

***Fra tradisjonelt budsjett til en mer dynamisk styring av  
norske fotballklubber***

- Et casestudie av IK Start

**Henrik Aabelvik**

**Lene Christin Telle**

**Veileder**

Terje Heskestad

*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.*

Universitetet i Agder, 2016

Handelshøyskolen

Institutt for Økonomi

## Forord

Masteroppgaven er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen UiA, og er skrevet innenfor hovedprofilen Økonomisk styring. Oppgaven er en obligatorisk del av studiet, og utgjør 30 studiepoeng. Strategisk økonomistyring, og Beyond Budgeting spesielt er tema vi har funnet interessante, og derfor noe vi ønsket å fordype oss i. Vår interesse for sport gjorde at vi hadde lyst å undersøke disse temaene relatert til fotballklubben IK Start, og norsk fotball generelt.

Studien fokuserer på relasjonen mellom det tradisjonelle budsjettet og dynamisk styring, og er en casestudie av IK Start. Vi vil rette en stor takk til IK Start som har gitt oss tilgang til sin organisasjon og regnskapsmateriale, i tillegg til dybdeintervjuer med sentrale personer i klubben. Arbeidet med utredningen har vært interessant og lærerikt, og vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi tror kan være nyttig i årene fremover. Vi har skrevet et refleksjonsnotat, hvor vi reflekterer over arbeidet som er utført, se vedlegg 5. Til slutt vil vi takke vår veileder, Terje Heskestad. Han har gjennom hele prosessen vært tilgjengelig og tatt seg god tid til å hjelpe oss. Vi har satt stor pris på konstruktive tilbakemeldinger og gode råd.

## Sammendrag

Budsjettet har lenge vært den grunnleggende og mest brukte metoden for økonomisk styring av organisasjoner, og kan defineres som ” et *tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode* ”. De siste årene har budsjettet vært utsatt for mye kritikk, blant annet på grunn av at det i stor grad baseres på informasjon fra fortiden, noe som kan hindre endringer og langsiktig tenkning. Tross kritikken, viser det seg likevel at budsjettet er den metoden som blir mest brukt i praksis.

Mange ser på det å kvitte seg med budsjettet som utenkelig, men det er likevel noen som har valgt å styre uten budsjett, og har tatt i bruk en ny filosofi og styringsmodell, kalt Beyond Budgeting. Med denne oppgaven ønsker vi å undersøke hvordan den økonomiske styringen i fotballklubber i de to øverste ligaene i Norge foregår, og om den nevnte styringsmodellen kan bidra til en mer effektiv og god økonomistyring. Beyond Budgeting er en dynamisk styringsmodell som går bort ifra tradisjonell budsjettering. Det handler om desentralisering, delegering av ansvar og det å skape tillit mellom organisasjonens ansatte og avdelinger. Denne måten å styre på kan bidra til at viktige avgjørelser tas raskt og effektivt, samt at de tas av rette personer til rett tid. Vice President Performance Manager Development i Statoil, Bjarte Boggsnes, skriver at det handler mer om en filosofi hvor det legges større vekt på hvordan styringen utøves enn om hvilke verktøy som skal erstatte den tradisjonelle budsjetteringen.

Siden fotballindustrien skiller seg noe ut i forhold til andre bransjer har vi valgt å ha et kapittel som belyser disse skillene. Kjennetegnene til bransjen legger store føringer for hvordan økonomistyringen skjer, og skaper utfordringer som blant annet IK Start møter som er spesielle for profesjonell idrett. Vi belyser i oppgaven NFFs økonomiske lisenskriterier og et finansielt oppfølgingssystem som legger store føringer for hvordan IK Start samt andre klubber i Tippeligaen og Obosligaen kan styre økonomien sin. I tillegg har NFF opprettet syv økonomiske måleparametere som klubbene må innfri. Det at NFF har så detaljerte og strenge krav til budsjettering, gjør det vanskelig for klubbene å endre måte å styre på.

Vi har samlet inn primærdata gjennom elektroniske spørreundersøkelser, hvor undersøkelsesutvalget er alle klubbene i to øverste ligaene, tilsammen 32 stk. Vi undersøkte hvilke styringsverktøy som blir brukt i de ulike klubbene, og fikk 27 svar, som tilsvarer en

svarprosent på 84,4 %. I tillegg spurte vi det samme utvalget om de har hørt om, eller har kjennskap til Beyond Budgeting. Her fikk vi 26 svar, en svarprosent på 81,25 % og resultatene tyder på at flesteparten verken har kjennskap til, eller har hørt om denne styringsmodellen. I tillegg har vi gjennomført dybdeintervjuer med sentrale personer i IK Start, og siden oppgaven tar utgangspunkt i budsjettet og kritikken mot dette, rettet vi undersøkelsen mot økonomisjef, daglig leder og styreleder i klubben. Dybdeintervjuene ble utført for å undersøke respondentenes holdninger og meninger på ulike områder innenfor temaet. Det at vi kun ser på én bransje og én enkelt klubb, gjør at vi ikke kan generalisere funnene våre.

Vi har presentert en kort regnskapsanalyse basert på tallmateriale fra IK Start de siste årene. Vi har sett på inntektssiden, kostnadssiden og likviditeten som blant annet har vært synkende for hvert år siden 2011. Klubben har en av Skandinavias flotteste arenaer, men denne står for nærmere 20 % av alle kostnader i klubben, og utbyggingen av arenaen har i stor grad påvirket økonomien. Sparebanken Sør Arena ble ferdigstilt til 2007-sesongen, og de totale byggekostnadene kom på 400 millioner kroner, som var mye mer enn beregnet. Høye kostnader knyttet til arena, og lav publikumsoppslutning samt et sponsormarked som ikke er sterkt nok, gjør at det blir vanskelig å gå i balanse.

Den økonomiske situasjonen i norske fotballklubber er generelt svak, og mange klubber har i stor grad handlet ut ifra et kortsiktig perspektiv, og har glemt å legge til side kapital i tilfelle dårlige tider. Klubber har i for stor grad budsjettet feil, spesielt med for høye inntekter, og mange har fått svi for høye spillerlønninger og lange kontrakter som ble inngått i en god økonomisk periode. Inntektene er den mest usikre posten hos fotballklubber, og det er vanskelig å forutse hva disse blir i de ulike periodene. Mesteparten av inntektene er i stor grad påvirket av sportslige resultater, og usikkerheten rundt denne posten gjør det vanskelig å operere med detaljerte budsjetter, da disse foreldes hurtig.

NFFs krav legger store føringer på økonomistyringen, og de har som nevnt ovenfor syv måleparametere som klubbene må styre etter. Alle disse er finansielle nøkkeltall uten noen form for relativ tankegang. Nøkkeltall er begreper som de fleste som har kjennskap til økonomi kjenner til, de baseres på et budsjett, skal være lette å måle, og kan være en fornuftig måte å holde kontroll. Utdfordringen er å måle de rette tingene, og det kan stilles spørsmål ved om alle NFFs nøkkeltall er hensiktsmessige mål. Slik situasjonen er i norske fotballklubber i

dag tyder mye på at de ikke fungerer, og at bruk av relative KPIer, og ikke kun finansielle nøkkeltall bør være noe som blir brukt mer, eventuelt i hvert fall som tillegg.

Det å rette fokuset mot en mer helhetlig styringsmodell med mindre fokus på detaljerte budsjetter, kan hjelpe fotballklubbene til å styre mer effektivt. NFF sitt krav til budsjettering vil likevel være en utfordring i forbindelse med en eventuell endring av styringsmodell. Selv om klubbene må utføre de nødvendige handlinger i forhold til kravene som er satt, trenger de ikke å bruke unødvendig mye tid og ressurser på budsjetteringen utover dette. Det å supplere bruken av budsjettet med en helhetlig styringsmodell kan være en mulig løsning. Tanken ved Beyond Budgeting som styringsverktøy er å se fremover, og å kunne lære av omgivelsene rundt, samt ta hensyn til ting som skjer underveis istedenfor å kun følge opp det som har skjedd gjennom budsjettet.

Gjennom våre intervju med økonomiansvarlig i IK Start, daglig leder og styreleder i klubben, og sett i lys av de særegenheter som eksisterer i Tippeligaen, fremkommer det flere faktorer som medfører usikkerhet økonomisk sett, og vi ser at det eksisterer betydelige styringsutfordringer. Både tippeligaen og obosligaen er upredikerbare ligaer, hvor det er vanskelig å forutse sportslige prestasjoner og inntekter. Dette medfører en risiko for at man kan havne i en uønsket situasjon som medfører et press i forhold til å satse over evne, og man risikerer å havne i en ond sirkel. Beyond Budgeting modellen har enkelte svakheter som vi har påpekt underveis, men gjennom samtaler med sentrale personer fra klubben samt diskusjonen rundt modellen tror vi dette er utfordringer som kan løses, og at det er mulig å skape et godt modellmessig rammeverk for implementering. I utredningen har vi ikke laget en fullstendig Beyond Budgeting modell, men heller presentert noen KPIer basert på Beyond Budgeting filosofien som gir IK Start noen klare mål å styre etter.

Vi er av den oppfatning at det kunne vært hensiktsmessig for IK Start å innføre styringsmodellen Beyond Budgeting. Vi ser imidlertid at klubbens vanskelige økonomiske situasjon, samt deres utfordringer knyttet til dagens økonomistyring, vil vanskeliggjøre en slik implementering. Vårt inntrykk er at klubben i dag har et kortsiktig fokus, og at organisasjonen ikke er klar for en fullstendig implementering.

# Innholdsfortegnelse

<b>1 Innledning</b> .....	<b>10</b>
<b>1.1 Bakgrunn</b> .....	<b>10</b>
<b>1.2 Utredningens formål og oppbygning</b> .....	<b>11</b>
<b>1.3 Avgrensning</b> .....	<b>12</b>
<b>1.4 Oppgavens struktur</b> .....	<b>12</b>
<b>2 Fra tradisjonelt budsjett til Beyond Budgeting</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1 Økonomistyring og utviklingen de siste årene</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering</b> .....	<b>15</b>
2.2.1 Tradisjonell budsjettering.....	15
2.2.2 Budsjettets formål .....	16
2.2.3 Kritikk av tradisjonell budsjettering.....	18
2.2.4 Balansert målstyring.....	23
<b>2.3 Beyond Budgeting</b> .....	<b>25</b>
2.3.1 Bakgrunn og forklaring av modellen .....	26
2.3.2 Beyond Budgeting Roundtable .....	27
2.3.3 Fordeler ved Beyond Budgeting .....	29
2.3.4 Utfordringer.....	30
<b>2.4 Alternativer til tradisjonell budsjettering</b> .....	<b>31</b>
2.4.1 Praktiske eksempler .....	31
2.4.2 Virksomheter som styrer uten budsjett .....	32
<b>2.5 Alternative og supplerende styringsverktøy</b> .....	<b>33</b>
2.5.2 Benchmarking .....	34
2.5.3 Rullerende prognoser .....	35
<b>2.6 Avslutning</b> .....	<b>36</b>
<b>3 Sportslitteratur og historisk bakgrunn</b> .....	<b>38</b>
<b>3.1 Regulering av spillermarkedet</b> .....	<b>38</b>
3.1.1 Fornyelsesklausul.....	38
3.1.2 Bosman.....	39
<b>3.2 Kjennetegn ved sportsindustrien</b> .....	<b>40</b>
3.2.1 Interessekonflikten mellom sportslige og økonomiske resultater.....	40
3.2.1 Louis-Schmeling paradokset.....	42
3.2.2 Sammenhengen mellom lønn og prestasjon.....	42
<b>3.3 Fotball i Norge</b> .....	<b>43</b>
3.3.1 Trampolineøkonomi.....	43

3.3.2 Fangenes dilemma.....	44
3.3.3 Dualmodellen .....	44
3.3.4 Investormodellen.....	45
<b>3.4 Klubblisens .....</b>	<b>45</b>
3.4.1 Bakgrunn for klubblisens .....	45
3.4.2 Kriterier .....	46
<b>3.4 Det finansielle oppfølgingssystem .....</b>	<b>46</b>
<b>3.5 NFF sitt krav til budsjettering.....</b>	<b>49</b>
<b>3.6 Avslutning .....</b>	<b>49</b>
<b>4 Metode.....</b>	<b>50</b>
<b>4.1 Problemstilling .....</b>	<b>50</b>
<b>4.2 Studieobjekt .....</b>	<b>50</b>
<b>4.3 Forskningsstrategi og design .....</b>	<b>51</b>
<b>4.4 Datainnsamling .....</b>	<b>52</b>
4.4.1 Kvantitative data .....	52
4.4.2 Kvalitative data .....	53
4.4.3 Primærdata og sekundærdata .....	55
<b>4.5 Evaluering av datamaterialet .....</b>	<b>55</b>
4.5.1 Reliabilitet .....	56
4.5.2 Validitet.....	57
<b>5 Vurdering av økonomisk styring i IK start og norsk fotball generelt i forhold til relevant teori.....</b>	<b>59</b>
<b>5.1 Innledning .....</b>	<b>59</b>
5.1.1 Kort om IK Start.....	59
5.1.2 Sparebanken Sør Arena.....	60
<b>5.2 Regnskapsanalyse .....</b>	<b>61</b>
5.2.1 Totaløkonomi .....	61
5.2.2 Inntektssiden .....	62
5.2.3 Kostnadssiden .....	64
5.2.4 Finansiell risiko .....	65
5.2.5 Beskrivelse av utvalget .....	67
<b>5.3 Resultat og analyse fra spørreundersøkelser .....</b>	<b>67</b>
5.3.1 De ulike styringssystemene som blir brukt blant klubbene .....	67
5.3.2 Klubbenes kjennskap til Beyond Budgeting .....	70
5.3.3 Sentralisert styring og kontrasten til Beyond Budgeting .....	72
5.3.4 Budsjett i forhold til lisenskravene fra NFF.....	74

5.3.5 Bakoverrettet syn og mangel på kontinuitet.....	76
5.3.6 Balansen mellom det sportslige og det økonomiske.....	77
5.3.7 Hvor realistisk er budsjettet som blir utarbeidet? .....	78
5.3.8 Har IK Start et klart definert mål og en strategi for å oppnå dette? .....	78
<b>5.4 Hvorfor Beyond Budgeting?.....</b>	<b>79</b>
5.4.1 Fokus på mer desentralisert styring.....	79
5.4.2 Fangenes dilemma.....	80
5.4.3 Trampolineøkonomi:.....	81
5.4.4 Det tradisjonelle budsjettet.....	82
<b>5.5 Implementering av ny styringsmodell .....</b>	<b>86</b>
5.5.1 Utdfordringer og svakheter ved den nye styringsmodellen .....	86
<b>6 Avslutning.....</b>	<b>90</b>
6.1 Konklusjon .....	90
6.2 Mulige feilkilder.....	91
6.3 Forslag til videre forskning.....	92
<b>7 Litteraturliste .....</b>	<b>93</b>
<b>Vedlegg 1.....</b>	<b>101</b>
<b>Vedlegg 2.....</b>	<b>102</b>
<b>Vedlegg 3.....</b>	<b>103</b>
<b>Vedlegg 4.....</b>	<b>105</b>
<b>Vedlegg 5.....</b>	<b>106</b>



## Figurliste

Figur 2.1 Strategi og budsjetter (Horngren, 2012, s.206)

Figur 2.2 The Traditional Budgeting Process (Hope og Fraser, 2003, s.5)

Figur 2.3 Beyond Budgeting (Bogsnes, 2012, s.5)

Figur 2.4 Balansert målstyring: De fire perspektivene (Kaplan og Norton, 1996)

Figur 2.5 Hva er løsningen ifølge Beyond Budgeting filosofien? (Bosgnes, 2015)

Figur 2.6 Alternative og supplerende styringsverktøy

Figur 3.1 Det finansielle oppfølgingssystem (NFF, 2015)

Figur 5.1 Sparebanken Sør Arena (IK Start)

Figur 5.2 Rundkjøringen er en mer selvregulerende styringsform (Bogsnes, 2015)

## Tabelloversikt

Tabell 2.1 Beyond Budgeting Principles (Bjarte Bogsnes, 2012)

Tabell 5.1 Årlig likviditetsgrad 2 IK Start

Tabell 5.2 Oversikt over klubbenes bruk av ulike økonomiske styringsverktøy

Tabell 5.3 En oversikt over klubbenes kjennskap til Beyond Budgeting

Tabell 5.4 Responsrate

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn

Budsjettet har i mange år vært et av de viktigste styringsverktøyene i organisasjoner (Røka et al., 2014). En organisasjon kan defineres som et sosialt system, bevisst konstruert for å løse spesielle oppgaver og realisere bestemte mål (Jacobsen og Thorsvik, 2007). Organisasjonens mål virker som en rettesnor for all interaksjon både internt og eksternt i organisasjonen. Budsjettet skal være et hjelpemiddel for at organisasjonen skal nå sine mål.

De siste årene har det blitt reist til dels kraftig kritikk mot det tradisjonelle budsjettet, da det anses for å være svært ressurs og tidskrevende (Hoff, 2004). Kritikken startet allerede på 1970 tallet, og medførte blant annet at konsernsjef i Svenska Handelsbanken, Wallander fjernet budsjettene fra styringsprosessen. Kritikken har ledet frem til en ny filosofi og måte å tenke på, kalt Beyond Budgeting. Denne filosofien tok Bogsnes med seg inn i Statoil sin styringsmodell "Ambition to Action", som er en kombinasjon av Beyond Budgeting og balansert målstyring (Bogsnes, 2009). Telenor, Handelsbanken, Google, Toyota og American Express er eksempler på andre selskaper som har valgt å fjerne budsjettet (Bogsnes, 2012).

Svenska Handelsbanken har i 40 år hatt en høyere avkastning enn gjennomsnittet for andre sammenlignbare banker, samtidig som den er svært kostnadseffektiv (Heskestad, 2014). Som nevnt ovenfor fjernet Wallander det tradisjonelle budsjettet fra styringsprosessen i Handelsbanken, da han mente at bruk av dette som grunnlag for å lage prognoser for fremtiden fungerte dårlig (Hoff, 2009). På bakgrunn av daværende debatt innen økonomistyring, der man var kritisk til det tradisjonelle budsjettet vurdert opp mot moderne og mer avanserte løsninger, gjennomførte Bjørnenak (2013) i 2010 en studie av norske sparebanker. Studien fokuserte på verktøy brukt i 2009, og hadde som formål å undersøke om praksisen Handelsbanken hadde på dette området var adoptert av andre norske banker, og om det var en kobling til de finansielle prestasjonene. Med hensyn til kostnadseffektivitet støttet Bjørnenaks funn Wallanders argumentasjon om viktigheten av systematiske sammenligninger, og at det ikke var nødvendig med en rekke nye måltall for å oppnå høy kostnadseffektivitet. Et interessant funn var at man stort sett var fornøyd med alt man gjorde, og undersøkelsen stilte derfor spørsmål ved om den opplevde nytteverdien var et godt mål på suksess.

I vår oppgave ønsker vi å undersøke om alternative styringsverktøy kan være en ide for norske fotballklubber. Direkte sammenligning mellom sparebanker og fotballklubber kan være vanskelig, og derfor kan det være greit å starte med en del-løsning. Det er enkelte kostnader i en fotballklubb som bør budsjetteres for å ha kontroll, men utfordringen er inntektssiden, og hvordan denne best mulig kan følges opp. Hvilke alternative styringsmål kan brukes? Et eksempel på et styringsparameter kan være ”hvor mange tilskuere må vi ha på hjemmekamper for å gå i balanse?”. Klubbene har som regel god kontroll på kostnadene, slik at det hele koker ned til å få en bedre kontroll på inntektssiden.

I dagens marked er det stor usikkerhet, og det er vanskelig å lage prognoser og forutsi fremtiden. Dette gjør det desto viktigere at organisasjoner blir mer dynamiske for at de skal kunne tilpasse seg stadig nye endringer (Bogsnes, 2009a). Beyond Budgeting ble introdusert av Hope and Fraser, og sammen med Peter Bunce grunnla de nettverket Beyond Budgeting Round Table (BBRT), hvor organisasjoner som ønsket å endre sine styringsmodeller til å bli mer dynamiske og bærekraftige kunne delta (BBRT, 2014). Målet er å bedre prestasjoner gjennom mer smidige og humane organisasjoner som tar virkeligheten på alvor (Bogsnes, 2012)

## 1.2 Utredningens formål og oppbygning

I oppgaven undersøker vi følgende problemstilling:

*Hvor godt kjenner norske fotballklubber til andre styringsverktøy enn det tradisjonelle budsjettet, og er det mulig å fjerne budsjettet med de rammebetingelsene som NFF har? Hvis mulig, kan da Beyond Budgeting være et godt alternativ?*

Formålet med denne utredningen er å studere om det finnes alternative verktøy som kan brukes til å styre fotballklubber på en økonomisk fornuftig måte, da med fokus på Beyond Budgeting filosofien. Dette innebærer en mer helhetlig styring, med mindre fokus på det tradisjonelle budsjettet og en lavere grad av detaljnivå. Først presenteres det tradisjonelle budsjettet, både formål og kritikk, før vi går inn på alternative og supplerende styringsverktøy. Deretter vil vi presentere sportsindustrien generelt, fotball i Norge, og regnskapsanalyser hvor vi vil se på hvilke poster, inntekter og kostnader det er knyttet størst usikkerhet til.

Det er gjort flere studier om økonomien innen norsk fotball, men ikke innenfor den vinkelen vi ønsker å utforske. Samtidig sliter mange klubber med økonomien, og på bakgrunn av dette, samt vår interesse for fotball og sport generelt har vi valgt å studere dette nærmere. Med bakgrunn i nevnte problemstilling har vi valgt å intervju økoniansvarlig i IK Start, daglig leder og styreleder som alle er sentrale personer i klubben, for å sjekke virkeligheten (empiri) opp mot relevant teori.

### 1.3 Avgrensning

Oppgaven er et case studie av IK Start, og bygger som sådan på et begrenset utvalg; én norsk tippeligaklubb. Vi har dermed kunnet gå i dybden i forhold til den økonomiske situasjon i IK Start, som ble valgt både på grunn av tilgjengelighet, men også på grunn av de økonomiske vanskeligheter klubben har stridd med de senere år. Vi har også sendt ut to spørreundersøkelser til alle klubbene i de to øverste ligaene, totalt 32 stk, men har ikke grunnlag for å generalisere de funn vi har gjort i IK Start til alle norske fotballklubber.

### 1.4 Oppgavens struktur

For å belyse oppgavens problemstilling på en oversiktlig og hensiktsmessig måte har vi delt oppgaven inn i seks adskilte kapitler. Første kapittel består av bakgrunnen for valgt tema, og en presentasjon av problemstillingen oppgaven har som hensikt å besvare. I kapittel to vil den teoretiske bakgrunnen for studien bli presentert, hovedsakelig knyttet til utviklingen innen økonomistyringsfeltet, tradisjonell budsjettering og budsjettkritikken, Beyond Budgeting, og alternativer til tradisjonell budsjettering. Det blir også presentert karakteristikk på virksomheter som styrer uten budsjett, og praktiske eksempler på organisasjoner som har fjernet budsjettet. I kapittel tre presenteres kjennetegn for bransjen, sportslitteratur, fotball i Norge og krav fra NFF. I kapittel fire begrunnes oppgavens metodiske tilnærming, bakgrunn for problemstillingen, forskningsstrategi og design. Spesifikke valg i forhold til utvalg og datainnsamling vil også begrunnes her, og i tillegg gis det en vurdering av undersøkelsens relabilitet og validitet. I kapittel fem følger analysen av innsamlet data, og avslutningsvis i kapittel seks gis det noen konklusjoner og forslag til videre forskning.

## 2 Fra tradisjonelt budsjett til Beyond Budgeting

Formålet med dette kapitlet er å presentere den teoretiske referanserammen for utredningen. Teorien er valgt på bakgrunn av oppgavens problemstilling og formål, og ligger sådan til grunn for den empiriske analysen. I første del av kapitlet vil sentrale begrep som er vesentlige i forhold til helhetsforståelsen av oppgaven defineres. Dette inkluderer økonomistyringens utvikling, det tradisjonelle budsjettet inkludert kritikk av dette, alternative styringsverktøy, samt karakteristikker på organisasjoner som styrer uten budsjettet, og praktiske eksempler på dette. Deretter vil Beyond Budgeting filosofien og bakgrunn for modellen bli presentert, i tillegg til tilknyttede fordeler og utfordringer. Det vil også bli presentert teori knyttet til andre styringsverktøy som kan benyttes alene eller være et supplement til budsjettet. I gjennomgangen av de ulike verktøyene vil oppgaven påpeke både fordeler og ulemper knyttet til disse

### 2.1 Økonomistyring og utviklingen de siste årene

Økonomistyring som begrep dekker mange ulike aspekter ved en organisasjon, som for eksempel lønnsomhetsanalyser, budsjettering, strategisk posisjonering og kommunikasjon (Sending, 2009). Siden økonomistyring er et begrep som har stor omfatning er det også vanskelig å finne en klar definisjon på begrepet. Økonomistyring er i stor grad fokusert mot måloppnåelse, og prosessen består blant annet av ulike tiltak som blir gjennomført for å bruke tilgjengelige ressurser for å nå organisasjonens mål (Sending, 2009).

I sin definisjon av økonomistyring knytter Melander (1997) økonomistyring opp mot ledelsesfunksjonen ”En ledelsesform som gjennom forskjellige påvirkningsmedier skal sikre at organisasjonen styrker sin refleksjons- og handlingsevne med henblikk på å oppfylle omverdenens behov, det vil si skape relevante samfunns- og markedsrelevante verdier, innenfor mulighetene av de rammer og ressurser som står til organisasjonenes disposisjon” Melander (1997, sitert i Busch, 1998, s.2).

I følge Melander krever økonomistyring i dagens samfunn langt mer enn tradisjonell regnskapsmessig og finansiell kontroll over organisasjonens økonomiske og materielle forpliktelser. I tillegg til den økonomiske virkeligheten må styringen ta hensyn til bedriftens kulturelle og politiske virkelighet. Begrepet økonomistyring inneholder både strategiske elementer og operasjonelle elementer (Bjørnenak, 2003b).

God økonomistyring er viktig for å kunne vite hvor man tjener penger, om strategien blir realisert, og for å forstå årsakene til organisasjons resultat. På denne måten bidrar styringsprosessen til en kontinuerlig forbedring i organisasjonen gjennom å støtte riktige valg slik at organisasjonen kan oppnå en mest mulig effektiv utnyttelse av ressurser de har tilgjengelig (Hoff, 2004). Økonomistyringen skal sikre styring og kontroll i organisasjonen, og for at denne skal være så effektiv som mulig, bør den fokusere på dialog og kommunikasjon da dette bidrar til å fremme læring og forbedring (Nyland og Østergren, 2008).

Det å ha en god økonomistyring kan forbedre effektiviteten gjennom å fokusere på de viktigste oppgavene for å skape fremtidig verdi i organisasjonen, og utnytte de ressurser som er tilgjengelige (Hoff, 2004). Det er likevel viktig å fokusere på å redusere unødvendig ressursbruk i effektivitetsprosessen, og dette krever tilbakemeldinger gjennom hele prosessen (Hio.no). Dagens økonomistyring krever mer enn kun en regnskapsmessig og finansiell kontroll over organisasjonens materielle og økonomiske forpliktelser. Det er som tidligere nevnt viktig at den politiske og kulturelle virkeligheten organisasjonen opererer i blir tatt hensyn til (Busch, 1998).

Tradisjonell økonomistyring har de siste årene fått mye kritikk på bakgrunn av manglende tilpasningsevne i forhold til den raske utviklingen i markedet (Wanderley og Cullen, 2013). Den globale konkurransesituasjonen er større enn noen gang, økt frihandel, økt informasjonstilgang og mulighetene for å skape adgang til nye markeder er lettere (Heskestad, 2014). Dette har ført til større forskning rundt økonomiske styringssystemer, med et fokus på innovative løsninger (Ax og Bjørnenak, 2014). Løsningene bør ha en sterkere kobling til organisasjonens strategi, og det har ledet frem til det som i dag kalles strategisk økonomistyring (Bjørnenak, 2003b).

Thomas H. Johnson og Robert S. Kaplan startet på slutten av 80-tallet en debatt om hvorvidt økonomistyringen hadde mistet sin relevans, hvor de argumenterte for at private organisasjoner ikke produserte relevante styringsdata for beslutningstakere. I 1987 ga de ut boken ”Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting”, og den beskrives som den mest betydningsfulle innenfor økonomistyringsfaget i det forrige århundre (Bjørnenak, 2003b).

Essensen i debatten var at økonomistyringen ikke klarte å holde følge med den raske utviklingen i markedet, da det ikke hadde skjedd nok endringer i økonomistyringssystemene i forhold til utviklingen (Wanderley og Cullen, 2013). Det ble hevdet som nevnt ovenfor at økonomiske styringssystemer ikke produserte relevant informasjon for beslutningstakere, informasjonen

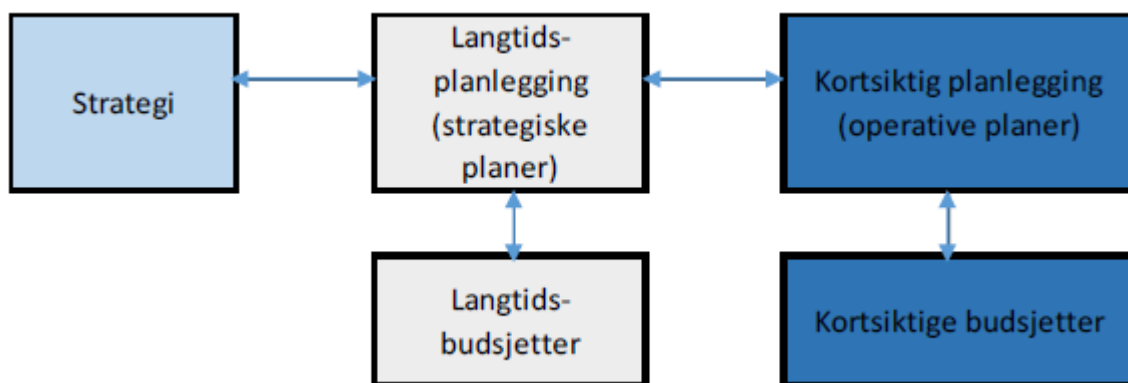
kom for sent, og var påvirket av krav til ekstern rapportering (Johnson og Kaplan, 1991). Informasjonen var ikke god nok til å kunne ta viktige strategiske beslutninger om hva som skulle produseres, hvordan det skulle produseres og til hvilke priser produktene kunne selges (Bjørnenak, 2010). Den beste informasjonen er målorientert, verdibasert, fleksibel, dynamisk, aktiv, og det styres gjennom en helhetstenkning i organisasjonen (Grønnevet og Østergren, 2008). Det ble også hevdet at systemene ikke var godt nok egnet til å evaluere organisasjonens prestasjoner, og heller ikke til å forbedre prosesser.

I dag pågår det en annen debatt om styringssystemenes relevans, men hovedfokuset er nå på kritikk av den tradisjonelle budsjettstyringen (Bjørnenak, 2010). Dette startet før Johnson og Kaplans ”Relevance Lost” debatt, men fikk ikke like stor oppmerksomhet før 90-tallet (Bjørnenak, 2010). Debattene handler hovedsakelig om det samme, dvs styringssystemene blir kritisert for å være lite tilpasset utviklingen i markedet, men forskjellen er at det tradisjonelle budsjettet har blitt fremhevet som et spesielt problem de siste årene. Mye av denne kritikken mot budsjettet kommer fra praksis, og det er nå større fokus mot mer moderne alternative og avanserte løsninger. Johnson og Kaplan (1987;1991) mente at det burde blitt utviklet og implementert og mer avanserte styringsverktøy, og var pådrivere for dette i de etterfølgende år (Wanderley og Cullen, 2013). Noen eksempler er aktivitetsbasert kalkulasjon, balansert målstyring, rullerende prognoser og Beyond Budgeting.

