

MASTEROPPGAVE

Emnekode: BE304E

Navn: Mats Stolpen Bjørnvoll
Sindre Hammer Tjønnøy

Scenarioplanlegging i regnskapsbransjen: Hvordan har bruken betydning for dynamikken i styringssystemene?

En casestudie av Regnskap Norge

Dato: 25.05.2021

Totalt antall sider: 105

Abstract

The purpose of this study has been to investigate the significance of scenario planning for the dynamics of management control systems. Global reports indicating that small and medium-sized accounting firms are experiencing challenges in adapting to the environment, are the reason for this purpose. A relevant problem to highlight in this context could be the lack of dynamics, where this study considers the role of scenario planning.

The study is designed as a case study of the industry association for authorized accountants, Regnskap Norge, and has examined their experiences with scenario planning. Through a qualitative approach, data collection is based on semi-structured in-depth interviews.

Regnskap Norge has carried out an extensive scenario work based on interaction between the participants in workshops. This initiated learning processes that were both in terms of impact on mindset and organizational learning. These learning elements were integrated into the association's management control systems in various combinations. Such a mobilization provided a foundation for the dynamics to change and become more proactive in several ways, which has facilitated that Regnskap Norge can adapt before changes occur.

The study shows that scenario planning can represent a way to improve dynamics, which also can be a proactive form. In this way, the study suggests a greater spread of the tool among accounting firms, as the prerequisite for adapting to the environment may be better.

Forord

Denne oppgaven er skrevet innenfor profileringen økonomistyring, som siste del av Master of Science in Business ved Handelshøgskolen på Nord universitet. Oppgaven er en del av TRANSACT-prosjektet til Nord universitet, som ga inspirasjon til utforming av problemstillingen.

Vi ønsker å rette en stor takk til våre informanter fra Regnskap Norge som tok seg tid til å stille til intervju, og villig delte kunnskap og erfaringer med oss. Uten deres hjelp ville det ikke vært mulig å skrive denne oppgaven. Videre vil vi spesielt takke vår veileder, Anatoli Bourmistrov, for et godt samarbeid gjennom hele prosessen. Vi har hatt stor nytte av å ha deg som diskusjonspartner, og lært mye av dine gode innspill og refleksjoner. Du har fortløpende vært tilgjengelig, i tillegg til inspirerende og vist stort engasjement i veiledningen, noe vi setter veldig pris på.

Vi vil også takke våre venner og familie, som har støttet og motivert oss i gjennomføringen av denne oppgaven. Avslutningsvis, etter å ha jobbet sammen på samtlige gruppearbeid gjennom hele studieløpet, ønsker vi å takke hverandre for et godt samarbeid.

Bodø, 25. mai 2021

Mats Stolpen Bjørnvoll

Sindre Hammer Tjønnøy

Sammendrag

Formålet med studien har vært å undersøke hvilken betydning scenarioplanlegging kan ha for dynamikken i styringssystemene. Dette på bakgrunn av globale rapporter som indikerer at små- og mellomstore regnskapsbyråer opplever utfordringer med å tilpasse seg omgivelsene. Et relevant problem å belyse i den forbindelse kan nemlig være manglende dynamikk, ettersom det er en viktig forutsetning for å kunne håndtere omgivelser preget av høyt endringstempo. Styringslitteraturen har vært opptatt av at dynamikken i styringssystemene skal tilrettelegge for at selskaper reagerer raskt og tilpasser seg endringer som har inntruffet. Denne formen for dynamikk er følgelig viktig, men det kan også være avgjørende for selskaper å ha en mer proaktiv form. Dette for å kunne være i forkant og iverksette tiltak før endringer har funnet sted. Scenarioplanlegging, slik det beskrives i fremsynslitteraturen, kan bidra til å fange opp svake signaler i omgivelsene. Av den grunn kan verktøyet tilsynelatende ha potensialet til å forbedre dynamikken gjennom at den blir mer proaktiv. Hvis det er tilfellet kan en større utbredelse av scenarioplanlegging være hensiktsmessig i regnskapsbransjen, noe denne studien har forsøkt å finne ut av.

Studien er utformet som en caseundersøkelse av Regnskap Norge og har tatt for seg deres erfaringer med gjennomføring av scenarioplanlegging. Dette er bransjeforeningen for autoriserte regnskapsførere, som arbeider med å utvikle deres små og mellomstore byråmedlemmer for fremtiden. Gjennom en kvalitativ tilnærming er datainnsamlingen basert på semistrukturerte dybdeintervjuer.

Resultatene avdekket at Regnskap Norge har gjennomført et omfattende scenarioarbeid basert på interaksjon mellom deltagerne i workshoper. Dette iverksatte læringsprosesser som både var i form av innvirkning på tankesett og organisatorisk læring. Sistnevnte handlet om tre momenter som var at regnskapsfører fremover ville levere flere tjenester, viktigheten av å synliggjøre regnskapsførere og verdien av en bred involvering. De ulike læringsmomentene ble integrert i foreningens styringssystemer i ulike kombinasjoner. Konsekvensen var høyere interaktivitet, større strategiske grenser, tydeligere retning og aktiv formidling av verdier, samt flere ikke-finansielle indikatorer. Denne påvirkningen på foreningens styringssystemer ga et fundament for at dynamikken kunne endres til mer proaktiv på flere måter. Foreningens proaktive dynamikk ble gjenspeilet blant annet av at foreningen tilpasser kostnadsbildet basert på estimater til beslutninger om nye forretningsområder, diskuterer utfallsorientert prognose slik at problemstillinger dukker opp i tide og betrakter langsiktige drivere under planlegging. I

tillegg gir deres ikke-finansielle indikatorer føringer for fremtidig prestasjoner. Disse aspektene tilrettelegger for at Regnskap Norge kan tilpasse seg før endringer inntreffer.

Studien viser med dette at scenarioplanlegging kan representere en måte å forbedre dynamikken, hvor innføringen også kan omhandle en proaktiv form. På denne måten bidrar undersøkelsen til styringslitteraturen og taler for en større utbredelse av verktøyet blant regnskapsbyråer. Imidlertid indikerer studien også at det kan foreligge barrierer for en større utbredelse. Helt sentralt ved Regnskap Norge sin scenarioplanlegging var nemlig å omsette generelle fremtidstilstander til konkrete handlinger, noe foreningen fikk hjelp med fra et eksternt konsulentfirma. Det potensielle behovet for ekstern hjelp kan medføre at scenarioarbeid vil være vanskelig å prioritere for mindre byråer.

Innholdsfortegnelse

1.0 Innledning	1
1.1 Bakgrunn	1
1.2 Formål og problemstilling	4
1.3 Datagrunnlag	5
1.4 Begrepsavklaring	6
1.5 Oppbygning	6
2.0 Teoretisk referanseramme	7
2.1 Scenarioplanlegging	7
2.1.1 Den intuitive logiske metoden	10
2.1.2 Karakteristikker ved scenarioplanlegging	11
2.2 Styringsystemer	13
2.2.1 Simons (1995) - Levers of Control	15
2.3 Dynamikk i styringsystemer	19
2.3.1 Økonomistyringens utvikling	20
2.3.2 Bjørnenak og Kaarbøe (2011) - Ulike perspektiver for dynamikk	22
2.4 Modell for undersøkelsen	27
2.5 Oppsummering	28
3.0 Metode	30
3.1 Forskningsdesign	30
3.1.1 Casestudie	31
3.2 Forskningsmetode	32
3.3 Datainnsamling	33
3.3.1 Intervjuguide	34
3.3.2 Utvelgelse av informanter	34
3.3.3 Gjennomførelse av intervjuene	35
3.4 Analyse av data	37
3.5 Evaluering	37
3.5.1 Pålitelighet (reliabilitet)	38
3.5.2 Troverdighet (begrepsvaliditet)	38
3.5.3 Overførbarhet (ekstern validitet)	39
3.5.4 Bekreftbarhet (objektivitet)	39
3.6 Forskningsetiske retningslinjer	40
4.0 Empiri	41
4.1 Empirisk kontekst	41
4.1.1 Presentasjon av regnskapsbransjen i Norge	41
4.1.2 Presentasjon av Regnskap Norge	44
4.2 Scenarioplanlegging i Regnskap Norge	46

4.2.1 Gjennomførelse og innhold	46
4.2.2 Erfaringer med å delta	51
4.3 Integreringen av scenarioplanlegging i styringssystemene	54
4.3.1 Trossystem	54
4.3.2 Begrensningssystem	57
4.3.3 Diagnostisk styringssystem	58
4.3.4 Interaktivt styringssystem	60
4.4 Endringen av dynamikk etter scenarioplanlegging	62
4.4.1 Dynamikk i kostnadsbildet	62
4.4.2 Dynamikk i verktøy	64
4.4.3 Dynamikk i tid	66
4.4.4 Dynamikk i fokus	68
4.5 Oppsummering	69
5.0 Analyse	72
5.1 Scenarioplanlegging i Regnskap Norge: Iverksatte læring	72
5.2 Integrering av scenarioplanlegging i styringssystemene: Påvirket alle styringsspakene	75
5.2.1 Trossystem	76
5.2.2 Begrensningssystem	77
5.2.3 Diagnostisk styringssystem	78
5.2.4 Interaktivt styringssystem	79
5.3 Endring av dynamikk etter scenarioplanlegging: En mer proaktiv form	80
5.3.1 Dynamikk i kostnadsbildet	81
5.3.2 Dynamikk i verktøy	82
5.3.3 Dynamikk i tid	84
5.3.4 Dynamikk i fokus	86
5.3.5 Linken mellom styringsspaker og dynamikk perspektiver	87
5.3.6 Dynamikk i sammensetningen av pakker	89
5.4 Oppsummering	90
6.0 Konklusjon	91
6.1 Undersøkelsens bidrag og praktiske implikasjoner	95
6.2 Forslag til videre forskning	95
Litteraturliste	97
Appendiks	102
Appendiks A:	102
Appendiks B:	103

Figurliste

Figur 1: Sammenligning mellom scenarioer og prognoser (Cornelius et al., 2005).

Figur 2: Faktorer ved utarbeidelse av scenarioer etter Shell-tilnærmingen (Øverland et al., 2015).

Figur 3: Levers of Control (Simons, 1995).

Figur 4: Modell for dynamikk i tid (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

Figur 5: Modell for dynamikk i fokus (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

Figur 6: Modell for undersøkelsen.

Figur 7: Organisasjonskart Regnskap Norge (tallene er ansatte i avdelingen).

Figur 8: Overordnet prosess for scenarioplanleggingen.

Figur 9: 12 drivere brukt til å utarbeide scenarioene.

Figur 10: Regnskap Norge sine scenarioer langs tre sentrale drivere.

Tabelliste

Tabell 1: Varighet av intervju med informanter.

Tabell 2: Generelle funn om styringssystemer.

Tabell 3: Funn om scenarioplanleggingens betydning for styringssystemer.

Tabell 4: Generelle funn om dynamikk og scenarioplanleggingens betydning.

Tabell 5: Sammenheng mellom scenarioplanleggingens formål og styringsspakene.

Tabell 6: Inndeling av dynamikk perspektiver.

1.0 Innledning

I denne studien skal vi undersøke om scenarioplanlegging kan representere en måte å forbedre dynamikken i styringssystemene og dermed være et nyttig bidrag til å løse utfordringene i regnskapsbransjen, som videre blir beskrevet. Innledningskapittelet skal forklare hvorfor vi har valgt en slik tilnærming og hvordan studien skal gjennomføres.

1.1 Bakgrunn

Den nyeste rapporten til IFAC (2018), basert på en global undersøkelse, indikerer at små- og mellomstore regnskapsbyråer opplever utfordringer på flere områder. Det inkluderer å imøtekomme teknologisk utvikling, rekruttere talenter, holde følge med reguleringer og avgjøre hvilke tjenester som skal tilbys. Flere faktorer tyder altså på at regnskapsbyråene har vanskeligheter med å respondere på trender og tilpasse seg omgivelsene. Problematikken ved denne utviklingen forsterkes av bransjens karakteristikk. Turbulens hevdes nemlig å være den nye normalen i regnskapsyrket, som vil befinne seg i en konstant endringstilstand (ACCA, 2012). En slik argumentasjon sammenfaller med studien til Frey og Osborne (2017), som vurderte sannsynligheten for automatisering i en rekke forskjellige yrker. Her ble regnskapsyrket plassert helt i toppsjiktet og konklusjonen var at yrket, slik det er kjent i dag, potensielt kan forsvinne. Richins et al. (2016) hevder derimot at regnskapsførere fortsatt kan skape verdier i en verden med stordataanalyse. Likevel vil det være nødvendig at regnskapsyrket forandres, ettersom nåværende forretningsmodeller kan bli utfordret (Richins et al., 2016).

Til tross for ulike oppfatninger om hvordan regnskapsyrket blir påvirket av endringer, så er det i stor grad enighet om at endringer vil finne sted (ACCA, 2012; Frey og Osborne, 2017; Richins et al., 2016). Dette gjør at de små- og mellomstore regnskapsbyråene kan ha et vanskelig utgangspunkt for fremtidig lønnsomhet og velstand. Et resultat kan være at disse etter hvert forsvinner, hvor store og globale regnskapsbyråer tar deres markedsandeler. Eventuelt at det utspiller seg mer digitale plattformløsninger, som overtar regnskapstjenestene. Det er følgelig usikkert om en slik skissert utvikling er positiv eller negativ, men et poeng som bør betraktes er at små selskaper foretrekker tjenester fra små byråer. En årsak er at det i mange tilfeller dannes langsiktige relasjoner basert på tillit (IFAC, 2016). Det kan være nærliggende å tro at store regnskapsbyråer vil ha en mer standardisert tilnærming ved sine tjenester, i motsetning til mindre byråer som kan prioritere å skreddersy til det enkelte selskap. Dette kan ha en innvirkning på selskapers prestasjon (Skærbæk og

Tryggestad, 2010), slik at en manglende lokal tilpasning kan svekke konkurransedyktigheten til små- og mellomstore selskaper. De fleste selskapene globalt er små- og mellomstore (IFAC, 2016), noe som illustrerer at det potensielt kan være uheldige konsekvenser for samfunnet.

Utfordringene i regnskapsbransjen kan bli alvorlige, og det kan følgelig være flere omfattende og sammensatte problemer som ligger til grunn. Et problem som kan være relevant å belyse er manglende dynamikk i styringssystemene. Søkelyset på dette problemet tar utgangspunkt i at omgivelsene endres (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Det har nemlig blitt et vedvarende aktuelt tema at verden endrer seg stadig raskere, og regnskapsbransjen er langt ifra det eneste som opplever turbulente omgivelser med tilhørende usikkerhet. Ifølge Friedman (2017) skyldes dette at endring er akselererende gjennom de tre kreftene globalisering, teknologi og klima. Disse kreftene akselerer hver for seg, samtidig som de fremskyver hverandre. I tillegg har uforutsette hendelser, som medfører store konsekvenser, en tendens til å inntreffe før eller siden.

For ledere kan det foreligge en betydelig utfordring i hvordan de skal styre virksomheter i disse omgivelsene. Det er følgelig ledere som er ansvarlig for å styre deres selskap, noe som gjøres ved å benytte styringssystemer. Dette for å veilede ansatte slik at deres atferd og beslutninger er konsistent med selskapets målsettinger, samt for å generere informasjon med strategisk relevans (Malmi og Brown, 2008; Simons, 1995). For å håndtere turbulente omgivelser kan det derfor være vesentlig å ha styringssystemer som tilrettelegger for at selskaper raskt skal kunne tilpasse seg endringer. En viktig forutsetning for å klare dette er at styringssystemene ikke er rigid og statisk, men heller er i bevegelse og dynamisk. Det er altså nødvendig å innføre dynamikk i styringssystemene (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

I styringslitteraturen har manglende dynamikk i styringssystemene vært et gjentakende tema, noe som kan understrekes av Relevance Lost-debatten og Beyond Budgeting. Begge er forankret på en kritikk av styringssystemene i henhold til omgivelser som endres, men med ulikt ståsted og dermed også med ulike løsninger (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Ved Relevance Lost ble styringssystemene kritisert for å ikke produsere relevant informasjon for beslutningstaking (Johnson og Kaplan, 1987). Løsningen innebar å introdusere en rekke ulike verktøy, slik som balansert målekort og aktivitetsbasert kalkulasjon. Innføringen av dynamikk var i dette tilfellet i selve verktøyene, hvor det handlet om å velge riktige verktøy for å løse ulike problemer (Bjørnenak, 2010). Beyond Budgeting baserer seg på en kritikk som er rettet

mot egenskapene til det tradisjonelle budsjettet (Bogsnes, 2009; Wallander, 1999). Løsningen ble å erstatte budsjettet med styringssystemer basert på Beyond-Budgeting prinsipper. Et vesentlig poeng er at det er ingen oppskrift for hvilke verktøy som bør benyttes, og det derfor mer sentralt hvordan verktøyene brukes (Bogsnes, 2012). Innføringen av dynamikk blir dermed også utenfor verktøyene til forskjell fra Relevance Lost-debatten. Dette kan for eksempel være ved å frigjøre seg fra kalenderåret eller skille mellom ambisjoner og prognoser (Bjørnenak, 2010).

Det foreligger altså ulike perspektiver av dynamikk og hva som bør være dynamisk er noe som endrer seg over tid (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Dette kan gjøre at det er komplisert for selskaper å innføre dynamikk i styringssystemene, noe som sammenfaller med en empirisk studie av Johanson og Madsen (2013). Manglende dynamikk ble nemlig ansett av norske selskaper som den største utfordringen ved utforming og bruk av styringssystemer (Johanson og Madsen, 2013). Dette tyder på at temaet fortsatt er gjeldende og at det er relevant å undersøke hvordan dynamikken kan forbedres, selv om det allerede har vært mye diskutert i styringslitteraturen.

For at undersøkelsen skal bidra med interessant kunnskap, vil det være vesentlig å avdekke en utforming som skiller seg fra den eksisterende litteraturen. I den forbindelse kan følgende sitat trekkes frem: «Dynamisk styring i betydningen bevegelse som følge av endringer er derfor ikke noe nytt» (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011, s. 23). Det siktes her til nevnte Relevance Lost og Beyond Budgeting, som har preget styringslitteraturen. Til tross for at dynamikk i styringssystemene har blitt vektlagt på forskjellige måter, så har altså tilnærmingen vært lik. Dynamikken skal tilrettelegge for at selskaper skal reagere raskt og tilpasser seg endringer etter de har inntruffet. Ved en ideell dynamikk i styringssystemene ville et selskap fungert som en «perfekt reaktor», som kontinuerlig reagerer sømløst på endringene i omgivelsene. For selskaper som opererer i usikre omgivelser vil denne formen for dynamikk være viktig, men begrensingen er at den er reaktiv.

Imidlertid vil det også være avgjørende for disse selskapene å ha en mer proaktiv form for dynamikk, som tilrettelegger for at de er i forkant og kan sette i gang tiltak før endringer inntreffer. Dette blir en annen tilnærming enn hva styringslitteraturen har fokusert på tidligere (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). For å ha en proaktiv form for dynamikk vil det være nødvendig å fange opp signaler om hva som kan bli betydelige hendelser i fremtiden. En

mulighet for å klare dette kan være å benytte et verktøy fra fremsynslitteraturen, nemlig scenarioplanlegging.

Ved scenarioplanlegging bygges det kunnskap om alternative fremtidstilstander, som medfører at usikkerhet blir en del av resonneringen. Dette kan stimulere strategisk tenking og hjelpe selskaper med å forberede seg på fremtidige begivenheter (Amer, Daim og Jetter 2013; Hiltunen, 2009). Karakteristikkene til scenarioplanlegging tyder på at en integrering av verktøyet i styringssystemene kan gi en mer proaktiv form for dynamikk. Dermed kan scenarioplanlegging potensielt være en måte å forbedre dynamikken. Ifølge Varum og Melo (2010) er det manglende empirisk forskning på bruk av scenarioplanlegging i selskaper, slik at det er uvisst om verktøyet faktisk har dette potensialet. Det er noe som gjenstår å undersøke, hvor konteksten er rettet til utfordringene i regnskapsbransjen.

1.2 Formål og problemstilling

Studien undersøker erfaringer med scenarioplanlegging i regnskapsbransjen, hvor formålet er å avdekke om verktøyet kan forbedre dynamikken i styringssystemene. Dette for å forstå om en større utbredelse av scenarioplanlegging kan være et nyttig bidrag for å løse utfordringene som bransjen opplever. Resonnementet baserer seg på at manglende dynamikk i styringssystemene kan være et problem bak disse utfordringene, hvor en forbedring kan gjøre at regnskapsbyråene har bedre forutsetninger for å tilpasse seg omgivelsene. Med dette som utgangspunkt har vi valgt følgende problemstilling:

Hvordan kan bruken av scenarioplanlegging ha betydning for dynamikken i styringssystemene?

For å besvare problemstillingen har vi formulert to forskningsspørsmål:

FS1: Hvordan integreres scenarioplanlegging i styringssystemene?

FS2: Hvordan endres dynamikken i styringssystemene etter integreringen av scenarioplanlegging?

Forskningsspørsmålene er utledet fra den teoretiske referanserammen og er utgangspunktet for en utviklet modell som anvendes i studien. Gjennom det første forskningsspørsmålet vil vi forsøke å redegjøre for hvilke styringssystemer som påvirkes av scenarioplanlegging og hvordan det gjøres. Svaret på det første forskningsspørsmålet vil legge et grunnlag for det

neste, som skal avdekke hvordan dynamikken endres som følge av scenarioplanlegging. Endringen av dynamikk vil relatere seg til utforming og bruk av styringssystemene, samt om det blir en mer proaktiv form.

1.3 Datagrunnlag

For å besvare vår problemstilling har vi undersøkt Regnskap Norge sine erfaringer med scenarioplanlegging. Dette er bransjeforeningen for autoriserte regnskapsførere, hvor omtrent 2500 regnskapsbyråer er medlemmer (Regnskap Norge, 2020a). Foreningen gjorde et omfattende scenarioarbeid i 2014, da det skulle gjøres en stor revisjon av strategien. Vi anså tilnærmingen til Regnskap Norge som hensiktsmessig, ettersom det var sannsynlig at scenarioplanleggingen hadde blitt integrert i styringssystemene. Dette på bakgrunn av Simons (1995) som hevder at selskaper må balansere fire styringspaker for å implementere strategi effektivt.

Et sentralt område for Regnskap Norge er å utvikle medlemmene sine for fremtiden (Regnskap Norge, 2020a), noe som tyder på at foreningen har en viktig rolle for at små- og mellomstore regnskapsbyråer skal klare å håndtere utfordringene som IFAC (2018) rapporten fremhever. En forutsetning for å kunne utvikle medlemmene kan en hevde er at foreningen selv har evnen til å være i forkant og proaktive overfor omgivelsene. Det krever at Regnskap Norge er fleksibel og kan foreta raskere justeringer. Trolig vil det derfor være viktig for foreningen å ha dynamikk i styringssystemene.

Et viktig poeng er at IFAC (2018) rapporten er kommet i etterkant av Regnskap Norge sin scenarioplanlegging. Derfor har vi forsøkt å ta stilling til om foreningen sitt scenarioarbeid har vært motvirkende til den negative trenden i en norsk kontekst. Dette ga oss overordnet to mulige vinklinger, hvor det første var at vår studie indikerer at betydningen har vært begrenset. Det kunne vært interessant, ettersom det vil være en motsetning til mye av fremsynslitteraturen som fremhever at scenarioplanlegging er nyttig for å håndtere turbulente omgivelser (Amer et al., 2013; Varum og Melo, 2010). Den andre var at scenarioplanleggingen har forbedret dynamikken i Regnskap Norge sine styringssystemer, som da kunne vært et argument som talte for en større utbredelse av verktøyet blant medlemmene.

Ved dette argumentet foreligger det en antagelse om at scenarioplanlegging i liten grad er tatt i bruk av små- og mellomstore regnskapsbyråer. Dette baserer seg på fremsynslitteraturen,

hvor forskning viser at bruken av scenarioer er positivt korrelert med selskapsstørrelse (Varum og Melo, 2010). I tillegg til indikasjoner gitt av Regnskap Norge, som følger medlemsmassen sin tett.

1.4 Begrepsavklaring

Det praktiske problemet som utledet vår problemstilling er, som vi har vært inne på, utfordringene til små- og mellomstore regnskapsbyråer. Rapportene til IFAC indikerer dette, men de opererer ikke med en standard definisjon på små- og mellomstore regnskapsbyråer. Det presiseres at definisjoner variere ut fra juridiske bestemmelser (IFAC, 2021).

Ifølge Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er det vanlig å definere selskaper med mindre enn 100 ansatte som små og mellomstore i Norge. Videre blir selskaper med 1-20 ansatte definert som små, og dermed selskaper med 21-100 ansatte som mellomstore (NHO, u.å.). Små- og mellomstore regnskapsbyråer er i seg selv små- og mellomstore selskaper, og derfor har vi valgt å følge NHO sine retningslinjer når vi omtaler disse begrepene.

1.5 Oppbygning

Oppgaven består overordnet av seks kapitler. I oppgavens neste kapittel presenteres den teoretiske referanserammen. Den består av undersøkelsens tre komponenter: scenarioplanlegging, styringssystemer og dynamikk. Disse er lagt til grunn ved utvikling av en modell for den videre undersøkelsen. I kapittel 3 beskrives oppgavens metodiske tilnærming, samtidig som valgene tatt underveis i forskningsprosessen drøftes. Innledningsvis i kapittel 4 presenteres den norske regnskapsbransjen og foreningen Regnskap Norge. Dette for å legge til grunn en kontekst som de empiriske funnene er tilknyttet. Videre i kapittelet beskrives funn strukturert langs de tre delkapitlene: scenarioplanlegging, integrering av scenarioplanlegging i styringssystemene og endring av dynamikk etter scenarioplanleggingen. I kapittel 5 analyseres empirien opp mot den teoretiske referanserammen for å besvare undersøkelsens to forskningsspørsmål. Kapittelet er inndelt i tre delkapitler på tilsvarende måte som kapittel 4. I kapittel 6 besvares undersøkelsens problemstilling ved å først oppsummere de to tilhørende forskningsspørsmålene. Kapittelet avsluttes med undersøkelsens bidrag og praktiske implikasjoner, samt forslag til videre forskning.

2.0 Teoretisk referanseramme

Basert på undersøkelsens problemstilling vil vi i dette kapitlet redegjøre for begreper, rammeverk og synspunkter fra både fremsynslitteraturen og styringslitteraturen. På denne måten vil vår teoretiske referanseramme danne grunnlaget for hvordan analysen gjennomføres. Scenarioplanlegging, styringssystemer og dynamikk utgjør de sentrale elementene i problemstillingen og er derfor hoveddelene i den teoretiske referanserammen. Fremsynslitteraturen fokuserer på langsiktig planlegging gjennom ulike teknikker, slik som scenarioplanlegging. De andre elementene, styringssystemer og dynamikk, relaterer seg følgelig til styringslitteraturen.

I den første hoveddelen blir scenarioplanlegging presentert, hvor begrepet defineres og metoder for utarbeidelse beskrives. I tillegg fremheves karakteristikk med verktøyet. Deretter omtales styringssystemer i den andre hoveddelen, hvor Simons (1995) sitt rammeverk blir redegjort for. Den siste hoveddelen tar for seg dynamikkbegrepet og i den forbindelse diskuteres økonomistyringens utvikling med fokus på styringssystemenes dynamiske egenskaper. Det gis videre en beskrivelse av Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sitt rammeverk for ulike dynamikk perspektiver. Avslutningsvis presenteres en modell, som skal anvendes videre i studien. Den er basert på våre to forskningsspørsmål og er et resultat av den teoretiske referanserammen.

2.1 Scenarioplanlegging

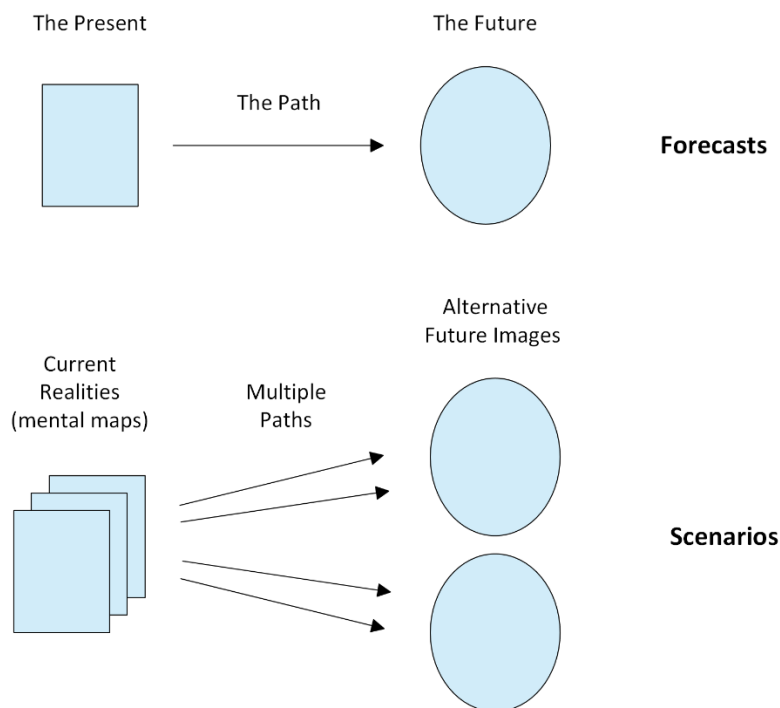
Utledet fra Raimond (1996) kan det overordnet skilles mellom to tilnærminger i fremsynslitteraturen, nemlig den intelligente maskinen og den kreative forestillingsevnen. Den intelligente maskinen har et analytisk utgangspunkt og forsøker å identifisere hvordan kritiske faktorer i omgivelsene vil utarte seg i fremtiden. Deretter tas det stilling til hvordan dette vil påvirke selskapets planlagte kurs. For å forutse fremtiden benyttes ofte et årsak-virkning-resonnement mellom tidligere hendelser, hvor prosessen skal være rasjonell og basert på objektiv informasjon (Bourmistrov, Helle og Kaarbøe, 2017). Teknikker innenfor denne tilnærmingen er typisk prognoser eller Porter sine fem konkurransekrefter (Raimond, 1996).

Ved den andre tilnærmingen, kreativ forestillingsevne, handler det i stedet om å kunne forestille seg en fremtidig situasjon og hva som skal til for å komme seg til denne (Raimond, 1996). Oppfatningen er at harde og tekniske data ikke vil være tilstrekkelig til å planlegge for

fremtiden, og derfor må kreative tolkninger tas i bruk ved analyseringen av hendelser (Bourmistrov et al., 2017). Et tydelig skille mellom de to tilnærmingene er at responderingen til omgivelsene er begrenset til nåværende forhold innenfor den intelligente maskinen, noe som ikke er tilfellet for den kreative forestillingsevnen. Dette kan for eksempel handle om hva et selskaps konkurrenter vil tillate (Raimond, 1996). Ved scenarioplanlegging lages det ulike fremtidstilstander som ikke begrenses til nåværende omstendigheter, og dermed kan det argumenteres for at teknikken plasseres innenfor den kreative forestillingsevnen.

Skillet mellom den intelligente maskinen og den kreative forestillingsevnen illustrerer at prognoser er forskjellig fra scenarioer, selv om begrepene kan være lett å bruke om hverandre. Ifølge Amer et al. (2013) er hensikten til prognoser å estimere den mest sannsynlige fremtidsutviklingen, noe som kan gjøre at usikkerhet i liten grad betraktes. Dette fordi beslutningstakeren blir presentert kun for et fremtidig utfall (Cornelius, Van de Putte og Romani, 2005). I tillegg er prognoser ofte basert på en forutsetning om at fremtiden vil være en variasjon av i dag (Bjørnenak, Kaarbøe og Meidell, 2017). Følgelig kan historiske data være nøyaktige, men et fundamentalt problem er at prognosene har en tendens til å være feil når behovet for å treffe er størst. Nemlig når betydelige endringer finner sted i selskapers omgivelser.

Ved scenarioer lages det istedenfor et sett av alternative og mulige bilder av fremtiden, slik at usikkerhet heller aksepteres og blir en del av resonneringen (Cornelius et al., 2005). Beslutningstakeren konfronteres nå med fundamentalt forskjellige fremtidsutsikter og på den måten kan det rådende tankesettet bli utfordret (Varum og Melo, 2010). Scenarioene fremstår heller ikke som predikeringer eller spådommer basert på historiske data, ettersom sentrale drivere for endring vektlegges forskjellig i ulike handlingsforløp. Planleggingsprosessen blir i større grad en organisatorisk meningsdannelse og ikke en teknisk øvelse (Bjørnenak et al., 2017). Figur 1 gir en enkel sammenfatning av hvordan scenarioer og prognoser utspiller seg på forskjellige måter.



Figur 1: Sammenligning mellom scenarioer og prognoser (Cornelius et al., 2005).

Scenario blir definert på ulike måter i fremsynslitteraturen, men Herman Kahn sin definisjon blir ofte trukket frem. Kahn blir av mange omtalt som grunnleggeren av scenarioplanlegging i moderne tid og hans definisjon lyder som følger: «A set of hypothetical events set in the future constructed to clarify a possible chain of causal events as well as their decision points» (Kahn og Wiener, 1967). Godet (2000) definerer scenario som: «A description of a future situation and the course of events which allows one to move forward from the actual to the future situation». En ser at definisjonene til Kahn og Wiener (1967) og Godet (2000) har en lik kjerne, selv om ordlyden er forskjellig.

Imidlertid er defineringen av hvordan scenarioer lages mer utydelig, til tross for en tilsynelatende enighet om hva scenario er. Ifølge Balarezo og Nilesen (2017) skyldes dette at begreper som scenarioplanlegging og scenariobygging brukes om hverandre. Bishop et al. (2007) argumenterer for at scenarioplanlegging er en mer omfattende aktivitet enn scenariobygging, ettersom det er en komplett fremtidsstudie fra skanning av omgivelsene til iverksetting av handlinger. Dette sammenfaller med Martelli (2001) som påpeker at scenariobygging bare er en spekulering i mulige fremtidige utfall. I tråd med Bishop et al. (2007) og Martelli (2001) referer vi til scenarioplanlegging som et bredere begrep, hvor scenariobygging er et nødvendig fundament.

