordi vi forventer at større hoteller vil dra nytte av stordriftsfordeler. Vi forventer at usikkerhet påvirker lønnsomheten ved at det blir vanskeligere å planlegge og styre. Hva angår usikkerhet i omgivelsene og hvordan virksomheten oppfatter denne usikkerheten, er forskningen tvetydig. Både Swamidass og Newell (1987) og Milliken (1987) tar opp i sine artikler hvorvidt usikkerhet kan måles objektivt eller kun føles subjektivt. Det er videre forventet at størrelsen på kommunen hoteller er lokalisert i vil påvirke hotellets lønnsomhet. Vi antar at større kommuner vil kunne gi hotellene større gjestgrunnlag på grunn av større befolkning, flere forretningsreisende og turister.

Annen forskning viser at det vil være andre momenter som vil kunne påvirke valg av styringsverktøy og virksomhetenes lønnsomhet. Forskning viser også til at disse faktorene påvirker styringsverktøyene effekt på lønnsomhet (Malmi & Brown, 2008; Merchant og Van Der Stede, 2007; Chenhall, 2006), men vi vil på grunn av begrenset tid og ressurser fokusere på sammenheng mellom faktorene og lønnsomhet.

2.4 Hypoteser og forventinger

Tidligere i dette kapitlet har vi gått igjennom undersøkelsens teoretiske grunnlag. Teorien om de forskjellige styringsverktøyene vi har valgt legger grunnlaget for å hva vi kan forvente å oppdage når vi undersøker forskningsspørsmålet:

Er det en sammenheng mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet ved norske hoteller?

Det foreligger lite konkret forskning på de enkelte styringsverktøyenes sammenheng med hotellens lønnsomhet. Uavhengig av hvilket styringsverktøy et hotell har valgt har vi en overordnet forventning om at det foreligger en positiv sammenheng mellom styringsverktøy og lønnsomhet;

H1: Bruk av budsjett vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H2: Bruk av benchmarking vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H3: Bruk av target costing vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H4: Bruk av total quality management vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H5: Bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H6: Bruk av kundelønnsomhetsanalysen vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H7: Bruk av revenue management vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H8: Bruk av value creation model vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H9: Bruk av balansert målstyring vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H10: Bruk av beyond budgeting vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

H11: Bruk av rullerende prognoser vil ha positiv sammenheng med hotellets lønnsomhet.

Som nullhypotese kommer vi til å bruke en overordnet nullhypotese som vil gjelde alle hypotesene;

H0: Bruk av styringsverktøy vil ikke ha noen sammenheng med hotellets lønnsomhet.

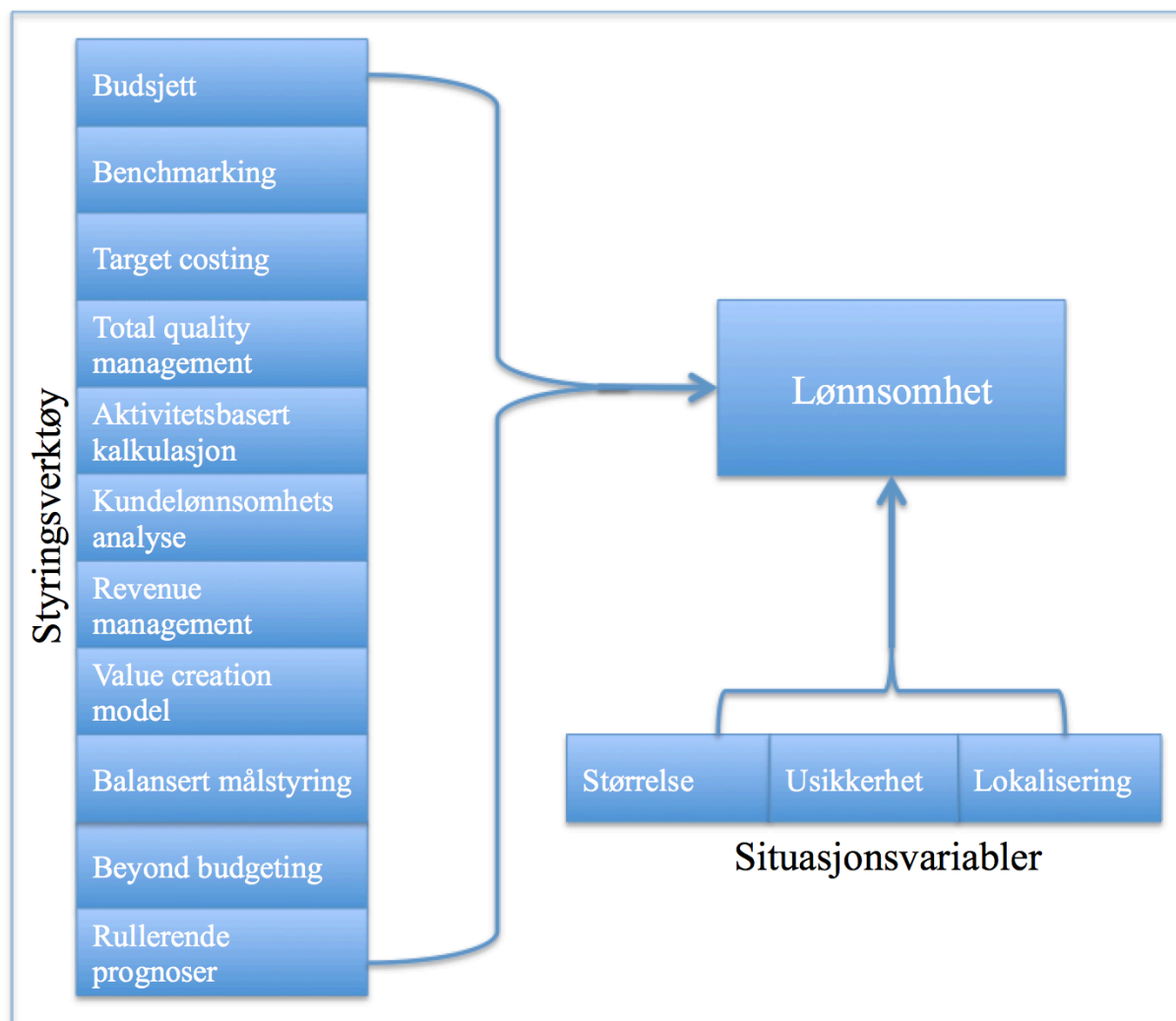
For være situasjonsfaktorer vil ha jobbe ut i fra følgende forventinger:

S1: Det er en sammenheng mellom hotellets størrelse og hotellets lønnsomhet.

S2: Det er en sammenheng mellom hotellets opplevde usikkerhet og hotellets lønnsomhet.

S3: Det er en sammenheng mellom hotellets lokalisering og hotellets lønnsomhet.

I figur 2.2 er det teoretiske rammeverket presentert. Det teoretiske rammeverket viser forholdet mellom de uavhengige variablene og den avhengige variabelen og situasjonsfaktorene på bakgrunn av teori og hypoteser.



Figur 2.2: Teoretisk rammeverk

3 Metode

I dette kapitlet skal vi ta for oss grunnlaget for valg av vitenskapelig metode. I løpet av kapitlet vil vi presentere studieobjekt, forskningsdesign, valg av metode for datainnsamling og evaluering av datamateriale.

”The scientific method is the way researchers go about using knowledge and evidence to reach objective conclusions about the real world” (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2013, s.6).

3.1 Studieobjekt

Formålet med studien er å se om det finnes en sammenheng mellom valg av styringsverktøy og hotellenes lønnsomhet i form av ulike nøkkeltall. Vi vil derfor jobbe med følgende forskningsspørsmål:

”Er det en sammenheng mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet ved norsk hoteller?”

3.2 Forskningsdesign

Når vi skal velge forskningsdesign må vi ta stilling til hvilken tilnærming og strategi vi har for innsamling av data. Dette valget vil bestemme hvilke slutninger og generaliseringer vi kan gjøre etter at data er innsamlet og analysert. De to forskningsstrategiene vi kan velge mellom er kvantitativ og kvalitativ strategi. En kvalitativ undersøkelse vil presentere beskrivelser av fenomener på bakgrunn av dype undersøkelser, intervjuer eller casestudier, på et begrenset utvalg. Den andre forskningstilnærmingen er kvantitativ. Metoden benytter seg av talldata innsamlet fra et større utvalg for å kunne gjøre generaliseringer. Ettersom kvantitativ tilnærming fokuserer på talldata, vil den presentere funnene gjennom statistikk for å beskrive fenomenet det har blitt forsket på.

I denne oppgaven vil vi å benytte kvantitativ tilnærming for å kunne trekke slutninger om sammenhengen mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet ved norske hoteller. For kunne konkludere og trekke slutninger på bakgrunn av oppgaven må vi bruke en av to måter å resonere på. De to tilnærmingene er induktiv og deduktiv. Den induktive tilnærmingen baserer seg på store mengder innsamlet data for å underbygge hypotesen og forskningsspørsmålet. Målet er å kunne trekke en slutning som gjelder det generelle fra mønstrene i den innsamlede dataen. Motstykket er deduktiv tilnærming der man overfører generell logikk til å gjelde en konkret situasjon. For vår oppgave vil vi samle inn data om konkrete hoteller og forsøke å trekke en slutning som vil gjelde hele populasjonen, altså en induktiv metode.

Forskning kan klassifiseres etter formål, det er da vanlig å dele inn i tre typer, eksplorativ, deskriptiv og kausal. Å matche situasjonen man befinner seg i med riktig forskning er viktig for å oppnå nyttige resultater (Zikmund et al., 2013).

Eksplorativt forskningsdesign brukes når forskeren har lite informasjon og for å avduke ny informasjon angående fenomenet. Eksplorativt design kan finne nye sammenhenger, mønstre, temaer og ideer rundt et fenomen, slik at det kan brukes til videre forskning (Hair, Money, Samouel & Page, 2007). En kvalitativ tilnærming er den som passer best sammen med et eksplorativt design. Det foreligger allerede en del forskning på temaene styringsverktøy, slik at et eksplorativt design vil være lite aktuelt for vårt forskningsspørsmål.

Videre har vi deskriptivt design som har fokus på å beskrive karakteristikk ved valgt fenomen. I motsetning til eksplorativt design er fenomenet i deskriptivt design velkjent og klart strukturert. Forskningen vil kunne presenteres som et klart svar på oppgaven, som for eksempel størrelsen på et marked eller hvilken type markedsføring som er mest effektivt.

Den siste av de tre forskningsdesignene er kausalt design. Kausal forskning tester om et fenomen forårsaker et annet. I engelsk litteratur kalles kausal forskning "Causal research" og kommer fra det engelske ordet "causality" som påpeker en årsak-virkning-effekt (Hair et al., 2007).

I vårt tilfelle vil vi være i en situasjon hvor vi ønsker å finne en sammenheng mellom valg av styringsverktøy og lønnsomhet, altså kausal eller forklarende forskning.

For vår kvantitative kausale forskningsstudie velger vi å benytte en spørreundersøkelse. Dette er naturlig når vi ønsker å nå et stort antall hoteller og det ville vært veldig ressurskrevende å samle inn dybdeinformasjon fra alle.

3.3 Populasjon og utvalg

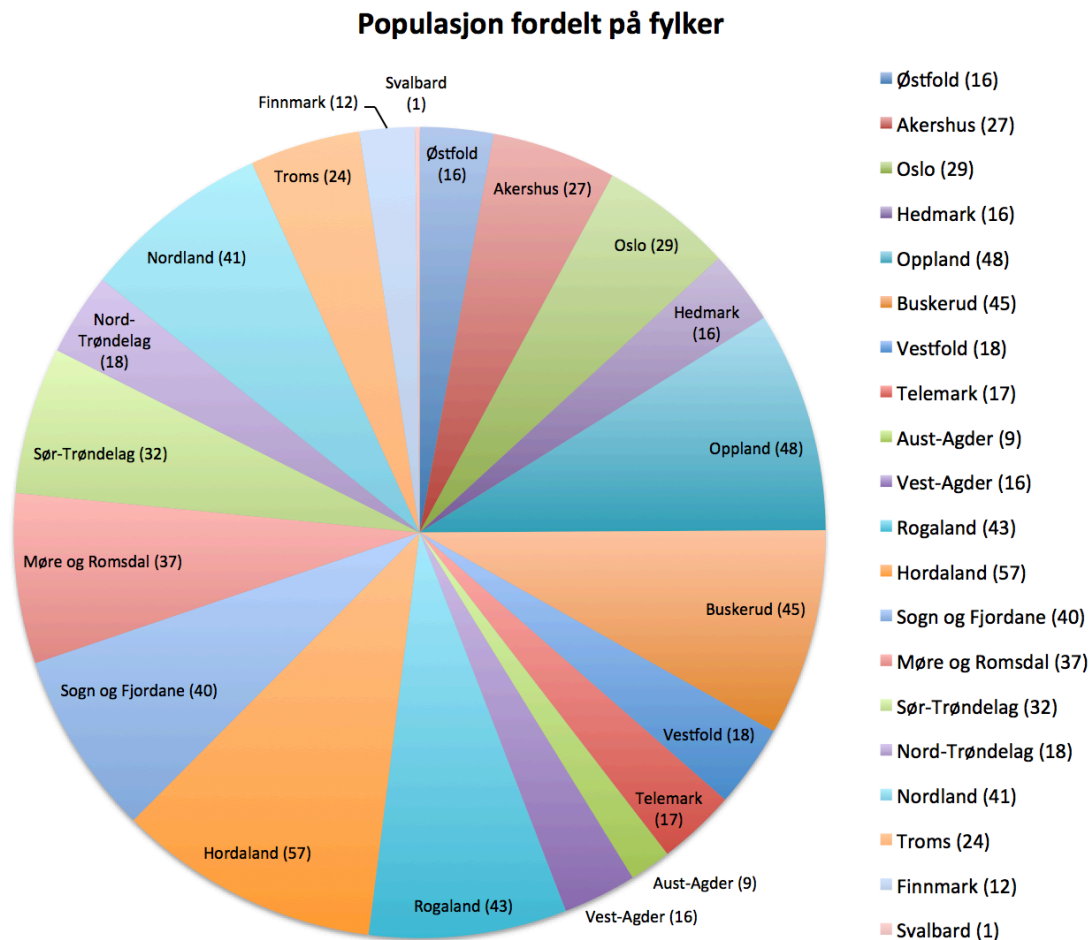
Formålet med oppgaven er å kunne trekke en generell slutning på bakgrunn av innsamlet data. For å kunne trekke en god slutning bør hotellene være så homogene som mulig. Vi har allerede gjort rede for at vi ønsker å undersøke bruk av styringsverktøy og lønnsomhet i norsk hotellbransje, men for å unngå hoteller som ikke vil være egnet for vår undersøkelse er vi nødt til foreta en strategisk utvelgelsesprosess.

Ifølge Nordic Hotel Consultings rapport for den norske hotellbransjen for 2013 var det 1013 hoteller, 73 423 hotellrom og det ble solgt 13,8 millioner romdøgn i 2013. Dette var også et rekordår for hotellbransjen når det gjaldt omsetning med en samlet løsjiomsetning på over 12,2 milliarder NOK. Som tidligere nevnt er hotellbransjen en bransje som er i stor vekst (NHC Markedsrapport 2013, 2014).

Søker man opp hoteller, pensjonater og moteller i Proff Forvalt finner man 1902 enheter. For å gjøre gruppen mer homogen legger vi inn krav om at hotellet må ha blitt stiftet før 1.1.12. Dette reduserer listen til 1043 enheter. Dette betyr at vi utelukker hoteller i oppstartsfasen og de som ikke har historiske tall vi kan bruke i lønnsomhetsanalysene. Et videre kriterium er driftsinntekt på minimum 3 millioner NOK i 2013. Dette gir oss en hotellgruppe bestående av totalt 664 hoteller. Dette gjør at vi unngår de aller minste hotellene og hoteller som ikke lenger er i drift. Vi gjorde så en manuell gjennomgang der vi fjernet campingplasser, hoteller med regnskapsføring som ifølge revisor gjør det vanskelig å kartlegge reelle kostnader og inntekter. Vi fjernet også konsern som hadde flere hoteller samlet i et regnskap. Konsern bestående av flere hoteller ble fjernet fordi regnskapsinformasjon gjaldt to eller flere hoteller, noe som gjør det umulig å skille hvilke regnskapstall som stammer fra hvert hotell. Dette gjør at gruppen ender på 546 hoteller.

Vi har valgt å definere populasjonen som de hoteller som oppfyller våre kriterier og utvalget som de hoteller som har gjennomført spørreundersøkelsen.

Populasjonen inkluderer alle Norges fylker, inkludert Svalbard. Dette sikrer god geografisk spredning. Fordelingen er vist i figur 3.1 nedenfor.



