

LÆREBØKENE I BUDSJETTERING - HVOR GÅR VEIEN VIDERE?



TERJE BERG er høyskolelektor ved Handelshøyskolen BI. Han arbeider for tiden på med en doktorgrad innen økonomistyring ved NTNU, der han særlig ser på forholdet mellom teori og praksis. Berg har arbeidet nesten 15 år som økonomisjef før han begynte på BI. Har tidligere publisert i *Journal of Energy Markets* og *Praktisk økonomi og finans*.

SAMMENDRAG

Temaet for denne artikkelen er hvorvidt innholdet i norske innføringsbøker i budsjettering som blir benyttet ved BI, har endret seg de siste tjue årene, slik det ville være rimelig å forvente ut fra kritikken i vitenskapelige tidsskrifter og praksis. Studien finner at denne kritikken kun unntaksvis er innarbeidet i bøkene. Det sentrale i lærebøkene er primært å lære teknikker fremfor å problematisere potensielt uheldige sider ved budsjettene. Mulige årsaker til at det er slik, er diskutert med utgangspunkt i såkalt

management fashion-teori. En viktig forklaring kan være at det ikke foreligger tydelige alternativer til budsjetter. Videre er det norske bokmarkedet såpass lite at det kan være vanskelig å avvike fra den etablerte normen. Funnene gjør at vi vil utfordre forelesere til å være bevisst på om de ønsker å trene metoder, eller om de ønsker å medvirke til dypere forståelse hos studentene, og vi vil dessuten påpeke betydningen for forskere av å kunne kommunisere både med andre forskere og med praktikere.

INNLEDNING

Innenfor økonomifaget har det i en årrekke pågått en debatt om forholdet mellom teori og praksis: Er det samsvar mellom de temaene det forskes på og undervises i, og de behovene og ønskene bedriftene har? Det har i flere år også pågått en debatt om relevansen av styringssystemer basert på økonomisk informasjon, som kalkyler og budsjetter, en debatt som nå har blusset opp igjen (Bjørnenak 2010). Hvorvidt styringssystemene er relevante, henger gjerne sammen med i hvilken grad de bidrar til å understøtte beslutninger som sikrer bedriftenes konkurransekraft.

Gapet mellom teori og praksis dreier seg ofte om en opplevd avstand mellom forskning og praksis. Denne artikkelen bidrar til å belyse en sentral del av fundamentet i broen (Parker mfl. 2011) mellom forskningen og praksis, nemlig lærebøkene som benyttes i undervisningen. En studie (Brown og Guilding 1993), som rett nok er 20 år gammel, viser at læreboken er ansett for å være et av de viktigste pedagogiske verktøyene. Det

kan selvsagt komme av at lærebøker ofte anses for å representere den autoriserte kunnskapen innen et fagområde (Ferguson mfl. 2009). Imidlertid finner Brown og Guilding (1993) også at læreboken vektlegges mer innen regnskap og økonomistyring enn innen øvrige administrasjonsfag, og at det fra enkelte kritikere hevdes at læreboken brukes som en krykke for forelesere generelt, og at uerfarne forelesere gjerne blir rene tilretteleggere av boken (Ferguson mfl. 2010). Med dette som bakteppe er det viktig å rette et kritisk blikk mot lærebøkene. I denne artikkelen ser jeg derfor nærmere på et av de sentrale temaene innen økonomistyring nemlig budsjettering. Mer spesifikt handler dette om hvordan innføringsbøkene i budsjettering som har vært benyttet ved Handelshøyskolen BI (BI) siden 1990, har utviklet seg. I min analytiske tilnærming søker jeg støtte i teorien om spredning og popularisering av ledelseskonsepter, såkalt *management fashion* (Abrahamson 1991).

I det følgende kommer jeg kort innom debatten om teori og praksis og budsjettkritikken, før jeg gjennomgår

det analytiske rammeverket og essensen av de aktuelle bøkene. Deretter diskuterer jeg mulige årsaker til (manglende) endring i bøkene. Avslutningsvis kommer jeg inn på konsekvenser av den sene endringstakten i bøkene for praktikere, forskere og forelesere innen faget.

DEBATTEN OM TEORI OG PRAKSIS

Det er to hovedretninger innen de vitenskapelige tidskriftene i synet på et mulig gap mellom teori og praksis. Den ene retningen argumenterer med at bedriftene er i stand til å tilpasse seg selv uten at forskere behøver å bekymre seg for deres velbefinnende – økonomistyringsmetoder utvikles og blir gradvis institusjonalisert (Burns og Scapens 2000) i bedriftene. Økonomistyring anses for å være i kontinuerlig utvikling. En sentral representant for dette synet er Scapens (1994), som betegnede nok har kalt en av sine artikler om temaet «Never mind the gap».

Den andre retningen kan eksemplifiseres med Mitchell (2002), som hevder at verdien av forskningen innen et anvendt fag som økonomistyring bestemmes av i hvilken grad forskningen bidrar til å informere praksis. Mitchell (2002) illustrerer tre hovedretninger forskningen kan ta, og to av disse leder til bedriftene: (1) Forskningen blir direkte utformet av forskerne med tanke på praktisk anvendelse, (2) forskningen knyttes til praksis via undervisning, og (3) forskningen formidles i en lukket krets fra forsker til forsker. Min interesse er i denne sammenheng altså den retningen som går via undervisning. Selv om Mitchell skrev dette for ti år siden, finner Baldvinsdottir mfl. (2010: 81) det nødvendig å snakke om et «knowledge application gap». Denne artikkelen uttrykker fortsatt en viss bekymring for at forskningen skal falle inn i en lukket krets som består av kun forskerne selv. Dersom det er tilfellet, vil man kunne risikere at nye teorier og modeller er av liten relevans for lærebokforfatterne og i neste omgang praktikerne.