## 2.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering

### 2.2.1 Tradisjonell budsjettering

Budsjettet har lenge vært den grunnleggende, og mest brukte metoden for styring av organisasjoner, og kan defineres som ”et *tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode*” (Hoff, 2002. s. 18). Dette innebærer at organisasjonen iverksetter planer og tiltak tallmessig for å nå målene som er satt for en bestemt tidsperiode. Det er viktig å se på det tallmessige materialet i sammenheng med organisasjonens strategi, mål og de forutsetninger som ligger til grunn (Hoff, 2009). Forskning viser at økt usikkerhet i markedet fører til mindre fokus på budsjetter (Sandalgaard, 2013). Høy usikkerhet fører til mindre bruk av budsjetter for bruk til evaluering av prestasjoner, mens høy grad av konkurranse fører til større bruk av budsjetter på grunn av planlegging. Usikkerhet gjør det vanskelig å forutsi fremtiden, og dette er med på å hindre målsetting i forhold til budsjetteringen som blir gjort (Sandalgaard, 2013).



Figur 2.1 Strategi og budsjetter (Horngren, 2012, s.206)

### 2.2.2 Budsjettets formål

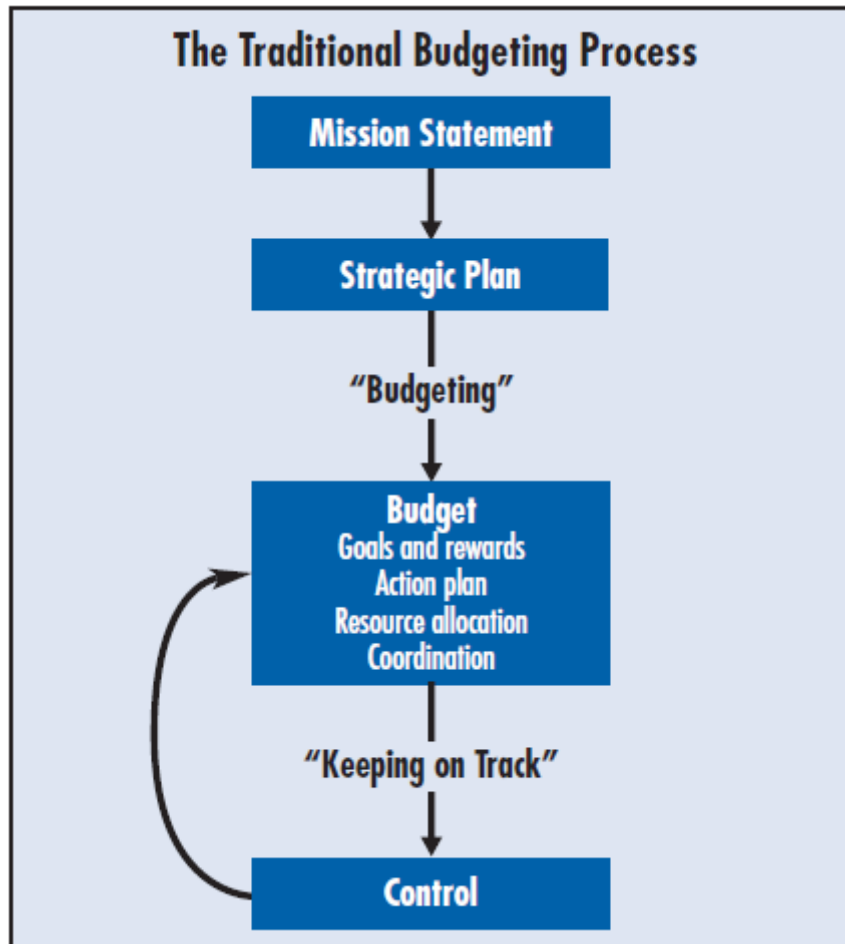
Det finnes ingen fasit på hva som er budsjettets beste formål, da dette vil variere fra organisasjon til organisasjon. Ulike budsjettssystemer egner seg for ulike formål og virksomheter. Årsbudsjett egner seg best i stabile omgivelser, og hvis svingningene er store bør man heller bruke prognoser og nøkkeltall som et verktøy i styringen, enten supplerende eller som en erstatning for det tradisjonelle årsbudsjettet (Heskestad, 2014).

En viktig del av økonomistyringen til en organisasjonen er planlegging og budsjettering. Dette arbeidet skal synliggjøre viktige aspekter ved fremtidig virksomhet, samt virke motiverende på ledelse og ansatte ved at de får konkrete mål å jobbe mot (Horngren et al.,2002). Vanligvis deler man en organisasjons planleggingsprosess opp i to hoveddeler, hvor en del er strategisk og den andre er operativ. Den strategiske delen omhandler organisasjonens langtidsplaner eller strategiplaner, mens den operative handler om den kortsiktige driften av virksomheten (Horngren et al.,2002). Budsjett inngår i den operative planleggingen med en tidshorisont på rundt ett år (Solheim og Winther, 2011). Budsjettet gir en oversikt over hva organisasjonen planlegger i fremtiden, og er blant de mest benyttede verktøyene for planlegging og kontroll (Horngren et al.,2002). Budsjettet er ofte organisasjonens taktiske styringsverktøy og er basert på strategien og langsiktige mål, hvor budsjettets mål kan sees på som etappemål på veien mot de langsiktige målene (Hoff, 2004). Budsjettet skal gi en oversikt over inntekter og kostnader i forbindelse med forventede investeringer og innkjøp, i tillegg til å gi ledelsen god nok informasjon til å ta beslutninger om fremtidige handlinger (Hoff, 2004).



Med tradisjonell budsjettering mener vi ikke bare planlegging av fremtiden, men også de prosessene og tenkemåtene tradisjonell budsjettering innebærer, hvordan budsjettet blir oppfattet av de ansatte, og hvordan budsjettet blir brukt til å nå mål (Hoff, 2004). Hope og Fraser (2003) tar også frem dette poenget, da de definerer budsjettering som ”*A performance management process*”. Dette er en komplisert prosess der man blir enige om målene til organisasjonen, hvordan man skal nå disse og hvordan ressurser blir allokert for å nå målene. Deretter kontrollerer man i forhold til resultatene om man har nådd målene eller ikke (Bergstrand, 2009). Budsjetteringsprosessen har derfor et tredelt formål, målsetting, planlegging og ressursallokering. Dette gjør også at budsjettet blir et utgangspunkt for belønningssystemer (Hope og Fraser, 2003).

Hope og Fraser (2003) kalte budsjettet ”a fixed performance contract”, en fastsatt prestasjonskontrakt. Det vil si at det budsjettet som blir vedtatt inneholder alle kriterier for den kommende budsjettperioden, og de ansatte vil være forpliktet til å arbeide mot å oppnå disse målene (Hope og Fraser, 2003). Disse påstandene til Hope og Fraser kan sees på som en innledning til de negative sidene ved budsjettering, nemlig at detaljnivået i det tradisjonelle budsjettet er for høyt og at dette fører til fokus på å nå selve budsjettet og ikke fremtiden det skal gi et bilde av (Hope og Fraser (2003). Figur 2.2 nedenfor viser den tradisjonelle budsjetteringsprosessen.



Figur 2.2 The Traditional Budgeting Process (Hope og Fraser, 2003, s.5)

### 2.2.3 Kritikk av tradisjonell budsjettering

Budsjettering og budsjettarbeid har lenge vært utsatt for mye kritikk, og det startet for over 20 år siden. Kritikken har økt spesielt de siste årene, blant annet på grunn av at bruken av budsjettet i stor grad baseres på informasjon fra fortiden, noe som kan hindre endringer og langsiktig tenkning (Bjørnøenak, 2003). Det at flere bedrifter har vært inne på tanken om å ha mindre fokus på budsjettarbeid, eller allerede har kuttet dette ut har igjen skapt reaksjoner hos andre kritikere (Bergstrand et al.,1999).

Tross all kritikk, vises det at budsjettet likevel er den metoden som blir mest brukt i praksis (Boye et al.,1999). Et argument for å bruke budsjettet er at det gir en god oversikt over hvilke kostnader som kan forventes i løpet av perioden (Bogsnes, 2009). I tillegg blir det sett på som viktig for organisasjonens planlegging og kontroll, og det blir brukt for å implementere

strategier. Nedenfor er det listet opp flere årsaker til kritikken, hvor noen av disse er overlappende, da flere av elementene passer inn under de ulike punktene.

### **Lite fokus på strategi**

Budsjettet har som regel lite fokus på strategi, og implementeringen av denne (Hansen et al.,2003). Dette bidrar til at den helhetlige styringen blir svekket, og det er ikke sammenheng mellom budsjett og strategi. Det er gjerne kun toppledelsen som jobber med utformingen av strategien, noe som fører til at ansatte i den operasjonelle delen av organisasjonen har lite kjennskap til denne. Budsjettene bygger ofte på prognoser fra den operasjonelle delen av organisasjonen. Dette bidrar til at det blir liten eller ingen sammenheng mellom budsjettarbeidet og strategien.

### **Barriere mot endring**

Budsjettet er detaljert og nøyaktig, og reaksjonstiden er lang i forhold til uforutsette hendelser og potensielle endringer (Hansen et al.,2003). Det er vanskelig å budsjettere når man ikke kan forutse eller vite om det kommer til å skje organisatoriske endringer, og dette bør tas hensyn til når budsjettet blir utarbeidet slik at det ikke hindrer eventuelle endringer på ett senere tidspunkt (Boye et al.,1999).

### **Lite egnet for prognoser**

Jan Wallander er en av de mest fremtredende kritikerne av budsjettet som styringsverktøy, og kaller det ” et unødig onde ” (Wallander, 1995). Han mener budsjettet er basert på dårlig underbygde prognoser, og at det blir ett forenklet bilde av virkeligheten (Boye et al.,1999). Han mener at hovedproblemet er at mennesket har vanskelig for å tenke seg at fremtiden kommer til å se annerledes ut enn en fortsettelse av det som har skjedd, og at budsjettet på denne måten hindrer ledelsen i å se de viktigste knekkpunktene i en utvikling (Heskestad, 2014).

Det er begrenset hvor mange variabler som kan inkluderes i prognosene, og da blir det for mange antakelser som hindrer oppdagelsen av viktige trendbrudd (Wallander, 1995). Fremtiden er ukjent, og budsjettet skaper kun en ” gjetning ” om hvordan utviklingen kommer til å bli, og grunnlaget for prognosene som blir utarbeidet viser ikke realiteten. Endringer i konkurransesituasjonen til en organisasjon skjer bare raskere og raskere i dagens samfunn, noe som gjør at informasjonen som ligger i budsjettet raskt blir utdatert (Hansen et al.,2003).

Informasjon i budsjettet gir dårlig styringsinformasjon, hvor det tvinges til å tro at det som har skjedd tidligere gjentar seg, med for lite fokus på å forstå de faktorene som kan påvirke fremtiden. Det er liten fleksibilitet i ressurstildelingene, stor usikkerhet og dårlig diagnose (Heskestad, 2015).

### **Tids- og ressurskrevende**

Det brukes ofte mer tid på å budsjettere enn å planlegge, og det er en altfor stor detaljeringsgrad (Bogsnes, 2009). Utarbeidelse av detaljerte budsjetter kan ta opptil flere måneder, og undersøkelser viser at ca. 20-30 % av tiden til toppledelsen går til nettopp dette (Hansen et al., 2003). Arbeidet er effektivitetshemmende, og har som regel liten nytte for organisasjonen, da benyttet data foreldes hurtig (Boye et al., 1999). Tallene i detaljbudsjetter har ofte mindre troverdighet, da det ofte blir en illusjon om fremtiden. For høy detaljgrad i budsjettene er noe av det som bidrar til at budsjetteringsprosessen tar opp så mye av ledelsens tid (Hope og Fraser, 2003). Utarbeidelse av budsjetter fører ofte til overdrevet ressursbruk, da alt av tilgjengelige midler som regel blir brukt opp, selv om det ikke er nødvendig. Dette hindrer effektivitet, og gjøres ofte for å unngå at tildelte midler blir redusert neste periode (Hansen et al., 2003).

### **Hindrer kreativitet og innovasjon**

Budsjettet kan også hindre kreativitet og innovasjon blant ansatte, da de ikke blir belønnet for prestasjoner utover budsjettkravet. Dette er med på å fremme en kultur hvor ansatte kun gjør det som er nødvendig, og ikke mer (Hope og Fraser, 2003). Dette fører til at ansatte ikke søker etter alternative løsninger på problemer. Andre kritikere (Hope og Fraser, 2003: Boye et al., 1999) påstår at budsjettet ikke gir ledere det nødvendige handlingsrommet og den fleksibiliteten de trenger for å oppnå lønnsomhet i dagens komplekse marked, og at det derfor ikke egner seg som grunnlag for styringssystem.

### **Demotiverende**

Budsjettet har fått kraftig kritikk for at det ikke egner seg til å motivere ledere, og organisasjoner oppfordres til å reformere hvordan de motiverer sine ansatte (Neely et al., 2003). Tidligere toppsjef i Svenska Handelsbanken, Jan Wallander, mener at budsjettet er ett "unødig onde" og viser til at Handelsbanken presterte mye bedre etter at de fjernet budsjettene i 1972 (Wallander, 1999). Tidligere forskning viser at manglende motivasjon hos de ansatte er ett av styringssystemenes hovedproblemer, i tillegg til organisasjonenes manglende innsikt i forhold til det å motivere ledere til høyere innsats (Merchant og Van Der Stede, 2003). Motiverte ledere

fører til høyere produktivitet i organisasjonen, og dersom lederne selv er motiverte, er det høyere sannsynlighet for at motivasjonen forplanter seg videre nedover i organisasjonen, noe som igjen fører til økt produktivitet (Merchant og Van der Stede, 2013).

### **Budsjett er lite egnet som prestasjonsmåling og til å forutse trendbrudd**

Budsjett er en kvantitativ form for måling, og er kun basert på tall. Dette gjør at det er lite egnet som prestasjonsmåling, da det er flere faktorer, både interne og eksterne som ikke blir kontrollert eller observert (Hoff, 2004). En organisasjon blir ikke helhetlig målt kun basert på dette. I tillegg er ikke fremtidig salg inkludert i budsjettet, og det er lite fokus på langsiktighet og fremtidig verdiskapning (Hoff, 2004). Jan Wallander bygget sin kritikk på bakgrunn av at han mente budsjettet er basert på prognoser som er dårlig underbygget, og at det derfor er uegnet til å forutse trendbrudd (Wallander, 1995). Prognosene er dårlig underbygget på bakgrunn av at organisasjonen ofte har to måter å predikere fremtiden på. Enten tror vi det samme kommer til å skje neste år, noe som kan være riktig en stund, men når det først skjer et trendskifte i markedet, vil det være vanskelig å reagere riktig. Den andre måten å tenke på er at de endringer vi ser forekommer blir tolket som unormale, og man tror ting vil gå tilbake til det vi tror er normalen (Wallander, 1995).

### **Sentralisert styring**

Et annet problem med budsjettet er at de legger opp til sentralisert styring, samt liten tillit og ansvar hos de ansatte i organisasjonen (Bogsnes, 2009). De ansatte blir sett på som lite selvstendige, med dårlige beslutningsevner og lav kompetanse. For å få de ansatte til å yte maksimal prestasjon hos sine ansatte trenger organisasjoner mindre teori X og mer teori Y (Bogsnes, 2009). McGregor (1960) var den som først introduserte Teori X og Y, disse teoriene representerer to forskjellige syn på de ansattes behov (Travis, 2011). Teoriene kan forklares ut ifra Maslows (1970) behovshierarki, hvor teori X sier at de ansatte bare har fysiologiske- og trygghetsbehov. Ledere som har et teori X menneskesyn antar ofte at de ansatte må bli kontrollert, styrt, straffet og belønnet (McGregor, 1960). Teori X antar at de ansatte har dårlige holdninger til arbeid, er ansvarsløse og at man derfor må tvinge dem til å gjøre jobben sin (Travis, 2011).

McGregor (1960) mener til forskjell fra Maslow (1970) at de ansatte har behov for sosialisering, annerkjennelse og selvrealisering. Basert på dette presenterer McGregor en annen teori, teori Y som han mener er basert på mer tilstrekkelige antakelser om menneskets natur og motivasjon

(McGregor 1960). Teori Y går ut på at de ansatte har motivasjon til å gjøre det bra i jobben, innehar ansvar for resultater og klarer å styre seg selv (Travis, 2011). Ledelsen bør ta ansvar for at de ansatte skal gjenkjenne disse karakteristikene, og legge til rette slik at de ansatte kan nå sine mål (McGregor, 1960). For å utnytte de ansattes potensiale til det fulle, må de bli gitt mer tillitt. Baldvinsdottir (2013) sier at mangel på tillit kan føre til en nedsatt konkurransevne, dårlig arbeidsmiljø og at dette på sikt vil redusere lønnsomheten til organisasjonen.

I følge Bunce (2012) er ikke den nye generasjonen forberedt på at de blir fortalt hva de skal gjøre. De er ute etter informasjon og verdier, mål, planer og resultater. De ønsker også større engasjement og utfordringer og mulighet for realisering. Det er vesentlig at de ansatte er villige til å bidra med engasjement og kreativitet, for å realisere dette må man ha et miljø som oppmuntrer til gjennomsiktighet og tillit (Bunce, 2012). En mer desentralisert styring fører til økt gjennomsiktighet i organisasjonen, mer tillit og ansvar blant de ansatte og en flatere organisasjonsstruktur. Denne styreformen er viktig slik at de ansatte blir mer involvert i sitt arbeid og tar mer eierskap til arbeidet (Wallander, 1999). Bogsnes (2012) mener at vi i dag trenger mer selvregulerende styringsmodeller, slik at beslutninger blir tatt på riktige nivåer og tidspunkt, av de som er nærmest situasjonen. Fokuset på styring i dag er flyttet fra sentral til lokal kontroll. De lokale gruppene bør gis autoritet slik at de raskt kan fatte nødvendige beslutninger. Desentralisert styring sies å oppmuntre til bedre styring og mer etisk oppførsel (Hope og Fraser, 2003).

Når en organisasjon kutter ut budsjettet, gir den mer tillit og ansvar til sine ansatte. De ansatte kan selv styre ressursbruk og ta de nødvendige beslutningene (Bogsnes, 2009). Økt desentralisering skal gi en mer effektiv og verdiskapende styring. I følge Baldvinsdottir (2013) bør styringssystemer ta mer utgangspunkt i stewardship teori og mindre i agentteori. Disse to teoriene representerer to ekstreme ytterpunkter når det gjelder synet på de ansattes insentiver. Stewardship teori går ut på at de ansatte handler på en måte som er fordelaktig for organisasjonen og samfunnet, men at de trenger tillit og ansvar for å prestere (Baldvinsdottir, 2013). Tradisjonell agentteori er på den andre siden av skalaen, og sier at de ansatte handler ut ifra egne interesser. Man må derfor ifølge agentteori gi de ansatte insentiver for å handle på en måte som er lønnsom for organisasjonen (Eisenhardt, 1989).

## Uetisk atferd

Budsjettet kan føre til uønsket atferd blant ledere og avdelinger, og punktene under gir en oversikt over årsakene til dette (Hope og Fraser, 2003, s.13).

- Alltid forhandle det laveste målet og den høyeste belønningen. Man vil ha et mål som er komfortabelt, men som virker vanskelig utad.
- Sett aldri kundebehov over salgsmål, da det ikke er kundebehovet du blir målt etter og belønnet for.
- Del aldri kunnskap eller ressurser med andre team, da de blir sett på som fienden.
- Spør alltid etter mer ressurser enn nødvendig, da du forventer å få mindre enn det du faktisk trenger.
- Bruk alltid opp budsjettet ditt, hvis ikke er det en risiko for at sjefen kutter ned på ditt budsjett.
- Ha fokus på å nå målene som er satt, men ikke overgå dem. Pass på å alltid ha litt slakk, slik at du kan bruke det når du eventuelt trenger det.

Enkeltbonuser kan gi ledere insentiver til å tilpasse og justere resultatet slik at de kan oppnå en høyest mulig bonus. Dette gjøres blant annet ved å fremskyte kostnader dersom man oppdager at budsjettmål ikke oppnås (Jensen, 2003). Budsjettmessige slakk blant ledere og mellomledere nevnt ovenfor er et annet problem, hvor inntekter underestimeres og kostnader overestimeres for å gjøre det lettere å oppnå budsjettmålet (Horngren, 2012). Dette kan gjerne skje i tilfeller hvor budsjettresultatet brukes som grunnlag for prestasjonsmåling og bonusordninger. Denne praksisen vil gi ledere redusert risiko ved uforutsette hendelser som kan virke negativt på budsjettresultatet. Det gir et feil bilde av organisasjonens profittpotensial, og det gir samtidig ringvirkninger i form av ineffektiv ressursallokering og planlegging, i tillegg til dårlig koordinering av organisasjonens aktiviteter (Horngren, 2012). Tradisjonelle bonussystem og enkeltbelønninger gir lite insentiv til kunnskapsdeling, og det blir heller interne konkurranser som motstrider organisasjonens strategi og verdiskapning (Bogsnes, 2009).

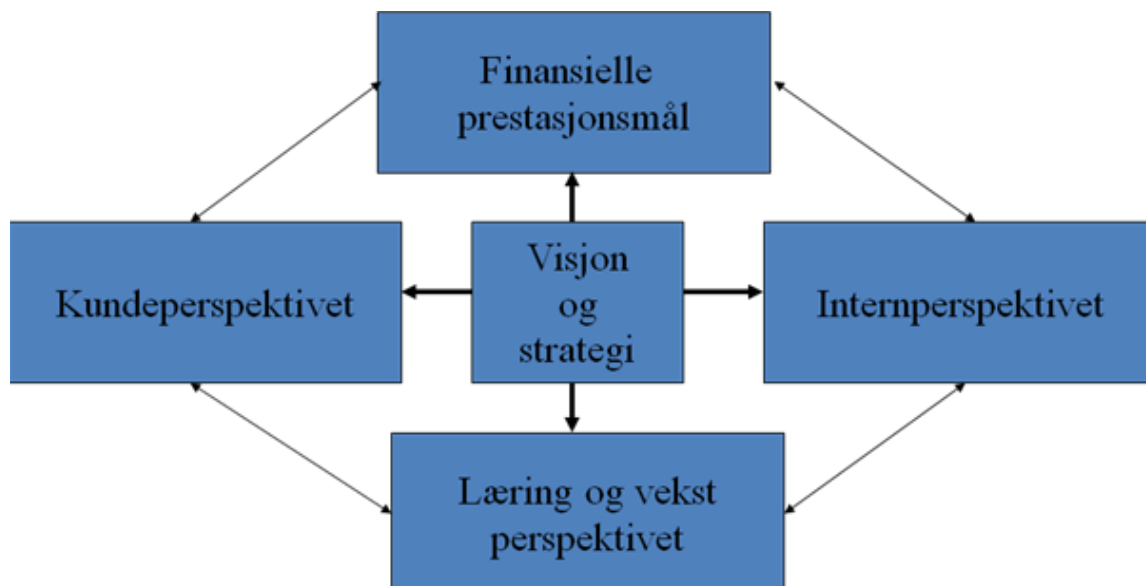
### 2.2.4 Balansert målstyring

På bakgrunn av kritikken mot budsjettet og relevance lost debatten, publiserte Kaplan og Norton artikkelen "The Balanced Scorecard (1992)", hvor de presenterte et nytt styringsverktøy: Balansert målstyring. *"Et balansert målstyringssystem er et formelt informasjons- og læringsbasert rammeverk som omsetter strategier og retning til handlinger, med formål om å*

*oppretholde eller endre mønstrene i virksomhetens aktiviteter og atferd for å nå forutbestemte mål*” (Hoff og Holving, 2011 s.70). Dette konseptet er en viktig del av virksomhetsstyringen i mange organisasjoner, og det bidrar til å øke lederens forståelse av de ulike sammenhengene som gir resultater i organisasjonen (Chen et al.,2010).

Formålet med balansert målstyring er å utforme organisasjonens mål og strategi til et sett av ulike prestasjonsmål, hvor målene utarbeides med utgangspunkt i organisasjonens strategi (Kaplan og Norton, 1996). Kaplan og Norton mente at organisasjonen ikke kun kan se på de finansielle målene i forbindelse med utvikling av fremtidens økonomiske verdier, men at man også må se på ikke-finansielle mål da dette gir en mer helhetlig målstyring for å oppnå organisasjonens mål og strategi (Kaplan og Norton, 1996).

Balansert målstyring evaluerer prestasjoner gjennom fire sentrale dimensjoner, finansielle indikatorer, kundeperspektivet, interne produksjonsprosesser og evne til læring og vekst. Organisasjoner er nødt til å måle flere elementer for å få et godt mål på effektivitet, og for å unngå å bli kortsiktig i sitt tidsperspektiv (Jacobsen og Thorsvik, 2007). De ulike dimensjonene bidrar til en bedre forståelse av hvordan organisasjonen presterer ved å gi bedre prestasjonsmålinger, og en god balanse mellom finansielle og ikke-finansielle mål (Kaplan og Norton, 1992).



Figur 2.4 Balansert målstyring: De fire perspektivene (Kaplan og Norton, 1996)



Det finansielle perspektivet fokuserer på ulike regnskapsstørrelser, hvor målet er å skape størst mulig verdi for eierne. Ett eksempel på en slik indikator kan være avkastning på egenkapital. Kundeperspektivet har fokus på hvordan man blir oppfattet av kundene, hvor lojale de er, og hvor mange nye kunder organisasjonen kan vinne i sitt segment. Interne produksjonsprosesser har fokus på å fange opp nyutvikling av produkter og tjenester, produksjonstid og opprettholdelse eller forbedring av organisasjonens posisjon i markedet (Jacobsen og Thorsvik, 2007). Evne til læring og vekst relateres til den teknologiske utviklingen de siste årene, og en stadig økende konkurranse og globalisering som stiller høyere krav til organisasjoner når det gjelder læring og innovasjon. For å være konkurransedyktig må organisasjonen være i stand til å takle endringer og tilpasse seg i nye omgivelser (Kaplan og Norton, 1992).

*”Den virkelige effekten av balansert målstyring oppstår når det transformeres fra et målsystem til et ledelsessystem”* (Kaplan og Norton, 1996 s.19). Gjennom å fokusere på fremtiden vil de finansielle resultatene forbedres, da operasjonelle måltall med ett fremtidsrettet fokus vil være med på forbedre de finansielle (Kaplan og Norton, 1996). Ved bruk av dette verktøyet er det avgjørende at organisasjonen involverer og kommuniserer strategiene med de ansatte, da dette vil bidra til at de oppnår kontinuerlige forbedringer av strategien i hele organisasjonen (Chen et al.,2010: Hoff, 2009).

## 2.3 Beyond Budgeting

*“Beyond Budgeting is a set of guiding principles that, if followed, will enable an organization to manage its performance and decentralize its decision-making process without the need for traditional budgets”* (Hope og Fraser, 2003, s. 212).

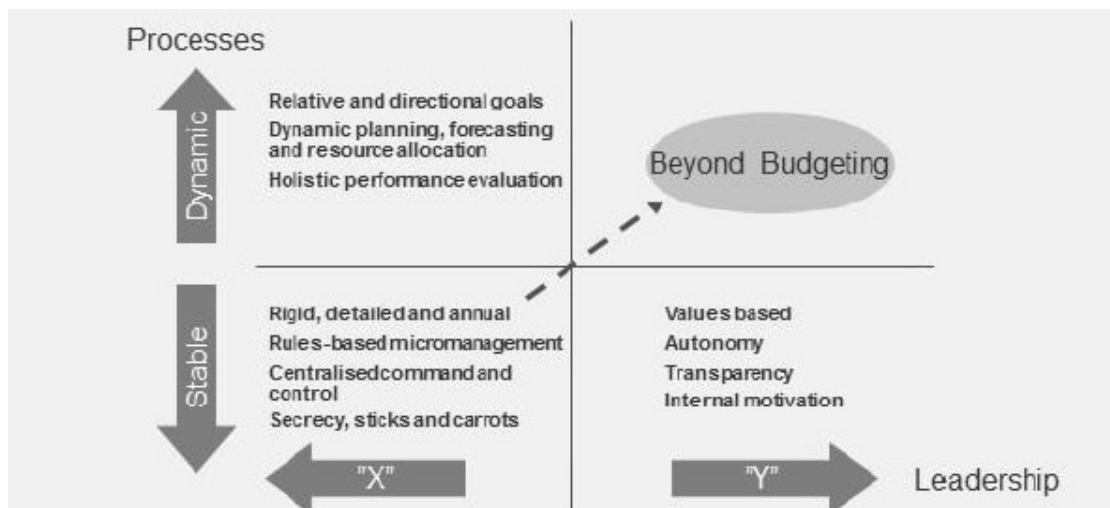
Beyond Budgeting er en ny styringsmodell som har blitt utviklet de siste årene, hvor det grunnleggende i filosofien er virksomhetsstyring uten tradisjonelle budsjetter. Dette betyr ikke at budsjettetene skal kuttes helt, men fokuset er rettet mer mot hvordan styringen blir utført og interaktivitet mellom organisasjonsnivåer, istedenfor hvilke verktøy som kan erstatte det tradisjonelle budsjettet (Bogsnes, 2009). Modellen er noe uklar, da den ikke har noen klar teknisk kjerne eller løsning (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). I noen tilfeller kan det virke som at modellen er sammensatt av flere ulike problemer knyttet til tradisjonell budsjettering, mens i andre tilfeller mer helhetlige løsninger på problemene (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Beyond Budgeting anses som en dynamisk styringsmodell, hvor fokuset flyttes fra teori X til teori Y som vist i figur 2.3 (Bogsnes, 2012).

Modellen kan sammenlignes med en rundkjøring. I en rundkjøring er det ingen klare signaler for når bilistene kan kjøre og ikke, de blir nødt til å tenke selv og følge trafikkbildet. Denne formen for styring avhenger av at bilistene følger flyten i trafikken og klarer å vurdere selv om de skal kjøre eller ikke. På samme måte er det med avgjørelser innen Beyond Budgeting, vi forutsetter at de ansatte er i stand til å vurdere og ta kloke avgjørelser, uten nødvendigvis alltid å spørre ledelsen om hver enkelt lille detalj.

### 2.3.1 Bakgrunn og forklaring av modellen

Budsjettet har i flere år fått kritikk fra flere ulike hold. I spissen for denne kritikken sto Wallander, tidligere sjef i Svenska Handelsbanken. De fjernet det tradisjonelle budsjettet allerede på 70-tallet (Wallander,1995). Etter at de fjernet budsjettene har Svenska Handelsbanken hatt en høyere avkastning enn sine konkurrenter. Denne formen for styring uten tradisjonelle budsjetter kalles Beyond Budgeting, og har i motsetning til mange andre styringsverktøy sitt utspring i praksis og ikke Akademika. Selve Beyond Budgeting modellen ble først formalisert mot slutten av 90-tallet av Jeremy Hope og Robin Fraser (Ekholm og Wallin, 2000).

Beyond Budgeting er mer omfattende enn kun det å styre uten budsjetter. I stedet for å ha fokus på hvilke verktøy som kan erstatte det tradisjonelle budsjettet, blir fokuset rettet mot hvordan man styrer, samt interaktivitet mellom ulike nivåer i organisasjonen (Bogsnes, 2009). Beyond Budgeting er ikke en oppskrift som man følger slavisk A-Å, noe som gjør at modellen kan virke noe uklar. På mange måter regnes Beyond Budgeting for å være mer en ledelsesfilosofi enn et rent styringsverktøy (Merchant og Van der Stede, 2013). Beyond Budgeting blir av Bogsnes (2012) beskrevet som en dynamisk styringsmodell hvor virkeligheten blir tatt på alvor. Fokuset blir flyttet fra teori X til teori Y.