Figur 3.1: Populasjon fordelt på fylker

3.4 Datainnsamling

Her skal vi ta for oss spørsmålene om hvordan vi skal gjennomføre innsamlingen av data og hvordan vi ønsker å måle de forskjellige variablene. Det er viktig at metoden vi benytter for å samle inn data er korrekt og at vi er nøyaktige i spørsmålsformuleringen slik at vi unngår avvik.

3.4.1 Primær og sekundær data

Primærdata er data som er samlet inn av forskerne selv for prosjektet. Det skiller vanligvis mellom tre måter å samle inn primærdata; spørreundersøkelser, samtaleintervjuer og observasjoner (Ringdal, 2013). Innsamlingen av primærdata vil kreve mer ressurser enn sekundærdata, men fordelene vil være at man får de spesifikke data man trenger til forskningen.

Sekundærdata er data som benyttes i forskning, men som ikke var samlet inn for dette forskningsformålet (Hair et al., 2007). Denne typen data er vanligvis ikke like ressurskrevende å få tak i, men ulempen vil være at denne informasjonen ikke er ment for dette forskningsspørsmålet og dermed ikke nødvendigvis vil dekke alle de områder man ønsker å få belyst.

Vi vil benytte oss av både primærdata og sekundærdata. Primærdata vil være informasjon om hotellenes situasjon og hvilke styringsverktøy de benytter seg av. Denne informasjonen får vi gjennom spørreundersøkelsen vi sender ut. Sekundærdata vil være regnskapsinformasjon fra Forvalt.

3.4.2 Metode for datainnsamling

Vår oppgave har et kausalt forskningsdesign, der vi ønsker å si noe om sammenhengen mellom styringsverktøy og norske hotellers lønnsomhet. Ettersom det ikke foreligger noe sekundærdata om hvilke styringsverktøy hotellene benytter, har vi valgt å hente inn primærdata ved hjelp av en spørreundersøkelse.

I følge Ringdal (2013) har en spørreundersøkelse to hovedperspektiver som bør fokuseres på. Det første er kvalitetsperspektivet, dette perspektivet omhandler feilkilder og hvordan man bevisst kan unngå dem. Det andre er designperspektivet, som tar for seg prosessen med å designe og utvikle spørreundersøkelsen. Dette sikrer at spørreundersøkelsen får en skjematisk framstilling og at man med sikkerhet vet at spørreundersøkelsen vil gi informasjon om studiets forskningsspørsmål. Dette kommer vi tilbake til i utvikling av spørreskjema.

Kvalitetsperspektivet tar for seg de ulike feilkildene i en undersøkelse. Feilene kan være feil i måleprosessen, presentasjonsfeil, reliabilitet og validitet. Feil i måleprosessen er knyttet til svarene og hvordan vi operasjonaliserer variablene. Presentasjonsfeil påvirker utvalgets evne til å representere populasjonen og er avhengig av beslutningene som gjøres i utvalgsprosessen og hvor høy svarprosent vi oppnår. Reliabilitet er graden av sannsynlighet for at man ville fått samme svar igjen ved en tilsvarende undersøkelse og påvirkes av om respondentene er uavhengige av hverandre og tilhører populasjonen. Validitet omhandler nøyaktigheten av målingene, om vi faktisk måler det vi ønsker å måle. Validitet påvirkes derfor av hvor presise vi er i spørsmålsformulering. Oppsummert må vi være sikre på at vi spør de riktige personene de rette spørsmålene for å redusere studiens usikkerhet (Zikmund et al., 2013).

Spørreundersøkelsen kan ha mange former og gjennomføres på flere måter. Den kan gjennomføres som intervju, enten ansikt til ansikt eller over telefon, eller gjøres ved hjelp av et selvutfyllingsskjema som kan sendes ut i posten eller via email. Alle metodene har sine fordeler og ulemper og valg tas ofte på bakgrunn av tid, kostnader og geografisk spredning av populasjonen (Ringdal, 2013). På bakgrunn av vårt forskningstema ser vi at intervju, både ansikt til ansikt og over telefon er utelukket på grunn av tids- og kostnadsbegrensinger og vi velger også bort utsendelse av spørreskjema over post på grunn av praktiske utfordringer knyttet til denne tilnærming. Det er mer praktisk å benytte seg av spørreskjema på internett, utsendt over mail, både for oss og våre respondenter.

Det at respondentene selv utfyller ferdiglagde spørreskjemaet gir respondentene frihet til å velge når de ønsker å fylle den ut. Det at det gjøres elektronisk vil sikre bedre anonymitet da vi ikke selv kjenner hvem som svarer annet enn deres epostadresse og stilling ved hotellet. En svakhet med utsendelse via epost er frafall på grunn av at mailen havner i spamfilteret, respondentene ikke ønsker eller rett og slett glemmer å svare. Det vil muligens også være lettere å ignorere email enn andre former for kontakt.

3.4.3 Operasjonalisering av variabler

Før man lager spørreskjemaet er det vesentlig å bestemme hvordan man skal måle fenomener som er vanskelig å måle. Rene tall eller enkle spørsmål med lukkede gjensidig utelukkende

svaralternativer er enkelt å måle. Det gjøres med enkle direkte spørsmål. Det som for oss vil kreve planlegging er hvordan vi skal måle bruken av styringsverktøyene.

Etter samtaler med personer med god kjennskap til hotellbransjen fikk vi tilbakemeldinger på at mange av faguttrykkene og navnene på styringsverktøyene mest sannsynlig ville være ukjente for mange av respondentene. Når vi presenterte faguttrykkene var mange ukjente inntil vi beskrev styringsverktøyenes hovedprinsipper. Ettersom vi antar at dette gjelder for mange av lederne i hotellbransjen, valgte vi å undersøke bruken av styringsverktøy på to forskjellige måter. Vi bruker en enkel matrise der respondenten vurderer sin bruk av hvert styringsverktøy, der styringsverktøy kun blir presenter med navn, i en skala fra en til sju, der 1 representerer ”brukes ikke” og 7 representerer ”brukes mye”. I tillegg bruker vi scenarioer og spørsmål knyttet opp mot hotellets praksis. Hvert scenario beskriver to hotell, en typisk bruker av styringsverktøyet og en direkte motsetning. Scenarioene skrives med så lite faguttrykk som mulig for å gjøre det enklere for respondentene å forstå. Respondentene skal da vurdere hvilket hotell som er mest likt deres hotell. Med dette oppnår vi at respondenter med mindre kunnskap om styringsverktøy også kan svare. I tillegg til spørsmålene i matrisen velger vi å formulere spørsmålene knyttet til praksis mer utfyllende.

Det første styringsverktøyet vi undersøker er budsjett. Ettersom budsjett er utbredt og kjent benytter vi her et enkelt ja/nei-spørsmål om de benytter seg av budsjett i sin styring. Det neste styringsverktøyet er benchmarking. Her mener vi den beste løsningen vil være å stille to spørsmål, der vi først spør om i hvilken grad de sammenligner nøkkeltall mot konkurrenter og deretter mot andre interne avdelinger.

For scenarioet til target costing velger vi å fokusere på hvordan kostnadsoppbyggingen av tjenestene de tilbyr fungerer. Slik fikk vi eksempelhotellene, A; ”Prisen kundene er villige til å betale er styrende for hotellet kostnad for å tilby tjenesten” og B; ”Hotellets kostnader for å tilby tjenesten er styrende for prisen kundene betaler”. Her vil hotell A være representant for target costing fordi styringsverktøyet tar utgangspunkt i kundenes maksimale betalingsvillighet og deretter fastsetter kostnadsnivået.

For å måle det kompliserte styringsverktøyet TQM velger vi å dele det opp i tre spørsmål som til sammen dekker de viktigste aspektene ved styringsverktøyet. Det første spørsmålet undersøker respondentens fokus på kvalitet på en skala fra en til sju. Her må respondenten ta

en vurdering på hvor høyt hotellet vektlegger kvalitet i den daglige driften. Deretter har vi et ja/nei-spørsmål som undersøker om hotellet har formelle systemer for kvalitetssikring. Dette tar vi med fordi TQM skal være formelt forankret i hele virksomheten. Til slutt presenterer vi et scenario som undersøker om hotellet har desentralisert ansvarsmyndighet. Samlet gir spørsmålene et bilde av om hotellet benytter seg av TQM.

Aktivitetsbasert kalkulasjon presenterer vi med et scenario der det ene hotellet bryter ned kostnadene i aktiviteter og bruker mengde av hver aktivitet som grunnlag for prissetting, i tråd med teorien om ABC. Det andre hotellet benytter seg av tradisjonell kostnadsfordeling gjennom direkte og indirekte kostnader.

For å kartlegge om respondenten benytter seg av kundelønnsomhetsanalyse spør vi i hvilken grad de er enig i følgende utsagn; *”Vi anerkjenner at forskjellige kunder har ulik lønnsomhet og prøver å prioritere de mest lønnsomme kundene”*. Jo mer enig respondentene er i utsagnet, jo høyere bruk av kundelønnsomhetsanalysen vil de ha.

Revenue management presenterer vi med et scenario med to hoteller med forskjellige prisstrategier. Hotell A; *”Har systemer som gjør at de kan selge til en høyere pris til de kundene med høyest betalingsvillighet, samtidig som de klarer å utnytte ledig kapasitet ved å tilby rom til en billigere pris”*. Motsetning er hotell B der alle kundene betaler samme pris, selv om det kan foreligge sesongvariasjoner. Hotell A representerer bruk av revenue management.

Neste styringsverktøy er value creation model, her undersøker vi i hvilken grad hotellet har systemer som kartlegger hvilke aktiviteter som er verdiskapende for kundene. For å unngå et unødvendig stort og komplisert spørreskjema har vi tatt en forutsetning om at de hotellene som kartlegger slik informasjon også benytter seg av den.

Når det kommer til balansert målstyring benytter vi oss av et scenario med eksempelhoteller. Hotell A; *” Hotellet jobber etter finansielle mål og har et sterkt fokus på å forbedre disse målene. De ansatte bedømmes i hovedsak på bakgrunn av målene.”* og Hotell B; *”Hotellet måler ikke-finansielle tall i tillegg til finansielle mål og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater”*. Scenarioet til hotell B dekker balansert målstyring sin kjerne ved å

fokusere på både finansielle og ikke-finansielle måltall, mens hotell A fokuserer kun på det finansielle.

Beyond budgeting presenteres ved et scenario bestående av to hoteller der hotell A har forkastet tradisjonell budsjettering, benytter seg av andre styringsverktøy og ledelsen ikke lenger godkjenner årlige budsjett. Dette representerer beyond budgeting. Motsetning er presentert i hotell B som bruker tradisjonell budsjettpraksis og der styret årlig godkjenner budsjettet.

Til slutt presenterer vi rullerende prognoser. Det gjør vi ved å gi en kort beskrivelse av hva rullerende prognoser er og deretter spørre i hvor stor grad (1 til 7) de bruker dette styringsverktøyet.

Ettersom noen av styringsverktøyene har flere spørsmål ønsker vi å slå disse sammen til en variabel. For å se det er statistisk grunnlag for å slå sammen spørsmålene, gjennomfører vi en faktoranalyse for spørsmålene om benchmarking og TQM. Analysen viser at vi kan slå sammen de to spørsmålene om benchmarking og to av tre om TQM. Dette gjør at vi ender opp med en variabel for benchmarking og en variabel og dummy for TQM (vedlegg 3.1).

Når vi skal analysere sammenhengen mellom styringsverktøy og lønnsomhet velger vi å ta utgangspunkt i regnskapstall fra 2013, da dette var siste tilgjengelige regnskapstall når vi begynte studien. I analysen vil vi benytte tre lønnsomhetsmål; total kapitalrentabilitet, kostnad-inntektsrate og GOPPAR.

Et av det mest bruke lønnsomhetsmålene er rentabilitet. Vi ønsker å unngå skjevheter knyttet til kapitalstruktur, vi velger derfor å benytte oss av total kapitalrentabilitet fremfor egen kapitalrentabilitet. Total kapitalrentabilitet (TKR) gir oss et mål for avkastning på hotellets totale kapital. TKR hentes direkte ut fra Proff Forvalt. TKR regnes ut etter følgende formel:

$$TKR = \frac{(Driftsresultat + Finansinntekter) * 100}{Gjennomsnittlig total kapital}$$

Kostnad-inntektsrate (KIR) er et mål på hvor kostnadseffektiv driften av hotellet er i forhold til driftsinntekten. Dette er et spennende måltall ettersom noen av styringsverktøyene har et sterkt fokus på kostnadskontroll. Formelen for KIR er:

$$\text{Kostnad – inntektsrate} = \frac{\text{Driftskostnader} * 100}{\text{Driftsinntekter}}$$

Det siste lønnsomhetsmålet er ”Gross Operating Profit Per Available Room” (GOPPAR). Dette er et bransjespesifikt måltall på lønnsomhet. GOPPAR gir bedre innsikt i hotellets faktiske prestasjoner enn mer bruke RevPAR (revenue per available room) på grunn av at GOPPAR inkluderer hotellets driftsinntekter og driftskostnader, mens RevPAR kun fokuserer på inntekter fra leie av rom. RevPAR inkluderer heller ikke kostnader, dette vil være en svakhet. GOPPAR regnes ut etter følgende formel (Younes & Kett, 2003):

$$\text{GOPPAR} = \frac{\text{Driftresultat}}{\text{Tilgjengelig utleieenheter}}$$

Videre bruker vi kontrollvariablene størrelse, oppfattet usikkerhet i omgivelsene og hotellets lokalisering.

Hotellets størrelse kan måles i for eksempel omsetning, antall rom, antall ansatte eller antall sengeplasser. Vi velger å bruke størrelsesmålet antall rom, slik at vi kan undersøke om det foreligger noen stordriftsfordeler. Vi velger å utvide til å bruke antall utleieenheter hotellene har tilgjengelig fremfor bare antall rom. Antall utleieenheter inkluderer rom, hytter og leiligheter. Årsaken til at vi velger å bruke tilgjengelige utleieenheter er at en stor andel av hotellene i populasjonen leier ut både rom og hytter/leiligheter. Vi mener at dette gir et bedre mål for størrelse enn hva bare antall rom ville gitt.

For å måle usikkerhet ber vi hotellene bedømme hvor stor påvirkning usikkerhet i omgivelsene har på hotellets økonomiske resultater. Skalaen graderes fra liten grad av påvirkning (1) til stor grad av påvirkning (7).

Kontrollvariabelen lokalisering er med for å undersøke om det er noen forskjeller på om hotellet er lokalisert i liten eller stor kommune. Her settes grensen på 50 000 innbyggere og

hotellene vil bli kategorisert som lokalisert i liten/stor kommune. Dette vil innebære at 15 kommuner vil bli kategorisert som store. Vi bruker 50 000 innbyggere som skille ettersom dette var øverste størrelseskategorien i SSBs oversikt over innbyggertall i norske kommuner (Statistisk Sentralbyrå, 2015).

3.4.4 Utvikling av spørreskjema

Under utviklingen av spørreskjemaet er vi nødt til å stille oss selv flere spørsmål for å sikre at det er en sammenheng mellom skjemaet og forskningsspørsmålet. Vi må spørre oss selv om hva vi ønsker å spørre om? Hva vi ønsker svar på? Hvordan spørsmålene skal formuleres? I hvilken rekkefølge spørsmålene bør stilles? Hvordan bør undersøkelsens layout være? Hvordan bør den presenteres? Og bør den testes på forhånd? (Zikmund et al., 2013).

Spørreskjemaet er utarbeidet i den web-baserte tjenesten SurveyXact, som har funksjoner til å hjelpe med fargevalg og generell layout for et godt visuelt inntrykk. Spørsmålene og scenarioene vi benytter oss av er bygget på tidligere presentert teori og våre hypoteser. Det har blitt undersøkt tidligere studier for å finne egnede formuleringer og løsninger og vi har hatt kontakt med tidligere hotelldirektør og nåværende økonomidirektør ved Hotell Norge Kristiansand under utformingsprosessen. Spørreskjemaet består hovedsakelig av lukkede spørsmål og scenarioer med gradert vurdering av likhet med eksempelhotellene, men vi har også noen tallspørsmål i avslutningen der respondenten svarer med tall.