Debatten om samspillet mellom teori og praksis innen økonomistyring er altså ikke av ny dato, ei heller i Norge. Den har gjennom årene hatt ulike innfallsvinkler. Gjærum (1988) tar utgangspunkt i at det bør være en arbeidsdeling mellom forskere og praktikere: Forskerne skal levere akademisk undervisning hvor studentene trenes i generelle metoder, mens praktikerne, i kraft av sin miljøfortrolighet, er de som må ta beslutninger basert på metodene. På grunn av ofte komplekse problemstillinger og modeller som er basert

på neoklassisk økonomi, må studentene ifølge Gjærum trenes i integrasjon mellom fagområder, og på denne måten økes sannsynligheten for at praktikerne tar gode beslutninger. Høyskolene bør likevel ikke forsøke å produsere «gryteferdige kandidater» (Gjærum 1988). Gjønnes og Tangenes (2009) diskuterer hvilket læringsopplegg som best kan understøtte robust akademisk forankring, studentenes kritisk sans og kursenes praktiske relevans. I likhet med Gjærum påpeker de betydningen av integrasjon mellom fagområdene, og de tar spesielt utgangspunkt i innsikter fra strategi- og organisasjonslitteraturen som viktige supplement til den tradisjonelle økonomistyringslitteraturen. Fallan og Pettersen (2009) har gjennomført en studie blant et utvalg av tidligere økonomi- og administrasjonsstudenter, og rapporterer at studiene oppleves å være tilpasset den virkeligheten studentene møter. Det er riktignok mange som savner mer praktisk orienterte fag, men studentene bekrefter altså at undervisningen har en klar relevans med hensyn til virkeligheten. Schjølberg (2010) på sin side argumenterer for behovet for forskningsbasert undervisning på bachelornivå, og ikke bare på videregående nivå. Et av hans argumenter er at 95 % av norske bedrifter har mindre enn 19 ansatte. Økonomer i disse bedriftene er ikke nødvendigvis masterutdannet, men bør inneha breddekompetanse innen det økonomisk-administrative fagområdet. En økonom som arbeider i en slik bedrift, vil kunne bli faglig ensom. At vedkommende er trent i allmenngyldige modeller som kan omsettes i praktisk virke, må da kunne antas å være av stor betydning.

Felles for innholdet i disse artiklene er at undervisningen skal være forskningsbasert (et begrep som kan ha mange betydninger (Schjølberg 2010)), at studenter må trenes i å forstå teoriens forutsetninger og begrensninger, og at praktisk bruk av teoriene bør inkorporeres i undervisningen. Denne artikkelen vil altså se nærmere på om nyere forskning innen budsjettering er presentert i innføringsbøkene om emnet.

BUDSJETTKRITIKKEN

Budsjettering er blant de mest gjennomstuderte temaene innen økonomistyring. Forskningen på temaet er gjort med utgangspunkt i så vel klassisk økonomi som psykologi og sosiologi. Forskerne har studert nytten av å ha budsjetter sett opp mot øvrige styringsmidler, hvilke effekter budsjetter har hatt på stress og motivasjon og

dessuten potensielle interessekonflikter budsjettene måtte medføre, og i den forbindelse effekten på bedriftens beslutningsprosesser (Covaleski mfl. 2007). Kritikken som kommer frem, har i første rekke vært rettet mot budsjettens styringsmessige svakheter – hvordan budsjetter kan forårsake atferd som ikke er i tråd med bedriftens mål. Eksempelvis diskuterer Jensen (2003) hvordan kobling av belønningssystemer (og i særdeleshet relative prestasjonsmål) med budsjettene kan medføre at ansatte handler på tvers av organisasjonens mål, mens en diametralt annen innfallsvinkel er valgt av Armstrong (2011), som hevder at budsjetter i seg selv kan virke trakasserende på de ansatte. Det er skissert primært to hovedretninger for å bøte på problemene: enten (1) forbedre eksisterende praksis, eller (2) forlate budsjetter helt (Hansen mfl. 2003). Den retningen som ønsker å forbedre eksisterende praksis, er typisk basert på at det er manglende sammenheng mellom budsjetter og drift, mens den retningen som ønsker å forlate budsjetter helt, argumenterer med manglende konsistens mellom budsjetter og strategi. I en nyere artikkel ser Hansen (2011) på hvordan tre ulike budsjetteringsalternativer – rullerende budsjetter, aktivitetsbaserte budsjetter og *Beyond Budgeting* – påvirker prestasjonsmålingen i organisasjoner. Et av hovedfunnene er at av de tre alternativene er det rullerende budsjetter som har størst sannsynlighet for å bidra til gode belønningskontrakter. Ekholm og Wallin (2011) på sin side studerer sammenhengen mellom strategi og rullerende kontra faste budsjetter. De finner ingen indikasjoner på at det årlige budsjettet bør erstattes med for eksempel rullerende budsjetter. De foreslår snarere at disse to budsjettene bør supplere og ikke erstatte hverandre.

Flere studier viser at praktikere gjennomgående uttrykker en viss misnøye med tradisjonelle budsjetter. Grønnevet og Østergren (2008) finner at bedrifter som legger mindre vekt på budsjettstyring, oppgir å ha høyere kvalitet på den totale styringen, men det er fortsatt slik at budsjetter har en plass i styringspakken. Dette bekreftes også av en noe nyere norsk studie (Eriksrud og McKeown 2010): Bedriftene er ikke fullt ut tilfredse med budsjetter som styringsverktøy, men likevel oppgir 81 % av respondentene at de vil beholde eller kun gjøre mindre endringer i budsjettprosessen. Tendensen er den samme i USA og Canada: Libby og Lindsay (2010) oppgir at nær 4/5 av deres respondenter

benytter budsjetter til styringsformål, og av disse vil 94 % fortsette med det. Resultatene av disse studiene gir en indikasjon på status: Bedriftene mener at budsjettene kan forbedres, men akter likevel å fortsette å benytte seg av dem.

Et sentralt innlegg om praktikernes misnøye med budsjetter er Bogsnes bok om *Beyond Budgeting* (2009). I boken hevdes det at budsjettprosessen ikke klarer å fange opp endringer i omgivelsene, tar for lang tid, koster for mye og i begrenset grad bidrar til bedriftens verdiskapning. Budsjettene kan videre medvirke til opportuniste og redusere de ansattes motivasjon. Det er med andre ord hvordan budsjettene brukes, og hvordan bruken av dem påvirker atferd, som er det sentrale, og i liten grad det regnetekniske.

Jeg vil kort konkludere med at budsjettene behandles kritisk, men nyansert i forskningsjournalene. Vi finner til og med en presisering av at bruken av budsjettene må tilpasses den kompleksiteten bedriftene står overfor (Bergstrand 1998), og på grunn av denne kompleksiteten har bedriftene typisk en større styringspakke som utfyller budsjettene (Hansen mfl. 2003). Men forskningen gir ikke noen entydige svar. Tilstanden på området kan derfor karakteriseres som forvirrende (Ekholm og Wallin 2011). Det vi likevel vil kunne forvente å finne i lærebøkene, er uendrede regneteknikker, men økt vektlegging av atferdsmessige sider ved budsjettering – hva budsjettering bør brukes til, og hvilke formål det ikke bør tillegges – og dessuten supplerende verktøy.

