

MASTEROPPGAVE

Emnekode: LED5009

Navn: Einar Haugerud Pettersen & Eirik Pedersen

Hvilke fallgruver bør man være oppmerksomme på ved implementering av Beyond Budgeting, og hva er årsaken til at noen selskaper nøyer seg med en hybridløsning?

- En komparativ casestudie av tre norske kraftselskap

Dato: 24.05.2023

Totalt antall sider: 83

Sammendrag

Tradisjonelle budsjetter har eksistert i over 100 år som foretrukket styringsverktøy for virksomheter rundt om i verden. Den siste tiden har turbulente omgivelser, teknologiutvikling og en stadig økende globalisering synliggjort behovet for mer dynamiske styringsverktøy. Beyond Budgeting tar utgangspunkt i svakhetene ved det tradisjonelle budsjettet og tar gjennom sine 12 prinsipper innenfor ledelse og styringsprosesser sikte på å levere et helhetlig dynamisk styringssystem – uavhengig av budsjettet.

I denne oppgaven ønsker vi ved hjelp av vår problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål å avdekke hvilke fallgruver en bør være oppmerksomme på ved implementeringen av Beyond Budgeting, og hvorfor noen selskaper ender opp med en delvis implementering – en såkalt hybridløsning. Vi har gjennomført en kvalitativ undersøkelse av tre norske kraftselskaper og gjennom dybdeintervjuer av nøkkelpersoner forsøkt å kaste lys over de ulike implementeringsprosessene.

Et teoretisk rammeverk med utgangspunkt i sentral og anerkjent forskning på området, både når det kommer til å synliggjøre det tradisjonelle budsjettets begrensninger og mulighetsrommet i Beyond Budgeting, sees i sammenheng med empirien og analyseres i lys av våre forskningsspørsmål. Synspunkter fra Hope & Fraser, som introduserte Beyond Budgeting på 90-tallet, og Bjarte Bogsnes, som har gjort filosofien kjent i det norske økonomimiljøet, legger grunnlaget for det teoretiske rammeverket. Videre trekker vi inn Malmi & Browns «Styingspakke».

Resultatene viser at det er flere likhetstrekk når det kommer til implementeringsprosessen i de ulike selskapene, og flere av de samme utfordringene går igjen. Sentralt står mangelen på innsikt og kompetanse hos toppledelsen samt en «delvis» implementering hvor en utelater ledelsesprinsippene. For noen var dette et bevisst valg, mens det for andre var et resultat av at initiativet kommer fra økonomimiljøet og primærfokuset var å forbedre egne arbeidsprosesser. Det er også enighet om at en videre og fullstendig implementering krever en helt annen involvering fra konsernledelsen og styret.

Abstract

Traditional budgets have been the preferred economic management tool for businesses around the world for over 100 years. However, recent turbulent environments, technological advancements, and increasing globalization have highlighted the need for more dynamic management tools. Beyond Budgeting addresses the weaknesses of traditional budgets and aims to deliver a holistic, dynamic management system through its 12 principles of leadership and management processes - independent of the budget.

This study aims to uncover the pitfalls that should be considered when implementing Beyond Budgeting and why some companies end up with a hybrid solution. The study conducted a qualitative investigation of three Norwegian power companies and used in-depth interviews with key personnel to shed light on the different implementation processes.

A theoretical framework based on central and recognized research in the field, both in terms of highlighting the limitations of traditional budgets and the possibilities of Beyond Budgeting, is analyzed in the light of the empirical data and the research questions. The views of Hope & Fraser, who introduced Beyond Budgeting in the 1990s, and Bjarte Bogsnes, who made the philosophy known in the Norwegian economic environment, form the basis of the theoretical framework. Furthermore, the study incorporates Malmi & Brown's "Management Package."

The results show that there are several similarities in the implementation process in the different companies, and several of the same challenges reoccur. Central to these challenges is a lack of insight and competence among top management, as well as a "partial" implementation where leadership principles are omitted. For some, this was a deliberate choice, while for others, it was a result of the initiative coming from the economic environment, and the primary focus was to improve their own work processes. There is also agreement that further and complete implementation requires a different level of involvement from corporate management and the board.

Forord

Denne studien er utarbeidet i sammenheng med vår mastergrad i Strategi og Ledelse ved Nord Universitet i Bodø. Studien står for 30 av totalt 60 studiepoeng som er gjennomført i arbeidet med masteroppgaven. Prosessen har vært både interessant og lærerikt, men samtidig omfattende og tidkrevende.

Vi har vært innom flere emner underveis i studieløpet og særlig *Strategiske Styringssystemer* vekket en ekstra nysgjerrighet hos oss. Vi bestemte oss derfor for å undersøke dette feltet nærmere for å få innblikk i hva styringssystemer omhandler, og hvilke styringssystemer virksomheter kan velge mellom. Gjennom studien har vi tilegnet oss en dypere forståelse og kunnskap rundt hvorfor stadig flere selskaper dropper tradisjonell budsjettering, og hvilke alternative styringsverktøy som kan erstatte budsjettet.

Vi har også lært mye om erfaringene selskapene har gjort seg i implementeringsprosessen av Beyond Budgeting og hvilke fallgruver man kan støte på underveis. Studien er bygget på en kvalitativ forskningsmetode, og vi har brukt intervju og mer spesifikt dybdeintervju i datainnsamlingen som videre skal analyseres. Vi har vært i kontakt med mange behjelpelige mennesker gjennom studiearbeidet, som alle har bidratt inn mot oppgaven. Vi ønsker spesielt å takke alle informantene fra de ulike selskapene vi har utredet, som har velvillig stilt opp til intervju og snakket om deres egne erfaringer og meninger rundt temaet. Vi vil også rette en stor takk til Bjarte Bogsnes som stilte opp for en uformell prat om Beyond Budgeting.

Helt til slutt ønsker vi å takke vår veileder, Professor Anatoli Bourmistrov ved Nord Universitet, for et flott samarbeid i tiden vi arbeidet med masteroppgaven. Anatoli har vært tilgjengelig og pekt oss i riktig retning når vi har hatt spørsmål eller behov for feedback. Han har gitt oss nyttige tips og vært en god sparringspartner gjennom hele prosessen.

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	i
Abstract	ii
Forord	
Figurliste/Vedlegg	
Begrepsordliste	
1.0 Innledning	5
1.1 Bakgrunn og motivasjon	5
1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål	7
1.3 Formål	7
1.4 Avgrensning	8
1.5 Oppgavens oppbygging og struktur	8
2.0 Teoretisk rammeverk	9
2.1 Det tradisjonelle budsjettet	9
2.1.1 Kritikk av det tradisjonelle budsjettet	11
2.2 Beyond Budgeting	15
2.2.1 Hva er Beyond Budgeting?	15
2.2.2 De 12 prinsippene for Beyond Budgeting	17
2.2.3 Styringsverktøy i Beyond Budgeting	19
2.2.4 Kritikk av Beyond Budgeting	20
2.2.5 Implementering av Beyond Budgeting	22
2.2.5.1 Hvordan lykkes med implementering av Beyond Budgeting?	24
2.2.5.2 Implementeringsutfordringer	28
2.3 Et helhetlig styringssystem	30
2.3.1 Budsjett og hybride målesystemer	35
2.4 Oppsummering	38
3.0 Metode	39
3.1 Forskningsdesign	39
3.2 Utvalg og datainnsamling	41
3.2.1 Forskningsutvalg	41
3.2.2 Datainnsamling	43
3.2.3 Valg av intervjuform	44
3.3 Studiens kvalitet	47
3.4 Refleksjoner rundt egen rolle som forsker	49
3.5 Etske refleksjoner	49
3.6 Oppsummering	50
4.0 Empiri	51
4.1 Tidligere styringssystem	51
4.2 Implementeringsprosessen	53
4.3 Dagens styringssystem	58
4.4 Veien videre	61
5.0 Analyse	63
5.1 Innledning	63
5.2 Analyse av funn	64
5.2.1 Hvor er vi på reisen?	64
5.2.2 Hvilke utfordringer opplever vi?	66
5.2.3 Hvordan kommer vi videre?	69
6.0 Konklusjon	71
6.1 Problemstilling og forskningsspørsmål	71
6.2 Forslag til videre forskning	73
7.0 Litteraturliste	74
Vedlegg	77

Figurliste

<i>Figur 1: Den tradisjonelle budsjettprosessen</i>	<i>9</i>
<i>Figur 2: Formålene med det tradisjonelle budsjettet</i>	<i>10</i>
<i>Figur 3: 12 prinsipper for Beyond Budgeting</i>	<i>17</i>
<i>Figur 4: «The Viable map»</i>	<i>23</i>
<i>Figur 5: «We must change both process and leadership»</i>	<i>27</i>
<i>Figur 6: Rammeverk for styringspakken</i>	<i>31</i>
<i>Figur 7: «The three HMS/Budget packages»</i>	<i>36</i>
<i>Figur 8: Respondenter og intervjuer</i>	<i>34</i>
<i>Figur 9: Selskapenes reise</i>	<i>66</i>
<i>Figur 10: Respondentene om bruk av prognoser</i>	<i>68</i>

Vedlegg

<i>Vedlegg 1: Ekstern intervjuguide</i>	<i>77</i>
<i>Vedlegg 2: Intern intervjuguide</i>	<i>77</i>
<i>Vedlegg 3: Samtykkeskjema med informasjonsskriv</i>	<i>79</i>

Begrepsordliste

Tradisjonelle budsjett:

Styringsverktøy som har vært en sentralt innen økonomistyring, og budsjettet har lenge vært den primære metoden for å styre inntekter og utgifter i virksomheter. Disse budsjettene fokuserer primært på finansielle mål.

Beyond Budgeting (BB):

Beyond Budgeting er en ledelses- og styringsfilosofi som fokuserer på fleksible, adaptiv og resultatorienterte målsetninger og styringsverktøy. Styringsfilosofien tar tak i mange ulempene med budsjettet kan ses på som et mer dynamisk styringsverktøy.

Beyond Budgeting Roundtable (BBRT):

BBRT kan defineres som et åpent nettverk som ble opprettet med hensikt å fremskaffe mer kunnskap og informasjon rundt å styre uten tradisjonelle budsjett.

Hybridløsning:

En løsning hvor virksomheter kun implementerer BB-prinsippene som omhandler prosesser og styringsverktøy, men ikke velger å gå videre med ledelsesprinsippene som inngår i BB-filosofien.

Hybride målesystemer:

Hybride målesystemer fokuserer både på finansielle mål og ikke-finansielle mål, og rollen til disse verktøyene er også å evaluere og overvåke driverne kvalitet, kundetilfredshet, leveringstid, prestasjonsutvikling. Det kalles også «alternative styringsverktøy».

Styringspakke:

En tilnærming hvor man ser på styringssystemene som styringspakker som skal eksistere samtidig og dermed anerkjenner at disse kan påvirke hverandre og andre mekanismer i virksomheten. Dette skal gi et mer helhetlig syn på styringssystemet.

1.0 Innledning

I oppgaven vår skal vi se nærmere på Beyond Budgeting (BB) og implementeringsprosessen som er knyttet til innføring av styringsfilosofien, samt hvorfor noen selskaper ender opp med det vi i denne oppgaven har valgt å definere som en hybridløsning. Styringsystemer består av en rekke verktøy som sammen skal tegne et bilde på hvor godt virksomheten presterer eller ikke presterer, og videre fungere som et kompass for å vise retning og ivareta at selskapet som helhet jobber i tråd med strategien som er lagt for fremtiden. Det er derfor avgjørende at menneskene som er involvert i disse styringsprosessene har nødvendig kunnskap og innsikt, slik at de har forståelse for hvor godt styringssystemet deres fungerer og hva som kreves. Det har i de senere år oppstått en rekke globale utfordringer som har rammet hele bransjer, og ikke minst virksomhetene direkte hvor selskapets styrings- og kontrollsystemer er blitt satt på prøve. Virksomhetene er i større grad blitt avhengige av å kunne snu seg raskt dersom uforutsette hendelser skulle oppstå, og det fordrer at de har dynamiske og fleksible styringsverktøy som gjør at de drifter effektivt og evner å snu seg etter vinden.

Formålet med dette kapittelet er å presentere innholdet i oppgaven og hva vi kommer til å bygge studien rundt. Først vil vi ta en titt på bakgrunnen og motivasjon for oppgaven, og deretter vil vi se nærmere på selve problemstillingen vi har valgt. Videre vil vi gå gjennom formålet med oppgaven og avgrensninger som er gjort. Til slutt beskriver vi oppgavens oppbygging og struktur.

1.1 Bakgrunn og motivasjon

Tradisjonelle budsjetter har eksistert i over 100 år som styringsverktøy og fungert godt for tradisjonell styring av virksomheter gjennom alle disse årene. Til tross for dette har det ikke vært mangel på kritikk i retning budsjettet. Som følge av dette utviklet det som kalles dynamiske styringssystemer, som styringsfilosofien BB. Disse modellene har sitt hovedfokus på desentralisering, fleksibilitet og rullerende prognoser. Stor usikkerhet innenfor oljebransjen, og videre i aksje- og rentemarkedene har påvirket priser og kostnader enormt. Det var spesielt en hendelse på 1970-tallet som skulle få stor innvirkning på

konkurransesituasjonen og markedet, nemlig at oljeprisen økte drastisk (Hope & Fraser, 2003, s.7).

I tillegg påvirker andre faktorer miljøet virksomheten operer i; turbulente omgivelser, høy utvikling innen teknologi, stor konkurranse og stigende globalisering til at tradisjonell budsjettering stadig oftere blir skiftet ut med slike dynamiske styringsverktøy (Bogsnes, 2009, s.4; Hope & Fraser, 2003, s.8-9).

Kritikken mot tradisjonelle budsjetter handler i stor grad om at de er for statiske, samt at rollene budsjettet skal fylle ofte kommer i konflikt med hverandre. I tillegg omtales budsjetteringsprosessen som alt for tids- og ressurskrevende, og videre sies det at det fører til sentraliserte beslutninger i virksomheten (Boye, Bjørnenak & Bergstrand, 1999, s.206). Litteraturen argumenterer for at budsjettene fort mister sin relevans og blir utdatert i løpet av året, fordi man vanskelig kan spå hvordan utviklingen i markedet vil bli for det neste året (Bogsnes, 2009, s.4). Trond Bjørnenak, professor i økonomi ved NHH understøtter dette og mener budsjettet er tidkrevende, detaljfokusert og generelt lite fleksibelt som styringsverktøy (Bjørnenak, 2013).

En økende trend er at virksomheter har blitt mer oppmerksomme rundt bruken av alternative styringsverktøy, som BB (Bogsnes, 2009). Som en konsekvens av kritikken rundt tradisjonelle budsjetter har styringsfilosofien BB vokst frem som en bedre og mer dynamisk styringsmodell. BB kan defineres som et komplett ledelses- og styringssystem, noe som går ut på å kvitte seg med de tradisjonelle budsjettene, og heller innføre noen nye alternative styringsverktøy som er med dynamiske. Sentralt i modellen står innføringen av rullerende prognoser (bbrt.org, 2014). Prognosene skiller seg ut ved at de går mindre i detalj og skal oppdateres regelmessig gjennom året. På den måten kan virksomhetene i større grad ta hensyn til endringer som oppstår underveis. Styringsfilosofien innebærer også store endringer rundt hvordan man tenker på styring og ledelse, noe som kan kreve betydelige kulturendringer for virksomheten som helhet. Det er allikevel et relativt beskjedent antall virksomheter som har startet på BB-reisen og enda færre har implementert styringsmodellen fullt ut. Noen bedrifter har sluttet å bruke budsjetter og heller begynt med rullerende prognoser, andre benytter en kombinasjon av disse styringsverktøyene. Mens noen implementerer styringsmodellen i tråd med alle 12 prinsippene som BB er bygget på, som innebærer store endringer både for styring og ledelse.

Gjennom utdanningsløpet ble vi introdusert for BB og fra et teoretisk ståsted fremstår filosofien som ideell når det kommer til å håndtere de begrensningene man over tid har sett finnes ved bruk av det tradisjonelle budsjettet. Ved nærmere undersøkelser oppdaget vi likevel at mange av selskapene som har startet en implementeringsprosess ender opp med en delvis implementering av filosofien. Vi ønsker i denne oppgaven å se nærmere på hvorfor noen selskaper nøyer seg med det vi har definert som en hybridløsning, og hva som skal til for at man velger å gå hele veien?

1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål

I oppgaven ønsker vi å rette søkelyset og forklare følgende problemstilling;

Hvilke fallgruver bør man være oppmerksomme på ved implementering av Beyond Budgeting, og hva er årsaken til at noen selskaper nøyer seg med en hybridløsning? – En komparativ casestudie av tre norske kraftselskap.

Som virkemiddel for å bedre kunne besvare problemstillingen har vi utarbeidet følgende forskningsspørsmål;

FS1: Hvilke utfordringer opplever selskapene i implementeringen og hvordan kan man legge til rette for en vellykket prosess?

FS2: Hvorfor velger noen selskaper bare å implementere noen av prinsippene i BB, og hva skal til for at de går hele veien?

1.3 Formål

Det meste av litteraturen som er skrevet om tradisjonell budsjettering viser til at flere og flere virksomheter er misfornøyde med budsjettering som styreteknikk. Det er som nevnt derfor rettet mye kritikk mot budsjettet. BB er en styringsfilosofi som har til hensikt å løse flere av problemene med tradisjonelle budsjetter. Vi ønsker å belyse hvilke fallgruver virksomheter bør være oppmerksomme på i implementeringsprosessen av BB, samt bidra til økt forståelse rundt hvordan man mest hensiktsmessig kan lykkes i å implementere filosofien fullt ut. Vi ønsker også å forklare hvorfor flere selskaper ender opp med en slags hybridløsning, hvor de kun implementerer prinsippene som omhandler prosesser og styringsverktøy, men ikke prinsippene som går på ledelsesdelen i modellen. Hva er det som er utfordrende og hvorfor sier flere av disse selskapene seg fornøyd uten og tatt stilling til

alle prinsippene? Vi håper studien vår kan bidra til at de involverte selskapene får ny og verdifull innsikt rundt temaet, og at forskningen kan gi et bilde av hvorfor styringsfilosofien ikke har fått utbredelsen som kanskje først var spådd. Funnene i forskningen kan også være veldig relevante for virksomheter som har lekt med tanken om å innføre BB på sikt.

1.4 Avgrensning

Vi har valgt å avgrense oppgaven vår til å omhandle tre ulike selskaper innen kraftbransjen i Norge som har begynt på BB-reisen. Historisk kan kraftbransjen sies og vært preget av gode marginer og liten grad av konkurranse, siden de ofte har egne geografiske områder, noe som gjør at tradisjonelle budsjetter lenge har fungert godt som styringsverktøy. Ved å velge selskaper innenfor samme bransje, kan vi enklere sammenligne disse og forsøke å trekke noen slutninger rundt forholdet deres til økonomistyring og BB. Felles for de utvalgte selskapene er at de har en organisasjon bestående av ulike virksomhetsområder; nettvirksomhet, kraftproduksjon og leverandør av bredbånd. Det kan derfor være greit å presisere at noen av selskapene styres på litt ulike måter, siden de operer i forskjellige bransjer og markeder. Det vil derfor også finnes «kulturer i kulturen» som følge av dette i selskapene. Vi har i denne oppgaven definert en hybridløsning av BB som en delvis implementering – enten gjennom kun å implementere prinsipper for økonomiprosessene eller å kombinere nye styringsverktøy med det tradisjonelle budsjettet.

1.5 Oppbygning og struktur

Oppgavens første kapittel inneholder en innledning som grovt sett består av; bakgrunn og motivasjon, problemstilling og forskningsspørsmål, og formål og avgrensninger. Vi har også forklart noen av de sentrale begrepene som går igjen i oppgaven. I kapittel to drar vi leseren gjennom det teoretiske rammeverket vi har fokusert på i oppgaven og relevant forskning knyttet til temaet. Her forklarer vi hva tradisjonelle budsjetter er, samt kritikk av budsjettering. Deretter gir vi innblikk i hva styringsfilosofien til BB går ut på, implementeringsutfordringer og råd for hvordan man kan lykkes i implementeringsprosessen. Vi sier også noe om styringspakke og hybride målesystemer. I kapittel tre gjør vi rede for arbeidsmetode gjennom datainnsamlingen og hvordan vi har analysert materialet.