Den vanligste spørsmålstypen er spørsmål med lukkede svaralternativer. Lukkede svaralternativer gjør det lettere for respondenten å svare, ettersom respondenten kun skal velge en av de oppramsede alternativene. Dette kan gjøre at respondenten får høyere tilbøyelighet til å fullføre spørreundersøkelsen. Slike referansespørsmål er tidkrevende å lage, ettersom vi er nødt til å lage alle de ulike kategoriene svarene kan være. Det faktum at svaralternativene er lukkede og respondentene kun har et bestemt antall svaralternativer å velge mellom, gjør analyse og sammenligningen lettere og respondentene kan enkelt fordeles basert på deres svar (Hair et al., 2007). Ulempen med denne typen spørsmål er at respondentene kanskje ikke finner en kategori de mener passer. Respondentene har heller ikke muligheten til å beskrive med egne ord. For undersøkelsen vil dette føre til at svarene vi mottar er begrenset til svaralternativene og kan være problematisk hvis respondentene blir tvunget til å svare et alternativ som de føler ikke passer. Vi velger å ha med svaralternativet

”vet ikke”/”kan ikke svare” slik at respondenter som ikke besitter nok informasjon eller ikke ønsker å ta stilling til spørsmålet kan la være svare. Spørsmålene skrives så enkle og konkrete som mulig. Ifølge Zikmund et al (2013) er for komplekse spørsmål en av de vanligste feilene som oppstår når man lager en spørreundersøkelse.

Vi har forsøkt å fremstille scenarioene så balansert som mulig, slik at det ene alternativet ikke virker bedre enn det andre. Dette gjør vi for å unngå ledende spørsmål der vi påvirker respondentene til å svare annerledes enn de normalt ville gjort. Operasjonaliseringen av scenarioene er en utfordring ettersom det er umulig å lage to perfekt gjensidig utelukkende scenarioer. Når det kommer til skalaer peker litteraturen på at for små skalaer gir for lite handlingsrom for respondentene, mens en for stor skala vil gi motsatt effekt ved å gjøre det vanskelig for respondenten å plassere seg. Vi har valgt å bruke skalaer fra en til sju, ettersom dette vil gi respondentene større mulighet til å korrekt beskrive sitt hotell (Saunders, Lewis & Thornhill, 2012). Skalaen vil gi en mer gradert informasjon enn en fempunktsskala. For å gjøre spørreskjemaet variert har vi vekslet mellom å gi eksempelhotellene som representerer styringsverktøyet vi etterspør høyeste eller laveste verdi. Dette skal forhindre at respondentene svarer i et fast mønster (Jacobsen, 2005). I de tilfellene der bruk av styringsverktøyet har laveste verdi, vil de inverse verdiene brukes i analysere i SPSS.

Ettersom vi bruker regnskapstall fra 2013 har vi lagt inn et spørsmål som klargjør om det er gjort noen endringer i styringssystemene etter 2013. Hvis styringsverktøyene er innført etter 2013 ville de ikke ha hatt noen effekt på regnskapstallene vi bruker og må derfor fjernes fra analysen. Vi spesifiserer også at videre informasjon om hotellet skal være fra 2013.

Spørsmålene som krever numeriske svar brukes for å gjøre rede for generell informasjon om hotellet. Informasjon vi søker i disse spørsmålene er talldata som antall rom, hytter og leiligheter.

Hvordan man bygger opp spørreundersøkelsen vil være et viktig moment. Det å begynne med spørsmål som er lette å svare på vil kunne øke responsraten (Zikmund et al, 2013). Det er allikevel viktig å tenke på at dette må balanseres opp mot at spørreundersøkelsen blir for stor og tidskrevende, noe som igjen vil føre til en lavere responsrate eller at flere respondenter gir opp underveis. Et profesjonelt design på spørreundersøkelsen er noe som vil kunne bidra til en høyere responsrate.

Ettersom det blir skrevet to oppgaver om styringsverktøy i hotellbransjen ved UiA dette semesteret fant vi i samarbeid med våre veiledere ut at det er hensiktsmessig å slå sammen spørreundersøkelsene som skulle sendes til hotellene. Hadde spørreundersøkelsene blitt sendt ut separat kunne det medføre at spørreundersøkelsen som ble sendt ut sist, ville få færre svar enn den første. Ved å slå sammen spørreskjemaene til ett, unngår vi dette problemet og sparer samtidig respondentene for unødvendig mange henvendelser.

Ettersom vår spørreundersøkelse var mest gjennomarbeidet blir denne lagt til grunn. Vi velger å benytte våre scenarioer og la til den andre studentens spørsmål knyttet til lederkarakteristika, strategi og to styringsverktøy som vi ikke fant relevant for vår oppgave. Den vedlagte spørreundersøkelsen vil kun inneholde spørsmål relevant for vår oppgave.

For å sikre best mulig kvalitet på spørreundersøkelsen ble den vurdert av oss og våre veiledere og revidert flere ganger. I tillegg ble spørreundersøkelsen testet av en nåværende og en tidligere leder fra hotellbransjen for å luke ut uklarheter ved spørsmålene. Ved utsendelsen av spørreskjemaet fulgte det med et følgebrev som beskrev studiets formål, en kort beskrivelse av spørreskjemaets innhold, hvilken tidsfrist som var satt og en individuell link til spørreundersøkelsen. Følgebrevet inneholdt også informasjon om anonymitet og en kort forklaring av hvordan personopplysninger og sensitiv informasjon ville bli behandlet, samt retningslinjer fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste (NSD).

Både følgebrev (Vedlegg 1) og spørreskjema (Vedlegg 2) ligger vedlagt.

3.5 Evaluering av datamateriale

Evaluering av kvantitative undersøkelser gjøres gjennom flere ulike dimensjoner som sier noen om nøyaktigheten og presisjonen til undersøkelsen. Videre skal vi gå gjennom undersøkelsens reliabilitet og validitet.

3.5.1 Reliabilitet

Ringdal (2013) definerer reliabilitet som undersøkelsens pålitelighet. En måling er pålitelig når samme måleprosess kan gjentas flere ganger og produsere tilsvarende samme resultat (Zikmund et al, 2013). Skal data være pålitelig vil det være flere momenter som må tas hensyn til; respondentene må tilhøre populasjonen som undersøkes og de må være uavhengige av hverandre. Resultatet bør være mulig for andre å etterprøve, slik at fremtidig forskning kan sammenlignes med resultatet (Saunders et al., 2012).

I vårt tilfelle sender vi ut en e-post til de vi ønsker skal svare på undersøkelsen med en individuell link til undersøkelsen. Dette vil minimere risikoen for at noen utenforstående svarer på undersøkelsen. Dette vil styrke undersøkelsens reliabilitet. Det må likevel påpekes at det i en del tilfeller kun var felles-post adresser som var tilgjengelig og vi kan dermed ikke være sikre på at undersøkelsen nådde frem til riktig person eller om de som besvarte den hadde tilstrekkelig med kunnskap og erfaring på området. Dette vil kunne svekke undersøkelsens reliabilitet. Vi velger derfor å ha med et spørsmål der vi kartlegger respondentens stilling ved hotellet slik at vi kan fastslå om de vil ha hatt befattning med styringsverktøyene brukt av hotellet. Dette vil gi oss muligheten til å si ut disse personene når vi gjennomgår besvarelsene og dermed styrke påliteligheten. Vi oppfordrer også i følgebrevet til å videresende mailen til den personen ved hotellet med ansvar for økonomi eller ledelse hvis mailen ikke mottas av riktig person.

Når det kommer til problemstillingen knyttet til respondentenes uavhengighet vil det kunne være et problem at respondentene kan diskutere spørsmålene med hverandre før de avgir svar. I vårt tilfelle vil ikke dette være et stort problem ettersom vi kun skal ha svar fra en person tilknyttet hvert hotell og vi regner med at det vil være minimalt med kommunikasjonen mellom hotellene. I tillegg er det som tidligere nevnt arbeidet mye med utforming av spørsmål og scenarier for å unngå uklare eller ledende spørsmål.

3.5.2 Intern validitet

En studies interne validitet omhandler om forskningen kan anses som gyldig. Gyldighet er et uttrykk for relasjonen mellom hva vi ønsker å måle og hva vi faktisk måler. Dette er betinget

av om respondentene forstår spørsmålet slik vi ønsker det skal forstås og om vi forstår svaret slik respondentene ønsker det skal forstås (Saunders et al., 2012). Ved utsendelse av spørreskjema over nett kan feil i formuleringer og ordbruk fort skape dårligere intern validitet enn nødvendig. Vi har derfor brukt mye tid på korrekt formulering av scenarioene, slik at respondentene kan svare uavhengig av faglig kunnskapsnivå. På denne måten vil vi kunne forsikre oss om at målingene av hvilket styringsverktøy de enkelte hotellene benytter seg av blir så korrekte som mulig.

På bakgrunn av tilbakemeldingene fra testen gjort av de to personene med ledererfaring fra hotellbransjen, spesifiserte vi ytterligere fra hvilket regnskapsår vi ønsket nøkkeltall og informasjon om hotellet fra. Utover dette fikk vi tilbakemelding på at spørreundersøkelsen var tydelig og oversiktlig.

3.5.3 Ekstern validitet

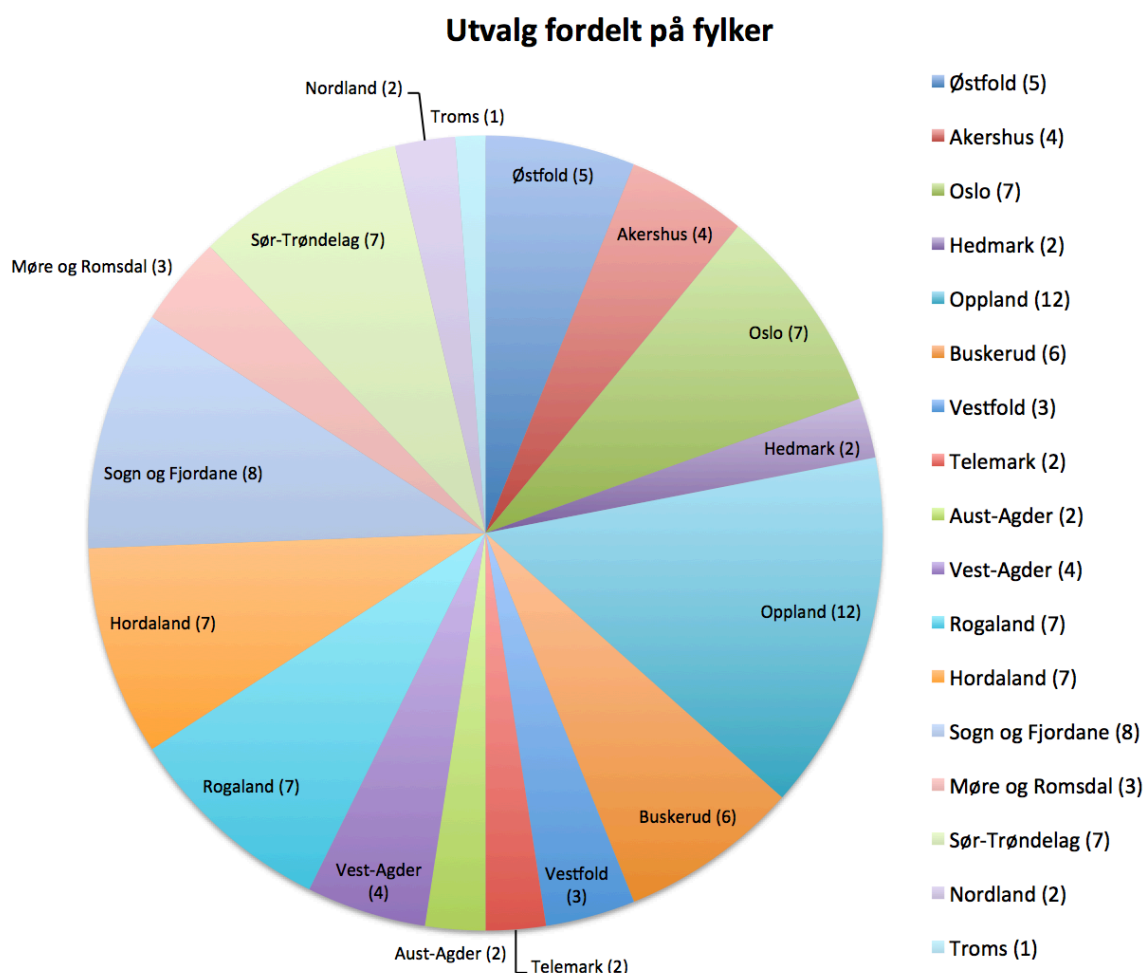
Ekstern validitet er et mål på hvilken grad funnene gjort innad i utvalget kan overføres og generaliseres for å gjelde resten av populasjonen. For vår oppgave som er en kvantitativ studie, vil generaliseringen hovedsakelig bygge på de statistiske analysene gjort i etterkant. Slike generaliseringer kalles statistisk generalisering (Jacobsen, 2005).

Gjennom våre avgjørelser om hvilke respondenter som utgjør populasjonen, har vi prøvd å beholde en høy grad av ekstern validitet. Bortsett fra grensen for minimum omsetning og hotellets stiftelsesdato, fjernet vi kun hoteller som skilte seg ut ved at de hadde vesentlige mangler i regnskapet eller var konsern som bestod av flere ulike hoteller. Selv om relativt få respondenter har blitt utelukket vil dette uansett svekke den eksterne validiteten.

3.6 Svarprosent

Av de 546 hotellene i vår populasjon har 82 hoteller svart på undersøkelsen. Dette gir oss en svarprosent på 15.01%. I tillegg har 39 valgt å svare på noe, men etter en gjennomgang av disse besvarelsene fant vi ut at disse ikke ga tilstrekkelig informasjon til å være med i analysene. Alle respondentene oppga å ha stillinger som vi anser godt egnet til å svare på undersøkelsen og vi har dermed ikke måtte utelukke noen på dette grunnlaget.

Utvalget er godt spredt geografisk. Figuren viser at vi har fått svar fra 18 av 21 fylker. De fylkene vi ikke fikk noen svar fra var Nord-Trøndelag, Finnmark og Svalbard. Av de 18 fylkene som svarte viser figuren en jevn fordeling av antall respondenter. En svarrate på 15% er ganske lavt med tanke på validiteten til undersøkelsen, men vil være ganske normalt for studier med lignende utgangspunkt.



Figur 3.2: Utvalg fordelt på fylker

For å se hvor representativt utvalget vårt er for populasjonen har vi sammenlignet driftsinntekter og TKR for begge gruppene i en T-test. Dette sier hvor god ekstern validitet undersøkelsen har.

T-testen viser at det ikke er noen signifikante forskjeller mellom populasjonen og utvalget, verken når det kommer til driftsinntekt eller TKR. Vi bruker driftsinntekter som størrelsesmål i sammenligningen fordi vi kun har informasjon om tilgjengelig utleieenheter for utvalget.

Totalt sett kan vi her si at både når det gjelder størrelse og lønnsomhet er utvalget representativt for populasjonen (3.2).

3.7 Analyseteknikker

Vi bruker data på både nominelt, ordinal og metrisk nivå. Kategorien nominelt fungerer som en gjensidig utelukkende merkelapp som skiller respondentene ved for eksempel budsjett/ikke budsjett. Data om respondentenes bruk av styringsverktøy og oppfattede usikkerhet i omgivelsene måles i ordinal skala. Her vil dataen kunne rangeres, men vi kan ikke måle avstanden mellom svarene. De siste variablene vil være regnskapstall og nøkkeltall som plasseres i metrisk nivå. Dataene er faktiske tall som kan utsettes for vanlige regneoperasjoner (Midtbøe, 2010).

Analysene vil hovedsakelig bestå av korrelasjons-, regresjonsanalyser og t-tester ettersom dette vil være mest hensiktsmessig for å forklare forskningsspørsmålet.

Når vi måler samvariasjon mellom styringsverktøyene, kontrollvariablene og måltallene benytter vi oss av korrelasjonsanalyse. Samvariasjonen kan være positiv, nøytral eller negativ og vi vil benytte oss av Pearson produktmoment-korrelasjon (Pearsons r).

Korrelasjonskoeffisienten Pearsons r vil ligge mellom 1 og -1, der 1 er absolutt positiv samvariasjon og -1 er absolutt negativ samvariasjon. Er koeffisienten 0 finnes det ingen samvariasjon mellom variablene (Midtbøe, 2010). Pearsons r vil aldri være eksakt 0 eller $|1|$ og det finnes ikke noe fasitsvar på hva som er høy korrelasjon men i samfunnsvitenskapelig metode anses $\pm 0,2$ som svak samvariasjon, $\pm 0,3$ til $\pm 0,4$ som moderat samvariasjon og over $\pm 0,5$ som sterk samvariasjon (Johannessen, Tufte & Kristoffersen, 2006)

T-tester analyser forskjeller i gjennomsnitt i to forskjellige grupper respondenter. Dette kan brukes å undersøke ulikheter mellom to grupper. Gruppene kan skilles på bakgrunn av dummy-variabler eller over/under et "cut-off"-punkt på en skala.