EN MULIG FORKLARINGSMODELL

For å prøve å forklare noen av de prosessene som kan påvirke innholdet i lærebøkene, støtter denne artikkelen seg på teorier om spredning og avvising av moteretninger innen økonomi og ledelse, heretter benevnt med det engelskspråklige begrepet *management fashion* (Abrahamson 1991). Management fashion går i korte trekk ut på å forklare mulige årsaker til at organisasjoner tar i bruk eller forkaster innovative metoder og teknikker, det vil si noe som *oppfattes som*, men ikke nødvendigvis er bedre enn eksisterende løsninger. Jeg velger å benytte denne tilnærmingen, da budsjettet som har vært gjenstand for kritikk i flere tiår, vil kunne forventes å bli utfordret av alternative løsninger.

Abrahamsons rammeverk har fire perspektiver på hvorfor innovasjoner godtas eller forkastes. Jeg kommer tilbake til disse senere i artikkelen, men nevner hoved-

trekkene her: (1) Det gjøres objektivt sett rasjonelle valg, (2) det utøves tvang fra utenforliggende organer, eller man hopper på (3) moteretninger eller (4) døgnfluer. Nå kan det med rette argumenteres for at en lærebok ikke er en organisasjon, og at en slik innfallsvinkel ikke er den beste til å forklare *hvorfor*. På den annen side er bøkene i seg selv viktige institusjoner, og innholdet i bøkene vil kunne ses på som innovasjoner ved at de i den aktuelle konteksten representerer noe nytt. Videre vil lærebøkene påvirkes fra ulike hold: Konsulenter selger inn sine konsepter i markedet. Konseptene kan ha ulik levetid, og de kan være forbigående moteretninger eller døgnfluer, men så lenge det dukker opp nye konsepter som praktikere etterspør, vil det kunne medføre et press på innholdet i lærebøkene. En annen premissgiver som er sentral, er Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA). Selv om NRØA kun er et rådgivende organ, hersker det vel neppe noen tvil om at organets anbefalinger påvirker innholdet i lærebøkene, og at avvikende bøker «straffes» med redusert salg. Men det skal selvsagt ikke utelukkes at lærebøkene har det innholdet de har, basert på rasjonelle, effektive valg: Forfatterne fanger opp forskernes observerte svakhet ved eksisterende praksis og omdanner observasjonene til ny viten som undervises ved høyskolene.

Summen av disse overordnede faktorene som er beskrevet i korte trekk her, gjør altså at management fashion anses som et hensiktsmessig verktøy for å systematisere diskusjonen.

FREMGANGSMÅTE

Studieobjektet i denne artikkelen er bøkene som har vært benyttet i den grunnleggende innføringen i budsjettering på diplomøkonomstudiet, senere bachelorstudiet, ved BI siden 1990. Jeg har benyttet samtlige bøker i egen undervisning, men har nå lest dem på nytt med den kritikken som det har blitt redegjort for, for øyet. I presentasjonen av budsjettprosesser har jeg spesielt sett etter i hvilken grad kjent kritikk er diskutert. I det følgende gjør jeg kort rede for de etter min oppfatning viktigste forutsetningene bøkene bygger på. Jeg må presisere at formålet ikke er en *ex post* bokanmeldelse, men at gjennomgangen er en illustrasjon på den utviklingen som måtte ha funnet sted. Det er selvsagt en begrensning at det som bakgrunn for denne artikkelen kun har blitt sett på norske innføringsbøker benyttet ved BI, og at de samme forfatterne ikke er fulgt opp over

hele perioden. Det er derfor på mange måter utviklingen i pensumet ved BI som har blitt studert. Dette kan selvsagt karakteriseres som et bekvemmelighetsutvalg, men ved å velge litteraturen ved BI, fanger vi opp den utdanningsinstitusjon i Norge som årlig uteksaminerer flest kandidater innen økonomisk-administrative fag. Svært mange av disse studentene havner som produsenter og brukere av budsjetter når de kommer ut i yrkeslivet. Det er derfor interessant å se nærmere på om studentene innen et emne som anses som viktig, blir gjort i stand til å tilegne seg relevant kunnskap.

NAUG OG STI - BUDSJETTERING (1991)

Denne boken ble benyttet til og med 1998. Bokens grunnleggende holdning er at «Vi kan vanskelig tenke oss å gjennomføre en effektiv kontroll uten bruk av budsjetter i eller annen form» (Naug og Sti 1991: 54). Selv om tyngden av boken er rettet mot teknisk budsjettering, er to kapitler viet budsjetteringsprosesser og -metoder. Det blir blant annet påpekt at budsjetter *kan* brukes til å motivere bedriftens medarbeidere, men at det stiller visse krav til prosessen: Medarbeiderne må involveres, og målene som settes, må være realistiske. Det påpekes videre at budsjettarbeidet må være basert på kostnad-nytte-vurderinger, men «det at godt drevne bedrifter lager budsjetter, kan vi se på som et bevis på at slike bedrifter finner nytten av budsjettarbeidet overstiger kostnadene» (Naug og Sti 1991: 90). Det sentrale i boken er teknisk budsjettering, men det blir likevel bemerket at prosessen kan gi uheldige atferdsmessige utslag, selv om det sistnevnte problematiseres i beskjeden grad.

HOFF - DRIFTSREGNSKAP OG BUDSJETTERING (1998)

Denne boken ble benyttet i perioden 1999–2003. Bokens innledende kapittel om budsjettering påpeker tydelig at budsjetter er handlingsplaner som er omskrevet til tallmessige verdier, og at motiverte medarbeidere er en sentral forutsetning for plangjennomføringen. Det presiseres videre at kortsiktige planer og mål må være avledet av bedriftens strategi og langsiktige mål. Før den tekniske budsjetteringen gjennomføres, blir budsjettets ulike formål gjennomgått, uten at eksempelvis motivasjonsmessige effekter problematiseres. At prosessen fremstilles som rasjonell, kan illustreres ved følgende sitat: «Budsjettene sikrer at beslutninger treffes i sammenheng og ikke medfører at deler av

bedriften går i forskjellige retninger» (Hoff 1998: 316). Det presiseres at de som setter mål, må forplikte seg til målene, men det henvises til at det må utarbeides tiltaksplaner for hvordan og når målene skal nås, som en del av budsjettokumentet. Videre understrekes det at endringer gjerne tar lengre tid enn man tror.

Boken avrundes med en kort beskrivelse av rullende budsjetter/prognoser og balansert prestasjonsmåling. Det står for eksempel at bedrifter med svært sykliske markedsforhold kan dra nytte av denne typen oppfølging, og en annen årsak til styring ved balansert prestasjonsmåling kan være at tradisjonell budsjettoppfølging kan ha en manglende kobling med strategiske, ikke-økonomiske mål.