2.0 Teoretisk rammeverk

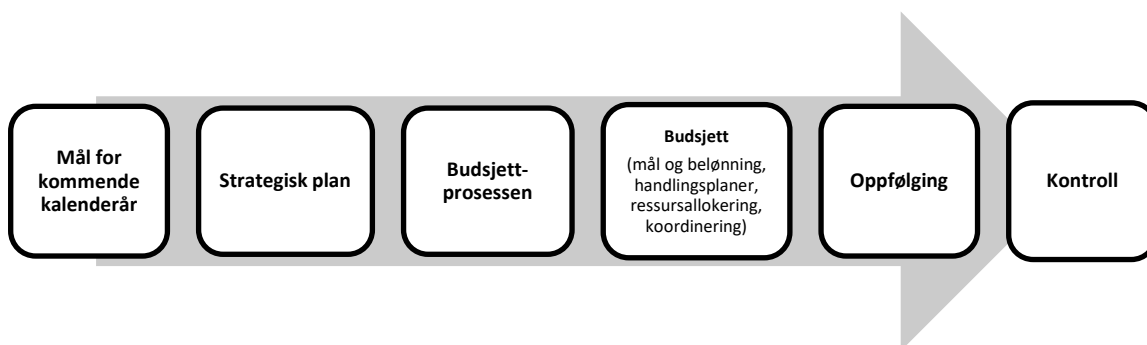
Økonomiske og organisatoriske tiltak er avgjørende for å sikre effektiv utnyttelse og utvikling av en organisasjons samlede ressurser. Ifølge Gjønnes og Tangenes (2012) er dette kjernen av økonomi og organisasjonsstyring – som de mener inneholder tre hovedaktiviteter på overordnet nivå; *Prestasjonsstyring, beslutningsstøtte og ressursforvaltning*.

Prestasjonsstyring refererer til aktiviteter som støtter verdiskapningsprosessen ved å utvikle, tilrettelegge og implementere styringsmekanismer for atferd og organisatorisk læring.

Beslutningsstøtte er basert på at de ansatte i virksomheten tilegner, analyserer og kommuniserer informasjon som kan bidra til verdiskapning. Den siste aktiviteten, ressursforvaltning, handler om bruk og utvikling av organisasjonens ressurser (Gjønnes og Tangenes, 2012). På et overordnet nivå gir dette en forståelse av hva økonomi og virksomhetsstyring innebærer.

2.1 Det tradisjonelle budsjettet

Tradisjonell budsjettering er blitt praktisert som et styringsverktøy siden helt tilbake på 1900-tallet, med hensikt om å gi ledere kontroll og oversikt over kostnader og kontantstrøm. Budsjettering er fortsatt i dag en av de viktigste styringsmetodene. Hope & Fraser definerer budsjettet som et «*Kvantitativt uttrykk av inntekter og utgifter for å bestemme hvorvidt en finansiell plan vil møte organisasjonens mål*» (Hope & Fraser, 2003 – s.4). Budsjettet har historisk sett vært en sentral del av virksomhetsstyringen og har siden den gang vært den primære metoden for å styre inntekter og utgifter. Etter hvert ble budsjettet også tatt i bruk som et verktøy for å styre og kontrollere medarbeidere samt implementering av organisasjonens strategi (Hope & Fraser, 2003).



Figur 1: Den tradisjonelle budsjettprosessen (Hope & Fraser, 2003)

Perioden et budsjett er gjeldende for er normalt ett år og kan avgrenses til to faser; *budsjettprosessen* som finner sted i forkant av året det budsjetteres for og *anvendelsesfasen* som foregår gjennom hele året – både parallelt med budsjettprosessen og etter at budsjettet er utformet (Hope & Fraser, 2003). Fasene gjentas kontinuerlig og kan betegnes ved at de går i syklus (Ims, 1979, s.17). Tradisjonelt foregår budsjetteringsprosessen over noen måneder og inneholder gjerne en del jevnlig møter hvor budsjettet skal vurderes og diskuteres, noe som ofte vil involvere ledelsen i virksomheten. Figuren ovenfor illustrerer denne prosessen hvor det i første omgang fastsettes et mål for det kommende året og deretter utarbeides en strategisk plan for virksomhetens retning før budsjetteringsprosessen settes i gang. I dette arbeidet må en legge til grunn forutsetninger for blant annet valutakurser, priser og lønn (Boy et al., 1999). Prosessen resulterer i et ferdig budsjett som fastsetter rammen for neste kalenderår. Gjennom året måles regnskapet opp mot budsjettet, og ledelsen bruker dette til å evaluere organisasjonens prestasjoner samt rapportere på avvik (Boye et al., 1999).



Figur 2: Formålene med det tradisjonelle budsjettet (Gjønnes & Tangenes, 2012)

Som vi ser av figuren ovenfor tillegges et budsjett flere ulike formål, og Anthony og Govindarajan (2007) trekker spesielt frem fire formål;

Strategisk planlegging tar for seg interne og eksterne faktorer og danner et rammeverk for budsjettet. Tanken er at man får innhentet mest mulig relevant informasjon slik at beslutningsgrunnlaget bedres og budsjettet kan baseres på de strategiske valgene som er tatt. **Koordinering** på tvers av organisasjonen oppstår ved at budsjettutarbeidelsen favner bredt og inkluderer personer fra ulike avdelinger i virksomheten – noe som igjen kan bidra til bedre samhandling. **Ansvarsfordeling** kommer tydelig frem gjennom budsjetter og i mange tilfeller har for eksempel hver avdelingsleder oversikt over og budsjettansvar for sin avdeling. Til slutt trekker de frem budsjettet som et viktig **grunnlag for prestasjonsvurdering** gjennom at det fastsettes måltall for perioden. Da budsjettet skal gjennom en godkjenningssprosess er man som regel samstemte om hva som er forventet måloppnåelse for den kommende perioden.

Gjønnes og Tangenes (2012) argumenterer på sin side for at selve budsjetteringsprosessen er viktigere enn det endelige budsjettet. Den bidrar både til økt informasjon og kunnskap om egen virksomhet og dens omgivelser – samtidig sier den noe om bedriftens planer og hvorvidt disse er realistiske. Siden budsjettet hovedsakelig baserer seg på tall, gir det som regel et godt grunnlag for å vurdere måloppnåelsen innenfor ulike deler av virksomheten. Budsjettet er også interessant for eiere eller andre som har interesse av at selskapet presterer godt, da de ofte vil bruke budsjettet for å vurdere om virksomheten har prestert opp mot det som er planlagt og satt som mål. Budsjettet er også godt egnet som grunnlag for kvartalsrapporter til markedet hvis virksomheten er på børs. Styret i virksomheten vil bruke budsjettet aktivt ved møtevirksomhet og støtte seg på det for å berolige seg selv om at ting går som planlagt.

2.1.1 Kritikk av det tradisjonelle budsjettet

Det tradisjonelle budsjettet har den senere tiden vært voldsomt debattert og mottatt sterk kritikk fra flere som mener det er blitt dysfunksjonelt i dagens volatile forretningsklima. Bogsnes (2016) peker blant annet på at budsjetteringsprosessen er ekstremt tidkrevende, at budsjettet i liten grad er knyttet til strategien og at det i beste fall skaper en illusjon av kontroll. Han sier videre at beslutninger som tas i denne prosessen tas på et altfor tidlig stadium da tilgjengelig informasjon ikke er særlig relevant og det gjør at budsjettet er lite egnet som et beslutningsstøtteverktøy. Dette støttes av Kaplan og Norton (1987) som argumenterte for at virksomhetsstyring med budsjettet som en sentral komponent var svært

lite effektivt når det kom til å presentere nyttig og oppdatert beslutningsinformasjon for ledelsen. Det har i tillegg blitt publisert en del studier og artikler med kritikk av budsjettet, og i 2001 ble det gjennomført en større omfattende studie som identifiserte 12 hovedproblemer ved budsjettene. (Neely et al.,2001);

1. Budsjettet tar for mye tid og er ressurskrevende
2. Budsjettet begrenser reaksjonsevne og fleksibilitet.
3. Budsjettet henger som regel ikke sammen med strategien, ofte motstridende.
4. Budsjettet skaper lite verdi, spesielt gitt tiden det tar å utarbeide dem.
5. Budsjettet fokuserer på kostnadsreduksjon, og ikke verdiskapning.
6. Budsjettet styrker vertikal makt og kontroll
7. Budsjettet gjenspeiler ikke den nye måten organisasjoner struktureres på.
8. Budsjettet stimulerer til uetisk atferd.
9. Budsjettet blir fort gammelt og må oppdateres ofte.
10. Budsjettet baseres på urealistiske forventninger og gjetning.
11. Budsjett styrker barrierer mellom avdelinger.
12. Budsjetter får folk til å føle seg verdiløse.

Vi ønsker videre å gå inn på noen av hovedproblemene med tradisjonell budsjettering for å se hvordan de kan påvirke virksomheten negativt.

Budsjettet er ikke knyttet til strategi

At det som regel er liten sammenheng mellom virksomhetens budsjett og strategi er en av de utfordringene som oftest trekkes frem. For mange bedrifter utarbeides strategi og budsjetter i to separate prosesser hvor toppledelsen utarbeider de langsiktige strategiske planene, mens øvrige deler av organisasjonen fokuserer på kortsiktige operasjonelle mål. Problemet med en slik tilnærming er at man kan få kortsiktige og langsiktige planer som er motstridende, og ikke nødvendigvis drar i samme retning (Hoff, 2009). Ofte vil budsjettet utarbeides og vedtas av toppledelsen i virksomheten, det er derfor et paradoks at formålene til budsjettet er å bidra til desentralisering gjennom å utvikle målsetninger for de ulike resultatenehetene.

Budsjettet kan føre til sentraliserte beslutninger

Arbeidet med å utvikle og utforme budsjetter gjøres som regel av ledelsen sentralt, gjerne med involvering fra toppledere som ser i glasskula for å finne riktig kurs for bedriften. Et av formålene ved budsjetter er å utforme målsetninger for resultateneheten for å ha kontroll og vite at de presterer som en enkelt enhet (Bergstrand, 2009). Det at budsjetter og mål utvikles sentralt, kan virke mot sin hensikt og føre til at desentralisering blir vanskeligere (Rickards, 2006). Når organisasjoner opererer med en slik sentralisert kontroll av budsjettene, kan det igjen føre til at underliggende sammenhenger og enheter i virksomheten undergraves (Neely et al., 2001), og budsjettet vil bli mindre egnet for å håndtere god desentralisering og gi ansvar utover i virksomheten.

Budsjettet kan ha uønsket effekt på de ansatte

En annen utfordring med budsjettet er at det viser seg å ha en uønsket effekt på organisasjonens ansatte. På den ene siden kan det utvikle seg en «spend it or lose it»-holdning hvor man forsøker å bruke opp tildelte midler før periodens slutt for å unngå at man får mindre til neste år, eller at man på den andre siden antar at man vil få mindre og derfor ber om mer enn man faktisk trenger (Hope & Fraser, 2003). Budsjetter brukes som et styringsverktøy for å måle de ansattes prestasjoner, og graden av måloppnåelse er i mange tilfeller direkte knyttet til belønning. Dette øker risikoen for en såkalt «Gaming-adferd» hvor tallstørrelser manipuleres lavere slik at man sikrer seg å innfri prestasjonsmålene, man får færre mål å strekke seg etter og organisasjonen får ikke den fremgangen som den kunne hatt (Hoff, 2009). Dette understreker argumentet om at budsjettet er uegnet som styringsverktøy da det forsøker å inkludere mange prosesser og formål som burde vært adskilt. Wallander (1995) mener ansatte kan oppfatte budsjettet som et maktverktøy som de må innrette seg etter, istedenfor å jobbe mot de faktiske målene som settes. Hope & Fraser (1997) sier også at budsjettmålene i enkelte tilfeller kan skape unødvendig press på de ansatte. Et annet problem omhandler ressursallokering og ønsket om å holde kostnader nede, noe som kan gi inntrykk av at behovet for ressurser er mindre enn den faktiske tildelingen. Videre kan redusering av kostnader gi en mindre ressurstildeling i neste periode. Dette kan føre til at noen avdelinger velger å kjøre prosjekter som kanskje ikke er nødvendige, for å unngå og få mindre penger neste år (Bergstrand, Bjørnenak, & Boye,

1999). Fokuset for bedriften og lederne har da blitt flyttet til å minimere avvik, og ikke effektiv og god utnyttelse av ressurser (Hope & Fraser, 1997).

Budsjettet mister fort sin relevans

Organisasjoner som opererer i et marked utsatt for høy grad av konkurranse og mye uforutsigbarhet bør inneha ferdighetene og styringsverktøyene som gjør at de kan tilpasse seg dynamisk til omgivelsene for å drive lønnsomt. Tradisjonell budsjettering legger ikke til rette for at ledere får nødvendig albuerom og fleksibilitet, og de vil derfor kunne slite med å håndtere omgivelsene rundt dem i økende grad (Hope & Fraser, 2003). Videre poengterer Bergstrand at budsjettering kan føre til at det trekkes uheldige konklusjoner og fastlåste avgjørelser som kan sette virksomheten i en skvis. Budsjettet som styringsverktøy får ofte kritikk som går ut på at det fort mister sin relevans, det handler mye om at det baseres på historiske tall, men fortsatt skal guide oss på veien inn i fremtiden (Hansen et al., 2003). Ved å arbeide på denne måten baseres budsjettet på at utviklingen i fremtiden vil bli lik slik den var i år, eller et typisk normalår (Wallander, 1995). Det finnes mange eksempler på hendelser i verdensmarkedet som virkelig fillerister organisasjoner, ja faktisk hele bransjer, og med økende konkurranse fra store og nye aktører globalt vil organisasjonene måtte forholde seg til dette. I omgivelser hvor forutsetningene endres fort, vil budsjettet raskt kunne bli utdatert og så godt som ubrukelig. Det vil gjøre organisasjonen mindre egnet til å håndtere større endringer på en god og effektiv måte (PriceWaterhouseCoopers, 2007). Budsjett har som formål å sette målsetninger og forbedre planlegging, noe som igjen påvirker allokering og koordinering av ressurser, og videre oppfølging og kontroll. Organisasjoner kan ikke forklare årsakssammenhenger, hvis forutsetningene endres raskere enn planene og målene de setter seg. Og ofte har det oppstått at planer og målsetninger er blitt gamle i lang tid før stadiet som omhandler oppfølging og kontroll inntreffer. Å ta utgangspunkt i at utviklingen vil være lik den historiske utviklingen og at dette vil fortsette i neste periode, kan sies å gi en følelse av falsk trygghet for virksomheten. Budsjettering er en prosess som utformes med hovedfokus på detaljer, noe som kan være en nyttig øvelse for å fortelle virksomheten om dagens situasjon eller den historiske utviklingen de har hatt. Dette for å forstå eventuelle hendelser som har oppstått bedre. Derimot er det ikke nødvendigvis hensiktsmessig å benytte slik detaljert informasjon rundt hva som skal skje i fremtiden (Bogsnes, 2009). Videre poengterer Bergstrand et al. (1999) for at et høyt detaljnivå kan gi

ansatte mer usikkerhet og hodebry, nettopp fordi grunnlaget som er lagt til grunn for budsjettet har blitt utdatert.

Budsjettet koster for mye

Budsjettering handler som nevnt i stor grad om detaljstyring og tallknusing som vil gå utover aktiviteter som skaper verdi for virksomheten (Hope & Fraser, 2003). Budsjett er tidkrevende, opptar for mye ressurser, og har en kostnad som er for høy når man ser på hva styringsverktøyet gir tilbake til virksomheten (Jensen, 2003). Hvis derimot budsjettprosessen kunne vært gjennomført raskere og mer effektivt kunne det muligens tatt vekk noe av kritikken som har kommet dens vei gjennom årene. Bogsnes (2009) understøtter dette og sier at budsjetteringsprosessen legger store beslag på ressurser i virksomheten, og i tillegg er det ikke gitt at det tilfører organisasjonens styre spesielt nyttig styringsinformasjon om tiden de går i møte. Bogsnes peker på dette som kanskje en av de største utfordringene som oppstår ved budsjettering. Selve utarbeidelsen og budsjetteringsprosessen er et langvarig arbeid som foregår over flere måneder, og hvis prosessen starter tidlig på året, kan den i verste fall gå utover andre viktige oppgaver som burde vært prioritert (Hoff, 2009). I følge Bogsnes kan dette betegnes som et effektivitetsproblem, noe som innebærer at virksomheten har for høy tidsbruk på å utforme budsjettet ned til minste detalj, med utgangspunkt i at de vil få bedre kontroll på fremtiden og hva den bringer med seg.

2.2 Beyond Budgeting

I dette avsnittet skal vi gå nærmere inn på opphavet til ledelsesfilosofien BB og hvordan konseptet skiller seg fra tradisjonell budsjettering innen økonomistyring. Vi vil også forklare hva som inngår i styringsmodellen, implementeringsprosessen, tips og råd for vellykket implementering, mulige implementeringsutfordringer og kritikk av BB.

2.2.1 Hva er Beyond Budgeting?

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

BB er en ledelsesfilosofi og tilnærming til økonomistyring som fokuserer på å erstatte tradisjonelle budsjetter med mer fleksible, adaptive og resultatorienterte målsettinger og styringsverktøy. Filosofien ble introdusert på 1990-tallet av Hope og Fraser som en reaksjon på de begrensningene og ulempene som ble assosiert med tradisjonelle budsjetteringsprosesser – som nevnt tidligere i oppgaven. Inspirasjonen hentet de fra tidligere CEO i Handelsbanken, Jan Wallander, og hans ledelsesfilosofi fra 70-tallet som allerede den gang innebar en desentralisering av planlegging- og beslutningsprosesser samt fjerning av budsjetter (Bjørnenak, 2013). Hans ønske var ikke kontroll gjennom et budsjettert økonomisk «tak», men heller et skifte mot bruk av blant annet benchmarking og en kontinuerlig kontroll av virkelig kostnadsutvikling. I dag har BB utviklet seg til å bli en selvregulerende styringsform som har som hovedmål å opprettholde prestasjoner ved hjelp av andre og mer fleksible verktøy for å ivareta styringsprosesser som planlegging, kontroll og oppfølging (Hope & Fraser, 2003). Man går bort fra det tradisjonelle budsjettet med strenge rammer og kontroll – samtidig som man viser tillitt til at de ansatte kan ta gode avgjørelser på vegne av selskapet og på denne måten skape en engasjert og positivt innstilt organisasjon. Hensikten med BB er altså ikke utelukkende å fjerne budsjetter, men å skape mer dynamiske og menneskeorienterte organisasjoner – noe som krever en radikal endring i kultur og de eksisterende styringsverktøyene. Dette oppnås gjennom å eliminere unødig byråkrati og frigjøre organisasjoner fra kontrollerende tradisjonelle styringsprosesser (Bogsnes, 2016).

I 1997 ble Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) opprettet med den hensikt å fremskaffe mer kunnskap og informasjon rundt å styre uten tradisjonelle budsjetter, og allerede ett år senere i 1998 hadde 33 selskaper blitt medlemmer (Hope & Fraser, 2003). Det omtales som et åpent nettverk som gjennomfører årlige seminarer og presenterer nyttige erfaringer og caser fra virksomheter som er «på reisen» og ønsker å implementere BB. BBRT gjennomførte flere studier av organisasjoner som hadde kastet budsjettet, og undersøkte hvilke alternative løsninger som ble benyttet og i hvor stor grad de nye modellene skilte seg fra hverandre, samt om den ene løsningen var bedre enn den andre. BBRT er i dag en organisasjon som har medlemmer rundt om i hele verden, hvorav lokale avdelinger i Europa, Nord-Amerika, Midtøsten og Australia (Beyond Budgeting Institute, 2016).

Beyond Budgeting Roundtable definerer BB slik:

“Beyond Budgeting’ means beyond command-and-control toward a management model that is more empowered and adaptive. Beyond Budgeting is about rethinking how we manage organizations in a post-industrial world where innovative management models represent the only sustainable competitive advantage. It is also about releasing people from the burdens of stifling bureaucracy and suffocating control systems, trusting them with information and giving them time to think, reflect, share, learn and improve. Above all it is about learning how to change from the many leaders who have built and managed ‘beyond budgeting’ organizations.” (bbbt.org, 2023)

2.2.2 De 12 prinsippene for Beyond Budgeting

Hope & Fraser utviklet i sin tid 12 prinsipper for virksomhetsstyring gjennom «Beyond Budgeting Roundtable» – en slags veiledning til et mer dynamisk styringsystem fri for budsjetter (Se figur 3).