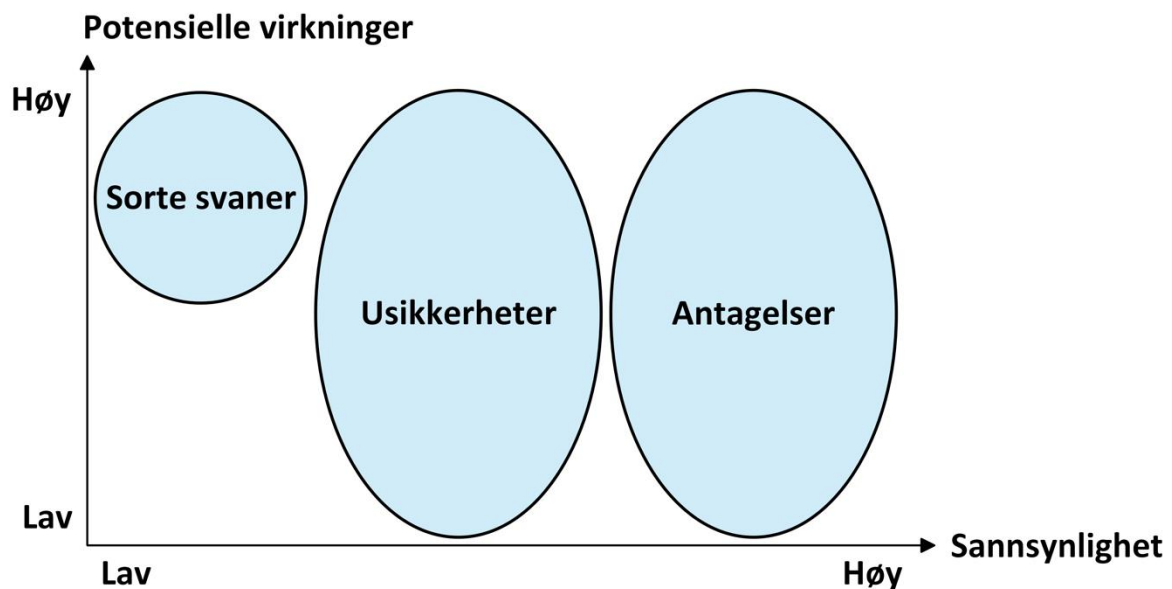
Balarezo og Nielsen (2017) påpeker at forvirringen rundt disse begrepene og defineringene utspringer fra et stort antall metoder for å lage scenarier. De mange modellene og teknikkene har ført til det Martelli (2001) kaller et «metodologisk kaos». For å forsøke å initiere en løsning på denne utfordringen har Bradfield et al. (2005) klassifisert metoder i tre hovedskoler, basert på historisk opprinnelse og fremvekst av scenarier. Disse tre er den intuitive logiske metoden, sannsynlighetstrend-metoden og den prospektive metoden. Ifølge Bradfield et al. (2005) er det den intuitive logiske metoden som har fått mest oppmerksomhet i litteraturen, hvor et tydelig skille fra de andre hovedskolene er at begge disse har mer kvantitative tilnærminger. Det har blitt identifisert at Regnskap Norge utarbeidet scenarier basert på interaksjon i workshoper og studiens teoretiske referanseramme vil derfor fokusere på den intuitive logiske metoden.

2.1.1 Den intuitive logiske metoden

Ved den intuitive logiske metoden antas det at selskapers beslutninger er basert på et sett relasjoner mellom en rekke forskjellige faktorer, slik som økonomiske, politiske og teknologiske. Disse faktorene er derfor viktig å ta stilling til når scenarioene konstrueres, noe som gjøres ved å ha fokus på kausale prosesser og beslutningspunkter (Amer et al., 2013). Beskrivelsen er gjenkjennelig fra Kahn sin definisjon av scenarier, noe som følger av at hans tilnærming for scenarioutvikling er sentral i denne hovedskolen (Bradfield et al., 2005). Andre kjennetegn med metoden er at den er prosessorientert, hvor innsikten og læringen som oppnås av å lage scenarioene er det viktigste. I tillegg til at den også i stor grad er kvalitativ, ettersom det ikke er behov for å bruke matematiske modeller. Dermed utarter scenarioplanleggingen seg som en sosial og kognitiv prosess, slik at deltakerens kunnskap og kommunikasjonsferdigheter blir helt sentrale (Amer et al., 2013). For å løfte diskusjoner benyttes ofte brainstorming, klyngeteknikker og rammeverk for å analysere omgivelsene (Bradfield et al., 2005).

Shell-tilnærmingen er den mest velkjente innenfor den intuitive logiske metoden, og har vært av stor betydning for oppmerksomheten hovedskolen har fått i litteraturen (Cornelius et al., 2005). Tilnærmingens utgangspunkt er ofte en diskusjon mellom et scenario-team for å identifisere ulike faktorer og betrakte hvordan samhandlingen mellom dem kan produsere mulige fremtidsbilder (Bourmistrov, 2019). Figur 2 viser at disse faktorene inndeles i antagelser, usikkerhet og sorte svaner (wild cards). Antagelser er hendelser som anses å være gjeldende ved utarbeidelsen av scenarier. Det betyr ikke at det er sikkert at hendelsene vil

finne sted, men heller at de oppfattes som betydelig mer sannsynlige enn andre utviklinger. Faktorer omtales følgelig som usikkerheter når det er uvisst hva deres fremtidige utfall vil være. Når scenarioene lages avgrenses utfallene ofte til en skala, slik som for eksempel lav, medium og høy. Til slutt er sorte svaner hendelser som har svært lav sannsynlighet for å inntreffe, men som vil ha stor innvirkning om det skulle skje (Øverland et al., 2015).



Figur 2: Faktorer ved utarbeidelse av scenarioer etter Shell-tilnærmingen (Øverland et al., 2015).

2.1.2 Karakteristikker ved scenarioplanlegging

Utover metoder for å lage scenarioer så fremhever fremsynslitteraturen en rekke karakteristikk ved scenarioplanlegging. Dette omhandler blant annet hva som er det optimale antallet av scenarioer. Utvikles det for få scenarioer kan det medføre at viktige faktorer ignoreres, samtidig kan for mange gjøre at alle de mulige kombinasjonene blir overveldende (Durance og Godet, 2010). Amer et al. (2013) påpeker at tre til fem scenarioer er antallet som flest forskere på fagområdet har vurdert som passende, men ofte vil det være avhengig av hvor mange fremtidige usikkerheter som inkluderes i prosessen. Et annet aspekt det må tas stilling til er hvor lang tidshorisont scenarioene skal ha. I den forbindelse poengterer Martelli (2001) at scenario kan brukes for enhver tidshorisont, men at nytten er større om den er langsiktig. Tilsvarende påpeker Bradfield et al. (2005) at horisonten til scenarioer vanligvis varierer mellom 3 og 20 år. Imidlertid har Schoemaker (1995) et annet utgangspunkt enn de foregående og mener det viktigste er at scenarioene beskriver tilstander

som eksisterer i lengre tid. Det begrunnes med at det har liten hensikt for selskaper å forbedre seg på mulig fremtider som er kortvarig (Schoemaker, 1995).

Sammensetningen av team for å gjennomføre scenarioplanlegging kan også være avgjørende for at prosessen skal være suksessfull (Keough og Shanahan, 2008), men Balarezo og Nielsen (2017) hevder at dette har fått lite akademisk oppmerksomhet. Hodgkinson og Healey (2008) foreslår at en tilstrekkelig kunnskapsbakgrunn og en blanding av personligheter er nødvendig for å tilrettelegge for effektivitet og samarbeid. Det blir også vektlagt at teamet bør være forankret høyt i selskapet for å at scenarioarbeidet skal ha innflytelse (van der Heijden, 2005). I tillegg kan eksterne eksperter involveres og å ha en viktig rolle i scenarioarbeidet. Det kan enten være at de designer prosessen eller at de har kunnskap om bransjen og bringes inn for å stimulere tankesettet til de andre i teamet (Bradfield et al., 2005).

Når det gjelder scenarioplanlegging relatert til omgivelsene, så fremhever Varum og Melo (2010) at bruken øker med størrelsen på selskapet, lengden på planleggingshorisonten og graden av industriens kapitalintensitet. I tillegg viser undersøkelser at det er en tydelig positiv korrelasjon mellom bruken av scenarioplanlegging og graden av usikkerhet i omgivelsene (Amer et al., 2013). Det er særlig endring av individers tankesett, organisatorisk læring og forbedret beslutningstaking som trekkes frem for å begrunne hvorfor selskaper bør benytte scenarioplanlegging i omgivelser preget av høy usikkerhet (Amer et al., 2013; Balarezo og Nilsen, 2013; Varum og Melo, 2010).

Individer som deltar i scenarioplanleggingen utfordres til å reflektere utover det sannsynlige og må ta stilling vidt forskjellige fremtidsbilder. Dette kan gjøre at tankesettet utvides gjennom at en både blir mer bevisst på fremtiden og på egne begrensninger. Deltakerne kan da bli bedre til å forutse endringer og partiskheter kan bli rettet opp i, slik som høy selvtilit og tunnelsyn (Varum og Melo, 2010). Organisatorisk læring kommer av at scenarioplanleggingen bidrar til ny kunnskap. Det kan være ved å identifisere muligheter og trusler som kan oppstå i fremtiden. Scenarioplanlegging skal nemlig være nyttig for å oppdage diskontinuitet og hva de tilhørende implikasjonene vil være (Amer et al., 2013). Endring av individers tankesett og organisatorisk læring kan sammen forbedre beslutningstakingen. Det tilrettelegger for tilpasning og fornyelse, slik at selskaper skal være i bedre stand til å håndtere usikkerheten i omgivelsene (Balarezo og Nielsen, 2017).

Til tross for at fremsynslitteraturen vektlegger flere formål ved bruk av scenarioplanlegging blir det likevel gjentakende adressert at det er manglende empiriske undersøkelser på området. Bradfield et al. (2005) viser til at en liten del av hva som er kjent om scenarioplanlegging kommer fra empiriske studier. Dette samsvarer med Varum og Melo (2010) som fremhever at det er manglende empiriske studier om effekten scenarioplanlegging har for selskaper og spesielt betydningen det har for selskapers prestasjon.

De manglende empiriske studiene kan gi en indikasjon på at det også bør anvendes et kritisk blikk på litteraturen. Schwartz (1991) påpeker at evnene og erfaringene til deltakerne i scenarioplanleggingen er like viktig som metoden og teknikkene, slik at verktøyet vil ikke nødvendigvis fungerer like bra i alle tilfeller. Ved skanning av omgivelsene etter trender kan det være en fare for at individer ser etter informasjon som bekrefter eksisterende synspunkter, slik at partiskhet bringes inn i prosessen (Balarenzo og Nielsen, 2017). Når scenarioene deretter lages kan konsekvensen være at de blir fantasiløse og åpenbare, noe som gjør at det endringen av deltakernes mentale modeller begrenses (Bourmistrov, 2019). I tillegg fremheves andre partiskheter som en tendens til å kun betrakte attraktive fremtider og unngå truende, samt at en konsekvens av scenarioplanlegging i workshoper kan være manglende eierskap (van Notten et al., 2005; Weick og Quinn, 1999). I stedet for å redusere partiskheter kan altså scenarioplanleggingen i verste fall introdusere flere. For at verktøyet skal være verdifullt i usikre omgivelser kan det være å viktig å kjenne til disse aspektene ved gjennomførelsen.

2.2 Styringssystemer

Selskaper bør utforme og bruke deres styringssystemer i henhold til konteksten de opererer i, som inkluderer både usikkerhet i omgivelsene og konkrete styringsbehov et selskap måtte ha (Bjørnenak et al., 2017). Dette for at styringssystemene på best mulige måte skal støtte opp under organisatoriske målsettinger, kontrollere aktiviteter og drive prestasjoner. Det er ofte slik at selskaper har en rekke styringssystemer som har blitt introdusert på forskjellige tidspunkter av ulike interessentgrupper (Malmi og Brown, 2008). Undersøkelsen til Johanson og Madsen (2013) viser at det er tilfellet for norske selskaper, hvor et spekter av styringsmekanismer ble lagt stor vekt på. Dette var blant annet planlegging, budsjett, prestasjonsindikatorer, insentivsystemer, kontrollverktøy, prosedyrer og verdier (Johanson og Madsen, 2013). Opprømsingen får frem at styringssystemer også kan omfatte mer enn bare økonomisk styring.

I styringslitteraturen har det i lengre tid blitt argumentert for at de mange styringssystemene som selskaper benytter bør betraktes som en pakke eller en styringskonfigurasjon (Alvesson og Kärreman, 2004; Otley, 1980). Det innebærer at styringssystemene ikke opererer i isolasjon, men er sammenkoblet og har innflytelse på hverandre. Ved utforming av styringssystemene vil det derfor være vesentlig å ta hensyn til sammenhengen mellom de ulike delene (Malmi og Brown, 2008).

Styringssystemer er preget av mange forskjellige definisjoner og konseptualiseringer. Enkelte av disse overlapper, mens andre er mer divergerende (Malmi og Brown, 2008; Strauß & Zecher, 2013). To momenter kan trekkes frem for å forklare hvorfor dette er tilfelle. Det første er at hensikten til styringssystemer har vært utydelig, som vil si hva det faktisk er ment at styringen skal adressere. Et sentralt skille er om styringssystemene først og fremst skal brukes av ledere for å støtte beslutningstaking eller for å veilede atferden til ansatte (Malmi og Brown, 2008). Det andre er at nye rammeverk stadig etterspørres, som følge av at styringsbehovene forandrer seg og blir forskjellig fra tidligere utviklede rammeverk (Nixon og Burns, 2005). En gjennomgang av sentrale definisjoner kan illustrere hvordan styringslitteraturen har utviklet seg under disse omstendighetene.

Ved tradisjonell styringslitteratur blir ofte arbeidet til Anthony (1965) fremhevet. Her blir styringssystemer definert som: «The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organizational objectives» (Anthony, 1965, s. 17). Denne konseptualiseringen kjennetegnes av at styringssystemer holdes atskilt fra strategisk planlegging og operasjonell styring, samt en vektlegging på økonomibaserte styringsverktøy. I moderne styringslitteratur har dette blitt kritisert for å være et snevert syn.

Til tross for Anthony (1965) vektla kontrollaspektet, så var det på et tidlig stadium mest fokus på styringssystemer som et middel for å støtte beslutningsformål. Gradvis utvidet omfanget seg til en mer helhetlig forståelse av styringssystemer, som fremhevet det å kunne veilede ansattes atferd (Strauß & Zecher, 2013). Definisjonene til Malmi og Brown (2008) og Simons (1995) bærer preg av denne helhetlige forståelsen. Disse kan sorteres ut fra hvor smalt eller bred de omtaler begrepet. Malmi og Brown (2008, s. 290) definerer styringssystemer som: «All the devices and systems managers use to ensure that behaviours and decisions of their employees are consistent with the organisation's objectives and strategies, but exclude pure decisions-support systems». Umiddelbart ser en at denne definisjonen er bredere enn Anthony

(1965) sin definisjon, ettersom strategisk og operasjonell styring som veileder ansatte vil her bli omtalt som styringssystemer. Definisjonen til Malmi og Brown (2008) er også bredere enn Simons (1995, s. 5) sin, som lyder som følger: «The formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organisational activities». Selv om begge definisjonene er opptatt av å styre ansattes atferd, så begrenser Simons (1995) seg til informasjonsbaserte rutiner.

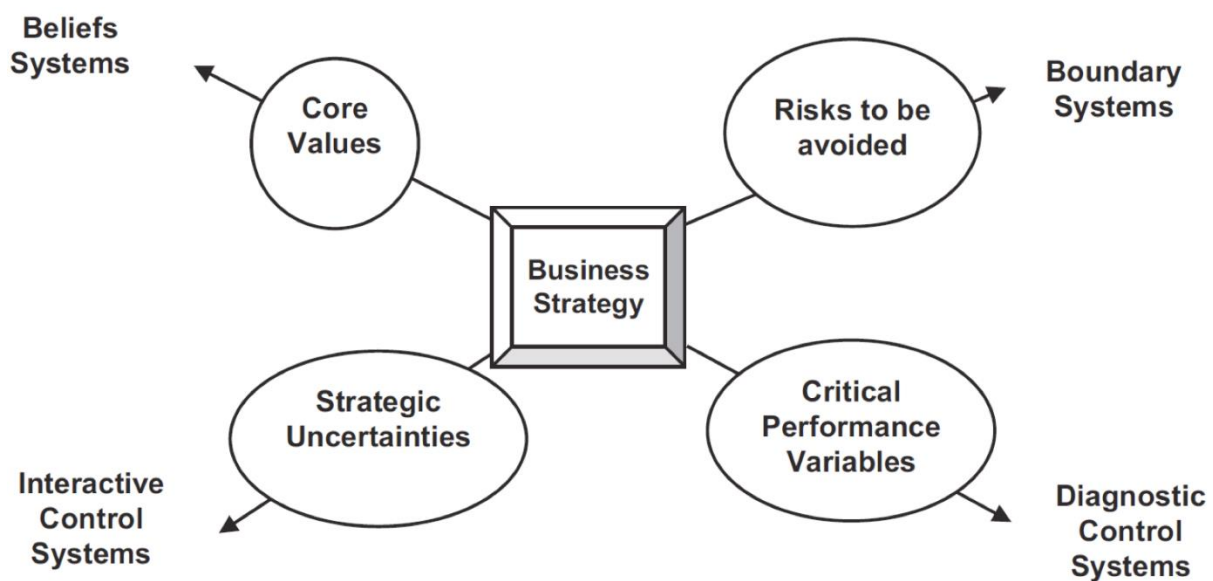
Variasjonene i definisjoner og konseptualiseringer har ifølge Malmi og Brown (2008) medført utfordringer for styringssystemer som forskningsområde, særlig relatert til fortolkning av resultater. For å unngå uklarerheter når en undersøkelse gjennomføres kan det derfor være viktig å avklare hva som menes med styringssystemer og begrunne valg av rammeverk. I tråd med Malmi og Brown (2008) og Simons (1995) er vårt utgangspunkt at styringssystemer brukes av ledere for å veilede og ha innflytelse på ansatte. På bakgrunn av tre argumenter mener vi Simons (1995) sitt rammeverk «Levers of Control» er egnet å benytte i denne undersøkelsen. Det første er at Simons (1995) inkluderer interaktive styringssystemer som en av fire spaker. Scenarioplanlegging etter den intuitive logiske metoden bygger utover på interaksjon mellom organisatoriske medlemmer og dermed kan den interaktive styringsspakken tydeliggjøre hvordan scenarioplanleggingen integreres i styringssystemene. Dette vil være vesentlig å avdekke for å besvare undersøkelsens problemstilling.

Det andre argumentet er at rammeverket passer karakteristikene til Regnskap Norge. Rammeverket har vist seg å være velegnet for å studere selskaper som opplever usikkerhet (Kominis og Dudau, 2012). Det at regnskapsbransjen beskrives som turbulent med høyt endringstempo (ACCA, 2012), kan indikere at rammeverket er hensiktsmessig i denne settingen. Det tredje argumentet er at Simons (1995) benytter kun fire styringsspaker, noe som kan gjøre det enklere å håndtere vår eksplorative undersøkelse hvor vi i liten grad har kjennskap til hva resultatene kan bli. Hadde vi benyttet større rammeverk som Ferreira og Otley (2009) eller Malmi og Brown (2008) kunne det blitt for omfattende å ta stilling til hvordan scenarioplanlegging integreres i styringssystemene, og dermed også vanskelig å avklare hvordan betydning det har for dynamikken.

2.2.1 Simons (1995) - Levers of Control

Simons (1995) sitt styringsrammeverk er ment som et verktøy for implementering og gjennomføring av virksomhetsstrategi. Som vist i figur 3, består rammeverket av tre ulike lag.

Kjernen i rammeverket er virksomhetsstrategien som gjenspeiler markedsforhold, samt selskapets ressurser, kapabiliteter og målsettinger. Basert på virksomhetsstrategien utvikles kritiske indikatorer som må analyseres og forstås for å lykkes med implementeringen av strategien. De fire indikatorene er: kjerneverdier, risiko som må unngås, KPIer og strategisk usikkerhet. Hver av de fire spakene, trossystem, begrensningssystem, diagnostisk styringssystem og interaktivt styringssystem adresserer en av de fire kritiske indikatorene og brukes for å sikre en vellykket strategiimplementering, samt fastsettelse av nye strategier (Simons, 1995). Virksomhetsstyringen påvirkes altså av fire ulike kontrollspaker. For å belyse deres formål i rammeverket, vil det videre gis en beskrivelse av de fire systemene.



Figur 3: Levers of Control (Simons, 1995).

2.2.1.1 Trossystem

Simons (1995) beskriver trossystemet som de organisatoriske definisjonene ledelsen systematisk kommuniserer til de ansatte i selskapet. Definisjonene uttrykker selskapets kjerneverdier, prinsipper, hensikt og retning. Det vil være viktig for ledelsen å gi de ansatte tilstrekkelig med informasjon om selskapets strategi, for at trossystemet skal kunne brukes til å inspirere og guide prosessen med å utforske nye muligheter og utvikle nye strategier (Simons, 1995).

Selskaper i dagens verden blir stadig mer komplekse, noe som kan gjøre det utfordrende for ansatte å forstå selskapets hensikt og retning, og dermed hvordan de kan bidra til å skape verdi. For å sikre at kommunikasjonen treffer hele selskapet vil det derfor være sentralt at

trossystemene er brede nok, slik at de appellerer til alle typer ansatte. Dette kan føre til at de ansatte i større grad føler tilhørighet til selskapet, som gir motivasjon til å bidra til selskapets suksess. En konsekvens av at trossystemet er bredt utformet, er at det blir for vagt til å brukes som standarder for å måle konkrete prestasjoner. For å omforme budskapet til fokuserte og målrettede aktiviteter, er det behov for et begrensningssystem (Simons, 1995).

2.2.1.2 Begrensningssystem

Begrensningssystemet gir en ramme for organisatorisk søk motivert av trossystemet, gjennom å avgrense det akseptable området av aktiviteter for de ansatte i selskapet. Systemet skal sikre selskapet mot uønsket risiko gjennom å identifisere handlinger og fallgruver de ansatte bør unngå. Begrensningssystemet spesifiserer vanligvis retningslinjer for oppførsel og strategiske begrensninger. Det anses som negativt ettersom det har til formål å avgrense de ansattes handlingsrom ved å sette klare grenser for atferd. Selv om ansatte generelt vil handle etisk i samsvar med etablerte retningslinjer kan press og fristelser for å oppnå resultater føre til at regler tøyes. Der er derfor nødvendig å sette grenser slik at organisasjoner unngår opportunistisk atferd der de ansatte ikke handler i samsvar med selskapets interesser. Ledere setter strategiske begrensninger for å angi hvilke strategiske muligheter som ikke er akseptable og som derfor ikke bør forfølges. Hensikten er å unngå å sløse med ressurser og avlede oppmerksomheten til ledere på initiativ som ikke støtter selskapets vedtatte strategier (Simons, 1995).

Selv om systemene begrenser handlingsrommet til de ansatte, tillater de at ledere kan delegere beslutningsmyndighet, og på denne måten legge til rette for kreativitet og fleksibilitet på de områdene det er ønskelig. Målet vil være at de ansatte føler seg fri og myndiggjort til å ta egne avgjørelser innenfor de områdene ledelsen har identifisert, samtidig som de ansatte forstår hvilke områder de bør begrense kreativiteten (Simons, 1995).

2.2.1.3 Diagnostisk styringssystem

Diagnostiske styringssystemer er de formelle informasjonssystemene i et selskap som ledere bruker for å følge de ansattes prestasjoner og korrigere avvik fra fastsatte standarder. For å bruke et system diagnostisk må fire forutsetninger være oppfylt. Det må være mulig å (1) fastsette mål og standarder på forhånd, (2) måle resultat, (3) beregne prestasjonsavvik og (4) anvende informasjonen om avvik til å gjennomføre korrigerende handlinger og nødvendige endringer (Simons, 1995; Simons, Dávila og Kaplan, 2000).

Systemene er designet og brukt for å sikre forutsigbar måloppnåelse i områder som allerede er identifisert som kritiske for en vellykket implementering av organisasjonens nåværende strategi. Uten dem vil ikke ledere være i stand til å verken kommunisere eller implementere strategier effektivt i selskapet (Simons, 1995; Simons, et al., 2000). Et av hovedformålene til det diagnostiske systemet er å frigjøre tid til lederne ved å redusere behovet for kontinuerlig overvåking. En leder vil kun være oppmerksom når det forekommer vesentlige avvik, og kan derfor rette mer oppmerksomhet mot andre områder som planlegging og budsjett (Simons, 1995).

De diagnostiske systemene er imidlertid ikke tilstrekkelig for å sikre rask tilpasning i markeder preget av hyppige endringer og hard konkurranse. Dette fordi at de ansattes informasjonssøk begrenses til diagnostiske rutiner og prosedyrer. Et selskap vil ha behov for systemer som gjør det mulig å fange opp og dele ny informasjon om trusler og muligheter etter hvert som omgivelsene og konkurranseforholdene endres. På denne måten vil selskapet være i stand til å reagere proaktivt når forutsetninger endres og strategien må revurderes (Simons, 1995). Det er behov for interaktiv bruk av systemer.

2.2.1.4 Interaktivt styringssystem

Interaktive systemer beskrives som de formelle informasjonssystemene ledere bruker for å regelmessig og personlig involvere seg i sine underordnedes beslutninger. Formålet med systemene er å indikere hvilke områder selskapet bør prioritere, samt stimulere til en kontinuerlig dialog som kan bidra til debatt og organisatorisk læring. Det å implementere et hensiktsmessig interaktivt styringssystem krever derfor velegnede informasjonssystemer gjennom hele selskapet i tillegg til høy grad av involvering fra ledelsen (Simons, 1995).

Selskaper som opererer i usikre omgivelser, er avhengig av å kontinuerlig vurdere sine strategiske usikkerheter for å sikre at deres nåværende strategi er relevant. Interaktive systemer er sentrale i den forbindelse, ettersom de medfører debatt og diskusjon etter hvert som ny informasjon studeres og analyseres. Som en følge av dette kan nye strategier utvikles etter hvert som omgivelsene endres. Systemene bør legge til rette for at alle ansatte i selskapet involveres og motiveres til å utforske nye ideer og muligheter de kan diskutere med ledelsen (Simons, 1995).

Det er viktig å merke seg at forskjellen mellom diagnostiske og interaktive systemer ikke er systemet i seg selv, men hvordan ledere bruker systemet. Ledere velger selv om de vil bruke

styringssystemet diagnostisk eller interaktivt (Simons 1995; Simons et al., 2000). Simons (2000) legger fire kriterier til grunn for at et system skal være kvalifisert som et interaktivt styringssystem. For det første må informasjonen være enkel å forstå for alle involverte. For det andre må systemet gi informasjon om strategiske usikkerheter. De strategiske usikkerhetene kan relatere seg til kunder, teknologi og reguleringer avhengig av hva som er selskapets strategi. For det tredje må systemet brukes ofte og av ledere på ulike nivåer i selskapet. Ettersom ledere bruker systemer interaktivt for å stimulere underordnede til å søke etter, analysere og diskutere ny informasjon, må systemet bli brukt av mange ledere. For det fjerde må systemet generere nye handlingsplaner etter hvert som omgivelsene endres.

2.2.1.5 Samspill mellom de fire systemene

Styrken til de fire spakene ligger ikke i hvordan hver av dem brukes individuelt, men heller hvordan de utfyller hverandre når de brukes sammen. Det er trossystemet og begrensningssystemet som sammen skaper et fundament for enten diagnostisk eller interaktiv bruk av et styringsverktøy. Spakene gir ledelsen enten positive eller negative styringskrefter som skaper en dynamisk spenning. De to spakene trossystem og interaktivt styringssystem regnes som positive da de oppmuntrer til organisatorisk læring og innovativ atferd. Begrensningssystem og diagnostisk styringssystem er derimot negative, ettersom de setter grenser for de ansatte i selskapet med den hensikt at atferden skal være i tråd med fastsatte regler og planer. Det vil være opp til selskapet selv å vurdere hvilken styringsbalanse som gir tilstrekkelig forutsigbarhet og strategisk innovasjon. De ulike spakene må derfor sees i sammenheng, der en vellykket implementering av strategien krever at selskaper bruker de fire spakene i en hensiktsmessig kombinasjon (Simons, 1995).

2.3 Dynamikk i styringssystemer

Dynamikkbegrepet anvendes i mange forskjellige fagområder slik som fysikk, musikk og elektronikk. I tillegg benyttes det som en betegnelse i ulike settinger, hvor et eksempel er ordet gruppedynamikk for å beskrive hvordan en gruppe fungerer. Ifølge Det Norske Akademis ordbok (NAOB) er dynamikk: «Evne til forandring og utvikling som kommer til uttrykk som handlekraft, energi eller bevegelse hos en person, i en gjenstand eller i en sammensatt størrelse (NAOB, 2021a). Det fremkommer av definisjonen at for å forstå dynamikk må en bygge kunnskap om hvorfor ting er i bevegelse og hvordan endring i bevegelsen oppstår (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Hvis en omtaler dynamikk som en

egenskap brukes begrepet dynamisk, slik at om noe er dynamisk vil det være preget av forandring og dette ofte i samspill av krefter (NAOB, 2021b). Det motsatte er å være statisk, hvor noe følgelig er uforanderlig eller stillestående. En utfordring med å være statisk og ikke dynamisk kan derfor være å agere utover det som på forhånd har blitt satt til å være planlagt kurs. Dette knytter seg til hvordan dynamikk ofte brukes i forbindelse med styringssystemer.

Omgivelser som stadig blir mer turbulente og usikre har ved ulike anledninger resultert i en kritikk av de eksisterende styringssystemene, og vært en drivkraft bak behovet for nye styringsløsninger (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Når det redegjøres for slike løsninger har det i flere tilfeller blitt lagt vekt på nødvendigheten av å innføre mer dynamikk i styringssystemene (Bjørnenak, 2010; Bjørnenak og Kaarbøe, 2011; Bjørnenak et al., 2017). Etter gjennomgangen av dynamikkbegrepet fremkommer det at dynamiske styringssystemer er i «bevegelse». Det kan for eksempel karakteriseres med å ha riktige styringsverktøy til ulike formål, frigjøre seg fra kalenderrytmen, samt benytte lokale og og temporære løsninger (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Dette kan bidra til at selskaper fanger opp endringer i omgivelsene og blir i bedre stand til å raskt tilpasse seg disse endringene.

Videre legges det et fundament for dynamikkbegrepet i styringslitteraturen ved å gjennomgå hvordan styringssystemer har blitt kritisert for manglende dynamikk, samt hvordan introduserte løsninger skulle medføre en forbedring. Ved denne overordnede presenteringen av økonomistyringens utvikling vil fokuset være på *Relevance Lost* og *Beyond Budgeting*. Deretter redegjøres det for Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sitt rammeverk for ulike dynamikk perspektiver, som har tydelige utspring fra de to nevnte debattene.

2.3.1 Økonomistyringens utvikling

Relevance Lost-debatten ble initiert av de to amerikanske professorene Johnson og Kaplan på 1980-tallet og fortsatte utover 1990-tallet. Utgangspunktet for deres kritikk var at selskaper hadde sluttet å tilpasse styringssystemene til omgivelsenes endrede rammevilkår (Johnson og Kaplan, 1987). Styringsverktøy som ble vektlagt kunne typisk være budsjett og avviksanalyse, standardkostnader og finansiell resultatmåling (Bjørnenak, 2003). I en tid med stabile omgivelser kunne denne tradisjonelle utformingen av styringssystemene i større grad vært tilfredsstillende. Selskaper var følgelig også omgitt av usikkerhet tidligere, men særlig globalisering og teknologisk utvikling bidro til akselererende endringer og intensivert konkurranse (Andreassen og Bjørnenak, 2018).

Hovedargumentet til Johnson og Kaplan (1987) var at styringssystemene ikke produserte relevant informasjon til beslutningstaking under slike omstendigheter. Det ble pekt på at informasjonen var dominert av finansregnskapet, aggregert og sent tilgjengelig. Både tradisjonelle kalkyler og prestasjonsmålesystemer ble ansett for å være lite egnet for det som nå var blitt selskapers virkelighet. Etersom fokuset i stor grad var rettet mot investorer og ikke mot behovet til beslutningstakerne, var det utfordrende å anvende informasjonen til selv helt sentrale beslutninger som for eksempel hva som burde produseres (Bjørnenak, 2010).

Muliggjort av informasjonsteknologi var løsningen på denne kritikken å introdusere en rekke forskjellige styringsverktøy, som kan inndeles i mer avanserte kalkyler og nye prestasjonsmålesystemer. Ved førstnevnte kan særlig aktivitetsbaserte kalkyler (ABC) og Target Costing fremheves. Løsningene som tok for seg prestasjonsmålesystemer, kan deles inn i tre grupperinger. Det var forbedringer av finansielle prestasjonsindikatorer, innføring av flere ikke-finansielle indikatorer og balansert målstyring. Selskapene fikk på denne måten en større verktøykasse, og gjennom å velge riktige verktøy for å løse ulike problemer innføres dynamikk (Bjørnenak, 2010). Det vesentlige er at styringssystemene tilpasses konkrete utfordringer og fungerer ut fra det tiltenkte formålet (Bjørnenak et al., 2017). På denne måten oppstår det dynamikk i selve verktøyene.

I etterkant av *Relevance Lost* er det en annen debatt som har fått oppmerksomhet, nemlig *Beyond Budgeting*. Debatten baserer seg på en kritikk rettet mot tradisjonell budsjettering, hvor Wallander og Bogsnes sine tilnærminger for å kritisere budsjettet og deres tilhørende løsninger kan betraktes som to hovedgrupper (Bjørnenak, 2010). Wallander (1999) tok utgangspunkt i problematikken med budsjettet som planleggingsverktøy. Det ble vektlagt at budsjettet var tilbakeskuende og hadde en manglende evne til å kunne antyde noe om fremtiden (Wallander, 1999). Prognoser som fremskrev historiske trender, ble kritisert for å gjøre det vanskelig å oppdage de viktige hendelsene. Løsningen var å erstatte budsjett med enkle finansielle styringsverktøy, slik som benchmarking mellom avdelinger og med egen avdeling over tid (Bjørnenak, 2010).

Bogsnes (2009) var på sin side bredere i kritikken av budsjettet og fremhevet også uheldige atferdsmessige sider, noe som særlig forårsakes av de mange formålene verktøyet kan ha. I tillegg til å benyttes for planlegging kan budsjettet for eksempel brukes til ressursallokering og prestasjonsevaluering. Kombineres disse til et tall oppstår det ofte et opportunistisk spill mellom ulike aktører, som kan forhindre verdiskapende styring og beslutninger (Bogsnes,

2009). Sentralt ved løsningen er å separere budsjettets ulike formål og i et eksempel fra praksis ble budsjettet erstattet med ABC-kalkyler, balansert målstyring, rullerende prognoser og investeringsanalyser (Bjørnenak, 2010). Altså en langt mer avansert løsning enn i Wallander (1999) sitt tilfelle. Av disse styringsverktøyene så har særlig bruken av kortsiktig rullerende prognose økt for å enten erstatte eller utfylle budsjettet (Andreassen og Bjørnenak, 2018).