Kort oppsummert vil jeg hevde at på tross av koblingen mellom strategi, mål og budsjetter har også denne boken oppmerksomheten rettet mot teknisk budsjettering. Ulemper ved budsjetter blir i liten grad behandlet, men alternativer til tradisjonell budsjettering blir summarisk introdusert.

SENDING - DRIFTSREGNSKAP OG BUDSJETTERING (2003) OG SENDING, TANGENES OG GJØNNES (2007)

Jeg velger å se de to utgavene av boken under ett, men vil kommentere de endringene som ble gjort fra 2003-til 2007-utgaven. Bøkene ble benyttet i henholdsvis 2006-2007 og 2008-2009. (For konsistensens del ser jeg bort fra det mellomspillet bruken av en engelsklærebok i 2004 og 2005 representerte.)

«Budsjettet danner ryggraden i den økonomiske styringen av de fleste virksomheter. Det er imidlertid blitt vanlig å utvide budsjettene med stadig flere ikke-finansielle størrelser (tall i annet enn kroner), og dette blir i så fall også en viktig del av driftsregnskapet» (Sending mfl. 2007: 294). Budsjettet er altså det sentrale verktøyet i økonomistyringen. Nyere teknikker blir imidlertid omtalt i form av ikke-finansielle måltall og aktivitetsbasert budsjettering og rullende budsjetter. Det vies utførlig plass til å beskrive prosessen og koblingen mellom strategi og budsjett. Et rasjonelt syn er likevel fremtredende blant annet ved at termostatstyring benyttes som metafor. Videre sies det at budsjettprosessen kan ses på enten som en krig om ressurser eller som en samarbeidsprosess, hvor det fastslås at sistnevnte måte å se den på normalt gir best resultater, uten at forfatterne kommer inn på hvordan en god prosess kan oppnås, ut over at ledelsen må sørge for en

slik samarbeidsprosess. Videre påpekes det at toppledelsens entusiasme for budsjettet vil smitte over på resten av medarbeiderne.

Før den tekniske budsjetteringen gjennomgås, er det viet tre sider til ulike innvendinger mot budsjett og budsjettering, flere av disse er for øvrig de samme argumentene som benyttes av Beyond Budgeting-tilhengerne. Kapitlet innledes med å fastslå at den tradisjonelle budsjettmodellen står seg på tross av ulike faser med kritikk: Nye retninger «[...] har stort sett representert et krydder med kortidseffekt» (Sending mfl. 2007: 313). Kort oppsummert drives alle innvendinger tilbake, og essensen er at det ikke er budsjettet som sådan det er noe feil med, men bruken av det.

Andreutgaven av boken, den fra 2007, inkluderer et nytt kapittel om budsjettering med knappe ressurser basert på lineærprogrammering. I tillegg har den med et kapittel om fremveksten av alternative styringskonsepter. Dette kapitlet presenterer blant annet Beyond Budgeting-filosofien, og her står det at «Forfatterne av denne boken er tilbøyelige til å slutte seg til mye av kritikken mot det tradisjonelle budsjettregimet» (Sending mfl. 2007: 568). Dette utsagnet viste seg å indikere begynnelsen til et paradigmeskifte hos to av forfatterne. For øvrig var ikke disse to nye kapitlene pensum i det aktuelle faget.

Søkelyset er rettet mot prosess og teknisk budsjettering. Det levnes heller ingen tvil om at prosessen kan gi uheldige utslag, men disse er en konsekvens av mangelfull ledelse. For øvrige omtalen av nye styringskonsepter betydelig utvidet i 2007-utgaven, men presentasjonen er mer innspill enn forslag til normativ bruk.

SENDING - ØKONOMISTYRING 1 (2009)

Bokens kapitler om budsjettering dekkes av omtalen i forrige avsnitt, da de i praksis er identiske, med unntak av at budsjettering med knappe ressurser og alternative styringskonsepter er utelatt.

GJØNNES OG TANGENES (2012) - ØKONOMI- OG VIRKSOMHETSSTYRING

I løpet av arbeidet med denne artikkelen ble tidspunktet hvor studentene får sitt første møte med innføring i budsjettering, og dessuten pensum endret. Samtidig ble denne boken introdusert og tatt i bruk. Boken kan ses på som et radikalt skifte fra de øvrige bøkene som er omtalt ovenfor, ved at bruken av budsjetter, og ikke

budsjettering som sådan, underkastes et kritisk lys, og det diskuteres inngående hvordan budsjettet brukt som prognoseverktøy kan være fruktbart. Boken er nok p.t. den eneste i det norskspråklige markedet som har gjennomgått en så grunnleggende forandring. Det er verdt å merke seg at det allerede i 1994 (Kelly og Pratt 1994) ble etterlyst bøker som brøt radikalt med den eksisterende økonomistyringslitteraturen. I Norge tok det altså nærmere 20 år før det kom en slik bok.

OPPSUMMERING

Alle bøkene angir de samme formålene for budsjettet: planlegging, koordinering, kommunikasjon, motivasjon, ansvar, delegering, ressursallokering og oppfølging og kontroll. Det er nettopp flere av disse formålene som budsjettkritikken er tuftet på. Med et visst unntak for Sendings bøker, og ikke minst Gjønnnes og Tanges' nye bok, problematiseres i liten grad eventuelle uheldige effekter av disse formålene.

Oppsummert kan vi si at bøkene i all hovedsak har vektlagt det tekniske regnearbeidet. Det stemmer for øvrig overens med Bjørnenak (2003), som sier at de tradisjonelle lærebøkene vektlegger innøving av verktøy. Man har et rasjonelt utgangspunkt hvor uheldige effekter av budsjettering kan motvirkes eksempelvis ved utøvelse av ledelse. Det tradisjonelle neoklassiske økonomiske paradigmet blir ikke problematisert, noe som for øvrig også er vanlig i engelskspråklig litteratur (Ferguson mfl. 2006). Over tid har en viss utvikling funnet sted ved at nye konsepter nevnes, men de har ikke blitt utdypet i særlig grad, og de har heller ikke blitt fulgt opp med operasjonaliserende eksempler – inntil det nylig kom på markedet en bok som har anlagt en grunnleggende ny innfallsvinkel.