Leadership principles	Management processes
1. Purpose: <ul style="list-style-type: none"> Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets 	7. Targets: <ul style="list-style-type: none"> Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets
2. Values: <ul style="list-style-type: none"> Govern through shared values and sound judgement; not through detailed rules and regulations 	8. Forecasts: <ul style="list-style-type: none"> Make forecasting a lean and unbiased process; not a rigid and political exercise
3. Transparency: <ul style="list-style-type: none"> Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don't restrict it 	9. Resource allocation: <ul style="list-style-type: none"> Foster a cost conscious mind-set. Plan and make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations
4. Autonomy: <ul style="list-style-type: none"> Trust people with freedom to act; don't punish everyone if someone should abuse it 	10. Performance evaluation: <ul style="list-style-type: none"> Evaluate performance holistically to guide interventions; not based on measurement only and not for rewards only
5. Organisation: <ul style="list-style-type: none"> Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy 	11. Rewards: <ul style="list-style-type: none"> Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts
6. Customers: <ul style="list-style-type: none"> Connect everyone's work with customer needs; avoid conflicts of interest 	12. Coordination: <ul style="list-style-type: none"> Organise management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only

Figur 3: 12 prinsipper for Beyond Budgeting (bbbt.org, 2023)

Den overordnede hensikten med disse prinsippene er å veilede og inspirere organisasjoner til å ta fatt på BB-reisen, og representerer en filosofi heller enn en oppskrift som skal følges slavisk (Bogsnes, 2016). De seks prinsippene på hver side av henholdsvis ledelses- og styringsprosessiden understøtter hverandre og er avhengige av hverandre – de bør derfor sees i sammenheng og kombineres (Bogsnes,2016). Det er gjerne slik at oppførsel påvirker

prosesser og at motsatt prosesser påvirker oppførsel – nettopp derfor bør BB inkludere både fokus på styringsprosesser og lederskap, selv om vektlegging og timing kan variere (Bogsnes, 2016). Samhandling mellom prinsippene og etterlevelse av dem tilrettelegger for høyere grad av tillitt og autonomi hos ansatte i alle nivåer av organisasjonen, noe som igjen fører til økt motivasjon, høyere produktivitet og bedre kundeopplevelser.

De første seks prinsippene omhandler nødvendige endringer i ledelsesstil og skal bidra til å skape en teambasert kultur med et felles ansvar for å skape resultater, noe som ifølge Hope & Fraser blant annet innebærer klare rammeverk for ledelsen, som igjen skal bidra til mer fleksibilitet og tillitt blant de ansatte (Hope & Fraser, 2003). Prosessene i virksomhetene beskrives av de resterende seks prinsippene og hvordan disse kan bli mer tilpasningsdyktig i forhold til endringer i kundens behov og marked (Hope & Fraser, 2003).

Noen av hovedutfordringene knyttet til det tradisjonelle budsjettet er tilnærmingen virksomheter har til **fastsettelse av mål, planlegging og ressursallokering**. Det er derfor nettopp disse tre prinsippene i BB er sentrale i prosessen av å «kaste budsjettet». I følge Bogsnes bør man sette **relative mål** som tar hensyn til kontinuerlige endringer i omgivelsene, og som videre vil gi et bedre bilde av den reelle prestasjon (Bogsnes, 2016). Hope & Fraser (2003) argumenterer dessuten for at det vil være fordelaktig å benytte en slik tilnærming for å måle prestasjonen, fordi markedet plutselig kan endre seg og endre forutsetningene. Dette kan sees på som en løsning på noe av kritikken knyttet til budsjetter, spesielt relatert til fastlåste mål som fort blir gamle og lite relevante. Benchmarking er et styringsverktøy i BB som kan hjelpe virksomheten til å sette relative mål.

Planleggingsfasen bør endres til en kontinuerlig og inkluderende prosess, og ikke en årlig budsjettprosess som skal spå fremtiden uten å ha de nødvendige forutsetninger som trengs (Bogsnes, 2016). En mer dynamisk måte å gjennomføre planlegging i virksomheten på er å innføre alternative styringsverktøy i form av rullerende prognoser. Målet er å kutte ned tidsbruken for den årlige planleggingsfasen med budsjettet og heller benytte kontinuerlige prognoser som gjør at selskapet er i bedre stand til å tilpasse seg endringer i omgivelsene. Det er allikevel viktig å understreke at det ikke er tilstrekkelig kun å innføre rullerende prognoser, men en endring rundt ledelsesfilosofien i virksomheten er også en forutsetning.

En annen del av den årlige budsjettprosessen omhandler **ressursallokering**, det vil enkelt si hvor mye penger ulike avdelinger og ledere må forholde seg til gjennom året. Hope & Fraser (2003) argumenterer for at det er hensiktsmessig å fordele ressurser når behovet først oppstår, i stedet for gjennom det årlige budsjettet. Et verktøy for å unngå at ledere ikke overdriver hvilke finansielle behov avdelingen deres har, og dermed ber om mer penger, kan være å innføre såkalte Key Performance Indicators (KPI). Da vil heller avdelingene søke om mer midler hvis behovet oppstår underveis (Hope & Fraser, 2003). Vi har beskrevet mer om hva disse alternative styringsverktøyene er i vårt neste kapittel.

2.2.3 Styringsverktøy i Beyond Budgeting

For å skape et helhetlig dynamisk styringssystem som fungerer er organisasjonen avhengig av å innføre noen alternative styringsverktøy som hjelper dem på veien mot å styre mer dynamisk. Disse verktøyene er også bedre egnet for å håndtere endringer i omgivelsene eller uforutsette hendelser, noe de fleste virksomheter opplever i perioder. Hvert styringsverktøy har sitt eget formål og holdes separat fra hverandre.

Balansert målstyring er en strategisk styringsmetode som brukes til å integrere økonomiske mål med ikke-økonomiske mål som kundetilfredshet, medarbeidertilfredshet og intern kvalitet. Ledelsesverktøyet vil gi en bedre og mer nyansert innsikt i virksomhetens oppnåelse av sine strategiske målsetninger, og er bedre egnet til å måle individuelle prestasjoner og bedriftens totale verdiskapning. Tradisjonelt sett vurderes nøkkeltallsindikatorer for virksomhetens prestasjoner innenfor fire balanserte perspektiver; det finansielle, det kunderelaterte, det interne og et lærings- og vekstperspektiv (Kaplan & Norton, 1996). Utfordringen med balansert målstyring kommer til synet når selskaper tar i bruk alt for mange måltall og dermed ikke evner å sette søkelyset på de elementene som er av betydning. I noen tilfeller viser det seg også at selskaper fokuserer på prestasjonsindikatorer som er enkle å måle fremfor det som er interessant og viktig.

For balansert målstyring er det vesentlige *sammensetning* av resultatindikatorer og vektleggingen av dem (Boye, et al., 1999).

Rullerende prognoser har til hensikt å si noe om forventet utfall gitt all tilgjengelig og relevant informasjon og sees gjerne i sammenheng med selskapets målsetninger. Det er

essensielt at en ikke lager prognoser for å nå fastsatte mål, men er brutalt ærlig i arbeidet og benytter det som et grunnlag for å iverksette tiltak for å tette eventuelle gap mellom prognose og mål (Brustad, et al., 2020). Et sentralt element er at disse prognosene kun inneholder de viktigste parameterne for bedriften samt at de er rullerende og ikke kalenderstyrt – på denne måten vil man kunne se fremover i et ønsket tidsvindu fremfor en kunstig avgrensning som er «kalenderåret».

Benchmarking er en metode for å sammenligne en virksomhets ytelse med andre virksomheter i samme bransjer eller med en bestemt standard for å vurdere sin relative styrke og svakheter. Det kan omfatte sammenligning av produktaktivitet, kostnader, produktkvalitet, kundetilfredshet og andre nøkkelvurderinger. Målet med benchmarking er å identifisere områder for forbedring og utvikle strategier for å øke ytelsen. Benchmarking kan gjøres internt ved å sammenligne forskjellige avdelinger eller funksjoner i en virksomhet, eller eksternt ved å sammenligne med konkurrenter eller bransjestandarder.

2.2.4 Kritikk av Beyond Budgeting

BB er et begrep som har eksistert i flere tiår, men hvorfor har ikke enda flere virksomheter i verden implementert denne styringsmodellen? Det er også vår oppfatning at filosofien muligens ikke har fått den utbredelsen man kanskje hadde håp om da begrepet ble introdusert for mange år siden. Dette er også kommunisert av BB-bevegelsen og Bogsnes selv, som har uttrykt at det fortsatt er relativt få virksomheter som har implementert styringsmodellen, selv om konseptet kan sies å være veldig populært i visse miljø og blitt presentert i artikler og bøker, samt ved en rekke seminarer (Bogsnes, 2009).

Hope & Fraser (2003) omtaler BB som en universell styringsmodell som kan passe alle organisasjoner uansett hvilken bransje, størrelse og lignende bedriften opererer innenfor, men er det virkelig så enkelt i praksis? Bergstrand et al (1999) argumenterer for at hvilke styringssystem som passer best for en organisasjon vil bestemmes ut fra graden av handlingsfrihet innad i virksomheten og eventuell usikkerhet som oppleves knyttet til fremtidige forventninger. Hva som vil være riktig for hver enkelt organisasjon vil derfor være avhengig av hvilke omgivelser de opererer i. Hansen et al (2003) hevder på sin side at budsjettet fortsatt vil kunne være et fornuftig styringsverktøy hvis virksomheten opplever liten grad av usikkerhet og lever i relativt stabile omgivelser. Hoff (2008) beskylder derimot

BB-bevegelsen for å rette urettferdig kritikk mot det tradisjonelle budsjettet, og mener organisasjoner bør tenke seg to ganger før dem avskaffer budsjettet som verktøy for å håndtere styring og utvikling av virksomheten. Richard (2006) kritiserer BB-modellen og mener de 12 prinsippene filosofien er bygget på er alt for generelle, og argumenterer for at det vil være en barriere for at organisasjoner skal ønske å implementere styringsmodellen. Han hevder også at BB ikke bringer noe nytt til bordet og at modellen ikke er egnet for organisasjoner flest, men heller en mindre gruppe av potensielle brukere. I tillegg mener han at styring uten det tradisjonelle budsjettet vil kunne føre til en rekke utfordringer, samt at kostnaden for å implementere styringsmodellen kan overgå nytten organisasjoner vil kunne høste gjennom filosofien. Det finnes også relativt lite empirisk bevis for at Beyond Budgeting faktisk forbedrer organisasjoners finansielle resultat (Johansen, 2010). Totalt sett er det lite kritikk som er blitt rettet mot BB, noe som selvfølgelig vil kunne ha sammenheng med at styringsmodellen fortsatt ikke har «tatt av», både når det gjelder publisitet og antall organisasjoner som har implementert styringsfilosofien. (Neely et al., 2001)

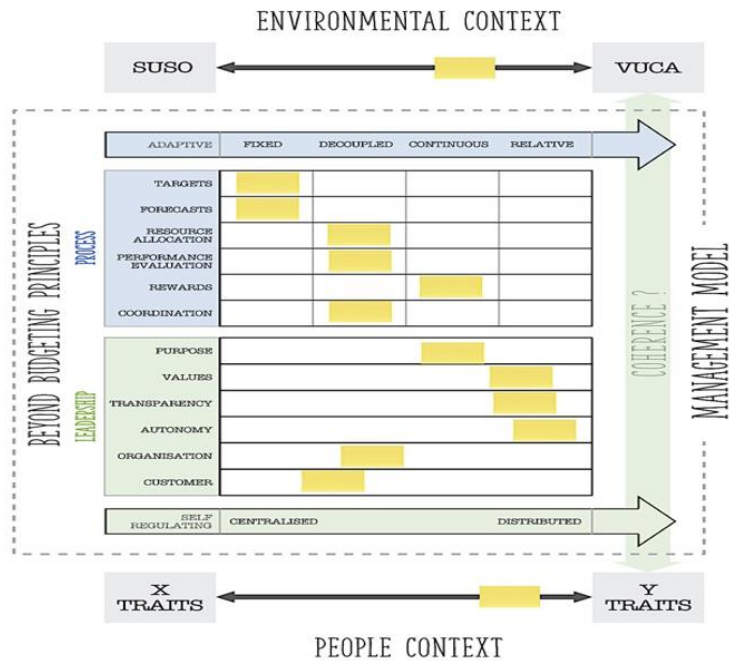
Svenske Handelsbanken er en case som omtales ofte i sammenheng med BB og de kan sies å ha implementert styringsmodellen fullt ut i organisasjonen. Det er allikevel noen spørsmål som kan stilles ved metoden hvis man ser nærmere casen deres. For eksempel vil et legitimt spørsmål være hvorvidt strukturen til banker gjør at de egner seg spesielt godt for styringsmodellen, det kan i alle fall argumenteres for at å innføre intern konkurranse og benchmarking kan være enklere i en mer homogen organisasjon, hvor oppgavene som utføres er ganske like på tvers av de ulike enhetene (Neely et al., 2001). En mulig konsekvens kan være at det dannes et usunt konkurransefokus som kanskje ikke vil være ønskelig i alle situasjoner, siden dette kan føre til at noen enheter velger å gå for suboptimale løsninger (Neely et al., 2001). I følge Østergren og Stensaker (2010) finnes det begrenset kunnskap om fordeler og ulemper ved BB, de nevner imidlertid at en utfordring kan være at styringsmodellen egner seg best for gode tider, at man blir for fokusert på kortsiktige resultater, at myndiggjøring og beslutningstaking blir mer tvetydig, samt at lenken mellom ansvar og kontroll kan svekkes. Dette kan foreløpig betegnes som forsiktige spekulasjoner fra de aktuelle forfatterne, og er ikke dokumentert eller knyttet spesifikt til BB-metoden.

2.2.5 Implementering av Beyond Budgeting

For at man skal lykkes med BB er det viktig å reflektere over hvordan man går frem i implementeringsprosessen av styringsmodellen. Bjarte Bogsnes har vært involvert i mange slike prosesser i flere ulike selskaper – blant annet Borealis og Equinor. Ifølge Bogsnes (2023) er litteraturen full av eksempler på modeller for vellykkede endringsprosesser og veldig mange av disse presenterer en strukturert og ryddig prosess fra A til Å. Basert på sine egne erfaringer beskriver han virkelige endringsprosesser som rotete og gjerne uten en tydelig slutt – til tross for at de i ettertid gjerne blir presentert som nøye planlagte operasjoner (Bogsnes, 2023). En av modellene han likevel anerkjenner ble utviklet av David Glicher og senere redefinert av Kathie Dannemiller – den er kalt «Change formula» og beskriver hva som må være på plass for at endring skal skje;

$$\text{Dissatisfaction} \times \text{Vision} \times \text{First steps} > \text{Resistance}$$

Enhver endringsprosess må komme fra et sted med en viss misnøye over den nåværende situasjonen. For svært mange er denne misnøyen rettet mot det tradisjonelle budsjettet og dets begrensninger – noe vi kommer tilbake til litt senere i oppgaven. Dette alene er likevel ikke nok og man er avhengig av en visjon om noe som er bedre (Bogsnes, 2023). BB aspirerer til å være nettopp dette, en metode som løser til åpenbare utfordringene og som gir ledelsen bedre forutsetninger til å styre i svært volatile omgivelser. Så snart misnøyen er stor nok, og man har en visjon om noe som er bedre er det viktig å komme i gang med de første konkrete stegene mot endring. Summen av disse tingene må være større enn motstanden man møter – lykkes man med dette vil man også lykkes i endringsprosessen (Bogsnes, 2023).



Figur 4: «The Viable map»

Figur 4 benyttes til å beskrive hva en styringsmodell er, synliggjøre nåsituasjonen og eventuelle problemer samt å designe en bedre løsning (Bogsnes, 2023). Det første en gjør er en vurdering av organisasjonens omgivelser på en såkalt SUSO – VUCA skala (*Stable-understood-simple-obvious versus volatile-uncertain-complex-ambiguous*), og jo høyere VUCA desto større er behovet for å bevege seg bort fra tradisjonelle budsjetter (Bogsnes, 2023). Modellen er utformet med utgangspunkt i Douglas McGregor's Teori X og Teori Y filosofi, utviklingsveien er her derimot mer kontinuerlig fra X mot Y og har høy grad av selvregulering, avhengig av hvilket syn organisasjon har på sine ansatte (Bogsnes, 2023). Igjen er fokuset på sammenheng ekstremt viktig, at det er samsvar internt mellom hva ledelsen sier og hvordan de utfører ledelsesoppgavene i praksis. Og like viktig, det må være samsvar eksternt mellom hvor tilpasningsdyktig organisasjon er og hvilket nivå på VUCA-skalaen de opererer under. Modellen illustrert i figur 8.1 forteller ikke at det nødvendigvis alltid er best å ligge til høyre, den sier bare noe om at det må være en sammenheng. Hvis både organisasjonsmiljøet og de ansatte ligger til høyre i modellen, er dette hvor på skalaen i ledelsesmodellen organisasjonen burde operere under (VUCA-miljø). Hvis derimot organisasjonen opererer til venstre i modellen (SUSO-miljø), og har vært forferdelig dårlig når det gjelder rekruttering, da vil det muligens være hensiktsmessig å holde seg til venstre på skalaen. Det vil da fortsatt være sammenheng, men organisasjon vil møte på andre seriøse problemer som dem må håndtere. (Bogsnes, 2023).

2.2.5.1 Hvordan lykkes med implementeringen av Beyond Budgeting?

Det kan være utfordrende å gjennomføre store endringer i organisasjoner og spesielt når det handler om å endre styringsmetoder som budsjettering som har vært gjeldende så lenge. Ifølge Bjarte Bogsnes er det viktig å definere formålet med hvert av de ulike budsjettene og separere disse, siden hvert budsjett kan ha forskjellige formål som deretter vil kunne komme i konflikt med hverandre (Bogsnes, 2023). Å separere budsjettene ut fra formål anses som den tryggeste og mest utprøvde metoden for å komme i gang med implementeringen av BB. Enkelte organisasjoner starter kun med rullerende prognoser, fordi de ser på det som det enkleste av de tre budsjettformålene. Dette anbefales ikke og er en klassisk feil som går igjen, og noen organisasjoner forsøker også å erstatte det tradisjonelle budsjettet med rullerende prognoser. Hvis man ser på budsjettformålene for målsetting, prognoser og ressursallokering, er dette meningsløst. Hvordan vil da målsettinger og ressursallokering håndteres, skjer det som følge av rullerende prognoser ender man i praksis opp med rullerende budsjetter. Hvis man velger å beholde budsjettet på grunn av disse to formålene, vil rullerende prognoser alene løse veldig få av de mange problemene som er diskutert rundt det tradisjonelle budsjettet (Bogsnes, 2023). Å separere målsetting, prognoser og ressursallokering bør derfor aldri gjøres sekvensielt. Dette bør utføres samtidig. Når rullerende prognoser først introduseres, må organisasjonen på samme tid ha en forståelse av hvordan målsetting og ressursallokering nå vil bli håndtert (Bogsnes, 2023). Bjarte Bogsnes trekker frem en rekke tips og råd for hva organisasjon bør være oppmerksom på ved implementering av BB (Bogsnes 2016).