For å dypere analysere sammenhengen mellom variablene velger vi å benytte oss av en regresjonsanalyse. Der korrelasjonsanalysen kun viser samvariasjon mellom variablene, viser regresjonsanalysen stryken på årsakseffekten til de uavhengige variablene.

I samfunnsvitenskapelige analyser er det vanlig med enten 1%-, 5%- eller 10%-signifikansnivå. Signifikansnivået bestemmer på hvilket nivå vi vil godta hypotesene våre og når vi vil forkaste dem. I regresjonsanalysen vil hver uavhengig variabel få en P-verdi, der P-verdien må være lavere enn det valgte signifikansnivået for å være signifikante. Vi velger å i utgangspunktet å benytte oss av et 5%-signifikansnivå, hvilket betyr at vi kan med 95% sikkerhet påvise en årsak-virkningsammenheng mellom to variabler. Med et så lavt antall respondenter kan det allikevel godtas et mer liberalt signifikansnivå på opptil 10% (Midtbøe, 2010). Det vil på et 10%-signifikansnivå være mulig å diskutere og se tendenser, men vi kan ikke forkaste hypoteser basert på dette nivået.

4. Analyse

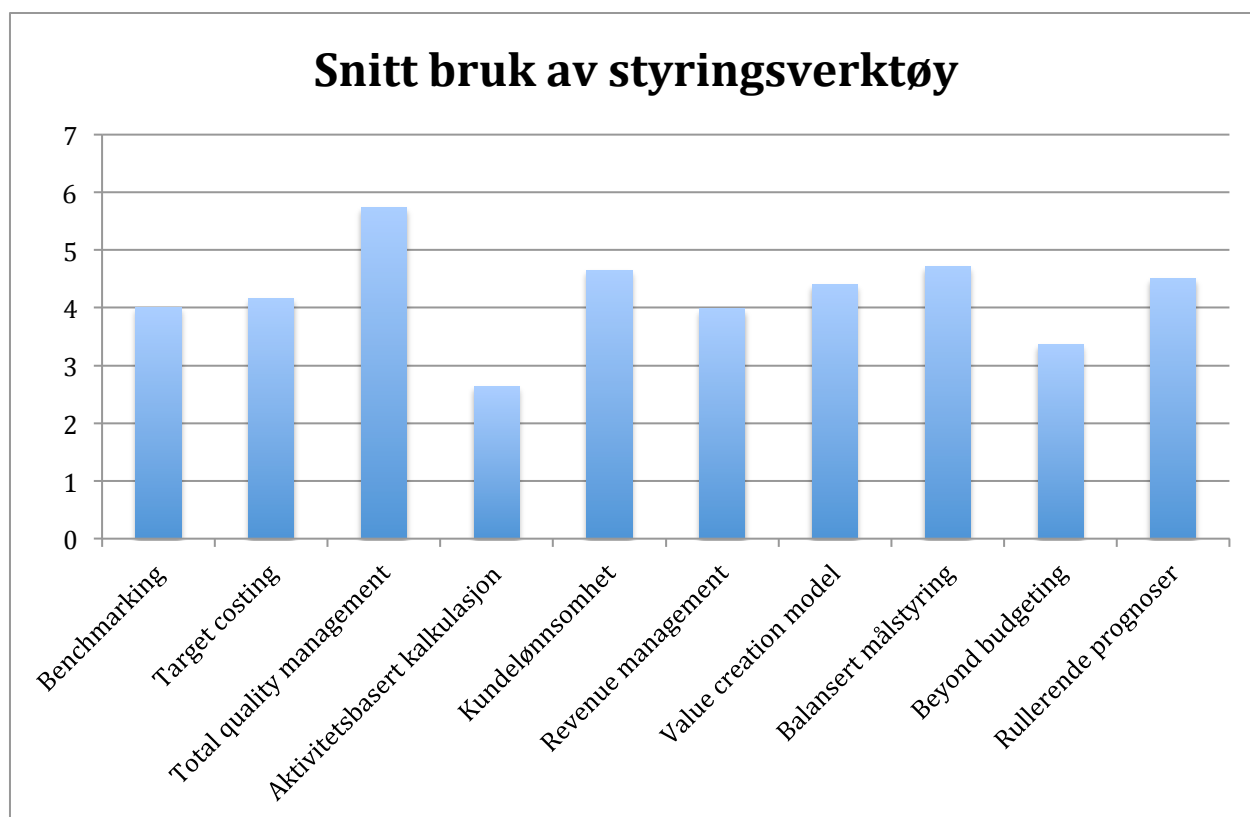
4.1 Beskrivelse av analysegrunnlaget

Antagelsen om at respondentene ikke hadde tilstrekkelig kunnskap om faguttrykkene, ser ut til å stemme. Svarene fra matrisen med faguttrykk ga et høy antall ”vet ikke”-svar og en del svar som ikke samstemte med hverandre. Derfor vil vi benytte data fra scenarioene og spørsmålene om hotellets praksis som grunnlag for videre analyser.

Dataene viser at to hoteller har innført nye styringsverktøy etter 2013. Hotellene oppgir konkret hvilke styringsverktøy de har implementert og hvilke de har fjernet i denne tidsperioden. Derfor har vi valgt å endre svarene slik at hotellene fremstår slik de gjorde i 2013, som er året vi har regnskapstall fra. Fordi vi hadde konkret data om hvilke styringsverktøy som ble endret valgte vi denne metoden framfor å ta hotellene ut av analysen eller legge inn en dummy-variabel for endring.

Vi vil først se på gjennomsnittsb Bruken av styringsverktøyene. Grad av bruk er representert med en skala fra 1 (ikke brukt) til 7 (mye brukt) for de fleste styringsverktøyene. Budsjett blir besvart med et enkelt ja/nei-spørsmål. Av de 82 respondentene benytter 60 budsjett som gir en bruksprosent på 73,2%. Dette gir en overraskende høy andel hoteller som har valgt å forkaste budsjett. I likhet med budsjett er spørsmålet om hotellet har formelle systemer for å sikre kvalitet et ja/nei-spørsmål. Her svarte 84,1% at de har formelle systemer for å sikre kvaliteten. Spørsmålene om budsjett og formelle kvalitetssystemer blir brukt som dummy-variabler i videre analyser og er utelatt fra figuren nedenfor.

Figur 4.1 viser hotellenes gjennomsnittsb Bruk av de forskjellige styringsverktøyene. Av tabell ser vi at kun et styringsverktøy har en gjennomsnittsb Bruk som overstiger 5.



Figur 4.1: Gjennomsnittlig bruk av styringsverktøy

Tabellen viser at gjennomsnittsbruken av styringsverktøyene ligger rundt 4. ABC utpeker seg som det styringsverktøyet med lavest gjennomsnittsbruk på 2,64, mens TQM er det styringsverktøyet med høyest gjennomsnittsbruk på 5,73. Den høye gjennomsnittsbuken av TQM kan skyldes en noe uklar definisjon av TQM som gjør at mange av respondentene krysser av for at de benytter seg av elementer av TQM i sin styring. For å se på sammenhengen mellom de sammenslåtte variablene for TQM og hvilke hoteller som har formelle systemer for å sikre kvalitet (TQM-dummy) gjør vi en T-test som viser at av de med høy bruk av TQM (>5) har 90% også formelle systemer for kvalitet (vedlegg 3.3). Det er interessant at Revenue management, som skal være et velkjent og mye brukt styringsverktøy i hotellbransjen, ikke scorer høyere på gjennomsnittsbruk. Etersom ingen av styringsverktøyene skiller seg vesentlig ut som lite brukt velger vi å benytte oss av alle i videre analyser.

For å undersøke om det foreligger problemer med multikolaritet gjør vi en korrelasjonsanalyse mellom de uavhengige variablene. Problemet knyttet til multikolaritet er at høyt korrelerte variabler vil gjøre det vanskelig å skille ut hva den enkelte variabelen forklarer (Saunders et al., 2012).

N=82	BUD	BE	TC	TQM	TQM d.	ABC	KL	RM	VCM	BMS	BB	RP	Størrelse	Usikkerhet
BUD														
BE	0,304 ***													
TC	-0,119	0,013												
TQM	0,079	0,081	0,049											
TQM d.	0,308 ***	0,304 ***	-0,219 **	0,340 ***										
ABC	0,059	-0,046	-0,109	-0,026	0,017									
KL	0,053	0,287 ***	0,172	0,124	0,169	-0,029								
RM	0,147	0,138	-0,057	0,161	0,183	-0,007	0,159							
VCM	0,247 **	0,453 ***	-0,028	0,164	0,391 ***	0,007	-0,001	0,115						
BMS	-0,420	-0,145	0,102	-0,016	0,036	-0,055	0,075	-0,159	-0,143					
BB	-0,516 ***	-0,225 **	0,083	-0,164	-0,193 *	0,075	0,064	-0,009	-0,176	-0,035				
RP	0,326 ***	0,651 ***	0,007	0,159	0,294 ***	0,088	0,179	0,249 **	0,483 ***	-0,135	-0,211 *			
Størrelse	0,178	0,587 ***	0,051	0,083	0,253 **	-0,039	0,109	0,202 *	0,400 ***	-0,222 *	-0,010	0,584 ***		
Usikkerhet	0,048	0,077	-0,024	-0,011	0,192 *	0,094	0,078	0,095	0,144	0,143	0,061	0,030	-0,001	
Lokalisering	0,176	0,265 **	0,118	0,010	0,212 *	-0,119	0,015	0,100	0,131	-0,070	-0,068	0,382 ***	0,564 ***	-0,011

* Angir signifikansnivå der:
 *** = 1%
 ** = 5%
 * = 10%

Tabell 4.1: Korrelasjon mellom forklarende variabler

Problemer med multikolaritet oppstår dersom Pearsons r er høyere enn 0,7 (Johannessen et al., 2006). Vi ser av tabellen at ingen av variablene har en så høy korrelasjon. Den høyeste korrelasjonen finner vi mellom benchmarking og rullerende prognoser på 0,651, men dette er ikke høyt nok til at vi velger å slå de sammen. Fra korrelasjonsanalysen ser det ut til at det ikke er noe problem med multikolaritet.

Utover dette er det høy korrelasjon signifikant på 1% mellom flere av de uavhengige variablene. Kombinasjonene budsjett og benchmarking, budsjett og rullerende prognoser, benchmarking og rullerende prognoser og value creation model og rullerende prognoser er alle høyt korrelerte. Korrelasjonen tyder på at dette er styringsverktøy som brukes mye sammen. I teorien finner vi grunnlag for at rullerende prognoser kan brukes sammen med budsjett, selv om det påpekes at dette kan gjøre implementering ulønnsom (Bergstrand, 2009; Lorain 2010). Størrelse og rullerende prognoser er signifikant korrelert, dette gir en indikasjon på at større hoteller har en høyere gjennomsnittsbudsjettbruk av rullerende prognoser. Selv om flere av de uavhengige variablene er høyt korrelert har de en lavere Pearsons r enn 0,7, dermed skal det ikke være noe problemer med multikolaritet.

I tabellen under er det presentert statistikk rundt de avhengige variablene og kontrollvariablene. Ved siden av gjennomsnitt, median og standardavvik bruker vi normalfordelingsmålene skewness og kurtosis. Vi måler normalfordelingen for å undersøke observasjonenes spredning og frekvens. Skewness er et mål på hvor asymmetrisk verdiene er

og måler hvilke side verdiene heller mot. Skewness-verdier mellom 1 og -1 er betyr at verdiene er symmetriske. For kurtosis skal målet for normalfordeling i SPSS være 0 og er et mål på hvor høy frekvensen er i forhold til normalfordelingskurven (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010). Er både skewness og kurtosis innenfor de aksepterte verdiene er observasjonene normalfordelte.

	TKR, 2013	KIR, 2013	GOPPAR, 2013	Størrelse	Usikkerhet	Lokalisering
N Valid	82	82	82	82	81	82
N Missing	0	0	0	0	1	0
Mean	3,7755	96,0777	8,2883	81,44	4,86	0,32
Median	5,805	97,4779	5,36	60,5	5	0
Std. Deviation	22,60594	10,63198	25,63352	67,656	1,159	0,468
Variance	511,029	113,039	657,077	4577,385	1,344	0,219
Skewness	-1,360	-2,137	0,120	1,736	-0,074	0,801
Std. Error of Skewness	0,266	0,266	0,266	0,266	0,267	0,266
Kurtosis	4,3	11,64	1,582	2,687	-0,548	-1,393
Std. Error of Kurtosis	0,526	0,526	0,526	0,526	0,529	0,526
Minimum	-90,29	36,07	-64,6	8	2	0
Maximum	60,4	119,01	84,56	301	7	1

Tabell 4.2: Statistikk for avhengige variabler og kontrollvariabler

Tabellen viser at gjennomsnittlig TKR for utvalget ligger på 3,8%, mens medianen ligger litt høyere på 5,8%. Forskjellen i gjennomsnitt og median skyldes to hoteller med meget lav (negativ) lønnsomhet. Av målene for normalfordeling, skewness og kurtosis, ser vi at TKR ikke er normalfordelt.

Gjennomsnittlig kostnad-inntektsrate (96%) viser at hotellbransjen har et høyt kostnadsnivå i forhold til inntekter, som stemmer overens med tall presentert i innledningen. Utvalgets kostnads-inntektsrate er ikke normalfordelt.

Lønnsomhetsmålet GOPPAR har en gjennomsnittsverdi på 8,28 (tall i 1000 NOK). GOPPAR er det lønnsomhetsmålet som er nærmest normalfordelt. Verdiene er symmetriske, men vi ser av kurtosis at den har en høyere frekvens enn normalfordelingen.

Når det kommer til kontrollvariabelen størrelsen ser vi av tabellen at det er en overvekt av mindre hoteller blant utvalget. Forskjellen mellom gjennomsnittet (81,44) og medianen (60,50) skyldes at noen store hoteller trekker opp snittet. Dette støttes av skewness, som viser at variabelen ikke er normalfordelt.

Den andre kontrollvariabelen er oppfattet usikkerhet i omgivelsene. Svarene viser at gjennomsnittet av respondentene opplever over middels høy usikkerhet fra omgivelsene. Det er verdt å merke seg at ingen har valgt svaralternativ 1 – liten av grad av usikkerhet. Dette bekrefter at det er forholdsvis stor usikkerhet i omgivelsene til utvalget. Standardavviket er relativt lavt og dette skyldes at respondentene har svart forholdsvis likt. Skewness og kurtosis viser at oppfattet usikkerhet i omgivelsene er nesten normalfordelt.

Den siste kontrollvariabelen er dummy-variabelen lokalisering, som behandler informasjon om hotellet er lokalisert i en kommune med mer eller mindre enn 50 000 innbyggere. 31,7% (26stk) av utvalget tilhører gruppen hoteller som er lokalisert i kommuner med over 50 000 innbyggere. Lokalisering er ikke normalfordelt.

For å undersøke om lønnsomhetsmålene er korrelerte bruker vi en korrelasjonsanalyse. Analysen viser at alle de tre lønnsomhetsmålene er sterkt korrelert og signifikante på et 1%-nivå. Korrelasjonen mellom TKR og GOPPAR positivt, mens KIR er negativt korrelert med begge de to andre lønnsomhetsmålene. Dette er naturlig ettersom KIR måler hvor store hotellenes kostnader er i forhold til deres inntekter. En lavere KIR gir høyere lønnsomhet. Den sterke korrelasjonen forteller at det er sammenheng mellom lønnsomhetsmålene våre og at et lønnsomt hotell vil med stor sannsynlighet score bra på alle lønnsomhetsmålene.

N=82	TKR	KIR	GOPPAR
TKR			
KIR	-0,612 ***		
GOPPAR	0,695 ***	-0,675 ***	
* Angir signifikansnivå der: *** = 1 % ** = 5 % * = 10 %			

Tabell 4.3: Korrelasjon mellom lønnsomhetsmålene

Vi ønsker videre å se om vi kan finne noen spesielle karakteristika ved hoteller som velger å bruke de forskjellige styringsverktøyene. Vi gjennomfører dermed ”Independent Sample” T-tester med størrelse, usikkerhet i omgivelsene og lokalisering som ”grouping variable” på et 5%-signifikansnivå.

Med størrelse som ”grouping variable” med medianen (61 utleieenheter) som skille mellom store og små hoteller viser T-testen en tydelig forskjell mellom de to gruppene. Tendensen er at de større hotellene har høyere snittbruk av en rekke styringsverktøy. Testen viser at 83% av de større hotellene bruker budsjett, mot 63% av de mindre hotellene. Undersøker vi bruk av benchmarking viser det seg at større hoteller har en gjennomsnittsbudsjettbruk på 4,98 mot de små hotellenes snittbruk på 3,02. Det samme gjelder for value creation model, der de større hotellene har en snittbruk på 5,12 mot 3,68 for de mindre. Den mest markante forskjellen finner vi ved bruk av rullerende prognoser. Her viser testen at de større hotellene har en snittbruk på 6,10 i motsetning til de mindre hotellene som kun har en snittbruk på 2,92. Alle resultatene er signifikante på 5% (vedlegg 3.4).