DISKUSJON

Lærebøker kan karakteriseres som normativ teori (Høgheim og Grønhaug 1997), det vil si som en redegjørelse for hvordan ting *bør* gjøres. Det innebærer at de skal kunne forventes å presentere ideelle tilnærminger til bedriftsøkonomiske beslutningsproblemer. Innholdet i lærebøker omtales også som *tradisjonsbundet viten* (Bjørnenak 1994). Lærebøkene må derfor kunne regnes for å være et sted der vi finner beste praksis basert på tilgjengelig kunnskap. På bakgrunn av det ovennevnte vil lærebøker kunne få en legitimerende effekt på det kunnskapsdomenet som behandles (Ferguson mfl.

2009). Spørsmålet blir dermed hvorfor forskning om budsjetterings svakheter kun i begrenset grad er innarbeidet i lærebøkene. Som vist av både Ax og Bjørnenak (2007) og Hansen (2006) er ikke lærebøker statiske, men ifølge Sending (2009) står de tradisjonelle metodene like sterkt som før.

En nærliggende logisk, men ikke vitenskapelig begrunnet årsak til at budsjettering i tradisjonell form fortsatt har sin sentrale plass, kan være at jeg ser på innføringsbøker, og at det her ligger en implisitt vurdering av at problematisering hører hjemme i videregående litteratur. En britisk studie (Ferguson mfl. 2010) finner at det er en utbredt oppfatning blant forelesere innen finansregnskap at prinsipper bør innlæres før problematisering finner sted, altså *hvordan før hvorfor*. Det kan skyldes, som påpekt av flere forskere (Kelly og Pratt 1994; Bjørnenak, 2003), at bøkene vektlegger innøving av metoder fremfor problematisering. Enkelte av respondentene til Ferguson mfl. (2010) begrunner imidlertid dette med at de ikke anser ferske studenter for å inneha intellektuelle evner til å problematisere. Hvorvidt dette er en utbredt oppfatning blant norske forelesere og lærebokforfattere innen økonomistyring, har jeg ingen formening om. Det norske lærebokmarkedet er imidlertid relativt begrenset i omfang, noe som gjør at det kan være vanskelig for nye forfattere å etablere seg. Dersom de eksisterende forfatterne har et grunnleggende positivt syn på tradisjonelle budsjetter og deres funksjon, vil også innholdet i bøkene kunne påvirkes av forfatterens syn.

Som beskrevet tidligere vil diskusjonen trekke på Abrahamsons (1991) rammeverk for spredning og avvisning av innovasjoner. Det første perspektivet Abrahamson (1991) anlegger, er *efficient-choice*. Det innebærer at en innovasjon forkastes eller aksepteres på bakgrunn av hva som gir best måloppnåelse. I vårt tilfelle handler dette om hvorvidt det lanseres styringsmodeller som rasjonelt sett oppfattes som å kunne erstatte budsjettet. Et ideal med hensyn til utviklingen av lærebøker kan da være en prosess der praksis utløser forskning, som i sin tur materialiserer seg i vitenskapelige publikasjoner, som i foreløpig siste instans gir normativ teori i form av oppdaterte lærebøker, som deretter danner grunnlaget for ny praksis, og som utløser ny forskning – noe som gjør at vi befinner oss i en «evig» prosess. Sett i sammenheng med vår studie betyr dette at forskernes observerte svakheter i forbindelse med eksisterende budsjettering blir publisert i vitenskapelige tidsskrif-

ter, noe som fanges opp av lærebokforfatterne, som i sin tur innarbeider observasjonene i bøkene, og som videre fører til at studentene tar med seg ny viten ut i bedriftene, og at ny praksis dannes.

En av Abrahamsons (1991) påstander (*proposition 2*) er imidlertid at en innovasjon vil bli forkastet dersom den vurderes til å være mindre egnet enn eksisterende løsning til å lukke et prestasjonsgap. La oss for eksempel anta at det noe upresise begrepet Beyond Budgeting (Bjørnenak 2010) kunne være et alternativ til tradisjonell budsjettering. I et slikt perspektiv vil årsaken til at Beyond Budgeting ikke har overtatt plassen til tradisjonell budsjettering, være at konseptet av lærebokforfatterne anses som mindre egnet enn tradisjonell budsjettering for bedriftene til å løse deres styringsmessige utfordringer. Nettopp det at begrepet ikke har et entydig innhold, vil klart medvirke til at det eksisterende praksisen anses som en bedre løsning. Som Strang og Meyer (1993) hevder: Ny praksis tas i bruk når den fremstår som mer effektiv enn alternativet, og den spres raskere jo mer standardisert konseptet er, hvilket altså ikke er tilfellet med Beyond Budgeting. Strang og Meyer (1993) påstår videre at spredning av nye ideer går raskere når aktørene er i samme kategori. I denne sammenheng kan det bety at lærebokforfatterne også publiserer vitenskapelige artikler. Så vidt artikkelforfatteren erfarer, holder de norske lærebokforfatterne seg til sitt domene (bøkene), hvilket kan være med på å hemme spredningen av nye konsepter til lærebøkene. Rent logisk sett er det også betimelig å spørre hvorvidt nyansatte uten videre klarer å overtale arbeidsgiveren sin til å endre styringssystem.

Det faktum av selve metodene for alle praktiske formål er uendret, kan også henge sammen med at mye av forskningen innen økonomistyring er rettet mot atferdsmessige forhold, og ikke mot den tekniske kjerne (Baldvinsdottir mfl. 2010). Dermed forsvinner det som Burns og Scapens (2000) beskriver som dualiteten mellom handling (forskning på tekniske problemstillinger) og institusjon (oppdaterte kapitler). Hva selve prosessen (det atferdsmessige) angår, skulle det altså ligge til rette for en slik dualitet – forskningen er kjent. Mye av økonomistyringsforskningen kritiseres imidlertid for å mangle praktisk relevans (se for eksempel Mitchell 2002 og Baldvinsdottir mfl. 2010), noe som kan være en årsak til at det ikke er påtrengende mange nyheter å innlemme i innføringsbøkene.

Abrahamsons (1991) neste perspektiv er det han omtaler som *forced-selection*. Som begrepet indikerer, dreier dette seg om at man av eksterne organer blir påtvunget nye løsninger. Innen finansregnskap vil man kunne være avhengig av et gitt innhold for å oppfylle krav til godkjent utdanning (Ferguson mfl. 2006). Økonomistyring er på sin side ikke obligatorisk for bedriftene. Det er likevel ansett for å være nyttig, og NRØA anbefaler eksempelvis at budsjettering bør være pensum. Dersom forfatter skal være i markedet for lærebøker, bør NRØAs anbefalinger langt på vei imøtekommes. Vi kan derfor snakke om at NRØA utøver indirekte tvang på lærebokforfatterne. NRØA er sammensatt av høyt kvalifiserte fagpersoner, og det er naturlig å anta at de er godt kjent med forskningsfronten. Vi kan da se for oss en prosess der NRØA legger føringer for lærebøkene samtidig som de i kraft av å være individer blir påvirket av forskningen (som de også utfører selv) og av praksis i form av hva som skrives i populærvitenskapelig sammenheng, og av hva de erfarer i sine uformelle samtaler med bedriftene. Abrahamson (1991) hevder gjennom *proposition 3 og 4* at ineffektive innovasjoner kan spres dersom mektige organer promoterer de nye løsningene. Vi kan imidlertid ha en indikasjon på det motsatte: Ineffektive løsninger til budsjettering har *ikke* støtte i NRØA, og blir dermed heller ikke påtvunget lærebøkene.