1. Lag en endringscase
2. Håndter motstand
3. Design til 80% og hopp
4. Hold fokus på kostnader
5. Ikke begynn bare med rullerende prognoser
6. Involver HR og Agile IT
7. Du kan ikke kvitte deg med styring og kontroll gjennom styring og kontroll
8. Ikke bli en fundamentalist
9. Fallgruver ved balansert målstyring
10. Revolusjon eller evolusjon

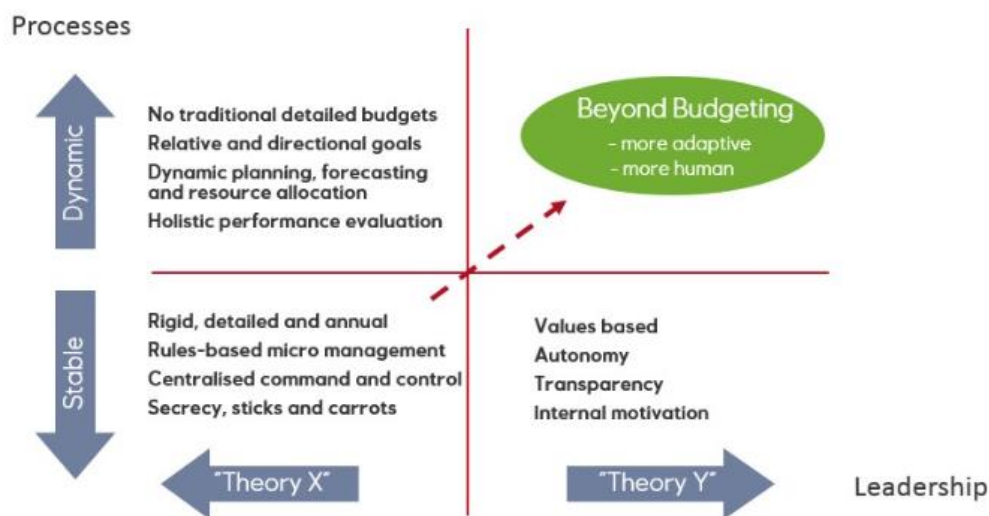
Det kan føles ukomfortabelt og usikkert å forlate en kjent ledelsesmodell man er trygg på, for å deretter erstatte det med noe nytt og ukjent. Dette gjør også at mange tror alle prosesser må planlegges ned til hver eneste detalj på forhånd for at endringen skal bli vellykket. Dette kan betegnes som en naturlig måte å reagere på mot usikkerhet: rett og slett å designe det i hjel. Det er mange faktorer som spiller inn når organisasjoner skal implementere BB, som f. eks bedriftens etablerte kultur og måten de har praktisert gjennom årene, og det er sjeldent kun ett riktig svar for hvordan det skal gjennomføres på forhånd. Det handler først bare om å komme i gang med å identifisere utfordringer og eventuelle problemer organisasjonen har og deretter reflektere over hvilke implikasjoner som passer din bedrift (Bogsnes, 2023). Det er viktig å være tydelig overfor organisasjonen som helhet rundt hvorfor bedriften «endrer kurs» og skape forståelse blant de ansatte slik at de lettere kan akseptere og bidra til å designe løsningen på en gjennomtenkt måte. Lederteamet som jobber med implementeringen av BB bør også kunne se for seg mulige fallgruver og ha på plass et rammeverk for håndtering hvis tilliten brytes eller resultatene ikke blir som forventet. På den måten vil man kunne respondere riktig og ikke finne på «gode svar» når uhellet først har skjedd (Bogsnes, 2023).

I følge Bogsnes nøler enkelte som jobber innenfor finans rundt anbefalingen deres om å slå seg på lag med HR når organisasjon skal implementere og utføre tiltak for å komme i gang med Beyond Budgeting. Det samme gjelder for øvrig for personer som jobber innen HR. Det kan allikevel argumenteres for at det er hensiktsmessig for disse to funksjonene å «teame opp», i istedenfor å holde avstand. Når man skal jobbe med kulturelle- og atferdsmessige endringer i virksomheter er sjeldent finans kjernekompetansen som behøves, det vil være nødvendig å involvere HR for å sikre at man kan designe en integrert og sømløs prosess som tar for seg hele veien, både hvordan man forholder seg til målsetting, evaluering og belønning på individuelt nivå og som et team. Dessverre ser man at det er en viss spenning og avstand mellom avdelingene finans og HR, noe som fører til at samarbeidet ikke alltid blir like fruktbart. De har ulike innfallsvinkler som kan gjenspeiles ut fra hvilket fagfelt de jobber innenfor, noe som for så vidt ikke er så rart. Det ligger uansett et uforløst potensial for virksomheter som klarer å løse opp i denne kjente floken, hvor disse funksjonene hvis villige til det kan åpne opp og sammen bruke sine styrker for å designe en prosess som i større grad fanger helheten. For igjen, det må være sammenheng mellom hva de forskjellige

avdelingene sier og praktiserer. Det sender et sterkere signal om at endringen er reel og godt forankret (Bogsnes, 2023).

Det finnes flere ildsjeler ute i virksomheter som både har stor interesse og pågangsmot når det kommer til BB. Det kan allikevel være utfordrende å forankre dette hos toppledelsen og andre relevante avdelinger. The Beyond Budgeting Roundtable (BBRT) er et internasjonalt nettverk for individuelle «ildsjeler» og organisasjoner hvor de alle har til felles å ha interesse for BB, enten de har startet på reisen eller bare ønsker å høre mer om filosofien. Målet med disse samlingene er å hjelpe hverandre gjennom å lære av erfaringene andre har gjort seg i sine respektive virksomheter (Bogsnes, 2023). Det gjennomføres konferanser to ganger i året og under disse samlingene struktureres læringen avhengig av hvor du og din virksomhet er på reisen. Det legges også frem nyttige caser fra forskjellige bransjer, noe som gir et dybdykk ned i detaljene for å tilegne seg kunnskap som kan hjelpe ditt eget selskap videre. I følge Bogsnes (2023) er det verdifullt å bli med ombord og delta for å lære og bygge gode nettverk som vil kunne bidra til at ditt selskap får mer kjøtt på bena rundt BB-filosofien. Å implementere BB krever at virksomheten selv gjør grovarbeidet, det kan fortsatt være behov for ekstern hjelp i form av inspirasjon, coaching, veiledning og ideer for hvordan designet bør utformes på en best mulig måte. Dette understøttes av Hope & Fraser som anbefaler at selskaper bør bruke konsulenter underveis i implementeringsprosessen, både for å sikre god kommunikasjonsflyt og veiledning rundt hvordan man best mulig utvikler systemet i riktig retning. De som skal drive frem implementeringen bør alltid sitte i førersetet når det kommer til å tilegne seg kunnskap og gode erfaringer fra andre som er på reisen. For å lykkes med implementeringen bør personene som leder endringen ha inngående kunnskap om organisasjon og hvordan bedriften er skrudd sammen fra A til Å. De bør ha et bevisst forhold til prinsippene i BB og finne ut hva prinsippene i praksis betyr i sin egen organisasjon og dermed legge konkrete planer for gjennomføringen. Desto tidligere de forstår og aksepterer dette, jo større sjanse har organisasjon til og lykkes. En av de mest effektive måtene å endre tankesettet til folk på er gjennom såkalt *normative change*, anbefalt av John Seddon (2003). Det handler om at folk endrer tankesettet gjennom å observere hvor dysfunksjonelt praksisen som allerede finnes i virksomheten er. Denne metoden har vist seg å være meget effektiv og suksessfull i mange andre virksomheter. Det vil derfor kunne være hensiktsmessig for toppledere og personer innenfor finans og HR og

engasjere seg for å forstå hvor dysfunksjonelle mange deler av organisasjonen deres faktisk er.



Figur 5: «We must change both process and leadership» (Bogsnes, 2016)

Som vi har vært inne på tidligere, krever en suksessfull implementering av BB fokus både på ledelse og styringsprosesser. Det nytter ikke å ha Teori Y inspirerte ledelsesvisjoner om styringsprosessene preges av teori x. Man kan ikke snakke om hvor viktige medarbeiderne er og hvor stor tillitt man har til dem på den ene siden og samtidig etterleve en høy grad av kontroll gjennom for eksempel detaljerte reisebudsjetter. På samme måte kan man ikke snakket om «Vi, oss og teamet» dersom belønning skjer på individnivå – disse forskjellene i hva en sier og hva en gjør vil være gift for enhver organisasjon.

Et av argumentene mot BB har alltid vært at det finnes lite data på hvilken dokumentert effekt implementeringen medfører – spesielt med hensyn til finansielle resultater. I 2022 gjennomførte Boston Consulting Group (BCG) en studie blant selskapene som har implementert BB for å se hvordan styringssystemet har påvirket deres resultater. Resultatet viste at nesten 60% av de undersøkte virksomhetene rapporterte om økt salg og over 50% opplevde reduserte kostnader i prosessen (Bogsnes, 2023). Danske «Coloplast», NAV og Equinor er alle eksempler på organisasjoner som har gjennomgått implementeringsprosessen av BB og kommet styrket ut på andre siden – enten gjennom reduserte kostnader eller bedre marginer.

2.2.5.2 Implementeringsutfordringer

Det finnes flere mulige fallgruver for organisasjoner som er på BB-reisen og forsøker å implementere styringsfilosofien i virksomheten. Trond Bjørnenak (2013) har studert norske bedrifter og deres forhold til budsjett i en årrekke. Han mener at skandinaviske organisasjoner er relativt tidlig ute med å prøve BB. Forskningen hans foregikk over 5 år og resultatene viste at lønnsomheten ble mindre, desto mer tid bedriftene brukte på budsjettarbeidet (Klingenberg, 2014). Funnene i forskningen gjorde at han lenge trodde flere virksomheter ville slutte med de tradisjonelle budsjettene. I 2014 uttalte han følgende: «*Det at bedrifter går vekk fra budsjetter er en av de store endringene vi vil se i næringslivet de neste ti årene*». BB kan allikevel ikke sies å ha fått den utbredelsen som er spådd, til tross for at forskningen på mange måter understøtter styrkene BB står for (Klingenberg, 2014). Budsjettet er enda et helt sentralt styringsverktøy for de aller fleste norske virksomheter. Ifølge Nguyen, Weigel og Heibl (2018) har ikke BB ekspandert i noen stor grad eller fått spesielt fotfeste. Disse gjennomførte en litteraturstudie som viste at flere bedrifter ikke har et ønske om å kvitte seg helt med budsjettene, men istedenfor vil forbedre den tradisjonelle budsjetteringen. Også Libby og Lindsay (2010) kan understøtte dette og forklarer at de fleste virksomheter mener at budsjettene fortsatt vil ha en nøkkelrolle i deres kontrollsystemer. Firmaer flest har ingen planer om å kaste budsjettene, mange ønsker derimot å forbedre budsjettene for å overkomme de vanligste ulempene som er knyttet til budsjettering (Libby og Lindsay, 2010). Et annet og muligens vesentlig problem for spredningen av Beyond Budgeting er at filosofien og konseptet er relativt lite kjent (Ringkilen og Austad, 2018). Studien viser at yngre mennesker har best kjennskap til BB i Norge, og at de fleste av dem har gjennomført utdanning fra Nord Universitet eller NHH. Det har nok sammenheng med at disse institusjonene presenterer BB i studieprogrammet (Ringkilen og Austad). Dette understøttes også av (Nguyen, Weigel og Heibl, 2018), som viser til at den begrensede mengden akademiske studier rundt filosofien gjør at det ikke finnes tilstrekkelig empirisk bevis for hvor vellykket BB er i praksis i virksomheter. De mener videre at mer og dyptgående forskning kanskje ville kunne vært med på å få bort noe av usikkerheten knyttet til implementering av BB. (Hansen et al., 2003; Richards, 2006). Richards påpeker også at manglende informasjon om å innføre BB, og kunnskap som gjelder hvordan man leder organisasjoner uten bruk av budsjett som noe av årsaken for den manglende utbredelsen av filosofien. Dette gir igjen mindre grad av erfaringsutveksling og overføring til potensielle nye

virksomheter som kan være interessert. Erfaringsutveksling gir nyttig læring, både rundt vellykkede implementeringer, mulige fallgruver og andre erfaringer som er gjort gjennom implementeringsprosessen (Richards, 2006). BB-bevegelsen (BBRT) har som kjent årlige seminarer og jobber aktivt med caser fra virksomheter som er på BB-reisen og det kan sies å være et steg i riktig retning for å øke kunnskapen rundt implementeringsprosessen og filosofien som helhet.

Når et selskap har tatt steget om å implementere BB som styringssystem i virksomheten vil det med høy sannsynlighet kunne dukke opp utfordringer, både fordi endringsledelse i seg selv er en utfordrende øvelse, samt at BB består av noen prinsipper som krever store omveltninger i virksomheten.

I en masteroppgave gjennomført ved NHH våren 2018 hvor det ble sett nærmere på implementeringen av BB i Handelsbanken, Statoil Hydro og Telenor er det gjort en rekke interessante funn i forbindelse med utfordringer og suksessfaktorer ved implementering av BB (Rønning og Ervik, 2008)

En av de identifiserte utfordringene var manglende involvering fra toppledelsen i alle fasene av implementeringsprosessen, fordi de ansatte er avhengige av at ledelsen setter standarden og viser retning for at de selv skal kunne etterleve dette i hverdagen over tid.

Det er derfor viktig at toppledelsen stiller seg bak endringen og har en sterk stemme gjennom implementeringsprosessen og videre fremover. Et svakt engasjement fra ledelsen i utgangspunktet eller manglende oppfølging vil kunne svekke implementeringen i fortsettelsen. Det er også et kjent problem at prosessen ofte drives frem av ildsjeler i små og lukkede økonomimiljø. Hope & Fraser (2003) understøtter viktigheten av god forankring hos toppledelsen, og i flere av selskapene de forsket på var implementeringslederen et fremtredende medlem av styret. Det er også fravær av en tydelig strategi rundt kommunikasjonsflyt i virksomhetene, noe som igjen vil kunne svekke forståelsen og motivasjonen blant de ansatte, og føre til at implementeringsprosessen stopper opp. Hope & Fraser (2003) stiller seg bak utsagnet og påpeker at «reisen» vil by på utfordringer og at det er helt sentralt at gruppen som leder implementeringen har lagt en god strategi for å forståelse og videre synliggjøre muligheter styringssystemet gir. Hvis dette ikke følges opp underveis vil de ansatte fort falle tilbake til sine gamle vaner og miste interessen (Hope & Fraser, 2003). En annen fallgrube er og ikke involvere HR i implementeringsgruppen som har

ansvar for å innføre BB. Det vil føre til manglende eierskap hos nøkkelpersoner som kunne bidratt med spisskompetanse på mennesker og hvordan man behandler og kommuniserer med ansatte.

En annen typisk tabbe selskaper begår er å i praksis erstatte budsjettet med rullerende prognoser, for deretter stoppe opp og ellers arbeide som tidligere. Da er ikke lenger budsjettet separert i egne prosesser i henhold til filosofien BB er bygget rundt. Det er også en utfordring at det tar lang tid fra en virksomhet starter med prosessen, til selskapet kan si at de har implementert styringsfilosofien fullt ut og systemet fungerer optimalt. Prosessen er ressurskrevende og vil være en tidstyv både for implementeringsgruppen, toppledelsen og rundt opplæring av ansatte underveis. Desto lenger tid prosessen tar, jo høyere vil kostnadene totalt bli for selskapene. Det argumenteres derfor for at implementering av BB må ses på som en langsiktig investering. Hope & Fraser (2003) peker på en rekke faktorer knyttet til tidsbruken ved implementering av styringsfilosofien som støtter påstandene om at det kan svekke viljen til å gjennomføre implementeringen. Siden prosessen krever at de ansatte må endre tankesettet og måten de jobber på vil det ta tid å lykkes med å skape en slik desentralisert organisasjon, hvor ansatte selv må ta ansvar for å få resultater. Det kan også ta tid å utvikle nødvendig tillit mellom ledelsen og de ansatte, og en slik desentralisering av beslutningsmakt kan oppfattes vanskelig og utfordrende, og må bearbeides over tid. Hope & faser (2003) beskriver implementeringsprosessen som en «never-ending process», fordi styringsfilosofien kontinuerlig må utvikles og tilpasses. Strukturelle endringer som fusjoner, selskapsmessig skille, salg og oppkjøp og lignende vil også gjøre implementeringsprosessen utfordrende og lengre. Hvis virksomheten opplever en presset økonomisk situasjon eller blir utsatt for høy konkurranse vil det kunne føre til mangel på ressurser og videre påvirke hvor godt man lykkes med implementeringen.

2.3 Et helhetlig styringssystem

En forutsetning for et godt styringssystem er at det bidrar til helhetlig virksomhetsstyring og videre gir ledere en verktøykasse med nødvendige systemer og verktøy som kan bidra til at ansatte jobber mot virksomhetens strategi, samt at beslutninger gjøres på godt grunnlag (Malmi og Brown, 2008). Virksomheter bruker en rekke forskjellige styrings- og kontrollverktøy og de ulike verktøyene har som regel separate formål. Når selskaper har et slikt syn på virksomhetsstyring, krever det at man ser helhetlig på styringssystemet og

hvordan ulike verktøy kan påvirke hverandre og selskapet. Ved en slik tilnærming er det viktig at man er tydelig på hva styringssystemets funksjoner skal være og hvilke formål det skal tjene (Bjørnenak, 2013).

I denne delen av oppgaven skal se på hva et styringssystem (Management Control System) er og hva de kan defineres som. Malmi og Brown (2008) hadde en egen tilnærming til økonomistyring og beskriver det som: *“As such, management controls include all the devices and systems managers use to ensure that the behaviours and decisions of their employees are consistent with the organisation’s objectives and strategies but exclude pure decision-support systems”* (Malmi & Brown, 2003, s.290-291). Et kjent fenomen innenfor moderne økonomistyring er at mange selskaper benytter flere styringssystemer og verktøy som operer på samme tid.

Ved å se på styringssystemet som en helhetlig **styringspakke** anerkjenner man at de ulike styringssystemene kan påvirke hverandre og andre mekanismer i virksomheten. Malmi og Brown (2008) har utformet et rammeverk for en slik styringspakke, hvor de der ønsker å belyse de viktigste fenomenene. Tilnærmingen deres går ut på å dele inn styringspakken i fem faser som omhandler planlegging, kybernetisk styring, belønning og kompensasjon, administrativ styring og kulturell styring. Disse ulike styringsformene brukes alle som styrings- og kontrollverktøy i virksomheter. Alvesson og Kärreman (2004) argumenterer for at det kan være hensiktsmessig å se på styringssystemer som en pakke, fordi man kan lære mer og utforske hvordan selskapets styringspakker skiller seg fra hverandre.

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Figur 6: Rammeverk for styringspakken (Malmi & Brown, 2008)

Planlegging, kybernetisk styring og belønning og kompensasjon kan betegnes som økonomiske styringsverktøy, men Malmi og Brown (2008) ser helhetlig på disse, med koblinger mellom de ulike verktøyene (Johanson & Madsen, 2013). De har plassert kulturell styring på toppen i modellen, siden de ser på organisasjonskulturen som en stor faktor som påvirker de andre styringsmekanismene.

Kulturell styring

Kulturell styring er knyttet til organisasjonskulturen i virksomheter, og kultur vil kunne ha noe av samme effekten som et styringssystem når den hjelper å balansere atferden til de ansatte (Malmi & Brown, 2008). Rammeverket tar for seg tre ulike forhold ved kulturell styring; verdier, symboler og klaner. Verdibasert styring går ut på å sikre verdi overensstemmelse mellom virksomheten og deres ansatte. De argumenterer for at dette kan sikres på tre ulike nivåer; gjennom rekruttering av nye ansatte som med verdier som harmonerer med virksomhetens verdier, gjennom sosialisering av de ansatte som bidrar til å endre deres verdier til å passe virksomheten, gjennom at virksomheten uttrykker og kommuniserer deres verdier og de ansatte jobber ut fra disse, til tross for at de ikke selv identifiserer seg med verdiene personlig (Malmi & Brown, 2008). Styring med bruk av symboler skjer når virksomheter lager et visuelt uttrykk for å bygge opp under en viss kultur. Dette kan være innredningen i kontorlokalene, f. eks ved bruk av bilder som skal illustrere noe spesifikt eller sosiale soner som skal fremme samarbeid og dialog. Styring gjennom klaner oppstår hvis de ansatte påvirkes av uskrevne regler og prinsipper (Malmi & Brown, 2008).