Slik det fremkommer av de to løsningene, og Beyond Budgeting litteraturen for øvrig, er det ikke en oppskrift for hvilke styringsverktøy selskaper skal benytte. I stedet vises det ofte til seks ledelsesprinsipper og seks prosessprinsipper som styringssystemene skal følge (Hope og Fraser, 2003). Beyond Budgeting fremstår på denne måten som en styringsfilosofi, hvor det særlig vektlegges verdibaserte og selvregulerende styringssystemer (Bogsnes, 2012). Det vesentlig er derfor hvordan verktøyene brukes og ikke hvilke som brukes. Ved de gjennomgåtte Beyond Budgeting løsningene fremkommer det at dynamikken også kan innføres utenfor verktøyene. Uavhengig av styringsverktøy kan det altså dynamikk skapes blant annet gjennom å frigjøre seg fra kalenderrytmen, lage et skille mellom ambisjoner og estimater, foreta ressursallokering etter behov og benytte relativ målstyring (Bjørnenak 2010; Bogsnes, 2012).

2.3.2 Bjørnenak og Kaarbøe (2011) - Ulike perspektiver for dynamikk

Ifølge Bjørnenak og Kaarbøe (2011) har styringssystemenes manglende dynamiske egenskaper fått økt oppmerksomhet i den akademiske styringslitteraturen. Dette forsterkes også av empiriske undersøkelser, slik som Johanson og Madsen (2013) sin kartlegging av utforming og bruk av styringssystemer i norske selskaper. Det selskapene opplevde som den største utfordringen var manglende dynamikk, hvor respondentene blant annet pekte på vanskeligheter med å iverksette raske tiltak. En relatert utfordring var også at styringssystemene var for rigide og ikke fanget opp endringer i selskapers omgivelser (Johanson og Madsen, 2013).

Disse utfordringene kan ses i sammenheng med Bjørnenak og Kaarbøe (2011), som poengterer at det er behov for å gjøre styringen mer dynamisk når omgivelser er i stadig endring. Dette for å få en bedre tilpasning mellom styringsinformasjonen og selskapers utfordringer. Basert på hva styringslitteraturen har diskutert i senere år, så viser Bjørnenak og Kaarbøe (2011) til fem ulike dynamikk perspektiver, hvor det foreligger et potensial til å

innføre mer dynamikk i styringssystemene. De to første: dynamikk i kostnadsbildet og dynamikk i verktøy, relaterer seg til dynamisk utforming av styringssystemene, mens de to neste: dynamikk i tid og dynamikk i fokus, viser til en dynamisk bruk av styringssystemene. Det siste perspektivet omhandler dynamikk i sammensetningen av pakker.

2.3.2.1 Dynamikk i kostnadsbildet

Dynamikk i kostnadsbildet relaterer seg til ledelsens beslutningssituasjoner, og hvorvidt kalkylesystemer gir informasjon som kan brukes som en del av beslutnings- og styringsformål. Det dynamiske elementet handler om å gå vekk fra et standardisert oppsett for kostnadsbildet, og istedenfor gjøre det dynamisk ved å relatere det til den aktuelle beslutningen. Ulike kostnadsarter som særkostnader og alternativkostnader er i seg selv dynamiske og anbefales fremfor statiske begreper som direkte og indirekte kostnader. Det vil være gunstig å gå bort fra avanserte kalkylesystemer til mer enkle og generelle for å få et dynamisk kostnadsbilde som kan tilpasses den aktuelle beslutningssituasjonen (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

Et interessant poeng er at det ved Relevance Lost ble introdusert mer avanserte kalkyler for å innføre dynamikk i styringsverktøyene (Bjørnenak, 2010). I ettertid argumenteres det derimot for at tekniske fordelingsmekanismer kan være mindre dynamiske, noe som kan forklare nedgangen i bruken av ABC-systemer i senere år. Dette underbygger følgende sitat fra Bjørnenak og Kaarbøe (2011, s. 23): «Hva som bør være dynamisk, og hvorfor, har imidlertid endret seg over tid.».

2.3.2.2 Dynamikk i verktøy

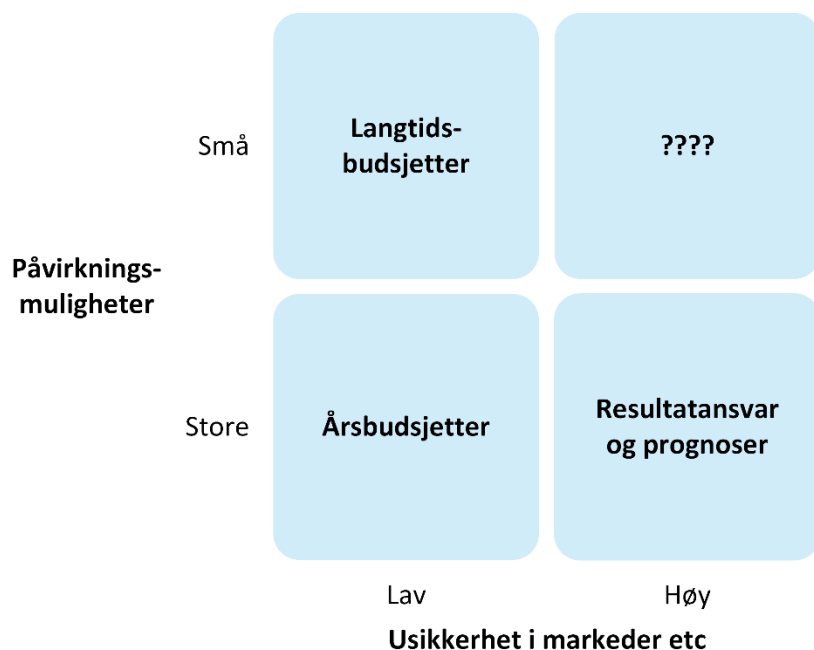
Som følge av Relevance Lost-debatten ble det som nevnt innført en rekke nye verktøy i økonomistyringen. Dynamikk i verktøy dreier seg om å skape dynamikk ved å bruke ulike verktøy til ulike formål. Det er tre måter å uttrykke dynamikken som oppstår. For det første vil dynamikken i verktøyet økes hvis det tilpasses det spesifikke formålet. Verktøykassen i norske selskaper er betydelig, som medfører at det vil være nødvendig å kartlegge de aktuelle styringsutfordringene for å anvende det verktøyet som er optimalt for å løse behovet. For det andre kan verktøyene gis ulikt innhold avhengig av hva som er formålet, og på denne måten utformes etter behov. Dette innebærer en økning i beskrivende objekter i verktøyene, fordi man ønsker å beskrive egenskaper, for eksempel inntekter og kostnader for disse objektene. Det er samtidig et økt fokus på kausalitet i de nye verktøyene, der man innenfor

prestasjonsmåling forsøker å utvikle årsakssammenhenger mellom ulike måltall. For eksempel at kundetilfredshet leder til kundelojalitet. For det tredje har det blitt økt fokus på at ulike selskaper har behov for ulike verktøy for å oppnå suksess. Basert på betingelsesteori vil eksempelvis størrelsen på selskaper være av betydning for å avgjøre nytten av et styringsverktøy (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

2.3.2.3 Dynamikk i tid

Vi har hittil drøftet dynamikk i kostnadsbildet og dynamikk i verktøy. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) forklarer videre at disse elementene også har en tidsdimensjon. Tradisjonelt sett har denne tiden vært knyttet til det enkelte år, for eksempel gjennom årsbudsjetter. Dynamikk i tid omhandler bruken av styringssystemet der selskaper ikke må ta for gitt at tidsdimensjonen skal være tilkoplek kalenderrytmen, men heller vurderer tidsaspektet i styringen for å være tilpasset sine omgivelser. I tråd med betingelsesteori kan man utlede en sammenheng mellom tidsdimensjonen og de to faktorene fleksibilitet og usikkerhet. Fleksibilitet omhandler graden av påvirkningsmulighet, mens usikkerhet knytter seg til graden av uforutsigbarhet i for eksempel markeder og reguleringer. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) viser til ulike planleggings- og kontrollsystemer for ulik grad av påvirkningsmulighet og usikkerhet (se figur 4).

For et selskap som opererer i usikre omgivelser, men har store påvirkningsmuligheter, bør ledelsen stille ansatte ansvarlig for resultater og benytte prognoser for en rullerende tidshorisont. Dette er typisk selskap som har betydelige muligheter for vridning av markedsinnsatsen dersom det blir endringer i etterspørselen. Det vil derimot være fordelaktig med langtidsplanlegging i situasjoner der et selskap opererer i et stabilt marked med små påvirkningsmuligheter. Dette kan gjelde for selskaper som har høy grad av kostnadsinnlåsnig og dermed ikke mulighet til å endre ressursbruken i særlig grad hvis selskapet legger om aktiviteten (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).



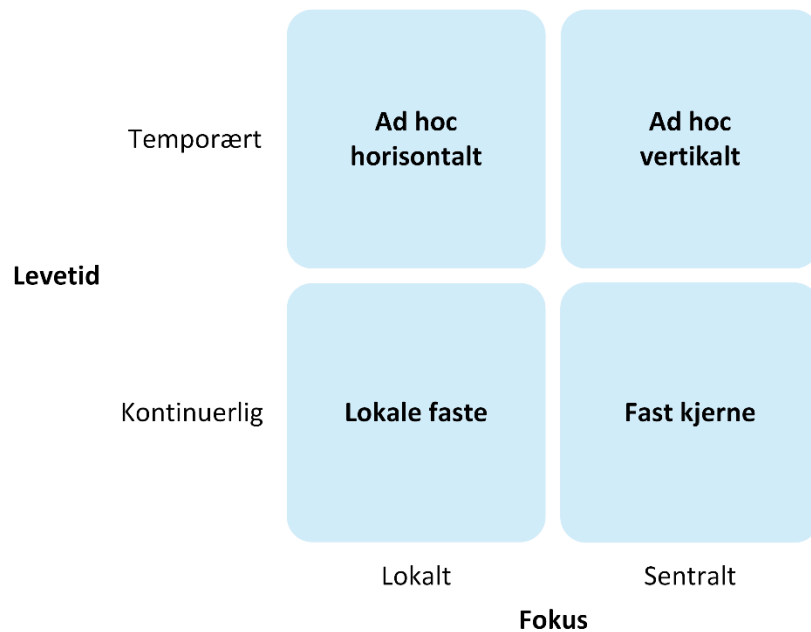
Figur 4: Modell for dynamikk i tid (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

2.3.2.4 Dynamikk i fokus

Det andre perspektivet for dynamikk i bruken av styringssystemet er dynamikk i fokus og tid. Denne formen for dynamikk viser til viktigheten av at selskaper finner en balanse mellom temporære og kontinuerlige systemer, samt om systemene skal innføres lokalt for en enhet eller sentralt for hele selskapet. Et kontinuerlig system er utviklet for en ubestemt levetid og rulleres med faste intervaller, som budsjett er et godt eksempel på. Temporære systemer er derimot frittstående systemer som utvikles for et spesifikt formål og opphører når formålet er nådd. Det finnes ulike systemdimensjoner, som illustrert i figur 5 (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011; Bjørnenak et al., 2017).

Den faste kjerne er det kontinuerlige sentrale systemet som dekker hele selskapet og oppdateres kontinuerlig. Ofte har selskaper en stor fast kjerne bestående av budsjetter, risikostyringsmodeller, balansert målstyring og avanserte kalkyler. Problemet med dette er at styringssystemet kan bli mekanisk og lite endringsorientert. Dynamikken ligger i at selskapet har en smidig tilnærming ved å utvikle mer forenklete systemer når behovet er temporært, for å finne en rask og målrettet løsning på problemet. Selskaper bør derfor tenke nøye gjennom om de verktøyene de har, fungerer til de formålene som er tiltenkt og om andre kombinasjoner av systemer vil gi mer dynamisk styring (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011; Bjørnenak et al., 2017). Videre vil en dynamisk tilnærming til rapportering kjennetegnes ved

at systemene er hendelsesdrevet og kunnskapsdrevet. Ved førstnevnte tas det hensyn til endringer i omgivelsene, mens kunnskapsdrevet baseres på intern kunnskap og hypoteser som utforskes nærmere (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).



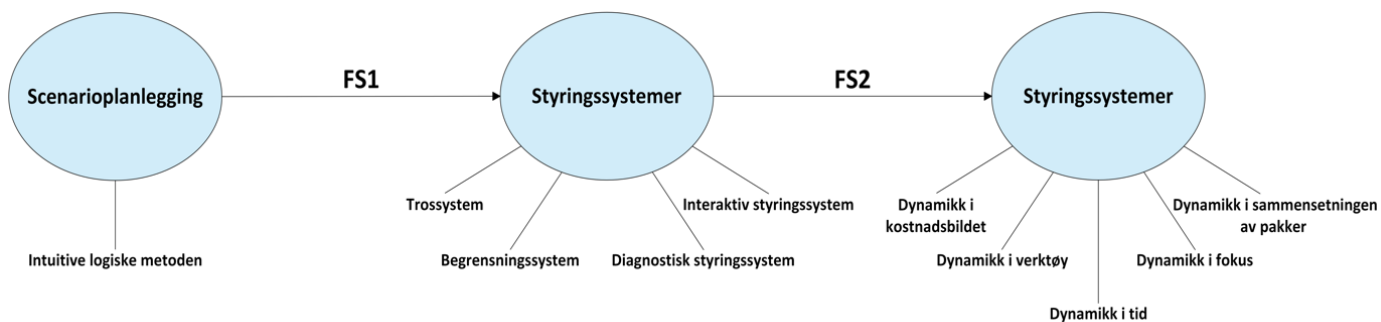
Figur 5: Modell for dynamikk i fokus (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

2.3.2.5 Dynamikk i sammensetningen av pakker

Til nå har vi sett på ulike dynamiske aspekter ved det økonomiske styringssystemet. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) viser også til at økonomisk styringsinformasjon må sees i sammenheng med andre deler av styringspakken, som for eksempel selskapets kultur og struktur. Dette er i tråd med Malmi og Brown (2008) som omtaler selskapers styringssystemer som en pakke, hvor dynamikk innføres ved tilpasning mellom de ulike styringsverktøyene. Hvis verktøyene ikke tilpasses hverandre, men står i konflikt, kan det forhindre dynamikken. Det er for eksempel vist at det kortsiktige fokuset til budsjett kan komme i konflikt med det langsiktige fokuset til balansert målstyring. Dette kan skape ulikt beslutningsgrunnlag og gjøre det vanskelig å reagere på endringer i omgivelsene (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011; Bourmistrov og Kaarbøe; 2017). Det er altså ikke nok å fokusere på dynamikken i verktøyene isolert, da de har innflytelse på hverandre. Den økonomisk styringsinformasjon må tilpasses på en måte som hensyntar andre deler av styringssystemet, både lokalt og sentralt (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

2.4 Modell for undersøkelsen

De tre komponentene som utgjør vår teoretisk referanseramme er scenarioplanlegging, styringssystemer og dynamikk. Vi har derfor lagt disse til grunn ved utvikling av en modell for den videre undersøkelsen. Modellen gjenspeiler hvordan de ulike komponentene har blitt konseptualisert, hvor utgangspunktet for scenarioplanlegging er den intuitive logiske metoden. Styringssystemer og dynamikkbegrepet baserer seg på rammeverkene til henholdsvis Simons (1995) og Bjørnenak og Kaarbøe (2011). Hensikten med modellen er, i tråd med vår overordnede problemstilling, å fange opp hvordan bruken av scenarioplanlegging kan ha betydning for dynamikken i styringssystemene. For å kunne avdekke dette har vi bygd opp modellen basert på to forskningsspørsmål, som omhandler hvordan scenarioplanlegging integreres i styringssystemene og endring av dynamikken etter integreringen.



Figur 6: Modell for undersøkelsen.

Det første forskningsspørsmålet (FS1) skal kartlegge hvordan scenarioplanlegging integreres i Simons (1995) sine fire styringsspakker. Implisitt ligger det også i spørsmålet at vi må identifisere hvilken metode for scenarioplanlegging Regnskap Norge benyttet. Ettersom deres scenarioprosess har likhetstrekk med den intuitive logiske metoden og ble bygd på interaksjon mellom organisatoriske medlemmer, foreligger det en antagelse om at det interaktive styringssystemet påvirkes. Det kan for eksempel være at ansatte, i etterkant av scenarioplanleggingen, ble mer bevisste på strategiske usikkerheter og mer interaktive.

Scenarioplanlegging kan også ha innflytelse på de andre styringsspakene, men det er i liten grad klare forestillinger om eventuelle sammenhenger. En medvirkende årsak, som Varum og Melo (2010) understreker, er manglende empirisk forskning på bruk og betydning av scenarioplanlegging i selskaper. Det er imidlertid noen studier som tar stilling til integreringen av scenarioplanlegging i styringssystemene, og en som fremstår som særlig

relevant er en nyere studie fra Palermo (2018). Her demonstreres det hvordan selskaper kan bruke scenarioer til flere formål, hvor en måte var å sette prestasjonsmål som forsøker å ta fremtidig usikkerhet i betraktning (Palermo, 2018). Dette indikerer at scenarioplanlegging også kan ha betydning for det diagnostiske styringssystemet, ettersom fastsettelsen av mål er en viktig forutsetning ved denne styringspakken (Simons, 1995).

Det neste steget i modellen omhandler det andre forskningsspørsmålet (FS2) som skal avdekke hvordan dynamikken i styringssystemene endres etter integreringen av scenarioplanleggingen. Vi antydte i innledningen at scenarioplanlegging kan lede til innføringen av en mer proaktiv form for dynamikk, og at det derfor kan være en måte å adressere problemet med manglende dynamiske egenskaper i styringssystemene. Det gjenstår å undersøke om scenario-verktøyet har et slikt potensial, samt om det også kan bidra til en reaktiv dynamikk som heller ikke kan utelukkes. Dette vil avklares gjennom Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sine fem perspektiver for dynamikk, hvor påvirkningen på perspektivene sett i kombinasjon vil være besvarelsen på forskningsspørsmålet.

En nødvendig betraktning for å bevare FS2 vil også være å kunne relatere Simons (1995) og Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sine rammeverk til hverandre, ettersom spørsmålet knytter disse to sammen. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) avgrensner sitt rammeverk til økonomiske styringssystemer. I henhold til Simons (1995) vil de fire første dynamikk perspektivene i stor grad omhandle det interaktive- og diagnostiske styringssystemet. Dette fordi økonomiske styringsverktøy kan brukes enten diagnostisk eller interaktiv. Imidlertid kan det argumenteres for at begrensningssystemet og trossystemet også kan tilrettelegge for dynamikk. Aspekter ved disse systemene kan inkluderes og drøftes i det siste dynamikk perspektivet, som er dynamikk i sammensetningen av pakker. Ved dette perspektivet vektlegger som nevnt Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at de økonomiske styringssystemene må forstås i sammenheng med andre deler styringspakken.

2. 5 Oppsummering

I dette kapitlet har vi presentert den teoretiske referanserammen for studien. Innledningsvis redegjorde vi for skillet i fremsynslitteraturen mellom den kreative forestillingsevnen og den intelligente maskin. Dette ble videre konkretisert til forskjellen mellom scenarioer og prognoser. En overordnet metode for å lage scenarioer og en rekke karakteristikk med planleggingsverktøyet ble så gjennomgått. Ved styringslitteraturen ble det vist at det finnes

mange forskjellige definisjoner og konseptualiseringer av styringssystemer, og vi anså det derfor som hensiktsmessig å begrunne valget av Simons (1995) sitt rammeverk. For å skape en forståelse for bruken av dynamikk i forbindelse med styringssystemer redegjorde vi først generelt for begrepet, og deretter for hvordan det kan knyttes til økonomistyringens utvikling. Det ga et fundament til å kunne beskrive Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sine fem ulike perspektiver for dynamikk. Avslutningsvis ble de ulike komponentene fra vår teoretiske referanseramme sammenfattet i en modell, hvor det ble gjort betraktninger rundt de to forskningsspørsmålene den baserer seg på.

3.0 Metode

I dette kapitlet vil vi belyse hvordan vi har gått frem for å skaffe det empiriske datagrunnlaget. Innledningsvis vil vi gi en beskrivelse av hva vi legger i begrepet metode, før vi deretter redegjør for hvilket forskningsdesign og hvilken forskningsmetode som legges til grunn for undersøkelsen. Avslutningsvis vil vi evaluere kvaliteten til forskningsopplegget, i henhold til fire kriterier. Vi har forsøkt å begrunne hvordan valg av design og metode er tatt ut fra hva vi mener er hensiktsmessig for å kunne besvare undersøkelsens problemstilling.

Metodelæren gir en oversikt over fremgangsmåter med tilhørende retningslinjer, og skal hjelpe forskeren med å velge den tilnærmingen som er best egnet til å besvare problemstillingen. Metode kan oppfattes som en oppskrift på hvordan undersøkelsen kan gjennomføres, og inkluderer innsamling, analyse og tolkning av data. En redegjørelse av metode er viktig for å kunne vurdere om undersøkelsens funn skyldes selve metoden, eller om resultatet er et riktig bilde av virkeligheten. De viktigste kjennetegnene ved metode er systematikk, grundighet og åpenhet (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). Ifølge Hellevik (2002) gjør metodelæren det mulig å dra nytte av tidligere studier og følge råd som gis i forbindelse med videre forskning. På denne måten skal forskere motstå fristelsen av å la ønskede resultater bli styrende for hvilke fremgangsmåter som brukes i undersøkelsen.

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign kan beskrives som studiens rammeverk for hvordan man skal gjennomføre forskningen fra start til slutt. Det må tas stilling til hva og hvem som skal undersøkes, og hvordan studien skal gjennomføres (Johannessen et al., 2011). Ifølge Easterby-Smith et al. (2018) handler forskningsdesign om å organisere forskningsaktivitetene på en måte som gjør det mulig å besvare studiens problemstilling. Forskeren må gjøre valg for hvilke data som skal samles inn, i tillegg til hvordan og hvor dataene skal skaffes fra. Videre må det forklares hvordan dataene skal analyseres og hvordan dette skal bidra til å besvare forskningsspørsmålene (Easterby-Smith et al., 2018). Hovedformålet til forskningsdesignet er ifølge Yin (2018) å hjelpe forskeren med å unngå situasjoner der innsamlet data ikke adresserer forskningsspørsmålet.

Studiens problemstilling vil derfor være styrende for forskningsdesignet (Easterby-Smith et al., 2018). Johannessen et al. (2011) viser til flere overordnede forskningsdesign for hvordan

en undersøkelse kan gjennomføres. Ved en kvantitativ tilnærming er tverrsnittsundersøkelse, longitudinelle undersøkelser og eksperimenter eksempler på forskningsdesign som ofte benyttes. Ved en kvalitativ tilnærming er vanlige forskningsdesign fenomenologi, etnografi, grounded theory og caseundersøkelser. De ulike designene har forskjellige styrker og svakheter, og det vil være opp til hver enkelt forsker å vurdere hva som vil være hensiktsmessig for studien. Vår undersøkelse har blitt utformet som en casestudie av Regnskap Norge. Det at undersøkelsen ble gjennomført på denne måten tillot oss å gå i dybden på casen som ble studert, som igjen ga en forståelse for å kunne beskrive og analysere funnene.

3.1.1 Casestudie

Casestudier kjennetegnes ved at forskeren samler inn mye informasjon fra noen få enheter eller caser gjennom omfattende og detaljert datainnsamling. Formålet er å skaffe mest mulig informasjon om et avgrenset fenomen (Johannessen et al., 2011). Ifølge Yin (2018) er casestudie hensiktsmessig når forskeren ønsker å undersøke vurderingen bak en eller et sett med beslutninger, implementeringen av disse beslutningene, og tilhørende resultat.

Ved casestudier må en ta stilling til om undersøkelsen skal bestå av en eller flere caser, i tillegg til en eller flere analyseenheter. Da vi kun studerer scenarioplanlegging i Regnskap Norge, med utgangspunkt i dens betydning for dynamikken i styringssystemene, og gjør dette på et overordnet nivå operer vi en enkeltcase og en analyseenhet. Yin (2018) viser til flere komponenter som er viktig ved gjennomførelsen av caseundersøkelser, herunder problemstilling og teoretisk antagelser. Ved førstnevnte forklarer Yin (2018) at utgangspunktet for casestudie ofte er et problem fra praksis, og i vårt tilfelle er dette utfordringer som små- og mellomstore byråer opplever i regnskapsbransjen. Når forskeren deretter stiller seg spørsmål som handler om forståelse tilknyttet problemet, vil de begynne med «hvordan» og «hvorfor». Casestudier egner seg nemlig best ved slike forskningsspørsmål, noe som også sammenfaller med vår undersøkelse. I forbindelse med spørsmålene som stilles er det også noen teoretiske antagelser som ligger til grunn for innsamling av data og tolkning av funn (Johannessen et al., 2011). Våre teoretiske antagelser baserer seg på at manglende dynamikk i styringssystemene er relevant å belyse i sammenheng med utfordringene i regnskapsbransjen, samt at scenarioplanlegging kan ha karakteristikk til å forbedre dynamikken.

Videre deler også Yin (2018) casedesign inn i tre ulike kategorier: eksplorativ, beskrivende og forklarende. Førstnevnte har til formål å utforske fenomener som er mindre kjent, der kunnskapen en har om fenomenet er mangelfull. En eksplorativ studie benyttes altså for å gi forståelse og innsikt på områder hvor det finnes lite forkunnskap (Johannessen et al., 2011). Beskrivende design benyttes derimot når vi ønsker å finne sammenhengen mellom variabler. Hensikten med designet er å få frem en kvantifisert beskrivelse av et fenomen. Det må derfor innhentes kvantifiserbar data, der det er mulig å tallfeste størrelsene. Den siste kategorien, forklarende design, brukes når man ønsker å finne en statistisk årsakssammenheng mellom to variabler (Saunders et al., 2016).

I vår undersøkelse anså vi et eksplorativt design til å være hensiktsmessig, ettersom designet gjør studien mer fleksibel og tilpasningsdyktig (Saunders et al., 2016). Dette var et godt utgangspunkt når kjennskapet til scenarioplanleggingens betydning for dynamikken var begrenset. Bortsett fra Palermo (2018) er det få empiriske studier som tar stilling til hvordan scenarioverktøyet påvirker styringssystemene. Det eksisterte av den grunn i liten grad klare forestillinger om eventuelle sammenhenger før datainnsamlingen. Ved et eksplorativt design kunne vi forme undersøkelsen etter hvert som kunnskap ble tilegnet, noe som ledet til en endring av forskningsspørsmål og tilhørende modell for undersøkelsen. Denne muligheten med å gjøre endringer underveis har tilrettelagt for vårt forsøk på å utvikle innsikt som kan være til nytte for regnskapsbransjen.

3.2 Forskningsmetode

Metode betraktes som et redskap for å skaffe seg innsikt, og forskeren må velge den metoden som er best egnet til å besvare problemstillingen. Innenfor den samfunnsvitenskapelige metodelæren skilles det mellom kvalitative og kvantitative metoder (Johannessen et al., 2018). Easterby-Smith et al. (2018) definerer kvalitative data som ikke-numerisk informasjon. Dette er i hovedsak informasjon om hva informanter har sagt eller gjort, og blir produsert gjennom en interaktiv og fortolkende prosess. Det innebærer at forskeren har en aktiv del i produksjonen av kvalitative data. Informasjonen kan samles gjennom intervju, observasjoner, bilder, videoer og dokumenter. Kvantitative data foreligger derimot i form av tall og er tilrettelagt slik at kjennetegn ved et fenomen kan telles opp. Datainnsamlingen er preget av høy grad av strukturering og liten fleksibilitet, og baseres gjerne på strukturerte skjema for registrering av informasjon. Et eksempel på innsamling av data med kvantitativ tilnærming er

spørreundersøkelser. Arbeidet med spørreskjemaet må være ferdigstilt før datainnsamlingen, og kan ikke endres i ettertid (Johannessen et al., 2011).

For vår undersøkelse var det vesentlig at vi fikk dyptgående kunnskap om scenarioplanleggingen og dens betydning for dynamikken i styringssystemene. Vi valgte derfor kvalitativ metode med dybdeintervju som teknikk for datainnsamlingen. Årsaken var å få mer innsikt og forståelse av teamet, da et slikt intervju er en velegnet måte å skaffe fyldige og detaljert beskrivelser fra informantene. Tilnærmingen passer også med casestudie som forskningsdesign, hvor intervju er vanlig å anvende (Johannessen et al., 2011).

3.3 Datainnsamling

Det skilles typisk mellom primær- og sekundærdata. Primærdata brukes om ny informasjon som samles inn direkte av forskeren, mens sekundærdata er informasjon som allerede eksisterer og er følgelig ikke konstruert for forskerens formål (Easterby-Smith et al., 2018). Denne studien består av både primær- og sekundærdata. Uttalelsene fra informantene i intervjuene utgjør våre primærdata, mens et fokusgruppeintervju, interne dokumenter og offentlig informasjon kan sees på som våre sekundærdata.

Fokusgruppeintervjuet ble gjennomført over Teams i forbindelse med TRANSACT-prosjektet i regi av Nord universitet (www.nord.no/transact). Intervjuet tok sikte på å diskutere trender i regnskap- og revisjonsbransjen, der deltakerne var hentet inn som eksperter fra nettopp regnskap- og revisjonsbransjen. Vi var observatører og brukte funnene som grunnlag ved presenteringen av regnskapsbransjen i oppgaven. De interne dokumentene beskrev og oppsummerte Regnskap Norge sin scenarioplanlegging på detaljnivå. Dokumentene omhandlet driverkort for scenariobygging, fremtidige kundebehov, fremtidige medlemsbehov, beskrivelse av scenarioer og en sammenfattende sluttrapport. Disse har vært nyttig for å danne et korrekt og helhetlig bilde av prosessen, som i utgangspunktet kunne vært utfordrende ettersom det er flere år siden foreningens gjennomføring. Den siste formen for sekundærdata, som var offentlig informasjon, gjaldt Regnskap Norge sine årsrapporter, bransjerapporter som foreningen har utarbeidet, standard for god regnskapsførerskikk, vedtekter og etiske regelverk for regnskapsførere. I hovedsak er det den nyeste årsrapporten fra 2019 som ble benyttet.

3.3.1 Intervjuguide

Ifølge Johannessen et al. (2011) kan kvalitative intervju være tilrettelagt på forhånd ved at de er mer eller mindre strukturerte. Det skilles mellom ustrukturert intervju, semistrukturert intervju og strukturert intervju. Vi valgte å benytte oss av en semistrukturert intervjuguide som inneholder en liste over temaer og spørsmål som skulle gjennomgås i løpet av intervjuet. Intervjuguiden ble utformet med utgangspunkt i problemstillingen og tilhørende forskningsspørsmål, og besto av fire temaer. Det første temaet handlet om de overordnede utviklingstrendene i regnskapsbransjen, mens det andre temaet hadde fokus på foreningens tilnærming til scenarioplanlegging. Tema tre og fire var basert på rammeverket til henholdsvis Simons (1995) og Bjørnenak og Kaarbøe (2011). Vi valgte en semistrukturert form for å ha god balanse mellom standardisering og fleksibilitet. Intervjuguiden var standardisert i den forstand at de fire informantene fikk de samme overordnede temaene. Spørsmålene som ble valgt fra temaene var derimot tilpasset den enkelte informant, slik at de var relevant for deres ansvarsområde i Regnskap Norge. Det var viktig for oss å gi informantene tilstrekkelig med frihet til å legge til informasjon og vi tilpasset oss derfor etter hva de hadde å fortelle. Vi forsøkte å oppmuntre til refleksjon ved oppfølgingsspørsmål og opplevde at informantene kom med utdypende informasjon.

Intervjuguiden ble sendt i forkant av hvert intervju slik at informantene fikk mulighet til å danne seg noen tanker om temaene vi ønsket å undersøke. En fordel med dette er at informantene kan forberede seg og dermed føle seg tryggere i intervjusituasjonen. En ulempe med at informantene i større grad forbereder svar på forhånd, er at svarene kunne blitt annerledes om de ikke hadde sett spørsmålene før intervjuet. Vi mente likevel at det var viktig at informantene fikk se intervjuguiden på forhånd, ettersom Regnskap Norge gjennomførte scenarioplanleggingen tilbake i 2014 og kunne ha behov for å rekapitulere prosessen.

3.3.2 Utvelgelse av informanter

Ved datainnsamlingen var det første vi måtte ta stilling til utvelgelse av informanter. Utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og rekruttering ble i den forbindelse vurdert. Hensikten med kvalitative undersøkelser er gjerne å få mest mulig kunnskap om fenomenet, og rekrutteringen av informanter har derfor et klart mål. Dette kalles for strategisk utvelgelse, der utgangspunktet for utvelgelsen av informanter er hensiktsmessighet (Johannessen et al., 2011).

Det finnes ulike måter å sette sammen et strategisk utvalg på. Vi har dratt nytte av fleksibiliteten ved kvalitative metoder og valgt en kombinasjon av ulike utvalgsmetoder. Informantene ble valgt strategisk ut fra hvilken rolle de hadde i foreningen og at de kunne gi nyttig informasjon om temaet i oppgaven. Et avgjørende kriterium i utvelgelsen var at informantene hadde gjennomført scenarioplanleggingen i 2014 og dermed sett hvilken effekt dette hadde for Regnskap Norge. Vi ønsket i tillegg at flere av informantene skulle være ledere. Dette ble vurdert som hensiktsmessig ettersom Simons (1995) legger vekt på hvordan ledere bruker styringssystemer. For å identifisere informantene brukte vi snøballmetoden. Ifølge Johannessen et al. (2011) går snøballmetoden ut på at forskeren rekrutterer informanter ved å forhøre seg om personer som vet mye om temaet som undersøkes. Disse personene kan igjen vise til andre informanter forskeren kan ta kontakt med. Ettersom denne studien er en del av TRANSACT-prosjektet til Nord universitet fikk vi kontaktinformasjon til en aktuell informant i Regnskap Norge. Denne personen hadde betydelig kunnskap om temaet og anbefalte andre informanter i foreningen som basert på våre kriterier kunne være aktuelle. Vi intervjuet fire informanter der tre var ledere og en var ansatt. Alle hadde ulike ansvarsområder, og vi fikk på denne måten dekket de forskjellige sidene av foreningen. Vi har valgt å anonymisere alle personopplysninger, og refererer til informantene som leder 1, leder 2, leder 3 og ansatt 1.