Figur 2.3 Beyond Budgeting (Bogsnes, 2012, s.5)

Beyond Budgeting skiller seg ut fra de mange andre alternative verktøyene og modellene som har blitt etablert de senere årene. Normalt sett tar man i bruk disse verktøyene og modellene for å løse et problem. Som en motsetning til dette betyr Beyond Budgeting at man tar noe bort fra virksomhetsstyringen, slik at man åpner opp for nye og bedre løsninger (Hope og Fraser, 2003). Beyond Budgeting kan beskrives mer som en reise, fremfor det å kjøpe et ferdig produkt som kan implementeres i en hvilken som helst organisasjon. Derfor vil løsningen kunne variere mellom forskjellige organisasjoner (Bogsnes, 2009). Disse tilpasningsmulighetene kan på en side gjøre modellen mer attraktiv, men den manglende klarheten kan virke avskrekkende på mange, og dermed redusere spredningen (Bjørnenak og Kaarbøe, 2013).

### 2.3.2 Beyond Budgeting Roundtable

*Beyond Budgeting Roundtable* (BBRT) ble opprettet i 1997, og allerede i 1998 hadde 33 selskaper meldt seg inn (Hope og Fraser, 2003). Hensikten med BBRT var å innhente mer informasjon rundt det å styre uten tradisjonelle budsjetter. BBRT gjennomførte derfor en rekke undersøkelser av organisasjoner som hadde avskaffet budsjettet, hvilke løsninger som ble brukt og hvorvidt andre modeller var annerledes eller bedre. Medlemstallet har økt i påfølgende år med flere virksomheter som har delt sin frustrasjon og misnøye med det tradisjonelle budsjettet (Hope og Fraser, 2003). BBRT er i dag en global organisasjon med medlemmer fra hele verden, og avdelinger i Europa, Nord-Amerika, Asia, Midtøsten og Australia (Beyond Budgeting Institute, 2016).

BBRT fant på bakgrunn av kritikken mot det tradisjonelle budsjettet, indikasjoner på hva som kunne være en erstatning til det tradisjonelle budsjettet. Dette dreier seg hovedsakelig om et endret ledelsesfokus. Fra kommando og kontroll, til dynamikk og tilpasningsdyktighet (Beyond Budgeting Institute, 2016). På bakgrunn av dette arbeidet etablerte BBRT tolv prinsipper i 2011. Disse prinsippene er ment som en veiledning for implementering og bruk av Beyond Budgeting.

Change in leadership	Change in processes
<b>1. Values</b> - Govern through a few clear values, goals and boundaries, <b>not detailed rules and budgets</b>	<b>7. Goals</b> - Set relative goals for continuous improvement, <b>don't negotiate fixed performance contracts</b>
<b>2. Performance</b> - Create a high performance climate based on relative success, <b>not on meeting fixed targets</b>	<b>8. Rewards</b> - Reward shared success based on relative performance, <b>not on meeting fixed targets</b>
<b>3. Transparency</b> - Promote open information for self management, <b>don't restrict it hierarchically</b>	<b>9. Planning</b> - Make planning a continuous and inclusive process, <b>not a top-down annual event</b>
<b>4. Organization</b> - Organize as a network of lean, accountable teams, <b>not around centralized functions</b>	<b>10. Coordination</b> - Coordinate interactions dynamically, <b>not through annual planning cycles</b>
<b>5. Autonomy</b> - Give teams the freedom and capability to act; <b>don't micro-manage them</b>	<b>11. Resources</b> - Make resources available as needed, <b>not through annual budget allocations</b>
<b>6. Customers</b> - Focus everyone on improving customer outcomes, <b>not on hierarchical relationships</b>	<b>12. Controls</b> - Base controls on relative indicators and trends, <b>not on variances against plan</b>

Tabell 2.1 Beyond Budgeting Principles (Bjarte Bogsnes, 2012)

De seks første prinsippene går ut på å delegerer ansvar til de ansatte og på den måten gjøre organisasjonen mer desentralisert, slik at nødvendige avgjørelser kan tas raskt. Dette skal være med på å gjøre organisasjonen mer tilpasningsdyktig og gi en mulighet til å øke tilfredsheten hos de ansatte og kunder. Beyond Budgeting stiller nok noe høyere krav til de ansatte gjennom at de får mer ansvar, men de vil også i større grad enn tidligere få styre sin egen arbeidssituasjon (Bystrøm og Holm, 2010). Hensikten med dette er å øke reaksjons- og innovasjonsevnen til organisasjonen. Ledelsen må gi de ansatte frihet, slik at de får mer handlingsrom og mulighet til å ta beslutninger. Dette krever at det er en stor gjensidig tillitt mellom ledelsen og de forskjellige ansvarsområdene. Et annet viktig prinsipp ved Beyond Budgeting er at man øker fokuset rundt kundene hos alle ansatte. En mulig løsning på å få dette til er å la alle team få være i dialog med kundene. Det er vesentlig at ledelsen tilrettelegger for en rask og åpen informasjonsflyt, for at de ansatte alltid skal ha tilgang til nødvendig informasjon (Bystrøm og Holm, 2010).

De seks siste prinsippene går ut på å øke tilpasningsdyktigheten til organisasjonen i forhold til usikre hendelser. Målsetninger, belønningssystemer og andre aktiviteter må legges til rette for de ansatte slik at de forstår konkurransesituasjonen og hva kundenes behov er. Disse prinsippene danner en holistisk modell, der samtlige prinsipper er av betydning for modellens helhet. Elementene kan fortsatt vektlegges forskjellig hos de ulike organisasjonene, også på forskjellige tidspunkter (Beyond Budgeting Institute, 2016). I stedet for å bruke mål som er fastsatt på bakgrunn av budsjettall, bør organisasjonen sette mer fleksible mål (Hope og Fraser, 2003). Målene blir gjenstand for benchmarking, både i forhold til omgivelsene og prestasjonene til konkurrentene (Otley, 2008). Til bruk i benchmarkingene velges det ofte ut både finansielle og ikke finansielle måletall («Key performance Indicators»- KPI'er). Det at ansvarsenheter hele tiden blir sammenlignet med enten seg selv eller lignende enheter, vil fokuset på å oppnå fastsatte mål reduseres, mens det vil øke fokuset på relative forbedringer. Når budsjettet blir fjernet, blir ikke lenger ressursene tildelt gjennom faste budsjettbevilgninger, noe som reduserer irrasjonell oppførsel i forbindelse med ressursbruk. I stedet vil de ulike avdelingene få ressurser tilgjengelig ved behov.

Når budsjettet blir fjernet forsvinner mange detaljer og planleggingen skjer i grovere trekk (Hope og Fraser, 2003). Dette fører til at de ansatte nedover i organisasjonen får mer ansvar. Gjennom dette får lederne mer tid til rådighet, som de kan fokusere på verdiskapende aktiviteter. Dette fører til at planleggingshorisonten blir mer langsiktig. Informasjonen bak planene blir jevnlig oppdatert, slik at avgjørelser alltid blir trukket på bakgrunn av ferskest mulig informasjon. Denne øke friheten hos de ansatte krever en stor grad av tillitt internt i organisasjonen. Når man implementerer en slik desentralisert styringsmodell fordrer dette at man har et kontrollsystem som støtter lokal beslutningstaking. Derfor kontrollerer man på bakgrunn av et vidt spekter av KPI'er og prognoser.

### 2.3.3 Fordeler ved Beyond Budgeting

Som nevnt tidligere er ikke Beyond Budgeting en oppskrift som må følges slavisk, men heller to sett med veiledende prinsipper. Hvis organisasjonen implementerer disse to i enten større eller mindre grad, skal den ha lagt grunnlaget for at den skal lykkes med å innføre Beyond Budgeting. Fraser og de Wall (2001, sitert i Bystrøm og Holm, 2010) har gjennomført en studie som viste at jo flere av prinsippene som en organisasjon innførte, jo bedre ble resultatet.

Den første fordel som dukker opp er den direkte reduksjonen i kostnader ved å fjerne budsjettet (Hope og Fraser, 2003). Denne reduksjonen innebærer sparing av både tid og penger som er knyttet opp mot budsjettering og rapportering. Styringsprosessen blir enklere, noe som ikke bare medfører reduserte kostnader, men det gir også ledelsen mer tid til å fokusere på strategi, handlingsplaner og konkurransemarkedet (Bystrøm og Holm, 2010).

Beyond Budgeting er en kontinuerlig og tilpasningsdyktig prosess, som hjelper organisasjonene til å reagere raskere i forhold til endrende omgivelser. Organisasjonen kan da lettere gripe muligheter og unngå trusler etter hvert som de står overfor dem. Denne raske responstiden skaper verdi for kundene (Bystrøm og Holm, 2010). Når man styrer etter Beyond Budgeting prinsippene har man alltid fokus på kunden, setter kunden i sentrum av strategien og utarbeider prosesser for å møte deres forventninger. Dette vil øke sannsynligheten for å få lojale kunder.

Organisasjoner som styrer etter Beyond Budgeting prinsipper har et informasjonssystem som er mer fremtidsrettet, åpent og gjennomsiktig, og som skal bidra til en god intern kontroll (Hope og Fraser, 2003). Dette gjør at man unngår blant annet unødvendig bruk av ressurser, som for eksempel når avdelinger bruker opp sin del av budsjettet før året er omme, kun for ikke å få mindre budsjett neste år. I stedet blir ressursene utdelt av operasjonslederne etter hvert som det oppstår behov for dem. Det at informasjonen er åpen gjør at alle i organisasjonen ser tallene samtidig. Vi kan dermed si at Beyond Budgeting kan hjelpe en organisasjonen med å bygge tillitt, både internt og eksternt mot investorer og kreditorer (Hope og Fraser, 2003).

### 2.3.4 utfordringer

Mye av det som har blitt skrevet om Beyond Budgeting har ofte et stort fokus på de positive aspektene (Wallander, 1999). Selv om Beyond Budgeting har mange suksess historier, er det likevel en del utfordringer som er knyttet til denne styringsmetoden (Ekholm og Wallin, 2000). Beyond Budgeting går i stor grad ut på at organisasjonen må endre tankegangen sin. På bakgrunn av dette blir utfordringen hvordan man skal håndtere de menneskene i organisasjonen som er imot denne endringen. At folk kan virke skeptiske og yte en del motstand mot endring i begynnelsen er noe man må akseptere og regne med (Bogsnes, 2015). Dette stemmer overens med teorien som er skrevet rundt temaet endringsledelse som sier at radikale forandringer innad i organisasjonen vil utløse ulike grader av motstand (Grønhaug et al., 2003).

Bjørnenak (2010) sier at Beyond Budgeting kan virke forvirrende og komplisert for mange, ettersom man ikke følger en bestemt mal. I noen organisasjoner har man ikke nok kunnskap til at man kan begi seg ut i et landskap uten å vite i hvilken retning man skal eller hva som må gjøre for å komme dit. I følge Hope og Fraser (2003) vil Beyond Budgeting lette arbeidsmengden, men Bjørnenak (2010) viser til en studie som sier at arbeidsmengden for kontrollere faktisk økte etter Beyond Budgeting ble innført. Beyond Budgeting filosofien bygger på en verden hvor organisasjoner står overfor svært volatile omgivelser (Hope og Fraser, 2003).

## 2.4 Alternativer til tradisjonell budsjettering

Selv om organisasjoner er kjent med kritikken mot budsjettet, ser mange fremdeles en verdi og nytte i det (Bjørnenak, 2010). Det kan være vanskelig å se for seg hvordan man skal styre organisasjonen uten budsjetter, og hvordan man kan erstatte dets oppgaver (Horngren, 2004). Det er likevel flere som har valgt å avskaffe budsjettet, og nedenfor nevnes noen eksempler.

### 2.4.1 Praktiske eksempler

Handelsbanken var tidlig ute med å fjerne budsjettet, og erstattet dette med Beyond Budgeting filosofien. Konsernsjef Jan Wallander startet umiddelbart etter at han ble hentet til stillingen med å fjerne budsjettet som styringsverktøy for å forbedre bankens resultater (Wallander, 1999). Handelsbanken ønsket å ”keep it simple”, så bort fra avanserte styringsverktøy, og hadde fokus på relative prestasjonsmålinger og langsiktige bonusavtaler for de ansatte (Bjørnenak, 2010). Handelsbanken er i dag en av Europas mest kostnadseffektive banker, og har flere år gjort det bedre enn konkurrentene sine (Bogsnes, 2012). Det er uvisst om denne kostnadseffektiviteten er på grunn av avskaffelsen av budsjettet, eller om det er andre variabler som er årsaken. Det viser uansett at kostnader kan kontrolleres effektivt uten bruk av detaljerte budsjetter (Bogsnes, 2012).

Statoil er et annet eksempel på en organisasjon som har avskaffet budsjettet. Da Bogsnes returnerte til Statoil etter å ha jobbet i Borealis som hadde avskaffet budsjettet, hadde dette stor betydning for at også Statoil i 2005 valgte å fjerne tradisjonell budsjettering (Bjørnenak og Kaarbø, 2013). Implementeringen av Beyond Budgeting i Statoil kan sees på som en videreutviklingen av modellen som ble implementert i Borealis. Bruken av balansert målstyring, hvor ambisjoner og målsettinger blir integrert, er sentralt hos Statoil. Målstyring, prognoser og ressursallokering blir frigjort, og formålet er mer nøytrale estimater, ambisiøse

mål og en dynamisk ressursfordeling (Bjørnenak og Kaarbøe, 2013). Modellen i Statoil kalles ”Ambition to Action” og bygger på Balansert Målstyring som en basis for hvordan man skal kommunisere selskapets strategi ut til de ansatte i organisasjonen (Bogsnes, 2009). Det er flere andre som også har valgt å avskaffe budsjettet de siste årene, blant annet Telenor, Sparebank 1, Sparebanken pluss, Statkraft og Jernia (Bogsnes, 2012).

#### 2.4.2 Virksomheter som styrer uten budsjett

Det er som tidligere nevnt få organisasjoner som har valgt å avskaffe det tradisjonelle budsjettet. I dette avsnittet vil vi se på noen karakteristikkene som kjennetegner de organisasjonene som styrer uten budsjetter. Tidligere forskning har fokusert mye på Beyond Budgeting innen olje og bankindustrien, og er det slik at denne styringsmodellen egner seg best i disse industriene, eller passer den også for flertallet av organisasjoner uavhengig av hvilken bransjen man opererer i? Hvis man tar budsjettet og de problemene dette fører med seg i betraktning kan man tenke seg at Beyond Budgeting er en modell som kan bidra positivt i enhver organisasjon, uavhengig av bransje da den anses som en komplett ledelses- og styringsfilosofi som adresserer de store og viktige spørsmålene (Bogsnes, 2012). Det er likevel mulig at modellen passer bedre for enkelte organisasjoner i forhold til dens omgivelser og grad av usikkerhet.

#### Globalisering, utvikling og usikkerhet

Det har blitt argumentert for at økonomistyringen ikke henger med på den raske utviklingen i markedet, og at det burde vært utviklet og implementert nye styringsverktøy som tilpasses en mer avansert og strategisk økonomistyring (Johnson og Kaplan, 1987). Globalisering og teknologi har hatt en høy grad av utviklingen spesielt de siste årene, og usikkerheten er stor (Bogsnes, 2012). Budsjettene er et problem i den forstand at de forhindrer en rask tilpasning og endring, og holder ikke følge med dagens konkurranse i markedet (BBRT, 2013).

#### Organisasjonsstruktur

Tidligere ble det nevnt teori X og Y, hvor tradisjonell budsjettering er preget av teori X og en sentralisert styring (Bogsnes, 2012). Budsjettet, planer og målsetninger blir utarbeidet sentralt, og avgjørelser blir tatt på ledelsesnivå. Ved sentralstyring er beslutningsmyndigheten på et spesifikt nivå i organisasjonshierarkiet, mens desentralisert styring har en organisk organisasjonsstruktur hvor det kommuniseres horisontalt i organisasjonen med en lav grad av formaliteter (Jacobsen og Thorsvik, 2007). Budsjettet har blitt kritisert for å legge opp til en sentralisert styringsmodell, og dette er motstridende for organisasjoner med en desentralisert



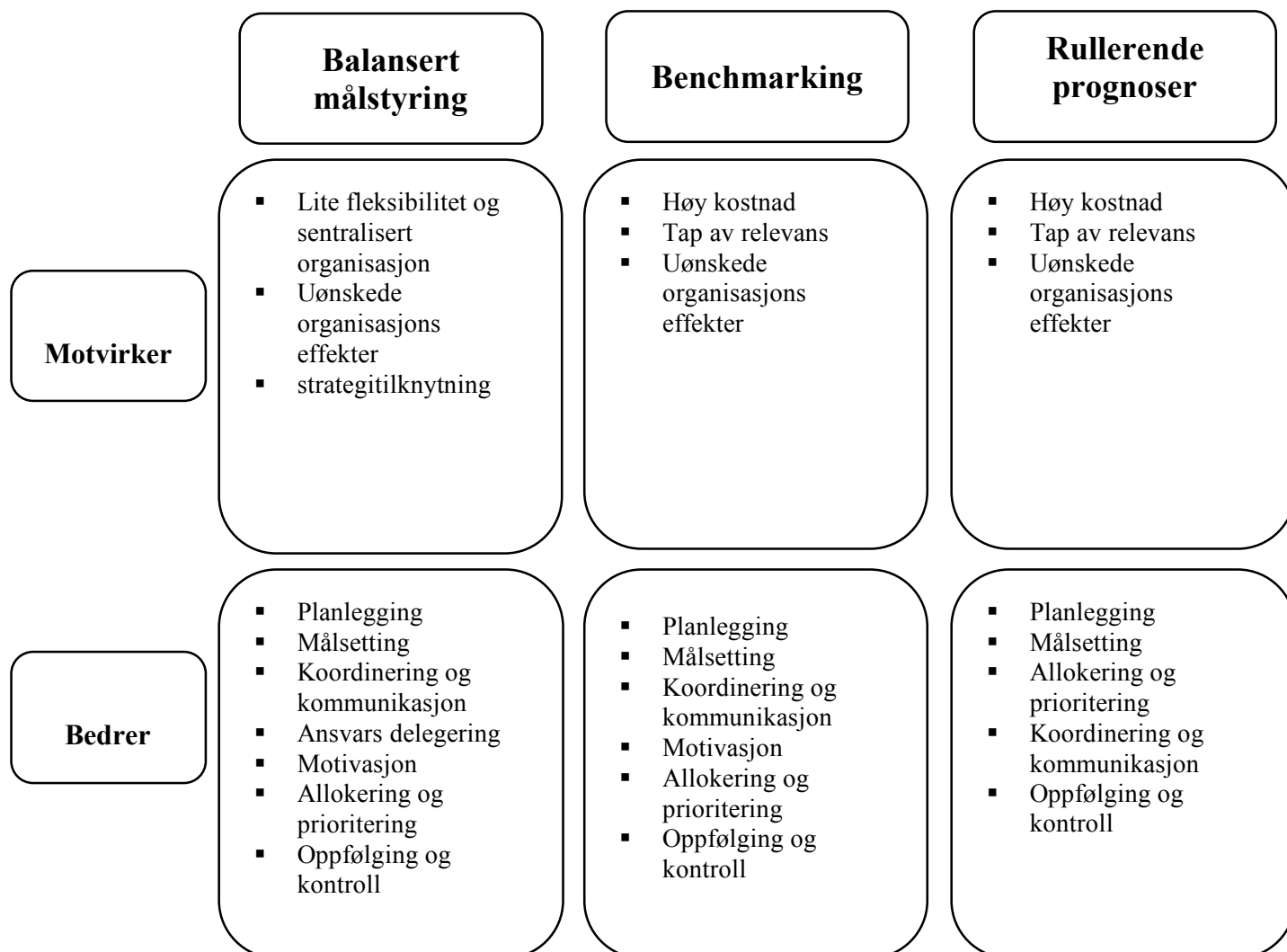
styring, og det kan derfor tenkes at disse er mer kritiske til budsjettet. Beyond Budgeting kan derfor passe best for organisasjoner med en desentralisert grad av styring hvor det er flere mellomledere og nivåer som har ansvar og beslutningsmyndighet.

### Høyt kostnadsfokus

Organisasjoner med kostnadslederskap som strategi har fokus på å redusere kostnader, og selge produkter til konkurransedyktige priser, mens differensieringsstrategier fokuserer på et bredt produktvalg og for å tilpasse den raske utviklingen i markedet (Jacobsen, og Thorsvik, 2007). Budsjettet kritiseres for å opprettholde kostnadene fremfor å redusere dem, og det kan derfor være naturlig å anta at organisasjoner med et høyt kostnadsfokus er mer kritiske til budsjettet. I tillegg kritiseres budsjettet for å hindre innovasjon, rask respons, tilpasning og endring i markedet (Hoff, 2009). Dette gjør at organisasjoner med differensieringsstrategier er mer kritiske til budsjettet og bruk av budsjett påfører disse organisasjonene flest problemer, og Beyond Budgeting vil derfor passe godt for denne typen organisasjoner (Hoff, 2004).

## 2.5 Alternative og supplerende styringsverktøy

På bakgrunn av kritikken av tradisjonelt budsjett, har det blitt utarbeidet flere alternative styringsverktøy, blant annet balansert målstyring, benchmarking og rullerende prognoser som forslag til styringssystemer som skal bidra til høyere motivasjon blant de ansatte. Balansert målstyring har vi forklart tidligere i oppgaven, de andre verktøyene blir kort presentert, og kan være en mulig løsning på problemene knyttet til det tradisjonelle budsjettet. Styringssystemene har ulike innfallsvinkler knyttet til hva de mener er god økonomistyring, og de er tilpasset ulike typer organisasjoner i forhold til hva som fungerer best innenfor det næringsområdet de opererer i (Busch, 1998). Nedenfor er noen av de vanligste styringsverktøyene nevnt, basert på hva som anses som mest relevant for oppgaven. Disse verktøyene blir ofte nevnt i forbindelse med Beyond Budgeting litteraturen, og av Beyond Budgeting praktikere (Hope og Fraser, 2003). I figur 2.5 nedenfor presenteres hvert verktøy, hva det kan bidra med og hva det motvirke.



Figur 2.5 Alternative og supplerende styringsverktøy

### 2.5.2 Benchmarking

Benchmarking er en metode som blir brukt for å lære fra hverandre, hvor organisasjoner sammenligner sine resultater mot hva de beste på området oppnår (Heskestad, 2015). Essensen er å identifisere de som har høyest kvalitet og standard for produkter, tjenester eller prosesser, såkalt "beste praksis" for så selv å implementere dette. Benchmarking ser på hvem som er best på det aktuelle området i markedet, for så å prøve å imitere deres stil, prosesser og måte å gjøre ting på. Dette hjelper firmaer til å bestemme hva de kan gjøre bedre, og kan hjelpe dem til å utvikle seg (Kathawala, 1997).

Organisasjoner ønsker forbedringer, og ved bruk av denne sammenlignings metoden vil man etablere en kultur for kontinuerlig forbedring som vil bidra til å redusere overdrevet ressursbruk i forbindelse med bruk av budsjetter. Fordelen med benchmarking er fokus på kontinuerlig forbedring, og organisasjonen ønsker at ansatte hele veien skal prestere bedre, ved for eksempel å produsere litt mer til samme kostnad og bedre kvalitet (Wallander, 1999). Andre fordeler er at det fungerer som et strategisk verktøy, og det fremmer læring i organisasjonen (Kathawala, 1997).

Dersom man som medarbeider sammenlignes med andre i bransjen, vil de i stor grad være utsatt for de samme ytre påvirkninger som en selv, og det vil ikke lenger være et problem for rettferdighetsfølelsen. Utfordringen ved benchmarking som styringsverktøy, er derimot å finne “rettferdig” sammenligningsgrunnlag. Organisasjonen kan for eksempel bruke intern benchmarking, hvor man sammenligner lignende prosesser innenfor én og samme virksomhet, eller de kan bruke likeverdige eksterne konkurrenter som sammenligningsgrunnlag (Bogsnes, 2009). Bruk av benchmarking og ulike KPIer gir de ansatte noe å strekke seg etter, samtidig som de gis frihet og mulighet til å bestemme veien mot måloppnåelse. For å lykkes med dette styringsverktøyet er det viktig å være klar over at bruken av benchmarking ikke er ett engangsprosjekt, men en løpende prosess over tid (Kathawala, 1997).

### 2.5.3 Rullerende prognoser

Vanlig kritikk av det tradisjonelle budsjettet, er at det ikke klarer å ta hensyn til det stadig skiftende markedet og konkurransesituasjonen organisasjonen befinner seg i. På bakgrunn av denne kritikken har rullerende prognoser fått mer oppmerksomhet (Fisher, 2002). Mange organisasjoner har valgt å beholde det tradisjonelle årsbudsjettet for å ha et bilde av hvordan fremtiden ser ut, men styrer ikke driften dag til dag basert på budsjettet. Det kan sees på som at budsjettet er målet, men ikke verktøyet. Mange organisasjoner har valgt å styre den operasjonelle biten på basis av rullerende prognoser fremfor årsbudsjettet.

Ved bruk av rullerende prognoser har man alltid prognoser for en satt periode fremover, fremfor en fast tidshorisont (Horngren et al.,2009). I tillegg inneholder de rullerende prognosene kun noen få nøkkeltall, og er mye mindre detaljerte enn budsjettet (Bergstrand, 2009). Rullerende prognoser blir også kalt kontinuerlige budsjetter, og utarbeides som regel per måned eller på kvartalsbasis. Dette gjør det mulig for organisasjonen å justere forventningene sine for en gitt periode slik at disse reflekterer den markedssituasjonen man befinner seg i (Haka og Krishnan,

2005). Gjennom å bruke rullerende prognoser kan usikkerhetseffekten som er innebygget i budsjettet reduseres (Bogiages, 2004).

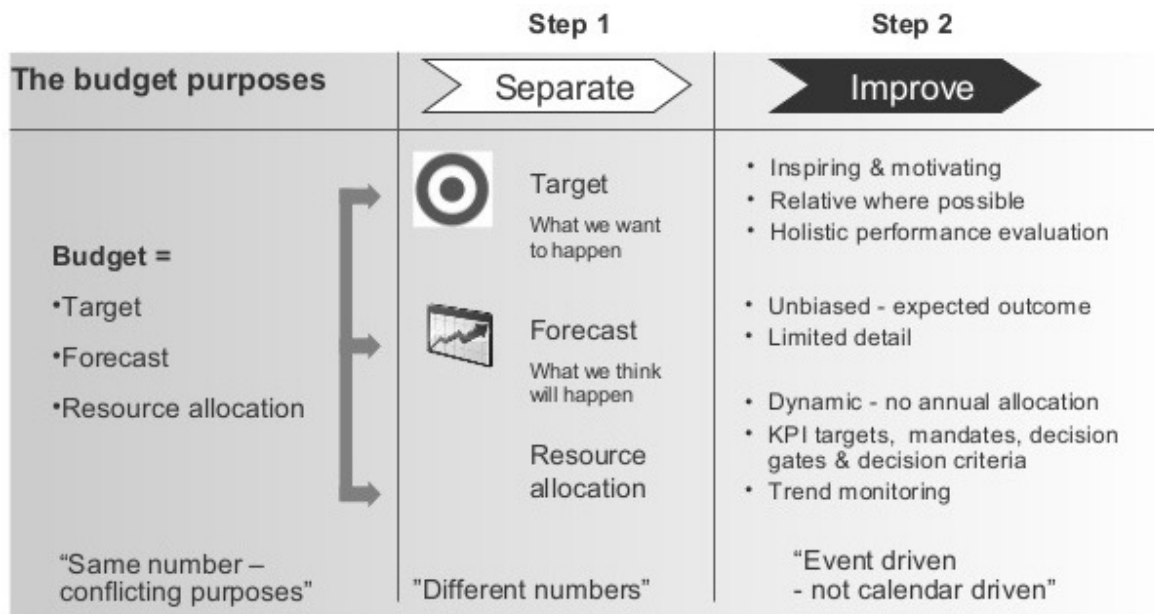
En mye uttalt kritikk mot det tradisjonelle budsjettet er at det er utdatert kort tid etter det er ferdigstilt (Myers, 2001). Ved å utarbeide prognoser over kortere tidsintervaller blir tiden mellom planlegging og virkelighet redusert. Desto kortere tiden mellom planlegging og virkelighet blir, desto mer konkurranse- og tilpasningsdyktig vil organisasjonen være, spesielt når man opererer i et raskt endrende miljø (Neely et al., 2001). Rullerende prognoser vil også fremme læring innen organisasjonen og gi ledelsen større tillit til budsjett tallene som blir brukt til operasjonell planlegging (Hansen et al., 2003).

Mye av forskningen gjort på rullerende prognoser argumenterer for at man skal bruke det som et substitutt til budsjetter. I realiteten er det tradisjonelle budsjettet fortsatt såpass utbredt at rullerende prognoser kan sees på som en komplement til budsjettet (Ekholm og Wallin, 2000). Ved å benytte seg av rullerende prognoser kan organisasjonen bekjempe problemet med gratis passasjerer. Når man styrer etter tradisjonelt budsjett er det lett for de ansatte å være gratis passasjerer resterende del av perioden, dersom de har møtt periodemålene lenge før periodeslutt. Siden hver enkelt periode er langt kortere når man bruker rullerende prognoser reduserer man problemet med gratis passasjerer og man får gjennom dette mer relevant regnskapsinformasjon til bruk ved vurdering av de ansattes prestasjoner (Myers, 2001). Hvorvidt de rullerende prognoser bidrar til en større verdi for mindre ressurser avhenger av om organisasjonen klarer å utarbeide disse med en lav grad av detaljnivå, men likevel klarer å fange opp relevante og viktige endringer (Neely et al., 2001).

## 2.6 Avslutning

Vi har i dette kapitlet presentert formålet med budsjettet, årsaker til at det blir kritisert og hvilke potensielle problemer budsjettet som styringsverktøy kan medføre. Balansert målstyring er presentert som et styringsverktøy utviklet på bakgrunn av kritikken mot budsjettet og relevance-lost debatten. Deretter ble Beyond Budgeting modellen, som har som formål å være en mer prestasjonsfremmet styringsmodell enn den tradisjonelle budsjetteringen presentert. Det ble redegjort for Beyond Budgeting Roundtable, samt fordeler og utfordringer knyttet til modellen. Deretter ble alternative og supplerende styringsverktøy presentert, i tillegg til balansert målstyring, benchmarking og rullerende prognoser. Verktøyene nevnt ovenfor er mer tilpasset enn andre til Beyond Budgeting filosofien, men de

kommer først til sin rett når de blir brukt i en sammenheng uten budsjetter. Verktøyene vil ikke levere opp mot sitt potensiale når de blir brukt som et supplement til budsjetter, da budsjettet ødelegger effekten av dem og tar bort potensielle fordeler. Figur 2.6 nedenfor gir en oppsummering og oversikt over hvordan Statoil ser på løsningen ifølge Beyond Budgeting filosofien.