Planlegging

For at virksomheten skal kunne oppnå målene de har satt for seg selv og sine eiere, er de avhengig av noen form for kort- og langsiktig planlegging. Planlegging handler om å utforme mål for virksomheten som videre skal legge føringer for de ansattes oppførsel og innsats. Det handler i grove trekk om hvordan virksomheten ønsker å møte fremtidens utfordringer (Malmi & Brown, 2008). Planleggingen skal også bidra til å sette standarden i virksomheten, som skal hjelpe de ansatte å nå målene som er satt. Planlegging er nyttig av mange grunner, det kan også øke samarbeidet i hele virksomheten ved å sette noen felles mål og deretter tilegne spesifikke aktiviteter til nøkkelpersoner for å forsikre seg om at de er i rute for å nå

ønsket resultat (Malmi & Brown, 2008). Rammerket skiller mellom kort- og langsiktig planlegging, hvor det utarbeides handlingsplaner på kortsikt og strategiske planer for langsiktig planlegging (Johanson & Madsen, 2013). Stadige flere virksomheter velger å implementere rullerende prognoser som en del av denne planleggingsfasen, mye fordi økonomien har utviklet seg i en høy fart som krever at selskaper evner å være mer dynamisk.

Kybernetisk styring

Kybernetisk styring anses som det viktigste styringselementet innenfor økonomistyring. Green og Welsh (1988) beskriver det med følgende ord: *cybernetics is the basis of control in any system and, thus, the foundation on which any definition of organizational control must rest*. Kybernetisk styring kan operere som et informasjonssystem og styringssystem, noe som avgjøres av hvordan virksomheten velger å bruke det. I rammeverket til Malmi & Brown (2008) finnes det fire kybernetiske styringssystemer som er: budsjettering, finansielle målesystemer, ikke-finansielle målesystemer og hybride målesystemer. Til tross for at budsjettet har vært utsatt for mye kritikk, har budsjettet ifølge Malmi og Brown (2008) flere viktige funksjoner. De fremhever at budsjettering sikrer integrering avgjørelser rundt prosesser og ressursallokering. Det er allikevel verdt å nevne at innen moderne dynamisk virksomhetsstyring velger en del selskaper å erstatte budsjettet med rullerende prognoser. Finansielle målesystemer kan knyttes til budsjettprosessen og informasjon som kreves i arbeidet, og finansielle mål omhandler Return On Investment (ROI) og Economic Value Added (EVA). Oppgaven til disse styringssystemene er å sikre at ansatte blir ansvarliggjort rundt å klare spesifikke finansielle mål som er satt Malmi og Brown (2008).

Ikke finansielle målesystemer benyttes i økende grad av virksomheter innenfor dagens økonomistyring, og er en konsekvens av den rivende utviklingen som har vært på feltet. Disse målene fokuserer på å identifisere hva som driver gode prestasjoner, noe finansielle mål ikke evner å forklare. Ikke-finansielle målesystemer knyttes ofte til ressursallokering, evaluering og kommunikasjon i tråd med strategiske mål, samt for å evaluere ledelsens prestasjoner (Ittner & Larcker, 2003). Ittner & Larcker (2003) fremhever at ikke-finansielle målesystemer må være nært knyttet virksomhetens overordnede strategi, noe som for øvrig gjelder for det styring på generell basis. Hybride målesystemer omfatter både finansielle og

ikke-finansielle mål, og styringsverktøyet balansert målstyring (BSC) er en tilnærming som havner innenfor slike hybride målesystemer Malmi og Brown (2008).

Belønning og kompensasjon

Belønning og kompensasjon har til hensikt å øke prestasjonen til ansatte, og at de gjennom dette arbeider effektivt mot virksomhetens mål. I slike situasjoner ser man hvordan styringsverktøy bør være operative for å ha innflytelse på de ansattes atferd, samt at forskjellige systemer må benyttes for å nå strategiske mål. Dette anses også som helt nødvendig innen prestasjonsmålingssystemer som handler om hvor godt de ansatte presterer og evnen til å nå sine mål Malmi og Brown (2008). Belønningssystemer er som regel koblet til kybernetiske styring, men det kan i tillegg brukes til å holde ansatte fornøyd slik at de ønsker å fortsette i jobben. Malmi og Brown (2008) har i rammeverket separert belønning og kompensasjon fra kybernetisk styring, fordi dette elementet kan benyttes innenfor andre områder enn prestasjoner. Det kan brukes til aktiviteter og initiativ som bidrar til å skape teamfølelsen, hvor virksomheten ønsker å forbedre organisasjonskulturen. Hope & Fraser (2003) mener belønninger bør være kollektive og på den måten teambasert og relatert til graden av suksess virksomheten oppnår, og ikke knyttet til at enkelte ansatte når målene som er satt for dem. Formålet med slike kollektive belønningsordninger er å oppmuntre til en felles innsats som skaper samhold gjennom at ansatte på tvers av avdelinger oppnår suksess og når målene som virksomheten har satt, samt at belønningen gis på en rettferdig måte og ikke individuelt. Dette kan bidra til et positivt arbeidsmiljø og ha god effekt på motivasjon (Bogsnes, 2009). Bonusordninger er blitt mye kritisert og spesielt individuelle bonuser er diskutert en del rundt effektene det kan ha på indre motivasjon. Det kan allikevel vises til en positiv effekt når man ser på sammenhengen mellom belønninger og prestasjoner historisk sett (Bragelien, 2018). ‘

Administrativ styring

Virksomheter kan benytte mange metoder for å regulere og påvirke atferden til deres ansatte, de kan legge føringer gjennom hvordan selskapet er organisert og hvilke prosesser og strukturer som ligger til grunn i arbeidshverdagen. Noen av funksjonene til disse prosessene omhandler kontroll og overvåking av hvordan de ansatte oppfører seg, utførelse av deres arbeidsoppgaver og andre forhold (Malmi & Brown, 2008). Rammeverket

til Malmi & Brown deler administrativ styring inn tre ulike elementer: styringsstruktur, organisasjonsstruktur og regler, prosedyrer og retningslinjer. Styringsstruktur omhandler hvilken linje virksomheten har lagt seg på rundt myndiggjøring og ansvarsfordeling internt gjennom de ulike avdelingene, samt hvilke systemer som skal sikre at koordinering av disse aktivitetene på ulike nivåer (Malmi & Brown, 2008). Mer kjente begreper rundt nivået beslutninger tas i virksomheter er sentralisering og desentralisering (Jacobsen & Thorsvik, 2007). Sentralisering vil si at beslutningene tas høyt opp i virksomheten, typisk i ledelsen og toppledelsen, mens desentralisering handler om at man flytter beslutningsmyndigheten nedover i virksomheten, som gir en mer flat struktur. Organisasjonsstruktur kan brukes som et verktøy for å inspirere ansatte til interaksjon og relasjonsbygging ved å benytte en spesifikk type struktur (Malmi & Brown, 2008). Det kan hjelpe for å balansere atferden til ansatte slik at det ikke er store sprik gjennom virksomheten. Det siste elementet under administrativ styring går ut på hvilke klare regler, prosedyrer og retningslinjer som ansatte må forholde seg til i jobben, og kan ses på som en byråkratisk tilnærming for å styre prosesser og atferd i virksomheten (Malmi & Brown, 2008).

2.3.1 Budsjett og hybride målesystemer

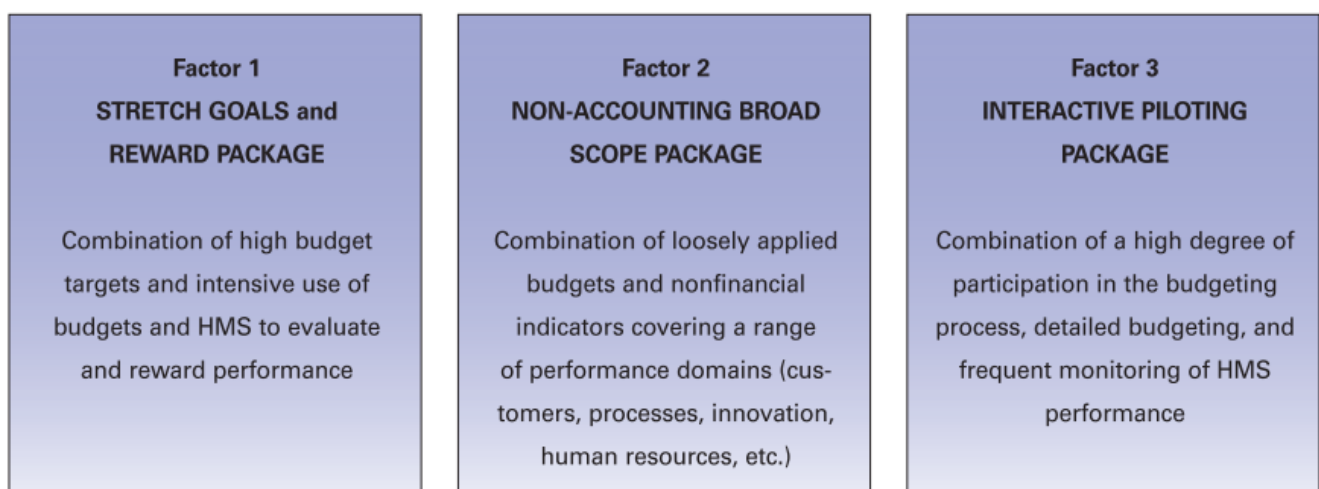
Noen virksomheter velger en litt annen tilnærming for å forbedre sine ledelses- og styringsprosesser, nemlig gjennom en kombinasjon som omhandler forbedring av budsjettet og innføring av hybride målesystemer. Forskningsartikkelen av (Gates, Germain, 2015) viser at selskaper i stadig større grad må fokusere mer på budsjettering og finansiell kontroll, og kontrollere spiller her en særdeles viktig rolle for å designe styringssystemer som fungerer effektivt i organisasjonen (Teemu Malmi and David A. Brown).

Artikkelen viser også noen interessante funn rundt hvordan man kan designe komplementære budsjett- og hybridmålingssystemer som samsvarer med virksomhetens strategi, noe som setter høyere krav til at controlleren må ta en mer proaktiv rolle i arbeidet. Gjennom de siste tiårene har styringssystemene utviklet seg mye ved fremveksten av såkalte hybride målesystemer og tilsvarende justeringer i budsjettssystemene. Budsjett og hybride målesystemer er begge en del av det kybernetiske kontrollsystemet. I motsetning til tradisjonelle budsjetter, fokuserer hybride målesystemer ikke bare på å nå finansielle mål, og rollen til disse verktøyene er også å evaluere og overvåke driverne kvalitet,

kundetilfredshet, leveringstid, prestasjonsutvikling, samt hvor gode finansielle resultater virksomheten leverer. Det tradisjonelle budsjettet er som kjent ofte kritisert, og noen virksomheter velger å erstatte budsjettet med hybride målesystemer som på en bedre måte håndterer at omgivelsene endrer seg raskt, og anerkjenner at det kan oppstå uforutsette hendelser som fører til virksomheten har behov for å snu seg raskt. Det er allikevel som nevnt en del selskaper som fortsetter med budsjettet og bygger på med hybride målesystemer som kan være; rullerende prognoser, balansert målstyring og nøkkeltallsindikatorer (KPI'er) Virksomhetene benytter da en slags hybridløsning med ett sett ulike styringsverktøy som skal harmonere med hverandre.

Denne undersøkelsen har først og fremst som mål å utforske interaksjonene mellom budsjettet og hybride målesystemer, og observere hvordan denne samhandlingen utspiller seg. Det siste målet med undersøkelsen er å evaluere hvordan valg av strategi påvirker kombinasjonen av styringspakkene.

Vi kan dele inn interaksjonene mellom budsjettet og hybride målesystemer i tre ulike styringspakker som viser hvordan disse separate styringsverktøyene fungerer sammen (figur 7).



Figur 7: «The three HMS/Budget packages»

Den første pakken kalles «Stretch Goals and Reward Package». Den viser til en sterk kobling på tre områder: utfordringer med budsjettmål, graden budsjett blir benyttet for å evaluere og belønne prestasjoner, og graden hybride målesystemer blir brukt for evaluering og belønning. **Den andre pakken** kalles «Non-Accounting Broad Scope Package» og viser en tett kobling innenfor fire forskjellige områder: hybride målesystemer for evaluering av kunder, interne prosesser, læring og innovasjon, samt et negativt forhold til graden av detaljer i budsjettet. **Den tredje pakken** kalles «Interactive Piloting Package» og viser likheter på tre forskjellige områder: graden av involvering i budsjettprosessen, graden av detaljer i budsjettet, og hyppigheten av vurdering og evaluering av de hybride målesystemene.

Det første funnet i undersøkelsen indikerer at komplementariteten mellom budsjettet og hybride målesystemer, som f. eks balansert målkort, vil avhenge av at disse styringssystemene inntar en kompatibel form i virksomheten. Et eksempel på dette er hvis man på den ene siden har strenge og detaljerte budsjettkontroller i «Non-Accounting Broad Scope-pakken», vil det være enda mer utfordrende å implementere balansert målkort, som måler andre ikke-finansielle dimensjoner som kundetilfredshet, prosesser og innovasjon- som til syvende og sist påvirker finansielle variabler. Ledere vil da fortsatt fokusere på budsjettrapportering på bekostning av ikke-finansielle indikatorer som f. eks kundetilfredshet. På samme måte vil bruk av detaljerte budsjetter for å måle de ansattes prestasjoner korrekt, ikke fungere godt uten lederens aktive deltakelse eller uten kontinuerlig monitorering med balansert målkort. Og videre, hvis man setter høye budsjettmål og baserer evaluering og belønning på disse målene, vil det være nødvendig å sette målene for balansert målkort til å omhandle nettopp evaluering og belønning, som i «Stretch Goals and Reward-pakken». Uten å sette slike mål vil balansert målkort miste troverdigheten blant lederne og det vil bli utfordrende for dem å argumentere for å ta styringsverktøyet i bruk. Det andre funnet i undersøkelsen viser at gjennom faktor og PLS-analyse er det mulig å identifisere mønster som tyder på komplementaritet mellom budsjettet og hybride målesystemer og en justering av disse i tråd med virksomhetens strategi. Et selskap som forfølger en differensieringsstrategi basert på innovasjon kan ikke lykkes med det gjennom et fastlåst og detaljert budsjett som fokuserer på finansielle mål, eller som ikke anerkjenner og jobber med ikke-finansielle prestasjoner. F. eks hvis du ønsker

å forfølge en differensieringsstrategi, vil du være avhengig av et balansert målkort som kan assosieres med fleksible budsjettkontroller, noe som vil si minimalt med detaljerte budsjetter. En leder vil slite med å oppnå sine mål når selskapet han/hun jobber i forfølger en differensieringsstrategi, spesielt hvis styringssystemene har som hovedmål å utfordre finansielle budsjettmål knyttet til belønning. Et selskap som forfølger en kostnadsledende strategi, er avhengig av høy grad av presisjon og hyppig overvåking av både finansielle og ikke-finansielle resultater. Denne strategien implementeres mest suksessfullt med endelige og detaljerte budsjetter, samt kontinuerlig overvåking av resultater uten at det er nødvendig å bruke et høyt utviklet balansert målkort som inneholder mange indikatorer.

Resultatene fra undersøkelsen indikerer at budsjettet og hybride målesystemer komplementerer hverandre mer enn de konkurrerer med hverandre (Malmi & Brown, 2008). Studien viser også for at det er mulig å utforme styringspakker som inneholder en kombinasjon budsjettet og hybride målesystemer som er i tråd med virksomhetens valg av strategi. BB-retorikken argumenterer som kjent for at budsjettet burde erstattes med alternative styringsverktøy (Bjørnenak 2010a). De begrunner dette med at slike dynamiske styringsverktøy hindres fra å komme til sin fulle rett, og at budsjettet burde kastes for å kunne utnytte de alternative styringsverktøyene best mulig (Hope & Fraser, 2003a). Dette er altså noe motstridende med funnene i undersøkelsen.

Denne forskningsartikkelen er en påminnelse om at kontrollere har utallige valg når det gjelder hvordan de skal utforme og strukturere styringssystemene i virksomheten. De må derfor finne en god balanse mellom de ulike styringssystemene og designe systemene slik at de komplementerer hverandre og fungerer effektivt i virksomheten.

2.5 Oppsummering av teoretisk rammeverk

Gjennom det teoretiske rammeverket i oppgaven har vi forklart litt av historien til det tradisjonelle budsjettet og hvordan det er blitt brukt som styringsmetode siden tidens morgen. Videre har vi gjort rede for noe av kritikken budsjettet er blitt utsatt for, samt hvordan dette har banet vei for nye styringsfilosofier som Beyond Budgeting, som skal være et mer dynamisk styringssystem som hever seg over det tradisjonelle budsjettet og dets svakheter. BB skiller de forskjellige prosessene; mål, prognoser og ressursallokering og separerer prosessen slik at de ikke kommer i konflikt med hverandre. I tillegg er BB-filosofien

bygget rundt at de som er tette på prosessene, vil være best egnet til å ta de riktige beslutningene. BB kan ses på som en komplett styrings- og ledelsesfilosofi som er basert på noen viktige prinsipper for styringsprosesser, og noen ledelsesprinsipper som også må ligge til grunn. Det vil si at virksomheter som ønsker å implementere BB må endre både styringsprosessene og hvordan ledelse utøves i selskapet. Vi har også gått nærmere inn på selve implementeringsprosessen og hvordan den fungerer, samt utfordringer ved prosessen. Deretter har vi snakket om styringssystemet som en helhetlig styringspakke, hva som inngår i rammeverket og hvordan man kan designe komplementære budsjett- og hybridmålingssystemer.

3.0 Metode

Metode kan defineres som hvilken fremgangsmåte som brukes for å oppnå et mål (Nyeng, 2004).

Hensikten med dette kapitlet er å beskrive valg av metode og forskningsdesign som brukes for å undersøke problemstillingen i oppgaven vår. Forskningsdesignet er ment for å lede forskningen og vise hvordan tilnærming vi skal ha til forskningsspørsmålene, samt hvilke spørsmål vi skal forsøke å besvare. Designet skal også beskrive hvilke data som er relevante, hvilke data vi skal samle inn og hvordan de skal analyseres. Metodedelen avrundes med å vurdere studiens kvalitet gjennom kriteriene pålitelighet, overførbarhet, troverdighet og bekreftbarhet, og til slutt vise til etiske refleksjoner for å ivareta dette i oppgaven.

3.1 Forskningsdesign

Innen samfunnsvitenskapelig forskning handler metode om på hvilken måte vi kan fremskaffe informasjon, hvordan man bearbeider informasjon, og hva den kan fortelle oss om et gitt tema. Det handler i stor grad om hvordan vi kan velge en metode som har størst mulig sannsynlighet for å vise at våre antagelser stemmer overens med virkeligheten eller ikke. I følge Yin (2009) kan et forskningsdesign beskrives som en plan for å komme fra A til B. Det skal lede forskere i riktig retning i prosessen med å samle inn, analysere og forstå observasjoner og data. Forskningsdesignet kan betegnes som «kartet som viser veien til målet» og har som mål å relatere problemstillingen og forskningsspørsmålene til relevant og

empirisk forskning. Det vil si at man må velge ut hvem som undersøkes og på hvilken måte det skal gjennomføres (Johannesen et al., 2011).

Innenfor samfunnsvitenskapelig forskning skiller vi på et overordnet nivå mellom **kvantitativ** og **kvalitativ metode** – valgt problemstilling vil typisk legge føringer for hvilken av disse metodene en velger. Kvantitativ metode søker å utforske det som er kvantifiserbart, man undersøker gjerne større utvalg med hensikt å generalisere funnene. Kvalitativ metode har på sin side til hensikt å studere sosiale og kulturelle fenomen, og man analyserer gjerne ord eller tekst gjennom for eksempel intervjuer, rapporter eller annen dokumentasjon. Med denne tilnærmingen har man fokus på fortolkning og forståelse – noe som gir denne metoden mer fleksibilitet i forbindelse med innsamling av data. Metoden er spesielt egnet på mindre utvalg hvor man ønsker å oppnå inngående og dyp kunnskap.

Vi har valgt en kvalitativ tilnærming til denne oppgaven da det gir oss den nødvendige fleksibiliteten og inngående kunnskapen for å besvare problemstillingen vår. Innenfor en kvalitativ tilnærming finnes det flere ulike forskningsdesign å velge mellom; **Eksplorativ design, deskriptive design og kausale design**. En eksplorativ tilnærming er hensiktsmessig for å kunne stille åpne spørsmål for å avdekke hva som foregår og tilegne seg innsikt om et spesifikt emne. Dette brukes ofte når problemstillingen er uklar eller hvis vi mangler informasjon om et fenomen. Deskriptive design brukes gjerne når en ønsker å gå i dybden for å se på hva den faktiske situasjonen er (Saunders et al., 2019). Med kausale design vil man gjerne se på hvordan enkeltfaktorer har direkte innvirkning på andre faktorer. Da vi ønsker å se nærmere på de faktiske forholdene og hvorfor ting er blitt som de er blitt i de ulike selskapene anser vi det som hensiktsmessig at oppgaven har et **deskriptivt design**.