Når det gjelder utvalgets størrelse påpeker Johannessen et al. (2011) at det kan være vanskelig å avgjøre på forhånd hva som er optimal utvalgsstørrelse. En vanlig tilnærming er å gjennomføre intervjuer helt til informantene ikke tilfører undersøkelsen ny informasjon. Basert på de fire intervjuene som ble gjennomført fant vi store likheter i informantenes uttalelser, og vi mener at dette antallet var tilstrekkelig for å få samlet inn nødvendig data for å besvare problemstilling. Det kan likevel ikke utelukkes at et større utvalg av informanter sannsynligvis ville styrket kvaliteten på oppgaven, ved at vi kunne sammenlignet flere uttalelser og meninger. Rekrutteringen av informanter ble gjort via mail, hvor vi ga en inngående beskrivelse av undersøkelsen og hvorfor vi ønsket å skrive om Regnskap Norge. Vi fikk tilbakemeldinger fra alle informantene om at de ønsket å stille til intervju.

3.3.3 Gjennomføring av intervjuene

Alle intervjuene ble gjennomført over Teams. Dette begrunnes ut fra både praktiske årsaker som lang geografisk avstand mellom forsker og informant, og koronarestriksjoner som hindret muligheten for ansikt til ansikt intervju. Ifølge Easterby-Smith et al. (2015) kan ledere

foretrekke videooverførte intervju, i motsetning til mer tradisjonelle intervju som nettopp er ansikt til ansikt. Dette fordi at det kan være enklere å planlegge, og dermed gi større grad av fleksibilitet. Informanten vil dessuten føle seg mindre forpliktet, fordi de ikke trenger å gjeste forskeren. En ulempe er imidlertid at forskeren i mindre grad vil kunne lese kroppsspråket til informanten. Det kan også være vanskeligere å oppnå tillit, noe som er viktig for å få åpne og ærlige svar. Forutsetningene for å håndtere disse ulempene er likevel betydelig bedre på Teams enn på for eksempel telefon, og det var derfor vi valgte det som utgangspunkt for alle intervjuene. Vi erfarte også at bruken av Teams var fordelaktig for å skaffe sekundær data. Informantene sendte nemlig linker underveis i intervjuet eller delte skjerm for å vise modeller og PowerPoint. Dette ga intervjusituasjonen en ekstra dimensjon, som ikke ville falt like naturlig inn under tradisjonelle intervjuer. I tillegg gjennomførte informantene intervjuet i en naturlig kontekst hjemme hos seg, noe som ifølge Johannessen et al. (2011) kan skape en avslappet atmosfære som informanten føler seg trygg i. Dette kan føre til at informanten lettere åpner seg og tar seg god tid.

I starten av hvert intervju avsatte vi tid til å forklare sentrale begreper som senere ble brukt i spørsmålsstillingen. Dette for å sikre at en felles forståelse var til stede og for å unngå misforståelser. Det ble også gitt en inngående beskrivelse av temaene og kategoriene for at informantene skulle ha en oversikt over hva som var konteksten til de ulike spørsmålene. Tabell 1 viser varigheten til de fire gjennomførte intervjuene.

Informant	Varighet
Leder 1	2 timer
Leder 2	1 time og 30 minutter
Leder 3	1 time
Ansatt 1	1 time og 15 minutter

Tabell 1: Varighet av intervju med informanter.

For å dokumentere intervjuene ble det benyttet lydopptak, i tillegg til notater skrevet underveis. Det å bruke lydfil gjør det mulig å dokumentere alt som blir sagt ordrett, og dermed gjengi direkte sitater. En ulempe med lydopptak er at informantene kan reagere negativt og at de holder tilbake informasjon. Dette ble imidlertid avklart på forhånd og

godkjent av informantene. Lydopptakene ble transkribert kort tid etter intervjuene, for å kunne gjøre nødvendige refleksjoner og evaluere før neste intervju.

3.4 Analyse av data

Innsamlet data må analyseres og tolkes. Ifølge Johannessen et al. (2011) består analyse av kvalitative data i å bearbeide tekst. Utskriftene og notatene fra intervjuet utgjorde grunnlaget for analysen. Et poeng er at transkriberingen er et steg i analysen, ettersom det må tas stilling til hvor detaljert transkriberingen skal være. Vi benyttet en ordrett transkribering som teknikk for å sikre et korrekt bilde av dataene (Johannessen et al., 2011). Datamaterialet ble så organisert ved en kategoribasert inndeling, hvor vi benyttet intervjuguiden som utgangspunkt. Etter hvert som dataene ble organisert, gikk vi over til selve analysearbeidet der vi forsøkte å kartlegge en mening og et mønster i datamaterialet for å kunne besvare problemstillingen.

Selv om intervjuguiden var utgangspunktet, ble det likevel nødvendig å bruke koding for å organisere datamaterialet. Dette fordi vi som nevnt oppfordret til refleksjon og tilpasset oss etter hva informanten fortalte, slik at interessant informasjon om et tema kunne fremkomme under andre oppfølgingsspørsmål. Koding skal ifølge Johannessen et al. (2011) avdekke og organisere meningsfulle utsnitt for å ha et godt grunnlag for analysen uten å miste viktig informasjon. Vi satte merkelapper på utsnitt av teksten som ble oppfattet som relevant. Det var for eksempel på bakgrunn av en mening, handling eller at noe var overraskende. Deretter bestemte vi oss for hvilke av disse merkelappene som var vesentlige og skapte kategorier ved å bringe flere koder sammen. Styrende for de ulike kategoriene var nettopp intervjuguiden, som også gjenspeilte våre teoretiske antagelser. Enkelte av kategoriene relaterte seg til intervjuguidens hovedtemaer, mens andre var underordnet disse. På denne måten fikk vi et hierarki med flere nivåer av kategorier.

3.5 Evaluering

Så langt i metodekapittelet har vi redegjort for hvilke valg og fremgangsmåter som har blitt lagt til grunn for vår undersøkelse, og det er videre hensiktsmessig å evaluere kvaliteten til dette forskningsopplegget. I den forbindelse har vi, i tråd med Johannessen et al. (2011), valgt å bruke begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet. Johannessen et al. (2011) bruker reliabilitet og former for validitet som synonymer til nevnte begreper for å fremheve at også de kan være relevante for kvalitative studier, da de vanligvis er tilknyttet kvantitativ forskning.

3.5.1 Pålitelighet (reliabilitet)

Et grunnleggende spørsmål i forskning er datas pålitelighet, også kalt reliabilitet. Reliabilitet knytter seg til undersøkelsens data, som innebærer hvilke data som brukes, hvordan de samles inn, og hvordan de bearbeides. Innenfor kvalitativ forskning kan ikke reliabiliteten til dataene testes på samme måte som i kvantitative undersøkelser. Dette skyldes at det vanligvis ikke benyttes strukturerte datainnsamlingsteknikker, og at det derfor er samtalen som styrer datainnsamlingen. I tillegg bruker forskeren seg selv som instrument, noe som gjør at ingen andre kan tolke dataene på samme måte (Johannessen et al., 2011).

For å styrke påliteligheten har vi som foreslått av Johannessen et al. (2011) forsøkt å gi leseren en grundig beskrivelse av konteksten og begrunnet de valgene som er tatt underveis i forskningsprosessen. Vi har tilstrebet at åpenheten skal gjøre det mulig å følge opp fremgangsmåten i prosjektet, slik at det kan betraktes i sammenheng med det endelige resultatet.

3.5.2 Troverdighet (begrepsvaliditet)

I kvalitative undersøkelser dreier validitet seg om hvorvidt en metode undersøker det den har til hensikt å undersøke. Det handler om i hvilken grad undersøkelsens funn reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten. For å øke troverdigheten i kvalitative undersøkelser er det viktig å opplyse om hvilke metoder som er brukt i datainnsamlingen, hvilke intervjumetode som er benyttet og hvordan transkripsjonene er analysert (Johannessen et al., 2011). For å imøtekomme dette kriteriet har vi tidligere i kapittelet beskrevet hvordan problemstillingen har vært styrende for vårt metodevalg og hvordan analysearbeidet ble utført.

Validitet dreier seg også om innholdet i informantenes utsagn. Når vi undersøker informantenes opplevelse av scenarioplanlegging og hvilken betydning de oppfatter at det har hatt, kan det være fort å tillegge verktøyet flere sammenhenger enn hva som faktisk har vært tilfelle. Dette har vi forsøkt å håndtere ved å skape en bevissthet i intervjusituasjonene, hvor vi informerte om at det var like interessant hvis scenarioarbeidet ikke påvirket områdene som ble gjennomgått. Informantene fikk også tilsendt empirisk data slik at de hadde muligheten til å gjennomgå og korrigere for eventuelle faktafeil, mistolkninger og sensitiv informasjon.

Johannessen et al. (2011) forklarer videre at det er viktig å være klar over de ulike skjevhetene og metodefeilene som eksisterer. Det henvises blant annet til hukommelsesskjevhet, som i vår undersøkelse har vært et aktuelt tema. Det er flere år siden Regnskap Norge gjennomførte sin scenarioplanlegging, noe som kan gjøre det vanskeligere å danne et helt korrekt bilde av prosessen. For å minimere denne skjevheten har vi lagt til grunn en utstrakt bruk av dokumenter, som ble utarbeidet da prosessen pågikk og etter den var ferdigstilt. På denne måten har vi hatt mulighet til å følge opp det informanter fra foreningen fortalte ved detaljer rundt gjennomførelsen.

3.5.3 Overførbarhet (ekstern validitet)

Ekstern validitet handler om resultater fra et forskningsprosjekt kan overføres til liknende fenomener. Ved kvalitative undersøkelser dreier det seg om en overføring av kunnskap som er nyttige på andre områder enn det som studeres. Forskeren må gi grundige beskrivelser av situasjonen som undersøkes, slik at leseren kan forstå forutsetningene og omstendighetene som ligger til grunn for konklusjonen (Johannessen et al., 2011).

Hensikten med vår studie er å undersøke om scenarioplanlegging kan representere en måte å forbedre dynamikken i styringssystemene, og overførbarhet er sentralt ved denne utformingen. Dette fordi bakgrunnen er utfordringene som små- og mellomstore regnskapsbyråer opplever, hvor vi har valgt å undersøke regnskapsbransjens forening og deres erfaring med scenarioplanlegging. Regnskap Norge skal utvikle regnskapsbyråene for fremtiden, slik at kunnskapen om scenarioarbeidet kan være nyttig å overføre til de små og mellomstore byråene. Undersøkelsens resultater kan på denne måten indikere hvilken betydning verktøyet kan ha for regnskapsbyråer, men også andre områder av næringslivet.

3.5.4 Bekreftbarhet (objektivitet)

Bekreftbarhet i kvalitative undersøkelser skal sikre at funnene fra studien er et resultat av forskning og ikke et resultat av forskerens subjektive holdninger. I hvilken grad kan resultatene bekreftes av andre forskere gjennom tilsvarende undersøkelser. Det forutsetter at forskeren beskriver alle beslutninger som er tatt gjennom hele forskningsprosessen, og opplyser om forhold som kan ha påvirket fortolkninger og tilnærmingen i prosjektet (Johannessen et al., 2011).

På tilsvarende måte som vi har begrunnet våre valg for å styrke undersøkelsens pålitelighet, har vi også gjort dette for å sikre bekreftbarhet. Et annet poeng som også kan belyses er at undersøkelsens bakgrunn baserer seg på et argument om at scenarioplanlegging har potensialet til å forbedre dynamikken. Denne teoretiske antagelsen kan medføre at subjektivitet og oppfatninger videre påvirker bearbeidingen av funnene. Dette har vi imidlertid forsøkt å være bevisste på, hvor vi ved undersøkelsen begynnelse skisserte opp at scenarioplanleggingens betydning kan ha vært begrenset for foreningen. En slik vinkling mente vi også kunne være interessant ettersom det var motstridende til litteratur, som fremhevet at scenario skal være nyttig i turbulente omgivelser. Dermed var det tilrettelagt for at funnen skulle være et resultat av forskningen.

3.6 Forskningsetiske retningslinjer

I ethvert forskningsprosjekt er det ifølge Nerdrum (1998) tre typer hensyn en forsker må tenke gjennom: informantens rett til selvbestemmelse og autonomi, forskerens plikt til å respektere privatliv, og forskerens ansvar for å unngå skade.

I vår undersøkelse ble informantene ved forespørsel om deltakelse informert om at innsamlet data skulle brukes i masteroppgaven, og i forbindelse med TRANSACT-prosjektet.

Informantene mottok samtidig et samtykkeskjema hvor det blant annet ble opplyst om at deltakelsen var frivillig, og at de på hvilket som helst tidspunkt kunne trekke seg fra intervjuet. Det ble også godkjent at stillingsbeskrivelse kunne oppgis, og at informantene dermed kan gjenkjennes. Vi har likevel valgt å anonymisere personopplysninger, ettersom studien ikke er avhengig av dette, samtidig som noen av informantene reagerte positivt på en slik løsning. Før intervjuene startet ble det i tråd med god forskningsetikk spurt om tillatelse til å ta lydopptak. Imidlertid regnes også stemmer på lydopptak som personopplysninger (NSD, 2021), og av den grunn ble det brukt diktafon for å unngå å ha lydfilene lagret på telefon. Ved hjelp av en diktafon-app sendes lydfilen direkte til nettskjema, hvor det ikke er mulig å spille av lydfilen på enheten som tar opp. De transkriberte dokumentene ble lagret i Teams med begrenset adgang, og lydfilene ble deretter slettet fra nettskjemaet. Etter undersøkelsens slutt vil dataen i Temas bli lagret på en beskyttet server ved Nord universitet frem til TRANSACT-prosjektet avsluttes i 2024. Forskningsprosjektet er meldt inn som en del av TRANSACT-prosjektet og godkjent av Norsk senter for forskningsdata (NSD).

4.0 Empiri

Innledningsvis i empiri-kapittelet skal vi presentere den norske regnskapsbransjen og foreningen Regnskap Norge. Hensikten er å legge til grunn en kontekst som de empiriske funnene er tilknyttet. Vi vil deretter beskrive våre funn som starter med scenarioplanleggingen i Regnskap Norge. Det er inndelt i to deler, hvor den første tar for seg gjennomførelsen av prosessen og sluttresultatet, mens den andre belyser hvordan det opplevdes for informantene å delta. Våre forskningsspørsmål er videre strukturert langs de to resterende delkapitlene, som skal presentere integreringen av scenarioplanleggingen i foreningens styringssystemer og endringen av dynamikk etter denne integreringen.

Erfaringen fra intervjuene var at foreningens styringssystemer ikke bare ble benyttet for å veilede ansatte, men også medlemmene. Regnskap Norge eksisterer for medlemmene og er opptatt av å veilede dem slik at deres beslutninger blir konsistent med foreningens prioriteringer for fremtiden. Vi har derfor valgt å inkludere dem ved presenteringen av de fire styringspakene. Følgelig vil det være helt opp til regnskapsbyråene selv å vurdere om de skal følge veiledningen som fremkommer av foreningens styringsmekanismer, men det hindrer likevel ikke Regnskap Norge sitt forsøk på å motivere, inspirere og informere.

4.1 Empirisk kontekst

4.1.1 Presentasjon av regnskapsbransjen i Norge

I studiens innledning ble det gjennomgått hvordan et praktisk problem motiverte vår problemstilling. Dette var at små- og mellomstore regnskapsbyråer opplever utfordringer med å responder på trender og tilpasse seg omgivelsene, som baserte seg på en global undersøkelse fra IFAC (2018). Hele 150 land var representert i undersøkelsen, og det kan følgelig være store variasjoner mellom disse. Vi vil derfor legge frem hvordan utfordringene til regnskapsbyråer utspiller seg i den norske regnskapsbransjen, hvor betraktninger baserer seg på ekspertkommentarer fra et møte om bransjens fremtidsutsikter. Sistnevnte fant sted i forbindelse med TRANSACT-prosjektet til Nord universitet.

Det er ca. 420 000 selskaper i Norge som benytter seg av ekstern regnskapsføring, noe som utgjør om lag 70 prosent av det norske næringslivet (Regnskap Norge, 2020a). En årsak for denne høye andelen kan være at næringsdrivende omfavnes av et komplekst lovverk, blant annet for at staten skal sikre inntekter i form av skatt og avgift. Selskaper velger derfor å få hjelp av regnskapsførere til å etterleve disse lovpålagte kravene, og gjennom rett rapportering

av skatter og avgifter bidrar bransjen til å sikre den norske velferdsmodellen. I mange tilfeller er regnskapsførere også en sparringspartner for selskapene og på denne måten en viktig ressurs (Regnskap Norge, u.å.). For å kunne tilby regnskapstjenester i Norge er det også lovfestet at den enkelte regnskapsfører og regnskapsbyråene må være autoriserte av finanstilsynet. Ordningen skal sørge for at det er tilstrekkelig kvalitet i regnskapsføringen og krever en kontinuerlig etterutdanning (Finanstilsynet, 2019).

Generelle nøkkeltall fra bransjen gjenspeiler foreløpig ikke spådommer om et regnskapsføreryrke som kan forsvinne i takt med fremskritt innen automatisering (Frey og Osborne, 2018). Bransjeomsetningen var rekordhøy i 2019 med 17 milliarder og selv med en inflasjonsjustering har det vært en økning på 64 prosent siden 2007. Antall autoriserte og oppdragsmengde har også hatt en positiv utvikling. I 2019 var antall autoriserte regnskapsførere på ca. 11 600 og i perioden fra 2007 har årlig økning i gjennomsnitt vært på 3 prosent. I samme periode har oppdragsmengden, som er antall selskaper som benytter ekstern regnskapsføring, økt med 4,3 prosent i snitt hvert år. Det er imidlertid et sentralt nøkkeltall som har hatt en negativ utvikling siden 2015, nemlig antall autoriserte regnskapsbyråer. I 2019 var det 2708 slike byråer, mens det for fire år siden var 2835 (Regnskap Norge, 2020b).

Denne nedgangen er ikke markant, men kan koples til en bransjekonsolidering som gradvis endrer sammensetningen til færre og større aktører. På nåværende tidspunkt består bransjen av mange små regnskapsbyråer og noen få store. Eksempler på sistnevnte er Sparebank 1 Regnskapshuset, Azets Insight og Accountor. Disse store regnskapsbyråene blir større både gjennom organisk vekst og oppkjøp, noe som har resultert i store markedsandeler. Dette understrekes med et at de 10 største aktørene står for omtrent 30 prosent av bransjens totale omsetning (Regnskap Norge, 2020b). Til tross for det totale antallet av autoriserte regnskapsførere ikke har hatt en negativ utvikling, kan en bransjekonsolidering indikere at det har blitt vanskeligere å operere for de mindre byråene.

En årsak til dette kan være at det ikke bare er en bransjekonsolidering som finner sted, men også en bransjegliding mellom regnskapstjenester, systemleverandører og bankvirksomhet. Et eksempel er DNB og Sparebank 1 som i slutten av 2020 gjorde et strategisk oppkjøp av ERP-leverandøren Uni Micro, hvor regnskapstjenester tilbys i sammensmelting med nettbank (DNB, 2020). For de mindre regnskapsbyråene kan det foreligge en risiko for å falle utenfor når store aktører beveger seg mellom disse bransjene, og da særlig når banker og systemleverandører posisjonerer seg inn mot regnskapsmarkedet.

En annen årsak bak bransjekonsolideringen kan være at det er utfordrende for små- og mellomstore regnskapsbyråer å gjøre nødvendige omstillinger (Møte TRANSACT-prosjektet, 16. mars 2021). Her kan særlig levering av tjenester trekkes frem, som påvirkes av teknologisk utvikling i form av automatisering og digitalisering. Den teknologiske utviklingen har ikke gått på bekostning av jobber i yrket, til tross for at oppgaver og arbeidsprosesser stadig blir mer automatiserte (Regnskap Norge, 2020b). Konsekvensen er at tidsbruken på å produsere og kvalitetssikre regnskapet reduseres, noe som både kan være forbundet med fordeler og ulemper. En ulempe kan være at effektiviseringen av regnskapstjenester slår skjevt ut for byråer som benytter timebasert prissetting. Dette er ugunstig når det allerede ligger til grunn et prispress på disse tjenestene, og flere byråer har derfor endret deres prismodeller. I stedet for å ta utgangspunkt i antall timer blir heller tjenestene verdsatt i sin helhet. Mulighetene oppstår som følge av at tid frigjøres og det kan innebære at regnskapsførerene kan gjøre mer for kundene sine, ettersom relasjonsbygging kan prioriteres i større grad. Den frigjorte tiden kan også benyttes til å ta inn flere kunder, noe som øker produktiviteten til byråene. I tillegg foreligger det en mulighet for å bevege seg inn i nye områder ved levering av tjenester (Møte TRANSACT-prosjektet, 16. mars 2021).

Det er nemlig slik at regnskapsbransjen i større grad tilbyr andre tjenester utover regnskapstjenestene. Dette kan for eksempel være innenfor områder som bedriftsrådgivning, lønn og HR, samt IT. Bransjen har særlig erfart at mange selskaper trenger hjelp til lønn og personal, og at dette har vært svært ettertraktet. Et interessant poeng fra en rapport om bransjeutviklingen i 2018 var at de mindre regnskapsbyråene hadde en større andel av omsetningen fra regnskapstjenester enn de største (Regnskap Norge, 2019). Dette kan indikere at det er vanskeligere for de små regnskapsbyråene å omstille seg til å levere tjenester på andre områder.

For å bevege seg over på andre tjenesteleveranser kan det være nødvendig å endre kompetansen internt i regnskapsbyrået, slik at rekrutteringen av andre kompetanser kan være noe de større byråene gjør i en mer utstrakt grad. En kompetanse som kan bli viktigere fremover kan for eksempel være bedriftsøkonomi og analyse. Dette fordi at når det tar kortere tid å produsere regnskapet kan vektleggingen heller bli på å analysere det. Informasjonen må brytes ned og gjøres om til kunnskap som brukes til rådgivningstjenester, og analytiske evner vil i den forbindelse være avgjørende. IT-kompetanse kan også være relevant at bransjen øker i tiden fremover. Dette blant annet fordi kunder gjerne har andre systemer som må integreres

med regnskapssystemene, og for bistå med løsninger vil det være nødvendig med teknisk forståelse. Hvis de små- og mellomstore regnskapsbyråene ikke ser behovet, eller ikke har evnen, til å rekruttere slike kompetanser kan de risikere å ikke levere tjenester som kunden forventer i tiden fremover (Møte TRANSACT-prosjektet, 16. mars 2021).

Oppsummert tyder nøkkeltallene til den norske regnskapsbransjen at utfordringer i liten grad finner sted. Imidlertid viser en bransjekonsolidering at det kan være vanskelig for de mindre byråene å operere. Både en bransjeglidning og manglende omstilling pekes på som mulige årsaker. Den manglende omstillingen betraktes i sammenheng med tjenester som tilbys, teknologisk utvikling og rekruttering av intern kompetanse. Dette er faktorer som også fremheves i den globale IFAC (2018) rapporten.

4.1.2 Presentasjon av Regnskap Norge

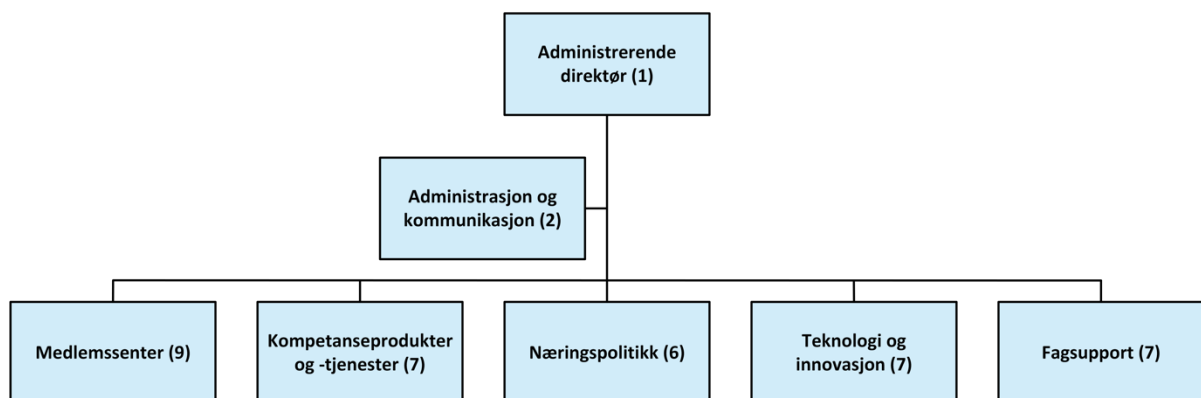
Vi vil presentere Regnskap Norge slik foreningen driver sin virksomhet på nåværende tidspunkt. Når vi i etterkant skal beskrive våre empiriske funn, vil det fremkomme hvordan scenarioplanleggingen og tilhørende strategi fra 2014 har hatt innvirkning på måten foreningen har utviklet seg frem til i dag. Dette gjelder særlig innenfor Regnskap Norge sine kurs- og kompetanseprodukter, men også andre aspekter.

Regnskap Norge er bransjeforeningen for autoriserte regnskapsførere og har en medlemsmasse bestående av både personer og byråer. Ved førstnevnte er antallet i overkant av 8800, mens det er ca. 2500 regnskapsbyråer som er medlemmer. Stort sett er det slik at personmedlemmene også jobber i medlemsbyråene. I forrige delkapittel ble det presisert at det i 2019 var 2708 autoriserte regnskapsbyråer, noe som illustrerer at en betydelig andel har medlemskap i foreningen. Et sentralt område er å utvikle medlemmene for fremtiden, og det krever at Regnskap Norge er i front og proaktive. Dette for å bistå med kunnskap og løsninger som tilrettelegger for at medlemmene skal kunne håndtere morgendagens muligheter og trusler (Regnskap Norge, 2020a). Et eksempel er det økte fokuset på bærekraft som kan være en forretningsmulighet for regnskapsbransjen. I den forbindelse arbeider Regnskap Norge med å løfte regnskapsbransjens betydning, blant annet med å utvikle en nordisk standard for bærekraftsrapportering.

Når det gjelder Regnskap Norge sine økonomiske ambisjoner så legges det vekt på å balansere resultatet. Det vil være nødvendig med overskudd for å kunne være en solid forening, som er godt rustet til å møte fremtidige utfordringer og har den økonomiske

handlefriheten til å støtte opp under medlemmene (Regnskap Norge, 2020a). En gjennomgang av nylige årsrapporter viser at resultatet varierer, hvor Regnskap Norge enkelte ganger har overskudd og andre ganger underskudd (Regnskap Norge, 2018; Regnskap Norge, 2019b; Regnskap Norge, 2020a). På inntektssiden foreligger det nokså store sesongvariasjoner. Medlemskontingent og serviceavgift faktureres i begynnelsen av året, og fungerer på denne måten som et fundament. Mye av kursinntektene derimot, som også utgjør en stor andel av totale inntekter, kommer ofte i løpet av årets 3-4 siste måneder. Regnskap Norge benytter seg også av ekstern regnskapsføring, noe som kan betraktes å være naturlig ettersom de er en forening for regnskapsbransjen.

Overordnet kan en skille mellom Regnskap Norge som en næringspolitisk aktør og som en kommersiell virksomhet. Sistnevnte bidrar til å finansiere den politiske delen som det følgelig ikke tjenes penger på. Foreningen har totalt 39 ansatte, hvor rådgivere og seniorrådgiver er to hovedkategorier som benyttes basert på ansattes kompetanse og erfaring. I tillegg er avdelingene inndelt i ulike fagområder, som figur 7 illustrerer.



Figur 7: Organisasjonskart Regnskap Norge (tallene er ansatte i avdelingen).

Ved den kommersielle virksomheten tilbyr Regnskap Norge kurs- og kompetanseprodukter til regnskapsbransjen. Kursene har to hovedtyper, hvor den ene er kurs som gir nødvendig etterutdanning for å beholde autorisasjonen. Det kan for eksempel være innenfor områder som regnskap, skatt, avgift og bokføring. Den andre hovedtypen er sertifiseringsprogrammer under Regnskap Norge Akademiet, som skal utvikle regnskapsbyråene slik at de er i stand til å møte endringer i bransjen. Programmene er innen ledelse, rådgivning, samt lønn og HR (Regnskap Norge, 2020a). Disse illustrerer en utvikling der regnskapsførere stadig får flere oppgaver. Regnskap Norge opplever at kursvirksomheten er utsatt for økt konkurranse, som er

sammensatt og preget av et prispress. Konkurrenter er blant annet Eduhouse og Sticos, hvor sistnevnte leverer kompetanse knyttet til programvare. Et annet aspekt er at de store regnskapsbyråene i større grad har egen organisert trening. Utgangspunktet til Regnskap Norge er å ikke følge prispresset, men heller fokusere på brukeropplevelsen.

Innenfor den næringspolitiske delen arbeider Regnskap Norge for at regnskapsbransjen skal ha gode rammebetingelser. Foreningen skal ivareta medlemmenes interesser gjennom å være en aktiv høringsinstans for myndighetene, sette saker på agendaen og synliggjøre utfordringer i media. Førstnevnte handler om å komme med innspill til forslag om endringer og utvikling i regelverk (Regnskap Norge, 2020a). En viktig kilde til foreningens egen agenda er medlemmene, blant annet ved å sparre med medlemmenes fagutvalg.

4.2 Scenarioplanlegging i Regnskap Norge

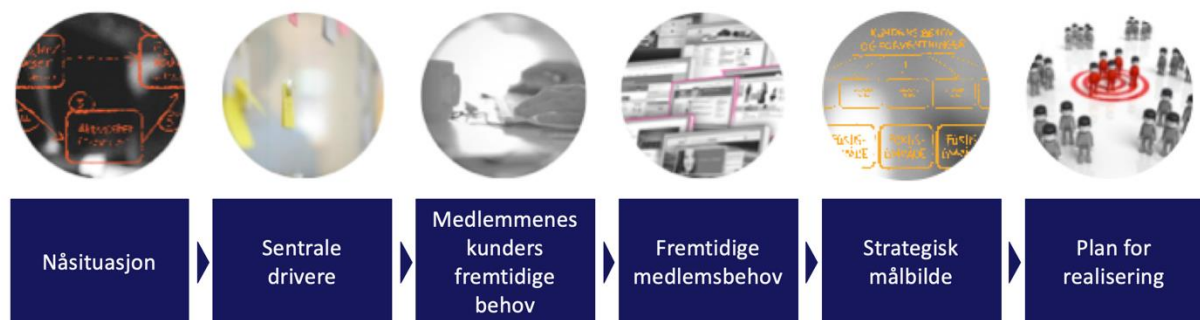
I den første delen av scenarioplanlegging i Regnskap Norge, gjennomførelse og innhold, presenterer vi kun faktainformasjon basert på dokumenter som foreningen utarbeidet i løpet av prosessen. Når vi deretter skal beskrive erfaringer med å delta vil vi trekke inn sitater fra informantene.

4.2.1 Gjennomførelse og innhold

Regnskap Norge gjennomførte i 2014 et omfattende scenarioarbeid der formålet var å etablere en tydelig og helhetlig strategi frem til og med 2017. Bakgrunnen for prosessen var at regnskapsføring og kravet til regnskap var i endring, noe som utfordret Regnskap Norge sin rolle som bransjeforening. Dette skyldes særlig teknologisk utvikling, økende grad av konkurranse, endret kundeatferd og endringer i lover og rammebetingelser. For Regnskap Norge var det utfordrende å se effekten av disse endringene og de valgte derfor å benytte scenarioplanlegging ved utarbeidelsen av en ny strategi.

Den overordnede prosessen for scenarioplanleggingen hadde kunden i fokus og besto av seks steg som vist i figur 8. Det første steget for Regnskap Norge besto av å tilegne seg en tydelig forståelse for daværende situasjon, før de i steg to kunne analysere sentrale drivere som påvirket bransjen. Foreningen la til grunn et kunders-kunde-perspektiv for prosessen, som betyr at det ble tatt utgangspunkt i regnskapsbyråenes kunder. Det kommer frem gjennom steg tre hvor målet var å utvikle og beskrive alternative fremtidsbilder for medlemmenes kunder og identifisere fremtidige kundebehov. Etter at Regnskap Norge identifiserte behovene til

medlemmenes kunder kunne de i steg fire vurdere og utlede de fremtidige behovene til sine egne medlemmer. På bakgrunn av medlemmenes behov definerte foreningen et strategisk målbilde i steg fem med fokus på hvordan de best kan skape verdi for sine medlemmer. Det siste steget i prosessen var å identifisere sentrale tiltak for å realisere det strategiske målbildet.



Figur 8: Overordnet prosess for scenarioplanleggingen.

Scenarioplanleggingen involverte en rekke ulike aktører, deriblant ansatte, ledergruppen og styret i Regnskap Norge. I tillegg var medlemmer og deres kunder med på prosessen, hvor medlemmene blant annet var representert gjennom storforum og ERFA-grupper. Førstnevnte er et nettverk for de største medlemsbyråene, mens ERFA-grupper er lokale nettverk som mindre byråer bruker for å dele erfaringer. Det ble arbeidet i ulike workshoper, som inkluderte alle de nevnte aktørene. Fokuset i workshopene var bredt og kan inndeles i makrofaktorer, bransje og bransjestruktur, samt fremtidens kunder. For å fasilitere prosessen valgte Regnskap Norge å benytte seg av et eksternt konsulentfirma. De brakte, i tillegg til det metodiske rammeverket, generiske drivere til workshopene der deltakerne skulle diskutere hvilke som var mest aktuelle. Fasilitatorene fra konsulentfirmaet utfordret innspillene som oppsto i disse diskusjonene på to punkter. Det ene var om de var riktige og det andre var om de var vesentlige. På denne måten ble om lag 40-50 drivere redusert til 12 som i felleskap ble antatt å være mest relevant. I workshopene ble PESTEL-faktorene benyttet som temaer og driverne ble kategorisert langs disse. Figur 9 viser hvilke 12 drivere som ble brukt for å bygge scenarioene og hvordan de relaterer seg til PESTEL.