Økes signifikansnivået til 10% ville størrelse på hotellet blitt signifikant for bruk av revenue management. Da ville gruppenes gjennomsnittsbudsjettbruk av styringsverktøyet vært 4,46 for de større og 3,49 for de mindre hotellene.

T-testen viser at hotellets størrelse har innvirkning på hvor stor grad hotellet benytter seg av styringsverktøyene. Forskjell i gruppenes gjennomsnittsbudsjettbruk av styringsverktøy kan muligens forklares med at mindre hoteller med få ansatte og forholdsvis liten omsetning velger å ikke bruke styringssystemer så mye fordi deres situasjon er så oversiktlig at de ikke ser behovet for det. En annen forklaring kan være at mindre hoteller har begrensede ressurser og dermed velger ikke å bruke ressurser på omfattende styringssystemer.

Gjør vi tilsvarende T-test for å undersøke forskjeller mellom de hotellene som er lokalisert i store og små kommuner finner vi at om hotellet er lokalisert i en kommune med over eller under 50 000 innbyggere kun vil ha innvirkning på graden av bruk av rullerende prognoser. T-testen viser at hoteller lokalisert i kommuner med færre enn 50 000 innbyggere har høyere gjennomsnittsbudsjettbruk av rullerende prognoser (vedlegg 3.5).

I T-testen med grad av opplevd usikkerhet i omgivelsene har vi valgt å sette skille ved opplevd usikkerhet på 4. Vi har valgt å definere opplevd usikkerhet på 4 eller lavere (31stk) som lav usikkerhet og høyere enn 4 som høy usikkerhet (50stk). Vi finner her ingen signifikant forskjell mellom gruppene som opplever høy eller lav usikkerhet. Dette betyr vi ikke finner noen sammenheng mellom opplevd usikkerhet og bruk av styringsverktøy for vårt utvalg i denne testen (vedlegg 3.6).

4.2 Styringsverktøyenes sammenheng med lønnsomhet

Vi har i denne oppgaven en overordnet hypotese om at styringsverktøyene vil ha en positiv sammenheng med hotellenes lønnsomhet, mens vi bruker en overordnet nullhypotese som sier at det ikke vil være en sammenheng mellom styringsverktøy og hotellenes lønnsomhet.

Vi starter med å kartlegge om det er noen av styringsverktøyene som har en samvariasjon med de tre lønnsomhetsmålene vi har valgt. Dette gjør vi ved hjelp av en korrelasjonsanalyse.

Korrelasjonsanalyse mellom forklarende variabler og lønnsomhetsmål			
N=82	TKR	KIR	GOPPAR
Styringsverktøy	Pearsons r	Pearsons r	Pearsons r
Budsjett	-0,269 **	0,305 ***	-0,291 ***
Benchmarking	-0,115	0,080	-0,243 **
Target Costing	0,114	-0,154	-0,035
Total quality management	-0,248 **	0,037	-0,208 *
Total quality management dummy	-0,129	0,020	-0,036
Aktivitetsbasert kalkulasjon	-0,056	0,006	-0,047
Kundelønnsomhet	0,046	-0,025	-0,094
Revenue management	-0,177	0,204 *	-0,265 **
Value creation model	-0,059	0,061	-0,106
Balansert målstyring	0,082	-0,062	0,069
Beyond Budgeting	0,436 ***	-0,395 ***	0,338 ***
Rullerende prognose	-0,224 **	0,181	-0,366 ***
<i>Størrelse</i>	0,081	-0,204 *	-0,043
<i>Usikkerhet</i>	0,025	-0,104	0,075
<i>Lokalisering</i>	0,234 **	-0,190 *	0,073
* Angir signifikansnivå der: *** = 1 % ** = 5 % * = 10 %			

Tabell 4.4: Korrelasjon mellom forklarende variabler og lønnsomhetsmål

Korrelasjonsanalysen viser at budsjett har en moderat samvariasjon med alle tre lønnsomhetsmålene våre. Med TKR og GOPPAR er samvariasjonen negativ, mens den med KIR er positiv. Dette skyldes at økt lønnsomhet er forbundet med lavere KIR og vi kan dermed si at alle verdiene trekker i samme retning og at budsjett har en negativ sammenheng med alle lønnsomhetsmålene. For TKR og GOPPAR gjelder dette innenfor et signifikansnivå på 5%, mens det for KIR gjelder innenfor et 1%-signifikansnivå. Videre viser tabellen at beyond budgeting er signifikant korrelert på 1% med alle tre lønnsomhetsmålene. Beyond budgeting har en sterk positiv korrelasjon med TKR, mens det er en svakere positiv korrelasjon med GOPPAR og en moderat negativ korrelasjon med KIR. Dette er det motsatte av resultatene for budsjett og er et spennende funn ettersom bruk av budsjett og beyond budgeting vil være gjensidig utelukkende.

Rullerende prognoser er moderat negativt korrelert med TKR og GOPPAR på 5%-signifikansnivå, mens TQM er moderat negativt korrelert med TKR og GOPPAR på 5%-signifikansnivå for TKR og 10% for GOPPAR. Et annet styringsverktøy som også er svakt til moderat negativt korrelert på 5%-signifikansnivå med GOPPAR er benchmarking. Revenue management er moderat negativt korrelert med GOPPAR på 5%, utvides signifikansnivået til 10% ville revenue management vært signifikant positivt korrelert med KIR.

Alle de nevnte resultatene er negativt korrelert med lønnsomhet, bortsett fra beyond budgeting. Alle er moderat korrelerte utenom beyond budgeting som er relativt sterkt korrelert med TKR. Det er kun budsjett og beyond budgeting som er korrelert med alle tre lønnsomhetsmålene.

Av kontrollvariablene er lokalisering moderat korrelert med TKR på et 5%-signifikansnivå. Hvis vi godtar et 10%-signifikansnivå ville lokalisering vært svakt negativt korrelert med KIR og størrelse vært moderat negativt korrelert med KIR. Dette kan antyde at hoteller lokalisert i kommuner med flere enn 50 000 innbyggere vil drive mer kostnadseffektivt og ha høyere TKR. Når det gjelder størrelse kan analysen antyde at større hoteller kan oppnå stordriftsfordeler.

Videre vil vi å gjøre en regresjonsanalyse med lønnsomhetsmålene som avhengig variabel og styringsverktøyene og kontrollvariablene som uavhengige. Dette vil gi en oversikt over hvilke

styringsverktøy som forklarer hotellenes lønnsomhet. Det vil gi en overordnet forklaringsgrad (R^2), men vil benytte den justerte R^2 ettersom den forhindrer at forklaringsgraden overestimeres når det er mange uavhengige variabler i forhold til antall hoteller i utvalget. Betavardiene i analysen er helningstallet i en linear funksjon ($Y = a + bX$) og angir hvor mye den uavhengige variabelen påvirker den avhengige hvis den uavhengige økes med en enhet. For scenarioene vil dette bli en økning i 1-7 skalaen, mens for dummy-variablene vil betavardiene være større grunnet det har enten verdi 1 eller 0 (ja eller nei). Vi har også valgt å inkludere regresjonsanalyser med bare kontrollvariablene. Dette vil fortelle oss hvor stor del av den overordnede forklaringsgraden som skyldes kontrollvariablene.

	TKR		KIR		GOPPAR	
	Kun KV	Fullstendig	Kun KV	Fullstendig	Kun KV	Fullstendig
Konstant	-1,23	19,879	103,518	98,032	0,076	47,968
BUD		-9,369		9,921 ***		-20,011 **
BE		-0,296		0,071		-1,645
TC		0,184		-0,778		-0,579
TQM		-4,773 **		0,411		-6,088 **
TQM dummy		3,325		-4,180		12,732
ABC		-0,355		-0,038		-0,368
KL		0,651		0,254		0,420
RM		-0,448		0,708		-1,682
VCM		3,086 *		-0,609		2,713
BMS		1,790		-0,355		0,237
BB		3,409 **		-1,125 *		1,510
RP		-4,331 **		2,102 ***		-4,685 **
Størrelse	-0,024	0,041	-0,023	-0,078 ***	-0,038	0,076
Usikkerhet	0,541	-1,222	-0,972	-1,020	1,662	2,179
Lokalisering	13,434 **	16,900 **	-2,567	-1,331	8,075	5,553
R²	0,060	0,480	0,062	0,534	0,022	0,450
Juster R²	0,024	0,321	0,026	0,391	-0,160	0,281
F*	1,649	3,019 ***	1,705	3,738 ***	0,568	2,669 ***
N	82	82	82	82	82	82
* Angir signifikansnivå der: *** = 1% ** = 5% * = 10%						

Tabell 4.5: Regresjonsanalyse med lønnsomhetsmål som avhengige variabler

I regresjonsanalysen med TKR som avhengig variabel ser vi at beyond budgeting har en moderat positiv koeffisient signifikant innenfor 5%. TQM og rullerende prognoser har begge en moderat negativ koeffisient og er signifikante på 5%. Som nevnt kan det være aktuelt å inkludere styringsverktøy som er signifikante innenfor 10% på grunn av et forholdsvis lite utvalg. Gjør vi dette vil VCM ha en signifikant moderat positiv koeffisient. Vi legger også merke til at dummy-variabelen lokalisering har en sterk positiv koeffisient som er signifikant på 5%. Verdien forteller oss at hoteller som er lokalisert i en kommune med over 50 000 innbyggere vil ha en 16,9 prosentpoeng høyere TKR enn de som er lokalisert i kommuner med færre enn 50 000 innbyggere. Vi ser av den justerte forklaringsgraden at 31,1% av variasjonen i TKR kan forklares ved hjelp av styringsverktøyene og kontrollvariablene. Fjerner vi styringsverktøyene som forklarende variabler fra regresjonsanalysen blir forklaringsgraden 2,4%.

I regresjonsanalysen med KIR som avhengig variabel har budsjett en sterk positiv koeffisient signifikant på 1%. Dette forteller at bruk av budsjett vil gi 9,9 prosentpoeng høyere KIR. Rullerende prognoser har en svakere positiv koeffisient innenfor et 1%-signifikansnivå. Det er som tidligere nevnt viktig å presisere at en positiv koeffisient for KIR vil ha en negativ effekt på lønnsomheten. Beyond budgeting har i denne tabellen en negativ koeffisient hvis vi godtar et signifikans innenfor 10%. Størrelse vil ha en svak negativ koeffisient som er signifikant ned til 1%. Betaverdien på -0,078 betyr at en økning på 100 utleieenheter vil gi en reduksjon i KIR på 7,8 prosentpoeng, dette bygger opp under antagelsen om stordriftsfordeler. Vi kan se at styringsverktøyene og kontrollvariablene forklarer 39,1% av variasjonen i KIR til hotellene. Hvis vi også her fjerner styringsverktøy som forklaringsvariabler vil forklaringsgraden falle til 2,6%.

Det siste lønnsomhetsmålet vi kjører en regresjonsanalyse for er GOPPAR. Her er tre av styringsverktøyene signifikante på 5%-nivå. Disse er budsjett, TQM og rullerende prognoser. De har alle negative koeffisienter, der budsjett er sterk, mens de to andre er relativt sterke. Budsjettets koeffisient på -20,011 forteller oss at hoteller som benytter budsjett gjennomsnittlig ha en 20 011 NOK lavere GOPPAR. Forklaringsgraden til variablene er 28,1% og hvis vi fjerner styringsverktøyene får vi en ny forklaringsgrad på -1,6%. Ved nærmere kontroll viser det seg at usikkerhet i omgivelsene fungerer veldig dårlig som kontrollvariabel for GOPPAR.

Ser vi på alle tre analysene ser vi at det eneste styringsverktøyet som er signifikant for alle tre lønnsomhetsmålene er rullerende prognoser. Når det kommer til KIR vil rullerende prognoser være signifikant på 1%, mens den er på 5% for de to andre lønnsomhetsmålene. Rullerende prognoser har en sterk negativt sammenheng med alle tre lønnsomhetsmålene. Budsjett er signifikant innenfor 5% på GOPPAR og 1% på KIR, med de to største koeffisientene for styringsverktøyene i alle tre regresjonsanalysene som viser en negativ sammenheng med hotellenes lønnsomhet. Beyond budgeting er signifikant for to av lønnsomhetsmålene, KIR og TKR, begge signifikante på 5% og har som en motsatt sammenheng med lønnsomheten sammenlignet med budsjett. Et annet styringsverktøy som er signifikant på to av lønnsomhetsmålene er TQM for TKR og GOPPAR på et 5%-signifikansnivå.

I alle regresjonsanalysene får vi forklaringsgrader på mellom 28% og 39%. Dette er en relativt høy forklaringsgrad, men viser at det også er andre faktorer enn de vi har tatt med som forklarer hotellene lønnsomhet. Uten styringsverktøyene får vi en forklaringsgrad mellom -1,6% og 2,6%. Dette forteller at styringsverktøyene forklarer en vesentlig del av hotellenes lønnsomhet.

4.2.1 Budsjett

Budsjett brukes som styringsverktøy av 73,2% av hotellene i utvalget, dette er overraskende lavt i forhold til tidligere forskning (Libby & Lindsay, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010). Korrelasjonsanalysen for lønnsomhet viser at budsjettet er moderat negativt korrelert med både TKR og GOPPAR og moderat positivt korrelert med KIR, alle innenfor et 1%-signifikansnivå. Dette blir videre bekreftet av regresjonsanalysen der budsjett har en sterk negativ koeffisient på 20,011 for GOPPAR innenfor et 5%-signifikansnivå, mens for KIR har budsjett en sterk positiv koeffisient som er signifikant på 1%. Dette viser en sammenheng mellom bruk av budsjett og svak lønnsomhet. Dette kan ha sammenheng med at det er ressurskrevende å lage budsjetter og at hoteller opererer i veldig usikre omgivelser preget av konjunktursvingninger som gjør budsjettinformasjonen raskt utdatert. Dette er i samsvar med teoriene til både Hope og Fraser (2003) og Bogsnes (2012). Ettersom budsjett er signifikant korrelert med redusert lønnsomheten i alle tre målene og to av de tre regresjonsanalysene viser en signifikant negativ forklaring på lønnsomheten, har vi et godt statistisk grunnlag å

forkaste hypotesen om det er en positiv sammenheng mellom budsjett og hotellets lønnsomhet.

4.2.2 Beyond budgeting

Når sammenhengen mellom budsjett og lav lønnsomhet er statistisk sterkt er det interessant å se om det er støtte for hypotesen som sier at bruk av beyond budgeting vil ha en positiv sammenheng med lønnsomhet. Ser vi på tallene fra korrelasjonsanalysen ser vi at beyond budgeting er positivt moderat til sterkt korrelert med de tre lønnsomhetsmålene. I regresjonsanalysene med lønnsomhetsmålene som avhengige variabler er beyond budgeting positivt korrelert med lønnsomhet for lønnsomhetsmålene TKR og KIR. TKR er signifikant til 5% og KIR på et 1%-signifikansnivå. Dette viser en positiv sammenheng mellom beyond budgeting og lønnsomhet. Resultatene viser at det er en sammenheng mellom hoteller som forkaster budsjett og god lønnsomhet. Dette støtter teorien om at beyond budgeting passer i bransjer med høy usikkerhet, men det er noe overraskende med tanke på hvor lite utbredt beyond budgeting fortsatt er. Det kan være mange forskjellige årsaker til hvorfor beyond budgeting ikke har større utbredelse i hotellbransjen. Mye kan trolig skyldes at det ikke finnes en enkel oppskrift for styringsverktøyet og at hver enkel virksomhet krever en unik tilpasning. Med den tilgjengelige informasjonen vi har er det vanskelig å konkludere med hvorfor beyond budgeting har en positiv effekt på lønnsomheten. Årsaker kan være at desentralisering passer godt i hotellbransjen, at høy tilpasningsevne i forhold til markedet er viktig og at hotellene unngår de negative virkningene budsjettet kan føre med seg. Når man forkaster budsjettet er det forventet at hotellet implementerer andre styringsverktøy, men korrelasjonsanalysen med alle styringsverktøyene viser ingen signifikante positive korrelasjoner mellom beyond budgeting og de andre styringsverktøyene. Vi har derfor ikke noe statistisk grunnlag for å si noe om hvilke styringsverktøy som implementeres når budsjettet forkastes.