Figur 2.6 Hva er løsningen ifølge Beyond Budgeting filosofien? (Bosgnæs, 2015)

## 3 Sportslitteratur og historisk bakgrunn

Siden fotballindustrien skiller seg noe ut i forhold til andre bransjer har vi valgt å ha et kapittel som belyser disse skillene. I dette kapitlet presenterer vi relevante kjennetegn for bransjen IK Start befinner seg i. Kjennetegnene til bransjen legger store føringer for hvordan økonomistyringen skjer, og utfordringer bl.a IK Start møter som er spesielle for profesjonell idrett. Teorien er valgt på bakgrunn av oppgavens problemstilling og formål, og ligger til grunn for den empiriske analysen. Vi begynner med å presentere historiske fakta rundt regulering av spillermarkedet i profesjonell idrett som er nedfelt i Bosman-dommen. Vi presenterer deretter kjennetegn på bransjen generelt og Norge spesielt. Videre presenteres klubbblisenssystemet, med vekt på de økonomiske kriteriene, da vi finner dette mest relevant for oppgaven.

### 3.1 Regulering av spillermarkedet

Litteratur som dreier seg om økonomi innenfor profesjonelle lagidretter begynte først å dukke opp på midten av 1950-tallet. Simon Rottenberg er for mange kjent som en av pionerne innen dette fagfeltet. I juni 1956 ga han ut artikkelen *"The Baseball players' Labor Market"*, som av mange blir sett på som sportsøkonomiens fødsel (Dobson og Goddard, 2011). Mange av Rottenberg's tanker og ideer som ble presentert i denne artikkelen har blitt sammenliknet med Ronald Coase's tanker rundt eiendomsrett, sosiale kostnader og transaksjonskostnader (Fizel, 2006). Coase som i 1991 fikk tildelt nobelprisen innen økonomi for sitt arbeid, og hans artikkel fra 1960 *"The problem of Social Cost"* ble sitert i begrunnelsen. Funnene til Rottenberg ble aldri generalisert for andre markeder enn baseball (Fizel, 2006).

#### 3.1.1 Fornyelsesklausul

På den tiden da *"The Baseball players Labor Market"* ble skrevet gikk så å si alle spillerne innen baseball på ettårskontrakter med klubbene. For at klubbene skulle ha muligheten til å forlenge kontraktene la de inn en fornyelsesklausul i kontrakten. Denne klausulen gjorde at klubbene kunne forlenge kontrakten og begrense lønnen neste år, dog slik at denne ikke var lavere enn 75% av dagens lønn. Dette betydde i praksis at etter de hadde signert sin første kontrakt var ikke spillerne lenger frie. Klubbene satt på rettighetene til spillerne og spillerne kunne dermed ikke spille for andre klubber uten tillatelse (Rottenberg, 1956).

Hensikten med fornyelsesklausulen var å sikre jevn fordeling av talent mellom klubbene, uavhengig av den økonomiske tilstanden til klubbene. Rottenberg mente at dette ikke fungerte

da et lag ville forsøke å skaffe seg alle de beste spillerne, da disse før eller siden ville erfare et avtagende utbytte.

*“At some point, therefore a first star player is worth more to poor B than, say a third star to rich Team A. At this point, B is in a position to bid players away from A in the Market.” (Rottenberg, 1956,s.246)*

Rottenberg påsto også at spillerne uten kontrakter ville gå til de klubbene hvor de hadde høyes produksjonsverdi. Når alt kommer til alt ville fordelingen av talent være tilnærmet lik uavhengig av om spillere sto uten kontrakt eller om fornyelsesklausulen eksisterte. Fornyelsesklausulen var med andre ord unødvendig. I ettertid har dette blitt kjent som Rottenbergs invariansteorem og har blitt identifisert som et eksempel på coaseteoremet. Coaseteoremet sier at opprinnelig fordeling av eierrettigheter ikke har noen innvirkning på effektiv ressursfordeling (Szymanski, 2010). Rottenberg konkluderte med at spillerne mottok lønninger under deres egen verdi, denne differansen ble derfor overført fra spillerne til klubbene (Dobson og Goddard, 2011).

### 3.1.2 Bosman

I desember 1995 ble Bosman-dommen avsagt i EU Domstolen. Den gikk ut på at prinsippet om fri flyt av arbeidskraft innenfor EU skulle omfatte idretten også. Dette medførte at UEFAs regelverk som begrenset antall utenlandske spillere man kunne ha ikke ble gjeldende. Den nye endringen betydde at man innenfor EU/EØS områdene ikke hadde begrensninger på hvor mange EU/EØS spillere man kunne stille med. Det Europeiske spillermarkedet var åpnet. Et annet aspekt ved Bosman-dommen var at tidligere så måtte klubber betale overgangskostnader selv om spilleren hadde gått kontrakten ut med sin tidligere klubb, og dermed sto uten kontrakt (Gammelsæter og Jakobsen, 2007). Etter at dommen falt i 1995 fikk fotballspillere i EU rett til gratis overgang til en ny klubb når kontrakten går ut, så lenge begge involverte klubber er fra land i EØS området (Gammelsæter og Jakobsen, 2007).

Bosman-dommen skulle vise seg å være vanskelig både for forbundet og klubbene her hjemme. Det som skapte problemer var ikke de internasjonale overgangene, men de nasjonale. Når det gjaldt internasjonale overganger var det liten tvil om at dommen skulle gjelde, men norske klubber var usikre på om dommen også gjaldt klubber tilknyttet samme forbund. I november 1998 ble frie overganger også mellom norske klubber innført (Gammelsæter og Jakobsen,

2007). Bosman-dommen førte imidlertid til at et nytt problem dukket opp i norsk fotball. Klubbene sto overfor en ny utfordring hvor mange norske spillere valgte å dra utenlands. Ettersom både Brann og Rosenborg spilte seg til kvartfinale i de to europacupene fikk omverdenen virkelig øynene opp for norske spillere. Etter Bosman dommen var ikke nødvendigvis talentutviklingen problemet i norsk fotball, men heller om klubbene fikk nok igjen for spillerne. Som mottiltak mot Bosman-dommen tegnet klubbene gjerne lange kontrakter med de spillerne de trodde skulle bli hentet av utenlandske klubber. Disse kontraktene ble ofte tegnet på et tidspunkt da økonomien var god, så de kunne gi lange kontrakter for å sikre eventuelle transferinntekter. Problemet oppsto når interessen for norske spillere ikke ble den samme som lederne i klubbene så for seg. Dette førte til at klubbene etter hvert havnet i økonomiske problemer, og klubbene så seg nødt til å selge mange av spillerne billig (Gammelsæter og Jakobsen, 2007).

## 3.2 Kjennetegn ved sportsindustrien

Et av de viktigste kjennetegnene ved sportsindustrien som skiller den fra det normale næringslivet er at det må være et visst utfallsusikkerhet. *“The nature of the industry is such that competitors must be of approximately equal ”size” if any are to be successful”* (Rottenberg, 1956, s.242) Uten konkurranse og et usikkerhetsmoment knyttet til utfallet av kampen, så vil interessen til sporten synke, og dermed vil potensialet for inntekt bli redusert.

### 3.2.1 Interessekonflikten mellom sportslige og økonomiske resultater

Walter Neale er en annen kjent sportsøkonom som bygget videre på det Rottenberg gjorde. Neale ville finne ut om monopolisme i idrettskonkurranser ikke var profitabelt, i motsetning til i det ordinære næringslivet.

*“Suppose the Yankees used their wealth to buy up not only all the good players but also all of the teams in the American League: no games, no gate receipts, no Yankees. When, for a brief period in the late fifties, the Yankees lost the Championship and opened the possibility of a non-Yankee world Series they found themselves-anomalously- facing sporting disgrace and bigger crowds”* (Neale, 1964, s.2).

Neale svarte på dette paradokset ved å skille mellom økonomisk og sportslig konkurranse. I den sportslige delen ønsker man en viss utfallsusikkerhet for at ikke interessen skal svikte, men



et lag er ikke en bedrift sett fra et økonomisk perspektiv. Med dette mente Neale at et enkelt lag ikke kan tilfredsstille hele markedet, hvis dette hadde vært tilfellet ville de ikke hatt noen å konkurrere mot. Strukturen til idrett gjør at klubbene er gjensidig avhengige av hverandre. Sagt med andre ord kan selve ligaen/forbundet bli sett på som bedriften fra et økonomisk perspektiv. Dette blir beskrevet i boken "The Economics of Football" av Dobson og Goddard (2011). De ser på ligaen som en bedrift med flere fabrikker, hvert enkelt lag blir sett på som en fabrikk som er underlagt de regler og bestemmelser som gjennomføres kollektivt på liganivå.

I 1971 stilte Peter Sloane spørsmål ved Neales påstand om at ligaen kan ansees som et bedrift. Ligaen setter jo kun noen regler for spillet, som klubbene må følge, men utover dette er klubbene frie til å ta egne avgjørelser. Selv om noe blir bestemt av ligaen, slik som antall kamper, minstepris på billetter etc, står klubbene relativt fritt til å ta egne avgjørelser på for eksempel hvor mange som skal ansettes og størrelse på stadion utover et minstekrav. Mye av det som blir vedtatt på liganivå reflekterer interessen til hver enkelt klubb, noe som er vanlig i et kartell. I følge Sloane la Neale for stor vekt på den gjensidige avhengigheten. Etter å ha fastslått at det er den enkelte klubben som er beslutningstaker, stilte Sloane et spørsmål ved forutsetningen om at klubber er Profit maksimerende som både Neale og Rottenberg brukte. Denne antakelsen virker logisk i USA, hvor profesjonell idrett har vist at den klarer å gå med overskudd over tid, men i Europa er det mer vanlig for klubber å gå med underskudd enn overskudd.

*"The football club (...) is not primarily a profit-maximizing enterprise. It's quite apparant that directors and shareholders invest money in football clubs not because of expectations of pecuniary income, but for such pshycological reasons as the urge for power, the desire for prestige, the propensity to group identification and the related feeling of group loyalty (...). (...) which per se yields utility, so that supporters as well as directors are prepared to donate money without regard to financial gain."* (Sloane, 1971, s.134)

Sloane presenterte en teori om at klubber var nyttemaksimerende som et alternative til at de var profittmaksimerende. Dersom klubbene er nyttemaksimerende fremfor profittmaksimerende, femmer dette behovet for fornyelsesklausul, skattlegging av overgangssummer og inntektsfordelinger. Sloane er også kritisk ovenfor den nyttemaksimerende modellen. Han mente at modellen kunne rasjonaliseres på en måte slik at den var konsistent med enhver

handling, dette ga den liten operasjonell signifikans (Sloane, 1971). For at en organisasjon skal oppnå gode resultater må organisasjonen sette klare mål på hva den skal oppnå. Et klart skille tegn mellom sportsindustrien og andre bransjer er at bedriftene må prestere både sportslig og økonomisk. Dette fører med seg en interessekonflikter mellom hvilket av målene som skal få høyes prioritet.

### 3.2.1 Louis-Schmeling paradokset

Sportsindustrien er et marked som omfatter mer enn bare det som skjer på stadion. Fra media rettigheter og sponsoravtaler til mat og merchandise som blir solgt på stadion så strekker aktørene i sportsindustrien seg lang utover kun det sportslige. Forretningsmiljøet har flere aktører som alle vil ha sin del av inntektene; klubber, ligaer, forbund, utøvere, agenter sponsorer og media sloss alle om å få en større del av inntektene. Industrien vokser raskere enn BNP og framtidsutsiktene for videre vekst er positive (Franck, 2015). Sportsindustrien er noe forskjellig fra andre mer tradisjonelle former for industri. Industrien har en konstant produksjon ved at det for eksempel kun er en vinner av tippeligaen som blir produsert gjennom en gitt teknologi, og produksjonen blir bestemt av reglene. Det er en felles produksjon, konkurrenter internt i en liga er avhengig av hverandre for å produsere kamper og seriemesterskap. Som følge av dette er det ikke bra for kvaliteten på produktet dersom det er et dominerende lag som vinner alt hele tiden, kvaliteten og inntektspotensialet øker med økt konkurranse intern i ligaen, dette kalles Louis-Schmeling paradokset (Neale, 1964). Ligaer er naturlige monopoler. En enkelt liga i et land vil produsere et bedre produkt til en lavere kostnad enn om et land skulle ha to toppligaer (Franck, 2015). Det sier seg selv at dersom Norge skulle hatt to toppserier i fotball så ville produktet blitt utvannet i forhold til å ha en.

### 3.2.2 Sammenhengen mellom lønn og prestasjon

I dagens moderne fotball finner vi en sterk sammenheng mellom sportslige prestasjoner og lønninger. Gode spillere krever høye lønninger og de beste klubbene har gjerne midler til å tiltrekke seg de beste spillerne som krever høy lønn. I en undersøkelse av tabellplasseringen til norske eliteseriekubber fra 1997-2000 fant Gammelsæter og Ohr (2002) ut at 77% av variasjonen i sportslig suksess kan skyldes variasjonen av lønnskostnader. Dette kan tolkes på tre forskjellige måter. Klubber som kan betale høye lønninger kan skaffe seg bedre spillere. Høyere lønn gir spillerne økt motivasjon som fører til bedre prestasjon på banen. Ettersom de fleste har akseptert at det er en sammenheng mellom kvalitet og pris, vil spillere i klubbene med lavere lønninger tro de er dårlige enn spillerne på lag med høyere lønninger (Gammelsæter og

Ohr, 2002). Ligasystemet er bygd opp hierarkisk og involverer opprykk og nedrykk mellom de ulike nivåene basert på sportslige prestasjoner. Dette systemet med opprykk og nedrykk, samt at de beste klubbene i den toppserien i et land kvalifiserer seg for spill i Europa, skaper incentiver for å overinvestere. Klubber investerer i håp om at inntektene ved for eksempel spill i Europa skal være høyere enn kostnaden i form av økte lønninger (Franck, 2015).

### 3.3 Fotball i Norge

Fotball er en av verdens mest populære idretter, og har en evne til å engasjere mennesker over hele verden (UEFA, 2010). De lokale fotballagene knytter sammen lokalbefolkningen på en spesiell måte. Norges Fotballforbund (NFF) ble stiftet i 1902 og er det største sær-idrettsforbundet i Norge. Fotball har stor oppslutning også i Norge og i sesongen 2015 hadde tippeligaen ca. 1,6 millioner tilskuere og ca. 400' aktive spillere (NFF (2016)). I Norge er det vanlig at klubber og idrettslag blir drevet frem av frivillige, NFF anslår at det er om lag 130 000 frivillige i fotballklubber i Norge. På bakgrunn av disse tallene kan vi fastslå at fotball er en betydelig industri i Norge.

I 2015 omsatte NFF for i overkant av 1 milliard og hadde et positivt resultat på 28 millioner etter skatte og finanskostnader. Klubbene i tippeligaen står ovenfor svært forskjellige økonomiske forutsetninger. I forkant av 2015 sesongen budsjetterte Rosenborg BK med 159 millioner, mens Mjøndalen IF hadde bare 30 millioner i budsjett til sammenligning (Ihle, 2015). Dette spriket illustrerer forskjellene i økonomiske forutsetninger hos de norske toppklubbene. Etersom det er en sterk korrelasjon mellom kjøpekraft og antall seire, oppfordrer dette til overinvestering i spillermateriell (Dietl et.al, 2008).

#### 3.3.1 Trampolineøkonomi

Fotball i Norge er en liten åpen og kommersiell næring. Klubbene i norsk toppserie opererer under andre forutsetninger enn klubbene i England. Norske klubber er avhengig av å selge spillere som gjør det bra i Norge til større klubber i utlandet. Norske toppklubber har en tendens til å havne i økonomiske problemer med jevne mellomrom. Når det er gode tider investerer klubbene mye i spillermateriell og lønningene stiger. Dette får konsekvenser når det går dårlig sportslig eller man ikke klarer å betjene sine betalingsforpliktelser grunnet et fall i inntektene. Dette fører med seg likviditetsproblemer, og klubbene blir avhengig av ekstern kapital for å fornye klubbisensen.

Når lønningene stiger tiltrekker norsk fotball seg dyre utenlandske spillere, disse tar spilletiden til unge lovende norske spillere, og spillerutviklingen stagnerer. Når utviklingen av norske spillere stopper opp vil dette påvirke landslagets prestasjoner negativt. Landslaget er de norske spillernes beste utstillingsvinduer, og når landslaget gjør det dårlig faller markedsverdien på norske spillere. En lavere markedsverdi på norske spillere gjør at en inntektsmulighet for norske klubber gjennom salg av egenutviklede spillere til utlandet forsvinner (Gammelsæter og Ohr, 2002). Hvis disse årsakssammenhengene stemmer, vil en reduksjon i spillerlønninger føre til et økt fokus på talentutvikling i toppklubbene. Gjennom økt fokus på talentutvikling kan klubbene skape spillere med inntektspotensial.

### 3.3.2 Fangenes dilemma

Konkurransen i fotballen er slik at det ikke er mulig å utvide det maksimale antall poeng som det kjempes om i seriespillet. Inputen i produksjon av fotball er lønnskostnadene, mens output er sportslige prestasjoner, siden maksimalt antall poeng ikke kan utvides sees fotballen sportslig sett på som et nullsumspill. Dersom klubbene hadde vært rasjonelle så ville de redusert kostnadsnivået, siden de kjemper om de samme poengene uansett hvilket nivå kostnadene ligger på. Alle aktører ønsker å forbedre sin plassering på tabellen, dette kan kun skje på bekostning av andre ved bruken av den samme innsatsfaktoren nemlig lønnskostnader (Bertheussen, 2011). Hvis klubb 1 velger å redusere kostnadene, så vil klubb 2 få en sportslig fordel ved å ikke redusere kostnadene. Det samme gjelder motsatt hvis klubb 1 velger å holde kostnadene på samme nivå, og klubb 2 velger å redusere, vil klubb 1 oppnå en sportslig fordel. Hvis en klubb kutter kostnader og den andre ikke, vil den klubben som velger å kutte kostnader angre fordi den taper konkurranseevne kontra den andre klubben. Uansett hva den andre klubben gjør, vil det lønne seg å opprettholde kostnadene på samme nivå, selv om det at begge klubbene hadde kuttet kostnader hadde gitt den beste kollektive løsningen. Summen av den individuelle rasjonaliteten til klubbene, gir kollektiv irrasjonalitet.

### 3.3.3 Dualmodellen

Klubbene i Norge har sammen med NFF utviklet en organisasjonsmodell slik at fotballklubber ikke skal gå konkurs på samme måte som vanlige bedrifter. Hvis en norsk klubb skal ha muligheten til å hente inn ekstern kapital må klubben opprette et aksjeselskap som er separert fra klubben. Klubben innehar rettigheten for spill i seriesystemet, men det er aksjeselskapet som står for toppsatsingen. Denne modellen gir klubbene tilgang på ekstern kapital, samtidig som kompetansen og kulturen basert på frivillighet blir ivaretatt. (Gammelsæter, 2009). Klubben

står for driften og administrasjonen av den sportslige delen og denne kan ikke overtas av aksjeselskapet. De ansatte som er en del av den sportslige siden av toppsatsningen må ansettes av klubben, mens ansatte innen administrasjon kan være ansatt i aksjeselskapet. Grunnen til dette er at det skal være separasjon av den sportslige satsningen og aksjeselskapet, hvis aksjeselskapet går konkurs gjør ikke dette at klubben mister spillermateriell etc. Aksjeselskapet står for utbetaling av lønn for alle de ansatte i toppsatsningen, og har dermed mye innflytelse på avgjørelser som kan påvirke både den kommersielle og sportslige delen av satsningen. Klubben og aksjeselskapet er to separate juridiske enheter. Denne ordningen kan sees på som et kompromiss mellom den idealistiske og den kommersielle tankegangen.

### 3.3.4 Investormodellen

I senere år har vi sett et nytt trekk ved norsk toppfotball. Eksterne investorer har startet å stå for finansieringen av kjøp av enkeltspillere eller har overtatt videresalgsrettigheter til spillerne (Sørensen, 2016). Investorene involverer seg ikke direkte i klubbens sportslige avgjørende organer som dualmodellen muliggjør og begrenser. Til forskjell fra dualmodellen så er dette ikke en investering i en AS, men en investering direkte i en sportslig rettighet. Det at investorene kan investere direkte i en spillers rettigheter gjør det mulig for investorer å tjene på videresalg av spillere. Investorene har ikke beslutningsmakt i forhold til om en spiller de har finansiert skal selges, og kan heller ikke inngå egne avtaler med spilleren med tanke på kontrakter og lignende (Sørensen, 2016).

## 3.4 Klubblisens

I 1991 gjorde fotballtinget et vedtak som gjorde at klubbene fikk lov til å ansette helprofesjonelle spillere fra starten av 1992 sesongen. Det ble også vedtatt at klubbene måtte innvilges en profflisens for å kunne delta i den øverste divisjonen. En av forutsetningene for å få lisens var at klubbene måtte påvise positiv egenkapital (Gammelsæter, 2010).

### 3.4.1 Bakgrunn for klubblisens

Når UEFA i 2002 ga ut den første versjonen av klubblisensmanualen for deltakelse i klubbturneringer arrangert av UEFA, reviderte NFF de økonomiske kriteriene for å delta i nasjonale serier slik at disse samordnet med UEFA sine kriterier. Klubblisensmanualen ble for første gang innført i Norge i 2004, da norske lisenskrav ble jamstilt med UEFA sine. Den siste versjonen av UEFA sin lisensmanual "Edition 2015" ble lansert i fjor. Bakgrunnen for klubblisens er at lisensen skal bidra til en forbedring av alle aspekter av fotballen på klubbnivå

(NFF, 2016). Det sportslige ligger i bunn, men klubbisensen har også satt fokus på å øke antall tilskuere og skape større entusiasme blant tilskuerne. Flere tilskuere vil gjøre klubbene mer attraktive som samarbeidspartnere, noe som er med på å øke inntektene fra bl.a TV sendinger. Når inntektene fra TV sendinger øker er det med på å øke inntektene til klubbene, noe som gjør at de har mer penger tilgjengelig til å investere i f.eks. spillerutvikling og fasiliteter. NFF har utviklet kvalitetsstandarder innenfor lisensområdene sport, infrastruktur, lov og reglement, personell og administrasjon og økonomi (NFF, 2016). De økonomiske kriteriene har som mål å sikre kontinuitet for de konkurransene lisensene blir utgitt for, i tillegg til å øke klubbenes troverdighet gjennom å fremme åpenhet i den økonomiske delen av klubbene (NFF, 2016). Beskyttelse av kreditorer vektlegges, og de økonomiske kriteriene skal bidra til bedre økonomistyring som igjen skal føre til en forsvarlig drift av fotballklubber.

### 3.4.2 Kriterier

I klubbisensen inngår det en rekke kriterier. Et av kriteriene er at klubbene ikke skal ha noen forfalte betalingsforpliktelser fra overgangsaktiviteter. Dette kriteriet er til for å sikre at klubbene får de beløp som er avtalt i forbindelse med overgangsaktivitet. Tanken er at kriteriet vil være med på å beskytte kreditorene, øke gjennomsjennelighet i klubbene og hjelpe de klubbene som har utestående fordringer fra overgangsaktivitet hos andre klubber.

Et annet kriterium er at klubbene ikke skal ha forfalte betalingsforpliktelser overfor ansatte. Kriteriet eksisterer i bunn og grunn for å sikre at de ansatte får utbetalt lønn. Klubbene skal heller ikke ha noen forfalte betalingsforpliktelser overfor skattemyndighetene. Dette kriteriet er til for å sikre at klubbene betaler alle skatter og offentlige avgifter. NFF har et krav til positiv egenkapital. Den konsoliderte egenkapitalen til lisenssøker/innehaver skal være positiv når regnskapet blir rapportert. Dersom kravet om positiv egenkapital ikke er oppfylt, kan kriteriet likevel bli oppfylt dersom man kan finne en alternativ måte å fylle kravet om egenkapital innen tidsfristen for rapportering. I Norge er lisensprosessen delt i to. En klubb som er nyopprykket til en av de to øverste divisjonene må søke lisens, mens klubber som allerede har lisens beholder denne frem til den enten blir trukket tilbake eller klubben rykker ned fra en divisjon som krever lisens (NFF, 2016).

## 3.4 Det finansielle oppfølgingssystem

Høsten 2009 ble finansielt oppfølgingssystem (FOS) innført. FOS er ment å være et supplement til lisenssystemet. NFF hentet inspirasjon fra Nederland, hvor klubbene gis oppfølging gjennom hele sesongen basert på den økonomiske situasjonen i klubben. Den finansielle

posisjonen til lisenssøkerne/innehaverne skal klassifiseres til kategori II eller III i det finansielle oppfølgingssystemet. Hvis en klubb blir klassifisert som kategori I, skal klubbblisensnemnda pålegge klubben å legge en handlingsplan som skal godkjennes av lisensnemnda, slik at klubben som et minimum klarer å komme seg opp på kategori II, i løpet av en 3-årsperiode (NFF, 2016).

### Måleparametere

NFF har opprettet 7 måleparameter hvor lisenssøker/innehaver kan opptjene poeng:

- Totalkapitalrentabilitet
- Resultat før skatt
- Bærekraftig resultat
- Personalkostnader
- Arbeidskapital i prosent av omsetning
- Likviditetsgrad 1
- Egenkapitalandel

Dette er begreper de fleste som har noe kjennskap til økonomi kjenner til. Bærekraftig resultat skal vise hva klubben sitter igjen med fra den ordinære driften, med tillegg av netto transfer.

Personalkostnader blir sett på i forhold til driftsinntekter. Disse måleparameterne vil bli evaluert og diskutert senere i oppgaven. Hvert år produserer Deloitte en rapport som viser den økonomiske tilstanden i engelsk fotball. De anbefaler at spilleres lønnskostnader ikke skal overstige 50% av omsetningen fratrukket inntekter fra spillersalg (NFF, 2016). De klubbene som har personalkostnader som er mer enn 2/3 av klubbens inntekter vil ikke være i stand til å opprettholde dette utgiftsnivået over tid. På bakgrunn av denne rapporten anbefaler NFF at klubber holde personalkostnader på et nivå under 50%. Etter en helhetsvurdering havner klubbene i en av 3 kategorier: Kategori I: under 65 poeng, Kategori II: Opp til 130 poeng, Kategori III: Over 130 poeng.

	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori	Kategori
	31.08.2009	31.12.2009	30.06.2010	31.12.2010	30.06.2011	31.12.2011	30.06.2012	31.12.2012	30.06.2013	31.12.2013	30.06.2014	31.12.2014	30.06.2015
Strømsgodset	I	I	I	III	II	III	III	III	III	III	III	III	III
Sandefjord	III	I	III	III	II	II	II	II	II	II	II	II	II
Lillestrøm	II	I	II	I	II	I	II	II	II	I	I	II	II
Haugesund	II	I	II	II	II	III	III	III	III	III	III	III	II
Vålerenga	II	I	II	III	II	II	II	III	II	II	I	II	II
Start	I	II	II	II	II	II	II	II	I	II	II	I	I
Tromsø	I	III	I	I	II	II	II	II	II	III	II	III	II
Aalesund	II	II	II	III	II	III	II	III	II	II	II	II	II
Rosenborg	III	II	II	III	II	II	III	III	III	III	II	III	II
Molde	II	II	II	II	II	II	II	II	II	III	III	III	II
Sarpsborg	I	I	II	I	II	II	II	II	II	III	III	III	III
Odd	I	I	I	II	II	I	I	II	II	II	II	III	II
Viking	II	II	II	II	II	II	II	II	II	II	II	I	I
Mjøndalen	II	II	II	II	II	II	III	III	III	III	III	III	III
Bodø/Glimt	I	I	I	I	III	III	III	III	III	III	III	III	III
Stabækk	III	III	II	I	II	II	II	I	I	I	II	II	II

Figur 3.1: Det finansielle oppfølgingssystem (NFF, 2015)

Figuren over viser hvor de ulike klubbene i tippeligaen 2015 havnet i det finansielle oppfølgingssystemet. NFF utfører målinger av de økonomiske lisenskriteriene 2 ganger i året, og plasserer klubbene i kategoriene etter hvordan de scorer på målingene. Som vi ser på figuren har mange av tippeligaklubbene slitt med økonomien på et eller annet tidspunkt. IK Start har gjennom de siste 6 årene aldri vært oppe som en kategori III klubb i det finansielle oppfølgingssystemet. Dette har fått konsekvenser for IK Start, da de ved de to siste målingene har blitt klassifisert som en kategori I klubb, som gjør at NFF pålegger de å utarbeide en handlingsplan for å komme seg opp til å bli en kategori II klubb.



Bakgrunnen for FOS er at NFF i all hovedsak ønsker å være rådgivere for klubbene. Hvis klubbene ikke klarer å overholde kravene har NFF mulighet til å straffe klubbene gjennom irettesettelse, gebyrer eller poengtrekk. Som en siste konsekvens kan NFF trekke tilbake lisensen på bakgrunn av brudd på det økonomiske reglementet (NFF, 2016).

### 3.5 NFF sitt krav til budsjettering

For å motta klubbisens er klubbene pliktige til å levere inn resultatbudsjett og likviditetsbudsjett. Klubber som søker om nasjonal lisens har et krav om budsjettet skal dekke kalenderåret, mens for klubber som i tillegg søker om UEFA lisens for spill i Europa har et krav om at budsjettet skal dekke 18 mnd. (NFF, 2016). NFF (2016) oppgir at resultatbudsjettet skal inneholde verdier som skal være sammenlignbare med verdiene som ble oppgitt i fjorårets regnskap. Budsjettet skal utarbeides med fjorårets regnskap som grunnlag og ta i betraktning eventuell ny informasjon. Vesentlige avvik i budsjettet i forhold til foregående periode skal kommenteres. Likviditetsbudsjettet skal dekke kalenderåret, for de som søker om UEFA lisens skal dette også dekke 1.halvår påfølgende år. Likviditetsbudsjettet skal bli satt opp måned for måned, på bakgrunn av den samme informasjonen som ligger til grunn for resultatbudsjettet (NFF, 2016).

### 3.6 Avslutning

I denne delen har vi sett på hvilke rammebetingelser IK Start, og norske toppklubber generelt står overfor. Vi presenterer først teorien som blir utarbeidet i forhold til regulering av spillermarkedet og Bosman dommen. Videre har vi presentert viktige kjennetegn på sportsindustrien, spesielt det at inntekter henger sammen med sportslig resultat. Vi har omtalt problemet med å overinvestere i spillere i håp om at de økte kostnadene skal føre til flere seire som vil øke klubbens inntekter. Avslutningsvis presenterte vi de økonomiske lisenskriteriene og det finansielle oppfølgingssystemet fra NFF som setter store føringer for hvordan IK Start samt andre toppklubber kan styre økonomien. Når vi ser på NFF sine økonomiske kriterier, kommer det frem at disse ikke går overens med prinsippene i Beyond Budgeting filosofien. Hvorvidt om de nevnte syv måleparameterne er formålstjenlige vil bli evaluert senere i oppgaven.

## 4 Metode

Med metode mener vi fremgangsmåten for å hente inn informasjon med tilhørende analyse av denne (Johannessen et. al., 2005). Ordet stammer fra det greske ordet *methodos*, som betyr å følge en bestemt vei mot ett fastsatt mål (Johannessen et al., 2010). Det er viktig at de spesifikke metodevalgene som har blitt brukt i en forskningsrapport blir kjent for leseren, da vedkommende selv kan gjøre opp en personlig vurdering av i hvilken grad studiet anses som troverdig. Leseren får på denne måten også mulighet til å tolke eller videreutvikle arbeidet i etterkant (Kvale og Brinkman, 2009).