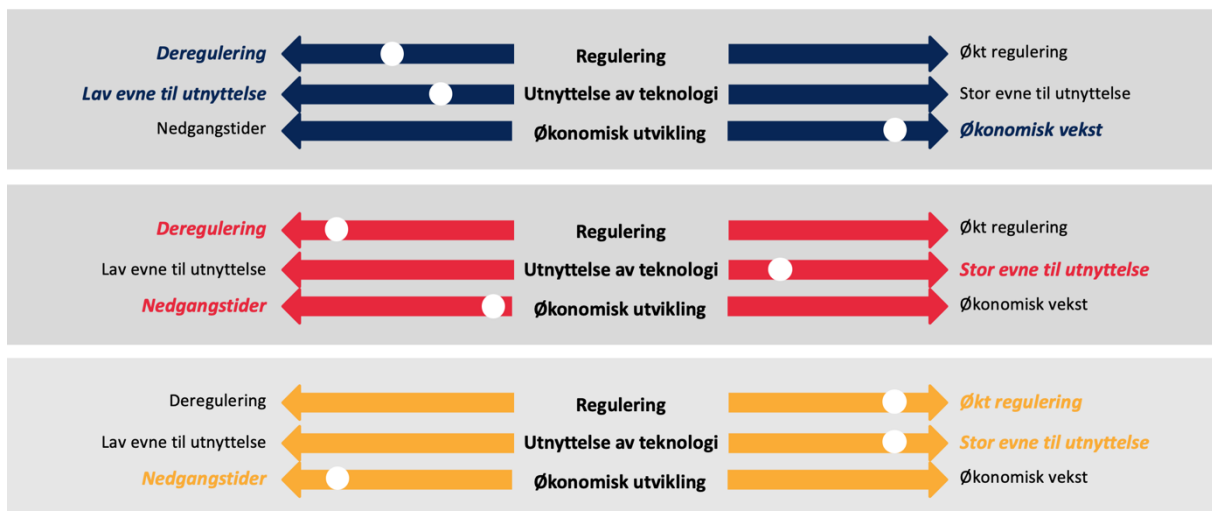
Tema	Political	Economical	Social	Technological	Environmental	Legal
Myndighetsregulering	x					x
Teknologisk utvikling			x	x		
Automatisering og digitalisering	x			x		
Outsourcing		x				
Globalisering		x				
Økonomisk utvikling		x				
Demografi/generasjonsskifte		x	x	x		
Bransjeglidning		x				
CSR			x		x	
Datasikkerhet	x		x			x
Kundens forventninger			x	x		
Big Data				x		

Figur 9: 12 drivere brukt til å utarbeide scenarioene.

Scenarioarbeidet resulterte i tre scenarioer og figur 10 viser hvordan de spenner seg ulikt over de sentrale driverne regulering, utnyttelse av teknologi og økonomisk utvikling. Scenarioene ble skilt i blå, rød og gul farge og kalt henholdsvis «Verden for meg», «Mitt samfunn og «Vårt land». Det blå scenarioet ble betraktet som positivt, ettersom økonomien i Europa og Usa har stabilisert seg, samtidig som vi i Norge opplever økonomisk vekst og gode tider. Globaliseringen har resultert i at myndighetene har kommet til kort med reguleringer, samtidig som de forsøker å skape like spilleregler for norske bedrifter. Høy kjøpekraft kombinert med individualisme skaper etterspørsel etter skreddersøm og personlig oppfølging.

I det røde scenarioet «Mitt samfunn» har derimot økonomisk nedgang resultert i deregulering fra myndighetene i et forsøk på å stimulere økonomien. Globaliseringen øker, og det blir stadig sterkere internasjonal konkurranse. Som følge av den økonomiske nedgangen har arbeidsledigheten steget, den generelle kjøpekraften er sterkt redusert, og det er økende sosiale forskjeller. På grunn av manglende fungerende personvernlovgivning og økt markedspress har selskapene vært nødt til å ta ansvar for håndtering av sensitiv informasjon på vegne av sine kunder. Individuer og selskaper deler bare med aktører de stoler på og som har bevist at de er troverdige. Som vi ser av figur 10 er det en moderat teknologisk utvikling, der dette kombinert med lav betalingsvillighet og ønske om effektivisering har gjort at selvbetjeningsløsninger har hatt fremgang i både privat og offentlig sektor.

For det gule scenarioet «Vårt land» er verdensøkonomien preget av nedgangstider der myndighetene har valgt en strammere politikk med økte reguleringer i et forsøk på å skjerme den norske økonomien. Arbeidsmarkedet har blitt tøffere og mange godt kvalifiserte uten jobb bidrar til innovasjon. Nedgangstider har presset aktørene til å automatisere og effektivisere, og har bidratt til store investeringer i infrastruktur i urbane strøk. Dette har gitt høy teknologisk utvikling i samfunnet. Individuer går sammen for å forhandle frem gode avtaler med aktørene, og foretrekker aktører med lokal forankring og fokus på bærekraft.



Figur 10: Regnskap Norge sine scenarioer langs tre sentrale drivere.

Basert på disse overordnede scenarioene ble det igangsatt et grundig arbeid i workshopene for å identifisere en rekke potensielle kundebehov og deretter medlemsbehov. For å utarbeide fremtidige kundebehov ble fire tiltenkte selskaper skissert opp, som skilte seg i karakteristikk og størrelse. Dette var et snekkerbyrå, gründervirksomhet, offentlig virksomhet og produsent av innsatsfaktorer. I hvert av de tre scenarioene ble det tatt stilling til hva som var selskapenes relasjonskart og utfordringer, noe som resulterte i en sammenfatning av kundebehov felles for alle scenarioene. Kundebehovene var blant annet økonomisk rådgivning, tilgang på kompetanse og støtte innen HR, samt utnyttelse av teknologi.

Tilnærmingen var tilsvarende for å identifisere medlemsbehovene, hvor det først ble lagd tre tiltenkte regnskapsførerprofiler. Det var et lite byrå uten vekstambisjoner, et mellomstort byrå med fokus på teknologi og en regnskapsfører som jobber i en større virksomhet. I hvert scenario ble det identifisert hvilke potensielle tjenester de forskjellige regnskapsprofilene kunne levere for å møte behovene til de fire skisserte selskapene. Dette la grunnlaget for å

diskutere og komme frem til hva som vil være regnskapsførerens hverdag i scenarioene. Et overordnet eksempel på en sammenheng kan være at en befinner seg i scenarioet «Verden for meg» som var preget av etterspørsel etter skreddersøm på grunn av høy kjøpekraft. Behovene til de fire selskapene og tjenestene fra de tre regnskapsprofilene gjenspeilet dette. Resultatet var at regnskapsførerens fremtidige hverdag ble bestående av spesialister og spissede regnskapsbyråer som skal møte ønsket om skreddersøm.

Regnskapsførerens hverdag var da det siste steget før medlemsbehovene ble identifisert, som både ble gjort i hvert av scenarioene og felles for alle fremtidsbildene. Eksempler på slike felles medlemsbehov var blant annet IT-kompetanse, HR og rådgivning innenfor faglig utvikling. I tillegg ble lederutvikling identifisert innenfor det strategiske aspektet til regnskapsbyråene. Andre sentrale medlemsbehov var innenfor soft skills, hvor blant annet relasjonsbygging og analytiske egenskaper ble vektlagt. Det ble konkludert, i tråd med disse behovene, at regnskapsbransjen var i endring og ville handle om mer enn hva regnskapsføringen tidligere hadde gjort. De fire områdene rådgivning, ledelse, lønn og HR, samt IT vurderte Regnskap Norge som betydningsfulle for fremtiden.

Medlemsbehovene hadde til hensikt å gi en forståelse for hva Regnskap Norge selv måtte gjøre for å støtte opp under medlemmene. Ut fra behovene definerte Regnskap Norge derfor et strategisk målbilde med fire fokusområder. Et viktig poeng var at disse fokusområdene baserte seg på scenarioet «Mitt samfunn», ettersom det ble ansett å være mest sannsynlig. De felles medlemsbehovene nevnt i forrige avsnitt viser at flere aspekter var sentrale på tvers av scenarioene, men det var også områder som var spesifikt for hvert enkelte scenario. Et eksempel ved «Mitt samfunn» var profilering og synliggjøring med fokus på behovet for omdømmebygging.

De fire fokusområdene til strategien var å jobbe aktivt med gode rammebetingelser, bidra til økt markedsorientering og attraktivitet i bransjen, fremme teknologiske muligheter, samt ivareta og videreutvikle nødvendig kompetanse. Hvert fokusområde hadde mellom 5-8 tiltak knyttet til seg, hvor ansatte ble ansvarliggjort for gjennomføring. Et tiltak innenfor videreutvikling av nødvendig kompetanse var å etablere sertifiseringsordninger for definerte kompetanseområder. Dette kan relateres til medlemmenes identifiserte behov for faglig utvikling i blant annet HR og rådgivning. Innenfor fokusområdet som omhandler attraktivitet i bransjen er det et tiltak angående synliggjøringen av profesjonens verdi og kompetanse, som da skulle møte medlemmenes behov for omdømmebygging. En ny kommunikasjonsstrategi

med fokus på posisjonering av bransjen var et annet tiltak som også knyttet seg til dette behovet. Disse tiltakene viser måten Regnskap Norge utarbeidet hvilke produkter, tjenester og støtte de skulle tilby medlemmene, hvor scenarioet «Mitt samfunn» altså var lagt til grunn.

Etter at det strategiske målbilde var definert involverte Regnskap Norge medlemmene igjen for å få oppslutning rundt strategien. Gjennom medlemsmøter ble det formidlet hvordan foreningen fremover skulle fremstå og arbeide. Fokusområdene hadde, som nevnt innledningsvis, en tidshorisont fra 2014 til 2017. Siden den gang har det blitt gjort to mindre revideringer av strategien. Den reviderte strategien bygger fortsatt på arbeidet som er gjort i 2014, men fokusområdene er ikke eksakt de samme.

4.2.2 Erfaringer med å delta

Våre informanter var alle deltakende i scenarioplanleggingen, og med hvert sitt ansvarsområde i foreningen brakte de ulike faglige kunnskaper inn i prosessen. Informantene hadde både sammenfallende og forskjellige erfaringer i henhold til følgende tre momenter: opplevelsen av å ha deltatt, synspunkter på hvordan prosessen ble utformet og nytten med gjennomføringen sett i ettertid. Ved det første momentet, opplevelsen av å ha deltatt, forklarte leder 1 hvordan scenarioplanleggingen bidro til å utvide horisonten:

«Alle organisasjoner har myter om seg selv og antagelser man lever på. Spørsmålet for oss er om det vi antar om våre medlemmer og deres kunders atferd er sanne. Man kan gå i en felle der man antar en del ting, som kan være fryktelig farlig i næringslivet. Det at vi brukte scenarioplanlegging tvang oss til å tenke bredere enn bare antagelser, hvor vi så på hvordan makroøkonomi kan påvirke mikroøkonomi.»

Informanten forklarte videre hvordan arbeidet i workshopene var viktig for å forstå hva de andre ansatte kunne bidra med:

«(...) Den største effekten for meg var at jeg måtte ta hensyn til andres jobb i Regnskap Norge. Jeg har mitt område jeg fokuserer mest på, men nå måtte jeg forholde meg til de andre områdene i foreningen. Den største verdien var å forstå andre sine perspektiver og hva de skal bidra med inn i leveransen.» - Leder 1

Leder 3 fremhevet også workshopene, og forklarte hvordan dette bidro til mer bevissthet på fremtiden:

«Det å diskutere og snakke om bransjen synes jeg var veldig engasjerende. Det kom mange perspektiver inn i bildet, og tankesettet blir mer bevisst i forhold til det å ha øynene åpne for alternative retninger og utfall.»

Samtidig som leder 1 og leder 3 pekte på givende aspekter ved å ha deltatt, så opplevde andre informanter at det var mer krevende. Ansatt 1 pekte på bakgrunnen sin som en årsak til dette og forklarte at:

«Det som var vanskelig for min del var at jeg er vant til å legge faktum til grunn. Du vil finne bevis på at noe er sånn, og ikke bare tro. Det var utfordrende mentalt å delta i scenarioprosessen, ettersom jeg måtte snu tankegangen og spekulere om fremtiden. Jeg er glad i å jakte på sannheten og er i bransjen for å vite, som du gjør etter noe har skjedd.»

Ved det andre momentet, synspunkter på hvordan prosessen ble utformet, forklare leder 1 at tilnærmingen med å velge kunde-kunders perspektivet var nyttig:

«(...) Det gikk det et lys opp for hvorfor Regnskap Norge er til. Det er egentlig ikke for medlemmene, men for at medlemmenes kunder skal bli fornøyd. Når vi fikk det perspektivet, begynte vi å tenke litt annerledes på vår rolle i å få regnskapsførere til å lykkes overfor sine kunder. Vi tenke på dette før også, men i en prosess blir det tydelig hvilken effekt det vi gjør har for siste ledd.» - Leder 1

Informanten forklarte videre at det var diskusjoner der deltakerne måtte prioritere mellom ulike innspill og punkter som gjorde prosessen utfordrende på en nødvendig måte:

«(...) I workshopene var det heftige prosesser og diskusjoner, hvor konsulentfirmaet utfordret antagelsene våre. De har erfaring med at man kan bli glad i sine egne tanker, så når man jobber med scenarioarbeid er det utrolig viktig å ta bort myter og få frem reelle ting. Det å konsolidere antagelsene og tankene vi tok med oss inn i workshopene var en smertefull prosess. Vi fikk tøffe spørsmål fra fasilitator og jeg var nødt til å fjerne punkter jeg brant for.»

De fire informantene var alle samstemte om at utformingen av prosessen var interessant, men leder 3 utdypet at det var vanskelig å se verdien i en tidlig fase:

«(...) I starten ble det et vakuum og det var vanskelig å se hvor dette kom til å lede oss hen. Det tok tid før vi klarte å gripe tak i hva som var verdien av prosessen.»

Dette samsvarer med oppfatningen til leder 2 som mente at scenarioplanlegging var overordnet:

«Vi diskuterte makrofaktorer på et globalt nivå og det var vanskelig å vite hvordan innvirkning de ulike faktorene hadde for oss. Det ble derfor kompleks og vanskelig å skille mellom de ulike scenarioene.»

Ansatt 1 mente samtidig at scenarioplanleggingen med fordel kunne rettet seg mer konkret mot Regnskap Norge, og utdypet at:

«(...) Da vi jobbet med scenariobygging ramset vi opp flere faktorer og rammebetingelser som var utenfor vår kontroll. Vi kan for eksempel ikke påvirke rentenivået eller arbeidsledigheten.»

Ved det tredje momentet, nytten med gjennomføringen sett i ettertid, var involveringen av de ansatte en verdifull erfaring. Leder 1 forklarte at de ansatte, som en følge av involveringen, følte en sterkere tilhørighet til strategien, og utdypet at:

«Det å inkludere de ansatte ledet til at alle kjente seg igjen i den endelige strategien da den ble lagt frem på fellesmøter. Strategien var ikke noe som kom fra styret og ledergruppen, da alle kjente igjen en setning de selv hadde kommet med.»

Leder 2 mente i samsvar med dette at en bred involvering var sentral for at de ansatte skulle ta større eierskap til strategien. Leder 3 forklarte at Regnskap Norge bevisst valgte denne tilnærmingen ved de to mindre revideringer av strategien i ettertid:

«(...) Under de mindre revideringene jobbet vi med forankring internt. Det å være en del av prosessen, se det du selv har jobbet med, og kunne bruke det som en referanse løpende gjennom året gir en tilhørighet til strategien som er viktig.»

Leder 2 mente at den største verdien av scenarioplanlegging, nettopp var at foreningen utarbeidet en strategisk plan som de nå bruker aktivt:

«Før lagde vi strategiplaner som ble jobbet mye med, men som bare endte opp i perm som ingen tok frem. Den største endringen for oss er at vi gjennom dette arbeidet har lagt et grunnlag vi kan jobbe ut fra. Annen hvert år har vi en mindre revisjon der vi lager en strategisk plan på en A4 side som inneholder visjon, misjon og hvilke typer oppgaver vi skal

jobbe med. Vi bruker den aktivt når vi jobber og senest på det forrige styremøtet hadde de som presenterte knagget det opp mot strategiplanen vår.»

Det ble imidlertid påpekt av både leder 1 og ansatt 1 at scenarioplanleggingen var en omfattende prosess. Strategien inneholdt mange ulike tiltak som de ansatte ble ansvarliggjort for å gjennomføre. Fremgangen ble fulgt opp på ledermøter i lang tid etterpå, der de ansatte hadde tidsfrister å forholde seg til. Leder 1 forklarte at det ble for detaljert og at Regnskap Norge derfor hadde fokus på å forenkle dette i ettertid. Det er bakgrunnen for at foreningen ved de to revisjonene av strategien har konkretisert den strategiske planen ned til en A4 side.

4.3 Integreringen av scenarioplanlegging i styringssystemene

4.3.1 Trossystem

I delkapittel 4.2.1 fremkom det hvordan scenarioplanleggingen avdekket medlemsbehov, som talte for at regnskapsføringen fremover vil kunne handle om mer enn hva den tidligere har gjort. Årsaken var at selskaper trolig ville etterspørre også andre tjenester fra regnskapsbyråer enn tradisjonell regnskapsføring. Informantene beskrev hvordan dette på ulike måter har påvirket Regnskap Norge sin retning for fremtiden. En av informantene la vekt på navneskifte og sa følgende:

«Det strategiske målbildet rettet oss blant annet mot å skifte navn. Den ene årsaken var fordi NARF ikke var så veldig beskrivende. Sett bort ifra medlemmene var det ikke en høy gjenkjennelsesfaktor i omgivelsene. Den andre årsaken var at regnskapsbedriften består av mer enn å levere regnskapstjenester og den handler ikke bare om autoriserte regnskapsførere.» - Leder 3.

Regnskap Norge skiftet i 2015 navn fra NARF, som står for Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening. På bakgrunn av en regnskapsbransje i utvikling ønsket foreningen å signalisere at regnskapsføring ikke begrenset seg til kun det som omhandler autorisasjonen. Ordningen ble fortsatt ansett som viktig for å opprettholde kvalitet i bransjen, men endringen skulle få frem at regnskapsførere også kunne gjøre mer for kunden.

En annen informant pekte på en konsekvens av scenarioprosessen som også var bestemmende for Regnskap Norge sin fremtidige retning:

«En direkte konsekvens var at vi så behovet for mye tyngre sertifiseringsordninger enn bare kurs innen regnskap, skatt og avgift. Da bygde vi egentlig opp et nytt forretningsområdet, så våre produkter har endret seg i karakter.» - Leder 1

Dette sitatet viser til etableringen av Regnskap Norge Akademiet som tilbyr sertifiseringsprogrammer med fokus på å utvikle regnskapsbyråene. Felles for programmene er at de ligger utenfor kursene Regnskap Norge tilbyr for å beholde autorisasjonene. Det gjør at foreningen nå har et større omfang av kurs- og kompetanseprodukter. Samme informant utdypet videre hvordan akademiet er et resultat av et tiltak i det strategiske målbilde og et svar på flere potensielle medlemsbehov som ble identifiserte i scenarioene:

«(...) Tiltaket om å etablere sertifiseringsordninger for definerte kompetanseområder er det som i dag er Regnskap Norge Akademiet. Medlemsbehovene i scenarioene indikerte at vi måtte understøtte personlig egenskaper og effektiv drift av byråene, i tillegg til faglig utvikling. Det er Akademiet et svar på.» - Leder 1

Denne retningen med navneskifte og nye sertifiseringsprogrammer har tilrettelagt for hvordan Regnskap Norge kommuniserer hensikt og verdier til ansatte og medlemmer. I overensstemmelse med Akademi-programmene omtaler foreningen regnskapsbransjen bredere enn regnskap. Det blir gjort gjennom å formidle en hensikt for regnskapsbransjen som «Hele Norges Økonomisjef». En informant forklarte begrepet slik:

«(...) Dette med å være hele Norges økonomisjef er et bredere perspektiv enn å være hele Norges regnskapsjef. Regnskapsførere tar stilling til mye som om de var ansatt som økonomisjef. Det jeg bruker å si i mine foredrag er hva ville du gjort hvis du var ansatt hos kunden? Om det er en forskjell fra det du gjør i dag, hvorfor er det tilfelle?» - Leder 3

Budskapet skal fremstå som inspirerende og veiledende for medlemsbyråene, men det er vel så viktig at det foreligger en forpliktelse og at det faktisk er motiverende for verdiskapning. Leder 1 gjorde følgende betraktninger rundt dette:

«Du kan si det er to leirer. Det er noen som sier: vi er ikke økonomisjefer, fordi vi driver med regnskap. Så er det andre som sier: nå har vi endelig fått satt ord på det, vi er jo hjelperen til våre kunder.»

Et annet aspekt var at scenarioplanleggingen fremhevet viktigheten av å kommunisere verdien av en regnskapsfører. Scenarioet Regnskap Norge hadde som utgangspunkt for

strategiprosessen la vekt på synliggjøring og profilering, og et felles medlemsbehov for alle scenarioene var å skape bransjestolthet.

«(...) Dette med kommunikasjon og synliggjøring av verdien til en regnskapsfører var en effekt av scenarioresultatet. Vi måtte bli mer synlige og medlemmene våre måtte bli mer synlige i bilde.» - Leder 1

Det ble brakt mer fokus på kommunisering og et tiltak i det strategiske målbilde angående ny kommunikasjonsstrategi bygde opp under dette. Både det å posisjonere foreningen selv og regnskapsbransjen var noe tiltaket skulle bidra til, hvor ansettelse av informasjonsansvarlig var aktuelt. Regnskap Norge har fulgt opp med å etablere en kommunikasjonsavdeling med to ansatte, som er lagt under administrerende direktør.

I ettertid har denne nye organiseringen forsterket kommunisering for å inspirere ansatte og medlemmer. Visjon og misjon har blitt utarbeidet og brukes i utstrakt grad. Ved visjonen har et overskuddsbegrep etter hvert blitt introdusert og det handler om at Regnskap Norge skal være overskuddsmennesker i ordets flere betydninger. De skal bidra til energi i bransjen og være proaktive, i tillegg handler det om å skape faktisk overskudd for medlemmene. Leder 3 betraktet følgende om visjonen og dens betydning for de ansatte:

«(...) Jeg opplever at ansatte har et klart forhold til visjonen og en årsak er nok at alle var involverte i prosessen bak.»

Misjonen er å bidra til en lønnsom vekst i regnskapsbransjen i en digital hverdag. For å lykkes med det digitale skiftet ble det lagt vekt på det å være i forkant og forstå kundens behov, noe som både gjelder for medlemmene og foreningen selv. En forutsetning som ligger til grunn for misjonen er at Regnskap Norge må være landets mest medlemsorienterte forening. Leder 1 forklarte hvordan visjonen og misjonen brukes aktivt:

«(...) Vi benytter våre budskap på veldig mange arenaer, hvis jeg eller administrerende direktør skal holde et innlegg så har vi med oss en plakat som viser disse. (...) Vi har også et arrangement som heter overskudd for medlemmene, som vi sist hadde anledning til å gjennomføre i 2019. Da samlet vi 600 stykker og diskuterte bransjeutvikling, i tillegg til å utveksle erfaringer.»

4.3.2 Begrensningssystem

Regnskap Norge følger den lovfestede autorisasjonsordningen, der medlemmene kan bli sanksjonert hvis de ikke følger reglene. For å sikre at medlemmene ikke har en atferd som ligger utenfor spesifiserte grenser har Regnskap Norge inngått et samarbeid med Finanstilsynet der de kontrollerer rundt 300 virksomheter i året. Gjennom denne kvalitetskontrollen påses det at regnskapsførervirksomheter drives forsvarlig, der kontrollen skal gi en trygghet for riktig etterlevelse av lover og regler.

Leder 3 forklarte at medlemmer i Regnskap Norge dessuten må forholde seg til en standard for god regnskapsførerskikk, i tillegg til foreningens egne vedtekter og etiske regelverk. Målsettingen til det etiske regelverket er å bidra til at autoriserte regnskapsførere følger en yrkesholdning og tar valg som fremmer den etiske standarden for yrket, samtidig som det skapes tillit og respekt hos kunder og andre aktører. Leder 1 påpekte at regelverket ble vedtatt i 2011, og at det derfor ikke kom som en følge av scenarioplanlegging. Informanten forklarte imidlertid hvordan scenarioplanleggingen hadde betydning for de strategiske grensene, og la vekt på hvordan foreningen endret måten de designet og leverte produkter:

«(...) Hele poenget er å forme et program som gir høyt læringsutbytte, og de rammene vi setter er de vi mener er anbefalt for hvordan man skal jobbe systematisk og strukturert med områder som rådgivning og lederskap.» - Leder 1

I tillegg har Regnskap Norge valgt at programmene skal ha en praktisk tilnærming etter 70/20/10-metodikken der læringen fra samlingene bringes inn i arbeidshverdagen for best læringsutbytte. Det betyr at 70% av kompetansen tilegnes i arbeidssituasjon der deltakerne må levere konkret på sitt eget byrå for å få sertifiseringen.

Ved betraktning av risiko forklarte både leder 1 og ansatt 1 at Regnskap Norge kontinuerlig utfordrer omgivelsene for å kunne ligge i forkant. Dette medfører at foreningen tar risiko ved at de endrer på hvilke programmer de gjennomfører, slik at de tilbyr relevant kompetanse til medlemmene. Da Regnskap Norge startet sitt eget akademi på bakgrunn av scenarioplanleggingen, var foreningen nødt til å legge betydelige ressurser i designet av nye kompetanseprodukter. En risiko vil være om medlemmene ønsker å delta på de aktuelle programmene, der leder 1 utdypet følgende:

«Det å satse på akademiet innebærer en risiko, ettersom vi legger mye ressurser i noe som har lav lønnsomhet til å begynne med. Vi går absolutt inn i områder hvor vi er usikre på lønnsomheten.»

Ifølge ansatt 1 hadde scenarioplanleggingen også betydning for handlingsrommet til de interne ansatte:

«Etter scenarioene ble vi opptatt av at hvor viktig det er at Regnskap Norge som forening er den organisasjonen som vet mest om regnskapsbransjen i Norge. Dette legger en føring, for da må du ha undersøkelser på blant annet rekruttering, omdømme og lønnsstatistikk. Det er ingen andre som gjør dette, så vi er i en unik posisjon. Alt vi vet om bransjen påvirker vår standing og posisjon overfor medlemmene. Her har vi frie rammer innenfor at vi skal vite mest om regnskapsbransjen.»

Informanten forklarte videre at det alltid er noen faste oppgaver som må gjøres, men at det er mye fleksibilitet og spillerom til å prioritere tiden. Det kan for eksempel være at en prioriterer en tidsaktuell sak hvor foreningen kan få oppmerksomhet i media. Leder 3 la også vekt på at de ansatte har stort handlingsrom, så lenge de følger strategien:

«Når du jobber i en forening som vår, så er himmelen taket. Jeg ønsker alt som er av gode ideer og tanker velkommen. Handlingsrommet er derfor ganske stort, gitt at det hektes på vår strategiplan. Hvis vi ønsker å gå i ulike retninger eller gjøre tiltak, har vi alltid en avsjekk for å sjekke at det er i tråd med strategien vår.»

4.3.3 Diagnostisk styringssystem

Regnskap Norge publiserer hvert år en bransjerapport basert på innrapporterte regnskapsdata fra om lag 3300 virksomheter for det aktuelle året. Den har til hensikt å måle utviklingen i regnskapsbransjen på et overordnet nivå. Bransjerapporten består av flere indikatorer som medlemmene kan bruke for å sammenligne seg med hverandre, innenfor ulike områder som omsetning og oppdragsmengde. Det blir derfor en relativ prestasjonsmåling for medlemmene. Ansatt 1 viste til hvordan indikatoren oppdragsmengde kan analyseres av medlemmene:

«Hvis regnskapsbyråene selv ikke har opplevd at vekst i oppdrag avtar, men ser at totalen for bransjen flater ut eller er på vei ned så kan dette være noe som rammer dem til slutt. Jeg liker å tro at de klarer å vurdere egne prestasjoner opp mot indikatorene for å se om de ligger på snittet eller følger utviklingen i bransjen.»

Når det gjelder foreningen selv så er kursvirksomheten den største inntektskilden. For å ha høyest mulig kvalitet på gjennomføringen av kursene forklarte leder 2 at forening evaluerer hvert eneste kurs basert på tilbakemeldinger fra deltakerne:

«Vi selger veldig mye kompetanseprogrammer og vi evaluerer hvert eneste kurs vi leverer. De som deltar på kursene, gir tilbakemelding der de vurderer både innhold og kursledere. Det går på gjennomføringen og om vi kan gjøre noen endringer på opplegget. Kursledere vurderes helt konkret fra 1-6, så hvis de ender på 3 indikerer det et betydelig forbedringspotensial.»

Regnskap Norge benytter for eksempel den ikke-finansielle indikatoren net promoter score for å måle kundelojalitet og vite hvor mange av deltakerne som vil anbefale kurset videre.

For de interne ansatte forklarte leder 1 at foreningen måler på et overordnet nivå i forhold til måloppnåelse. Det medfører at de ansatte ikke har noe form for bonus- eller provisjonsordning. Dette ble begrunnet med at de ansatte jobber tett sammen:

«Det som kjennetegner Regnskap Norge er at alle 39 ansatte jobber på kryss og tvers for å bidra til sluttopplevelsen for medlemmene. Vi er derfor mer opptatt av totalleveransen.» -

Leder 1

I forbindelse med scenarioplanleggingen måtte ansatte levere på tiltakene som skulle møte de fremtidige medlemsbehovene fra scenarioene. Leder 1 påpekte at dette hadde betydning for målsettingene:

«(...) Dette med å sette mål ble nok tydeligere på tidspunktet når scenarioplanleggingen ble gjennomført, fordi tiltakene skulle ansvarliggjøre for eksempel avdelingsleder til å levere på noe.»

Videre fremhevet samme informant at de sentrale områdene som ble utledet fra scenarioarbeidet derfor fikk prestasjonsindikatorer knyttet til seg, som i utstrakt grad var ikke-finansielle. Disse områdene gjaldt særlig å støtte medlemmene på flere kompetanseområder og kommunisering av verdien til en regnskapsfører.

«Etter vi lagde disse scenariosituasjonene ble jo selvfølgelig utviklingen i antall sertifiserte og antall deltagere på akademi-programmene kjempeviktige måltall. (...) Det som scenarioet

tok frem var det med å kommunisere verdien av en regnskapsfører. Det måler vi gjennom omtaler i media og ikke minst også gjennomslagssaker politisk.» - Leder 1.

Sitatet viser at de ikke-finansielle indikatorene antall sertifiserte, antall deltagere på akdemiprogrammer, omtaler i media og gjennomslagssaker politisk ble introdusert som følge av scenarioplanleggingen. Disse er foreningen opptatt av å presentere på, noe leder 3 understrekte om de to sistnevnte indikatorene:

«Det siste året har vi oppnådd mer synlighet og standing for oss selv og regnskapsbransjen enn noen gang tidligere.»

4.3.4 Interaktivt styringssystem

Ved presenteringen av hvordan Regnskap Norge gjennomførte sin scenarioplanlegging ble det fremhevet en utstrakt bruk av workshoper. Denne brede involveringen ble ansett som verdifull og er derfor noe foreningen har videreført, slik at det har vært en høyere grad av interaksjon under viktige prosesser etter scenarioplanleggingen. Slike prosesser kan være revidering av strategi, men også innenfor mer spesifikke områder som kursutforming, merkevarebygging og web-oppgradering.

«Det begynte med scenarioplanleggingen hvor det var en systematisk bred involvering av de ansatte og nå har vi fortsatt med det i ettertid. Grunnforutsetningen er at en bred involvering skal være der. Det koster interntid og litt sånne ting, men det er likevel smart å gjøre.» -

Leder 1

I delkapittelet angående erfaringer med å delta i scenarioplanleggingen var vi innom at involveringen av ansatte ble betraktet som hensiktsmessig, ettersom det skapte forankring og eierskap til den utarbeidede strategien. Leder 1 presiserte også en annen grunn som var ansattes innspill, ettersom de på ulike måter er i kontakt med medlemmene:

«(...) Også er det slik at alle våre 40 ansatte er i kontakt med våre medlemmer på forskjellige måter og på forskjellige nivåer. Det sitter så mye smarte ideer rundt i hodene til våre ansatte, så den største verdien er når de bringer erfaringer fra medlemmene og kommer med innspill. Dette er ting vi i ledergruppen ikke nødvendigvis fanger opp.»

Samhandlingen de ansatte har med medlemmene ble oppfattet som vesentlig for å identifisere strategisk usikkerhet. Årsaken er at Regnskap Norge er skapt for medlemmene og skal

fremme deres interesse, derfor er en sentral usikkerhet relatert til om medlemskapet oppleves som verdifullt. Hvis det ikke er tilfellet, vil de underliggende forutsetningene i forretningsstrategien være truet. Dette ble presisert på følgende måte:

«Hvis vi sitter på våre trone og ikke følger med, så er vi out of business ganske fort. Man må ikke være medlem i Regnskap Norge for å drive autorisert regnskapsføringsvirksomhet. Så det er avgjørende å være tett på medlemmene våre for at vi skal være relevant for dem.» - Leder 1

For å være tett på medlemmene sørger foreningen for å være i dialog gjennom møteplasser som nettverksgrupper og ulike arenaer som fagdager. Regnskap Norge har også medlemssenter og fagstøtte, som skal være tilgjengelig og behjelpelig når medlemmer tar kontakt. På denne måten har medlemmene flere muligheter til å komme med innspill og tilbakemeldinger som bringes inn i foreningens interaktive møter mellom ledere og ansatte. Genereringen av informasjon fungerer som en katalysator for debatt, som igjen bidrar til strategisk tilpasning og fornyelse.

«(...) Vi må være veldig flinke til å gjøre justeringer underveis. Vektleggingen kan endre seg avhengig av hvordan medlemmene gir tilbakemelding.» - Leder 1.

Samme informant viste til et eksempel, hvor initiativ fra ansatte bidro til fremveksten av en strategisk tilpasning. Dette var ansatte på medlemssenteret som erfarte at medlemmene var veldig interesserte i en lojalitetsordning. I møter med ledelsen spilte de ansatte inn tilbakemeldingene og det resulterte i at foreningen nå har en rabattmodell for nettkurs kalt RN Fleksi.

Imidlertid må Regnskap Norge også vurdere om meninger og tilbakemeldinger fra medlemmene er representativt for alle, eller eventuelt om det er standpunktet til få stemmer som har kommet i søkelyset. Det blir gjort ved å forhøre seg med styret som består av praktiserende regnskapsførere og med andre utvalg, slik som for eksempel storforumet med de største regnskapsbyråene. Tilbakemeldingene kan da prøves ut for å sjekke om de er i overensstemmelse med flertallets meninger. Ifølge ansatte 1 kan dette av og til være utfordrende, men det gjør at tilretteleggingen for diskusjon må være til stede:

«(...) Medlemmene er ikke nødvendigvis så homogen som gruppe. De har forskjellige synspunkter og strategier, slik at i enkelte tilfeller kan 60 prosent være for og 40 prosent være

mot. Hvis det bare tipper litt i en retning er det ikke enkelt for oss å ta et standpunkt. Jeg merker at det er viktig med rom for gode diskusjoner og meningsutvekslinger for å unngå konflikter.»