Abrahamsons (1991) to neste perspektiver er *fashion* og *fad*, fritt oversatt med mote/trend og døgnflue. En mulig prosess kan være følgende: Praktikernes ønsker omsettes til nye lærebokkapitler, om enn med forskningen som en viss modererende variabel. Det antas at forfatterne følger med i den akademiske litteraturen, og at denne fungerer som et filter mot at observert praksis umiddelbart omsettes til nye lærebokkapitler. Abrahamsons femte påstand (*proposition 5*) er at ineffektive innovasjoner spres dersom de kommer fra trendsettende nettverk. Abrahamson (1996) peker på fire hovedgrupper av trendsettere: massemedia, konsulenter, handelshøyskoler og guruer. Beyond Budgeting er som nevnt en av dagens trender som kunne tenkes å erstatte tradisjonell budsjettering. Det spesielle med Beyond Budgeting er at konseptet ikke kommer fra noen av disse fire hovedgruppene, men fra praktikere som Wallander (1994) og Bogsnes (2009). Det kan være en medvirkende årsak til manglende gjennomslagskraft: Lærebokforfatterne ønsker fullblods vitenskapel-

lighet (Abrahamson 1996) før de fullt ut introduserer nye konsepter. Vi ser likevel at Beyond Budgeting-bevegelsen har etablert sin egen organisasjon (se www.bbrt.org) og er i ferd med systematisk å utgi bøker og arrangere konferanser. Forordet i boken til Bogsnes er for øvrig skrevet av Robert Kaplan, som definitivt hører hjemme i flere av de trendsettende kategoriene. Det blir derfor interessant å følge denne utviklingen videre, selv om Bjørnenak (2010) p.t. refererer til lav spredning av Beyond Budgeting.

Ifølge Abrahamsons (1991) *proposition 6* vil eksisterende effektive løsninger kunne bli erstattet av mindre effektive løsninger dersom trendsetterne lanserer gjensidig utelukkende løsninger. Dersom vi igjen retter blikket mot Beyond Budgeting, vil det fremgå at denne løsningen ikke nødvendigvis utelukker tradisjonelle budsjetter. I Bogsnes' (2009) variant ble budsjettene erstattet av aktivitetsbaserte kalkyler (ABC) og balansert målstyring. Som Lindvall (2001) sier: Kalkyler og budsjetter er tett integrert, og dermed innebærer ikke dette nødvendigvis at det regnetekniske i budsjettene forlades, selv om vi for eksempel forlater formål som målsetting, oppfølging og kontroll. Videre tyder mye på at kritikken dreier seg om resultatbudsjetter, og ikke for eksempel likviditetsbudsjetter, som det er grunn til å anta at er av betydning for de fleste bedrifter. Sistnevnte bygger ofte på resultatbudsjettene, og det vil av pedagogiske hensyn være fornuftig å se disse to hovedbudsjettene i sammenheng. «Wallander-metoden» baseres i hovedsak på utstrakt bruk av benchmarking av kostnadsprosjenter mellom avdelinger, og i så måte får det regnetekniske mindre betydning.

Abrahamson (1996) hevder videre i sin *proposition 1* at et samfunn er mer mottakelig for trender når normene for rasjonelle fremskritt er sterke. Bjørnenak (1997) kan tolkes slik at det er indikasjoner på at slike normer er svakere i Norge enn for eksempel i Sverige. Det kan bety at moter har mindre gjennomslag i Norge enn i Sverige. På den annen side, den svenske læreboken til Ax mfl. (2007) inneholder en grundig diskusjon rundt budsjettproblematikken, samtidig som flere nye konsepter introduseres. Videre sier Abrahamsons (1996) *proposition 2* at utilfredsstilt etterspørsel etter nye metoder og teknikker typisk vil bli en trend dersom de promoterer av trendsetterne. Hva budsjetteringen angår, er det ikke teknikken som sådan som er under kritikk, men prosessen. Det er derfor ikke en utilfreds-

stilt etterspørsel etter nye teknikker. Økonomisk-administrativ utdanning er en mosaikk som er sammensatt av flere fagområder, som økonomistyring, finansregnskap, finans, markedsføring og ledelse. Det kan være slik at de atferdsmessige sidene av for eksempel budsjettering berøres i andre fagområder, som ledelse, og dermed er det heller ikke påkrevet å inkorporere dette i budsjetteringsfaget. Avslutningsvis fra Abrahamson (1996) kan vi vise til *proposition 5* og *7*, som hevder at trender vil spres mer i perioder hvor ledelsens forventninger ikke slår til (*proposition 5*), og det skjer gjerne i tider med nedgang i økonomien (*proposition 7*). Det må i den sammenheng bemerkes at norsk økonomi har opplevd omtrent kontinuerlig oppgang i den perioden vi har studert. Derfor kan behovet for å finne nye løsninger på budsjettproblemet ha vært opplevd som ikke å være påtrengende stort.¹

Det siste av Abrahamsons (1991) perspektiver er *fad*, eller døgnflue. Spredningen av slike døgnfluer kommer av forhold utenfor organisasjonen, og Abrahamsons påstander (*proposition 8* og *9*) er at tendensen til å imitere andre henger sammen med egenskapene til eksternt press og i hvilken grad demografiske forhold innvirker på presset. I vårt tilfelle kan dette være i hvilken grad lærebokforfatterne skjeler til hverandre. I det norske markedet er det to dominerende forfattere innen økonomistyring (Hansen 2006). Selv om det finnes og brukes utenlandsk litteratur, er det fra studentene et press om å benytte norskspråklig litteratur. Det vil kunne gi en spillteoretisk likevektstilstand hvor ingen av forfatterne tør å bryte ut og revidere budsjetteringen radikalt. Den som gjør det første trekket, kan risikere å miste markedsandeler, og etterfølgeren vil relativt raskt kunne omstille seg dersom endringen blir en suksess. Dette er i tråd med Gowthorpe (2008), som påpeker at forfatterne presses til konformitet i første rekke fra forelesere, og da i kraft av hvilken pensumlitteratur foreleserne velger. I tillegg vanskeliggjøres endring ved at forelesere typisk viser motstand mot å forandre pensum (Kelly og Pratt 1994). Følgelig kan det være at forfatterne avventer å introdusere nye konsepter til de er sikre på at de har bedre styringsmessige konsepter enn budsjett. Det blir derfor interessant å føl-

1. Det skal bemerkes at tradisjonell budsjettering synes å stå like sterkt eksempelvis i engelskspråklig litteratur, hvis flere land nok ikke har hatt samme økonomiske utvikling som vi har hatt her til lands.

ge med på hvilket fotfeste Gjønnnes og Tangenes (2012) får på bekostning av de øvrige forfattere.