### 4.1 Problemstilling

Metoden er valgt for best mulig å kunne besvare problemstillingen. Som nevnt i innledningen har vi valgt følgende problemstilling for oppgaven:

*Hvor godt kjenner norske fotballklubber til andre styringsverktøy enn det tradisjonelle budsjettet, og er det mulig å fjerne budsjettet med de rammebetingelsene som NFF har? Hvis mulig, kan da Beyond Budgeting være et godt alternativ?*

En problemstilling er et utgangspunkt for en vitenskapelig undersøkelse, og kan kategoriseres som deskriptiv (beskrivende) eller kausal (forklarende) (Ringdal, 2001). En deskriptiv problemstilling tar utgangspunkt i hvordan virkeligheten ser ut, og beskrivelsen er ofte tidsavgrenset, noe som gjør at den er avgrenset til å si noe om en tilstand på et gitt tidspunkt. En kausal problemstilling tar for seg årsakene til at noe skjer, og hvorfor det er forskjeller eller likheter (Jacobsen, 2005). Formålet i denne utredningen er å vurdere det tradisjonelle budsjettet relatert til norske fotballklubber, og beskrive en ny modell med en dynamisk styremåte. Problemstillingen kan derfor kategoriseres som både deskriptiv og kausal.

### 4.2 Studieobjekt

Vårt studieobjekt er fotballklubben IK Start. For å skaffe data som gjør oss i stand til å trekke slutninger for et bredt utvalg av norske fotballklubber, velger vi å benytte en kvantitativ metode og foreta en spørreundersøkelse blant alle fotballklubber i Tippeligaen og Obosligaen. I tillegg har vi hatt kvalitative intervjuer med sentrale personer i IK Start, og siden utredningen tar utgangspunkt i budsjettet og kritikken som er rettet mot dette, rettet vi undersøkelsen mot økonomisjef, daglig leder og styreleder i klubben.

### 4.3 Forskningsstrategi og design

Et forskningsdesign kan sees på som en generell overordnet plan for hvordan man ønsker å besvare problemstillingen (Saunders et al.,2009). Her gjøres det rede for hvilke kilder og metoder man ønsker å bruke for å samle inn nødvendig data, og hvordan dette skal analyseres i ettertid (Saunders et al.,2009). Det er viktig at forskeren er klar over eventuell eksisterende teori på området man ønsker å undersøke (Johannessen et al.,2010). Valget av forskningsdesign kan påvirke kvaliteten og påliteligheten til resultatene i undersøkelsen, og utfordringen er å velge det designet som er best egnet til å besvare problemstillingen (Jacobsen, 2005). Forskningsdesignet kan klassifiseres som eksplorativt (utforskende), deskriptivt (beskrivende), eller kausalt (forklarende; årsak-virkning sammenheng) (Saunders et al.,2009). Ved kvalitativ tilnærming er det mest vanlig å bruke et eksplorativt design, mens ved deskriptivt og kausalt benyttes gjerne en kvantitativ tilnærming (Jacobsen, 2005).

#### **Forskningstilnærming**

Avhengig av forskningsspørsmålet og hensikten med undersøkelsen kan det velges mellom en induktiv eller deduktiv tilnærming. Tilnærmingene påvirker hvilke innsamlingsmetoder som vil gi et best mulig bilde av virkeligheten (Jacobsen, 2005). Ettersom oppgaven bygger på visse teorier for å samle inn empiri, kan det sies at det bygges på en deduktiv tilnærming. Dette vil si at en først skaper forventninger om hvordan virkeligheten ser ut, og deretter samler inn empiri, for å se om forventningene stemmer overens med virkeligheten (Jacobsen, 2005,).

Denne utredningen er et casestudie av IK Start, med bruk av tverrsnittdesign hvor respondenter har blitt spurt én gang via to ulike spørreundersøkelser for å støtte opp under utredningen. Hensikten var å samle inn kvantitative data som kan gi en statistisk beskrivelse av populasjonsutvalget (Ringdal, 2013,). En slik undersøkelse generer raskt mye data med relativ lav innsats fra de som svarer på undersøkelsen (Jacobsen, 2005). Med utgangspunkt i dette har vi valgt å kombinere både kvantitative og kvalitative sett med data, da vi mente dette var mest hensiktsmessig. Dette kalles metodetriangulering, og innebærer at fenomenet undersøkes ved bruk av forskjellige teknikker fra flere ulike perspektiver for å samle inn nødvendig data (Jacobsen, 2005). Den kvalitative delen ble gjennomført gjennom kvalitative individuelle dybdeintervjuer som har blitt utført på en-til-en basis for å undersøke respondentens holdninger og meninger på ulike områder innenfor temaet. Vi intervjuet

økonomiansvarlig i klubben, daglig leder og styreleder. Bruk av kvalitative dybdeintervju, og det at vi kun har disse med én enkelt klubb gjør at vi ikke kan generalisere funnene.

## 4.4 Datainnsamling

Det skilles hovedsakelig mellom kvantitative og kvalitative data, og to typer data som danner grunnlaget for analysen, primær- og sekundærdata (Halvorsen, 2008). Ettersom vi startet undersøkelsen med utsendelse av to ulike spørreundersøkelser vil vi starte med å gjøre rede for de metodiske valg vi har gjort i forhold til den kvantitative delen.

### 4.4.1 Kvantitative data

I praksis kan begge tilnærmingene benyttes samtidig for den samme problemstillingen. Et skille mellom kvantitativ og kvalitativ går på tall og ord, samtidig som tilnærmingene skiller seg med hensyn til hvilke datainnsamlingsmetoder som blir brukt, hvordan respondentene velges, og hvordan dataanalysen blir gjennomført (Sekaran og Bougie, 2013).

#### Spørreundersøkelse

Spørreundersøkelse er en vanlig måte å samle inn kvantitative data på, og fordelene her er at mengden av informasjon kan reduseres til det som er ønskelig (Johannessen et al., 2010). I tillegg kan man stille spørsmålet til et stort antall mennesker, som i vårt tilfelle er fotballklubber. Utgangspunktet for spørreundersøkelsen var relatert til oppgavens problemstilling, hvor vi ønsket å finne ut hvilke styringsverktøy de ulike fotballklubbene bruker. Spørreundersøkelsen ble sendt til alle økonomiansvarlige og daglige ledere i alle fotballklubber i tippeligaen og obosligaen, totalt 32 stk. Undersøkelsen resulterte i 26 svar, som tilsvarer en responsrate på 81,3 %.

De samme respondentene fikk også spørsmålet om de har kjennskap til, eller har hørt om begrepet Beyond Budgeting. Her fikk vi 27 svar, tilsvarende en responsrate på 84,4 %. I en spørreundersøkelse kan man velge å bruke åpne eller lukkede spørsmål. Ved bruk av åpne spørsmål kan respondenten svare fritt, i motsetning til lukkede hvor svaralternativer er gitt (Jacobsen, 2005). I praksis kan det være en fordel å kombinere disse både åpne og lukkede spørsmål, men i vårt tilfelle var det naturlig å bruke lukkede spørsmål da vi ønsket en tilbakemelding på hvilke styringsverktøy som ble brukt. Dette gjør det lettere å håndtere svarene, men ulempen er at respondentene ikke har mulighet til å komme med informasjon utover de svaralternativene som er oppgitt (Johannessen et al., 2010). Hvis det er for mange

spørsmål i et spørreskjema kan man risikere å få en lavere svarprosent, og ettersom vi kun trengte svar på ett generelt spørsmål gjorde vi det på denne måten.

#### 4.4.2 Kvalitative data

Kvalitativ tilnærming starter med ”blanke ark”, hvor man har innsikt i hvilken type informasjon man ønsker fra respondentene, uten at det er oppsatt bestemte spørsmål eller svaralternativer (Jacobsen, 2005). På denne måten gir kvalitative data mulighet for å gå i dybden av et tema og den informasjonen som innhentes. Intervjuer er den metoden som blir mest brukt ved innsamling av kvalitative data, da dette er en fleksibel metode som kan brukes nesten overalt (Johannessen et al., 2010). Den muliggjør gode og detaljerte svar, og det brukes ikke standardiserte spørreskjema ettersom man ikke ønsker for stor grad av styring fra forskeren sin side. Det er ønskelig at synspunktene som fremkommer skal være av undersøkelsespersonens egen forståelse. Intervjuer kan på denne måten gi en god innsikt i hvordan informanter erfarer og forstår hendelser, og de kan være av både kvalitativ og kvantitativ art. Vårt intervju var av kvalitativ art, da vi ville forstå et fenomen sett fra intervjupersonens side.

Kvalitativ metode brukes ofte for å få en dybdeforståelse av det temaet som ønskes utforsket, og for å beskrive og forstå sammenhenger (Johannessen et al., 2005). Ulempen med denne metoden er at informasjonen fort kan bli uoversiktlig, og uklarheter i svarene kan påvirke de endelige resultatene. Respondentene kan gi forskjellig type informasjon, noe som gjør det vanskelig å trekke relevante konklusjoner. Metoden er også tid- og ressurskrevende, noe som medfører at en må begrense seg til et fåtall respondenter (Sekaran og Bougie, 2013).

#### Semi-strukturerte intervjuer

Målet med kvalitative intervjuer er å få frem betydningen av folks erfaringer og avdekke deres opplevelser (Kvale og Brinkman, 2009). Vi har i vår utredning benyttet oss av kvalitative semi-strukturerte intervjuer med økonomiansvarlig, daglig leder og styreleder i klubben. Denne typen intervjuer kjennetegnes av at man som forsker i forkant av intervjuene utvikler en intervjuguide, bestående av spørsmål og tema som man ønsker å få en dypere forståelse av (Jacobsen, 2005). Intervjuguiden vil fungere som et rammeverk for samtalen, mens rekkefølgen på spørsmålene og temaene kan variere i forhold til hvordan samtalen utvikler seg. Ved å benytte oss av denne fremgangsmåten får vi fleksibilitet til å tilpasse intervjuene til både økonomiansvarlig og daglig leder. Det er viktig med gode forberedelser

for å lykkes med et semi-strukturert intervju, både i forkant av- og under selve intervjuet. Intervjuet med daglig leder og styreleder ble gjort via e-post, hvor vi sendte en intervjuguide med relativt åpne spørsmål for å få respondentens meninger og tanker rundt de ulike områdene (se vedlegg 4).

### **Forberedelser til kvalitativt intervju**

Intervjuet med økonomiansvarlig ble gjennomført ansikt til ansikt på kontoret på Sør Arena i Kristiansand, mens intervjuet med styreleder og daglig leder ble som nevnt ovenfor utført via e-post. Før intervjuet med økonomiansvarlig i klubben utarbeidet vi en intervjuguide (se vedlegg 3) på bakgrunn av relevant teori innenfor fagområdet samt funnene fra det analyserte tallmaterialet fra IK Start. Denne guiden er først og fremst brukt som en sjekklister underveis i intervjuet for å sikre at vi fikk svar på relevante spørsmål. Alle intervjuene har blitt brukt i analysedelen, og intervjuguidene med spørsmål ligger som vedlegg. Disse baserer seg på aktuell teori og spørsmål som vi anser som hensiktsmessig og relevant for å belyse utredningens problemstilling. Hensikten med kvalitative semi-strukturerte intervjuer er å få informantene til å åpne seg opp å fortelle om deres erfaringer og holdninger med egne ord (Jacobsen, 2005). Det er viktig at intervjuguiden og spørsmålene er gode og gjennomtenkte, da dette vil være av stor betydning for resultatets gyldighet (Saunders et al., 2003). Intervjuguidene består av åpne spørsmål som knytter seg til økonomien i klubben, svingninger i markedet og fotballen som sport generelt. Eksempler på spørsmål vi har benyttet oss av er:

*Den økonomiske situasjonen i norske fotballklubber er generelt svak, tror du dette har en sammenheng, eller kommer det av klubbspesifikke årsaker?*

*Har dere noen generelle tanker rundt budsjetteringsprosessen i fotballklubber? Utfordringer? Særegenheter?*

*Hva oppfatter dere i IK Start som en sunn finansiering og god økonomistyring?*

Hensikten med å bruke en del åpne spørsmål som illustrert ovenfor, er fordi vi ønsker at informantene skal beskrive hendelser i detalj, uten at vi som forskere legger føringer på deres svar. Åpne spørsmål er også fordelaktige på den måten at de gir oss anledning til å komme inn på andre temaer enn det vi i utgangspunktet hadde planlagt. Intervjuet med økonomiansvarlig hadde en varighet på 32 minutter.

#### 4.4.3 Primærdata og sekundærdata

Det er hovedsakelig to hovedkilder av datamateriale som kan anvendes i en undersøkelse, primær- og sekundærdata. Med primærdata menes data som er innsamlet for den aktuelle problemstillingen, og som bidrar til at man får de data som er nødvendig for forskningen (Saunders et al., 2003). Egne data blir samlet inn for et spesielt formål, og ville ikke eksistert dersom undersøkelsen ikke hadde blitt gjennomført (Hellevik, 1999). Primærdata har derfor ikke noen bakenforliggende kilder utover den kilden som er brukt i den gjeldende forskningen, i motsetning til sekundærdata. Sekundærdata er foreliggende data som allerede er samlet inn og sortert for et annet formål enn den problemstillingen forskeren står overfor. Dette er data som allerede er samlet inn til tidligere forskning, bøker og lignende (Jacobsen, 2005). Innsamling av primærdata er en tidkrevende prosess, mens ved bruk av sekundær data gis det en mulighet til å samle inn mye informasjon.

I studien har vi brukt foreliggende data, i form av eksterne dokumenter som foreligger offentlig, samt tidligere forskning og litteratur på området for å få en oversikt over den akademiske faglitteraturen. I tillegg har vi brukt interne dokumenter fra IK Start som vi har fått tilsendt fra personer som har hatt en sentral rolle i undersøkelsen. Vi har også hatt to dybdeintervjuer som nevnt ovenfor, samt sendt ut spørreundersøkelser om hvilket styringsverktøy de ulike klubbene bruker og om de har kjennskap til Beyond Budgeting. Våre feltundersøkelser har som nevnt ovenfor bestått av en undersøkelse hvor vi har spurt de ulike klubbene hvilket styringsverktøy de bruker, og om de har kjennskap til Beyond Budgeting. Undersøkelsen ble laget på bakgrunn av vår problemstilling, og for å oppnå høy svarprosent laget vi den så enkel som mulig. På denne måten håpet vi å unngå at klubbene følte det som et merarbeid å svare oss. Svarene fra undersøkelsen fikk vi gjennom telefon, e-post og SMS.

#### 4.5 Evaluering av datamaterialet

Ved innsamling av data er det alltid en risiko for at det kan ha oppstått problemer eller feil som kan svekke kvaliteten av informasjonen. Ved evaluering av innsamlet datamateriale skilles det som regel mellom reliabilitet og validitet, hvor validitet kan deles inn i intern og ekstern validitet (Jacobsen, 2005). For at en undersøkelse skal være valid og gyldig må den også være reliabel og pålitelig. Kvaliteten til undersøkelsen er svært viktig, og troverdigheten av innsamlet data må derfor vurderes. Reliabiliteten alene er ikke en garanti for validiteten i undersøkelsen (Gripsrud et al., 2002).

### 4.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet gjenspeiler pålitelighet, og måler hvor pålitelig dataene i en undersøkelse er (Johannessen et al.,2010). Det handler om hvor troverdig og tillitsvekkende datainnsamlingen har blitt gjennomført, og dette påvirkes av hvordan informasjonen hentes, prosesseres og tolkes (Grønmo, 2004). Det fokuseres på nøyaktigheten av innsamlet data, hvilke data som har blitt brukt, måten de har blitt samlet inn på og hvordan de bearbeides (Johannessen et al.,2010). Høy reliabilitet betyr at kvaliteten på innsamlet materiale er god, og at undersøkelsen bør kunne gjennomføres og få samme resultat gjentatte ganger (Gripsrud et al.,2010). Flere forskere mener at reliabilitetskriteriet er kritisk i kvantitative undersøkelser, men har mindre betydning i kvalitative (Johannessen et al.,2010). Andre mener at reliabiliteten likevel bør være ett viktig fokus ved gjennomføring av kvalitative metoder gjennom en kritisk drøfting for å sjekke om datamaterialet er pålitelig (Jacobsen, 2005).

Underveis i utredningen gir vi en beskrivelse av bransjen, sportslitteratur generelt, begrunner metodevalg og avgrensninger. Vi mener at dette er med på å styrke reliabiliteten, da det gir en mulighet for andre til å evaluere våre metoder, avgjørelser, dokumentasjon av data og den endelige konklusjonen (Johannessen et al.,2010). I tillegg har vi brukt en kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ datainnsamling, og både primær- og sekundærdata, og mener at dette er med på å styrke den samlede reliabiliteten.

Det finnes en mulighet for at det har vært diskusjoner mellom respondentene som kan ha påvirket svaret i undersøkelsen, og dermed reduserer reliabiliteten. Vi anser dette som lite realistisk ettersom flertallet av respondentene besvarte begge undersøkelsene innen kort tid etter utsendelsen av den første e-posten, eller rett etter den påfølgende purringen. Ulempen med denne metoden er at ved å sende en e-post til de ulike fotballklubbene, kan vi ikke kontrollere at tiltenkt respondent er den som faktisk svarer, og vi reduserte denne faren ved å benytte personlige e-poster direkte til økonomiansvarlig hvor dette var mulig.

Det er ikke alltid at dokumenter representerer pålitelige kilder, da innholdet i dokumenter ikke alltid er riktig og kan være preget av skjevhet (Yin, 2014). Feilkilder i forbindelse med kommunikasjon og tolkning av signaler er en fare, og kan bidra til å svekke reliabiliteten (Smith, 2003). Faren for mistolkninger reduseres derimot når sitater og meningsyttringer kan gjengis ordrett. Rapporten vil styrke reliabiliteten ved å ta opp alle intervjuene på bånd, da dette



vil minke sannsynligheten for feiltolkninger. Ved å kunne gjengi ulike utsagn i ulike språkdrakter, vil det også kunne gi en ekstra tyngde til resultatene (Jacobsen, 2005). Bruk av intervjuisiteter har derimot blitt kritisert for å stå i fare for å mistolkes og gi et feilaktig bilde av situasjonen (Smith, 2003). Faren for at sitatfeil kan oppstå og at intervjuobjektets sinnsstemning på intervjuet kan påvirke resultatet, modereres ved at resultatene blir sendt til informanten i etterkant, slik at de på den måten har mulighet til å korrigere og godkjenne utsagnene.

#### 4.5.2 Validitet

I en utredning er det viktig at informasjonen som finnes i datamaterialet er troverdig, pålitelig og gyldig. Validitet betyr gyldighet, og forteller noe om gyldigheten av det som blir målt (Johannessen et al.,2005). Forskningsdesignet som velges for avhandlingen skal fremstå som det mest hensiktsmessige for å belyse problemstillingen, og inkluderer valg av studieobjekt, strategisk tilnærming og metode for datainnsamling og analyse. Dette vil sikre at rapporten bygger på datamateriale som representerer virkeligheten på en best mulig måte, og dermed trekker de riktige slutningene (Smith, 2003). Dette betegnes som validitet i datamaterialet, og det skilles mellom både intern og ekstern validitet.

Intern validitet går på i hvilken grad innsamlet data og utførte analyser er riktige, om det er gjennomført ”gyldige” målinger av begreper, om det er valgt representative respondenter for målgruppen, og om konklusjonene er holdbare (Sekaran og Bougie, 2013). Det viser i hvilken grad datamaterialet reflekterer virkeligheten på en riktig måte, og om man måler det man faktisk har til hensikt å måle (Bryman og Bell, 2007). Begrepsgyldighet kan være en form for intern validitet, hvor definisjonene som legges til grunn må stemme overens med det som blir undersøkt i rapporten (Jacobsen, 2005). Dette kan for eksempel være et problem ved undersøkelser av styringssystemer, da det er mange forskjellige oppfatninger og definisjoner av hva som går inn under dette begrepet. Dersom en respondent mener at styringssystemet i sin helhet er veldig motiverende, er det viktig at respondenten og intervjuer deler oppfatning om definisjonen av styringssystemet. Ved kvalitative undersøkelser er begrepsgyldighet som oftest ikke et problem, da man kan undersøke og forklare de ulike begrepene og respondenten selv kan komme med definisjoner. Andre faktorer som kan være med på å svekke begrepsgyldigheten, kan være det resultatet som intervjuer ønsker å få besvart. For eksempel kan spørsmål om personers meninger kan svekke validiteten, ettersom det er mindre spesifikt enn spørsmål om handlinger. Derfor er det viktig å spesifisere spørsmålene slik at det fremstår klart og tydelig hva forholdet gjelder (Grønmo, 2004). For å begrense dette problemet, har

intervjuene forklart meningen bak de spørsmålene som kan virke uklare, og på den måten har rapporten sikret at respondentene i større grad svarer på det intervjuer ønsker svar på.

Den eksterne validiteten fokuserer på gyldighetsområdet for generalisering av funn, og uttrykkes gjennom begrepene generaliserbarhet og overførbarhet (Yin, 2009; Jacobsen, 2005). Å generalisere vil si å trekke slutninger fra et spesielt tilfelle til et mer allment (Johannessen et al., 2005). Generaliserbarhet brukes ofte i forbindelse med kvantitative undersøkelser som innebærer en statistisk generalisering av funn fra et utvalg til en populasjon, i motsetning til kvalitative metoder hvor det ønskes å overføre kunnskap fremfor å generalisere funn (Jacobsen, 2005). Både generaliserbarhet og overføring handler om hvorvidt resultater fra undersøkelsen kan overføres til lignende fenomener (Johannessen et al., 2010).

Styrken til kvalitative metoder ligger i evnen til å få til en teoretisk generalisering (Sekaran og Bougie, 2013). En grei tommelfingerregel kan være å unngå å komme med for sterke generaliseringer etter å ha gjennomført en kvalitativ studie basert på få enheter eller få observasjoner (Jacobsen, 2005). Årsaken til dette er blant annet at man ofte søker til de best informerte respondentene, noe som fører til et bevisst skjevt utvalg. Vi har sendt ut e-poster i forbindelse med to ulike spørreundersøkelser til de to øverste nasjonale seriene, hvor vi har spurt hvilke økonomiske styringsverktøy de bruker, og om de har kjennskap til Beyond Budgeting. I tillegg har vi brukt funn fra regnskapsanalysen, og kvalitative intervjuer for å underbygge dette. De kvalitative intervjuene har på denne måten vært et supplement, og er ikke alene en kilde til konklusjonen. Dette kan være med på å styrke overførbarheten.

## 5 Vurdering av økonomisk styring i IK start og norsk fotball generelt i forhold til relevant teori

### 5.1 Innledning

I dette kapitlet vurderer vi økonomistyringen i IK Start og norsk fotball generelt opp mot relevant teori på området. Vi starter med en kort presentasjon av klubben og Sparebanken Sør Arena. Deretter vil resultatene fra spørreundersøkelsene blir presentert, en kort regnskapsanalyse av IK Start økonomi de siste årene, samt dybdeintervjuene med sentrale personer i klubben. Innsamlet data vil som nevnt ovenfor bli drøftet opp mot gjennomgått teori. Avslutningsvis går vi gjennom måleparametrene i det finansielle oppfølgingssystemet, samt kritikk av disse og kommer med forslag til KPIer som IK Start kan styre etter.

#### 5.1.1 Kort om IK Start

IK start så dagens lys 10.september 1905 da en kompisgjeng fra Kristiansand skulle finne på et navn til en ny fotballklubb. Interessen for fotball var økende og når klubben ble stiftet var ca. 60 gutter samlet i en turnhall. Guttene tok kontakt med andre gutteklubber i regionen og sammenslåingen resulterte i Idrettsklubben Start. Klubbens første draktsett hadde blå og hvite firkanter, før de etter hvert tok i bruk de karakteristiske draktene med gule overdel og sorte bukser som i dag kjennetegner klubben. Allerede tidlig på 1900-tallet sleit Start med økonomien, og når klubben havnet i økonomiske problemer fikk de hjelp av den danske forretningsmannen Jakob Lauridsen. Han hadde alltid lommeboken åpen og han var også den som ga Start det første draktsettet (IK Start). Klubben hadde et stort behov for en ny kamparena, noe som resulterte i at Kristiansand Stadion åpnet i 1948. Anlegget ble den gang omtalt som «landets flotteste stadion» ifølge Dagbladet Sørlandet. Åpningen av det nye anlegget ble starten på en ny tid for fotballen i Kristiansand, selv om det fortsatt gikk noen år før kvaliteten på fotballen stod i stil med det nye anlegget. I 1959 rykket Start opp til den øverste divisjonen i norsk fotball etter å ikke ha avgitt et eneste poeng i serien. (IK Start)

1970-tallet viste seg å bli en god periode for Start. Trener Karsten Johannessen oppnådde legendestatus, da han sammen med spillere som Svein Mathisen og Trond Pedersen bidro til de svært gode resultatene Start hadde dette tiåret. Start vant seriegullet i 1978 og vant igjen i 1980, det siste seriemesterskapet i klubbens historie. Selv om Start har vunnet serien to ganger har de fortsatt til gode å nå helt til topps i cupen, hvor de har blitt slått ut i semifinalen ved seks anledninger. (IK Start) Start har ikke vunnet flere trofeer siden de vant serien i 1980, men i

2005 under Tom Nordlies ledelse var de svært nære å ta et nytt seriegull i sesongen de feiret klubbens hundreårsjubileum. Start spilte en glimrende vårsesong, men dabbet litt av på høsten og avgjørelsen om seriegullet falt ikke før siste serierunde. I den avgjørende serierunden ble det satt publikumsrekord på Kristiansand stadion med 16563 tilskuere mot Fredrikstad. De fleste trodde Start vant serien det året da Stefan Bärlin scoret noen minutter før slutt, men scoringen ble annullert for offside og Fredrikstad vant kampen. Vålerenga vant samtidig sin kamp mot Odd Grenland, og Start måtte ta til takke med sølv. En utrolig prestasjon med tanke på at Start rykket opp fra 1.divisjon året før.

### 5.1.2 Sparebanken Sør Arena

Sør Arena ble ferdigstilt til 2007-sesongen og har etter det vært IK Start sin hjemmearena. Sør Arena er en moderne stadion med gode fasiliteter. Opprinnelig hadde stadion en kapasitet på 14 500 tilskuere og publikumsrekorden er på 14 448 fra åpningskampen mot Viking 15.april 2007. Grunnet skuffende publikumsoppmøte ble kapasiteten redusert i 2011 ned til ca. 11 700 tilskuere, slik at man fikk plass til store reklameseil i de fire hjørnene. Sør Arena har også blitt brukt som konsertarena, og Sir Elton John holdt den første konserten i 2011, med over 19 000 tilskuere tilstede.



Figur 5.1 Sparebanken Sør Arena (IK Start)

Fra 2007 – 2011 var underlaget på banen gress, og den ble kåret til Norges fineste av tippeliga spillerne i 2011. Året etter valgte IK Start å bytte til kunstgress, en prosess som ble dyrere enn antatt. De totalt byggekostnadene for Sør Arena kom på 400 millioner kroner, som var mye mer enn beregnet. I etterkant av byggeprosessen hadde gjelden økt med 73 millioner i forbindelse med prosjektet (Dagbladet.no, 2008). I 2007 hadde IK Start over 11 000 tilskuere i gjennomsnitt på sine hjemmekamper. Dette førte til økte budsjetter, men da nedgangen kom like etterpå slet klubben med å betale lønningene som hadde vokst raskt (Bøthun og Byermoen, 2009). Fra perioden 2007-2014 ble tilskuerantallet nesten halvert, og i løpet av få år var 5000 tilskuere borte. Dette reduserte da også kiosk salg og sponsorinntekter i tillegg til billettinntektene. I 2014 ble navnet på stadion endret til Sparebanken Sør Arena, i sammenheng med at Sparebanken Sør er lagets hovedsponsor.

## 5.2 Regnskapsanalyse

Regnskapsanalysen er basert på klubbens eget tallmateriale som vi har fått tilgang til i forbindelse med utredningen. Analysen gjelder kun økonomien til én enkelt klubb i norsk toppfotball, men vi mener at påfølgende analyse og generell teori fra området vil gi et representativt bilde av økonomien i norsk toppfotball generelt. Vi ser på totaløkonomien, inntektssiden, kostnadssiden, og finansiell risiko i IK Start.

### 5.2.1 Totaløkonomi

Den økonomiske situasjonen i norske fotballklubber er generelt svak, og vi spurte både daglig leder og styreleder i IK Start om de tror at dette har en sammenheng, eller om det kommer av klubbspesifikke årsaker.

*Jeg tror dette handler om at på midten av 2000-tallet ble det spyttet inn mye penger inn i norsk fotball som ikke ble tatt godt nok vare på. Man har i stor grad handlet ut i fra det kortsiktige perspektivet og har dermed glemt å legge kapital i tilfelle dårligere tider. Klubber har i for stor grad budsjettert feil, spesielt har det blitt budsjettert med for store inntekter. Daglig leder, IK Start*

*Jeg tror dette ikke er klubbspesifikt, men skyldes en kulturell utvikling i norsk fotball. Norske spillere gikk fra amatører, til non-amatører og deretter proff. Lønningene fulgte etter. Arenaer skulle utvikles og være på et europeisk nivå. Det norske sponsormarkedet er ikke sterkt nok, ei heller publikumsoppslutningen. Tror*

*norsk fotball har samme problemstilling. Styreleder, IK Start*

### 5.2.2 Inntektssiden

Inntektene er den mest usikre posten hos fotballklubber, og det er vanskelig å forutse hva disse blir i de ulike periodene. De usikre overgangsinntektene spesielt, gjør store utslag i driftsinntektene fra år til år. Organisasjoner som opererer med høy usikkerhet bør utvikle mer byråkratiske strukturer og være sentraliserte, da dette vil kunne bidra til at ansatte tolker usikkerheten som mer forutsigbar (Koberg og Ungson, 1987). Dette kan være et argument for at Beyond Budgeting og desentraliserte beslutningsprosesser kan være en utfordring for klubben og den usikkerheten som eksisterer. Samtidig viser det også at usikkerheten gjør det vanskelig å operere med detaljerte budsjetter som foreldes hurtig.

Vi spurte om klubben har noen generelle tanker rundt budsjetteringsprosessen i fotballklubber, og eventuelle utfordringer og særegenheter:

*”De fleste av inntektene en fotballklubb har er uforutsigbare og i meget stor grad påvirket av sportslige resultater. For mange klubber har tatt for stor risiko med å forskuttere sportslig suksess og dermed også budsjettert med for store inntekter. Det er for lite kontinuitet på ledelsen i de fleste klubbene, noe som gjør at de som kommer inn i klubber har i altfor stor grad lyst til å være med på en sportslig suksess i stedet for å skape langvarig soliditet.”* Daglig leder, IK Start

De europeiske toppklubbene har fortsatt vesentlig større økonomi enn norsk toppfotball, men få land har en prosentvis inntektsøkning som skandinaviske lag har hatt de siste 20-30 årene. Endringer i både internasjonale og nasjonale rammevilkår har ført til endrede forhold også i norsk toppfotball de siste årene, og etterhvert som norsk toppfotball har blitt profesjonalisert har nye og økte inntektskilder kommet til. På slutten av 80-tallet ble de første eliteseriekampene sendt på direkte tv, men det ble vist i snitt mindre enn én kamp per serierunde. På dette tidspunktet var man ikke klar over det kommersielle potensialet til norsk toppfotball, og det pågikk en diskusjon mellom Serieforeningen og NFF om hvem som eide rettighetene til produktet (Hjelseth, 2006). Profesjonaliseringen av norsk toppfotball førte til at NFF i større grad enn tidligere ble i stand til å inngå tv- og sponsoravtaler som klubbene kom økonomisk godt ut av.

### **Billettinntekter**

Tilskuerantall på kampdag bidrar i svært stor grad til klubbens inntekter, og mulighet for inntektsgenerering. Tidligere tok klubbene en enkelt pris per kamp, mens det i nyere tid blir tilbudt differensierte priser og produkter. Tilskueren kan velge blant VIP-plass, ståplass på kortsiden, sitteplass på langsiden i tillegg til ulike rabatterte billetter. Til tross for nytt stadionanlegg har IK Start sammen med de fleste andre klubber opplevd en tilskuernedgang siden 2007 sesongen. Disse inntektene utgjør fremdeles en betydelig del av inntektskildene til klubben.