4.2.3 Rullerende prognoser

Rullerende prognoser gir en rekke signifikante resultater både i korrelasjonsanalysen og i regresjonsanalysene. I korrelasjonsanalysen er TKR og GOPPAR moderat negativt korrelert med rullerende prognoser. GOPPAR er signifikant på 1%, mens TKR er signifikant ned til et 5% nivå. I regresjonsanalysene har rullerende prognoser en negativ sammenheng med

lønnsomhet for alle tre lønnsomhetsmålene våre med forholdsvis sterke koeffisienter. GOPPAR og TKR er signifikante på 5%, mens KIR er signifikant på 1%. Dette viser en negativ sammenheng mellom rullerende prognoser og lønnsomhet. Dette resultatet er overraskende med tanke på at rullerende prognoser burde vært et styringsverktøy som i følge teorien skulle passe godt til hotellbransjen med sine hurtig skiftende omgivelser. Kritikkk knyttet til rullerende prognoser er at de stadige oppdateringene kan føre til at prognosene mister sin status hos brukerne, i tillegg til at det kan være vanskelig å lede når kursen ofte blir forandret (Bergstrand, 2009). Et annet moment i kritikken er at mange bruker rullerende prognoser i tillegg til tradisjonelt budsjett og at det dermed blir brukt unødvendig mye ressurser på disse prosessene. Denne kritikken passer godt med våre funn der bruk av budsjett og rullerende prognoser er moderat korrelert og signifikant ned til 1% og har en sammenheng med negativ lønnsomhet. Vi synes det er interessant at begge de to styringsverktøyene som typisk brukes i planlegging begge har en negativ sammenheng med lønnsomhet. Det ser dermed ut som at det er hotell med gjennomsnittlig lavere lønnsomhet som benytter seg av planleggingsverktøy. Det er vanskelig å peke på hva dette skyldes, men en mulig forklaring kan være at dette er hoteller som allerede sliter med lønnsomheten og som derfor har implementert planleggingsverktøy for å prøve å forbedre seg. Det er altså ikke sikkert at bruk av planleggingsverktøy påvirker lønnsomheten negativt.

4.2.4 Total quality management

TQM er det styringsverktøyet som har høyest gjennomsnittsbbruk. Dette kan som tidligere nevnt skyldes en noe uklar definisjon som gjør at mange føler de benytter dette styringsverktøyet. I regresjonsanalysene ser vi at TQM har en sterk negativ koeffisient for både TKR og GOPPAR på 5%-signifikansnivå. Det at TQM har en statistisk sammenheng med lav lønnsomhet er et interessant funn med tanke på at det er det styringsverktøyet med høyest gjennomsnittsbbruk i studien. Noen årsaker til sammenheng kan være at hotellene mener styringsverktøyet er bedre for lønnsomheten enn hva som kommer frem i denne undersøkelsen eller at de ser på det som en nødvendighet for å sikre god kvalitet til tross for at det svekker lønnsomheten. Undersøker vi teorien kan en forklaring være at manglende forankring i virksomheten fører til at styringsverktøyet ikke fungerer optimalt og slik bidrar til svekket lønnsomhet. Videre påpeker teorien at det er nødvendig å gjøre investeringer i utdanning av de ansatte og at kvalitet må settes over pris når det kommer til valg av

leverandører. Opplever ikke hotellene at disse investeringene gir den nødvendige avkastningen vil TQM være et ulønnsomt styringsverktøy selv om kvaliteten øker.

4.2.5 Revenue management

Revenue management er et av styringsverktøyene som ifølge teorien skal passe godt i hotellbransjen. Av figuren for gjennomsnittsbbruk ser vi at Revenue management har et gjennomsnitt forholdsvis likt de andre styringsverktøyene. Det var overraskende mange hoteller som hadde faste priser og kun tok hensyn til sesongvariasjoner, selv om dette var hovedsakelig de mindre hotellene. Vi er usikre om dette skyldes at det foreligger noen barrierer som hindrer at mindre hoteller går til anskaffelse av ”smarte” prissettingssystemer. I korrelasjonsanalysen ser vi at revenue management er moderat negativt korrelert med GOPPAR på 5%-signifikansnivå, den er også moderat korrelert med KIR på 10%-nivå. I regresjonsanalysene får vi ingen signifikante resultater for revenue management, men koeffisientene viser tendenser til en negativ sammenheng med lønnsomhetsmålene. Disse resultatene gir oss en indikasjon på at revenue management har en negativ sammenheng med lønnsomhet. Dette var et resultat som overrasket oss og vi valgte derfor å se nærmere på hvordan revenue management påvirker hotellets inntekter og kostnader. Ved hjelp av T-tester fant vi at revenue management gir økte driftsinntekter, men også tilsvarende økte driftskostnader og dermed ikke bedre lønnsomhet (Vedlegg 3.7). I samsvar med teorien vil RM gi økte driftsinntekter, men våre analyser indikerer at det kan medføre økte driftskostnader som kan gi en negativ effekt på lønnsomhet. Dette kan skyldes at det er ressurskrevende å implementere RM eller at kostnadskalkylene til hotellene er gale. Det påpekes i teori at RM ikke blir bedre enn kostnadskalkylene man har. Dette illustrerer hvorfor vi har valgt GOPPAR fremfor RevPAR som et av våre lønnsomhetsmål ettersom RevPAR kun tar hensyn til inntektssiden.

4.2.6 Benchmarking

Tidligere forskning på styringsverktøy og lønnsomhet (Bjørnenak, 2013) viste at benchmarking var det styringsverktøyet med sterkest sammenhengen med positiv lønnsomhet. I våre analyser er dette ikke tilfellet. I korrelasjonsanalysen er benchmarking moderat negativt korrelert med GOPPAR på et 5%-signifikansnivå. De andre lønnsomhetsmålene har ingen

signifikant korrelasjon med benchmarking og i regresjonsanalysen er det heller ingen signifikante resultater, men koeffisientene viser en negativ sammenheng med lønnsomhetsmålene. Dette gir oss ikke nok statistisk grunnlag for å forkaste nullhypotesen, men det er interessant å se at resultatene våre kan indikere en motsatt sammenheng enn det ble funnet i bankbransjen.

De gjenværende styringsverktøyene (TC, ABC, KL, BSM og VCM) ga ingen signifikante resultater innenfor et 5%-signifikansnivå verken i korrelasjonsanalysen eller i regresjonsanalysene. Både BSM og ABC er styringsverktøy som er mye omtalt i litteratur og mye benyttet i praksis, så det er overraskende at ingen av disse har positiv sammenheng med lønnsomhet. Denne kan ha en sammenheng med at flere av de små enn de store hotellene gjennomførte spørreundersøkelsen. Det kan være at de større hotellene har mer utbredt bruk av disse styringsverktøyene og dermed kunne vi ha sett noen signifikante sammenhenger dersom fler større hoteller hadde svart. Vi har valgt å ikke kommentere dette videre.

På grunn av for mange faktorer som vår studie ikke klarer å kartlegge er det ikke mulig å bevise et direkte årsak-virkningsforhold. Vi kan derimot se noen sammenhenger mellom bruken av forskjellige styringsverktøy og lønnsomheten til hotellene. Studien måler regnskapstall kun for en bestemt tidsperiode, som gjør at vi ikke kan si noe om hotellenes endring i lønnsomhet over tid.

4.2.7 Situasjonsfaktorer

På grunn av manglende tid og resurser valgte vi å begrense kontrollvariablene i studien til størrelse, usikkerhet i omgivelsene og lokalisering. I korrelasjonsanalysen er lokalisering moderat positivt korrelert med TKR på et 5%-signifikansnivå. I regresjonsanalysen med TKR der vi har inkludert alle de uavhengige variablene og kontrollvariablene har lokalisering en sterk positiv koeffisient på et 5%-signifikansnivå. I regresjonsanalysen med KIR som avhengig variabel der alle de uavhengige variablene og kontrollvariablene er inkludert har størrelse en marginal negativ koeffisient på et 1%-signifikansnivå. Dette er i samsvar med størrelse i korrelasjonsanalysen der størrelse er moderat negativt korrelert med KIR på et 10%-signifikansnivå. Usikkerhet gir ingen signifikante resultater verken i korrelasjonsanalyser eller regresjonsanalyser. Dette forteller oss at det er andre

situasjonsfaktorer som kan ha større sammenheng med hotellenes lønnsomhet. Både størrelse og lokalisering har tendenser til å trekke mot økt lønnsomhet for større hoteller og hoteller lokalisert i større kommuner, men de har for få signifikante resultater til at vi kan trekke noen konklusjoner. Usikkerhet har ingen signifikante resultater og gir tvetydige resultater på lønnsomhet og vi kan heller ikke her trekke noen konklusjoner om sammenhengen mellom oppfattet usikkerhet og lønnsomhet.

Analysene viser at kontrollvariablene har en sammenheng med valg av styringsverktøy og med lønnsomhet. T-tester viser samme konklusjon, at størrelse og lokalisering har en sammenheng med valg av styringsverktøy og grad av bruk. Usikkerhet har heller ikke i T-testene noen signifikante resultater. Til tross for at vi ikke finner statistisk grunnlag for at usikkerhet påvirker valg av styringsverktøy eller lønnsomhet kan vi ikke si at dette ikke har en reell betydning for hotellene i undersøkelsen. Ifølge teori (Swamidass & Newell, 1987; Milliken, 1987) er usikkerhet vanskelig å måle objektivt ettersom alle har sin subjektive oppfattelse av sin situasjon. Dette kan kanskje forklare hvorfor vi ikke finner noe statistisk grunnlag for at usikkerhet påvirker hotellene i studien.

5 Avslutning

5.1 Konklusjon

Denne studien har som formål å undersøke om det foreligger en sammenheng mellom hvilke *styringsverktøy* hotellet benytter seg av og hotellets *lønnsomhet*. I arbeidet inkluderer vi elleve styringsverktøy som dekker flere ulike funksjoner og fokusområder. Studien er en kvantitativ undersøkelse som benytter seg av data innsamlet gjennom en spørreundersøkelse sendt ut til 547 hoteller og økonomisk data innhentet fra Proff Forvalt. Denne informasjon blir brukt som grunnlag for å finne mulige sammenhenger mellom bruk av styringsverktøy og lønnsomhet.

Av tidligere studier om styringsverktøy og lønnsomhet er det relativt lite å sammenligne med. I Norge har Trond Bjørnenak gjennomført en lignende studie om styringsverktøyenes bruk, nytte og tilknytning til lønnsomhet blant norske sparebanker.

Gjennom analysene fant vi sammenhenger som stemmer overens med forventinger og teori, men også sammenhenger som overrasket. Kritikken mot budsjett går ut på at budsjettering er en kostbar prosess med liten verdi hvis omgivelsene er preget av usikkerhet. Våre funn viser at vårt utvalg opplever høy usikkerhet fra omgivelsen og at det er en negativ sammenheng mellom bruk av budsjett og lønnsomhet. Vi er kan ikke peke på en årsak-virkningseffekt, men funnen viser indikasjoner i samsvar med kritikken. Mer overraskende var det at både benchmarking og rullerende prognose hadde en negativ sammenheng med lønnsomhet. Dette var motsatt av funnene Bjørnenak gjorde for benchmarking i banksektoren. Teoretisk skal benchmarking og rullerende prognoser motvirke de negative effektene av budsjettet ved å redusere planleggingskostnadene og –omfanget. Begge styringsverktøyene skal kunne hjelpe virksomhetene raskt tilpasse seg endringer i markedet og bedre håndtere usikkerhet, men i våre analyser av resultatene kan vi ikke finne en slik effekt.

Undersøkelsen viser også at bruk av beyond budgeting har klare tendenser til å ha en positivt sammenheng med lønnsomhet. Dette stemmer godt med forventningene, selv om vi ikke fant

noen tydelige kombinasjon av styringsverktøy som var avgjørende når budsjett ble forkastet. Et like overraskende funn er antallet hoteller som har forkastet budsjett. At nesten 30% av hotellene benytter budsjettfri styring gir en høyere utbredelse av beyond budgeting enn andre studier tidligere har funnet (Libby & Lindsay, 2010; Eriksrud & McKeown, 2010). Ved siden av den relativt høye utbredelsen.

Både TQM og RM er styringsverktøy som også viser en viss statistisk sammenheng mellom lønnsomhet og bruk. Selv om de statistiske sammenhengene her ikke er veldig sterke eller entydige kan de gi oss en indikasjon på en negativ sammenheng mellom bruk og lønnsomhet. Når det kommer til RM har vi funnet ut at det har en positiv sammenheng med driftsinntekter, men også en lignende sammenheng med økte driftskostnader.

For flere av styringsverktøyene fant vi ingen tydelige tendenser eller indikasjoner på sammenheng mellom lønnsomhet og bruk. Selv om ikke alle styringsverktøy hadde en noen klare indikasjoner på deres sammenheng med lønnsomheten, fant vi noen tendenser ved noen av styringsverktøyene som kan være spennende for videre forskning.

En markant forskjell mellom Bjørnenaks studie og vår er at våre respondenter har et lavere nivå av økonomisk kunnskap. Dette gjorde studien vesentlig vanskeligere og var hovedårsaken til at vi benyttet oss av scenarioer når vi undersøkte bruk av styringsverktøyene. I tillegg til scenarioer hadde vi en matrise der vi kun spurte om bruk av det enkelte styringsverktøy for å kartlegge respondentenes kjennskap til de forskjellige faguttrykkene. Det viste seg her at det ble en veldig stor andel av "vet ikke"-svar, i tillegg til mange svar som var motstridende, både med andre svar i matrisen og svar de ga på scenarioene. Dette viser at når man undersøker bruk av styringsverktøy i bransjer der kunnskapen om økonomisk styring ikke er så høy, bør man ikke spørre direkte om faguttrykk ettersom mange ikke vil ha kjennskap til disse.

5.2 Refleksjoner

Her vil vi redegjøre for styrker, svakheter og utfordringer ved studien.

En utfordring ved gjennomføringen av studien er at vi er prisgitt respondentenes forståelse av hotellets situasjon og deres kompetanse på området. Det er ikke sikkert at vi ville fått samme svar av andre ansatte i virksomheten. Vi mener allikevel svarene vil være tilfredsstillende ettersom vi har hentet svar fra personer i stillinger som burde være godt skikket til å svare på våre spørsmål om hotellet. Vi antar dermed at svarene gir en så korrekt beskrivelse av hotellets situasjon som mulig.

Et annet problem knyttet til gjennomføringen av spørreundersøkelsen er respondentenes kunnskap om de forskjellige styringssystemene. Mange av hotellene er små virksomheter som ikke har utpregede økonomifunksjoner/avdelinger/personell og vil dermed ikke ha kjennskap til faguttrykk. Bruken av scenarioer løste dette ved at respondentene kunne relatere styringsverktøyene til hotellets daglige drift. Dette er ikke en perfekt løsning, svarene er avhengig av scenarioenes formulering. Det er umulig å formulere to perfekt scenarioer som gjensidig utelukker hverandre og kortfattet klarer å inkludere alle aspektene ved styringsverktøyet. Det er også en reell utfordring å vurdere hvorvidt respondenten benytter seg av et styringsverktøy i en 1-7-punkts skala. Dette vil påvirke studiens interne validitet, men løsning med bruk av scenarioene knyttet til praksis vil fungere bedre enn kun faguttrykk. Vi mener at på bakgrunn av teorigrunnet vi har opparbeidet oss inneholder scenarioene de mest sentrale aspektene ved styringsverktøyene. Tilbakemeldingen fra testen forteller oss at vi har presentert styringsverktøyene på en tilfredsstillende måte i scenarioene.

Gjennomføringen av spørreundersøkelsen viste at noen respondenter ikke ga tydelige svar på scenarioene eller ga svar i matrisen som ikke samsvarte med tidligere svar. Som forventet kan det virke som noen respondenter manglet tilstrekkelig fagkunnskap og blandet sammen faguttrykkene og svarte inkonsekvent.

5.3 Forslag til videre forskning

Vi har i vår oppgave valgt å knytte bruken av styringsverktøy opp mot økonomiske resultater i en bestemt bransje. Forslag til videre forskning kan være å gjøre en tilsvarende undersøkelse i andre bransjer. De vil mest sannsynlig oppnå best resultat ved bruk av andre styringsverktøy enn det vi har kommet frem til i hotellbransjen eller kan det vise seg at noen styringsverktøy gir bedre resultater på tvers av bransjer?

Et annet interessant område å forske på er endringen i nøkkeltall før, under og etter prosessen der virksomheter endrer styringsverktøy. Vil for eksempel kostnader øke under endringsprosessen, for så å stabilisere seg på et lavere nivå enn tidligere? Vi har kun tatt utgangspunkt i et bestemt tidspunkt og de styringsverktøyene som ble benyttet på dette tidspunktet. Videre forskning på effekten av endringer i styringsverktøy ville vært interessant å undersøke. Det vil være interessant å gjennomføre en tidsstudie for å bedre kunne kartlegge årsak-virkning mellom styringsverktøy og lønnsomhet.