AVSLUTTENDE KOMMENTARER

Artikkelen ble innledet med at vi så på forholdet mellom teori og praksis. Deretter så vi på det faktum at det er et gap mellom de vitenskapelige artiklene og mange av innføringsbøkene i budsjettering, og på hva årsakene til dette gapet kan være. Hvilke konsekvenser har så gapet for praktikere, forskere og forelesere innen fagområdet? Basert på diskusjonen over har vi en klar indikasjon på at det ikke umiddelbart er negativt at endringene i lærebøkene skjer for så vidt sakte. Det finnes ikke noe entydig alternativ til budsjettering, og økonomistudentene trenes i de atferdsmessige utfordringene i andre fag, som ledelse. Det kan snarere være positivt at lærebokforfatterne holder stand mot skiftende trender, noe Sending altså i sine bøker relativt ubeskjedent fremholder ved å omtale trendene som «krydder».

Mot en slik tilnærming i bøkene kan det imidlertid innvendes at mange studenter kun stifter bekjentskap med fagområdet gjennom dette innføringskurset. Spørsmålet blir da hva som fundamentalt sett er viktigst: hvordan budsjettere, eller hvilke problemer budsjettingen kan medføre. Vi kan imidlertid ikke besvare dette spørsmålet ut fra litteraturgjennomgangen alene, men vi vet at andre fag på generelt grunnlag kan diskutere for eksempel motivasjonsmessige sider ved budsjetter. Det er dermed også viktig å ta stilling til om det burde eksistert lærebøker i temaet som var utformet for henholdsvis utførere og brukere av budsjetter (Gowthorpe 2008). Som tidligere påpekt er det norske lærebokmarkedet relativt begrenset, slik at bøkene antakelig må ta høyde for begge deler. Spørsmålet blir også om vi som forelesere innen faget bør være fornøyd med å overlate disse viktige spørsmålene om svakhetene ved metodene til våre for øvrig gode kolleger innen andre fagområder. Vi skal, som også Wouters (2008) påpeker, være forsiktig med å undervurdere studentene våre, noe som også kan devaluere vårt eget fag. Der som ikke bøkene i tilstrekkelig grad oppfyller oppgaven som går ut på å besvare «hvorfor», bør vi som forelesere kanskje bidra med supplerende læringsaktiviteter, eksempelvis ved å problematisere budsjettets formål, noe som har vært foreslått av flere (Kelly og Pratt 1994, Ferguson mfl. 2009). Bruk av lærebok og forelesning kan med fordel være komplementære aktiviteter. Å utfylle

det vi som forelesere måtte oppleve som svakheter i bøkene, burde ikke være vanskeligere enn for eksempel å endre rekkefølgen på kapitler vi mener kommer i feil rekkefølge. Vi bør imidlertid stoppe opp noen ganger å vurdere om forelesningsrekken skjer av gammel vane (Bhimani 2008), og det samme gjelder med hensyn til fagets innhold. Som Ferguson mfl. (2010) avslutter sin artikkel med: Skal vi *trene* eller *utdanne* studentene?

Om det skulle vise seg at lærebokforfatterne forkaster *best practice*, bør praktikerne få kjennskap til dette gjennom andre kanaler enn lærebøkene. *Best practice* dreier seg i denne sammenheng om hvordan man kan benytte budsjettene på en bedre måte enn man gjør i dag. Det vil kunne være gjennom materiell som er spesifikt designet for bedriftene (Mitchell 2002), for eksempel presentert på seminarer beregnet på økonomisjefer og kontrollere. Men som Mitchell (2002) videre mener å ha belegg for: Mye forskning har primært interesse for andre forskere og vil dermed kunne befinne seg i en lukket sirkel. Tilbudet av denne typen faglig oppdatering kan dermed være begrenset. Dessuten vil kandidatene når de kommer i arbeid, kunne ha begrenset tid og begrensede ressurser til å oppdatere seg faglig, for eksempel gjennom *executive MBA-programmer*, selv om de ideelt sett nok skulle benyttet noe tid til etterutdanning.

Et annet moment som kan underbygge betydningen av alternative kanaler, er at endring kan ta uforholdsmessig lang tid. Burns og Scapens (2000) definerer sitt rammeverk *management accounting change* som en prosess som utvikles over tid, mer enn som å være et endelig produkt. Slik sett vil det også være naturlig å se på lærebøkene som noe som er i stadig utvikling, og det skal jo påpekes at budsjettkritikken er manifestert, selv om den ikke ennå har bidratt til radikale endringer av innholdet i lærebøkene. Langsom endring er ikke særegent for lærebøkene. Hansen mfl. (2003) drøfter blant annet om bedriftene beholder budsjettene av gammel vane. Men som Bjørnenak (1997) viser, tar det imidlertid tid fra lærebøkene endres, til ny praksis etableres. Vår diskusjon tyder på at det tar enda lengre tid fra forskningen materialiseres i lærebøkene, til den blir til ny praksis. Stivner prosessen med nødvendig fornying vil det være på sin plass med institusjoner som gir korrektiver til den tradisjonsbundne vitenen. Et alternativ kan være om forskere lever opp til det idealet Kasanen mfl. (1993) og Kaplan (1998) beskriver, hvor

forskere går ut i bedriftene og i samarbeid med dem utvikler nye løsninger som i sin tur konseptualiseres til ny teori. I den senere tid har Kaplan (2011) anbefalt at ansatte ved handelshøyskoler bør søke å kombinere undervisning for heltidsstudenter og undervisning for executive-studenter. Markides (2011) tar også til orde for det samme når han argumenterer for akademisk tospråklighet: Man skal som forsker kunne kommunisere både med andre forskere og med praktikere. Etter

mitt syn ligger man i så måte godt an innen økonomistyringsfaget i Norge. M

Jeg vil takke deltakerne på 6th Conference on Performance Measurement and Management Control, Nice, France 7th–9th September 2011 for nyttige kommentarer. Videre vil jeg takke fagredaktøren for bidrag til viktige presiseringer, og den anonyme fagfellen for gode forbedringsforslag.