*”Vi ønsker å få så mange som mulig på sesongkort for å være tryggere på inntektene, slik at de ikke avhenger av en populær kamp, riktig tidspunkt eller at laget har prestert bra sportslig den siste perioden”. Økonomiansvarlig, IK Start*

Det er vanskelig å forutse hvor mange sesongkort som vil bli solgt kommende år, dermed vanskelig å predikere inntektene på dette området som nevnt ovenfor. Dette gjør det også vanskeligere å budsjettere på dette området, da inntektene kan endres fra uke til uke og måned til måned.

### **Reklame og sponsorinntekter**

Som vi alle vet er næringslivet i Norge inne i en tung tid. Det å gå fra en oljepris på over 100\$ fatet til en pris ned mot 30\$ har skapt en tilnærmet krisetilstand i norsk økonomi. Spesielt bedrifter på Sør- og Vestlandet har vært sterkt utsatt, og opererer nå med sterkt reduserte marginer. Mange bedrifter har også vært i gjennom store kuttrunder og har nå sterkt redusert antall ansatte på norsk sokkel. Næringslivet i Kristiansand har vært sterkt preget av denne endringen i norsk økonomi. Store internasjonale bedrifter som MhWirth og NOV, med sine hovedkvarter for den norske driften i Kristiansand har vært igjennom flere store nedbemanningsrunder.

*”Ja, Sørlandet er hardt rammet, det samme er vi. Både MhWirth og NOV er nå ute av partnernetverket hos oss. Vi har redusert våre budsjetterte inntekter for året og må lete i andre segmenter for å komme i mål” Dalig leder, IK Start*

Dagens tilstand i norsk økonomi har store påvirkninger på sponsormarkedet, da mange av de firmaene som har vært gjennom store kuttrunder nå, er opptatt av signaleffekten en eventuell

sponsing av profesjonelle idrettslag skulle gi. Dette har ført til at mange firmaer har sluttet å sponse, eller kuttet kraftig ned på den summen de betaler.

IK Start har virkelig merket dette, da to store sponsorer i MhWirth og NOV har trukket seg. IK Start er nå ute og leter etter sponsorer i andre segmenter for å komme i mål med sponsorbudsjettet sitt.

### 5.2.3 Kostnadssiden

Da vi stilte daglig leder spørsmålet om hvordan driften av ny arena påvirket økonomien er det tydelig at dette blir en stor kostnadspost for klubben.

*”Vi har en av Skandinavias flotteste arena, men den står for nærmere 20 % av alle våre kostnader. Den har vært gjenstand for diskusjon siden den kom stod ferdig i 2007, mest på grunn av at den er overdimensjonert i forhold til bruken. Arenaen er for stor og koster oss for mye penger. I dag leier vi av kommunen og bærer alle kostnadene knyttet til drift.”*

#### Lønnskostnader

I kapittel tre ble det nevnt at det anbefales at spilleres lønnskostnader ikke skal overstige 50% av omsetningen fratrukket inntekter fra spillersalg (NFF, 2016). De klubbene som har personalkostnader som er mer enn 2/3 av klubbens inntekter vil ikke være i stand til å opprettholde dette utgiftsnivået over tid.

*”50 % av kostnadene er lønnskostnader, og det er vanskelig å snu rundt på dette når en allerede har signert kontrakter tidligere år”* Økonomiansvarlig, IK Start

Vi spurte om en del av lønnen er variabel.

*”Nei, men vi har intensjoner om å gå inn i en bonusavtale med spillerne. Før hadde vi en bonusavtale som sa at de fikk et visst beløp hvis klubben fikk over 40 poeng, før dette hadde vi bonus pr kamp, men dette så vi at ikke hjalp. Det er ikke lett å få folk til å gå vekk fra et gode de har i en kontrakt, så vi må vente med å gjøre noe her til kontraktene går ut og vi kan signere en nye”. Økonomiansvarlig, IK Start*



Slik det er dag har IK Start en dårlig samstilling mellom inntekter og kostnader. Inntektene er varierende fra år til og år, og er veldig avhengige av hvordan klubben gjør det sportslig. Kostnadene derimot er relativt faste, hvor spillerlønninger og leie av stadion er de to største postene. Leie av stadion blir vanskelig å gjøre noe med, da dette er langsiktige kontrakt, og Start har fastslått at kommunen ikke skal tape penger på stadion. Det de da eventuelt kunne prøvd å gjøre noe med var spillerkontraktene.

En mulig løsning på dette problemet kan være å innføre spillerkontrakter med et variabelt moment i forhold til hvordan laget gjør det. Ettersom en så stor del av inntektene er avhengig av hvordan laget gjør det sportslig, vil dette gjøre det mulig å få jamstilt noe av inntektene med kostnadene. Å innføre dette hos spillere som allerede er under kontrakt vil bli vanskelig, men når man lar disse spillerne gå ut kontrakten og nye kontrakter skal innføres, kunne dette vært en mulig løsning. Ettersom Beyond Budgeting tankegangen har en bonus ordning som baserer seg på relative prestasjoner er det nærliggende å tro at dette kunne fungere i IK Start. Fotballklubber bruker hele tiden benchmarking gjennom sin plassering på tabellen, da dette måltallet er lett for klubbene å finne frem til, og vil hele tiden være tilgjengelig for klubben og spillerne. Dette kan hjelpe IK Start å få jamstilt kostnadene og inntektene sine bedre. Ettersom spillerlønninger gjerne står for 50% av de totale kostnadene kan en slik kompensasjonsordning avhjelpe situasjonen frem til man får bedre kontroll på både inntekter og utgifter.

#### 5.2.4 Finansiell risiko

Nedenfor vil vi se nærmere på IK Starts finansielle risiko basert på utregning av likviditetsgrad da dette gir et godt bilde av hvordan den finansielle situasjonen er i klubben.

##### Likviditet

En likviditetsanalyse sier noe om klubbens evne til å betale kortsiktige forpliktelser etterhvert som de forfaller til betaling. Å ha god likviditet betyr at klubben til enhver tid har tilstrekkelige midler til å betale disse kortsiktige forpliktelsene. Et likviditets budsjett kan være nyttig å utarbeide for å ha en bedre oversikt over klubbens likviditet.

*”Vi budsjetterer månedlig i IK Start, og ut ifra dette lager jeg ett likviditetsbudsjett”* Økonomiansvarlig, IK Start

Et likviditetsbudsjett gir en oversikt over klubbens planlagte innbetalinger og utbetalinger i en fremtidig periode, og viser om man har penger til å dekke løpende utgifter. Fordelen med å bruke tid på å utarbeide denne typen budsjett er at det gir et innblikk i innbetalingene og utbetalingene i fremtiden, og man kan på denne måten på forhånd se i hvilke perioder man må se på andre muligheter for å skaffe seg finansiering hvis det er lite penger tilgjengelig til å betale kortsiktige forpliktelser. Det er likevel viktig å passe på at man ikke bruker for mye tid på utarbeidelsen av budsjettet, da nytten av informasjon generelt må være større enn kostnadene man bruker på å fremskaffe informasjonen (Boye et al.,2004).

Likviditetsgrad 1 er forholdet mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld:

### **Likviditetsgrad 1:** Omløpsmidler / Kortsiktig gjeld

I denne utredningen er fokuset rettet mot likviditetsgrad 2, ettersom fotballklubber ikke er typiske handelsbedrifter og det er lite kapital bundet opp i varelagre. I tabellen under har vi regnet ut likviditetsgrad 2 basert på følgende modell:

**Likviditetsgrad 2:** Omløpsmidler – varelager / kortsiktig gjeld = Mest likvide omløpsmidler / kortsiktig gjeld.

Utregning for 2011:  $7\,847\,805 - 9\,850 / 5\,590\,153 = 1,4$

År	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Likviditetsgrad 2</b>	1,4	1,36	0,75	0,64	0,59

Tabell 5.1 Årlig likviditetsgrad 2 IK Start

Likviditetsgrad 2 bør være lik 1 eller høyere, men det interessante er utviklingen over tid og eventuelt sammenligning med lignende organisasjoner. Likviditeten hos IK Start har vært synkende for hvert år siden 2011, og det har vært underskudd i alle år utenom i 2015. Dårlig likviditet er generelt et problem i fotballklubber, og det fører til vanskeligheten med å betale kortsiktige forpliktelser etter hvert som de forfaller til betaling. Dette kan også føre til

kredittstopp hos leverandører, eller et anstrengt forhold til dem. Forsinkelsesrenter og gebyrer er også en ekstrakostnad som naturlig følger i kjølvannet av dårlig likviditet.

I forhold til balansen mellom fokus på det sportslige kontra økonomisk satsing fikk vi følgende svar fra daglig leder.

*”Dette er nødt til å gå sammen. Det er økonomi som bør komme først og skape sportslige rammer A-laget må forholde seg til. Det er for mange klubber som blir fristet til å legge økonomi til side for å styrke seg sportslig uten å ha dekning for det.”* Daglig leder, IK Start

Det er nettopp derfor NFF har satt sine krav til egenkapital. Det at klubber gjentatte ganger har blitt reddet når de har kommet i en økonomisk krise gjør at de kanskje satser på at dette skal skje igjen? Klubbene kan for eksempel redusere økonomisk risiko dersom den har eksterne investorer som vil kjøpe spillere for klubben. Dette gjør at de går glipp av potensielle inntekter ved eventuelle salg av spillere, men det gjør at de får en bedre kontroll på kostnadene.

### 5.2.5 Beskrivelse av utvalget

Utvalget i utredningen består av personer som har kjennskap til den økonomiske styringen i fotballklubbene. Totalt 26 klubber av 32 i både tippeligaen og obosligaen har svart på spørreundersøkelsen vedrørende hvilke styringsverktøy som blir brukt, og totalt 27 har svart på om de har kjennskap til eller hørt om uttrykket ”Beyond Budgeting”. Vi har også hatt to dybdeintervjuer med økonomisk ansvarlig i IK Start og daglig leder.

## 5.3 Resultat og analyse fra spørreundersøkelser

I dette avsnittet vil vi analysere de funnene som kom frem i forbindelse med begge spørreundersøkelsene, og tabellene vil illustrere de viktigste trendene.

### 5.3.1 De ulike styringssystemene som blir brukt blant klubbene

Hensikten med tabell 5.2 er å gi en oversikt over de ulike styringsverktøyene som blir brukt blant 32 fotballklubber i de to øverste ligaene i Norge. Vi fikk totalt 26 svar av disse 32, som tilsier en svarprosent på 81, 25 %.

Klubb	Liga	Tradisjonelt budsjett	Beyond Budgeting	Trad. budsjett med/ rull.prognoser	Bench-marking	BSC	Rullerende likviditets-budsjett	Totalrapport
Åsane	Obos	x						
Fredrikstad	Obos			x				
Mjøndalen	Obos							
Hødd	Obos	x		x				
Kristiansund	Obos			x				
Bryne	Obos			x				
KFUM	Obos			x				
Sandefjord	Obos							
Ullensaker/Kisa	Obos	x						
Strømmen	Obos	x						
Odd	Tippeligaen			x	x			
AAFK	Tippeligaen			x				
Viking	Tippeligaen			x				
Bodø Glimt	Tippeligaen			x				
Stabæk	Tippeligaen			x	x			
IK Start	Tippeligaen			x				
Molde	Tippeligaen			x				
Sogndal	Tippeligaen			x				
Strømsgodset	Tippeligaen			x				
Vålerenga	Tippeligaen	x					x	
Tromsø	Tippeligaen							x
Brann	Tippeligaen			x			x	
Rosenborg	Tippeligaen							
Lillestrøm	Tippeligaen	x		x				
Sarpsborg08	Tippeligaen			x	x			
FK Haugesund	Tippeligaen			x	x			

Tabell 5.2 Oversikt over klubbenes bruk av ulike økonomiske styringsverktøy

Som illustrert i tabell 5.2 bruker 6 av informantene tradisjonelt budsjett, mens 18 bruker tradisjonelt budsjett med rullerende prognoser. Ingen bruker Beyond Budgeting, og kun 4 supplerer det tradisjonelle budsjettet med benchmarking. Benchmarking kan være et pedagogisk verktøy å bruke, da det gjør det lettere å fokusere på hva som går bra, og hva som går mindre bra. Klubbene kan undersøke hva de andre klubbene som det er naturlig å sammenligne seg med gjør.

*"Nei, det er ikke lett å sammenligne seg med andre klubber, og man må kunne mye om de ulike klubbene for å vite hvem du kan sammenligne deg med. Mye i regnskapet som ikke nødvendigvis er i den daglige driften som vi i IK Start har med å gjør. Da må vi eventuelt få en innsikt i regnskapene deres." Økonomiansvarlig, IK Start*

Ved spørsmålet til IK Start om de i noen grad brukte benchmarking, fikk vi til svar at de ikke gjorde dette på grunn av at forskjellige klubber har forskjellige styresett og eierformer. Vi mener at selv om klubbene kanskje er organisert forskjellig, har de fortsatt ting å lære av hverandre. Fotballklubbene i Norge står ovenfor de samme utfordringene og derfor kunne mer utstrakt bruk av benchmarking hjulpet økonomien i norsk fotball. Dersom klubbene hadde samarbeidet og klart å etablere en "best praksis", hadde vi kanskje sluppet å lese om fotballklubber som er i økonomiske problemer hele tiden. De utfordringene som skaper vanskeligheter med økonomistyringen og budsjettarbeidet for IK Start skaper helt sikkert utfordringer for eksempel for Odd Grenland også. Variable inntekter på bakgrunn av hvordan man gjør det sportslig er en utfordring som gjelder for hele bransjen. Det er imidlertid kanskje ikke alle klubber som er like aktuelle å sammenlikne seg med, for IK Start er det f.eks kanskje ikke hensiktsmessig å sammenlikne seg med RBK eller Molde som har vært ute og spilt i Europa de siste årene, og antagelig tjent store penger på det.

Gjennom å fremme benchmarking vil læringen og den kontinuerlige forbedringen til klubbene øke. Selv om klubbene i tippeligaen er konkurrenter på banen, så er de fortsatt samarbeidspartnere. Uten konkurranse og en viss usikkerhet rundt kamputfall, ville ikke tippeligaen som konsept vært interessant for publikum, og uten publikumsinteresse hadde ikke klubbene fått inn de inntektene de får i dag. Det er nettopp dette med at klubbene er til for hverandre som ligger til grunn for vårt argument at klubbene bør fremme samarbeid og bruk av benchmarking.

*"Det er økonomiseminar to ganger i året med obos- og eliteseriekubber hvor vi prater sammen om hva de ulike klubbene gjør. IK Start er bare ett firma nå, og det er mange ulike driftsett som blir brukt blant de ulike klubbene." Økonomiansvarlig, IK Start*

Dette viser at NTF (Norsk Toppfotball) har et ønske om at klubbene skal ha et samarbeid når det gjelder det utenomsportslige. Selv om driftssettet varierer fra klubb til klubb har de fortsatt noe å lære av hverandre.

### 5.3.2 Klubbenes kjennskap til Beyond Budgeting

Etter å ha forhørt oss med klubbene om hvilke styringsverktøy som blir brukt, spurte vi om de har kjennskap til eller har hørt om Beyond Budgeting.

Hensikten med tabell 5.3 er å illustrere forskjeller og likheter som har gått igjen i informantenes svar på en oversiktlig måte. Tabellen viser i hvilken grad informantene har kjennskap til og har hørt om Beyond Budgeting, med en tilsvarende modell for responsrate og fordeling av svarene.

<b>KLUBB</b>	<b>HØRT UTTRYKKET</b>	<b>KJENNSKAP</b>
Brann FK	Ja	Ja
Ullensaker/Kisa Fotball	Ja	Ja
Raufoss Fotball	Ja	Ja
Rosenborg	Ja	Ja
Molde FK	Ja	Ja
Kristiansund Ballklubb	Ja	Ja
Sarpsborg08	Ja	Ja
Viking Fotball	Ja	Nei
Fredrikstad Fotball	Ja	Nei
FK Haugesund	Nei	Nei
Levanger fotballklubb	Nei	Nei
IK Start	Nei	Nei
Stabæk Fotball	Nei	Nei
Strømsgodset	Nei	Nei
Strømmen	Nei	Nei
Sogndal Fotball	Nei	Nei
Odd Ballklubb	Nei	Nei
KFUM Oslo	Nei	Nei
Åsane Fotball	Nei	Nei
Vålerenga Fotball	Nei	Nei
Sandefjord Fotball	Nei	Nei
Hødd	Nei	Nei
Sandnes Ulf	Nei	Nei
Mjøndalen	Nei	Nei
Lillestrøm	Nei	Nei
Bryne FK	Nei	Nei
Bodø Glimt	Nei	Nei

Tabell 5.3 En oversikt over klubbenes kjennskap til Beyond Budgeting

Totalt 27 av 32 informanter har svart på undersøkelsen, og det tilsier en svarprosent på 84,4 %.

<b>Respondenter</b>	<b>Antall</b>	<b>Prosent</b>
<b>Hørt uttrykket og Kjennskap</b>	7	25,9%
<b>Hørt uttrykket og Ikke kjennskap</b>	2	7,4%
<b>Ikke hørt og Ikke kjennskap</b>	18	66,7%
<i>Total responsrate</i>	<b>27</b>	<b>100%</b>

Tabell 5.4 Responsrate over klubbenes kjennskap til Beyond Budgeting

Tabellen over viser at 25,9 % har både kjennskap og hørt om modellen, mens 7,4 % har kun hørt om den, og 66,7 % har verken kjennskap til eller hørt om modellen. Analysens resultat viser at flertallet ikke har hørt om denne styringsmodellen.

### 5.3.3 Sentralisert styring og kontrasten til Beyond Budgeting

*”Alle avdelingen tar beslutninger ut ifra hva som er nødvendig, og ikke hva de nødvendigvis har lyst til å gjøre. Hvis det er noe de har lyst til å gjøre så må de gå til daglig leder som avgjør dette.”* Økonomiansvarlig, IK Start

Dersom de ansatte i IK Start vil gjøre noe som går utover budsjettet, er de nødt til å gå til daglig leder for å få godkjenning, selv om dette er tiltak som i utgangspunktet skal være verdiskapende. Som en konsekvens av dette, kan det hende at beslutninger blir tatt for sent, og av feil personer. De to menneskesynene og Beyond Budgeting henger tett sammen, da Beyond Budgeting er en filosofi som fremmer desentralisert styring. For at en slik desentralisert styring skal fungere er det viktig at ledelsen av tiltro og tillit til at de ansatte er dyktige nok til å fatte de riktige beslutningene. I Beyond Budgeting filosofien blir de ansatte oppmuntret til å tenke selv og ta beslutninger som er i tråd med organisasjonens interesser. Det vil si at alle beslutninger blir tatt for organisasjonens beste. Dette går vekk ifra den tradisjonelle prinsippal-agent teorien, som følger med teori X synet, der de ansatte vil handle i tråd med det som gagnar seg selv. I følge prinsippal-agent teorien må de ansatte ha et insentiv for å sammenstille deres mål med det organisasjonen ønsker. Beyond Budgeting tar i motsetning utgangspunkt i Stewardship teori, som sier at de ansatte handler i tråd med det som er i organisasjonens beste interesser.

På mange måter kan vi sammenlikne styring etter Beyond Budgeting og budsjett, med det å regulere trafikken etter henholdsvis rundkjøring og trafikklys (Bogsnes, 2012). Styring etter tradisjonelt budsjett oppfattes som enkelt og trygt, de ansatte har klare rammer for hva de kan



og ikke kan gjøre. Men på samme måte som trafikklys, så er dette en lite dynamisk styringsmodell som setter begrensninger for hvilke prestasjoner som er mulig å oppnå. Dette er en motsetning til Beyond Budgeting, som kan sammenlignes mer med en rundkjøring. I en rundkjøring er det ingen klare signaler for når bilistene kan kjøre og ikke, de blir nødt til å tenke selv og følge trafikkbildet. Denne formen for styring avhenger av at bilistene følger flyten i trafikken og klarer å vurdere selv om de skal kjøre eller ikke. På samme måte er det med avgjørelser innen Beyond Budgeting, vi forutsetter at de ansatte er i stand til å vurdere og ta kloke avgjørelser, uten nødvendigvis alltid å spørre ledelsen om hver enkelt lille detalj.

Som nevnt i kapittel to kan Beyond Budgeting filosofien sammenlignes mer med en rundkjøring. I en rundkjøring er det ingen klare signaler for når bilistene kan kjøre og ikke, de blir nødt til å tenke selv og følge trafikkbildet. Denne formen for styring avhenger av at bilistene følger flyten i trafikken og klarer å vurdere selv om de skal kjøre eller ikke. På samme måte er det med avgjørelser innen Beyond Budgeting, vi forutsetter at de ansatte er i stand til å vurdere og ta kloke avgjørelser, uten nødvendigvis alltid å spørre ledelsen om hver enkelt lille detalj.



Figur 5.2 Rundkjøringen er en mer selvregulerende styringsform (Bogsnes, 2015)

### 5.3.4 Budsjett i forhold til lisenskravene fra NFF

Som nevnt tidligere i utredningen krever NFF at klubbene i de to øverste ligaene i norsk fotball utarbeider og sender inn budsjett. De krever at dette budsjettet er nokså detaljert, og at det innleveres likviditetsbudsjett på måneds basis med lisens. Dette er vanskelig å utarbeide dersom man ikke allerede har brutt budsjettet ned per måned, og mange klubber utarbeider derfor månedlige budsjett for internt bruk. I tillegg til kravet om budsjett, er resten av rapporteringspakken som NFF krever også nokså omfattende. Vi kan på mange måter si at NFF er ledelsen i organisasjonen, og klubbene i de to øverste divisjonene jobber for den.

Ved å bruke denne vinklingen kan vi si at NFF utøver en sentralisert form for styring, da de omfattende kravene til rapportering legger bånd på hvilken styring fotballklubbene kan ha, samt klare retningslinjer på hvordan økonomistyringen skal foregå. Det finnes mange gode argumenter som taler for at fotballklubber trenger klare retningslinjer i forhold til styringen av økonomien, og det er mange eksempler på fotballklubber som har blitt dårlig styrt i fortiden, noe som har gjort at NFF har måttet gå inn med konkrete krav for å sikre fornuftig styring.

Disse kravene fra forbundet gjør at mange av klubbene som er ute etter å bedre økonomien sin kun kan gå de ”små skrittets vei”. De iverksetter tiltak som virker kostnadsbesparende på kort sikt, men dette er kun små tiltak som ikke har de helt store innvirkningene på den økonomiske situasjonen. Kravene for å motta klubblisens hindrer klubbene i å implementere revolusjonerende modeller og strategiske verktøy som kunne avhjulpet den økonomiske situasjonen.

#### Hvordan påvirker disse kravene tankegangen til Beyond Budgeting?

Beyond Budgeting vil på mange måter være den rake motsetning til det styresettet som er i NFF i dag. Det største skillet vil kanskje være at Beyond Budgeting har fokus på å fremme et desentralisert styresett, hvor beslutningsmakten skal ligge ute hos de som har kontakt med kunder. Økt beslutningsmakt hos de som har kontakt med kundene, vil føre til at disse kan yte bedre service, som igjen fører til økt kundetilfredshet. Å ha fornøyde kunder vil hjelpe organisasjonen å få mer lojale kunder som legger igjen mer penger, som igjen vil øke inntektene til organisasjonen. Når de ansatte får større beslutningsfrihet vil de også føle et større ansvar, som igjen kan bidra positivt på motivasjonen. Dette er spesielt viktig siden Beyond Budgeting setter et stort fokus på læring og kontinuerlig forbedring.

## Er det mulig å implementere Beyond Budgeting med kravene fra NFF?

Tidligere i utredningen presenterte vi at Beyond Budgeting hadde et teori Y syn på mennesket. Dette blir en motsetning til det inntrykket vi har av NFF sitt syn, som virker å lene seg mer mot teori X. På bakgrunn av dette kan det virke som at lisenskriteriene kan gjøre det vanskelig å implementere Beyond Budgeting for fotballklubber. Av de økonomiske lisenskravene virker det som at NFF ikke har tiltro til at norske fotballklubber klarer å driver forsvarlig på egenhånd. Vi er enige i at fotballklubber må stå overfor noen krav for å få lisens. Spesielt kravene om ikke forfalte betalinger i forhold til ansatte, staten og andre klubber i forbindelse med overgangsaktiviteter syns vi er fornuftige kontrollmekanismer. Vi har også full forståelse for at NFF vil ha innsyn i regnskapene til klubbene og måler disse i forhold til noen nøkkeltall. Men slik det er i dag, legger de økonomiske kriteriene for å få lisens store føringer for hvordan fotballklubber kan drifte.

Vår største innvending i forhold til de økonomiske lisenskriteriene slik de er i dag, er nettopp kravet om budsjett. Mer spesifikt at budsjettet skal være brutt ned på månedsnivå, med en høy detaljgrad. På bakgrunn av teorien presentert tidligere i utredningen, setter disse kravene til budsjett en stopper for tiltak som kunne bedret økonomistyringen hos f.eks IK Start. Vi mener at det for fotballklubber å styre etter budsjett er relativt meningsløst. Det vi har lært av intervjuene med IK Start er at de har forholdsvis god styring på kostnadssiden sin, og de mener dette gjelder de øvrige klubbene i Norge også.

NFF sitt syn gjør det vanskelig for klubber å gjennomføre de store endringene som er nødvendige for å bedre økonomistyringen. For å muliggjøre endring og bedring av økonomistyringen må klubbene stå mer fritt til å velge hvordan de skal styre. Dette forutsetter at klubbene er ledet av dyktige og kompetente personer som forstår hvilken situasjon de er i per dags dato. Vi ser at det styresettet som er i NFF i dag, er i stor kontrast til det styresettet som ligger til grunn for Beyond Budgeting filosofien. De strenge lisenskravene gir klubber i norsk fotball liten handlingsfrihet, og klubber som er klassifisert i kategori 1, blir pålagt strenge restriksjoner på hva de kan foreta seg. Vi mener disse restriksjonene og kravene gjør det vanskelig for IK Start å iverksette tiltak for å bedre økonomien. Slik situasjonen er i dag har ikke IK Start handlingsrom til å gjøre vesentlig endringer. IK Start har allerede vært gjennom perioder med store kutt de siste årene, og har redusert støtteapparatet til et minimum, uten at det skulle påvirke det sportslige i vesentlig grad.

### 5.3.5 Bakoverrettet syn og mangel på kontinuitet

*”Resultatbudsjettet skal inneholde verdier som er sammenlignbare med verdiene oppgitt i det foregående regnskapet. Resultatbudsjettet skal utarbeides på grunnlag av fjorårets regnskap for samme periode og eventuelt ny, kjent informasjon”. (NFF, 2016).*

Dette blir oppgitt i et dokument fra NFF vedrørende retningslinjer for de økonomiske kravene til klubbisensen. Det at klubbene må ta utgangspunkt i foregående regnskap når det utarbeider budsjett for neste sesong kan gjøre det vanskelig å plukke opp trender i markedet. Dette er en vanlig kritikk mot budsjettet som styringsverktøy da mange mener det tas for stor høyde for historiske tall kontra utviklingen i markedet. Budsjettet vil i så tilfelle vise mer hva som har skjedd kontra å vise fremtiden som det egentlig er ment å gjøre. Bognes er også enig i denne kritikken, og mener generelt at gjennom å fjerne budsjettet vil man skape en styring som er mer fremtidsrettet. Et fremtidsrettet styringssett vil lettere kunne fange opp trender og endringer i markedet, slik at klubbene bedre kan styre etter disse. Kravene til budsjett og hvordan budsjettet skal være bygd opp kan være mulige hindringer for IK Start dersom man velger å implementere Beyond Budgeting. Denne måten å drive budsjettering og planlegging på er i sterk kontrast til hvordan man gjør det om man følger Beyond Budgeting tankegangen.

#### Langsiktig tenkning

*”Det er for lite kontinuitet på ledelsen i de fleste klubbene, noe som gjør at de som kommer inn i klubber har i altfor stor grad lyst til å være med på en sportslig suksess i stedet for å skape langvarig soliditet.” Daglig Leder, IK Start*

Utsagnet illustrerer noe av problemene som har vært i norsk fotball, det har gjerne vært store utskiftninger i den administrative delen av klubbene. Dette har medført en mangel på kontinuitet, og når klubbene ikke har kontinuitet på ledelsessiden blir det vanskelig å ha en langsiktig styring. Vårt inntrykk er at mange klubber har vært mer opptatt av «å vinne nå» kontra det å drifte langsiktig. Dette er også et av problemene som ligger i fotball, da inntekter gjerne er forbundet med sportslig prestasjon. Beyond Budgeting som styresett har et langsiktig fokus, ettersom fjerningen av budsjettet lar ledelsen bruke mer tid på andre verdiskapende aktiviteter.

## Overinvestering

*”Vi har en av Skandinavias flotteste arena, men den står for nærmere 20 % av alle våre kostnader. Den har vært gjenstand for diskusjon siden den kom stod ferdig i 2007, mest på grunn av at den er overdimensjonert i forhold til bruken. Arenaen er for stor og koster oss for mye penger. I dag leier vi av kommunen og bærer alle kostnadene knyttet til drift”* Daglig leder, IK Start

Det er ingen hemmelighet at IK Start har dratt på seg enorme kostnader i forbindelse med Sør Arena. Arenaen som sto ferdig i 2007 skulle bli hele Sørlandets stor stue, men har for det meste blitt stående tom på grunn av heller dårlige sportslige prestasjoner. IK Start hadde nok ambisjoner om at de virkelig skulle etablere seg som et av topplagene i norsk fotball etter seriesølv i 2005. Slik gikk det dessverre ikke og IK Start sitter igjen med store kostnader knyttet til husleie og driften av Sør Arena. Dette kan sees på som et eksempel på noe av det Gammelsæter (2002) nevner, at når det er gode tider i norsk fotball så har vi sett en tendens til overinvestering. Disse kostnadene knyttet til husleie og driften av anlegget forsvinner ikke dersom IK Start skulle rykke ned til 1.divisjon. Problemet er at hvis man rykker ned så faller store deler av inntektsgrunnlaget bort.

### 5.3.6 Balansen mellom det sportslige og det økonomiske

*”Dette er nødt til å gå sammen. Det er økonomi som bør komme først og skape sportslige rammer A-laget må forholde seg til. Det er for mange klubber som blir fristet til å legge økonomi til side for å styrke seg sportslig uten å ha dekning for det.”* Daglig leder, IK Start

Dette illustrerer et av problemene som gjør økonomistyring innen fotballen så vanskelig. Etersom lederne må ta hensyn til at det er en balansegang mellom sportslig og økonomisk fokus. Det er lett å si at klubbene bør sette tæring etter næring, men dersom man sitter midt oppi det, er det nok enklere sagt enn gjort. Tankegangen hos mange klubber er nok at så lenge klubben har sportslig suksess, vil det økonomiske følge etter. En av hovedgrunnene til dette er nok at mange av de som sitter i styrer og arbeider i klubbene har en sportslig bakgrunn heller enn en økonomisk.