En annen ting man må ta stilling til når det kommer til empirisk forskning er hvorvidt en skal ha en deduktiv, induktiv eller abduktiv tilnærming. Innen deduktiv forskning brukes eksisterende teori for å finne relevante data og dermed danne empiri. Induktiv forskning starter forskningen uten teori og baserer seg på å finne den basert på empirien. Ved abduktiv forskning så setter man sammen ny teori basert på empirien som blir funnet gjennom forskningen (Johannesen m.fl., 2011; Saunders m. fl., 2019). Vi velger i denne oppgaven å benytte **deduktiv forskningstilnærming**, siden den tar utgangspunkt i eksisterende teori.

For å belyse problemstillingen på best mulig måte har vi bestemt oss for å foreta **en komparativ casestudie**. Ifølge Ringdal (2007) er casestudier og komparative design forskning som bygger på en eller flere caser. Målet med komparative casestudier er å finne interessante sammenhenger mellom to eller flere caser (Bryman et al., 2007). Det er derfor hensiktsmessig for oss å foreta en komparativ casestudie, siden vi skal sammenligne tre forskjellige kraftselskaper. Videre forklarer Yin (2018) at det vil være hensiktsmessig å velge casestudie når problemstillingen og forskningsspørsmålene er formulert med «hvordan eller «hvorfor».

I denne oppgaven har vi som nevnt valgt tre forskjellige kraftselskaper som skal sammenlignes. Vi fokuserte på virksomheter som kan sies å ha begynt på Beyond Budgeting-reisen, det vil si at de i en eller annen grad har implementert styringssystemet i virksomheten. Formålet er å sammenligne selskapene for å finne likheter/ulikheter som kan forklare og bygge oppunder problemstillingen vår.

I følge Yin (2009), er det viktig å velge caser som fremhever forskningsspørsmålene dine. Du trenger tilstrekkelig tilgang til potensielle data, enten gjennom intervju av mennesker, dokumentasjon eller arkiv, eller gjennom observasjoner ute i «felten». *Gitt tilgang til mer en ett case, burde du velge casene som har størst sannsynlighet til å belyse forskningsspørsmålene dine»* Yin (2009, s.38) En komparativ casestudie sies å være mer overbevisende og robust sammenlignet med såkalte single casestudier. Dette handler om at man ikke satser alt på ett kort, og vil kunne få fordeler av at man kan analysere flere caser og deretter kan sammenligne funnene i etterkant. Andersen (1997) forteller også at komparative casestudier bidrar til større nøyaktighet, fordi man får frem likheter, forskjeller og mangfoldet gjennom forskningen.

3.2 Utvalg og datainnsamling

3.2.1 Forskningsutvalg

Oppgaven er en kvalitativ analyse av implementeringsprosessen av Beyond Budgeting i de tre selskapene vi har valgt, og erfaringene som er gjort av informantene vi har intervjuet gjennom studien. Gjennom å undersøke selskaper som er på BB-reisen og har implementert styringsfilosofien til en viss grad, kan vi få innsikt i om hvordan selve

implementeringsprosessen foregår vil ha noen påvirkning for hvor vellykket implementeringen blir i virksomhetene. I starten av arbeidet med oppgaven vår hadde vi et innledende møte med Bjarte Bogsnes via Teams, han var positiv og behjelpelig slik at vi fikk tips rundt hvilke selskaper som kunne være relevante, samt hvilke nøkkelpersoner i disse selskapene som burde kontaktes. Alle tre selskapene vi snakket med var ivrige og ønsket å delta inn mot vår masteroppgave. Neste steg ble å opprette kontakt med de aktuelle nøkkelpersonene i virksomhetene, slik at vi fikk informanter for intervjurundene som jobbet tett inn mot implementeringsprosessen og hadde en sentral rolle gjennom innføringen av Beyond Budgeting. De tre utvalgte selskapene holder til innenfor samme bransje og har en organisasjonsstruktur som er relativt lik, de har noe ulik størrelse og er fordelt på forskjellige steder i landet.

På grunn av at oppgaven er begrenset av en ganske kort tidshorison, og videre har få informanter kan vi ikke garantere for overførbarheten til andre selskaper vil være definitiv. Vi tror allikevel funnene våre kan danne et tydeligere bilde av hva som skjer i implementeringsprosessen og hvorfor en del virksomheter ikke innfører Beyond Budgeting fullt ut. Vi håper derfor at funnene i forskningen kan bidra til nyttig og relevant informasjon som kan ha en verdi for andre selskaper som viser interesse for Beyond Budgeting i fremtiden. De tre utvalgte selskapene som deltar i oppgaven vår vil naturligvis kunne lære av funnene i oppgaven, og kanskje se på styringsfilosofien med nye øyne.

I utvelgelsen for intervjuene har vi i hovedsak vektlagt at informantene har vært involvert på en slik måte siden vi ønsker erfaringene og meningene til de personene som har best kunnskap og nærhet til BB. Disse personene er ledere/mellomledere med ansvar for strategi og analyse, regnskap og økonomi, og HR-feltet. Vi valgte informantene i samråd med dem vi hadde kontakt med i de respektive selskapene slik at vi forsikret oss om at vi fikk relevante informanter som ga oss relevante svar gjennom intervjuprosessen.

Vi har gjennomført intervju med totalt 8 informanter, derav tre informanter fra selskap A, tre informanter fra selskap B og to informanter fra selskap C. Det ble vurdert at det var tilstrekkelig å intervju disse personene siden dette var de beste intervjuobjektene for å belyse hvordan implementeringsprosessen hadde gått. Vi kan derfor si at vi har oppnådd metningskriteriet, som vil si at vi ikke kan forvente mer relevant informasjon gjennom å

intervjue flere (Jakobsen, 2005). Varigheten på intervjuene er illustrert i figuren nedenfor. Det var i utgangspunktet satt opp 1 time for hver informant og lengden på intervjuene varierte noe avhengig av hvor lange besvarelser hver enkelt informant ga underveis.

Selskap	Informant	Varighet	Dato
A	1	1 time og 3 minutter	6. februar 2023
	2	58 minutter	6. februar 2023
	3	1 time	6. februar 2023
B	1	59 minutter	9. februar 2023
	2	1 time og 5 minutter	9. februar 2023
	3	53 minutter	9. februar 2023
C	1	1 time og 2 minutter	8. februar 2023
	2	56 minutter	8. februar 2023

Figur 8: Respondenter og intervjuer

3.2.2 Datainnsamling

Intervjuet som datainnsamlingsmetode er ifølge Thagaard (2002) best egnet når man skal gi innblikk i menneskers erfaringer, tanker og følelser (Bergstuen et al., 2020). Videre forklarer Kvale og Birkmann at det kvalitative intervju har som formål å skape et bilde av erfaringene til folk, for deretter å kunne tolke hva disse fenomenene betyr (Johannesen et al., 2011). Innen forskningslitteraturen skiller man mellom kvantitativ og kvalitativ metode ved innsamling av data for en studie (Easterby-Smith et al., 2015). Kvalitativ metode tar for seg hvordan man kan fortolker og forstår data, og kalles hermeneutikk. Ved kvantitativ forskningsmetode gjøres det analyse av talldata, og det kan kalles positivisme (Nyeng, 2004; Saunders et al., 2019). Ved kvalitative undersøkelser benyttes det som regel et mindre datasett hvor man ser i dybden, mens ved kvantitativ forskningsmetode vil man ta for seg et større datasett hvor man ikke går like dypt ned datasettet. (Bell et al, 2019). Vi har valgt en kvalitativ tilnærming i masteroppgaven vår, siden det gir oss fleksibilitet nok for kunne besvare problemstillingen vi har valgt. Vi har vil også jobbe med et mindre sett data, og vi vil gå i dybden for å kunne besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene som er utformet.

Ifølge Ringdal (2007) kan datamaterialer fremskaffes gjennom å benytte seg av eksisterende data (sekundærdata) eller ved å samle inn ny data (primærdata). Sekundærdata vil kunne være kvalitativ i form av f. eks dagbøker og brev, og typisk mer kvantitativ i form av f. eks undersøkelser som er gjennomført av statistisk sentralbyrå. Ny data bør samles inn hvis man ikke allerede har tilgang på dataen. Vi skal bruke data fra dybdeintervju, offentlige selskapsopplysninger/regnskapsopplysninger og eventuelle data fra hjemmesider for å samle inn datamaterialet for vår oppgave.

3.2.2.1 Valg av intervjuform

Vi skal benytte dybdeintervju som intervjuform i oppgaven vår. Dybdeintervju er en form for kvalitativt intervju (Bryman et al., 2007).

«In- depth interview is a qualitative research technique that involves conducting intensive individual interviews with a small number of respondents to explore their perspectives on a particular idea, program or situation.» (Boyce et al., s. 3 2006).

Boyce et al. (2006) argumenterer for at dybdeintervju er godt egnet når forskeren ønsker å utforske noe i dybden. Ved å bruke dybdeintervju kan man få innsikt om på hvilken måte mennesker forstår og organiserer verden. Dybdeintervju er en intervjuteknikk for å tegne et realistisk bilde av informantene og deres perspektiver på et gitt tema (Mack et al., 2005). Vi som forskere kan underveis i intervjuprosessen oppdage flere detaljer og få øye på ny informasjon gjennom å være oppmerksomme og aktive under intervjuene. Årsaken til at vi valgte dybdeintervju som teknikk for datainnsamlingen er at vi får tilgang til nødvendig dybdeinformasjon. Vi ønsker å få høre mer om erfaringene til informantene, og aller helst deres ærlige meninger og perspektiver rundt Beyond Budgeting.

Dybdeintervju egner seg også spesielt godt når man tar for seg sensitiv informasjon. Dybdeintervju gjennomføres vanligvis individuelt med en informant og en intervjuer til stede (Mack et al., 2005). Det kan bidra til å gi informantene følelsen av trygghet og anonymitet til intervjuprosessen. Derfor er dybdeintervju en god og effektiv intervjumetode for kvalitativ forskning når forskere ønsker å snakke om personlige følelser, ytringer og erfaringer om et tema. Vi er opptatt av å ivareta dette i vår oppgave gjennom å nettopp gjennomføre

individuelle intervju og få bedre innblikk i informantenes egne synspunkter rundt Beyond Budgeting.

Selve gjennomføringen av intervjuene kan også kategoriseres i forhold til hvor stor grad av struktur som benyttes. **Strukturerte intervjuer** gjennomføres ved at alle spørsmål er satt opp på forhånd, slik at intervjuene kan utføres på en nøyaktig lik måte, på den måten er det lettere å sammenligne svarene fra de forskjellige informantene (Bell et al., 2019).

Ustrukturerte intervju inneholder flere åpne spørsmål og behøver derfor ikke nødvendigvis en intervjuguide. Her kan man få mer spesialisert data, men selve intervjuet kan være utfordrende å gjennomføre uten ordentlige rammer. (Bell et al., 2019). Den siste varianten kalles **semistrukturerte intervju** og her benyttes det en intervjuguide, men man trenger ikke være like streng rundt at intervjuene skal gjennomføres på en identisk måte. Det gir muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål når det trengs og man kan dermed tilegne seg spesialisert kunnskap som intervjuguiden kanskje ikke plukker opp. Da vi ønsker å intervju personer med inngående kunnskap og erfaring på feltet er vi åpne for at det kan komme frem elementer som vi ikke forventet, men som likevel kan være relevant for vår studie. Derfor anser vi det som hensiktsmessig å gjennomføre intervjuene i et semistrukturert format.

Vi utformet en intervjuguide før intervjuene ble gjennomført, basert på relevant teori om BB. Intervjuguiden ble benyttet under selve intervjuet og ble ikke sendt ut til informantene på forhånd, siden vi ville unngå å få forhåndsfabrikkerte svar fra informantene. Vi opplyste derfor kun om varigheten og hvilke temaer intervjuet skulle handle om på forhånd. Vi brukte Teams for å gjennomføre videointervjuene, og hadde på lydopptak i tillegg for sikkerhetsskyld. Intervjuguiden var delt inn i fire hovedtemaer: *tidligere styringssystem, implementeringsprosess, dagens styringssystem og status og veien videre*. Vi startet med noen generelle innledningsspørsmål, og deretter gikk vi videre til hovedtemaene og deres rolle opp mot disse. Det ble også stilt oppfølgingsspørsmål til informantene ved behov for mer utfyllende svar.

I oppgaven vår benytter vi hovedsakelig ansikt til ansikt intervju. Ifølge Mack et al., (2005) gjennomføres vanligvis dybdeintervju ansikt til ansikt, men kan også i noen tilfeller skje som

telefonintervju. Teknologien har gjort det mulig å gjennomføre ansikt til ansikt intervju uten og fysisk være i samme rom som intervjuobjektene, f. eks ved bruk av videointervju via Teams, Zoom, Skype og lignende. Felles for alle intervjumetodene er at det er en samtale med et tydelig mål (Sommer et al., 1997).

En fordel med videointervju er at vi kan gjennomføre ansikt til ansikt intervju med informantene vi har valgt, til tross for at avstanden mellom vi som forskere og informanter er stor (Mack et al., 2005). På den måten sparer vi mye tid og ressurser. Selv om videointervju kan betegnes som ansikt til ansikt intervju, kan en ulempe være at man ikke på samme måte oppnår det samme personlige forholdet som man typisk opplever når man fysisk treffer informanten. Det kan f. eks også være vanskeligere å oppfatte kroppsspråk ved videointervju (Sommer et al., 1997). Informantene våre er lokalisert relativt spredt rundt om i Norge og det vil derfor være for krevende for oss å gjennomføre fysiske intervju med alle informantene.

Vi gjennomførte individuelle intervju med informantene, og en av styrkene med slike intervju var at det gjorde intervjuprosessen lettere for oss siden vi i stor grad kunne «styre» intervjuet gjennom intervjuguiden. Vi kunne også observere kroppsspråket og mimikken til informantene på en tilstrekkelig måte selv om dette begrenser seg noe ved bruk av videointervju. Vi var to til stede i tillegg til informanten som ble intervjuet, og vi følte derfor at vi fikk interessante diskusjoner underveis. Vi oppfattet informantene som åpne og ærlige om deres erfaringer og meninger rundt Beyond Budgeting. De formidlet seg godt gjennom intervjuene og inntrykket var at de kunne svare utfyllende på de aller fleste spørsmål. Jakobsen (2005) argumenterer for at en av styrkene med individuelle intervju er at informantene som oftest har en sterk formidlingsevne ved en slik intervjumetode. En svakhet ved individuelle intervju kan være at informantenes svar i det enkelte intervju ikke kan diskuteres eller rettes på av andre fra selskapet, slik som det kanskje vil kunne bli i f. eks gruppeintervju.

3.3 Studiens kvalitet

Kvaliteten på studien vil vurderes ut fra kriteriene pålitelighet, overførbarhet, troverdighet og bekreftbarhet. Disse begrepene ble utviklet fordi kvalitativ forskning har andre kriterier enn innenfor kvantitativ forskning, når man skal vurdere kvalitet i oppgaven (Lincoln & Guba, 1985).

Pålitelighet kan forbindes med nøyaktighet, kvalitet og hvor sikker vi er på dataene vi skal undersøke. Pålitelighet handler om hvor mye vi kan stole på kvaliteten i datagrunnlaget som blir målt (Busch, 2014). For å oppnå høy grad av pålitelighet for prosessen av å samle inn data bør man kunne vise til hvordan man har gått fram underveis i forskningen og gi en detaljert beskrivelse av forskningsmetoden som er benyttet i oppgaven (Shenton, 2004). Metodekapitlet skal gi en grundig gjennomgang av dette og bidra til å oppnå pålitelighet rundt dataene. Hovedmålet ved å ha høy pålitelighet går ut på at hvis forskningsprosjektet gjennomføres på nytt, skal det være mulig å komme fram til noenlunde de samme konklusjonene (Lincoln & Guba, 1985). Fordi vi gjennomfører en casestudie som er begrenset til en tidsperiode og innsikt som omhandler noen spesifikke selskaper, vil det kunne bli vanskelig å etterprøve studien i sin helhet. Det kan være at forutsetningene endrer seg for virksomhetene, både ved ytre eller indre faktorer som påvirker i en slik grad at det vil være utfordrende å oppnå et likt bilde som kan sammenlignes. Vi vil også inkludere intervjuguiden som ble brukt som vedlegg til studien. Alle temaene og spørsmålene ble gått gjennom med hver enkelt informant, og utvalget bestod av personer med sentrale roller i implementeringsprosessen av BB. Informantene i denne undersøkelsen ble på forhånd gjort oppmerksomme på at deres svar vil bli anonymisert – noe som kan føre til en ærligere beskrivelse av virkeligheten. Samtidig er det en viss risiko for at vi som forskere kan ha feiltolket svar eller opprett partisk i tolkningen og i så måte svekket oppgavens pålitelighet.

Overførbarhet sier noe om hvor godt egnet funnene i forskningen kan overføres til andre kontekster og sammenhenger (Busch, 2014). Innenfor kvalitativ forskning trenger ikke funnene i oppgaven være statistisk generalisert, de bør heller være teoretisk generaliserbare. Det vil videre si at funnene skal ha en teoretisk nytteverdi (Bell et al., 2019; Riege, 2003). Dermed er det viktig at man tar med seg konteksten og landskapet forskningsprosjektet befinner seg i, og samtidig beskrive utvalg og metoden som ble brukt

for datainnsamlingen (Shenton, 2004). Siden forskningsprosjektet vårt er en kvalitativ studie, er det usikkert hvorvidt funnene i oppgaven direkte kan overføres til andre selskaper. Funnene i oppgaven kan allikevel gi økt kunnskap om hvordan implementeringsprosessen av BB i praksis foregår i virksomheter og mulige fallgruver en bør være oppmerksomme på i prosessen. Oppgaven kan også være bidra til nyttig læring andre selskaper som vurderer å innføre BB i fremtiden og på grunnlag av dette kan vi argumentere for at oppgaven kan ha en analytisk generalisering.

Thaagard (2002) viser til at **troverdighet** til forskning er et viktig mål, og bidrar til å kvalitetssikre datagrunnlaget. Forskningen skal være med på å overbevise om at oppgaven er gjennomført på en tillitsvekkende måte. Troverdighet handler om at forskeren må vise til hvordan datagrunnlaget er utviklet og det vil i den sammenheng være viktig å diskutere med informantene slik at man kan forsikre seg om at forskerens tolkninger stemmer. Siden intervju utgjør vår primære datainnsamling, må vi også være oppmerksom på at informanten kan dele informasjon som ikke nødvendigvis stemmer, noe som da må kontrolleres. Vi som forskere må også passe på at vi ikke tolker informasjon i feil i retning, kanskje bare fordi det var slik vi oppfattet det. Informantene består av 2-3 personer fra hvert selskap og har ulik stillingstittel og bakgrunn i virksomheten. Dette håper vi skal bidra til å øke oppgaven troverdighet, gjennom at vi får presentert mangfoldet av inntrykkene i selskapene, og ikke kun en side av saken. Hvis vi gjennom undersøkelsen kan finne like synspunkter og betraktninger på tvers av disse informantene, kan dette være med på å styrke oppgaven vår og bidra til bedre presisjon når vi skal finne veien videre.

Vi avtalte også med informantene at vi kunne kontakte dem i etterkant for å avklare ting som eventuelt er uklart, eller hvis vi trengte å spørre dem noen kontrollspørsmål. Det vil kunne styrke studiens troverdighet. Vi gjennomførte dybdeintervju med informantene over Teams og vi håper dermed å kunne få tilnærmet samme kvalitet på intervjurunden som vi hadde fått ved fysisk oppmøte. Det som kan svekke troverdigheten til oppgaven vår er at vi generelt ikke har mye erfaring med gjennomføring av intervju, og spesielt intervju over Teams.