REFERANSER

- Abrahamson, E. 1991. Managerial fad and fashion: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16(3): 586–612.
- Abrahamson, E. 1996. Management fashion. *Academy of Management Review*, 21(1): 254–285.
- Armstrong, P. 2011. Budgetary bullying. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(7): 632–643.
- Ax, C. og T. Bjørnenak. 2007. Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion. I T. Hopper, D. Northcott og R.W. Scapens (red.), *Issues in Management Accounting*. Prentice Hall, s. 357–376. Harlow.
- Ax, C., C. Johansson og H. Kullvén. 2007. *Den nya ekonomistyrningen*. Malmø: Liber.
- Baldvinsdottir, G., F. Mitchell og H. Nørreklit. 2010. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(1): 79–82.
- Bergstrand, J. 1998. Budget eller forecasting. *Praktisk økonomi og ledelse*, 13(1): 87–93.
- Bhimani, A. 2008. A commentary on 'The order of teaching accounting topics – Why do most textbooks end with the beginning?' *Accounting Education: An International Journal*, 17(1): 19–20.
- Bjørnenak, T. 1994. *Aktivitetsbasert kalkulasjon. Teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Bjørnenak, T. 1997. Conventional wisdom and costing practices. *Management Accounting Research*, 8(4): 367–382.
- Bjørnenak, T. 2003. Strategisk økonomistyring – en oversikt. *Magma* 6(2).
- Bjørnenak, T. 2010. Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma* 13(4).
- Brown, R.B. og C. Guilding. 1993. A survey of teaching methods employed in university business school accounting courses. *Accounting Education: An International Journal*, 2(3): 211–218.
- Burns, J., R.W. Scapens. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1): 3–25.
- Bogsnes, B. 2009. *Implementing Beyond Budgeting*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Covaleski, M., H. Evans, J. Luft og M. Shields. 2007. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. I C. Chapman, A. Hopwood og M. Shields (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, s. 587–624. London: Elsevier Ltd.
- Ekhholm, B.-G. og J. Wallin. 2011. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance and Accounting*, 38(1 og 2): 145–164.
- Eriksrud, M.S. og M.B. McKeown. 2010. Budsjettrevolusjonen lar vente på seg. Norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring. Masterutredning. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Fallan, L. og I.J. Pettersen. 2009. Økonomistyring – teoretisk praksis eller praktisk teori? *Magma*, 12(6): 41–48.
- Ferguson, J., D. Collison, D. Power og L. Stevenson. 2006. Accounting textbooks: Exploring the production of a cultural and political artifact. *Accounting Education: An International Journal*, 15(3): 243–260.
- Ferguson, J., D. Collison, D. Power og L. Stevenson. 2009. Constructing meaning in the service of power: An analysis of the typical modes of ideology in accounting textbooks. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8): 896–909.
- Ferguson, J., D. Collison, D. Power og L. Stevenson. 2010. The views of 'knowledge gatekeepers' about the use and content of accounting textbooks. *Accounting Education: An International Journal*, 19(5): 501–525.
- Gjørnum, P.I. 1988. Bedriftsøkonomi: Teori og praksis. *Beta 1*: 3–11.
- Gjønnes, S.H. og T. Tangenes. 2009. Regndans – eller dans på roser? *Magma* 12(1): 51–71.
- Gjønnes, S.H. og T. Tangenes. 2012. *Økonomi- og virksomhetsstyring*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Gowthorpe, C. 2008. A commentary on 'The order of teaching accounting topics – Why do most textbooks end with the beginning?' *Accounting Education: An International Journal*, 17(1): 27–29.
- Grønnevet, G. og K. Østergren. 2008. Er budsjettstyring god økonomistyring? *Praktisk økonomi og finans*, 23(4): 57–64.
- Hansen, S.C., D.T. Otley og W.A. Van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15: 95–116.
- Hansen, O.B. 2006. Utviklingen av modeller i lærebøker innen management accounting de siste 20 årene. *Magma*, 9(3).
- Hansen, S.C. 2011. A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2): 289–319.
- Hoff, K.G. 2003. *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Tano Aschehoug.

- Høgheim, S. og K. Grønhaug. 1997. Ideal og realitetar i budsjettering. Ei samanlikning mellom normativ teori og observert åtferd. *Tidsskrift for samfunnsforskning* 2: 231–251.
- Jensen, M.C. 2003. Paying people to lie: The truth about the budgeting process. *European Financial Management*, 9(3): 379–406.
- Kaplan, R.S. 1998. Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 89–118.
- Kaplan, R.S. 2011. Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2): 367–383.
- Kasanen E., K. Lukka og A. Siitonen. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, 5(1): 243–264.
- Kelly, M. og M. Pratt. 1994. Management accounting texts in New Zealand: The need for a paradigm shift. *Accounting Education: An International Journal*, 3(4): 319–329.
- Libby, T. og M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1): 56–75.
- Lindvall, J. 2001. *Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning til moderen verksamhetsstyrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Markides, C. 2011. Crossing the chasm: How to convert relevant research into managerially useful research. *Journal of Applied Behavioral Science*, 47(1): 121–134.
- Mitchell, F. 2002. Research and practice in management accounting: Improving integration and communication. *European Accounting Review*, 11(2): 277–289.
- Naug, T. og A.D. Sti. 1991. *Budsjettering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Parker, L.D., J. Guthrie og S. Linacre. 2011. Editorial: The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(1): 5–14.
- Scapens, R.W. 1994. Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3–4): 301–321.
- Schjølberg, O. 2010. Forskningsbasert undervisning i bedriftsøkonomi. *Beta* 2: 153–165.
- Sending, Aa., 2003. *Driftsregnskap og budsjettering*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Sending, Aa., T. Tangenes og S.H. Gjønnnes. 2007. *Driftsregnskap og budsjettering. Økonomi- og virksomhetsstyrning*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Sending, Aa. 2009. *Økonomistyring I*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Strang, D. og J.W. Meyer. 1993. Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22(4): 487–511.
- Wallander, J. 1994. *Budgeten – ett onödigt ont*. Stockholm: SNS Förlag.
- Wouters, M. 2008. The order of teaching accounting topics – Why do most textbooks end with the beginning? *Accounting Education: An International Journal*, 17(1): 3–14.