Der vi i vår studie undersøker de økonomiske resultatene knyttet opp mot styringsverktøy, vil et annet interessant område for videre forskning være hvordan de forskjellige styringsverktøyene påvirker de ikke-finansielle målene til virksomheten. Vil noen styringsverktøy gi mer innovasjon eller læring enn andre og vil noen styringsverktøy gi bedre tilfredshet blant de ansatte?

Et siste forslag til videre forskning vil være å kartlegge hvorfor virksomhetene velger å benytte seg av de forskjellige styringsverktøyene. Våre resultater viser at nesten 30% av hotellene har forkastet budsjett og det kunne vært interessant å kartlegge hvorfor. Det vil også være spennende å se hvordan de ville vurdere styringsverktøyenes nytte for virksomheten.

Litteraturliste

Anand, G. and R. Kodali (2008). "Benchmarking the benchmarking models." Benchmarking: An International Journal **15**(3): 257-291.

Argyris, C. (1952). The impact of budgets on people. New York, Controllershship foundation inc.

Ax, C. and T. Bjørnenak (2007). "Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden." Management Accounting Research **16**(1): 1-20.

Barrett, M. E. and L. B. Fraser (1977). "Conflicting roles in budgeting for operations." Harvard Business Review **55**(4): 137 - 146.

Becker, S., et al. (2010). "The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting." Social Science Electronic Publishing.

Bergstrand, J. (2009). Accounting for management control. Lund, Studentlitteratur AB

Beyond Budgeting Round Table (2013). "What is the problem? ." Retrieved 13.02.2015, 2015, from <http://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bb-problem.html>.

Bjørnenak, T. (1997). "Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway." Management Accounting Research, **8/1997**: 3-17.

Bjørnenak, T. (2003). "Strategisk økonomistyring - en oversikt." Magma(2).

Bjørnenak, T. (2005). "Zimmermans argumenter for å fordele kostnader." Magma **6/2005**.

Bjørnenak, T. (2010). "Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2." Magma **4/2010**: 49-54.

- Bjørnenak, T. (2013). "Styringsystemer og lønnsomhet." Magma **6/2013**: 31-36.
- Bjørnenak, T. and K. Kaarbøe (2013). Beyond budget: former, drivere og løsninger. Perspektiver på økonomistyring. L. Falland and K. Nyland. Bergen, Fagbokforlaget 223-240.
- Bjørnenak, T. and F. Mitchell (2010). "The development of activity-based costing journal literature, 1987–2000." The European Accounting Review **11:3**: 481–508.
- Bjørnenak, T. and O. Olson (1999). "Unbundling management accounting innovations." Management Accounting Research **10**: 325-338.
- Bogsnes, B. (2012). "Beyond Bugdeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor." Pratisk økonomi & finans **4/2012(1)**: 3-14.
- Bourmistrov, A. and K. Kaarbøe (2011). "Tensions in using information from budgets and balanced scorecard: A case study of a telecom company in distress." NHH Bergen.
- 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.
- Chenhall, R. (2006). "Theorizing contingencies in management control systems research." Handbook of Management Accounting Research: 163-205.
- Churchill, N. C. (1984). "Budget choice: planning vs. control." Harvard Business Review **62(4)**: 150 - 164.
- Consulting, N. H. (2014). Hotellåret i Norge 2013. NHC MARKEDSRAPPORT. Oslo, NHC. **1/2013**: 1-17.
- 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.

Coward, D. (1944). Kostnadsregning i industribedrifter. Oslo, Aschehoug.

Cross, G. (1995). An introduction to revenue management. Handbook of airline Economics. D. Jenkins. New York, McGraw-Hill: 443 - 458.

Daft, R. L. (2001). Organization theory and design. Mason, Ohio, South-Western College Publishing.

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

Everaert, P., et al. (2006). "Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives." Qualitative Research in Accounting & Management **3**(3): 236-263.

Forval, P. (2015). "Regnskapinformasjon." Retrieved 15.03.2015, 2015, from <https://http://www.forvalt.no>.

Gagne, M. L. and R. Discenza (1995). "Target costing." Journal of Business & Industrial Marketing **10**(1): 16-22.

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.

Hoff, K. (1998). Bedriftens økonomi. Oslo, Tano Aschehoug.

- Hoff, K. (2004). Budsjettering : taktisk økonomistyring. Oslo, Universitetsforlaget.
- Hope, J. and R. Fraser (1999). "Budgets: the hidden barrier to success in the new information age." Accounting & Business.
- Hope, J. and R. Fraser (2001). "Figures of Hate." Financial Management **2**.
- Hope, J. and R. Fraser (2003). "Who needs budgets." Harward Business Review **2/2003**
- Hornngren, C. T., et al. (2012). Cost accounting : a managerial emphasis. Boston, Mass. , Pearson.
- Hornngren, C. T., et al. (2009). Cost Accounting. New Jersey, USA, Pearson Educational
- HTL, H. (2013). Norsk Hotellnæring. Oslo.
- Jacobsen, D. I. (2005). Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode. Kristiansand, Høyskoleforlaget.
- Johannessen, A., et al. (2006). Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode. Oslo, Abstrakt forlag.
- Johanson, D. and D. Ø. Madsen (2013). "Økonomisk styring i Norge." Magma **6/2013**: 18-30
- Johnson, T. H. and R. Kaplan (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Boston, Harward Business School Press.
- Kaplan, R. and S. Anderson (2004). "Time-Driven Activity-Based Costing." Harward Business Review **11/2004**.
- Kaplan, R. and A. A. Atkinson (1998). Advanced management accounting. Prentice Hall Upper Saddle River, N.J

- Kaplan, R. and D. Norton (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." Harvard Business Review **7/1992**.
- Kaplan, R. and D. Norton (1996). The balanced scorecard. Boston, Mass, Harvard Business School Press.
- Libby, T. and M. R. Lindsay (2010). "Beyond budgeting or budgeting reconsidered?" Management Accounting Research **3**: 56-75.
- Lorain, M. A. (2010). "Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments?" Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices **Vol. 20**: 177-208.
- Madsen, D. Ø. (2012). "The Balanced Scorecard i Norge: En studie av koseptets utviklingsforløp fra 1992 til 2011." Pratisk økonomi & finans **4/2012**: 55-66.
- 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.
- Martínez-Lorente, A. R., et al. (1998). "Total quality management: origins and evolution of the term." The TQM Magazine **10(5)**: 378-386.
- 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.

Merchant, K. A. and W. A. van der Stede (2007). Management control systems : performance measurement, evaluation and incentives. Harlow, England, Prentice Hall.

Midtbøe, T. (2010). Regresjonsanalyse for samfunnsvitere. Oslo, Universitetsforlaget.

Milliken, F. J. (1987). "Three Types of Perceived Uncertainty about the Environment: State, Effect, and Response Uncertainty." The Academy of Management Review **12**(1): 133-143.

Parker, L. D. (2002). "Twentieth-century textbook budgetary discourse: Formalization, normalization and rebuttal in an Anglo-Saxon environment." European Accounting Review **11**(2): 291 - 313.

Reshef, Y. (2015). "Beyond the Gospel: A Critique of TQM and a Few Implementation Pitfalls." Retrieved 25.03.2015, 2015, from <http://www.ualberta.ca/~yreshef/orga432/critique.htm>.

Ringdal, K. (2013). Enhet og mangfold. Bergen, Fagbokforlaget.

Saunders, M., et al. (2012). Research Methods for Business Students, Pearson Education.

Statistikknett (2015). "Regnskap og nøkkeltall fra overnatting og servingsnæringen." from http://www.statistikknett.no/reiseliv/okonomi/regn_region.aspx.

Statistisk Sentralbyrå (2015). "Folkmengde 1.januar 2015." Retrieved 04.05.2015, 2015, from <https://http://www.ssb.no/statistikkbanken/SelectVarVal/Define.asp?MainTable=InntEtKom mStr&KortNavnWeb=helsetjko&PLanguage=0&checked=true>.

Statistisk Sentralbyrå (2015). "Variabeldefinisjon - resultatgrad." Retrieved 04.05.2015, 2015, from <http://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2323/nb>.

Swamidass, P. M. and W. T. Newell (1987). "Manufacturing Strategy, Environmental Uncertainty and Performance: A Path Analytic Model." Management Science **33**(4): 509-524.

van Raaij, E. M. (2005). "The strategic value of customer profitability analysis." Marketing Intelligence & Planning **23**(4): 372-381.

van Raaij, E. M., et al. (2003). "The implementation of customer profitability analysis: A case study." Industrial Marketing Management **32**(7): 573-583.

Wallander, J. (1995). Budgeten : ett onödigt ont. Stockholm, SNS Förlag

Younes, E. and R. Kett (2003). "GOPPAR, a derivative of REVPAR." HVS International: 1-6.

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

Vedlegg 1 Følg brev

Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjektet

Vi er tre masterstudenter fra Handelshøyskolen ved Universitet i Agder, som våren 2015 arbeider med to separate masterutredninger. Begge studier fokuserer på hotellens økonomiske styringssystemer, derfor har vi utarbeidet et felles spørreskjema for datainnsamlingen.

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

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

(Link til deltakelse:)

Hva innebærer deltakelse i studien?

Spørsmålene vil hovedsakelig omhandle hotellets bruk av økonomiske styringssystemer og karakteristikk av hotellets toppledelse, samt generell informasjon om ditt hotell. I den ene studien vil det også bli bruke informasjon innhentet fra Proff Forvalt. Spørreundersøkelsen vil ta ca. 10-15 minutter å gjennomføre.

Alle personopplysninger vil bli behandlet konfidensielt i masteroppgavene 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 -hoteller ikke kan identifiseres. Det er kun oss tre studenter og våre veiledere som har tilgang til de innsamlede data. Studien avsluttes 3. juni 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.

Studien er meldt til Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS (www.nsd.no)

Har du spørsmål til studien, ta kontakt med Alexander Rebo (alexar10@student.uia.no) eller Joel Aduato (jgjanc10@student.uia.no) eller våre veiledere. Stine Rye Bårdsen (Stine.r.bardsen@uia.no) og Liv Bente H. Friestad (liv.b.friestad@uia.no).

Med vennlig hilsen

Joel Aduato, Alexander Rebo og Anders Waagønes

Vedlegg 2: Spørreundersøkelsen

Velkommen til vår spørreundersøkelse!

Undersøkelsen vil ta ca. 10-15 minutter å besvare.

Du kan når som helst bruke knappene nedenfor for å navigere deg frem og tilbake i undersøkelsen.

Trykk på neste for å komme i gang.

Vi er meget takknemlig for din deltakelse i vår undersøkelse.

Med vennlig hilsen

Alexander Rebo, Anders Waagønes og Joel Aduino

Til å starte med ønsker vi litt informasjon om deg som respondent.

Hva er din hovedfunksjon ved hotellet?

- (1) Administrerende direktør
 - (2) Økonomidirektør (-sjef)
 - (3) Daglig leder
 - (5) Annet _____
-

Vi vil på de neste sidene presentere noen spørsmål, noen utsagn og scenarier om hotellets bruk av økonomiske styringsverktøy.

For hvert scenariene er det ønsket at du skal krysse av hvor på skalaen ditt hotell ligger i forhold til de to angitte eksempelhotellene. Det vil være en skala fra 1 til 7, der hotell A og B vil representere hvert sitt ytterpunkt på skalaen.

Bruker ditt hotell budsjetter som en del av hotellets økonomiske styring?

- (1) Ja
- (2) Nei
- (3) Vet ikke

I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos;

	1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I stor grad	Vet ikke
Konkurrenter	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

	1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I stor grad	Vet ikke
Interne avdelinger	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Prisen kundene er villige til å betale er styrende for hotellets kostnad for å tilby tjenesten.

Hotell B: Hotellets kostnader for å tilby tjenesten er styrende for prisen kundene betaler.

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

I hvor stor grad er du enig i følgende utsagn?

	1 Helt uenig	2	3	4	5	6	7 Helt enig	Vet ikke
Hotellet har et gjennomgående fokus på kvalitet i alle ledd	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Hotellet har et gjennomgående fokus på å redusere kostnader	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Hotellet har et gjennomgående fokus effektivisering i alle ledd	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Har hotellet formelle rutiner eller systemer for å sikre kvaliteten på produktene?

- (1) Ja
 (2) Nei
 (3) Vet ikke

Hotell A: Hotellets ansatte har lov til å tilby kompensasjonen til gjester hvis situasjonen skulle kreve det, uten å konsultere overordnede.

Hotell B: Hotellets ansatte har ikke lov til å tilby kompensasjonen til gjester hvis det oppstår en situasjonen, uten å konsultere overordnede.

[Situasjoner kan være; mangel på varmt vann i dusjen, rom ikke klart til innsjekking m.m]

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Hotellet bryter ned kostnadene til grunnleggende aktiviteter og bruker mengde

av hver aktivitet som grunnlag for prissetting per rom.

Hotell B: Hotellet vurderer kostnadene per rom basert på den totale kostnadsrammen. Direkte (vask av rom m.m.) og indirekte (resepsjonstjenester m.m.) kostnader er hovedfokuset i kostnadsanalysene.

Hvor på skalaen ligger ditt hotell?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>

I hvilken grad er du enig i følgende utsagn? Vi anerkjenner at forskjellige kunder har ulik lønnsomhet og prøver å prioritere de mest lønnsomme kundene.

1 I stor grad uenig	2	3	4	5	6	7 I stor grad enig	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Hotellet har et system som gjør at de kan selge til en høyere pris til de kundene med høyst betalingsvillighet, samtidig som de klarer å utnytte ledig kapasitet ved å tilby rom til en billigere pris.

Hotell B: Alle kundene betaler samme pris for samme rom, men det kan være sesongvariasjoner.

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>

I hvilken grad har hotellet systemer for å kartlegge hva som skaper verdi for kunden?

1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I stor grad	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Hotellet 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.

Hotell B: Hotellet måler ikke-finansielle tall i tillegg til finansielle mål og disse er en sentral del når man skal bedømme resultater.

[Ikke-finansielle tall kan være f. eks kundetilfredshet, læring og utvikling i organisasjonen]

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Hotellet har forkastet tradisjonell budsjettering og benytter seg av andre styringssystemer. Styret og ledelsen godkjenner ikke noe årlig budsjett.

Hotell B: Hotellet bruker tradisjonelle budsjetter. Styret og ledelsen godkjenner årlig budsjett.

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>

I hvilken grad bruker hotellet rullerende prognoser? [Rullerende prognose: Prognoser med varighet på 12 eller flere måneder, oppdateres og forskyves fremover gjenvnlig. Gjerne etter hvert kvartal]

1 Ikke i det hele tatt	2	3	4	5	6	7 I stor grad	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Hotell A: Hotellet har sterkest fokus på mål knyttet til læring og vekst, kundene og interne prosesser.

Hotell B: Hotellet legger sterkest vekt på finansielle resultater (regnskapstall, osv.).

Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?

1 Hotell A	2	3	4	5	6	7 Hotell B	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>

De neste spørsmålene vil ta for seg i hvilken grad hotellet benytter seg av de ulike styringsverktøyene.

Skalaen vil gå fra 1 til 7, der 1 betyr at det ikke brukes og 7 betyr at styringsverktøyet brukes mye i driften av hotellet. Kjenner du ikke til uttrykkene kan du svare "vet ikke".

I hvilken grad benytter hotellet de følgende styringsverktøyene?

	1 Brukes ikke	2	3	4	5	6	7 Brukes mye	Vet ikke
Budsjett	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Benchmarking	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Target Costing	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Total Quality Management	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

	1 Brukes ikke	2	3	4	5	6	7 Brukes mye	Vet ikke
Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Aktivitetsbasert ledelse (ABM)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Kundelønnsomhetsanalyse	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Revenue Management	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Value Creation Model	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Balansert Målstyring	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Beyond Budgeting	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Rullerende prognoser	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>
Ikke-finansiell målstyring	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Har det blitt gjort endringer i de økonomiske styringsverktøyene ved hotellet etter 2010?

- (1) Ja
(2) Nei
(3) Vet ikke

Når ble disse styringsverktøyene endret?

- (1) Etter 2013
(2) Mellom 2010 og 2012
(3) Vet ikke

Hvilke(t) styringsverktøy ble innført?

Hvilke(t) styringsverktøy ble fjernet?

Videre har vi noen spørsmål om hotellets bransjespesifikke nøkkeltall. Vi ønsker nøkkeltallene fra regnskapsåret 2013, men er ikke dette tilgjengelig ønsker vi de nyeste tilgjengelige tallene.

For å kunne analysere effekten av økonomiske styringsverktøy i hotellbransjen vil bruk av

bransjespesifikke nøkkeltall gi utredningen bedre innsikt i hotellbransjen.