En annen strategisk usikkerhet som ble belyst, i tillegg til hvorvidt medlemskapet oppleves som verdifullt, er relatert til økt konkurranse på Regnskap Norge sin kommersielle virksomhet. For samtidig som den næringspolitiske delen er preget av stabilitet på grunn av mye fastsatte prioritering og fremgangsmåter, så er den kommersielle virksomheten blitt uforutsigbar. Fra en situasjon der Regnskap Norge i stor grad var enerådende om å tilby fysiske kurs, er det nå langt flere aktører i konkurransebildet. En sentral årsak er at tilbud av kurs er lettere å utforme å gjøre tilgjengelig i form av nettkurs.

4.4 Endringen av dynamikk etter scenarioplanlegging

4.4.1 Dynamikk i kostnadsbildet

Ved foreningens kostnadsbilde og styringsverktøy ble det presisert at forskjellene ikke nødvendigvis var så store sammenlignet med andre virksomhetstyper. En bransjeforening må også sørge for å drive en sunn og lønnsom virksomhet, slik at overordnet er det et mål om å drive med overskudd. Dette for å kunne ha økonomiske midler til å foreta prioriteringer med den hensikt å utvikle regnskapsbransjen, samt for å være rustet til å møte fremtidige utfordringer. Leder 2 gjorde følgende betraktninger om økonomistyringen i Regnskap Norge som en bransjeforening:

«Det er de samme tingene som er viktig å følge. Man har samme kostnadsoppfølging og de samme styringsverktøyene. (...) Jeg har jobbet med tilsvarende i andre selskaper før Regnskap Norge og tenker ikke at det er stor forskjell.»

Ifølge samme informant er kostnadsbildet preget av mer enkle kalkyler og fordelingsmekanismer:

«Vi har ikke noen voldsomme kalkyler for å si det sånn. Kostnadsaspektet på kursvirksomheten er ganske forutsigbart, hvor vi på fysiske kurs for eksempel må ordne hotell og betale kursleder. I systemet behandles kursene som en vare, så der har vi detaljnivået for å knytte kostnader opp mot kursene.» - Leder 2

Regnskap Norge foretar fortløpende lønnsomhetsanalyser på sine kurs og benytter i den forbindelse et porteføljeperspektiv. Dette for at kurs med lavere lønnsomhet, men som

betraktes som viktige for kompetanseutviklingen, skal finansieres av helheten. Leder 1 understreker at denne tilnærming er viktig for å ligge i forkant:

«Det er litt sånn typisk at kurs som nærmer seg softs skills og lederskap tenderer til å ha lavere lønnsomhet enn kurs innenfor regnskap, skatt og bokføring. Men vi må se på den samlede lønnsomheten, fordi vi skal ligge i forkant. Det betyr at selv om kurset ikke selger bra, så er vi bestemt på at medlemmene trenger dette kurset.»

Det er imidlertid ikke bare lønnsomhet som må tas stilling til ved gjennomførelsen av kurs. To andre aspekter er nemlig kvalitet og en politiske side. Kvaliteten på alle kurs måles i form av tilbakemeldinger fra deltakerne, slik som net promoter score er et eksempel på. Leder 1 fremhevet hvor viktig kvaliteten til kursene er:

«(...) Vi er nådeløse på kvaliteten, så hvis vi har høy lønnsomhet men lav skår på kvalitet vil kurset ryke. Hvis ikke vil folk bare gå på kurset en gang og få dårlig utbytte. Også begynner de å tvile på om vi er riktig leverandør, så kvalitet trumfer økonomien i det.»

Den politiske siden handler om at Regnskap Norge som en bransjeforening tar et ansvar for å være tilgjengelig, som i noen tilfeller medfører dårligere lønnsomhet. Det kan for eksempel være å gjennomføre kurs selv om det er få deltagere som er påmeldt. Foreningen tilbyr kurs på 20 forskjellige destinasjoner, hvor det fra et økonomisk perspektiv ville vært optimalt å kun fokusere på de største byene med mest oppslutning. Dette gjelder også i henhold til fysiske kurs kontra digitale, hvor sistnevnte har vesentlige bedre dekningsgrad forutsatt at deltakerne er like mange. Selv med denne politiske siden lagt til grunn, så er Regnskap Norge opptatt av at kursene som gjennomføres hvert fall havner i null. For å sørge for at det er tilfellet blir historiske kostnader tilpasset beslutninger om kursenes utforming.

«(...) Vi bruker historikk og avgjør hva det er som skal til for å gå break even, slik at vi får en bedre økonomi i kursgjennomføringen. Rent konkret handler det om å se hva historien har brakt av kostnader når en beslutning tas.»

Det ble vist til flere eksempler på slike beslutninger, blant annet angående hvilke destinasjoner foreningen skal tilby kurs. Basert på analyser av kostnadssiden til forskjellige destinasjoner ble det bestemt å ikke lenger være kurstilbyder i Alta, ettersom kostnadene til arrangementene ble for store. En annen beslutning var å redusere antall fagdager i Bodø fra

fem til tre dager. Dette på bakgrunn av hvordan kostnaden endret seg med ulike handlingsalternativer.

Det ble fremhevet at foreningens scenarioplanlegging også medførte en tilpasning av kostnader til enkelte beslutningsformål. Årsaken var at scenarioene inneholdt fremtidige medlemsbehov som indikerte nødvendigheten med å støtte opp under medlemmene på flere kompetanseområder. Da Regnskap Norge valgte å etablere sertifiseringsprogrammer for å møte behovene måtte det besluttes hvilke program som skulle etableres og hvordan de skulle utformes. Ifølge leder 2 ble også kostnadstilpasning hensyntatt i den forbindelse:

«(...) Det med at bransjen er i ferd med å levere på mer enn tradisjonelle regnskapstjenester og at vi måtte utvikle nye produkter til medlemmene var vi veldig innom i 2014 med scenarioplanleggingen. Dette har vi brukt tid på og vi har utviklet vårt programbaserte Akademi, hvor vi arbeidet med estimering av kostnader for de nye fagområdene.»

Det legges mye ressurser i etableringen og arrangementen av programmene, noe som har gjort at en detaljert kostnadsstyring har blitt vektlagt. For Regnskap Norge er det mer kompleks å ha en fysisk samling enn digital, og det gjenspeiler seg også på produksjonskostnadene. Det har spilt inn i beslutningen om utformingen av programmene, som både er over fysiske og digitale samlinger. Kostnadsestimeringen viste at programmene trolig ville ha en lav lønnsomhet til å begynne med, slik at det var hensiktsmessig for Regnskap Norge å starte med noen lanseringer for så å bygge på med flere etter hvert. Dette er tilnærmingen foreningen har valgt, hvor det på nåværende tidspunkt jobbes med et nytt sertifiseringsprogram innen IT. I scenarioarbeidet ble IT-kompetanse identifisert som et medlemsbehov for fremtiden, og tilhørende strategisk tiltak om å etablere programmer er på denne måten fremdeles relevant.

4.4.2 Dynamikk i verktøy

Regnskap Norge sin økonomiske styring består av følgende verktøy: toårig langsiktig plan, budsjett, prognose, prestasjonsindikatorer og lønnsomhetsanalyse. Det har allerede blitt gjennomgått hvordan sistnevnte brukes i utstrakt grad ved foreningens kursvirksomhet. Den toårige langsiktige planen har et strategisk fokus som gjenspeiler ambisjoner og legger overordnede føringer. Dette gir et utgangspunkt for budsjettutarbeidelsen, hvor det settes planer og estimater for neste år på investerings-, inntekts- og kostnadssiden. Budsjettet har til hensikt å fungere som en basis for det som kommer, men både leder 1 og leder 2 uttrykker problemet med at forutsetningene raskt blir utdatert:

«(...) En verden hvor man lager budsjett i november som presenteres i styret i desember og som skal fungere et år frem i tid, begynner å bli mindre og mindre interessant.» - Leder 1

«Budsjett er veldig statisk, her ligger vi litt igjen i foreningsarbeid der mange fortsatt driver med budsjettering. (...) Vi ser allerede nå at jobben vi gjorde i desember 2020 for 2021 ikke er sannheten lengre.» - Leder 2

Ved prognosen gjøres det estimat for 31.12 neste år, som gjennomgås annenhver måned i styret og månedlig i ledergruppen. Det er ikke slik at prognosen oppdateres kontinuerlig, men heller når det er et behov og estimatet er hele tiden dekkende frem til årets slutt. Dermed blir tidslengden til den oppdaterte prognosen mindre jo lengre inn i året en befinner seg. En variabel i prognosen er knyttet til kursvirksomheten og tar for seg hvor mange kurs som avholdes, samt i hvilken form. Utgangspunktet er i denne forbindelse historiske data som fremskrives. Leder 2 forklarte hvorfor variabelen er sentral:

«(...) Veldig mye av kursinntektene kommer de siste 3-4 månedene og da er det utfordrende å vite hva vi kommer til å lande på. For oss som har ganske store sesongsvingninger er det derfor fornuftig å ha et mer løpende forhold til hvor vi ender opp.»

Forskjellen fra budsjettet er at prognosen gir et oppdatert estimat for året, istedenfor å avdekke hvordan foreningen så langt har prestert mot budsjettestimatet. Dette ble vurdert som hensiktsmessig for å unngå at problemstillinger dukker opp for sent:

«(...) Cluet er at vi allerede i mars kan se om vi skal gjøre endringer. Når vi skriver mars er det fortsatt mulighet og nok tid, mens det er for sent å komme i desember. Da har det gått for mange måneder.» - Leder 2

På tilsvarende måte som med prognosen har ledergruppen også en månedlig gjennomgang av resultatsikring, hvor fokuset er rettet mot en blanding av ulike prestasjonsindikatorer. Dette inkluderer både indikatorer som er finansielle og ikke-finansielle. Førstnevnte kan for eksempel omhandle likviditet og resultatgrad, mens ikke-finansielle indikatorer omhandler blant annet Net Promoter Score. Sammen skal indikatorene gi et helhetlig bilde av prestasjonen og sikre at foreningen er på rett vei for måloppnåelse.

Det ble understreket at foreningen ikke utformet noe nye styringssystemer som følge av scenarioplanleggingen, men heller at gjennomførelsen hadde betydning for en større vektlegging på enkelte av styringsverktøyene. Dette dreide seg om ikke-finansielle

prestasjonsindikatorer og prognosen. En større vektlegging på ikke-finansielle indikatorer skyldes at flere av denne typen ble introdusert på bakgrunn av scenarioplanleggingen, noe som ble belyst ved empiriske funn under den diagnostiske styringsspaken. Prognosen har fått et større fokus i tråd med at utformingen av verktøyet har blitt mer utfallsorientert. Det har blitt gjort med å lage tre utfall i de tre kategoriene basecase, best case og worst case for året som kommer. Ved disse tre er forskjellige forutsetninger lagt til grunn og de inkluderte variablene vendes på deretter. Et eksempel det ble vist til var et arrangement som ble inndelt i vanlig gjennomføring, digitalt eller avlyst. Leder 2 betraktet scenarioplanleggingens rolle for bruken av utfall ved prognosene:

«Det er prognosedelen som har blitt mest utfordret av scenarioarbeidet, det å tenke de ulike utfallsbildene og vise styret hva skjer hvis sånn og sånn.» - Leder 2

Videre forklarte informanten at denne måten å jobbe med prognoser særlig hadde verdi når koronapandemien inntraff:

«(...) Spesielt da vi fikk koronapandemien i 2020 ble vi nødt til å se hva som kommer til å skje, og da var det nyttig å ha scenarioplanleggingen fra 2014 i bakhodet. Vi måtte vurdere hvilken konsekvens dette hadde for oss, som vi gjorde med å bruke base-, best-, og worst case. Det var veldig fint å jobbe med disse tankene og vi opplevde at det fungerte bra.» - Leder 2

For å begrunne årsaken for at endring i prognoseutformingen medførte en større vektlegging, ble det pekt på mer diskusjon. De ulike utfallene skapte et fundament for å betrakte hva som kan forekomme og hvilke tiltak foreningen av den grunn bør gjøre. Leder 2 oppsummert det slik:

«Ytterpunktene i prognosen kan være bra i mange tilfeller, ikke minst for å få folk med på denne reisen. (...) Det er ikke noe avansert modellering, men det å bringe inn tankene og få diskusjon er det mest verdifulle. At vi tenker hva kan skje og hva må vi da gjøre.»

4.4.3 Dynamikk i tid

Regnskap Norge sine styringssystemer ble betraktet i sammenheng med usikkerhet i omgivelsene og tilpasningsevne. Her ble det vektlagt at foreningen er utsatt for moderat usikkerhet, men at det avhenger av de ulike driftsområdene. Det er for eksempel slik at kursvirksomheten har en nokså høy usikkerhet, ettersom flere tilbydere har gjort

konkurransen sammensatt. Ved tilpasningsevne ble det poengtert at foreningen har mulighet til å teste konsepter:

«(...) Vi kan teste nye konsepter inn i tjenesteporteføljen også evaluerer vi de. Deretter ser vi om vi skal trekke de tilbake eller hva vi skal gjøre.» - Leder 1

I tillegg er det slik at kurslederne ikke er ansatt i Regnskap Norge, men mottar honorar for gjennomføringen. Valg av kursleder tilpasses kompetanseinnholdet i kurset, ettersom den faglige bakgrunnen må passe. Det kan eksempelvis variere mellom autoriserte regnskapsførere, statsautoriserte revisorer, advokater eller høyskolelektorer.

Ved 4.2.1 ble styringsverktøyene beskrevet, hvor det fremkom at både budsjett og prognose er knyttet til kalenderåret. Budsjettet på den måten at prosessen gjentas årlig med fokus på estimer for det kommende året, mens for prognosen er oppdateringen til enhver tid rettet mot årsskifte. Leder 2 gjorde følgende betraktninger om styringsverktøy og kalenderåret:

«Så lenge du har det kalenderåret du skal rapportere på med ligningspapirer, årsregnskap og alt dette så henger man seg fort opp i det. (...) Vi har en tradisjonell budsjettprosess, men det har vært snakk om å gå over til en rolling forecast variant. Det lar seg helt klart gjøre.»

Videre viste informanten til den toårige planen med strategisk fokus for å begrunne at ikke alle aspektene med planlegging- og kontrollarbeidet er kalenderstyrt. Planleggingen er som nevnt overordnet og har ikke en utstrakt finansiell orientering. Det er heller en vektlegging på hvilken type oppgaver foreningen skal prioritere, som skal fungere som en referanse det avsjekkes mot. I etterkant av scenarioarbeidet hadde den utarbeidede strategiske planen en tidshorisont på tre år, som ved senere revideringer altså har blitt redusert til kun to. Leder 1 forklarte grunnen slik:

«Nå har vi vært gjennom noen perioder og det som kjennetegner planleggingen er at tidshorisonten går ned. Det er rett og slett ikke fornuftig å si noe med en for lang horisont.»

Selv om tidshorisonten til planen har blitt redusert er det likevel slik at foreningen benytter langsiktige perspektiver når den utarbeides. Dette for å betrakte hvordan utviklingstrendene påvirker bransjen.

«Når det er sagt så ligger disse langsiktige driverne til grunn. Vi må bare ha litt kortere tidshorisont på måten vi agerer.» - Leder 1

Flere av de langsiktige driverne stammer fra utarbeidelsen av scenarioene, slik som for eksempel digitalisering. Under scenarioplanleggingen ble det blant annet diskutert hvordan en skulle forholde seg til digital transformasjon og bygging av digitalisering inn i kulturen. Denne type erfaringer har blitt bevart fra scenarioarbeidet og har blitt anvendt i senere revideringer av planen. Ifølge leder 3 hadde digitalisering fått større betydning ved planleggingen:

«I og med at digitalisering fikk en så sterk plass og var en av driverne i scenarioene har den smittet over på hvordan vi planlegger for alle forretningsområdene våre.»

Leder 1 oppsummerte scenarioplanleggingens rolle ved revideringer av strategiplanen slik:

«Vi tok nylig en strategirevisjon og da brukte vi ikke scenario metodisk, men samtidig har vi hatt det i bakhodet.»

4.4.4 Dynamikk i fokus

Det ble også tatt stilling til systemenes dimensjon i henhold til fokus og levetid. Foreningens styringssystemer er sentraliserte og det ble pekt på to årsaker for hvorfor det er tilfellet, som var foreningens størrelse og samarbeid på tvers av avdelingene. Leder 2 understreket dette:

«Vi er ikke større enn at styringsmekanismene er samlet for hele foreningen. Det er ikke et styringsopplegg for en avdeling og et annet for andre. Så dette er ganske likt. (...) En nøkkel for oss er samhandling på tvers, ettersom vi er avhengig av at ulike team bidrar til å få til en løsning.»

Når det gjelder levetiden til styringssystemene ble det pekt at det i stor grad brukes kontinuerlige systemer. Ifølge leder 2 har systemene generelt en kontinuitet og det meste er av varig karakter. Imidlertid benytter foreningen seg også av ad-hoc analyser når det oppfattes som aktuelt:

«(...) Det hender vi har ad-hoc analyser på enkelte områder hvis det er noe vi ønsker å plukke ut og se på. Slik som å drille seg ned i ulike kurs hvis det er behov for analyser på produktnivå.» - Leder 2

Valget om å foreta en lønnsomhetsanalyse ad-hoc kan være i en situasjon hvor det oppdages at et kurs gjør det dårligere enn forventet. Dette for å analysere enda dypere hvordan kostnader og hvordan ressurser brukes.

Det ble videre forklart at Regnskap Norge benytter Power BI i forbindelse med rapportering, som tilrettelegger for sanntidsrapporter og mulighet for økt kobling mellom data fra ulike kilder. Leder 2 beskrev driveren for hva som rapporteres på følgende måte:

«Det er nok en god blanding av hva som har endret seg og hva vi tror kommer til å skje. Et godt eksempel er kurs, da kan det handle om hvordan sammensetning av fysiske og digitale kurs har vært, men også hva vi tror fremover.»

Den samme informanten fulgte opp med at scenarioplanleggingen i liten grad har spilt en rolle for hva som rapporteres, men at det heller har hatt betydning for hvordan det rapporteres.

Dette ble utdypet slik:

«Før sendte man en resultatrapport og balanse, hvor man la til noen kommentarer. Men det handler om å få frem nøkkelinformasjon på en oversiktlig måte uten å måtte sette seg ned og lese i det store og vide. Det gjelder å visualisere, og jeg har brukt mye tid på å lage en enkel side for å summere opp nøkkeltall som jeg mente var viktig for styret. Dette har vært et utspring fra scenarioarbeidet, altså å skape et oversiktlig og raskt bilde.» - Leder 2

Måten scenarioene ble fremstilt på har med andre ord vært lærerikt og noe som kunne overføres inn i foreningens rapportering.

4.5 Oppsummering

Vi har gjennomgått empiriske funn langs tre delkapitler. I det første delkapittelet fremkom det hvordan Regnskap Norge gjennomførte scenarioplanleggingen og hva som var erfaringene til informantene. Scenarioene ble bygd opp av 12 drivere og ble videre utgangspunktet for å identifisere behov til kunder av regnskapsbyråene. Dette ble igjen bestemmende for å identifisere behovene til regnskapsbyråene og på denne måten ble et kunders-kunde-perspektiv lagt til grunn for prosessen. Foreningen brukte den tilegnede kunnskapen til å utarbeide et strategisk målbilde, hvor tjenester og fagstøtte skulle møte de potensielle medlemsbehovene. Funnene viste at deltakerne opplevde scenarioarbeidet som lærerikt, men også krevende. Det var særlig den brede involveringen som ble ansett som verdifull i ettertid, ettersom det ga en større forankring til den utarbeidede strategien.

For å oppsummere de andre to delkapitlene presenteres det tre tabeller som sammenfatter empiriske funn. Tabell 2 og 3 omhandler foreningens styringssystemer, hvor det vises

generelle funn og scenarioplanleggings betydning. På tilsvarende måte sammenfatter tabell 4 dynamikken.

Styringssystemet	Generelt
Trossystem	<ul style="list-style-type: none"> • Hensikt for regnskapsbransjen som «Hele Norges økonomisjef» • Visjon: Overskuddsbegrepet • Misjon: Bidra til lønnsom vekst i regnskapsbransjen • Aktiv bruk og formidling av verdiene
Begrensningssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Består av lovfestet autorisasjonsordning, standard for god regnskapsførerskikk, samt egne vedtekter og etiske regelverk • Forretningsrisiko er relatert til hvilke kurs og programmer som tilbys • Ansatte har stort handlingsrom
Diagnostisk styringssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Relativ prestasjonsmåling for medlemmene gjennom foreningens utarbeidede indikatorer • Kursevaluering med Net Promoter Score • Måler prestasjon på et overordnet nivå for ansatte, og har dermed ingen bonusordning
Interaktivt styringssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Strategisk usikkerhet relatert til om medlemskapet oppleves som verdifullt • Opptatt av å være tett på medlemmene gjennom ulike kanaler • Tilbakemeldinger fra medlemmer er viktig for strategisk tilpasning og fornyelse • Strategisk usikkerhet relatert til økt konkurranse på kommersiell virksomhet

Tabell 2: Generelle funn om styringssystemer.

Styringssystemer	Scenarioplanleggingens betydning
Trossystem	<ul style="list-style-type: none"> • Bestemmende for foreningens fremtidige retning med navneskifte og Akademiet • Ny kommunikasjonsstrategi for å bli mer synlig
Begrensningssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Utvidet strategiske grenser for medlemmene som følge av nye sertifiseringsprogrammer • Utvidet strategiske grenser for ansatte som følge av et fokus på kunnskapsbygging om bransjen
Diagnostisk styringssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Introduisering av ikke-finansielle indikatorer
Interaktivt styringssystem	<ul style="list-style-type: none"> • Videreført bred involvering med høyere grad av interaksjon under viktige prosesser

Tabell 3: Funn om scenarioplanleggingens betydning for styringssystemer.

Dynamikk	Generelt
Dynamikk i kostnadsbildet og vertøy	<ul style="list-style-type: none"> • Kostnadsbildet er preget av enkle kalkyler • Fortløpende lønnsomhetsanalyser på kurs • Tilpasser historiske kostnader til beslutninger for å unngå negativ fortjeneste • Styringsverktøy med ulike formål: Toårig langsiktig plan, budsjett, prognose, prestasjonsindikatorer og lønnsomhetsanalyse
Dynamikk i tid og fokus	<ul style="list-style-type: none"> • Budsjett og prognose tilknyttet kalenderåret • Langsiktig plan som ikke følger kalenderåret • Reduksjon i planleggingens tidshorison • Styringssystemene er sentraliserte og brukes i stor grad kontinuerlig, men det benyttes også ad-hoc analyser • Rapportering er orientert både historisk og fremover
Dynamikk	Scenarioplanleggingens betydning
Dynamikk i kostnadsbildet og vertøy	<ul style="list-style-type: none"> • Estimerte kostnader til beslutninger om nye sertifiseringsprogrammer • Større vektlegging på ikke-finansielle indikatorer og prognose • Prognose utformet til å være mer utfallsorientert og diskuteres i større grad
Dynamikk i tid og fokus	<ul style="list-style-type: none"> • Langsiktige drivere er bevart og brukes ved planlegging • Rapportering med fokus på visualisering og oversikt

Tabell 4: Generelle funn om dynamikk og scenarioplanleggingens betydning.

5.0 Analyse

I analysedelen vil vi analysere funnene opp mot den teoretiske referanserammen. Kapitlet er inndelt på tilsvarende måte som de empiriske funnene og er i henhold til undersøkelsens modell. Forskningsspørsmålene som modellen baserer seg på er ment å besvare vår overordnede problemstilling. I første delkapittel vil vi analysere Regnskap Norge sin scenarioplanlegging, som skal gi det nødvendige utgangspunktet for å deretter diskutere integreringen i styringssystemene. Dette er det andre delkapitlet og skal besvare modellens første forskningsspørsmål. Avslutningsvis drøftes endringen av dynamikken i det tredje delkapitlet, som da er tiltenkt å besvare modellens andre forskningsspørsmål.

5.1 Scenarioplanlegging i Regnskap Norge: Iverksatte læring

Ifølge Amer et al. (2013) er bruken av scenarioplanlegging positivt korrelert med usikkerhet i omgivelsene. Dette sammenfaller også med situasjonen til Regnskap Norge, hvor foreningen valgte å benytte teknikken når de erfarte at omgivelsene var i endring samtidig som det var utfordrende å avdekke tilhørende effekter. Et tydelig kjennetegn med tilnærmingen som foreningen brukte var at den baserte seg på interaksjon mellom deltakerne, som ikke ble kombinert med matematiske modeller. Dermed havner tilnærmingen innenfor den intuitive logiske metoden, og skiller seg fra hovedskolene som har et mer kvantitativt utgangspunkt. Regnskap Norge benyttet seg av PESTEL for å kategorisere drivere i workshopene, som er i tråd med Bradfield et al. (2005) som viser til at ulike teknikker bør brukes for å løfte diskusjonene. Dette fordi det er avgjørende at kommunikasjonen er velfungerende når scenarioarbeidet forekommer i sosiale prosesser (Amer et al., 2013).

Scenariometoden som ble benyttet har klare likhetstrekk med Shell-tilnærming ved den intuitive logiske metoden, men det foreligger også forskjeller. Likheten er at det legges til grunn drivere eller faktorer for å bygge scenarioene, hvor Shell-tilnærmingen deler disse inn i antagelser, usikkerhet og sorte svaner (Cornelius et al., 2005). Dette var imidlertid ikke tilfellet for Regnskap Norge, som heller betraktet usikkerheten som kunne foreligge langs alle driverne. For å bygge de tre ulike scenarioene ble driverne vektlagt ulikt langs et spenn på åtte nivåer, og det er betydelig mer enn hva som ofte benyttes ved Shell-variantene (Øverland et al., 2015). Det er altså slik at metoden Regnskap Norge brukte hadde mindre kompleksitet ved inndeling av drivere, men mer da de skulle vektlegges.

Det å utarbeide tre scenarioer er også innenfor intervallet som mye av fremsynslitteraturen vektlegger at er hensiktsmessig (Amer et al., 2013). Når det gjelder tidshorisont var det ikke slik at scenarioene skulle representere en tilstand et gitt tidspunkt i fremtiden, men heller at de skisserte opp fremtidsutviklinger gjeldende over lengre tid. Dette kan betraktes som motstridende til mye av litteraturen som legger et stort fokus på at scenarioene utvikles med en tidshorisont (Bradfield et al., 2005). Imidlertid påpeker Schoemaker (1995) at det er viktig at scenarioene beskriver tilstander som eksistere over tid, og det kan knyttes opp mot tilnærmingen Regnskap Norge benyttet.

Scenarioplanleggingen ble både designet av et konsulentfirma og anvendt høyt oppe i foreningen, noe som av flere grunner kan være fordelaktig. En kritikk av scenarioarbeid er at flere partiskheter kan bli introdusert, hvor hensikten egentlig er at disse skal fjernes (Balarezo og Nielsen, 2017). Våre funn viser at det bruken av et konsulentfirma har vært hensiktsmessig i den forbindelse. Det skyldes særlig at firmaet hadde medbrakte drivere, som foreningen og andre aktører skulle prioritere mellom. Hvis Regnskap Norge skulle skannet omgivelsene etter trender på egenhånd kunne det vært en fare for at deltakerne var på utkikk etter å få bekreftet deres synspunkter. Når scenarioene deretter skulle lages kunne flere partiskheter kommet til syne, slik som at det bare ble tatt stilling til positive fremtidsbilder (Balarezo og Nielsen, 2017). Det andre aspektet, nemlig at Regnskap Norge hadde workshoper i både ledergruppen og styret, er ifølge van der Heijden (2005) vesentlig for at scenarioarbeidet skal få innflytelse. På en annen side argumenterer Weick og Quinn (1999) for at en konsekvens av å arbeide i workshoper kan være manglende eierskap. For foreningen ble denne potensielle ulempen løst gjennom de strategiske tiltakene i etterkant, som ansatte ble ansvarliggjort til å levere på.

I fremsynslitteraturen fremheves det flere formål ved bruk av scenarioplanlegging, og det gjelder særlig innvirkning på individers tankesett og organisatorisk læring (Amer et al., 2013; Balarezo og Nielsen 2017; Varum og Melo, 2010). Førstnevnte kan betraktes i sammenheng med deltakernes erfaringer, hvor våre funn viser at scenarioplanleggingen på forskjellige måter hadde innvirkning på tankesettet. Noen av deltakerne vektla at det kunne være lett å bli glad i sin egne tanker og at konsulentfirmaet sin rolle med å utfordre antagelsene derfor var vesentlig. Scenarioplanleggingen var på denne måten hensiktsmessig, ettersom en ble nødt til å tenke bredere enn sine opprinnelige antagelser i møte med forskjellige fremtidstilstander. Disse deltakerne uttrykket altså at de har blitt bevisste på egne begrensninger gjennom

scenarioarbeidet. Når det reflekteres om egne antagelser faktisk stemmer kan det foreligge gode forutsetninger for å rette opp i partiskheter, slik som å ikke ha for høy selvtilit eller et tunnelsyn ved beslutningssituasjoner. Dette er i tråd med Varum og Melo (2010) som påpeker at scenarioplanlegging skal redusere slike partiskheter.

Andre fremhevet heller spekuleringen og bevisstheten på fremtiden som det sentrale ved å delta. Her beskrev enkelte scenarioplanleggingen som en mulighet til å reflektere, mens for andre var det utfordrende å endre tankegangen. Dette tyder på at møtet med alternative fremtidsbilder ble mottatt på ulike måter. Det ble tilrettelagt for å kunne akseptere usikkerhet slik at det ble en del av resonneringen, men for noen var det i større grad en konfrontering å betrakte fremtidsutsiktene og det rådende tankesettet ble utfordret. Ifølge Cornelius et al. (2005) er det nettopp dette scenarioplanleggingen forsøker å gjøre.

Et poeng er at deltakerne som vektla bevisstheten på egne begrensninger anerkjente også en bevissthet på fremtiden, noe som i liten grad gjaldt motsatt vei. Våre funn kan derfor indikere at bevisstheten på egne begrensninger er et steg videre enn bare en bevissthet på fremtiden. Det vil si at en deltaker kan bli forberedt på fremtidige begivenheter uten at evnen til å stille kritiske spørsmål om egne begrensninger blir påvirket. Bourmistrov (2019) hevder nemlig at scenarioarbeid også skal stimulere egen refleksivitet. Følgelig kan det være flere mulige forklaringer på hvorfor innvirkningen på deltakernes tankesett var ulikt, men en som kan være aktuell å belyse er synspunktene om gjennomførelsen. Scenarioplanleggingen virket å ha større effekt på de som pekte på at den brede prosessen med kunde-kunders perspektiv var nødvendig, enn de som mente den var overordnet og lite rettet mot Regnskap Norge. Det kan muligens være fordi at det ble lettere å omfavne prosessen når verdien var tydelig.

Amer et al. (2013) fremhever at organisatorisk læring kommer av at scenarioplanleggingen bidrar med kunnskap, som kan skyldes at muligheter og trusler identifiseres. For Regnskap Norge avdekket prosessen kunnskap om hvilke tjenester selskaper potensielt kunne komme til å etterspørre av regnskapsførere fremover. Kunnskapen representerte en mulighet for foreningen, ettersom regnskapsførere trolig ville levere flere tjenester enn tidligere. Muligheten var da å kunne støtte medlemmene på nye kompetanseområder. Tilsvarende ble det også identifisert en trussel ved scenarioplanleggingen, som ga kunnskap om at regnskapsbransjen var for lite synlig og medlemmene hadde derfor behov for omdømmebygging. For at byråene skulle levere også andre tjenester var det nødvendig at

selskaper hadde høy tillit til regnskapsføreren, noe som gjorde det vesentlige å synliggjøre dens verdi.

Et annet aspekt ved organisatorisk læring var erfaringene scenarioplanleggingen ga om en bred involvering. Deltakerne opplevde en større forankring til strategien og at det tilrettela for å bruke den aktivt. På denne måten fikk foreningen kunnskap om hvilken verdi en utstrakt bruk av interaksjon kunne ha. For å oppsummere er hovedpoenget fra analysen av Regnskap Norge sin scenarioplanlegging at det iverksatte læring både i form av innvirkning på tankesett og organisatorisk. I påfølgende delkapittel vil det bli analysert hvordan disse formålene med scenarioplanlegging har blitt integrert i Regnskap Norge sine styringssystemer.

5.2 Integrering av scenarioplanlegging i styringssystemene: Påvirket alle styringsspakene

I denne delen skal vi forsøke å besvare undersøkelsens første forskningsspørsmål: *Hvordan integreres scenarioplanlegging i styringssystemene?*

Vårt mest sentrale empiriske funn i henhold til dette forskningsspørsmålet er at scenarioplanleggingen ble integrert i alle styringsspakene. Undersøkelsens teoretiske referanseramme ga i liten grad føringer for hvordan de ulike styringsspakene kunne bli påvirket, men vår teoretiske antagelse var at scenarioplanleggingen trolig ville bli integrert i det interaktive styringssystemet. Bakgrunnen var kjennskapen til at foreningens scenarioarbeid også bygde på interaksjon. I tillegg tok vi i betraktning Palermo (2018) sin studie om scenarioer og prestasjonsmål, som kunne relateres til det diagnostiske styringssystemet. Ettersom dette var vårt utgangspunkt er det interessant at alle styringsspakene ble mobilisert og dette er hovedpoenget som analysen i delkapitlet blir bygd rundt.

Analysen vil ta utgangspunkt i tabell 5, som sammenfatter hvordan de tre ulike momentene av organisatorisk læring og innvirkning på tankesettet har påvirket de fire styringsspakene. Overordnet viser tabellen at innflytelsen på styringssystemene har vært forskjellig.

Simons, (1995)	Trossystem	Begresningssystem	Diagnostisk styringssystem	Interaktivt styringssystem
Formål Scenarioplanlegging				
Organisatorisk læring:				
1. Regnskapsførere vil levere også andre tjenester	×	×	×	
2. Synliggjøring av regnskapsførerens verdi	×		×	
3. Nyttan av bred involvering				×
Innvirkning på tankesett:				×

Tabell 5: Sammenheng mellom scenarioplanleggingens formål og styringssystemene.