Thaagard (2002) sier at **bekreftbarhet** kan knyttes til tolkningen av resultatene i forskningen. Vi som forskere må være kritiske til våre egne tolkninger, og forskningen bør kunne støttes av annen relevant forskning og teori rundt temaet. Det bør også spesifiseres i hvilke situasjoner tolkningene gjelder og eventuelt ikke er gjeldende, ifølge Thaagard (2002).

3.4 Refleksjoner rundt egen rolle som forsker

Da vi valgte problemstilling for oppgaven, kunne det nok beveget seg i flere retninger. Vi landet på temaet BB fordi vi hadde hatt emnet Strategiske Styringsystemer ved Nord Universitet, og ble nysgjerrige rundt hvorfor styringsfilosofien ikke hadde fått utbredelsen man kanskje tidligere trodde. Det faktumet at ingen av oss noen bakenforliggende kunnskap rundt temaet kan være en fordel gjennom forskningsprosessen. Det krever samtidig at vi som forskere må tilegne oss nødvendig kunnskap på feltet. Vi må være oppmerksomme og bevisst på hvordan vi tolker og analyserer dataene i oppgaven, slik at vi ikke lar våre egne meninger danne grunnlaget for det vi skal finne ut av. I tiden før intervjuprosessen og underveis i intervjuene har vi reflektert rundt vår rolle i samtaler og viktigheten av å danne et godt samspill med informantene slik at de føler seg trygge i samtalen. Siden intervjuene ble gjennomført via Teams kunne vi og informantene se hverandre, noe som gjorde at vi måtte passe på at vi utviste godt kroppsspråk også gjennom samtalen. Ved å bruke en intervjuguide fikk vi et godt utgangspunkt for å få flyt i samtaler, hvor vi samtidig spurte informantene om det var noe mer de burde fått spørsmål om, for å sikre at de fikk delt alle sine perspektiver. Å intervju personer digitalt via Teams var en ny erfaring for oss som forskere, men vi fikk etter hvert teken på teknikken og synes kvaliteten økte gradvis.

3.5 Etiske refleksjoner

Etiske refleksjoner går ut på hvordan man skal forholde seg til regler, prinsipper og retningslinjer som foreligger rundt det å utføre forskningen på en etisk måte. Vi har gjennomført individuelle intervjuer med flere informanter fra ulike selskaper og må derfor være bevisst rundt vår rolle i forskningsarbeidet. Det går ut på at vi som forskere må være oppmerksomme slik at vi ikke påvirker informantene og styrer intervjuet dit vi selv ønsker. Oppgaven inneholder ingen sensitiv informasjon og intervjuprosessen handlet mest om å få

deres egne og oppriktige mening rundt temaet. Da studien innebærer behandling av persondata er den også godkjent av NSD.

Vi opplyste informantene i starten av intervjuene at de ville bli anonymisert i oppgaven, og bli omtalt som informant 1-8 i studien. De fikk også tilsendt kort informasjon med studiens formål, samt hva intervjuet grovt sett ville omhandle. Vi la også samtykkeskjema med som vedlegg, dette skulle fylles inn og sendes tilbake til oss før intervjuene ble gjennomført, og vi opplyste videre om at de som informanter hadde rett til å trekke sitt samtykke for deltakelsen i forskningsprosjektet. Vi fortalte også informantene om at lydopptak som ble tatt gjennom Teams ville bli slettet etter datainnsamlingen. For ordens skyld gjentok vi disse detaljene før intervjuene startet, slik at informantene fikk en oppfriskning.

3.6 Oppsummering metode

I metodekapittelet har vi beskrevet valg av metode, forskningsstrategi og forskningsdesign for oppgaven. Med grunnlag i problemstillingen har vi bestemt oss for at en kvalitativ forskningsmetode vil være mest hensiktsmessig for å fremskaffe nødvendig data i denne oppgaven, og vi skal skrive en komparativ casestudie for å belyse problemstillingen og valgte forskningsspørsmål. Videre redegjør vi for valg av intervjuform og semistrukturerte intervju, samt eventuelle styrker og svakheter ved intervju. Johannesen et al. (2011) argumenterer for at pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet er viktige faktorer for å si noe om studiens kvalitet. Siden forskningen ikke kan gjenskapes i sin helhet, er det viktig at leseren får et godt innblikk rundt valgene som er gjort av oss som forskere for å bidra til økt forståelse. Vi har gjort rede for disse viktige faktorene og videre reflektert over egen rolle som forsker og etiske refleksjoner knyttet til forskningsarbeidet.

4.0 Empiri

Vi vil i dette kapitlet presentere empirien fra de undersøkelsene som er gjort, og systematisere informasjonen som er avdekket gjennom intervju av sentrale skikkelser i casebedriftene. I likhet med gjennomføringen av intervjuet velger vi å kategorisere respondentenes svar i fire hovedkategorier; Vi tar først for oss selskapenes styringssystem før implementeringen for å få et innblikk i hvordan selskapene opererte tidligere og i så måte få et innblikk i behovet for endring. Videre ser vi på hvordan selve implementeringsprosessen har foregått og hvilke erfaringer respondentene gjorde seg i denne perioden – både hva som fungerte bra og hvilke utfordringer de eventuelt avdekket. Deretter gjengir vi hvordan de ulike selskapene opplever nåsituasjonen, og helt til slutt presenteres deres tanker om veien videre.

4.1. Tidligere styringssystem

I dette avsnittet ønsker vi å legge frem respondentenes oppfatning av hvordan virksomhetsstyringen i selskapene før implementeringsprosessen startet og hvilke faktorer som var avgjørende for at man tok steget med å starte på denne reisen. I samtlige selskaper kommer det frem at initiativet for implementeringen kom fra økonomimiljøet og at et ønske om å frigjøre tid samt bedre egne arbeidsprosesser var sentrale årsaker. Respondent B1 sier blant annet *«Da jeg kom til selskapet og var vitne til budsjetteringsprosessen så jeg at det ble lagt ned veldig mye arbeid og likevel fikk man veldig mye avvik ... Det fremstod som litt unødvendig tidsbruk»*. Dette understøttes av respondent 2 (B2) i samme selskap som sier at man over flere år observerte at budsjetteringsprosessen var en lang og tung prosess som var ekstremt tidkrevende, og at budsjettet i etterkant ble svært lite brukt til annet enn rapportering.

Respondent C1 forklarer at selskapet opplever at de ikke har implementert BB – men at de er i en stadig søksfase og en slags gråsoner. Han forklarer videre at da han startet i selskapet for 10 år siden var det en veldig klassisk budsjettankegang og et voldsomt budsjettfokus spesielt på kostnadssiden. Respondenten sier at *«Vi begynte for 8 år siden å diskutere hva vi holdt på med på høsten – det var da alle planer skulle legges for ett år frem i tid og vi opplevde det som et gammelt tankegods med et offentlig preg»*. Her henviser han til at

selskapet, som mange andre kraftbransjen, er eid av kommuner og har tidligere hatt tradisjon for at styreverket var dominert av politikere som preges av en kommunal tankegang om budsjett. Respondent C2, som er controller i samme selskap, sier han har jobbet med å implementere BB i 10 år og at *«budsjettprosessen opptar mye av høsten og den største utfordringen er at mange av forutsetningene i budsjettet er utdaterte før prosessen er over»*.

Også selskap A opplevde ineffektiviteten rundt budsjetteringsprosessen som et sentralt kjennetegn for tidligere virksomhetsstyring. Respondent A2 forklarer at de opererte med egne budsjetter for alle virksomhetsområdene, og hadde en sentralisert budsjettprosess hvor konsernledelsen sendte ut bestilling med ulike forutsetninger – noen ganger før sommerferien slik at de ulike avdelingene skulle ha god tid til å jobbe med budsjettet for neste år. Budsjettene for de virksomhetsområdene som hadde en volum/pristematikk ble sammenstilt i oktober og justert med de forutsetninger som var akkurat da med hensyn til markedet og prisnivå – en veldig bottom-up preget metodikk. Respondent A2, som var en sentral skikkelse i budsjetteringsprosessen, sier videre at *«Det var flere tilfeller hvor vi kom til første styremøte i februar, og styret etterspør hvordan vi ligger an i forhold til budsjett, og så lå vi enten altfor godt eller alt for dårlig an og så vil styret ha utarbeidet et nytt budsjett ... Fordi forutsetningene som lå til grunn per oktober ikke var relevant lengre»*.

Budsjettets betydning utover i året varierte noe hos selskapene, for noen ble det lagt i en skrivebordsskuff og avglemt mens det for andre ble brukt til å rapportere avvik overfor styret eller følge opp avdelingene med tanke på måloppnåelse. Respondent B1 poengterte at *«vi traff jo aldri på budsjettet – men det var likevel det en brukte som styringsverktøy»*. Han sier videre at de opplevde et snev av *gaming* hvor man sørget for å alltid levere bedre enn budsjett – ikke nødvendigvis fordi en satte seg ambisiøse mål og jobbet hardt, men fordi det var veldig enkelt å trekke litt i fra på budsjettet. Dette understøttes at respondent B3 som sier at *«man underbudsjetterte for å få mer skryt»*.

En annen vesentlig faktor i samtlige av virksomhetenes tidligere styringssystem var bruken av prestasjonslønn. Respondent B2 forklarer at *«Prestasjonslønn var veldig tidkrevende da man måtte argumentere for hvorfor noen skulle få mer enn andre ... Lønnsdifferansene ble veldig små, og de som får noe ekstra fikk for lite til å bli motivert og de som får mindre blir*

demotivert av å få litt mindre ...». De er også det eneste av de undersøkte selskapene som har valgt å avskaffe individuelle bonusordninger fullstendig. Selskap A opererer fortsatt med slike ordninger i enkelte deler av konsernet hvor det for eksempel i bredbåndsselskapet tilbys prestasjonslønn direkte knyttet mot måloppnåelse. Dette er også tilfellet for selskap C som i tillegg bruker prestasjonslønn som et argument for å beholde det tradisjonelle budsjettet – dette kommer vi nærmere inn på senere i oppgaven.

Oppsummert kan vi si at alle selskapene trekker frem, som teorien også poengterer, at de før implementering hadde en virksomhetsstyring som var veldig preget av en voldsom ressurskrevende budsjetteringsprosess på høsten. Verdien av budsjettet var det også enighet om at var begrenset – forutsetninger som lå til grunn ble veldig raskt utdaterte og det gjorde det umulig å bruke budsjettet til annet enn å rapportere på avvik. En av respondentene mente at budsjettet hadde en verdi for «late ledere» som hadde noe å skylde på. Prestasjonslønn og individuelle bonusordninger var for alle de undersøkte selskapene en sentral del av virksomhetsstyringen. Gjennom implementeringen av BB er det bare ett av selskapene som har lyktes med å fjerne ordningene fullstendig.

4.2. Implementeringsprosessen

Ett av temaene vi var innom i intervjuene var implementeringsprosessen i selskapene og hvordan respondentene oppfattet denne. I tråd med problemstillingen ønsket vi å avdekke eventuelle utfordringer og fallgruver i denne fasen – sett fra selskaper som enten har gjennomført eller som nå står i det. Vi presenterer her noen av hovedutfordringene som har vist seg å være gjeldende for flere av selskapene.

I selskap B var det respondent B1 som var pådriver og ildsjelen bak implementering av BB etter å ha introdusert det for selskapet tilbake i 2008. Han sier at det første steget i implementeringen gikk på å avvike budsjettet og splitte det i tre separate prosesser for målfastsettelse, ressursallokering og forecasting. Det var brukt mye tid på å skape en forståelse for at det å fjerne budsjettet ikke vil bety så veldig mye for virksomhetsstyringen dersom man ikke erstattet det med andre verktøy – som for eksempel prognoser. Han sier at *«Styret så at ved å bruke prognoser i stedet, som man oppdaterte på et overordnet nivå og litt oftere, fikk man et mye bedre styringsverktøy».* Dette var nok til å få ballen til å rulle med hensyn til å avvike budsjetteringsprosessen. Respondent B1 som har vært en pådriver for

implementeringen over flere år var en del av økonomimiljøet og hadde ingen plass i konsernledelsen, og når han fikk aksept for dette opplevde han at noe av kontrollen forsvant ut av hans hender. Han sier at *«jeg hadde jobbet lenge med å få solgt inn konseptet Beyond Budgeting og plutselig begynte ballen å rulle veldig fort ... Da var jeg litt på bremsen – og stilte spørsmål om de egentlig klar for Beyond Budgeting nå?»*. Dette understøttes av respondent B2, som er en del av konsernledelsen, som sier; *«Vi bestemte oss for å prøve det som gikk på Beyond Budgeting, og vi hadde et styrevedtak som sa at dette går vi for ... Men jeg tror ikke nødvendigvis at vi skjønnte helt hva det var og hva det innebar»*. Selv om ambisjonen i utgangspunktet var større enn bare å fjerne budsjettet virker det som om at selskapet ikke helt har lyktes med det som går utover å fjerne budsjett og erstatte det med prognoser – noe som Bognes har identifisert som en klassisk feil i implementeringsprosessen. Respondent B3 sier følgende om dette; *«Vi ser i ettertid at vi har fått fjernet budsjettet og så har det egentlig blitt med det ... Vi har implementert i den grad at budsjettet er borte, men i forhold til den delen som går på å erstatte det med separate prosesser for målsetning, forecasting og ressursallokering har vi nok ikke lyktes»*. Også respondent B1 sier at fjerning av budsjettet opplevdes som uproblematisk, men måten man jobber med prognoser på og fraværet av tiltak knyttet til ledelsesprinsippene gjør at man ikke kan si seg fornøyd med hvordan implementeringen har gått så langt. Blant annet sier respondent B1 at de sammenligner virkelige tall med prognoser og at *«... på forrige styremøte fikk man skryt av konsernledelsen fordi en var bedre enn prognosene – da har styret misforstått poenget»*.

Som pådriver og ildsjel opplever respondent B1 det som problematisk å ikke være en del av konsernledelsen hvor beslutningene tas. Plutselig en dag var det bestemt at selskapet ikke skulle implementere alle prinsippene i BB – eller at man ikke ville gå så langt som BB tilsier. Dette bekreftes av respondent B2 som er en del av konsernledelsen og sier at *«etter en diskusjon i konsernledergruppen kom vi frem til at en tilpasset bruk av Beyond Budgeting er nok og det som er mest rett for oss»*. På spørsmål om hva dette innebar forklarte respondenten at de hadde et ønske om å fjerne budsjettet og ta i bruk nye styringsverktøy – samtidig ønsket de økonomiske rammer med en stor grad av kostnadskontroll og det ble ansett som problematisk å delegere økonomiske beslutninger for langt ut i selskapene. Respondent B2 sier videre at *«Vi endte opp med dette etter en stund, og om ildsjelen hadde fått det slik som han ville så hadde vi gått enda lengre og i tråd med teorien ... Vi er ikke på*

en Beyond Budgeting-reise, men har funnet vår plass og hvordan vi benytter disse prinsippene»

Det kan virke som at ledelsesprinsippene og graden av tillitt som kreves for å utøve denne type ledelse ble for mye for konsernledelse og styret. Respondent B2 poengterer at det er utfordrende å tenke på den måten som BB legger opp til og dermed få implementert godt nok – noe som skyldes en stor grad av tillitt og selvstyring som passer for noen, men ikke alle. Frykten for hva som ville skjedd dersom man slapp opp virker å være en vesentlig faktor for at de har besluttet å ikke gå lengre og respondent B2 sier «... *det ble for risky-business å gå hele veien fordi vi vet at det er noen som ville utfordret det veldig og tatt helt av, og så er det andre som ville vært veldig utrygge*».

Det er et paradoks at HR-avdelingen i selskapet tok en avsjekk mot egne verdier og fant at veldig mange av ledelsesprinsippene i BB stemmer overens med de verdiene som allerede var på plass. Spørsmålet en da må stille seg er hvorvidt selskapets verdier faktisk er en del av organisasjonskulturen eller tomme ord for festtaler. Respondent B2 sier blant annet at «*Det er sikkert som å banne i kirken, men vi ser at det er noen som sikkert hadde kjøpt seg ny telefon hvert halvår om de fikk bestemme selv ... Det er ikke sikkert folk har de verdiene som skal til for å kunne se hva som er hensiktsmessig forretningsmessig – det blir hensynet til en selv og hva man vil ha*». På bakgrunn av dette har de kommet frem til at det ikke nødvendigvis skal være det ene eller det andre og endte med det de selv kaller en hybrid hvor de fikk erstattet et begrenset verktøy i budsjettet med prognoser, samtidig som de beholder rammer innenfor innkjøp og personalpolitiske retningslinjer som regulerer hva folk skal kunne tillate seg. «*Beyond Budgeting var hjertebarnt til økonomiavdeling og HR kom nok inn for sent*». Respondent B2 er selv tydelig på at selskapet ikke har gått BB – men erstattet budsjett med prognoser.

På spørsmål om hva som var risikoen ved å gi slipp sier respondent B2 at ofte når en gjør noe og må gå tilbake på det så føler de som har ønsket dette velkommen at vi fjerner noe og man skaper frustrasjon. Det som er ment positivt kan noen ganger oppleves negativt om en må begynne å stramme inn. Vedkommende sier også at «*vi mener at vi stoler på våre*

ansatte, men det kan dras i tvil – for om vi hadde stolt fullt ut på folk så hadde ikke dette vært et problem».

Av de undersøkte selskapene er det nok selskap A som må sies å ha kommet lengst i implementeringsprosessen. Noe av dette kan skyldes det som respondent A2 kaller «*en positiv grunnholdning hos konsernsjefen*» og som ifølge han har vært svært viktig for arbeidet. Selskap A hadde også, før de begynte med BB, begynt å jobbe med en finansiell virksomhetsplan – en 10-15 års analysemodell som hvert kvartal gav konsernsjef og styret et langsiktig bilde av konsernets økonomi med scenarier og sensitiviteter. Respondent A2 mener dette ga de en noe enklere vei inn da «*de var blitt vant med å se fremover, og ikke bakover i oppfølgingen*». Likevel sliter selskapet med å ta tak i mulighetsrommet som ligger i å implementere Beyond Budgeting fullt ut og respondent A1 sier at «*Opplevelsen av implementeringen er at prosessene og metodikken har blitt ganske bra, mens ledelsesdelen av det har ikke blitt bra – det har vi egentlig ikke jobbet noe særlig med og det har kanskje faktisk forverret seg*». Dette understøttes av respondent A3 som sier at «*Jeg oppfatter rutiner, struktur og metodikk rundt Beyond Budgeting til å være innarbeidet og velfungerende. Det jeg merker er at vi har en veldig gammeldags og lite hensiktsmessig måte å utøve ledelse på*».

I intervjuene kommer det frem at selskap A brukte en del tid på å bearbeide enkeltmedlemmer i konsernledelse og styre for å få en aksept for å vrake budsjettet. De gikk igjennom alle motforestillinger og skaffet seg en oversikt over muligheter og utfordringer. Til slutt fikk de en aksept for å prøve ett år uten budsjett mot at de leverte bedre styringsverktøy og en lovnad om at man ville gå tilbake til budsjettet om ting ikke fungerte – til dags dato har det aldri vært spørsmål om å reintrodusere budsjett i konsernet. Respondent A2 sier at «*de har fått en pakke med økonomisk styringsinformasjon som er mye bedre enn den de hadde før*» og solgte det inn blant annet med at de mottar en oppdatert 10 årsplan hvert kvartal samt en prognose for inneværende og neste kalenderår. «*Styret var veldig fornøyd med at de fikk mer langsiktig strategisk informasjon som trigget mye bedre diskusjoner i styret*» ifølge respondent A2.