Hva er hotellets occupancy rate? Kapasitetsutnyttelse i prosent (1-100)

Hva er hotellets ADR? Average Daily Rate - Gjennomsnittlige dagspris per rom.

Omtrent hvor stor andel av hotellets omsetning kommer fra forretningsreisende?

Her ønsker vi litt informasjon om hotellet og hotellets generelle drift, også her ønsker vi tall fra 2013 hvis dette er tilgjengelig. Hvis ikke dette er tilgjengelig ønsker vi de nyeste tilgjengelige tallene.

Hvor mange rom tilbyr hotellet? [Ekskludert leiligheter og hytter]

Hvor mange leiligheter eller hytter tilbyr hotellet?

I hvor stor grad mener du hotellets økonomiske resultater er påvirket av faktorer utenfor hotellets kontroll?

1 Liten grad	2	3	4	5	6	7 Stor grad	Vet ikke
(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>	(9) <input type="checkbox"/>	(10) <input type="checkbox"/>	(8) <input type="checkbox"/>

Din informasjon er nå lagret.

Vi takker så mye for deltakelsen. Vi setter stor pris på at du har tatt deg tid til å gjennomføre den.

Skulle du ha noen spørsmål angående studiene eller spørreundersøkelsen, ikke nøl med å ta kontakt.

Mvh

Alexander Rebo, Anders Waagønes og Joel Aauto

Vedlegg 3 SPSS-analyser

Vedlegg 3.1 Faktorreduksjon - Faktorsammenslåing

Benchmarking

Communalities

	Initial	Extraction
BE - I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos; - Konkurrenter	1.000	.776
BE - I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos; - Interne avdelinger	1.000	.776

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1.553	77.628	77.628	1.553	77.628	77.628
2	.447	22.372	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
BE - I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos; - Konkurrenter	.881
BE - I hvilken grad sammenlignes økonomiske nøkkeltall mot tilsvarende nøkkeltall hos; - Interne avdelinger	.881

Extraction Method: Principal Component Analysis.^a

a. 1 components extracted.

Total quality management

Communalities

	Initial	Extraction
TQM - kvalitet i alle ledd	1.000	.552
TQM - Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?	1.000	.552

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1.104	55.191	55.191	1.104	55.191	55.191
2	.896	44.809	100.000			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Matrix^a

	Component
	1
TQM - kvalitet i alle ledd	.743
TQM - Hvilket av scenarioene føler du beskriver ditt hotell best?	.743

Extraction Method: Principal Component Analysis.^a

a. 1 components extracted.

Vedlegg 3.2 T-Test – Populasjon og utvalg

Group Statistics

	Gjennomført	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum driftsinnt., 2013	Ikke gjennomført	465	23325.76	32207.305	1493.578
	Gjennomført	82	21042.63	21305.559	2352.805
TKR, 2013	Ikke gjennomført	465	0.11710	38.985175	1.807894
	gjennomført	82	3.77549	22.605940	2.496408

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Sum driftsinnt., 2013	Equal variances assumed	1.653	.199	.618	545	.537
	Equal variances not assumed			.819	155.041	.414
TKR, 2013	Equal variances assumed	4.595	.033	-.825	545	.410
	Equal variances not assumed			1.187	179.618	.237

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
Sum driftsinnt., 2013	Equal variances assumed	2283.123	3692.840	-4970.820	9537.065
	Equal variances not assumed	2283.123	2786.838	-3221.950	7788.196
TKR, 2013	Equal variances assumed	-3.658391	4.433087	-12.366420	5.049638
	Equal variances not assumed	-3.658391	3.082294	-9.740556	2.423774

Vedlegg 3.3 T-Test – Bruk av formelle kvalitetssystemer

Group Statistics

TQM	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TQM - Dummy >= 5.00	63	.90	.296	.037
< 5.00	18	.67	.485	.114

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
TQM - Dummy	Equal variances assumed	20.463	.000	2.579	79	.012
	Equal variances not assumed			1.980	20.743	.061

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
TQM - Dummy	Equal variances assumed	.238	.092	.054	.422
	Equal variances not assumed	.238	.120	-.012	.488

Vedlegg 3.4 T-Tester - Størrelse og styringsverktøy

Group Statistics

	Størrelse	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BUD	>= 61	41	.83	.381	.059
	< 61	41	.63	.488	.076
BE	>= 61	41	4.9756	1.99985	.31232
	< 61	41	3.0244	1.70643	.26650
TC	>= 61	41	4.15	2.140	.334
	< 61	41	4.17	2.312	.361
TQM	>= 61	41	5.8537	1.07961	.16861
	< 61	41	5.6098	1.41206	.22053
TQM - Dummy	>= 61	41	.95	.218	.034
	< 61	40	.75	.439	.069
ABC	>= 61	39	2.72	1.761	.282
	< 61	35	2.54	1.804	.305
KL	>= 61	41	4.71	1.419	.222
	< 61	40	4.60	2.110	.334
RM	>= 61	41	4.46	2.541	.397
	< 61	41	3.49	2.451	.383
VCM	>= 61	41	5.12	1.452	.227
	< 61	40	3.68	1.859	.294
BMS	>= 61	39	4.36	2.218	.355
	< 61	37	5.11	1.792	.295
BB	>= 61	41	3.20	2.512	.392
	< 61	38	3.55	2.457	.399
RP	>= 61	39	6.10	1.569	.251
	< 61	39	2.92	2.181	.349

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
BUD	Equal variances assumed	16.750	.000	2.019	80	.047	.195
	Equal variances not assumed			2.019	75.573	.047	.195
BE	Equal variances assumed	2.160	.146	4.752	80	.000	1.95122
	Equal variances not assumed			4.752	78.067	.000	1.95122
TC	Equal variances assumed	.910	.343	-.050	80	.961	-.024

BE	Equal variances assumed	.41057	1.13416	2.76828
	Equal variances not assumed	.41057	1.13385	2.76859
TC	Equal variances assumed	.492	-1.003	.955
	Equal variances not assumed	.492	-1.004	.955
TQM	Equal variances assumed	.27760	-.30853	.79634
	Equal variances not assumed	.27760	-.30912	.79692
TQM - Dummy	Equal variances assumed	.077	.049	.354
	Equal variances not assumed	.077	.047	.356
ABC	Equal variances assumed	.415	-.652	1.002
	Equal variances not assumed	.415	-.653	1.003
KL	Equal variances assumed	.399	-.686	.901
	Equal variances not assumed	.400	-.692	.906
RM	Equal variances assumed	.551	-.122	2.073
	Equal variances not assumed	.551	-.122	2.073
VCM	Equal variances assumed	.370	.710	2.184
	Equal variances not assumed	.371	.707	2.187
BMS	Equal variances assumed	.464	-1.674	.175
	Equal variances not assumed	.461	-1.669	.171
BB	Equal variances assumed	.560	-1.472	.757
	Equal variances not assumed	.559	-1.471	.756
RP	Equal variances assumed	.430	2.323	4.036
	Equal variances not assumed	.430	2.321	4.038

Vedlegg 3.5 T-Test - Lokalisering

Group Statistics

	Lokalisering	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BUD	< 50 000	56	.68	.471	.063
	> 50 000	26	.85	.368	.072
BE	< 50 000	56	3.6250	1.84699	.24681
	> 50 000	26	4.8077	2.38360	.46746
TC	< 50 000	56	3.98	2.268	.303
	> 50 000	26	4.54	2.083	.408
TQM	< 50 000	56	5.7232	1.28954	.17232
	> 50 000	26	5.7500	1.20208	.23575
TQM - Dummy	< 50 000	55	.80	.404	.054
	> 50 000	26	.96	.196	.038
ABC	< 50 000	50	2.78	1.844	.261
	> 50 000	24	2.33	1.606	.328
KL	< 50 000	55	4.64	1.966	.265
	> 50 000	26	4.69	1.350	.265
RM	< 50 000	56	3.80	2.638	.353
	> 50 000	26	4.35	2.279	.447
VCM	< 50 000	56	4.25	1.851	.247
	> 50 000	25	4.76	1.690	.338
BMS	< 50 000	51	4.82	2.017	.282
	> 50 000	25	4.52	2.124	.425
BB	< 50 000	54	3.48	2.523	.343
	> 50 000	25	3.12	2.403	.481
RP	< 50 000	53	3.87	2.496	.343
	> 50 000	25	5.88	1.810	.362

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
BUD	Equal variances assumed	13.816	.000	-1.599	80	.114	-.168
	Equal variances not assumed			1.750	61.394	.085	-.168
BE	Equal variances assumed	5.840	.018	-2.455	80	.016	-1.18269
	Equal variances not assumed			2.237	39.487	.031	-1.18269
TC	Equal variances assumed	.494	.484	1.060	80	.292	-.556

	Equal variances not assumed			1.094	52.830	.279	-.556
TQM	Equal variances assumed	.001	.973	-.089	80	.929	-.02679
	Equal variances not assumed			-.092	52.092	.927	-.02679
TQM - Dummy	Equal variances assumed	21.174	.000	1.931	79	.057	-.162
	Equal variances not assumed			2.424	78.900	.018	-.162
ABC	Equal variances assumed	.796	.375	1.015	72	.313	.447
	Equal variances not assumed			1.066	51.608	.291	.447
KL	Equal variances assumed	6.628	.012	-.131	79	.896	-.056
	Equal variances not assumed			-.149	68.433	.882	-.056
RM	Equal variances assumed	4.175	.044	-.903	80	.369	-.543
	Equal variances not assumed			-.953	55.937	.345	-.543
VCM	Equal variances assumed	.372	.544	1.175	79	.243	-.510
	Equal variances not assumed			1.218	50.297	.229	-.510
BMS	Equal variances assumed	.000	.992	.606	74	.547	.304
	Equal variances not assumed			.595	45.634	.555	.304
BB	Equal variances assumed	.943	.334	.601	77	.550	.361
	Equal variances not assumed			.612	48.971	.543	.361
RP	Equal variances assumed	14.951	.000	3.603	76	.001	-2.012
	Equal variances not assumed			4.035	62.984	.000	-2.012

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means	
		95% Confidence Interval of the Difference	
Std. Error Difference		Lower	Upper

BUD	Equal variances assumed	.105	-.376	.041
	Equal variances not assumed	.096	-.359	.024
BE	Equal variances assumed	.48174	-2.14139	-.22399
	Equal variances not assumed	.52862	-2.25150	-.11388
TC	Equal variances assumed	.525	-1.601	.488
	Equal variances not assumed	.509	-1.577	.464
TQM	Equal variances assumed	.29970	-.62320	.56963
	Equal variances not assumed	.29201	-.61273	.55916
TQM - Dummy	Equal variances assumed	.084	-.328	.005
	Equal variances not assumed	.067	-.294	-.029
ABC	Equal variances assumed	.440	-.430	1.324
	Equal variances not assumed	.419	-.394	1.287
KL	Equal variances assumed	.427	-.906	.794
	Equal variances not assumed	.375	-.803	.692
RM	Equal variances assumed	.601	-1.738	.653
	Equal variances not assumed	.569	-1.683	.598
VCM	Equal variances assumed	.434	-1.374	.354
	Equal variances not assumed	.419	-1.351	.331
BMS	Equal variances assumed	.501	-.695	1.302
	Equal variances not assumed	.510	-.723	1.330
BB	Equal variances assumed	.602	-.836	1.559
	Equal variances not assumed	.591	-.826	1.549
RP	Equal variances assumed	.559	-3.124	-.900
	Equal variances not assumed	.499	-3.009	-1.016

Vedlegg 3.6 T-Test – Usikkerhet

Group Statistics

	Usikkerhet	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BUD	>= 4	50	.76	.431	.061
	< 4	31	.68	.475	.085
BE	>= 4	50	4.2800	2.06566	.29213
	< 4	31	3.6452	2.07040	.37185
TC	>= 4	50	4.30	2.206	.312
	< 4	31	4.03	2.213	.398
TQM	>= 4	50	5.7400	1.18769	.16797
	< 4	31	5.7742	1.35916	.24411
TQM - Dummy	>= 4	49	.88	.331	.047
	< 4	31	.81	.402	.072
ABC	>= 4	44	2.84	1.711	.258
	< 4	29	2.38	1.860	.345
KL	>= 4	49	4.88	1.775	.254
	< 4	31	4.42	1.689	.303
RM	>= 4	50	4.28	2.516	.356
	< 4	31	3.58	2.514	.451
VCM	>= 4	50	4.52	1.776	.251
	< 4	30	4.23	1.906	.348
BMS	>= 4	47	4.74	1.972	.288
	< 4	28	4.61	2.183	.413
BB	>= 4	48	3.40	2.566	.370
	< 4	30	3.20	2.310	.422
RP	>= 4	48	4.79	2.466	.356
	< 4	29	4.17	2.436	.452

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means			
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
BUD	Equal variances assumed	2.377	.127	.805	79	.423	.083
	Equal variances not assumed			.787	59.055	.434	.083
BE	Equal variances assumed	.005	.942	1.343	79	.183	.63484
	Equal variances not assumed			1.342	63.620	.184	.63484
TC	Equal variances assumed	.190	.664	.530	79	.597	.268

	Equal variances not assumed			.530	63.574	.598	.268
TQM	Equal variances assumed	.898	.346	-.119	79	.905	-.03419
	Equal variances not assumed			-.115	57.271	.909	-.03419
TQM - Dummy	Equal variances assumed	2.907	.092	.861	78	.392	.071
	Equal variances not assumed			.824	55.006	.413	.071
ABC	Equal variances assumed	.310	.579	1.090	71	.280	.462
	Equal variances not assumed			1.071	56.508	.289	.462
KL	Equal variances assumed	.006	.937	1.146	78	.255	.458
	Equal variances not assumed			1.159	66.345	.251	.458
RM	Equal variances assumed	.110	.741	1.216	79	.227	.699
	Equal variances not assumed			1.217	63.771	.228	.699
VCM	Equal variances assumed	.142	.708	.680	78	.498	.287
	Equal variances not assumed			.668	57.787	.507	.287
BMS	Equal variances assumed	.909	.343	.281	73	.780	.138
	Equal variances not assumed			.273	52.373	.786	.138
BB	Equal variances assumed	3.034	.086	.340	76	.734	.196
	Equal variances not assumed			.349	66.547	.728	.196
RP	Equal variances assumed	.028	.867	1.072	75	.287	.619
	Equal variances not assumed			1.076	59.769	.286	.619

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means		
		Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
BUD	Equal variances assumed	.103	-.122	.287

	Equal variances not assumed	.105	-.127	.293
BE	Equal variances assumed	.47262	-.30589	1.57557
	Equal variances not assumed	.47288	-.30995	1.57963
TC	Equal variances assumed	.505	-.737	1.273
	Equal variances not assumed	.505	-.742	1.277
TQM	Equal variances assumed	.28702	-.60550	.53711
	Equal variances not assumed	.29632	-.62749	.55911
TQM - Dummy	Equal variances assumed	.083	-.093	.236
	Equal variances not assumed	.086	-.102	.244
ABC	Equal variances assumed	.424	-.383	1.306
	Equal variances not assumed	.431	-.402	1.325
KL	Equal variances assumed	.400	-.338	1.254
	Equal variances not assumed	.395	-.331	1.247
RM	Equal variances assumed	.575	-.445	1.844
	Equal variances not assumed	.575	-.449	1.848
VCM	Equal variances assumed	.422	-.553	1.126
	Equal variances not assumed	.429	-.572	1.146
BMS	Equal variances assumed	.490	-.839	1.114
	Equal variances not assumed	.503	-.872	1.147
BB	Equal variances assumed	.575	-.950	1.342
	Equal variances not assumed	.561	-.925	1.316
RP	Equal variances assumed	.577	-.531	1.770
	Equal variances not assumed	.576	-.532	1.771

Vedlegg 3.7 T-Test – Revenue management

Group Statistics

	RM	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum driftsinnt., 2013	>= 4	46	24516.67	23249.898	3428.010
	< 4	36	16603.58	17871.298	2978.550
Sum driftskostn., 2013	>= 4	46	24041.70	22646.102	3338.986
	< 4	36	15841.33	17117.901	2852.984

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Sum driftsinnt., 2013	Equal variances assumed	3.216	.077	1.688	80	.095
	Equal variances not assumed			1.742	79.983	.085
Sum driftskostn., 2013	Equal variances assumed	3.287	.074	1.805	80	.075
	Equal variances not assumed			1.867	79.922	.066

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
Sum driftsinnt., 2013	Equal variances assumed	7913.091	4687.782	-1415.894	17242.075
	Equal variances not assumed	7913.091	4541.257	-1124.329	16950.510
Sum driftskostn., 2013	Equal variances assumed	8200.362	4542.287	-839.076	17239.801
	Equal variances not assumed	8200.362	4391.849	-539.827	16940.552