5.2.1 Trossystem

Simons (1995) forklarer at trossystemet brukes for å uttrykke selskapers grunnleggende verdier og hensikt. Våre funn indikerer at scenarioplanleggingen ikke direkte medførte noen nye verdier, men heller indirekte gjennom at foreningen fikk en tydeligere retning for fremtiden som følge av gjennomførelsen. Denne retningen kan knyttes til det første momentet av organisatorisk læring i henhold til tabell 5, nemlig at scenarioarbeidet fokuserte på en fremtidig regnskapsbransje som ville handle om mer enn tradisjonelle regnskapstjenester. I tråd med en slik slutning skiftet foreningen navn for å ikke begrense seg til autorisert regnskapsføring og introduserte sertifiseringsprogrammer som var utenom etterutdanningen for å beholde autorisasjonen. Det ble altså tatt beslutninger som underbygger den samme retningen, som igjen ble utgangspunktet for hvilke verdier og hensikt som ble definert. Flere beslutninger med utspring fra scenarioplanlegging er også sammenfallende med Varum og Melo (2010) som påpeker at verktøyet er velegnet for beslutningstaking.

Den indirekte betydningen gjenspeiles ved at foreningen omtaler en hensikt for regnskapsbransjen som Norges økonomisjef, som altså er bredere enn regnskap. Dette kan relatere seg til Simons (1995) på to måter. For det første så kan hensikten inspirere medlemmene til å finne nye måter skape verdier på utover tradisjonelle regnskapstjenester. Regnskapsførere oppfordres gjennom budskapet til å anse seg som økonomisjefen til kunden, og med det vurdere hva de ville gjort hvis de faktisk var ansatt hos dem. Tilsvarende fremhever nemlig Simons (1995) at trossystemet skal veilede søk og oppdagelser av

verdiskapning. For det andre er hensikten bred nok til at den kan appellere til alle typer regnskapsbyrå uansett størrelse og eksistensgrunnlag. Ifølge Simons (1995) er dette vesentlig for at alle organisatoriske aktører skal kunne forplikte seg på sine egne vilkår.

Scenarioplanleggingen hadde ikke bare en betydning for hvilke verdier som kommuniseres, men også hvordan de kommuniseres. Dette følger av det andre momentet til organisatorisk læring i tabell 5, nemlig behovet for å synliggjøre regnskapsførerens verdi. For Regnskap Norge innebar det mer fokus på kommunisering, hvor en ny og helhetlig kommunikasjonsstrategi ble etablert som et tiltak for å styrke posisjonering til både foreningen og medlemmene. Det har i ettertid lagt til rette for utarbeidelsen av visjon og misjon som, sammen med den nevnte hensikten, aktivt blir formidlet til ansatte og medlemmer. Simons (1995) påpeker at essensen for at trossystemet skal være en styringsspake av betydning nettopp er at ledere tar i bruk uttalte misjoner som levende dokumenter. Dette kan gjøres gjennom handlinger som signalisere trossystemets viktighet (Simons, 1995). Regnskap Norge foretar slike handlinger blant annet ved å bringe plakater med verdier når det skal holdes innlegg, samt gjennom å navngi deres største arrangement «Overskudd» etter egen visjon.

5.2.2 Begrensningssystem

Regnskap Norge benytter seg av den lovfestede autorisasjonsordningen, standarden for god regnskapsførerskikk, samt egne vedtekter og etiske regelverk for å sikre at medlemmene handler innenfor fastsatte grenser. Av våre funn fremkommer det at scenarioplanlegging ikke medførte nye regler og prosedyrer for Regnskap Norge, og har dermed ikke hatt påvirkning på begrensningssystemet i den forstand. Simons (1995) forklarer imidlertid at begrensningssystemet også har betydning for strategiske grenser. Ved scenarioplanleggingen ble det identifisert betydningsfulle kompetanseområder for fremtiden, hvor Regnskap Norge responderte med å introdusere nye sertifiseringsprogram. På denne måten etablerte foreningen rammer for hvilke områder medlemmene bør prioritere for å skape verdier. Ettersom Regnskap Norge introduserte rådgivning, ledelse, lønn og HR som nye forretningsområder, har de strategiske grensene til medlemmene blitt større. Dette kan derfor knyttes til det første momentet av organisatorisk læring i henhold til tabell 5.

De nye sertifiseringsprogrammene vil altså ha betydning for hvordan medlemmene bruker ressurser for å skape verdi. Dette forsterkes ved at programmene har en praktisk tilnærming,

hvor 70% av kompetansen tilegnes i arbeidssituasjonen. Det at programmene legger til rette for at læringen tas ut i praksis, og at deltakerne må leverer for eget byrå underveis i prosessen, kan gi et solid fundament for videre vekst når byrået får sertifiseringen. Ved å etablere sertifiseringsprogrammer legger Regnskap Norge føringer for hvilke områder medlemmene bør bruke ressurser på. Likevel er det helt opp til medlemmene selv å vurdere hvilke områder de ønsker å prioritere, da Regnskap Norge følgelig ikke har noen reell myndighet over regnskapsbyråenes strategiske prioriteringer. Det at foreningen definerer spesifikke områder vil imidlertid veilede medlemmene, og i tråd med Simon (1995) hindre at byråene sløser med ressurser på områder som ikke anses som betydningsfulle i fremtiden.

Scenarioplanleggingen hadde i tillegg betydning for de strategiske grensene til de ansatte i foreningen, som på tilsvarende måte relaterer til det første momentet i henhold til tabell 5. For at Regnskap Norge skal kunne prestere på flere forretningsområder stilles det krav til at foreningen vet mye om regnskapsbransjen. Hvis ikke foreningen klarer å utvikle sertifiseringsprogram som tilfredsstiller kvalitetskravene, kan medlemmene oppsøke andre aktører for å skaffe den samme kompetansen. Funn viser at Regnskap Norge, for å ha en unik posisjon overfor medlemmene, satte fokus på å være den organisasjonen som vet mest om regnskapsbransjen. De ansatte har derfor stort handlingsrom innenfor det å ha mest mulig kunnskap om bransjen. Det tyder på at scenarioplanleggingen skapte en bevissthet på at det var vesentlig at foreningen har en enerådende posisjon når det gjelder kunnskap om bransjen for å fortsette å appellere til medlemmene.

5.2.3 Diagnostisk styringssystem

Simons (1995) forklarer at diagnostiske styringssystemer brukes for å sikre forutsigbar måloppnåelse på viktige områder. For å prestere på de sentrale områdene utledet av scenarioplanleggingen valgte Regnskap Norge å introdusere to nye ikke-finansielle indikatorer. Dette kan relateres til det første punktet av organisatorisk læring i henhold til tabell 5. De to indikatorene antall sertifiseringer og antall deltagere på akademi-programmer vil begge gi foreningen indikasjoner på hvilke programmer som er attraktive blant medlemmene. Ettersom kursvirksomheten er Regnskap Norge sin største inntektskilde vil slike indikatorer være av vesentlig karakter.

Scenarioplanleggingen er også integrert som følge av det andre momentet av organisatorisk læring i henhold til tabell 5. For å sette fokus på regnskapsførerens verdi valgte Regnskap

Norge også her å definere ikke-finansielle indikatorer. Gjennom scenarioarbeidet identifiserte foreningen behovet for profilering og synliggjøring, og har derfor en målsetting om at de selv og regnskapsbransjen skal bli mer synlige i mediebildet. Følgelig introduserte Regnskap Norge de to indikatorene omtaler i media og gjennomslagssaker politisk. Våre funn viser at ansatte i foreningen kan velge hvordan de skal prioritere tiden sin slik at Regnskap Norge skal kunne prestere på dette området. De ansatte kan for eksempel bortprioritere andre oppgaver for å fokusere på tidsaktuelle saker hvor foreningen kan få oppmerksomhet i media. Dette underbygger viktigheten av de ikke-finansielle indikatorene. Av våre funn fremkommer det at Regnskap Norge og regnskapsbransjen har oppnådd mer synlighet det siste året enn noen gang tidligere.

5.2.4 Interaktivt styringssystem

I det interaktive styringssystemet er scenarioplanleggingen integrert som følge av tredje momentet av organisatorisk læring og innvirkning på individers tankesett i henhold til tabell 5. Det tredje momentet handler om nytten av en bred involvering og det var en fellesnevner fra deltakernes erfaringer. Årsaken var både tilhørigheten som ble skapt til strategien og verdien av innspillene som kom fra alle ansatte. Slike erfaringer gjenspeiles av Bjørnenak et al. (2017) som påpeker at planleggingen i større grad blir en organisatorisk meningsdannelse når scenarioteknikk anvendes. Den samlede nytten med en bred involvering ble vurdert til å være større enn kostnadene forbundet med å allokere alles oppmerksomhet på samme agenda. Av den grunn valgte foreningen å fortsette med høy interaksjon ved møteprosesser i etterkant av scenarioplanleggingen. Dermed har bruken av den interaktive styringsspaken blitt større og påfølgende avsnitt kartlegger hvordan det nå fungerer.

Møteprosessenes karakter varierer, og kan omhandle for eksempel strategirevidering, kursutforming eller merkevarebygging. Uavhengig av hvilken prosessstype så er de preget av diskusjon og læring, samt at det er et underliggende fokus på strategiske usikkerheter. På denne måten utgjør møteprosessene en viktig del av foreningens interaktive styringssystem og Simons (1995) sine karakteristikk for slike systemer underbygger hvorfor det er tilfellet. En fundamental strategisk usikkerhet for Regnskap Norge er om medlemskapet oppleves som verdifullt, og våre funn viser at den brede involveringen av ansatte ble betraktet som hensiktsmessig for å bringe ulike tilbakemeldinger fra medlemmene. Det indikerer at informasjonen som genereres er relatert til denne usikkerheten, noe som Simons (1995) påpeker er en viktig forutsetning. Informasjonen blir så diskutert i interaktive prosesser med

ledelsen, hvor innspill og initiativ legges frem basert på ansattes kontakt med medlemmene. Gjennom debatt er det tilrettelagt for at strategisk tilpasning og fornyelse skal vokse frem, som foreningen responderer på for å holde seg relevant. Ifølge Simons (1995) er nettopp fremprovoseringen av nye strategiske initiativer selve essensen med styringsspaken.

Når det gjelder hvordan innvirkningen på individers tankesett har blitt integrert i det interaktive styringssystemet, så kan det betraktes i sammenheng med Simons (1995) referering til organisatoriske blokker. Ved det interaktive styringssystemet omhandler denne blant annet at individer frykter å utfordre den aksepterte gjøremåten, hvor det å være enig med gruppemeningen foretrekkes (Simons, 1995). Scenarioplanleggingen med åpen diskusjon og debatt kan ha bidratt til å redusere den organisatoriske blokken, og dermed tilrettelegge for at ansatte skal komme med initiativ og innspill.

Våre funn viser nemlig at enkelte av deltakerne erfarte at deres antagelser ble utfordret i scenarioplanleggingen, hvor noe som ble lagt til grunn for å være sant ikke nødvendigvis stemte. Det indikerer en bevissthet på egne begrensinger i møte med komplekse omgivelser. I delkapittel 5.1 ble det poengtert at dette er fordelaktig for å rette opp i partiskheter. Hvis en reflekterer over egne antagelser vil det være mindre sannsynlig å møte situasjoner med et snevert syn, og dermed blir en også i større grad mottakelig for utfordrende innspill. Ansatte vil kunne erfare at det er rom for å utfordre synspunkter til ledere og den konvensjonelle tenkningen. Det tyder på at scenarioplanleggingen har bidratt til at de interaktive prosessene i foreningen er preget av initiativ og innspill fra ansatte.

5.3 Endring av dynamikk etter scenarioplanlegging: En mer proaktiv form

I dette delkapittelet skal vi forsøke å besvare undersøkelsens andre forskningsspørsmål som er: *Hvordan endres dynamikken i styringssystemene etter integreringen av scenarioplanlegging?*

For å besvare forskningsspørsmålet har vi i analysen tatt stilling til om dynamikken ble endret til proaktiv eller reaktiv etter gjennomføringen av scenarioplanlegging. Dette ga et oss grunnlag for å videre dele inn Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sine dynamikk perspektiver i en proaktiv eller en reaktiv form. Analysen av perspektivene indikerer at scenarioplanleggingen endret dynamikken til en mer proaktiv form i kostnadsbildet, verktøy og tid. Dynamikk i fokus ble ikke endret, men for dynamikk i sammensetningen av pakker tyder analysen på at det ble innført mer dynamikk uten at det er et grunnlag for å avgjøre om den er proaktiv eller

reaktiv. I tre av fem perspektiver fremhever altså analysen at dynamikken har blitt til en mer proaktiv form og det er derfor utledet som hovedpoenget.

Analysen er gjennomført ved å først ta stilling til de fire dynamikk perspektivene: Dynamikk i kostnadsbildet, verktøy, tid og fokus. I hvert perspektiv blir det analysert hva som er foreningens dynamikk, hvordan scenarioplanleggingen har hatt betydning for denne dynamikken og hvordan en kan inndele i en proaktiv og reaktiv form. For å tydeliggjøre disse poengene utelates det hvordan Simons (1995) sine styringspaker bidrar til dynamikk. Dette aspektet inkluderes heller på 5.3.3, linken mellom styringspaker og dynamikk perspektivene, slik at alle stegene tas i betraktning. Avslutningsvis analyseres dynamikk i sammensetningen av pakker.

5.3.1 Dynamikk i kostnadsbildet

Det fremkommer av våre empiriske funn at lønnsomhetsanalyser på Regnskap Norge sin kursvirksomhet er fremtredende ved deres kostnadsbilde. I forbindelse med dynamikk i kostnadsbildet påpeker Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at fokuset bør rettes mot utformingen av nettopp lønnsomhetsanalyser. Imidlertid er det ikke bare det økonomiske aspektet som hensyntas for foreningen, og det påvirker også hvordan lønnsomhetsanalysene utformes. Det er i hovedsak tre andre forhold som tas stilling til ved kursgjennomførelsen, hvor det første er at foreningen skal være i forkant og gjennom et porteføljeperspektiv kan de akseptere at fremtidsorienterte kurs har lavere lønnsomhet. Det andre er at kvaliteten på kursene er vel så viktig som lønnsomheten, og til slutt har Regnskap Norge en politisk side som betyr at de som bransjeforeningen har et ansvar for å være tilgjengelig.

På bakgrunn av disse tre forholdene har foreningen valgt å utforme lønnsomhetsanalyser for å avdekke hva som skal til for å unngå at kurs har en negativ fortjeneste. Ved beslutninger tilpasser foreningen kostnadsbildet for å hele tiden sørge for at det er tilfellet. Dette indikerer at foreningen har innført dynamikk, ettersom Bjørnenak og Kaarbøe (2011) påpeker at kostnadsbildet må dynamisk tilpasses en aktuell beslutning. Foreningens bruk av enkle kalkyler underbygger også denne slutningen. Ifølge Bjørnenak og Kaarbøe (2011) er nemlig mer avanserte kalkylesystemer mindre dynamiske. I tillegg har Regnskap Norge mulighet til å komme ned på detaljnivå i sine systemer for å knytte kostnader opp kurs, og på denne måten kan foreningen trekke ut kostnadsinformasjon til beslutningstaking.

Helt konkret bruker foreningen historiske kostnader når kostnadsbildet tilpasses beslutninger. Våre funn viste at et eksempel på en slik beslutning var angående antall fagdager på en bestemt lokasjon. Basert på historikk, og tatt i betraktning at foreningen vil unngå negativ fortjeneste, besluttet Regnskap Norge å redusere antall fagdager fra fem til tre. Eksemplet får også frem at informasjon om hvordan kostnaden endres med handlingsalternativer er tilgjengelig, som kan relateres til hvordan Bjørnenak og Kaarbøe (2011) omtaler begrepet særkostnader. Et kostnadsbegrep som i seg selv er dynamisk (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

Scenarioplanleggingen hadde også en betydning for tilpasningen av kostnadsbildet til beslutningssituasjoner. Dette fordi at da Regnskap Norge skulle etablere nye sertifiseringsprogrammer, og med det imøtekomme medlemsbehov identifisert i scenarioene, ble det viktig å estimere kostnader for disse. Kostnadsestimeringen ble så tilpasset til beslutninger om etableringen og arrangementen av programmene, noe som var vesentlig når mye ressurser måtte anvendes. Blant annet ble det tatt beslutninger om hvilke programmer som i første omgang skulle etableres og hvordan de skulle utformes i henhold til fysiske kontra digitale samlinger.

Denne måten å tilpasse kostnadsbildet sammenfaller også med Bjørnenak og Kaarbøe (2011) og innføring av dynamikk. Imidlertid er dynamikken annerledes når estimerte kostnader legges til grunn fremfor historiske, som tilsier at det er to ulike former. Ved estimerte kostnader kan det argumenteres for at det i større grad tilrettelegges for å være i forkant og iverksette tiltak før endringer har funnet sted. Dermed kan en utlede en sammenheng, hvor tilpasning av kostnadsbildet basert på historiske kostnader relateres til reaktiv dynamikk. Mens hvis kostnadsbildet tilpasses basert på estimerte kostnader kan det relateres til proaktiv dynamikk. Det fremkommer altså at Regnskap Norge både har en reaktiv og proaktiv form for dynamikk i kostnadsbildet, men at den etter scenarioplanleggingen ble endret til å være mer proaktiv. Dette som følge av at det er tatt flere beslutninger med kostnadsestimater lagt til grunn.

5.3.2 Dynamikk i verktøy

Ved dynamikk i verktøy presiserer Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at dynamikken kan innføres gjennom ulike verktøy til ulike formål. Dette er tydelig til stede hos Regnskap Norge, hvor våre funn viser at en rekke ulike verktøy har spesifikke formål. Lønnsomhetsanalysene, som er fremtredende ved kostnadsbildet, skal sørge for at det er en sunn økonomi i forenings

kursvirksomhet. Den to-årige langsiktige planen har et strategisk fokus med hensikt å legge overordnede føringer, og med dens utgangspunkt skal budsjettet fungere som en basis for det kommende året. Videre er det ment at prestasjonsindikatorer skal bidra med resultatsikring, mens prognosen tar stilling til den forventede konsekvensen av handlingene som er nødvendig for å levere på disse indikatorene. I tillegg forhindrer prognosen at problemstillinger dukker opp for sent. Det er altså ulike verktøy til ulike formål (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011).

Til tross for at dynamikk i verktøy er til stede hos foreningen, så indikerer funnene at budsjettet begrenser den. Bjørnenak et al. (2017) påpeker at det problematiske med budsjett er at det ofte utformes som et multiverktøy som skal dekke flere formål. For Regnskap Norge var imidlertid det vesentlige problemet at budsjettforutsetningene ble rakt utdatert, noe som også Bogsnes (2012) fokuserer på i sin brede kritikk av tradisjonell budsjettering. Det er derfor hensiktsmessig at foreningen kombinerer budsjettet med en prognose som oppdateres i løpet av året. Regnskap Norge sin prognose har en fleksibilitet i henhold til når denne oppdateringen forekommer, som skiller seg fra rullerende prognoser som ofte har faste kontinuerlige oppdateringer (Bergstrand, 2009). Bognes (2012) argumenterer på sin side for at en slik fleksibilitet er fordelaktig, ettersom prognosene bør være virksomhetsdrevet. Det vil si at prognosene oppdateres når det er relevant for selskapet (Bogsnes, 2012).

Etter gjennomføringen av scenarioplanlegging introduserte ikke foreningen noen nye styringsverktøy, men det var to som ble vektlagt i større grad. Det første gjaldt ikke-finansielle prestasjonsindikatorer, ettersom det ble introdusert flere av disse som var tilknyttet viktige områder utledet fra scenarioarbeidet. Foreningen bruker både finansielle og ikke-finansielle indikatorer for deres resultatsikring, og i etterkant av Relevance Lost-debatten ble denne kombinasjonen ansett som hensiktsmessig (Bjørnenak, 2010). Årsaken er at indikatorene har forskjellige karakteristikk, hvor finansielle indikatorer ofte vil indikere hvordan det har gått og blir derfor historisk orientert (Andreassen og Bjørnenak, 2018)). Til forskjell argumenteres det for at ikke-finansielle er bedre indikatorer for fremtidige prestasjoner og er med det i større grad fremtidsrettet (Bjørnenak, 2010). Relatert til Regnskap Norge tyder dette på at deres introduserte ikke-finansielle indikator «antall deltakere på akademiprogrammer» kan være mer førende for fremtidig lønnsomhet på kursvirksomheten, enn en finansiell indikator som resultatgrad.

Det andre styringsverktøyet som ble vektlagt i større grad var prognosen, hvor våre funn viser at scenarioplanleggingen utfordret verktøyet til å være mer utfallsorientert i sin tilnærming.

Her ble det brukt ulike forutsetninger på prognosens variabler for å lage en base case, best case og worst case. Et poeng ifølge Cornelius et al. (2005) er at denne typen utfall ikke kan defineres som scenarier, ettersom det skal være fullstendige handlingsforløp basert på sekvenser av potensielle hendelser. Det bygger likevel på samme tankegang, der det tas stilling til forskjellige fremtidstilstander og dette var årsaken for at det ble en større vektlegging av prognosen. I våre funn fremkommer det nemlig at utfallene ved prognosen tilrettelegger for å involvere ansatte og skape diskusjon.

En oppdatering av prognosen i løpet året kan gi informasjon som avdekker at justeringer og tiltak må iverksettes for å sikre måloppnåelse. Hvis budsjettavvik basert på faktisk resultat istedenfor hadde blitt lagt til grunn kunne konsekvensen blitt at det var for sent å gjøre de samme justeringene. På tilsvarende måte som ikke-finansielle indikatorer kan en altså argumentere for at prognoser kan være mer fremoverrettet enn andre styringsverktøy.

Dette gir et grunnlag for å inndele i to former for dynamikk i verktøy, slik det ble gjort ved dynamikk i kostnadsbildet. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) påpeker, som vi har vært inne på, at dynamikk innføres ved å ha ulike verktøy til ulike formål. Imidlertid kan det argumenteres for at hvilke verktøy som velges avgjør om det er en proaktiv eller reaktiv form. Hvis et styringsverktøy har et spesifikt formål, og det tilrettelegger for å agere før en hendelse, kan det relateres til en proaktiv dynamikk. Men hvis styringsverktøyet har et spesifikt formål, og det tilrettelegger for å agere etter en hendelse, kan det relateres til en reaktiv dynamikk. Finansielle indikatorer kan typisk betraktes som et eksempel på sistnevnte. Følgelig er det ikke slik at et verktøy enten medfører en innføring av bare reaktiv eller proaktiv dynamikk, men heller at de i ulik grad gir mer av det ene eller det andre. Ettersom Regnskap Norge har vektlagt mer fremoverrettede verktøy i form av ikke-finansielle indikatorer og prognose etter scenarioplanleggingen, så har det endret den samlede dynamikken i verktøyene til mer proaktiv.

5.3.3 Dynamikk i tid

Uavhengig om styringsverktøy i seg selv kan karakteriseres som fremtidsrettet eller historisk orientert vil de også ha en tidsdimensjon. Det er i den forbindelse dynamikk i tid blir gjeldende, hvor Bjørnenak og Kaarbøe (2011) forklarer hvordan ulik grad av usikkerhet og fleksibilitet kan gi føringer for tidsdimensjonen til planleggingsmekanismer. Regnskap Norge sin usikkerhet kan betraktes å være moderat, men den er også varierende langs ulike

driftsområder og tenderer mot høy på kursvirksomheten. Videre fremkommer det at påvirkningsmulighet er høy, ettersom foreningen kan velge å teste nye konsepter på medlemmene og deretter trekke dem tilbake basert på evalueringer. I tillegg leier foreningen inn kursledere, slik at hvis etterspørselen etter kursstyper endres så har foreningen gode muligheter til å tilpasse ressursbruken. Ved dette utgangspunktet havner foreningen ifølge Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sin modell mellom årsbudsjetter og prognoser som planleggingsmekanismer, noe som faktisk sammenfaller med foreningens bruk (se figur 4 s. 26).

Imidlertid påpeker Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at prognosen bør ha en rullerende tidshorisont. Foreningens prognoseoppdatering er derimot til enhver tid rettet mot årsskifte og følger med det kalenderrytmen. Det vesentlige for å innføre dynamikk i tid er at selskaper ikke tar for gitt at tidsdimensjonen er tilknyttet kalenderåret, men at den heller vurderes ut fra selskapets kontekst (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). I Regnskap Norge sitt tilfelle kan det argumenteres for at deres forretningscyklus, med en betydelig andel av kursinntekter på slutten av året, naturlig følger kalenderen og at det dermed er en hensiktsmessig løsning. På en annen side kan det fremheves at prognosen kunne gitt enda bedre forutsetninger for å oppdage problemstillinger hvis den var frigjort fra årsrytmen, ettersom foreningens prognosehorisont blir mindre jo lengre inn året en befinner seg.

Et poeng fra de empiriske funnene er at Regnskap Norge sin toårige langsiktige plan medfører at foreningen også har planleggingsmekanismer uavhengig av kalenderåret. Dette er som kjent en strategisk plan uten mye finansielt fokus, slik at det ikke nødvendigvis er det Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sikter til ved deres avgrensning til økonomiske styringssystemer. Like fullt kan det betraktes som et styringssystem når atferden til ansatte veiledes (Malmi og Brown, 2008). Kjentegnet til den langsiktige planen er at tidshorisonten blir mindre, hvor Regnskap Norge tidligere opererte med tre år. Årsaken er at foreningen opplever at det er for uforutsigbart å legge strategiske føringer med lang tidshorisont. Dette er i tråd med Bjørnenak og Kaarbøe (2011) som argumenterer for at selskaper bør ha en kort horisont når usikkerheten er stor. På denne måten kan ledere raskt få informasjon om kortsiktige endringer i viktige parametere og dermed reagere hurtig på hendelser i omgivelsene (Andreassen og Bjørnenak, 2018).

Fremsynslitteraturen har imidlertid en annen tilnærming, ettersom det legges vekt på at usikkerhet håndteres med langsiktige planlegging. Dette for å identifisere svake signaler om

hva som kan bli betydelige hendelser, slik at selskaper kan tilpasse seg (Varum og Melo, 2010). Dette gir et utgangspunkt for å også inndele i en reaktiv og proaktiv form for dynamikk i tid. En kortere tidshorisont kan tilrettelegge for å reagere hurtig på endringer og kan dermed relateres til en reaktiv dynamikk. Til forskjell kan en lengre tidshorisont tilrettelegge for å oppdage svake signaler og foreta justeringer før endringen inntreffer, slik at det kan relateres til en proaktiv dynamikk.

Gjennomføringen av scenarioarbeidet har ikke hatt betydning for tidshorisonten til foreningens planlegging, men det fremkommer av funnene at de langsiktige driverne fra prosessen er bevart og tas fortsatt stilling til når den langsiktige planen utarbeides. Disse driverne fra scenarioplanleggingen omhandlet blant annet bransjeglidning, globalisering og digitalisering. Særlig var sistnevnte et område som har hatt en sterk plass for planleggingen i etterkant. Et interessant poeng er at tidshorisonten til Regnskap Norge sin plan er redusert, samtidig som langsiktige drivere er bevart. Det kan altså være slik at forskjellen mellom tidshorisonten til planleggingssystemer er liten, samtidig som det kan være store forskjell i hvor langt fremover i tid det tas forbehold om ved utarbeidelsen. For eksempel er et bare et års forskjell mellom Regnskap Norge sin toårige plan basert på langsiktige drivere og et årsbudsjett med kortsiktig fokus på finansielle resultater. Det kan derfor argumenteres for at langsiktige drivere kan medføre at svake signaler identifiseres på samme måte som en langsiktig horisont. Etersom Regnskap Norge benytter langsiktige drivere i deres utarbeidelse av planer, som stammer fra scenarioplanleggingen, tyder det på at dynamikk i tid er endret til å bli mer proaktiv.

5.3.4 Dynamikk i fokus

Ved dynamikk i fokus påpeker Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at styringssystemenes dimensjoner, som er sentralisert kontra lokal og kontinuerlig kontra temporær, må hensyntas i henhold til selskapets behov. For Regnskap Norge er styringssystemene sentraliserte og i stor grad kontinuerlige, noe som ifølge Bjørnenak et al. (2017) kan gjøre at de er mekaniske og forhindrer dynamikk. Det bør poengteres at det imidlertid fremstår som sentraliserte styringssystemer er passende for Regnskap Norge. Dette fordi foreningen er nokså liten med sine 40 ansatte og det anses derfor ikke som nødvendig å utvikle systemer lokalt i avdelinger. I tillegg arbeider ansatte i Regnskap Norge mye på tvers, slik at innføringen av for eksempel spesifikke prestasjonsindikatorer for de ulike avdelingene kunne virket mot dette samarbeidet. Systemene er som nevnt også for det meste kontinuerlige, men lønnsomhetsanalysene er noe

som foreningene kunne gjøre ad-hoc i visse situasjoner. For eksempel hvis et kurs gjør det dårligere enn forventet. I noen tilfeller brukes altså lønnsomhetsanalyser som et temporært system og det bidrar til innføring av dynamikk.

Videre fremhever Bjørnenak og Kaarbøe (2011) at en dynamisk tilnærming til rapportering er at systemene er hendelsesdrevet og kunnskapsdrevet. Det fremkommer fra funnene at begge forholdene er til stede hos Regnskap Norge, hvor det som rapporteres både er drevet av endringer som har skjedd og hypoteser om hva som kan komme til å skje. Forskjellen mellom hendelsesdrevet og kunnskapsdrevet gjør det også tydelig hva som kan betraktes som proaktiv og reaktiv dynamikk i fokus. Hvis systemene er hendelsesdrevet vil endringer være bestemmende for hva som rapporteres, noe som kan relateres til en reaktiv dynamikk. Mens hvis systemene er kunnskapsdrevet vil hypoteser og ideer være bestemmende for hva som rapporteres, noe som da kan relateres til en proaktiv dynamikk.

Scenarioplanleggingen hadde kun betydning for hvordan det rapporteres. Årsaken var at verdien av visualisering ble fremtredende, noe som bidro til et større fokus på en oversiktlig presentering av nøkkeltall i rapporteringen. Dette aspektet kan imidlertid ikke knyttes til verken styringssystemenes dimensjoner eller forholdene hendelsesdrevet og kunnskapsdrevet. De sistnevnte begrepene handler nemlig om hva som rapporteres og ikke hvordan. Dermed har ikke scenarioplanleggingen endret dynamikk i fokus.

5.3.5 Linken mellom styringspaker og dynamikk perspektiver

Før analysen av det siste dynamikk perspektivet, dynamikk i sammensetningen av pakker, vil vi ta stilling til sammenhengen mellom Simons (1995) sine styringspaker og dynamikk perspektivene til Bjørnenak og Kaarbøe (2011). Så langt har vi analysert hvordan betydning scenarioplanlegging har for dynamikken, men det er imidlertid en begrenset fremstilling. Dette fordi det ikke har eksplisitt blitt tatt stilling til hvordan styringspakene har bidratt. Nå vil vi ta alle stegene i betraktning, som altså er at scenarioplanleggingen integreres i styringssystemene og deretter hvordan dynamikken endres.

Ved dynamikk i kostnadsbildet ble det analysert at scenarioplanleggingen endret dynamikken til å bli mer proaktiv, ettersom det ble tatt flere beslutninger der kostnadsbildet ble tilpasset basert på kostnadsestimater. Her har det imidlertid ikke blitt tatt hensyn til styringspakene som mellomledd. Analysen av hvordan scenarioplanleggingen har blitt integrert i styringssystemene på 5.2 indikerte at de strategiske grensene til både medlemmene og ansatte

hadde blitt større. Ifølge Simons (1995) er grensene basert på forretningsrisikoen, slik at større grenser betyr at Regnskap Norge tar større risiko. Ved større risiko lagt til grunn kan en argumentere for at foreningen vil være villig til å utforske nye områder. Hvis dette skal gjøres vil det være nødvendig å tilpasse kostnadsbildet basert på kostnadsestimater og ikke historiske kostnader, som altså gir proaktiv dynamikk i kostnadsbildet. Sammenhengen er som følger:

Scenarioplanlegging → Begrensingssystem → Proaktiv dynamikk i kostnadsbildet

I henhold til dynamikk i verktøy ble det fremhevet at scenarioplanleggingen medførte en større vektlegging på ikke-finansielle prestasjonsindikatorer og prognose. Etersom disse ble betraktet som fremtidsrettede styringsverktøy ledet dette til at dynamikken i verktøy endret seg til å bli mer proaktiv. Også her må det tas stilling til styringsspakenes rolle. Den diagnostiske styringsspaken omhandler prestasjonsindikatorer, hvor scenarioplanleggingen da ble integrert ved å introdusere ikke-finansielle indikatorer. Linken blir på denne måten tydelig fra den diagnostiske styringsspaken til en større vektlegging på ikke-finansielle indikatorer og dermed en proaktiv dynamikk i verktøy. Når det gjelder prognose så skyldes en større vektlegging at utfallsorienteringen tilrettelegger for å involvere ansatte og skape diskusjon. Dette kan knyttes til det interaktive styringssystemet, ettersom integreringen av scenarioplanlegging har medført høy grad av involvering. På denne måten kan styringsspaken ha bidratt til vektleggingen på prognose og dermed proaktiv dynamikk i verktøy. Sammenhengen er som følger:

Scenarioplanlegging → Diagnostisk styringssystem og Interaktivt styringssystem → Proaktiv dynamikk i verktøy

Til slutt ved dynamikk i tid var poenget at de langsiktige drivere fra scenarioarbeidet hadde blitt bevart og brukes ved utarbeidelse av den langsiktige planen, noe som tydet på at dynamikken ble endret til mer proaktiv. Ved analysen av den interaktive styringsspaken fremkom det at integreringen av scenarioplanleggingen gjorde at denne type strategirevideringer gjøres i interaktive møteprosesser med alle ansatte. Da diskuteres disse langsiktige driverne, slik at den interaktive styringsspaken kan ha bidratt til proaktiv dynamikk i tid. Sammenhengen er som følger:

Scenarioplanlegging → Interaktivt styringssystem → Proaktiv dynamikk i tid

Ettersom analysen indikerte at dynamikk i fokus ikke ble endret som følge av scenarioplanleggingen er det følgelig ingen sammenheng mellom styringsspakene og dette dynamikk perspektivet.