### 5.3.7 Hvor realistisk er budsjettet som blir utarbeidet?

I et av intervjuene våre spurte vi en representant fra IK Start om hvor realistisk de mente budsjettet var:

*"Veldig tidlig å si, men vi ser tendenser til at vi har overbudsjettet på billett, selv om vi har satt det ned med 1 million fra i fjor." Økonomiansvarlig, IK Start*

Vi er bare i april og allerede legger IK Start merke til at de mest sannsynlig har overbudsjettet på billettinntekter. Mye av dette skyldes nok de fraværende sportslige resultatene, da fotballklubber gjerne er avhengig av gode resultater for at tilskuere skal være interessert i å komme på kamp. Dette illustrerer to problemer ved bruken av budsjett, spesielt for fotballklubber. Det ene er at det viser problemet med at budsjettet ofte er utdatert i det det blir satt. Det er vanskelig å forutse fremtiden, spesielt i en bransje med så stor grad av usikkerhet som fotballen. Det viser også som nevnt tidligere at inntektene er så avhengige av hvordan man gjør det sportslig. Man har kanskje en viss formening om hvor man havner på tabellen når man setter budsjettet i november, men det er mange ukontrollerbare faktorer som spiller inn på hvordan man gjør det sportslig. Det er umulig å vite om man får en skade på en nøkkelspiller tidlig i sesongen, eller om viktige spillere må stå over kamper grunnet karantene. IK Start visste i forkant av 2016 sesongen at denne ville bli tøff, men de så nok ikke for seg at de skulle få en så dårlig start på sesongen.

### 5.3.8 Har IK Start et klart definert mål og en strategi for å oppnå dette?

På et spørsmål om IK Start hadde et klart definert mål og om de hadde en strategi for hvordan de skulle nå målet fikk vi følgende svar:

*"Vi har jo alltid et mål om å gå ned i kostnader, jobbe med å få ned husleiekostnader og driftskostnader. Dette er en stor post på regnskapet vårt som skiller seg vesentlig ut fra mange andre klubber". Økonomiansvarlig, IK Start*

IK Start er bevisst på at de har et høyt nivå av faste kostnader. Kostnader relatert til husleie og lønn er vanskelig å få gjort noe med, ettersom de ofte er faste irreversible kostnader. Det at IK Start hele tiden jobber med å redusere kostnader er positivt. Det inntrykket vi sitter igjen med fra intervjuene er at de har kuttet mye av de kostnadene de har hatt mulighet til å kutte. De to

største postene på kostnadssiden er spillerlønninger og husleiekostnader, og dette er kostnader det er vanskelig å gjøre noe med på kort sikt. Når vi sammenlikner dette målet med det som er styrets visjon, nemlig "*Europa inn på Sør Arena*" er det lett å forstå at det fort kan bli en konflikt, da det å redusere kostnader og det å kvalifisere seg for spill i Europa er to ting som ikke hører helt sammen. For at en organisasjon skal ha en god økonomistyring er det viktig at denne har en klar sammenheng med strategien, da økonomistyringen gjerne setter strategien ut i praksis. Slike sprik i målsettinger gjør det vanskelig for IK Start å formulere en konkret strategi som skal ta dem veien videre slik at de når det ønskede målet.

## 5.4 Hvorfor Beyond Budgeting?

Det er flere gode grunner til hvorfor IK Start bør vurdere å implementere en styringsmodell med aspekter fra Beyond Budgeting tankegangen. Et av elementene som taler sterkest for at IK Start bør gå vekk fra det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy er nettopp det at informasjonen i dette fort blir utdatert og er lite styringsrelevant. Økonomiansvarlig i IK Start belyser også at dette er et stort problem for de fleste fotballklubber, ettersom en så stor del av inntektene avhenger av det sportslige. Beyond Budgeting går for å være en dynamisk og tilpasningsdyktig styringsmodell skapt for det moderne forretningsmiljø. Derfor bør en del av prinsippene til Beyond Budgeting passe inn i IK Start sin styringsmodell, da så mange aspekter vedrørende neste sesong er usikkert når budsjettet blir satt i november.

### 5.4.1 Fokus på mer desentralisert styring

I intervjuet med økonomiansvarlig i IK Start nevnes det at de har relativt god kontroll på kostnadene sine, og at de ulike beslutningstakerne er bevisste på kostnadene de har. Slik tenkning er nødvendig for en organisasjon som styrer etter Beyond Budgeting tankegang. Siden de med ansvar i de ulike avdelingene har god kontroll på kostnadene sine taler dette for at de er klare for den måten Beyond Budgeting fordeler ressurser på. Man får ikke en fastsatt sum med penger til hver avdeling for hvert år, slik det var når man bruker et tradisjonelt budsjett, i stedet er ressursallokeringen mer dynamisk. Allokering av ressursene skjer kontinuerlig gjennom året, på bakgrunn av om ressursene går til nødvendig verdiskapende aktivitet.

Hvis en avdeling i dagens situasjon vil bruke penger på noe som ikke er i budsjettet må de gå til daglig leder, og det er denne personen som tar avgjørelsene. På den ene siden så gjør dette at de har god kontroll på kostnadene sine, men på en annen side svekker dette reaksjonsevnene til IK Start, noe som kan føre til at de mister muligheter til å tjene penger. Sentralisert

beslutningstakinger slik som dette er stikk i strid med tankegangen til Beyond Budgeting. Beyond Budgeting har et positivt menneskesyn om at mennesker er selvmotiverende og i stand til å ta gode beslutninger. I henhold til tankegangen til Beyond Budgeting forutsetter man også at de man ansetter er dyktige individer, slik at man ikke trenger å drive ledelse på detaljnivå. Beyond Budgeting og andre lignende styringsverktøy har et stort fokus på strategi og det finnes viktigere ting å måle enn kun finansielle måltall. For å implementere aspekter ved Beyond Budgeting må IK Start utforme en helhetlig strategi og kommunisere denne til alle ansatte.

En utfordring for alle organisasjoner som skal implementere et nytt styringssystem er å få alle de ansatte ombord. Tankegangen til Beyond Budgeting krever at de ansatte omstiller tankegangen sin og handler mer selvstendig uten å lene seg så mye på ledelsen. Styring uten budsjett kan virke skremmende på noen av de ansatte ettersom de er vant til å ha budsjettet å støtte seg til. Da er det viktig å formidle at endringen er nødvendig og gi de ansatte nok opplæring slik at de føler seg komfortable med endringen. Gjennom intervjuet med økonomiansvarlig i klubben fikk vi et inntrykk av at IK Start har en relativt flat organisasjonsstruktur, noe som tilsier at en implementering av en mer helhetlig styringsmodell ala Beyond Budgeting bør kunne være aktuelt.

#### 5.4.2 Fangenes dilemma

Tidligere i oppgaven presenterte vi fangenes dilemma som en mulig forklaring på den økonomiske situasjonen norsk fotball er i. Vi går ut ifra at klubber i det norske seriesystemet handler som rasjonelle, individuelle aktører. Men når den individuelle rasjonaliteten blir summert opp får vi kollektiv irrasjonalitet. De aller fleste ledere innen norsk fotball er enige om at kostnadsnivået må ned på sikt dersom fotballen skal få en sunn økonomi. I følge Bertheussen så ligger mye av grunnen til den svake økonomien i norsk fotball i «industriens» konkurransevilkår og ikke nødvendigvis på grunn av dårlig ledelse. Han nevner at supporterne er den viktigste interessegruppen i forhold til store deler av driften. Det som skiller denne interessegruppen fra resten er at de bryr seg lite om penger, men har et stort fokus på de sportslige resultatene. Når en av de viktigste interessegruppene har et fokus på det sportslige, blir det vanskelig for IK Start å ikke ha et sterkt fokus på dette også.

For at IK Start skal vinne kamper og ta poeng, må nødvendigvis noen andre tape poeng, det er umulig for dem å øke sin mengde poeng uten at det går på bekostning av andre. Kampen om poeng står i prinsippet utenfor de ressursene klubbene har til rådighet, men det er mulig å øke



sine sjanser til å ta poeng gjennom investeringer i gode spillere, trener osv. Tidligere i oppgaven under avsnittet om trampolineøkonomi så vi på bruken av utenlandske spillere som eksempel for å understreke samme poeng. Det å øke sin sportslige kvalitet er ofte dyrt på grunn av både mangel på tilgjengelig kvalitet og grunnet stor konkurranse, og når de fleste klubbene har et mål om å vinne et stort antall poeng blir pengebruken til en nedadgående spiral. Dette problemet vil være tilstede for klubber i begge ender av tabellen, for klubbene på bunn handler det om å unngå nedrykk, noe som fører til at inntektene synker betraktelig. For klubbene i toppen handler det om å få muligheten for spill i Europa, enten Champions League eller Europaligaen, da dette kan bety mye for en klubbs økonomi.

Rent økonomisk er det lite å lure på om norske klubber hadde vært tjent med reduserte kostnader. Dette kan være mulig gjennom en økt satsning på unge lokale spillere som utvikles innad i klubben, og som ikke har like høye lønninger som mange av de utenlandske spillerne mange klubber henter inn. Dersom man skal få dette til må samtlige klubber samarbeide, og dersom en klubb velger å beholde samme kostnadsnivå som tidligere så vil de andre komme dårligere ut sportslig. Dette gjør at vi ender opp med at alle klubbene vil beholde sitt opprinnelige kostnadsnivå i frykt for å komme dårligere ut. Dersom kun en klubb går foran og reduserer sitt kostnadsnivå, mens resten beholder det på det gamle, er det en fare for at denne klubben blir straffet med nedrykk, hvor de reduserte inntektene kan ødelegge hele arbeidet med å få økonomien under kontroll.

For klubbene finnes det altså reduserte incentiver for å redusere lønnskostnadene på egen hånd, og det må derfor skje kollektivt. Å få 16 tippeligaklubber til å samarbeide gjør dette arbeidet enda vanskeligere. Det at mange klubber er vant til å være i økonomiske problemer bidrar til å forsterke denne effekten. Klubbene i norsk fotball er vant til å være nær en konkurs, bare for å oppleve at noen redder dem i siste liten. Den eneste klubben som har mistet plassen i de to øverste divisjonene grunnet økonomiske problemer er Lyn. Denne måten å styre på gjør nesten at man kan drive dårlig i fotball, siden økonomiske problemer sjeldent får alvorlige konsekvenser.

#### 5.4.3 Trampolineøkonomi:

*”Det er viktig å få ned de spillerne på høy lønn. De skrev kanskje under kontrakt når det var gode tider”* Økonomiansvarlig IK Start

Dette utspillet fra økonomisjefen i IK Start reflekterer konseptet om trampolineøkonomi som Gammelsæter introduserte. De årene det er gode tider i norsk fotball signerer man gjerne spillere til kontrakter som er lukrative for spillerne. Problemene oppstår når disse kontraktene strekker seg over flere år og klubben møter økonomiske problemer som følger av dårligere tider, og får av den grunn betalingsproblemer. Dette er som Gammelsæter påpeker, spesielt et problem når disse spillerne er utenlandske. Dersom klubbene i tippeligaen signerer mange utenlandske spillere, vil disse få spilletid på bekostning av norske spillere. Mindre spilletid i tippeligaen vil føre til at utviklingen til de norske spillerne stagnerer, noe som igjen vil gjøre at landslaget har dårligere spillere å ta av. Prestasjonene til landslaget blir svekket grunnet dårligere nivå på de norske spillerne. Landslaget er et av de fremste utstillingsvinduerne for norske spillere, og når landslaget gjør det dårlig er disse mindre attraktive for utenlandske klubber. For mange norske klubber er spillersalg til utlandet en betydelig inntektskilde. Når denne inntektskilden svikter, blir mange klubber sittende igjen med betalingsproblemer.

#### 5.4.4 Det tradisjonelle budsjettet

*”Det viser seg mange ganger at det er en del uforutsette hendelser enten på kostnad eller inntektssiden... Når vi setter et budsjett i November, når verken priser er satt eller man vet hvilken liga man spiller i neste år, sier det seg selv at mye er uvisst på et budsjett når man setter det i November”* Økonomiansvarlig, IK Start

Utsagnet ovenfor viser noe av problemet med budsjettet som styringsverktøy. Når IK Start setter budsjettet i november for kommende år er det fortsatt mange usikkerhetsmomenter knyttet til mange av postene. Et av problemene er at de gjerne ikke vet hvor mange sesongkort de kommer til å selge, og har ofte ikke fastsatt pris på disse sesongkortene enda. Mot slutten av sesongen 2015 når arbeidet med budsjett for kommende år startet var det stor usikkerhet knyttet til om IK Start fortsatt ville ha status som tippeligaklubb. Dersom IK Start ikke hadde klart seg hadde de måttet gjennomføre en ny budsjetteringsprosess, siden Obosligaen har helt andre økonomiske forutsetninger, spesielt på inntektssiden. Problemet hvis en klubb rykker ned er at selv om mye av inntektene faller bort, så vil den fortsatt dra med seg mesteparten av kostnadene. Mange av klubbene som er i nedrykksstriden vil være fristet til å foreta ytterligere investeringer i spillere for å ha en mulighet til å beholde plassen, i håp om at de økte inntektene ved tippeligaspill vil veie opp mot kostnaden ved å signere en ny spiller.

Disse utsagnene underbygger mye av kritikken som budsjettet har fått gjennom de siste årene. Spesielt Wallander var kritisk til det å bruke budsjett i prognose sammenheng, og mente det ga et feil bilde av fremtiden. I følge Wallander har mennesker vanskelig for å tenke seg at fremtiden kan se annerledes ut enn en fortsettelse av det som allerede har skjedd. Overdrevet fokus på budsjett kan hindre ledelsen i å se viktige knekkpunkter i utviklingen. Ettersom inntektene til IK Start er så avhengige av hvordan de gjør det sportslig, gjør det at inntektene ofte er det de har minst kontroll på. Store deler av kostnadene er faste, slik som stadion og spillerlønninger, og dette er noe de ikke får gjort så mye med på kort sikt. Når inntektene er så variable, gir det lite mening å bruke mye tid på å utarbeide detaljerte budsjetter som ikke er relevant to måneder ut i sesongen.

I følge økonomiansvarlig i klubben så bruker ikke IK Start for lang tid på budsjettarbeid, men hun er enig i at budsjettene hurtig blir utdaterte, spesielt med tanke på kjennetegnene til bransjen. IK Start bruker rullerende prognoser som et supplerende verktøy i styringen, da dette skal hjelpe dem å sikre mer styringsrelevant informasjon enn om man kun hadde styrt etter budsjettet som ble utarbeidet på høsten. Bruken av rullerende prognoser er i tråd med Beyond Budgeting tankegangen. Nå er det slik at NFF setter krav om at alle klubber som skal spille i de to øverste divisjonene må utarbeide budsjett. Budsjettet må for å oppfylle lisenskravene må ha en høy grad av detalj, dette er problematisk med tanke på at en så stor del av inntektene til fotballklubber er variable, og avhengige av hvordan klubben gjør det sportslig. NFF sitt krav til budsjett gjør at IK Start ikke kan fjerne budsjettet fullstendig, de må fortsatt utarbeide det for å få klubblisens. Slik det er nå er det mest hensiktsmessig å heller supplere styringen med et mer helhetlig verktøy med elementer fra Beyond Budgeting tankegangen.

*"Fotballklubber lever på små marginer, og dersom man investerer i spillere for å sikre sportslige resultater er det alltid en risiko. Man kan lykkes, og inntektene vil øke, men man kan også drite på draget og gjøre vondt verre. Det er vanskelig å sammenligne Vi budsjetteringsprosessen med andre organisasjoner"*

Økonomiansvarlig, IK Start

Dette utspillet illustrerer noe av det som gjør det vanskelig for fotballklubber å ha en fornuftig og sunn økonomistyring. Det er noen mekanismer i fotball som skaper et incentiv for overinvestering og det å ta en viss risiko. Dersom en klubb står i fare for å rykke ned, vil kanskje

de mulige inntektene ved å holde seg i tippeligaen veie opp for kostnadene ved å ta sjansen på å signere en ny spiller. Det å gjøre noe med de underliggende strukturene til fotballindustrien blir vanskelig, ettersom det er ikke noe incentiv for en klubb å endre seg hvis ikke resten gjør det.

En mulig løsning på dette problemet er om NFF hadde innført et lønnstak slik som det er i mange amerikanske idretter. Dette kunne vært med på å holde lønnskostnadene nede på et fornuftig nivå. Denne løsningen høres bra ut i teorien, men i praksis så blir den vanskelig å innføre. Amerikansk sport er organisert som et lukket system uten opprykk og nedrykk, i motsetning til den europeiske modellen hvor vi har opprykk og nedrykk for å opprettholde konkurransebalansen og ha flere spenningsmomenter i serien. Et annet aspekt som setter en stopper for dette er det faktum at de beste seriene i europeisk fotball får muligheten til å konkurrere i enten Champions League eller Europaligaen. Hvis kun NFF innfører et lønnstak vil dette svekke konkurranseevnen til for eksempel Rosenborg når de er ute i Europa, noe de neppe er interessert i.

*Hvorfor bør norske fotballklubber i de to øverste divisjonene vurdere å endre eller supplere med en ny styringsmodell, og hvilke styrker og svakheter knytter seg til den nye modellen?*

Det å endre styringsmodell i organisasjoner generelt er som regel en stor forandring. Å endre tankesett og rutiner kan være en omfattende og tidkrevende prosess. Det er flere ulike årsaker til at Beyond Budgeting kan bidra til en bedre styring av den økonomiske delen i fotballklubber, da den omfatter en mer helhetlig tenking, og lettere tilpasses de stadige endringer som skjer i omgivelsene. Dette sammen med flere negative sider ved budsjettet som styringsverktøy kan skape interesse for å prøve nye måter å tenke på rundt styringsprosessen. Det viktigste i en endringsprosess er at ledelsen ser behovet for endring. Det kommer selvfølgelig også an på i hvor stor grad man bruker budsjettet. Blir det brukt som et hjelpemiddel til planlegging og for å få en oversikt, eller med fokus på ekstrem budsjettstyring?

### **Endring i omgivelsene**

Det skjer stadig endringer i omgivelsene, og i løpet av de siste årene har det skjedd gradvis store endringer i næringslivet generelt og gjennom globalisering. Konkurransen blant fotballklubber blir sterkere, i tillegg til endringer i markedet og omgivelsene. Når det skjer mange endringer

på kort tid er det viktig å kunne tilpasse seg hurtig for å være konkurransedyktig. Budsjettet har fått mye kritikk da det kan være utdatert innen få måneder etter at det har blitt utarbeidet. Det hindrer rask respons, skaper høye kostnader i tillegg til at det har for mye fokus på detaljer (BBRT, 2013b). Når det skjer endringer fra måned til måned slik det gjør i fotballklubber, kan et detaljert budsjettssystem være lite effektivt og lite verdifullt som styringsverktøy.

### 5.5 NFF og de 7 måleparameterne

- Totalkapitalrentabilitet
- Resultat før skatt
- Bærekraftig resultat
- Personalkostnader
- Arbeidskapital i prosent av omsetning
- Likviditetsgrad 1
- Egenkapitalandel

Dette er begreper som de fleste som har kjennskap til økonomi kjenner til. Det er mye fornuft i disse måleparameterne, men de baseres på et budsjett og det er ting som er lette å måle. Problemet er om de måler de riktige tingene, da de kun måler finansielle størrelser, uten noen form for relativ tankegang. Dette er litt kunstig for en fotballklubb, og det kan stilles spørsmål ved om alle disse er hensiktsmessige. Slik situasjonen er i norske fotballklubber i dag tyder mye på at de ikke fungerer, og at bruk av relative KPIer og ikke- finansielle nøkkeltall bør være noe som blir brukt mer, eventuelt som et supplement.

Å ha totalcapitalrentabilitet før skatt kan være et fornuftig måltall for en bedrift som er ute etter å skape verdier for sine aksjonærer, men ettersom de fleste fotballklubber styrer mot et nullresultat, vil avkastningen på totalkapitalen være et lite hensiktsmessig mål. De som er inne og bidrar med kapital er ikke nødvendigvis ute etter en direkte avkastning på den investerte kapitalen, men heller profileringseffekten det innebærer å bidra til den lokale fotballklubben. NFF er med disse finansielle måleparameterne altfor opptatt av avvik, og at det skal tas utgangspunkt i fjorårets tall. Det brukes en del tid på å rapportere disse tallene, og et mindre fokus på finansielle nøkkeltall ville gitt klubbene mer tid til å fokusere på strategier og handlingsplaner. Hvis NFF ikke hadde vært så opptatt av de finansielle nøkkeltallene, hadde dette frigitt mer tid til verdiskapende aktiviteter. Disse målene blir mål i forhold til regnskapsåret, hvor NFF har 12 måneders krav på budsjett, mens UEFA har 18mnd. I tråd

med Beyond Budgeting ville det vært mer hensiktsmessig å målt klubbene i de månedene det faktisk er sesong, da det er disse månedene mesteparten av verdiskapningen skjer.

Måleparametret relatert til personalkostnader er greit å ha kontroll på, da de ikke vil klare å opprettholde et for høyt utgiftsnivå over tid på denne posten. Den bør som tidligere nevnt ikke overstige 50 % av omsetningen fratrukket inntekter fra spillersalg.

## 5.5 Implementering av ny styringsmodell

Det å rette fokuset mot en mer helhetlig styringsmodell, med mindre fokus på detaljerte budsjetter kan hjelpe fotballklubbene til å styre mer effektivt. Desentralisering og en dynamisk prosess vil stå sentralt i denne modellen. Beslutningsprosessen og avgjørelsene ønskes på et lavere nivå hvor man slipper å operere med detaljerte avgjørelser fra ledelsen. De fleste av klubbene vi har vært i kontakt med bruker rullerende prognoser som styringsverktøy i tillegg til budsjettet, og med prognosestyring øker hastigheten på responsen betydelig sammenlignet med tradisjonell budsjettstyring.

### 5.5.1 utfordringer og svakheter ved den nye styringsmodellen

NFF sitt krav til budsjettering vil være en utfordring i forbindelse med en eventuell endring av styringsmodell. Selv om klubbene må utføre de nødvendige handlinger i forhold til kravene som er satt, trenger de ikke å bruke unødvendig mye tid og ressurser på budsjetteringen utover dette. Det å supplere bruken av budsjettet med en helhetlig styringsmodell kan være en mulig løsning.

*“Vi er delt inn i avdelinger, både store og små, og ut ifra dette budsjetterer vi på de ulike avdelingene og sammenstiller til ett budsjett. Vi får flere personer til å passe på sine kostnader, men kostnadene er der jo uansett om en går over budsjettet eller ikke. Vi prøver å synliggjøre alle kostnader og inntekter og finne ut hvilke risikoer som er på hver enkelt post”* Økonomiansvarlig, IK Start

Denne kommentaren reflekterer noe av hovedfokuset til Beyond Budgeting, hvor beslutninger blir tatt på lavere nivåer og gjennom en dynamisk prosess. Det å implementere denne modellen for en fotballklubb er likevel mer utfordrende, da klubben har mange personer med hovedfokus på det sportslige. Beslutninger blir ofte da tatt på bakgrunn av dette, og ikke den økonomiske situasjonen klubben er i.

*”Vi er totalt 7 stk som er involvert i økonomistyringen. 6 avdelingsledere og 1 som har ansvar for administrasjonsbudsjettet (meg), så finnes det andre som har sponsorbudsjettet og billettbudsjettet...”* Økonomiansvarlig, IK Start

Beyond Budgeting som styringsmodell har mange styrker, men det finnes også noen svakheter som man bør være klar over. Modellen er mer krevende å forklare i motsetning til budsjettet. Budsjettet er forholdsvis enkelt å forholde seg til, da det handler om å komme opp med krav som skal oppnås til neste år. Ved bruk av rullerende prognoser rulleres det flere ganger i løpet av året, noen ganger også månedlig og dette krever endret tankegang. Det at modellen er mer krevende å forstå trenger ikke være en svakhet, men mer en konsekvens av modellen. Den kan være en svakhet på den måten at organisasjonen ikke klarer å få med folk på tankegangen, spesielt for fotballklubber og organisasjoner generelt med lange tradisjoner for budsjettstyring. Det er likevel naturlig å tro at tankemåten rundt denne modellen kan synke inn etterhvert, og at flere vil se behovet for en endring i styringsprosessen.

*“Her bruker vi løpende rapportering hver andre på måned opp mot andre avdelinger og resultat mot budsjett. Vi budsjetterer månedlig, og ut ifra dette blir det laget ett likviditetsbudsjett.”* Økonomiansvarlig, IK Start

Ved spørsmål til økonomiansvarlig i IK Start om modellen Beyond Budgeting var kjent fikk vi et nei. Etter å ha fortalt om Beyond Budgeting filosofien, spurte vi om dette kunne blitt brukt som et supplerende verktøy og bidratt til en mer helhetlig økonomistyring.

*”Ja, men samtidig så er jeg en person. Det vil være lettere å bruke dette verktøyet i en større organisasjon.”* Økonomiansvarlig, IK Start

Tanken ved bruke Beyond Budgeting som styringsverktøy er å se fremover, og å kunne lære av omgivelsene rundt istedenfor å kun følge opp det som har skjedd gjennom budsjettet. Det skal tas hensyn til ting som skjer underveis. Budsjettet kan noen ganger føre til rigiditet i beslutningsprosessen fordi man blir veldig knyttet opp mot det og man kan kanskje ikke foreta det som er ønskelig (Hoff, 2004).

### 5.5.2 Forslag til IK Start

Det er klart at det er vanskelig å gi frie tøyler til ansatte når økonomien stram, og forskjellige ledernivå får dermed en begrenset sum til sin rådighet. Dårlig økonomi i klubben kan også føre til at den opprinnelige summen reduseres ytterligere, og dette vil nok oppfattes negativt av den enkelte leder. I den posisjonen klubben er per dags dato vil gjøre det vanskelig å innføre Beyond Budgeting filosofien, men når klubben har oppnådd en tilfredsstillende økonomi kan bruk av denne filosofien bidra til å nå nye høyder.

For at IK Start skal bedre sin økonomiske tilstand gjennom Beyond Budgeting er det viktig at de har noen mål å styre mot. Dette kan være både finansielle og ikke-finansielle måltall. I lys av Beyond Budgeting teorien bør disse måltallene, eller KPIene som det ofte kalles, være relative. Det vil si at disse målene ikke er fastlåste, men at IK Start heller måler seg mot de andre klubbene i tippeligaen. Et mål å styre mot kan for eksempel være hvor mange tilskuere de må ha på hver hjemmekamp for å gå i balanse. På denne måten kan de hele tiden se hvor langt foran eller bak målet de er, og kan eventuelt prioritere midler til å iverksette tiltak for å få flere folk på kamp. Måltall for antall tilskuere er valgt, siden inntekter på kampdagen er en stor del av de variable inntektene for fotballklubber. Når de måler tilskuere på kamp må man også ta i betraktning hvilken del av sesongen de er i og hvilke kampdag det er. Dersom man på for eksempel på 16.mai, som blir betraktet som norsk fotball sin nasjonaldag, bare har like mange tilskuere som resten av året, vil dette regnes som en skuffelse. Informasjon om de har hatt nok belegg på en kamp i forhold til det de bør ha, må være klart i kort tid etter kampdagen, da denne informasjonen er svært relevant for hvordan de må styre for å gå i balanse. Månedrappporter blir mer en bekreftelse av hvordan måneden har vært, heller enn informasjon å styre etter.

En annen KPI som kan være verdt å se på er antall tilskuere på sesongkort i forhold til andre klubber, da det å få tilskuere på sesongkort gir mer forutsigbarhet i inntektene. Et eksempel kan være å måle prosentvis andel av tilskuerne som på sesongkort i forhold til de andre klubbene. Det er et uttalt mål hos IK Start å få så mange som mulig på sesongkort. Derfor mener vi at dette er et viktig mål for dem, og noe de bør styre aktivt i forhold til. Gjennom å få en stor andel av tilskuerne på sesongkort, er klubben ikke avhengige av at de skal være inne i en god periode for at folk skal kjøpe billetter til kamp.



På kostnadssiden får vi inntrykk av at klubben har forholdsvis god kontroll og hoveddelen av kostnadene er rimelig faste. De to hovedelementene på kostnadssiden er spillerlønninger og leie av Sør-Arena. En ting IK Start kan gjøre med kostnadene på sikt er å prøve å få flere spillere over på kortere kontrakter, med deler av lønnen variabel. Denne variable delen av lønnen bør være knyttet opp mot lagets prestasjon, for eksempel hvor på tabellen de havner. Hvor de havner på tabellen er allerede en relativ KPI, noe som er i tråd med Beyond Budgeting filosofien. En ulempe med dette er som følge av Bosman-dommen at IK Start kan gå glipp av mulige overgangsinntekter som følge av at de kortsiktige kontraktene løper ut. Vi mener imidlertid at dette kan være en fordel for samtlige klubber i Norge og ikke kun IK Start, da dette reduserer konsekvensene av en eventuell bomsigering. Spillerne vil nok ikke være positive til dette, da dette ville medføre større usikkerhet med tanke på fremtidig inntekt. På bakgrunn av ovennevnte kan en KPI være at spillerlønninger ikke skal overstige 50% av den totale omsetningen. Dette er også i tråd med måleparameterne i det finansielle oppfølgingssystemet.

## 5.6 Avslutning

Vi startet innledningsvis med en kort presentasjon av IK Start og Sør Arena. Deretter presenterte vi en kort regnskapsanalyse av blant annet totaløkonomi, inntektssiden og kostnadssiden. Videre så vi på IK Start sin finansielle risiko med fokus på likviditet, før funnene som kom frem av spørreundersøkelsene vi sendte ut til norske klubber ble presentert og diskutert. Vi analyserte videre intervjuet med sentrale personer i IK Start i lys av relevant teori og Beyond Budgeting filosofien. Videre diskuterte vi budsjettet i lys av de finansielle lisenskravene til NFF og hvor realistiske budsjettene som klubbene utarbeider er. Avslutningsvis så vi på de 7 måleparameterne til det finansielle oppfølgingssystemet i lys av Beyond Budgeting filosofien.

## 6 Avslutning

### 6.1 Konklusjon

Vi foretok en undersøkelse for å finne ut om norske eliteseriekubber hadde kjennskap til Beyond Budgeting, 66,7% av klubbene i de to øverste divisjonene i norske fotball hadde hverken kjennskap til eller hørt om modellen. Analysens funn og resultater viser at IK Start sliter økonomisk, og at de bruker mye tid på tradisjonell budsjettering, noe som er ressurskrevende i forhold til hvor hurtig de foreldes. Gjennom våre intervju med økonomiansvarlig i IK Start, daglig leder og styreleder i klubben, og sett i lys av de særegenheter som eksisterer i Tippeligaen, fremkommer det flere faktorer som medfører usikkerhet økonomisk sett og vi ser at det eksisterer betydelige styringsutfordringer. Både tippeligaen og obosligaen er upredikerbare ligaer, hvor det er vanskelig å forutse sportslige prestasjoner samt inntekter. Dette medfører en risiko for at man kan havne i en uønsket situasjon som medfører et press til å satse for mye, og man risikerer å havne i en ond sirkel.

Beyond Budgeting modellen vi har presentert for IK Start gjennom oppgaven har enkelte svakheter, som vi også har påpekt underveis, men gjennom samtaler med sentrale personer fra klubben samt diskusjonen rundt modellen tror vi dette er utfordringer som kan løses, og hvert fall skape et godt modellmessig rammeverk for implementering. I utredningen har vi ikke laget en fullstendig Beyond Budgeting modell, men heller presentert noen KPI'er basert på Beyond Budgeting filosofien. Dette gir IK Start noen klare mål å styre etter, noe det virket som de manglet på bakgrunn av intervjuene.

Selv om vi tror det kunne vært hensiktsmessig for IK Start å innføre Beyond Budgeting, mener vi at de utfordringene de står ovenfor når det gjelder økonomistyring i dag, samt deres økonomiske utgangspunkt vil gjøre en implementering vanskelig slik situasjonen er nå. Vårt inntrykk er at IK Start i dag har et kortsiktig fokus, og at organisasjonen rundt ikke er bygget for en fullstendig implementering. De økonomiske lisenskriteriene til NFF gjør det også vanskelig å implementere en fullstendig Beyond Budgeting modell, som diskutert tidligere i oppgaven.