Oppsummert kan analysen av sammenhengen mellom styringsspakene og dynamikk perspektivene sammenlignes med betraktningene vi gjorde rundt dette på forhånd. Ved undersøkelsens modell i den teoretiske referanserammen la vi nemlig til grunn at det interaktive og diagnostiske styringssystemet ville omhandle de fire første dynamikk perspektivene. Dette fordi Bjørnenak og Kaarbøe (2011) avgrenset disse til økonomiske styringssystemer. Analysen indikerer derimot at dette ikke stemte, ettersom begrensningssystemet bidro til en proaktiv dynamikk i kostnadsbildet. Årsaken er nok at det avgjørende for dynamikken viste seg å være hvilke beslutninger som ble tatt, ettersom det var bestemmende for hvordan kostnadsbildet ble tilpasset.

5.3.6 Dynamikk i sammensetningen av pakker

Dette dynamikk perspektivet fremhever at det ikke bare er valg av verktøy som kan være bestemmende for dynamikk, men også hvordan koblingen er mellom verktøyene. Ved å tilpasse styringssystemene til hverandre innføres denne dynamikken (Bjørnenak og Kaarbøe, 2011). Våre empiriske funn indikerer ikke at Regnskap Norge sine økonomiske styringsverktøy på noe måte står i konflikt med hverandre eller gir et ulikt fokus på beslutningstaking og prioriteringer. Årsaken kan knyttes til analysen av dynamikk i verktøy, hvor det kom frem at de ulike verktøyene har spesifikke formål. Når et styringsverktøy benyttes for et konkret formål kan det tenkes at sannsynligheten også er større for en tilpasset kopling med verktøy som har andre formål. Hvis formålene derimot er uklare, kan konflikten mellom verktøyene oppstå. Dette tyder på at dynamikken i verktøy og dynamikken i sammensetningen av pakker står hverandre nært.

Ifølge Bjørnenak og Kaarbøe (2011) er det nødvendig at de økonomiske styringsverktøyene ses i sammenheng med andre deler av pakken. Ettersom vi benytter Simons (1995) er det de fire styringsspakene som utgjør pakken, og det gir et grunnlag for å betrakte hvordan integreringen av scenarioplanlegging i begrensings- og trossystem har hatt betydning for dynamikken i dette perspektivet. Disse styringsspakene representerer pakkens andre deler, ettersom økonomiske styringsverktøy kan brukes enten interaktivt eller diagnostisk.

Integreringen av scenarioplanlegging i trossystemet ga en tydelig retning og samsvarende verdier formidles aktivt deretter. En kan argumentere for at det bygger opp under stabilitet og forståelse for Regnskap Norge sin hensikt, noe som Simons (1995) påpeker at det er behov for i turbulente omgivelser. Gjennom et klart budskap kan verdiene tilrettelegge for at de økonomiske verktøyene er mer dynamiske. Regnskap Norge erfarte for eksempel at deres budsjettforutsetninger ble raskt utdatert og da ble nytten til prognosen fremhevet. Det kan være lettere å bruke styringssystemene etter faktiske behov når verdier er fremtredende. Hvis det ikke er tilfellet kan organisatoriske aktører bli rådville, som i denne situasjonen kunne gjort det vanskeligere å fokusere mindre på budsjett selv om en er klar over at forutsetningene er utdaterte. Det fremkommer at foreningens verdier er tilpasset forenings økonomiske styringsverktøy og det gir dynamikk.

Ved begrensningssystemet medførte integreringen av scenarioplanlegging større strategiske grenser og dermed større handlingsrom. Dette handlingsrommet underbygger fleksibiliteten som foreligger blant enkelte av de økonomiske verktøyene, noe som tyder på at det er en tilpasning. For eksempel er et større handlingsrom i overensstemmelse med en oppdatering av prognosen når det anses som et behov eller valget om å utføre en lønnsomhetsanalyse ad-hoc. En slik tilpasning skaper også dynamikk. Sammenhengen er som følger:

Scenarioplanlegging → Trossystem og beregningssystem → Dynamikk i sammensetning av pakker

Sammenhengen illustrer at det ikke er utledet en inndeling i en reaktiv og en proaktiv form for dynamikk. Dette fordi en aktiv formidling av verdier basert på en tydelig retning og et større handlingsrom ikke gir en entydig indikasjon på om det er den ene eller den andre formen. Det har blitt innført mer dynamikk i sammensetningen av pakken som følge av scenarioplanlegging, men det er ikke grunnlag for å avgjøre om den har endret seg til reaktiv eller proaktiv.

5.4 Oppsummering

Vår analyse har avdekket hovedpoenger ved kapittelets tre deler. I første del var hovedpoenget at analysen iverksatte læring hos Regnskap Norge, som både var i form av innvirkning på tankesett og organisatorisk. I andre del ble det tatt stilling til hvordan den iverksatte læringen fra scenarioplanleggingen ble integrert i de fire styringspakene.

Hovedpoenget var her at scenarioplanleggingen ble integrert i alle, men på ulike måter. Til sist i den tredje delen var hovedpoenget at dynamikken ble endret til en mer proaktiv form etter integreringen av scenarioplanleggingen. Dette gjaldt for de tre perspektivene dynamikk i kostnadsbildet, verktøy og tid.

6.0 Konklusjon

Studiens praktiske problem har vært utfordringer som små- og mellomstore regnskapsbyråer opplever. Disse utfordringene er tilsynelatende mindre fremtredende i en norsk kontekst enn indikasjonen fra den globale IFAC (2018) rapporten. Likevel er det likhetstrekk, hvor regnskapsbyråer også i den norske regnskapsbransjen har utfordringer med å foreta nødvendige omstillinger. Vår utforming hadde to teoretiske antagelser rettet mot dette praktiske problemet. Det første var at manglende dynamikk i styringssystemene er relevant å belyse, ettersom en forbedring kan gi regnskapsbyråer bedre forutsetninger for å tilpasse seg omgivelsene. Det andre var at scenarioplanlegging, med dens karakteristikk, kan være en måte å nettopp forbedre dynamikken. Ut fra denne utformingen har formålet vært å avdekke scenarioplanleggingens betydning for dynamikken i styringssystemene. Dette for å forstå om en større utbredelse av denne type scenarioarbeid kunne representere et potensielt bidrag til å løse utfordringene i regnskapsbransjen.

For å besvare undersøkelsens problemstilling utviklet vi en modell, som vi har fulgt hele studien. Den består to forskningsspørsmål, hvor det første forskningsspørsmålet er: *Hvordan integreres scenarioplanleggingen i styringssystemene?*

For å kunne besvare forskningsspørsmålet har det først vært nødvendig å avdekke hva scenarioplanleggingen ledet til og hvordan gjennomføringen av prosessen tilrettela for dette. Det essensielle var at scenarioplanleggingen iverksatte læring hos Regnskap Norge, som både var i form av innvirkning på tankesett og organisatorisk. Innvirkningen på tankesettet var forskjellig, ettersom det både gjaldt bevissthet på egne begrensninger og bevissthet på fremtiden. En mulig årsak kunne være i hvilken grad deltagere omfavnet prosessen, hvor bevissthet på egne begrensninger fremsto som et steg videre. Den organisatoriske læringen

omhandlet nye kompetanseområder som en mulighet, synliggjøring av regnskapsførere som en trussel og bred involvering som en erfaring.

Det ble fremhevet flere sentrale aspekter ved gjennomføringen som kan ha tilrettelagt for at læring ble iverksatt. Et av disse var at scenarioplanleggingen var basert på interaksjon og debatter, noe som kan ha gjort det lettere å samle seg rundt læringspunkter. I tillegg ble det benyttet et konsulentfirma som hadde designet en omfattende prosess fra generelle fremtidstilstander til hvilken betydning dette hadde for foreningen selv, hvor konkrete tiltak ble utarbeidet. Andre fordeler med konsulentfirmaet var at de inkluderte teknikker som PESTEL for å løfte diskusjonene og medbrakte egne drivere som reduserte faren for inngående partiskheter i prosessen. Det at scenarioarbeidet var forankret høyt i Regnskap Norge kunne også vært viktig for innflytelse, slik at læringen dermed gjennomsyret hele foreningen.

Det var den iverksatte læringen fra scenarioplanleggingen som ble integrert i foreningens styringssystemer, hvor den overordnede besvarelsen på forskningsspørsmålet er at alle styringsspakene ble påvirket. Imidlertid var styringsspakene påvirket på ulike måter, ettersom det ikke var noen like kombinasjoner av hvilke læringsmomenter som ble integrert. Til forskjell fra de andre styringsspakene med to læringsmomenter knyttet til seg hadde begrensningssystemet kun ett. Dette læringsmomentet om flere tjenester medførte at både de strategiske grensene til ansatte og medlemmene ble større, og hadde med det flere effekter. Det interaktive styringssystemet skilte seg også ut, ettersom innvirkning på tankesett kun ble fanget opp ved denne styringsspaken. Bevisstheten på egne begrensninger etter scenarioplanleggingen kan nemlig ha bidratt til at forenings prosesser er preget av innspill og initiativ. Scenarioplanleggingen ble også integrert gjennom en videreføring av høy interaksjon ved senere møteprosesser. For de to resterende så medførte påvirkningen på trossystemet en tydelig retning som verdiene samsvarte med og det ble en mer aktiv kommunisering, mens det diagnostiske ble mobilisert som følge av introduseringen av ikke-finansielle indikatorer.

Det andre forskningsspørsmålet er: *Hvordan endres dynamikken i styringssystemene etter integreringen av scenarioplanlegging?*

Besvarelsen på forskningsspørsmålet er at dynamikken endres til å bli mer proaktiv. Dette på bakgrunn av endringen i de fem dynamikk perspektivene sett i kombinasjon. Ved tre av disse endret nemlig dynamikken seg til en mer proaktiv form, og det var for kostnadsbildet, verktøy

og tid. En konsekvens av scenarioplanleggingen var at foreningen tok flere beslutninger om nye områder. Til disse beslutningene ble kostnadsbildet tilpasset basert på kostnadsestimater og ikke historiske kostnader, noe som medførte en mer proaktiv dynamikk i kostnadsbildet. Når det gjelder dynamikk i verktøy ble både ikke-finansielle prestasjonsindikatorer og prognosen vektlagt i større grad etter gjennomføring av scenarioplanleggingen. Prognosen ble utfordret til å være mer utfallsorientert, noe som bidro til å involvere flere ansatte. Styringsverktøyene ble argumentert for å være fremoverrettet, ettersom de kunne tilrettelegge for å agere før en hendelse. Dynamikken i verktøy ble derfor endret til mer proaktiv. Til slutt var de langsiktige driverne fra scenarioplanleggingen bevart og brukes i utarbeidelsen av Regnskap Norge sine langsiktige planer. Dette tilrettelegger for at foreningen skal oppdage svake signaler og kan foreta justeringer før endringer skulle inntreffe. På denne måten ble også dynamikk i tid endret til mer proaktiv.

For de to resterende perspektivene ble dynamikken altså ikke endret til en proaktiv form. Ved dynamikk i fokus hadde scenarioplanleggingen kun betydning for hvordan det rapporters, noe som ikke kunne knyttes til dynamikk og med det ble den heller ikke endret. For dynamikk i sammensetningen av pakker framkom det at foreningens økonomiske styringsverktøy var tilpasset tydelige verdier og et større handlingsrom forårsaket av scenarioplanleggingen. Tilpasningen indikerer en innføring av dynamikk, men det var ikke et grunnlag for å hevde om den var proaktiv eller reaktiv.

Et viktig aspekt ved forskningsspørsmålet er sammenhengen mellom styringsspakene og dynamikk perspektivene. Dette for å avdekke hvordan integreringen av scenarioplanleggingen i styringssystemene bidro til dynamikk, slik at alle stegene inkluderes. Styringssystemet som i størst grad bidro til en proaktiv form for dynamikk var den interaktive styringsspaken. Dette gjaldt både for dynamikk i verktøy og dynamikk i tid, hvor en høyere interaksjon medførte en større vektlegging på prognosen og en diskutering av langsiktige drivere ved møteprosesser. Trossystemet var derimot det minst sentrale, ettersom det var den eneste styringsspaken som ikke bidro til proaktiv dynamikk. Spaken var bare involvert i innføring av dynamikk i sammensetningen av pakker. Scenarioplanleggingens mobilisering av det diagnostiske styringssystemet bidro til en større vektlegging på ikke-finansielle prestasjonsindikatorer og proaktiv dynamikk i verktøy. Mens en større risiko i forbindelse med begrensingssystemet ga andre typer beslutninger og proaktiv dynamikk i kostnadsbildet.

Våre svar på de to forskningsspørsmålene gir et grunnlag til å besvare undersøkelsens hovedproblemstilling: *Hvordan kan bruken av scenarioplanlegging ha betydning for dynamikken i styringssystemene?*

Vi har undersøkt og kommet frem til at bruken av scenarioplanlegging kan forbedre dynamikken i styringssystemene. En sentral årsak er, i tråd med vårt første forskningsspørsmål, at scenarioplanlegging kan bli integrert i styringssystemene på ulike måter. Dette gir et fundament for at også dynamikken i flere perspektiver kan bli endret. For Regnskap Norge tilrettela imidlertid ikke forbedringen av dynamikken til å reagere raskt og tilpasse seg endringer etter at de hadde inntruffet. På flere områder var denne reaktive formen for dynamikk til stede uavhengig av scenarioplanleggingen. Slik som for eksempel at kostnadsbildet basert på historiske kostnader tilpasses beslutninger om hvorvidt kurs skal fortsette som tidligere. En reaktiv dynamikk kan være viktig i turbulente omgivelser, men begrenses følgelig av at den er reaktiv. Vår undersøkelse viser at en forbedring ikke nødvendigvis trenger å omhandle denne formen.

I tråd med vårt andre forskningsspørsmål endret dynamikken seg nemlig til å bli mer proaktiv, og reflekterte med det karakteristikkene til scenarioplanlegging. Gjennom en proaktiv form tilrettelegges det for at Regnskap Norge skal være i forkant og kan sette i gang tiltak før endringer inntreffer. For foreningen kan dette forekomme gjennom at kostnadsestimater tilpasses beslutninger om nye forretningsområder og at ikke-finansielle indikatorer gir føringer for fremtidige prestasjoner. I tillegg kan diskusjon om den utfallsorienterte prognosen medføre at problemstillinger tas opp i tide, samt kan betraktningen av langsiktige drivere under planlegging endre prioriteringer.

Ettersom vår undersøkelse viser at scenarioplanlegging kan representere en måte å forbedre dynamikken, kan det indikere at verktøyet kan være nyttig for selskaper som har utfordringer med å tilpasse seg omgivelsene. En mer proaktiv dynamikk har gitt Regnskap Norge bedre forutsetninger for å gjøre nettopp dette, noe som også kan gjelde for selskaper i andre settinger. Indirekte har scenarioplanlegging vært nyttig for medlemsbyråene som følge av dens fokus på nye kompetanseområder, hvor foreningen har vært tidlig ute med å tilby tilhørende programmer. Imidlertid støtter studien opp under en større utbredelse av scenarioplanleggingen blant regnskapsbyråene selv, slik at dynamikken i deres egne styringssystemer kan forbedres. Dette kan være et bidrag til at små- og mellomstore

regnskapsbyråer er i bedre stand til å imøtekomme teknologisk utvikling, avgjøre hvilke tjenester som skal tilbys og rekruttere kompetanse.

6.1 Undersøkelsens bidrag og praktiske implikasjoner

Det kan trekkes ut to måter vår studie bidrar til styringslitteraturen. Det første er hvilken rolle scenarioplanlegging kan ha i forbindelse med styringssystemer. Varum og Melo (2010) etterlyser empirisk forskning på scenarioplanlegging i selskaper, som viser at denne sammenhengen til styringssystemer er lite studert. I etterkant har Palermo (2018) fulgt opp med hvilken betydning scenarioer har i forbindelse med prestasjonsmål. Vår studie fremhever at scenarioplanlegging påvirket alle styringssystemene i et helhetlig rammeverk for styringssystemer. Dermed kan verktøyets rolle for å mobilisere styringssystemer være betydelig, noe som igjen kan bidra til dynamikk. Det andre bidraget til styringslitteraturen er studiens konkrete skille mellom reaktiv dynamikk og proaktiv dynamikk, som på ulike måter kan være viktige i turbulente omgivelser. Vi har foretatt en videre inndeling av Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sine dynamikk perspektiver til disse to formene (Se appendiks tabell 6: Inndeling av dynamikk perspektiver).

Undersøkelsens praktiske implikasjoner er at scenarioplanlegging kan være nyttig for å små- og mellomstore regnskapsbyråer, men også andre selskapstyper som har utfordringer med å tilpasse seg omgivelsene. Imidlertid er det også viktig å anerkjenne at det kan foreligge barrierer for en større utbredelse av verktøyet. Vår studie har indikert viktigheten av å gjøre generelle fremtidstilstander om til konkrete handlinger. For Regnskap Norge var dette et omfattende arbeid fra kundebehov til medlemsbehov, og deretter hva foreningen selv måtte gjøre. Det kan være helt nødvendig med ekstern hjelp for å få til dette, noe som kan være vanskelig for mindre byråer å prioritere. I tillegg kan det være en tidkrevende prosess å omsette informasjon fra generelle fremtidstilstander til lokale aktiviteter for det enkelte regnskapsbyrået. En annen barriere vil derfor potensielt være tidsaspektet, ettersom mindre byråer kan oppleve det som utfordrende å avsette tilstrekkelig med tid.

6.2 Forslag til videre forskning

I denne studien ble det lagt til grunn at utbredelsen av scenarioplanlegging var begrenset for små- og mellomstore regnskapsbyråer, noe som baserte seg på fremsynslitteraturen og indikasjoner fra Regnskap Norge. En naturlig oppfølging vil derfor være å kartlegge den faktiske utbredelsen til scenarioplanlegging blant regnskapsbyråene. Dette kan utformes som

en kvantitativ studie i form av en spørreundersøkelse. Spørsmålene kunne da blant annet omhandlet bruk av scenarioplanlegging og om det betraktes som nyttig for å innføre dynamikk. I tillegg til å kartlegge utbredelsen kunne dette også avdekket om det eksisterer eventuelle barrierer for å ta i bruk verktøyet. En slik undersøkelse kan videre være nyttig for å identifisere hvilke små- og mellomstore regnskapsbyråer som har brukt scenario, slik at kvalitative undersøkelser kan gjøres av deres erfaringer. Resultatene i en slik setting vil i enda større grad være overførbare til andre regnskapsbyråer enn vår studie.

Et annet forslag til videre forskning er å sammenligne hvordan forskjellig bruk av scenarioplanlegging har betydning for dynamikken i styringssystemene. I denne studien ble prosessen gjort som en engangsøvelse, men det kan også tenkes at enkelte selskaper gjennomfører scenarioarbeid regelmessig. Det kunne vært interessant å ta stilling til om en regelmessig bruk leder til mer eller mindre dynamikk. På tilsvarende måte kan også metodene for scenarioplanleggingen sammenlignes. Regnskap Norge brukte en tilnærming innenfor den intuitive logiske metoden, hvor våre funn tyder på at diskusjon og debatt var sentral for at læring ble iverksatt. Sannsynlighetstrend-metoden og den prospektive metoden er begge mer kvantitative, noe som kan gjøre det lærerikt å betrakte hvordan dette har betydning for dynamikken.

Vår studie hadde ikke grunnlag for å avdekke om innføringen av dynamikk i sammensetningen av pakker hadde en reaktiv eller proaktiv form. Det kunne vært interessant å studere om styringspakken kan være sammensatt på en måte som gir en proaktiv dynamikk, og hva som avgjør om det er tilfellet. For eksempel om det avgjørende er verktøyene, hvor de som tilpasses hverandre må kunne karakteriseres som fremoverrettet. Eventuelt om det er noe ved selve tilpasningen som er bestemmende.

Litteraturliste

- ACCA. (2012). *100 drivers of change for the global accountancy profession*. Hentet fra <https://www.accaglobal.com/ubcs/en/technical-activities/technical-resources-search/2012/september/100-drivers-of-change.html>
- Alvesson og Kärreman (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 423-444.
- Amer, M., Daim, T. & Jetter, A. (2013). A review of scenario planning. *Futures: The Journal of Policy, Planning and Futures Studies*, 46, 23-40.
- Andreassen, R-I. & Bjørnenak, T. (2018). Usikkerhet og teknologi - de viktigste driverne for endringer i økonomistyring. *Magma - Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 21(6), 27-34.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard University.
- Balarezo, J. & Nielsen, B. B. (2017). Scenario planning as organizational intervention. *Review of International Business and Strategy*, 27(1), 2-52.
- Bishop, P., Hines, A. & Collins, T. (2007). The current state of scenario development: An overview of techniques. *Foresight (Cambridge)*, 9(1), 5-25.
- Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring - en oversikt. *Magma - Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 6(2), 21-28.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma - Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 13(4), 49-54.
- Bjørnenak, T. & Kaarbøe, K. (2011). Dynamiske styringssystemer - hva er det? *Magma - Tidsskrift for økonomi og ledelse*, (5), 22-30.
- Bjørnenak, T., Kaarbøe, K. & Meidell, A. (2017). Seks lærdommer - mot en mer dynamisk virksomhetsstyring. Nesheim, T. & Stensaker, I. G. (Red.), *Fokus på fremtidens foretaksløsninger* (s. 75-89). Bergen: Fagbokforlaget.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential*. Hoboken, N.J: Wiley.
- Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting - en styrings-modell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi & finans*, 29(4), 3-11.
- Bourmistrov, A. (2019). Scenarier som «reflektivitetfeller»? *Praktisk økonomi og finans*, (3), 172-186.
- Bourmistrov, A., Helle, G. & Kaarbøe (2017). Kreativ tenking eller intelligent maskin? *Praktisk økonomi & finans*, 33(1), 69-85.

- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2017). Tensions in managerial attention in a company in crisis. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(2), 239-261.
- Bradfield, R., Wright, G., Burt, G., Cairns, G. & Van Der Heijden, K. (2005). The origins and evolution of scenario techniques in long range business planning. *Futures: The Journal of Policy, Planning and Futures Studies*, 37(8), 795-812.
- Cornelius, P., Van de Putte, A. & Romani, M. (2005). Three Decades of Scenario Planning in Shell. *California Management Review*, 48(1), 92-109.
- Durance, P. & Godet, M. (2010). Scenario building: Uses and abuses. *Technological Forecasting & Social Change*, 77(9), 1488-1492.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P. & Jaspersen, L. (2018). *Management and business research* (6th ed.). Los Angeles, Calif: SAGE.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Frey, C. B. & Osborne, M. (2017). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? *Technological Forecasting & Social Change*, 114, 254-280.
- Friedman, T. (2017). *Thank you for being late: An optimist's guide to thriving in the age of accelerations*. London: Penguin Books.
- Godet, M. (2000). How to be rigorous with scenario planning. *Foresight (Cambridge)*, 2(1), 5-9.
- Hellevik, O. (2002). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap* (7. utg. ed.). Oslo: Universitetsforl.
- Hiltunen, E. (2009). Scenarios: Process and outcome. *Journal of Futures Studies*, 13(3), 151-152.
- Hodgkinson, G. P. & Healey, M. P. (2008). Toward a (pragmatic) science of strategic intervention: design propositions for scenario planning. *Organization Studies*, 29(3), 435-457.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- IFAC. (2016). IFAC GLOBAL SMP SURVEY: 2016 RESULTS. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-IFAC-Global-SMP-Survey.pdf>
- IFAC. (2018). *IFAC GLOBAL SMP SURVEY: 2018 SUMMARY*. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Global-SMP-2018-SUMMARY.pdf>
- IFAC. (2021). Small and Medium Practices Advisory Group. Hentet fra <https://www.ifac.org/who-we-are/advisory-groups/small-and-medium-practices-advisory-group>

- Jacobsen, D. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg. ed.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utg. ed.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Johanson, D. & Madsen, D. (2013). Økonomisk styring i Norge - en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma - Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 16(6), 18-30.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Kahn, H. & Wiener, A. (1967). *The year 2000: A framework for speculation on the next thirty-three years*. New York: MacMillan.
- Kominis, G. & Dudau, A. I. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research*, 23(2), 142-155.
- Martelli, A. (2001). Scenario building and scenario planning: state of the art and prospects of evolution. *Future Research Quarterly*, 17(2), 57-70.
- NAOB. (2021a). *Dynamikk*. Hentet fra: <https://naob.no/ordbok/dynamikk>
- NAOB. (2021b). *Dynamisk*. Hentet fra <https://naob.no/ordbok/dynamisk>
- Nerdrum, Per, & Rønnestad, Michael Helge. (2002). The Trainees' Perspective. *The Counseling Psychologist*, 30(4), 609-629.
- NHO. (u.å.). *Fakta om små og mellomstore bedrifter (SMB)*. Hentet 26.januar 2021 fra <https://www.nho.no/tema/sma-og-mellomstore-bedrifter/artikler/sma-og-mellomstore-bedrifter-smb/>
- Nixon, W. A. J. & Burns, J. (2005). Management control in the 21st century. *Management Accounting Research*, 16(3), 260–268.
- Otley, D. T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Palermo, T. (2018). Accounts of the future. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(1), 2-23.
- Raimond, P. (1996). Two styles of foresight: Are we predicting the future or inventing it? *Long Range Planning*, 29(2), 208-214.
- Regnskap Norge. (2018). *Årsmelding 2017*. Hentet fra https://www.regnskapnorge.no/contentassets/91915bbb4fab4ff6a6736d6320866463/regnskap-norge_arsmelding_2017.pdf

- Regnskap Norge. (2019). *Bransjeutvikling 2018*. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/globalassets/dokumenter/statistikk/bransjerapporten-2018.pdf>
- Regnskap Norge. (2020a). *Årsmelding 2019*. Hentet fra https://www.regnskapnorge.no/contentassets/91915bbb4fab4ff6a6736d6320866463/rn-aarsm-2019_oppslag-med-navigasjon.pdf
- Regnskap Norge. (2020b). *fakta om regnskapsbransjen*. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/om-oss/bransjeutvikling/>
- Regnskap Norge. (u.å.). *Hva Regnskap Norge er og gjør*. Hentet 11.april fra <https://www.regnskapnorge.no/om-oss/hva-er-regnskap-norge-og-hva-gjor-vi/>
- Richins, G., Stapleton, A., Stratopoulos T. C. & Wong, C. (2016). Big Data Analytics: Opportunity or Threat for the Accounting Profession? *Journal of Information Systems*, 31(3), 63-79.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (6th ed.). Harlow: Pearson.
- Schoemaker, P. (1995). Scenario planning: A tool for strategic thinking. *Sloan Management Review*, 36(2): 25-40.
- Schwartz, P. (1991). *The art of the Long View*. New York: Currency
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Massachusetts: Harvard Business Review Press.
- Simons, R., Dávila, A., & Kaplan, R. S. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy: Text & cases*. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall.
- Skærbæk, P. & Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 108-124.
- Strauß, E. & Zecher, C. (2012). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233-268.
- Van der Heijden, K. (2005). *Scenarios: The art of strategic conversation* (2nd ed.). Chichester: Wiley.
- Van Notten, P. W. F., Slegers, A. M. & van Asselt, M. B. A. (2005). The future shocks: on discontinuity and scenario development. *Technological Forecasting and Social Change*, 72(2), 175-194.
- Varum, C. & Melo, C. (2010). Directions in scenario planning literature - A review of the past decades. *Futures: The Journal of Policy, Planning and Futures Studies*, 42(4), 355-369.
- Wallander, J. (1999). Budgeting — an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421.

Weick, K. E. & Quinn, R. E. (1999). *Organizational change and development. Annual Review of Psychology*, 50(1), 361-386.

Yin, R. (2018). *Case study research and applications: Design and methods* (6th ed.). Los Angeles, California: SAGE.

Øverland, I., Bambulyak, A., Bourmistrov, A., Gudmestad, O. T., Mellemvik, F. & Zolotukhin, A. (2015). *International Arctic Petroleum Cooperation: Barents Sea Scenarios*. Routledge.

Appendiks

Appendiks A: Tabell 6: Inndeling av dynamikk perspektiver

<u>Dynamikk perspektiv</u>	<u>Dynamikk ifølge Bjørnenak og Kaarbøe (2011)</u>	Reaktiv dynamikk	Proaktiv dynamikk
Dynamikk i kostnadsbildet	Kostnadsbildet tilpasses aktuell beslutning	Kostnadsbildet tilpasses aktuell beslutning basert på historiske kostnader	Kostnadsbildet tilpasses aktuell beslutning basert på kostnadsestimater
Dynamikk i verktøy	Ulike verktøy til ulike formål	Historiske orienterte verktøy til ulike formål (finansielle indikatorer, <u>Backflush Costing</u> osv.)	<u>Fremoverrettede verktøy</u> til ulike formål (ikke-finansielle indikatorer, prognose, <u>Target Costing</u> osv.)
Dynamikk i tid	<u>Frigjøring fra årsrytmen</u>	Kortere tidshorisont (kort fokus ved utarbeidelse)	Lengre tidshorisont (langt fokus ved utarbeidelse)
Dynamikk i fokus	Systemene er hendelsesdrevet og kunnskapsdrevet	Systemene er hendelsesdrevet	Systemene er kunnskapsdrevet
Dynamikk i sammensetning av pakker	Tilpasning mellom ulike verktøy	????	????

Appendiks B: Intervjuguide

Intervjuguide del 1

Utviklingstrender

- Hva er ditt syn på fremtidsutsiktene til Regnskap Norge og regnskapsbransjen?
- Hvilke muligheter og trusler står Regnskap Norge overfor i tiden som kommer?
- Hvordan arbeider Regnskap Norge for at deres små- og mellomstore regnskapsbyråer skal ha kompetansen til å drive med overskudd i fremtiden?

Scenarioplanlegging

- Hvorfor valgte dere å benytte scenarioplanlegging?
- Hvordan ble scenarioene utarbeidet?
- Hvordan ble scenarioene brukt etter de var utarbeidet?
- Hvordan var opplevelsen med å delta?
- Hvordan ble workshopene gjennomført og hvordan var det å arbeide i dem?
- Hva var fordelaktig og hva utfordrende med prosessen?

Scenarioplanlegging og styringssystemer I

- Benytter Regnskap Norge seg av kjerneverdier og fastsatt misjon for å inspirere og guide ansatte/medlemmene i en felles retning? Hvordan kommuniserer Regnskap Norge dette?
- Foreligger det en forpliktelse blant ansatte/medlemmene overfor den fremtidige retningen som Regnskap Norge arbeider mot?
- Bidro bruken av scenarioplanlegging til mer eller mindre klarhet i hvilken retning Regnskap Norge ønsket å bevege seg i?
- Hadde scenarioplanlegging betydning for kommuniseringen av fremtidig retning til ansatte/medlemmene?
- Bruker Regnskap Norge standarder som ansatte/medlemmene etterfølger? Gjennomføres det kontroller for å sjekke om de er utenfor spesifiserte grenser?
- Vil du si kompetansekurs, som foreningen tilbyr, er bestemmende for hvordan medlemmene søker etter måter for å skape verdi eller overkomme hindringer?
- Vil du si scenarioplanleggingen har hatt betydning for hvilke områder Regnskap Norge prioritere og hvilke som unngås? Er det flere muligheter som forfølges eller større begrensninger?

- Hvordan betrakter du ønsket og uønsket risiko til foreningen? Har scenarioplanleggingen endret denne oppfattelsen?
- Hvilke rammer for handlingsrom og beslutningsmyndighet har du ved din stilling? Har scenarioplanleggingen begrenset eller utvidet disse rammene?

Intervjuguide del 2

Scenarioplanlegging og styringssystemer II

- Hvordan forsikrer ledelsen seg om at viktige mål blir oppnådd?
- Vil du si scenarioplanlegging endret hvilke områder det er kritiske å prestere på i henhold til strategiske mål?
- Bruker dere prestasjonsindikatorer for å måle progresjonen på ulike områder? Har dere fastsatte standarder og iverksetter tiltak for å korrigere avvik?
- Brukes prestasjonsindikatorer for å måle prestasjonen til ansatte/medlemmer?
- Ble det utarbeidet prestasjonsindikatorer etter scenarioplanleggingen for å sikre en oppnåelse av den tiltenkte strategien?
- Hvordan arbeider foreningen med å skanne omgivelsene og spore usikkerheter som kan være truende for deres strategi? Hvordan blir denne informasjonen delt?
- Vil du si scenarioplanlegging har hatt en betydning for hvordan du betrakter usikkerhet som Regnskap Norge står overfor?
- Benytter foreningen seg av møteplasser og forumer for å diskutere og ha dialog om informasjon som kan ha strategisk betydning?
- Har brukeren av slike interaktive prosesser, for å skaffe innsikt om endrede bransjeforhold, økt eller blitt redusert etter scenarioplanleggingen?

Scenarioplanlegging og dynamikk I

- Hvordan jobber dere i Regnskap Norge med kostnadsbilde? Er hovedfokuset på et standardisert og fullfordelt oppsett eller er det mer enkle kalkyler?
- Opplever du at det er enkelt eller utfordrende å knytte kostnader opp mot deres kurs- og kompetanseprodukter?
- Foreligger det et grunnlag for å betrakte kostandskonsekvenser av handlinger i foreningen?
- Vil du si scenarioplanlegging har hatt betydning for hvordan dere arbeider med kostnadsbildet, sett i sammenheng med de spørsmålene vi har gått igjennom?
- Har scenarioplanlegging hatt betydning for hvilken type beslutninger som tas?

- Kan du si litt om hvilke styringsverktøy Regnskap Norge benytter til for eksempel planlegging, kalkyler og prestasjonsmåling? Hva er formålene til disse verktøyene?
- Har gjennomføringen av scenarioplanlegging medført at nye verktøy har blitt introdusert? Eventuelt at deres eksisterende verktøy har blitt utformet på en annen måte eller dekker et annet formål?

Scenarioplanlegging og dynamikk II

- Er Regnskap Norge utsatt for lav eller høy usikkerhet i omgivelsene? I hvilken grad har dere mulighet til å tilpasse dere denne usikkerheten?
- Er deres systemer for planlegging og kontroll tilknyttet kalenderåret eller er det kortere/lengre enn et år?
- Vil du si scenarioplanleggingen har hatt betydning for tidshorisonen dere benytter ved planlegging?
- Hvilke styringssystemer benytter Regnskap Norge sentralt for hele selskapet og hvilke benyttes lokalt for spesifikke forretningsområder eller avdelinger?
- Hvilke styringssystemer i Regnskap Norge er kontinuerlig og hvilke er midlertidig?
- Vil du si scenarioplanlegging har hatt betydning for styringssystemene langs disse to dimensjonene?
- Opplever du at forenings rapportering er drevet av endringer som har forekommet i omgivelsene eller av kunnskapen og hypotesene til de ansatte om hva som kan komme til å skje?
- Vil du si scenarioplanlegging har medført endringer i hvordan det rapporteres?
- Har du erfart at noen av deres styringssystemer gir et ulikt fokus og beslutningsgrunnlag?