Det er ulemper med både budsjettet og Beyond Budgeting, men det å bruke begge modeller for å utnytte styrkene i dem kan bidra til en mer effektiv og god økonomistyring. Budsjettet er kritisert for å være tungvint og tidskrevende, og når det samtidig er store svingninger i markedet

blir det behov for en hyppigere oppdatering. Budsjettet kan være et hjelpemiddel i forbindelse med planlegging og det å få en oversikt, men det er hele tiden en kamp mot detaljene som må føres, og dette er en stor svakhet. Beyond Budgeting krever et mer kontinuerlig fokus, og man ser hele tiden fremover og foretar vurderinger underveis.

Da det er så mye usikkerhet knyttet til budsjettering i fotball og da spesielt på inntektssiden, mener vi at elementer fra Beyond Budgeting kunne vært med på å forbedre driften hos fotballklubbene. Spesielt for å hjelpe dem med å få en mer fremtidsrettet styring kontra fortidsrettet som den er i dag.

Vi er ikke i tvil om at en større fokus på økonomistyring, gjennom å implementere et mer helhetlig styringsverktøy som Beyond Budgeting vil kunne bedre både legitimiteten og effektiviteten i klubbens økonomistyring. Et mer helhetlig styringssystem vil også øke fokuset på den økonomiske delen av driften samt øke klubbens troverdighet mot eksterne interessenter. Et mer helhetlig styringssystem vil også bidra til å samle klubben til å jobbe mot samme mål.

## 6.2 Mulige feilkilder

Utvalget i denne utredningen består av ansatte i Norske fotballklubber fra Tippeligaen og Obosligaen som i utgangspunktet skal ha kjennskap til styringssystemet i klubben. Samtidig kan det være noen av disse respondentene som ikke har tilstrekkelig kjennskap til styringssystemet og mangler forutsetninger for å besvare spørsmålet, og dette kan være en mulig feilkilde. Vi anser likevel dette som et lite problem, da de fleste svarene kom fra økonomiansvarlig i de ulike klubbene. I tillegg er funnene fra utredningen basert på én klubb, og vi mener at det hadde styrket oppgaven hvis vi hadde gjennomført flere dybdeintervjuer med andre klubber for å ha et sammenligningsgrunnlag.

Det ble også gjennomført dybdeintervju med sentrale personer i klubben, og en gjennomgående svakhet ved utredningen er mangelen på kunnskap om det å styre uten budsjett, da det er for lite erfaringer blant informanter og respondenter rundt denne tematikken. Følgelig kan dette gå utover oppfatningen av Beyond Budgeting- filosofien som i stor grad handler om kritikken av tradisjonell ledelse og styring. For eksempel kan spørsmål om personers meninger svekke validiteten, og vi har derfor forsøkt å spesifisere spørsmålene slik at det fremstår klart og tydelig hva forholdet gjelder. For å begrense dette problemet, har intervjuene forklart meningen bak de spørsmålene som kan virke uklare, og på den måten har rapporten sikret at respondentene i større grad svarer på det vi ønsker svar på.

### 6.3 Forslag til videre forskning

Utredningen er avgrenset til å se på én klubb, og det ville derfor vært interessant å gjennomføre en lignende studie på andre klubber for å se om det har en sammenheng med hva vi har funnet i denne utredningen. Det kunne også vært interessant å gjennomført denne studien innen ishockey og håndball som er de to andre store lagidrettene i Norge. Beyond Budgeting er en relativt ny styringsmodell, og mange organisasjoner bruker fortsatt budsjettering. På bakgrunn av dette kan det være interessant å utføre en lignende studie på et senere tidspunkt, for å se om det har skjedd noen endringer.

Et annet interessant tema kunne vært å gå mer i detalj, og studert NFF sine lisenskriterier i forhold til økonomistyringen. For eksempel gjennomført en studie på eliteseriekubbene med en serie intervjuer for å se hvilke holdninger de ulike klubbene har til lisenskriteriene.

## 7 Litteraturliste

- Bertheussen, B. (2011) ”Lønnsspiralen i fotballen, en gordisk knute?”. Magma, ss 74-79
- Bergstrand, J. Bjørnenak, T. og Boye, K. (1999) ”Budsjettering”. Cappelen Akademisk Forlag
- Bergstrand, J. (2009). “Accounting for Management Control”. Studentlitteratur AB
- Beyond Budgeting Round Table. (2013). “From Comand & Control to empower & Adapt”.  
Tilgjengelig fra: <http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bb-problem.html> [lest 13.03.2016]
- Beyond Budgeting Round Table. (2013).“What is the problem?” Tilgjengelig fra:  
<http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bb-problem.html> [lest 13.03.2016]
- Beyond Budgeting Round Table. (2016).”Beyond Budgeting Round Table and membership”.  
Tilgjengelig fra: <http://bbrt.org/what-is-beyond-budgeting/> [lest 19.02.2016]
- Bjørnenak, T. (2003) ”Strategisk økonomistyring – en oversikt”. Magma. Årgang 6, nr. 2
- Bjørnenak, T. og Kaarbøe, K. (2011). “Dynamiske styringssystemer – hva er det?” Magma –  
Econas tidsskrift for økonomi og ledelse, 2011 (5), s. 22-30.
- Bjørnenak, T. og Kaarbøe, K. (2013). “Beyond Budgeting – former, drivere og løsninger. Hva  
gjør bedrifter uten budsjetter?” I Fallan, L. og Nyland, K. (red.).(2013). Perspektiver på  
økonomistyring. Fagbokforlaget. Bergen, s. 223 – 240
- Bjørnenak, T. (2013) “Styringssystemer og lønnsomhet – En studie av norske sparebanker”.  
Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse (2013) s.31-36.
- Bogiages, G. (2004).”Dynamic budgeting focuses on the future” Accounting and Tax  
Periodicals . April,9–10
- Bogsnes, B. (2009a). ”Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance  
Potential”. John Wiley and Sons, Inc

Bogsnes, B. (2009b). "A journey Beyond Budgeting: Because the future ain't what it used to be", Gjesteforelesning, BE 418 Strategy Management, UiA

Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. Praktisk økonomi og finans

Bogsnes, B. (2015) – Gjesteforelesning i BE-418 (27.04.2015)

Boye, K. Bjørnenak, T. og Bergstrand, J. (1999) "Budsjettering". Cappelen Akademisk Forlag

Boye, K. Heskestad, T og Holm, E. (2004). "Kostnad- og inntektsanalyse", 8.utgave. Universitetsforlaget

Bryman, A. og Bell, E. (2007). "Business Research Methods" Oxford, 2. Utgave

Bunce, P. (2012). "The Leaders dilemma: How to build an empowered and adaptive organization without losing control". Beyond Budgeting Round Table". Tilgjengelig fra: [http://mixprize.com/sites/default/files/media/posts/documents/the\\_leaders\\_dilemma.pdf](http://mixprize.com/sites/default/files/media/posts/documents/the_leaders_dilemma.pdf) [lest 14.03.2016]

Busch, T. (1998) "Økonomistyring: Fokus på effektivitet eller legitimitet" TØH serien 1998, nr 12

Bystrøm, W. og Holm, M. (2010). "Budsjettet relatert til dynamisk styring – En casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS". SNF- Rapport nr.10/10

Bøthun, G. og Byermoen, T. (2009). "55 prosent lønnsvekst i eliteserien på to år". Tilgjengelig fra: <http://www.vg.no/sport/fotball/55-prosent-loennsvekst-i-eliteserien-paa-to-aar/a/575511/> [lest 26.01.2016]

Chen, C.-Y. Yang, Y.-F., Chen, C.-W., Chen, L.-T. & Chen, T.-H. (2010) "Linking the balanced scorecard (BSC) to business management performance: A preliminary concept of fit

theory for navigation science and management”. International Journal of the Physical Sciences, 5: 1296-1305

Dagbladet, tilgjengelig fra: <http://www.dagbladet.no/sport/2008/04/11/532222.html> [lest 27.01.2016]

Dietl, H. M., Franck, E. og Lang, M. (2008) “Overinvestment in Team Sports Leagues – A contest Theory Model” Schotish Journal of Political Economy, 55. 353-368

Dobson, S. og Goddard, J. (2011). "The Economics of Football" (2. utg.). Cambridge University Press

Eisenhardt, K. (1989). “Agency Theory: An Assessment and Review”. The Academy of Management Review, 14 (1), 57-74

Ekholm, B. og Wallin, J. (2000) “Is the Annual Budget Really Dead?”  
The European Accounting Review, Vol. 9

Fisher, L. (2002). ”Budgeting - one step beyond”. Accountancy 129

Fizel, J. (2006). "Handbook of Sports Economics Research". New York: M.E. Sharpe, Inc.

Franck, E. (2015) “Economics of sports HS15 Chapters A & B” University of Zürich

Gammelsæter, H. og Ohr, F. (2002) ”Kampen uten ball om penger, ledelse og identitet i Norsk fotball” Abstrakt forlag

Gammelsæter, H. og Jakobsen, S. (2007) ”Et tiår etter Bosman, konsekvenser for utviklingen av norsk toppfotball”. SNF arbeidsnotat nr. 07/07

Gammelsæter, H. (2009) “The Organization of professional football in Scandinavia” Soccer & Society Vol.10, May-July 2009, 305-323

Gammelsæter, H. (2010) "Institutional Pluralism and Governance in "Commercialized" Sport Clubs". *European Sport Management Quarterly*, 10, 569-595.

Gripsrud, J, Moe, H, Molander, A. og Murdock, G. (2010). "The idea of the public sphere: a reader". Lexington Books, Lanham, Boulder, New York, Toronto, Plymouth

Grønmo, S. (2004) "Samfunnsvitenskapelige metoder". Fagbokforlaget

Grønnevet, G. & Østergren, K. (2008). "Er budsjettstyring god økonomistyring?" *Praktisk økonomi & finans*, pp.57-64

Grønhaug, K. Hellesøy, O. og Kaufmann, G. (2003). "Ledelse i Teori og Praksis". Fagbokforlaget

Haka, S. og R. Krishnan (2005) "Budget type and performance – the moderating effect of uncertainty" *Australian Accounting Review* 15, 3-13

Hansen, S. Otley, D. og Van Der Stede, W. (2003). "Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective", *Journal of Management Accounting Research*, vol.15, pp. 95-116

Heskestad, T. (2015). Forelesning i BE-418 Strategisk økonomistyring, Universitetet i Agder

Hjelseth, A. (2006). "Mellom børs, katedral og karneval: Norske supporterers forhandlinger om kommersialisering av fotball. Bergen". Sosiologisk institutt, Universitetet i Bergen

Hoff, K. (2004) "Budsjettering – taktisk økonomistyring". 3 utgave, Universitetsforlaget

Hoff, K.(2009) "Strategisk økonomistyring". Universitetsforlaget

Hoff, K. og Holving, P. (2011) "Balansert målstyring: Strategisk virksomhetsstyring satt i system". Universitetsforlaget

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



Horngrén, C. Bhimani, A. Datar, S. M. og Foster, G. (2002) "Management and Cost Accounting" Prentice Hall, 2.utgave

Horngrén, C. Foster, G. Datar, S. M. Rajan, M. og Ittner, C. (2009). "Cost accounting: A Managerial Emphasis" Pearson Prentice Hall, utgave.13

Horngrén, C. Datar, S. og Rajan, M. (2012) "Cost Accounting A Managerial Emphasis". Pearson Prentice Hall

Ihle, M. (2015) "Om pengebruken er avgjørende, så ender tippeligaen slik" Hentet 17.02.16  
<http://www.dagbladet.no/2015/03/31/sport/fotball/tabeller/tippeligaen/budsjett/38489600/>

IK Start, tilgjengelig fra: [www.ikstart.no/history](http://www.ikstart.no/history) [lest 26.01.2016]

IK Start, tilgjengelig fra: <http://www.ikstart.no/league-stadium/article/1xde0cwuiauf11tewl9e7f45nh/title/live-match-centre/matchID/1237066/> [lest 27.01.2016]

IK Start, tilgjengelig fra:  
<http://www.ikstart.no/history/article/y9q8p2m9zcxn18b5mh9kgq3wg/title/historikk-den-spede-begynnelse> [lest 26.01.2016]

IK Start, årsrapport med årsregnskap 2012-2015

IK Start, årsregnskap med noter 2012-2015

Jacobsen, D. (2005) "Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode". 2.utgave, Høyskoleforlaget

Jacobsen, D. og Thorsvik, J. (2007) "Hvordan organisasjoner fungerer". 3.utgave, Fagbokforlaget.

Jensen, M. (2003). "Paying people to lie: the truth about the budgeting process". European Financial Management, 9(3), 379-406

Johannessen, A., Kristoffersen, L. og Tufte, P. A. (2005). "Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag" Oslo: Abstrakt, 2.utgave

Johnson, H. T. og Kaplan, R. S. (1987). "Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting". Harvard Business School Press

Kathawala, D. (1997). "An overview of benchmarking process: a tool for continuous improvement and competitive advantage". Benchmarking for Quality Management & Technology, Vol.4, issue 4 pp.229-243

Kaplan, R. og Norton, D. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance". Harvard Business Review, (January-February): 71-79

Kaplan, R. og Norton, D. (1996). "The Balanced Scorecard". Harvard Business School Press

Koberg, C. S. og Ungson, G. R. (1987). "The Effects of Environmental Uncertainty and Dependence on Organizational Structure and Performance: A Comparative Study". Journal of Management. Vol. 13 (4), 725-737

Kristiansand Avis, tilgjengelig fra: <http://www.kristiansandavis.no/?id=1854> [lest 26.03.2016]

Kvale, S. og Brinkmann, S. (2009). "Det kvalitative forskningsintervju". Gyldendal Norsk Forlag AS, 2.utgave

Maslow, A. (1970). "Motivation and Personality". New York, NY: Harper & Row

McGregor, D. (1960). "The human side of enterprise" New York: McGraw-Hill

Myers, R., (2001) "Budgets on a roll" Journal of Accountancy 192, 41–46

Neale, W. C. (1964) "The Peculiar Economics of Professional Sports: A Contribution to the Theory of the Firm in Sporting Competition and in Market Competition" The quarterly Journal of Economics, Vol 78, No.1. Oxford University Press

Neely, A., M. R. Sutcliffe, og H. R. Haynes, (2001), "Driving Value through Strategic Planning and Budgeting" Accenture, New York

Neely, A. Bourne, M. og Adams, C. (2003). "Better budgeting or beyond budgeting?" Measuring Business Excellence. 7(3), 22-28

Norges Fotball Forbund (2015). "Det finansielle oppfølgingssystem". Tilgjengelig fra: <https://www.fotball.no/Documents/Bilder/NFF/2015/NFF-nyheter/Klubblisens%20mediapresentasjon%201h2015.pdf>

Norges Fotball Forbund (2016) "Årsrapport 2015" Tilgjengelig fra: <http://www.fotball.no/Documents/PDF/Ekstranett/Retningslinjer%20klubblisens/Retningslinjer%20-%20Økonomi.pdf>

Nyland, K. og Østergren, K. (2008): "Økonomisk styring i helseforetak – avdelingslederens holdning til økonomiansvar". SNF-rapport nr. 06/08.

Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? Accounting, Auditing & Accountability. Journal, Vol.21 (2). Ss. 229-239

Rottenberg, S. (1956). "The Baseball Players' Labor Market" Journal of Political Economy (Vol. 64, No. 3), ss. 242-258

Sandalgaard, N. (2013) "Environmental uncertainty and the use of budgets". Managing in Dynamic Business Environments: Between control and Autonomy". Edward Elgar Publishing, Incorporated, pp. 34-50

Saunders M., Lewis P. og Thornhill A. (2009). Research methods for business students. 5.utg. Prentice Hall

Sekaran, U. og Bougie, R. (2013) "Research Methods for Business". 6 utg, John Wiley & Sons, Inc.

- Sending, A. (2009) "Økonomistyring 1". Fagbokforlaget Vigmostad et Bjørke AS.
- Sloane, P. J. (1971). "The Economics of Professional Football: The Football Club as a Utility Maximiser". *Scottish Journal of Political Economy* (Volume 18, issue 2), ss. 121-146
- Smith, M. (2003). "Research methods in accounting". London: Sage Publications
- Szymanski, S. (2010). "Football Economics and Policy". New York, Palgrave MacMillan
- Solheim, S. Winther, T. (2011) "Driftsregnskap og Budsjettering". Gyldendal Akademiske
- Travis, R. (2011). "Theory X/Y assumptions as predictors of managers propensity for participative decision making". *Management Decision*, 49 (5), 823-836.
- Wallander, J. (1995). "Budgeten: ett onödigt ont". Stockholm: SNS Förlag
- Wallander, J. (1999) "Budgeting – an unnecessary evil". *Scandinavian Journal of Management*, 15(4) pp.405–421
- Yin, R. K. (2014). "Case study research: Design and methods". Los Angeles, CA: SAGE.

# Vedlegg 1

Spørreundersøkelse vedrørende økonomiske styringssystemer

Hei,

Vi skriver masteroppgave om økonomisk styring i fotballklubber, og ønsker å vite hvilke styringsverktøy som blir brukt blant klubbene i tippeligaen og obosligaen.

Vi hadde satt pris på om dere kunne gi ett kort svar på hvilke økonomiske styringsverktøy dere bruker.

Fint om dere kan sende denne mailen videre til økonomi ansvarlig.

Trenger kun ett generelt svar på om dere bruker ett eller flere av verktøyene under?

- Tradisjonelt budsjett
- ABC kalkulasjon
- Balansert målstyring
- Benchmarking
- Rullerende prognoser
- Beyond Budgeting

*Med vennlig hilsen*

*Henrik Aabelvik og Lene Christin Telle*

*Masterstudenter UiA*

## Vedlegg 2

### Spørreundersøkelse vedrørende Beyond Budgeting

Hei,

I forbindelse med vår masteroppgave ved Universitetet i Agder, holder vi på med en undersøkelse om bruk av budsjetter/budsjettering og andre økonomiske styringsverktøy blant Norske fotballklubber.

Vi trenger kun et kort ja/nei svar på følgende spørsmål:

- Har du kjennskap om/ eller hørt om styringsfilosofien Beyond Budgeting?

*Med vennlig hilsen*

*Henrik Aabelvik og Lene Christin Telle*

*Masterstudenter UiA*

## Vedlegg 3

### Intervjuguide økonomiansvarlig IK Start

Intervjuguidene består av noen hovedspørsmål, og noen oppfølgingsspørsmål. Vi ønsker i utgangspunktet at informanten skal gi oss tilstrekkelig informasjon gjennom hovedspørsmål, men dersom vi føler at informanten ikke besvarer hovedspørsmålet godt nok vil vi også benytte oss av oppfølgingsspørsmål for å få en dypere forståelse av deres meninger og holdninger. Intervju nummer en med økonomiansvarlig ble utført ansikt til ansikt på Sør Arena, mens intervju nummer to med oppfølgingsspørsmål ble besvart via e-post.

1. Hva oppfatter dere i IK Start som en sunn finansiering og god økonomistyring?
2. Er dere opptatt av å nå budsjett, eller bruker dere benchmarking?
3. Hvor mange personer er involvert i økonomistyringen?
4. Hvor meningsfullt mener du budsjetter er for en fotballklubb?
5. Det du sa om at dere setter budsjettet i November og det var uvisst om dere kom til å rykke ned eller ikke, så vet vi at Mjøndalen hadde to ulike budsjetter klare, et for tippeligaen, og et for obosligaen. Gjorde dere dette også?
6. NFF har strenge krav til budsjettering, i hvor stor grad føler du at dette påvirker deres budsjettering, blir det gjort mest på bakgrunn av dette?
7. Har du hørt om styringsverktøyet ”Beyond budgeting”?
8. Etter å ha fortalt deg om Beyond Budgeting filosofien, tror du dette kunne blitt brukt som et supplerende verktøy og bidratt til en mer helhetlig økonomistyring?
9. I forhold til detaljgrad på budsjetteringen, så vil kanskje det man har utarbeidet forandre seg til neste måned.
10. Budsjetterer dere med spillersalg?
11. Har dere en del av lønnen som er variabel?
12. Har dere noen klart definerte mål, og har dere en strategi for hvordan dere skal nå disse?
13. Den økonomiske situasjonen i norske fotballklubber er generelt svak, tror du dette har en sammenheng eller at det er klubbspesifikke årsaker?
14. Hva slags styringssystem bruker dere, excel etc?

**Intervju 2:** Oppfølgende spørsmål vedrørende forrige intervju, dette ble besvart per e-post.

1. Du nevnte i forrige intervju at du har løpende rapportering hver andre måned mot andre avdelinger og resultat mot budsjett. Kan du utdype litt mer hvordan dette foregår og hvilket sammenlignings grunnlag?
2. Sammenlignes budsjettet mot perioderegnskapet?
3. Hvor realistisk mener du at budsjettet deres er?
4. Hvordan er balansen mellom fokus på det sportslige kontra det økonomiske?
5. Hvordan har byggingen av Sør Arena påvirket økonomien?
6. Merker dere noe til oljekrisen i forhold til sponsorinntekter?



## Vedlegg 4

### Intervjuguide daglig leder og styreleder

Har du hørt om filosofien Beyond Budgeting?

1. Den økonomiske situasjonen i norske fotballklubber er generelt svak, tror du dette har en sammenheng, eller kommer det av klubbspesifikke årsaker?
2. Har dere noen generelle tanker rundt budsjetteringsprosessen i fotballklubber? Utfordringer? Særegenheter?
3. Har deres noen eksterne interessenter som påvirker økonomistyringen, i så fall hvordan og hvilke?
4. Skaper lisenskravene til NFF noen konsekvenser for økonomistyringen? I så tilfellet hvordan?
5. Hvordan er balansen mellom fokus på det sportslige kontra det økonomiske?
6. Hvordan har byggingen av Sør Arena påvirket økonomien?
7. Merker dere noe til oljekrisen i forhold til sponsorinntekter?

## Vedlegg 5

### Refleksjonsnotat

Masteroppgaven er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen UiA, og er skrevet innenfor hovedprofilen Økonomisk styring. Oppgaven er en obligatorisk del av studiet, og utgjør 30 studiepoeng. Strategisk økonomistyring, og Beyond Budgeting spesielt er tema vi har funnet interessante, og derfor noe vi ønsket å fordype oss i. Vår interesse for sport gjorde at vi hadde lyst å undersøke disse temaene relatert til fotballklubben IK Start, og norsk fotball generelt. Studien fokuserer på relasjonen mellom det tradisjonelle budsjettet og en mer dynamisk styringsmodell, og er en casestudie av IK Start. Vi vil rette en stor takk til IK Start som har gitt oss tilgang til sin organisasjon og regnskapsmateriale, i tillegg til dybdeintervjuer med sentrale personer i klubben. Arbeidet med utredningen har vært interessant og lærerikt, og vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi tror kan være nyttig i årene fremover.

### Sammendrag

Mange ser på det å kvitte seg med budsjettet som utenkelig, men det er likevel noen som har valgt å styre uten budsjett, og har tatt i bruk en ny filosofi og styringsmodell, kalt Beyond Budgeting. Med denne oppgaven ønsker vi å undersøke hvordan den økonomiske styringen i fotballklubber i de to øverste ligaene i Norge foregår, og om den nevnte styringsmodellen kan bidra til en mer effektiv og god økonomistyring. Beyond Budgeting er en dynamisk styringsmodell som går bort ifra tradisjonell budsjettering. Det handler om desentralisering, delegering av ansvar og det å skape tillit mellom organisasjonens ansatte og avdelinger. Denne måten å styre på kan bidra til at viktige avgjørelser tas raskt og effektivt, samt at de tas av rette personer til rett tid. Vice President Performance Manager Development i Statoil, Bjarte Bogsnes, skriver at det handler mer om en filosofi hvor det legges større vekt på hvordan styringen utøves enn om hvilke verktøy som skal erstatte den tradisjonelle budsjetteringen.

Vi har samlet inn primærdata gjennom elektroniske spørreundersøkelser, hvor undersøkelsesutvalget er alle klubbene i to øverste ligaene, tilsammen 32 stk. Vi undersøkte hvilke styringsverktøy som blir brukt i de ulike klubbene, og fikk 27 svar, som tilsvarer en svarprosent på 84,4 %. I tillegg spurte vi det samme utvalget om de har hørt om, eller har kjennskap til Beyond Budgeting. Her fikk vi 26 svar, en svarprosent på 81,25 % og

resultatene tyder på at flesteparten verken har kjennskap til, eller har hørt om denne styringsmodellen. I tillegg har vi gjennomført dybdeintervjuer med sentrale personer i IK Start, og siden oppgaven tar utgangspunkt i budsjettet og kritikken mot dette, rettet vi undersøkelsen mot økonomisjef, daglig leder og styreleder i klubben. Dybdeintervjuene ble utført for å undersøke respondentenes holdninger og meninger på ulike områder innenfor temaet. Det at vi kun ser på én bransje og én enkelt klubb, gjør at vi ikke kan generalisere funnene våre.

Vi har presentert en kort regnskapsanalyse basert på tallmateriale fra IK Start de siste årene. Vi har sett på inntektssiden, kostnadssiden og likviditeten som blant annet har vært synkende for hvert år siden 2011. Klubben har en av Skandinavias flotteste arenaer, men denne står for nærmere 20 % av alle kostnader i klubben, og utbyggingen av arenaen har i stor grad påvirket økonomien. Sør Arena ble ferdigstilt til 2007-sesongen, og de totale bygge kostnadene kom på 400 millioner kroner, som var mye mer enn beregnet. Høye kostnader knyttet til arena, og lav publikumsoppslutning samt et sponsormarked som ikke er sterkt nok, gjør at det blir vanskelig å gå i balanse.

NFFs krav legger store føringer på økonomistyringen, og de har som nevnt ovenfor syv måleparametere som klubbene må styre etter. Alle disse er finansielle nøkkeltall uten noen form for relativ tankegang. Nøkkeltall er begreper som de fleste som har kjennskap til økonomi kjenner til, de baseres på et budsjett, skal være lette å måle, og kan være en fornuftig måte å holde kontroll. Utfordringen er å måle de rette tingene, og det kan stilles spørsmål ved om alle NFFs nøkkeltall er hensiktsmessige mål. Slik situasjonen er i norske fotballklubber i dag tyder mye på at de ikke fungerer, og at bruk av relative KPIer, og ikke kun finansielle nøkkeltall bør være noe som blir brukt mer, eventuelt i hvert fall som tillegg.

Gjennom våre intervju med økonomiansvarlig i IK Start, daglig leder og styreleder i klubben, og sett i lys av de særegenheter som eksisterer i Tippeligaen, fremkommer det flere faktorer som medfører usikkerhet økonomisk sett, og vi ser at det eksisterer betydelige styringsutfordringer. Både tippeligaen og obosligaen er upredikerbare ligaer, hvor det er vanskelig å forutse sportslige prestasjoner og inntekter. Dette medfører en risiko for at man kan havne i en uønsket situasjon som medfører et press i forhold til å satse over evne, og man risikerer å havne i en ond sirkel. Beyond Budgeting modellen har enkelte svakheter som vi har påpekt underveis, men gjennom samtaler med sentrale personer fra klubben samt diskusjonen

rundt modellen tror vi dette er utfordringer som kan løses, og at det er mulig å skape et godt modellmessig rammeverk for implementering. I utredningen har vi ikke laget en fullstendig Beyond Budgeting modell, men heller presentert noen KPIer basert på Beyond Budgeting filosofien som gir IK Start noen klare mål å styre etter.

Vi er av den oppfatning at det kunne vært hensiktsmessig for IK Start å innføre styringsmodellen Beyond Budgeting. Vi ser imidlertid at klubbens vanskelige økonomiske situasjon, samt deres utfordringer knyttet til dagens økonomistyring, vil vanskeliggjøre en slik implementering. Vårt inntrykk er at klubben i dag har et kortsiktig fokus, og at organisasjonen ikke er klar for en fullstendig implementering.

### **Internasjonalisering**

Ved en refleksjon rundt temaet internasjonalisering er ikke dette området veldig relevant i forhold til vårt casestudie av IK Start, da de spiller i en norsk liga, med regler fra NFF å forholde seg til. Temaet ”Beyond Budgeting” vekker internasjonal anerkjennelse, men tankegangen og reglene til NFF er i konflikt med denne filosofien. NFF tar utgangspunkt i UEFA sine regler internasjonalt, og har nok ganske like krav i forhold til budsjettering. Dette gjør at dersom IK Start hadde kvalifisert seg til spill i utlandet, Champions League etc, så hadde ikke dette åpnet for at de kunne styre uten budsjetter. Vi mener derfor at eksterne påvirkninger i forhold til internasjonalisering ikke er relevant for vårt casestudie av IK Start. Klubben blir likevel påvirket av internasjonalisering på noen måter, blant annet ved salg av spillere til utlandet. Det er ved spillersalg til utlandet at de virkelig kan tjene penger på det. I tillegg har fallet i oljepris påvirket alle bransjer, fotballen inkludert.

### **Innovasjon**

Innovasjon er heller ikke like relevant for et casestudie av en norsk fotballklubb. Det å tenke ”Beyond Budgeting” for en fotballklubb er derimot veldig innovativt, men dette går igjen til våre konklusjoner om at kravene fra NFF gjør dette vanskelig. NFF sine regler og måten de ønsker at fotballklubber skal styre på, er det motsatte av innovativt. Den ene innovasjonen vi har kommet frem til som kommer til å påvirke fotballen i de neste årene er utviklingen av «Virtual reality» (VR) teknologi. VR teknologi har allerede blitt tatt i bruk av ulike sportsklubber rundt omkring i verden. Hovedbruken av VR for sportsklubber vil være delt i to, på den ene siden kan VR teknologi gjøre det mulig for spillere å simulere situasjoner som

har skjedd i kamp uten at man nødvendigvis trenger 22 mann på trening. Den andre delen er at det gir tilskuere en ny plattform å se kampene på. I stedet for at man drar på stadion, kan man få følelsen av å være på stadion i sin egen stue gjennom VR. I den amerikanske basketligaen NBA, har de allerede eksperimentert med å overføre kamper via VR teknologi. Det er knyttet både muligheter og trusler til denne teknologien. På en side, dersom man alltid fyller stadion, kan VR teknologi være med å at flere tilskuere kan få muligheten til å oppleve det at man er på stadion. Dersom man sliter med å fylle stadion og flere heller velger å se kampen via VR så blir det et substitutt til det å dra på stadion, noe som er negativt for klubbene.

### **Etikk og ansvar**

Budsjettet i seg selv kan føre til uønsket atferd blant ledere og avdelinger i organisasjonen. Enkeltpersoner blant annet, kan gi ledere insentiver til å tilpasse og justere resultatet slik at de kan oppnå en høyest mulig bonus. Dette gjøres blant annet ved å fremskyte kostnader dersom man oppdager at budsjettmål ikke oppnås. Budsjettmessige slakk blant ledere og mellomledere nevnt ovenfor er et annet problem, hvor inntekter underestimeres og kostnader overestimeres for å gjøre det lettere å oppnå budsjettmålet. Tradisjonelle bonussystem og enkeltbelønninger medfører hindrer insentiv til kunnskapsdeling, og det blir heller interne konkurranser som motstrider mot organisasjonens strategi og verdiskapning.

De fleste av problemene nevnt ovenfor ville vært unngått dersom organisasjonen kunne styre mer dynamisk, og ikke etter detaljerte budsjetter. Det at klubbene i noen tilfeller budsjetterer med spillersalg som ikke er 100 % sikkert at gjennomføres, er også et problem som gir et feilaktig bilde av klubbens økonomiske situasjon.