Selskap C sier selv at de ikke har implementert BB – men er i prosess. Av konkrete tiltak er det tatt i bruk årsprognoser. Respondent C1 sier at «*Vår inngang til dette har vært en*

forståelse om at vi skal ha en strategi som ligger i bunn og revideres etter behov – samtidig som vi planlegger uavhengig av kalenderåret». Hvorvidt man har klart å løsrive seg fra kalenderåret er noe usikkert da selskapet kjører dobbelt – de har en klassisk budsjettprosess i november hvor det jobbes døgnet rundt for å stable et budsjett og hvor det rapporteres månedlige resultater sammenlignet med budsjett. I tillegg skal de nå rapportere på prognoser som oppdateres hver måned. Respondent C2 sier følgende om prosessen; «Treffsikkerheten på prognosene blir lettere og lettere jo lengre ut i året man kommer – det gir egentlig ingen mening. Hvorfor skal vi ha en cutoff 31.12.?». Ikke bare er det lite hensiktsmessig med hensyn til informasjonen man da kan hente fra prognosene, men det medfører også mye ekstraarbeid. Respondent C2 forklarer at «Vi springer litt skoen av oss fordi vi gjør alt – og når man forsøker å gjøre alt blir kvaliteten lidende fordi vi ikke klarer å fokusere på noe». På spørsmål om hvorfor de føler at de er nødt til å gjøre begge deler svarer de at det er rapportering mot budsjett som styret er opptatt av. Det kommer frem at det er sentrale skikkelser i styret og konsernledelse som er veldig konservative og tradisjonell – og som har troen på budsjettstyring.

Det de forsøker å gjøre er da å bruke så lite tid som mulig på budsjetteringsprosessen og respondent C1 forklarer at «mitt ønske er at når vi starter på høsten med budsjettarbeidet for neste år så skal det nesten bare være en skrivebordsøvelse – og noe vi kan ha i baklomma og sammenligne med i rapporteringen. Budskapet må være at vi ikke skal legge sjela vår i det budsjettet». Dette bekrefter på mange måter respondents C2 betraktninger om at i et forsøk på å gjøre alt påvirkes kvaliteten i arbeidet. Selskapet sier selv at de opplever det som en slags hybridløsning hvor de har et sterkere fokus på strategi og bruker prognoser samt handlingsplaner for å se fremover – men har valgt å beholde «en tallstabling på høsten som man ikke skal bruke så mye tid på».

En annen faktor til at selskapet fortsatt opererer med et tradisjonelt budsjett er at belønningsordningen deres. Respondent C1 sier at «... Vi har prestasjonslønn som er knyttet mot budsjett og det er krevende – det gjør at mange er ekstra bevisste når neste års budsjett settes fordi det kan ha direkte innvirkning på ens egen lønn». De er også veldig reflekterte over det faktum at bonusen sier ingenting om prestasjonen fordi rammebetingelsene endrer seg vanligvis så voldsomt. Belønningsordningene gjør at selskapet likevel må bruke en del tid på budsjettprosessen og det blir ikke nødvendigvis den «skrivebordsøvelsen» de håper på.

Oppsummert ser vi at implementeringsprosessen i de ulike selskapene har vært nokså ulike med hensyn til hvor langt de er kommet og hvor grundig man har gått til verks. Det som er felles er at samtlige selskaper, enten bevisst eller ubevisst, har unnlatt å inkludere ledelsesprinsippene. En utfordring som går igjen er at initiativet til og kompetansen rundt Beyond Budgeting kommer fra personer utenfor konsernledelsen, og det viser seg å være utfordrende å få beslutningstakerne til å fullt ut forstå konseptet. Det medfører for eksempel at selskap A ignorerer ledelsesprinsippene fullstendig, at selskap B gjør den klassiske feilen med å bare erstatte budsjettet med prognoser og at selskap C egentlig bare tilfører nye verktøy uten å fjerne det som ikke fungerer.

4.3. Dagens styringssystem

Gjennom samtalene med de ulike selskapene ønsket vi å danne oss et bilde av hvor de var på BB-reisen. I denne fasen av intervjuene ønsket vi å kartlegge hvordan de jobbet i dag og hva som så langt var faktiske resultater av implementeringsprosessen.

Om nåsituasjonen i selskap A sier respondent 2 at *«vi har vært uten budsjett i snart 10 år, og jeg har ingen tro på at vi gjeninnfører det. Det er et uforløst potensial i å ta resten av prinsippene innenfor BB i bruk – altså ledelsesprinsippene. Om det blir gjort under paraplyen BB eller om det kommer inn på andre måter vet jeg ikke»*. Han forklarer videre at når det gjelder økonomistyringsdelen er inntrykket at selskapet har kommet veldig langt, og det har blitt et mye større fokus på det framoverskuende og det verdiskapende enn man ellers ville hatt. Når det gjelder ledelsessiden av BB sier respondent A2 at *«det er nok ingen motstrid mellom ledelsesprinsippene i BB og det vi har som nedfalte verdier. Men vi er en klassisk beredskaps og ingeniørdrevet organisasjon – og det sitter en god del command & control – tankesett i organisasjonen»*. Dette understøttes av respondent A1 som sier *«vi har noen ledelsesprinsipper som er helt glitrende, så de nedskrevne verdiene våre er helt enestående – det er bare det at det ikke er sånn vi gjør det i praksis»*. Det virker å være en klar enighet blant respondentene i selskap A om akkurat dette – de er implementert på økonomisiden og har en lang vei å gå for å få innarbeidet ledelsesdelen av det. Når det gjelder prognosearbeidet sier respondent A1 at *«det gjøres en større jobb med prognosene en gang i året og deretter oppdateres disse kvartalsvis. Her fokuserer man på, i motsetning til hvordan enkelte tenker rundt tradisjonelle budsjetter, at en ikke skal forhandle forventingene*

ned og rammene opp. Man skal legge inn det som er «most likely» - og så er det helt greit om det er avvik den ene eller andre veien».

Det poengteres også at selskapet bemanner i henhold til ambisjonsnivå og begrenses ikke lengre av budsjett. Det er et mye større fokus på mulighetsrom og oppsidepotensiale enn kostnadskontroll. Respondent A1 sier blant annet at *«Vi skiller mellom good cost og bad cost. Kostnader som påløper fordi vi gjør smarte investeringer i å utvikle virksomheten er good cost».* Til tross for at det ikke er noen som setter strenge rammer for kostnader oppfattes organisasjonen som overraskende hierarkisk hvor mange små beslutninger skal innom et lite antall toppledere. Årsaken til dette mener respondent A1 kan ha noe med at de leverer samfunnskritisk infrastruktur, og at det eksisterer en kultur hvor det er mye verre å gjøre en feil enn å ikke gjøre noe som kunne blitt bra. Han sier blant annet at *«Vi kommer fra et mer tradisjonelt kontrollerende lederskap, og organisasjonen preges av lederskap som kanskje hadde egnet seg bedre for 50 år siden».*

Også respondent A2 trekker frem fullmaktstrukturen som overraskende rigid og beskriver det som relativt innskrenket i forhold til andre steder. Til tross for at respondentene i selskap A opplever økonomistyringen i selskapet som godt innarbeidet poengterer respondent A3 at en utfordring i dag er en noe ulik praksis innad i konsernet og sier blant annet at *«vi jobber nok noe ineffektivt med økonomien ettersom vi gjør ting forskjellig innad i konsernet. Ting hadde vært enklere både for den enkelte og for de som skal sammenstille all informasjonen om vi hadde gjort ting likt».*

Selskap B virker å ha et litt annet ambisjonsnivå og vi opplever at konsernledelse og styret er veldig tilfreds med hvordan ting er i dag – og så er det fortsatt krefter i organisasjonen som gjerne skulle sett at man fortsetter reisen man begynte. Respondent B1 sier om dagens situasjon at *«vi har fått på plass prognoser, ressursallokeringen har vi en egen prosess for og et rammeverk for selskapets mål ... Vi lager strategikart basert på balansert målstyring».* Han forklarer at de ulike selskapslederne har fått ansvar for å implementere i sitt selskap, men det er utfordrende da det finnes ulike oppfatninger av hva BB faktisk er og kompetansen rundt dette er veldig varierende. Da Bjarte Bognes introduserte BB for ledelsen tilbake i 2017 var konsernsjefens reaksjon at *«Ja, men dette er jo akkurat sånn vi gjør det. Vi er jo der allerede. Det er jo bare å fjerne budsjettet».* Det er klart at med en slik inngang fra konsernledelsen og en misforstått oppfatning av helheten i BB, i tillegg til at man kanskje

overvurderer hvor en selv er som selskap, gjør det veien til en fullverdig implementering veldig mye lengre. Konsernledelsen opplever selskapet som veldig dynamisk ettersom at det de bestemmer seg for blir gjennomført, mens man i henhold til BB ønsker den samme dynamikken nedover i organisasjonen – hvor beslutningsprosessene i dag er mye lengre og kompliserte.

Respondent B1 forklarer at man i prestasjonsevalueringen sammenligner seg med tidligere år og prognoser. «*Prognosene brukes til å rapportere forventet resultat. Vi har eiere som er opptatte av hva de kan forvente i få i utbytte – altså kommunen*» ifølge respondent B3. Han forklarer videre at det i liten grad gjøres risikoanalyser i forbindelse med prognosearbeidet og mener noe av årsaken til dette er at selskapet har en svært romslig økonomi.

Selskap C er det eneste av de involverte i denne oppgaven som har valgt å beholde budsjettet. Respondent C1 sier blant annet følgende om dette; «*Vi har årsprognoser som vi oppdaterer månedlig og 12 måneders løpende prognoser. Vi gjør også risikoanalyser i forbindelse med plan- og budsjettprosessen*». Selskapet er bevisste på at faktorer som volum og pris er sentrale og umulige å forutse på høsten – derfor vektlegges prognoser og løpende rapporteringer i større grad. Om fortsatt bruk av budsjett sier respondent C1 at «*Noen ønsker å kaste budsjettet. Den jobben vi gjør på høsten med å fastsette noen mål og ha en formening om hvordan man skal komme ut i en resultatrapport neste år kan være fort gjort om man har gjort jobben løpende gjennom året ved hjelp av prognosestyring. Men om man skal sette seg ned en gang i året å regne på hvilke resultater vi skal oppnå neste år – da har man bommet*». Det fremstår som at selskapet flyttet noe av budsjettarbeidet på høsten til en løpende budsjettprosess gjennom året, og risikoen er at kvaliteten på det samlede arbeidet blir lavere ettersom man forsøker å gjøre alt.

Respondent C2 sier at «*Dagens virksomhetsstyring er en veldig lite integrert prosess. Vi har en strategi på toppen, vi har månedsrapporteringer, budsjett og årsprognoser.*

Rapporteringen har fokus på avviksforklaring i forhold til budsjett, og ikke måloppnåelse i forhold til vedtatt strategi. Vi har fortsatt et fokus bakover – ikke fremover». Han poengterer at en medvirkende årsak til dette er at rapportering mot budsjett fortsatt er det styret er opptatte av. Med hensyn til ressursallokering er selskapet noe fragmentert og respondent C1 sier at «*... de virksomhetsområdene som er av nyere tid og som opplever raskere skifter har klart å løsrive seg noe fra å ha veldig tydelige kostnadsrammer. Ser man på de mer*

tradisjonelle virksomhetsområdene i konsernet, som for eksempel energi, kan du være sikker på at kostnads- og vedlikeholdsbudsjett blir fulgt og brukt opp».

Oppsummert ser vi at samtlige selskaper har tatt i bruk prognoser som alternativt styringsverktøy – selv om det for ett av selskapene fortsatt fungerer som et supplement til det tradisjonelle budsjettet. Selskap B virker tilsynelatende å ha gått i den klassiske fellen ved å kun erstatte det tradisjonelle budsjettet med prognoser. Av de involverte selskapene er det som nevnt selskap A som virker å ha tatt de største stegene mot BB på økonomisiden hvor de i tillegg til prognoser jobber aktivt med blant annet strategi, balansert målstyring og KPI'er. Selskap C må sies å fortsatt stå i startgroppen med de fordeler og ulemper det medfører. De har tatt i bruk prognosestyring som supplement til det tradisjonelle budsjettet og opererer fortsatt med bonuser knyttet til budsjettmåloppnåelse.

4.4 Veien videre

Felles for alle selskapene er at de har gjort seg kjent med innholdet i BB og tatt stilling til en implementering – enten helt eller delvis. Det vi i dette kapittelet ønsker å se nærmere på er respondentenes syn på veien videre for selskapene – hva er det som skal til for at man kommer seg videre og ikke stopper utviklingen?

For selskap A virker det som det starter med en erkjennelse om at man har fått til mye, men at det er enkelte ting man ikke har lykkes like godt med. Respondent A1 sier *at «Vi hadde kunnskap om det teoretiske grunnlaget for BB, men vi var nok veldig opptatt av økonomistyringsdelen. Det har vært vår læring eller erkjennelse at det ikke er full match mellom idealene innen BB og det vi faktisk gjør».* Han forklarer at de først og fremst var økonomer innenfor en økonomiorganisasjon som drev dette fremover, og at *«Vi vurderte i realiteten ikke å involvere HR».* Respondenten forteller at han nå selv sitter i konsernledelsen og ser at de verdiene og idealene som ligger til grunn for BB er mer aktuelle for hvordan folk tenker i dag og spesielt for yngre medarbeidere og hva de forventer av en arbeidsgiver. Selskap A har en målsetning om å bli en av Norges mest attraktive arbeidsplasser og i arbeidet med dette trekker respondent A1 frem at det vil være naturlig å ta en ny diskusjon rundt ledelsesprinsippene i BB. Han sier *«Vi trenger en ny fanebærer, og helst en med HR-hatt om vi skal komme videre».*

Respondent A2 mener man fra starten ikke var bevisst nok på at ledelsessiden av BB var like, om ikke vel så viktig å få på plass. Han poengterer at for at selskapet skal komme seg videre i implementeringen må man gjøre noe med «mindsettet» til lederne – man må starte å tenke og jobbe på en helt annen måte. Han sier at *«frykten vi som ledere har om å gi fra oss noe av den opplevde kontrollen må legges bort»* og at *«en av ti vil kanskje misbruke den tillitten og da må du virkelig brette opp erma å ta tak i det – det er kanskje litt uvant»*. Han har tidligere, sammen med andre i selskapet, vært innom at man det er en del ledelsesprinsipper som de forfekter – altså at de later som de har det, men i praksis er det ikke det de driver med. Et tiltak for dette er ifølge han å gjennomføre en «tempcheck» i organisasjonen for å synliggjøre differansen mellom opplevd ledelse og faktisk ledelse.

I likhet med respondent A1 er han tydelig på at initiativet må komme fra HR med støtte fra styret og toppledelsen, og at man med dette utgangspunktet er godt rustet for en vellykket implementeringsprosess av ledelsesprinsippene. Respondent A3 støtter også dette og sier *«Jeg kunne tenkt meg en revitalisering av BB på ledelsesnivå i konsernet – at lederne ser de sammenhengene og verdiene som ligger i BB og kan kommunisere dette tydelig»*.

Selskap B virker å ha en intern uenighet om hvor man skal videre med BB. Respondent B1 sier for eksempel at *«jeg tror vi har mye å hente på å fortsette reisen ... Min intensjon som initiativtaker er at vi skal implementere fullt ut – samtlige 12 prinsipper»*. På den andre siden forklarer respondent B2 at *«Vi har egentlig konkludert med at det er der vi er – vi går ikke hele veien ... Det har vært et bevisst valg at vi er kommet hit og ikke lengre»*. På spørsmål om hva som skal til for at de likevel velger å gå videre sier vedkommende at *«det må selges inn en mye større gevinst ved Beyond Budgeting enn hva vi har klart å oppfatte. Jeg tror at det å kvitte seg med budsjettet og ulempene det medførte har vært det viktigste for folk – det har de fått. Det øvrige som Beyond Budgeting står for, er en lengre vei å gå og det må selges inn på en helt annen måte – det må synliggjøres hva vi får som vi ikke har i dag»*. Også respondent B3 poengterer at *«jeg er usikker på om ledelsen ser på BB som et aktivt verktøy for å komme videre»*. Samtidig er også han tydelig at dersom man skal fortsette reisen forutsetter det en helt annen involvering fra konsernledelsen; *«Ledelsen må ta styring – de må ha forståelse for hva BB er og sørge for at organisasjonen etterlever dette»*.

Avslutningsvis poengterer respondent B1 at *«Ansettelsesprosessene, verken før eller etter implementering av BB, gjør ingen vurdering eller selektering av hvem som ville fungert under BB»*.

For selskap C er det flere ting som må tas tak i og det å kvitte seg fullstendig med budsjettet er en av disse. De hadde et utgangspunkt om at de ønsket å gjøre noe med budsjetteringsprosessen og så et behov for en mer dynamisk virksomhetsstyring. Ifølge respondent C1 er de forsiktig med å bruke ordet «Beyond Budgeting» om de tiltakene som er gjort og presiserer at *«vi skal starte en prosess til våren hvor vi tar en ny runde og setter oss inn i hva BB faktisk innebærer – for det kan vi for lite om»*. Han sier videre at det ikke er noen i organisasjonen som står på barrikadene og snakker sterkt for BB. Han er opptatt av at organisasjonen må levere det som styret etterspør, og per dags dato er det en tydelig forventning fra styret om at man legger et budsjett til grunn i virksomhetsoppfølgingen. Dette støttes av respondent C2 som sier at *«vi må løsrive oss fra daglig drift og frigjøre tid til implementeringen av BB. Men først og fremst må vi få med oss konsernledelsen og styret – der er det lav endringsvillighet»*.

Oppsummert ser vi flere fellestrekk mellom selskapene. I mange av samtalene vi gjennomfører trekkes det frem et behov for et mye sterkere engasjement og involvering fra toppledelsen – det er de som må drive prosessen videre. For at man skal oppnå dette er man avhengig av at en ny ildsjel kommer inn med HR-brillene på og kan drive en videre implementering med et sterkt fokus på ledelsesprinsippene. For selskap C som er såpass tidlig i implementeringsfasen er det en fordel at de fortsatt har anledning til å involvere HR på et forholdsvis tidlig tidspunkt. Det er også kritisk at ildsjelen evner å skape en forståelse av innholdet i BB og synliggjøre merverdien samt et endringsbehov.

5.0 Analyse

5.1 Innledning

I dette kapitlet analyseres de empiriske funn i sammenheng med oppgavens teoretiske rammeverk. Vi har tatt utgangspunkt i hva teori og empiri sier om implementeringsutfordringer og hvilke faktorer som bidrar til at noen selskaper implementerer delvis og ikke går hele veien.

5.2 Analyse av funn

5.2.1 Hvor er vi på reisen?

Av de undersøkte selskapene var det store forskjeller i hvor langt de var kommet på sin egen reise innenfor BB, og det var forskjeller på hvor de ulike selskapene opplevde at denne reise skulle føre dem.

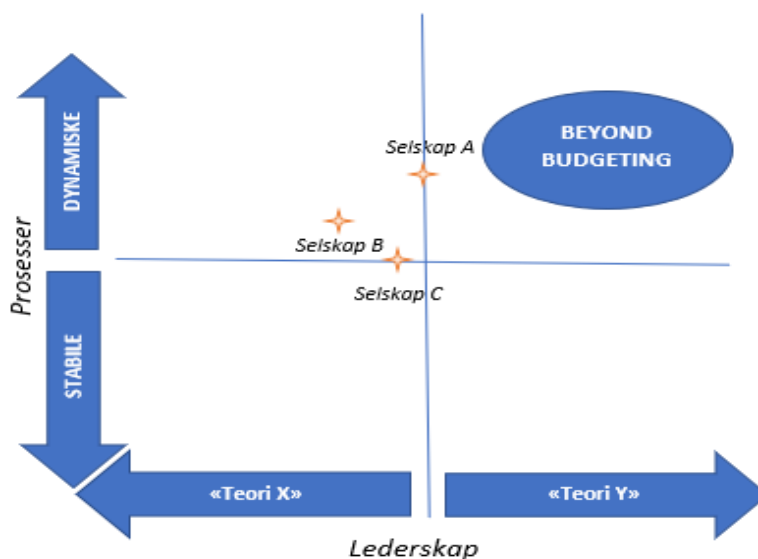
Som vi var innom i forrige kapittel anser vi selskap A for å være de som har kommet lengst – spesielt med hensyn til å implementere dynamiske prosesser og styringsverktøy. Til tross for at de har nedskrevne verdier i tråd med ledelsesprinsippene i BB og på linje med en teori Y ledelsestil avdekker empirien at de faktiske forholdene i selskapet er noe annerledes. Selskapet har hatt et fokus på stordriftsfordeler og kostnadsoptimalisering og i den sammenhengen har de ikke turt å gi slipp.

Det som taler for en fortsatt fremdrift i implementeringsarbeidet i selskap A er to ting; *for det første* en felles erkjennelse fra samtlige respondenter om at de gjorde en feil ved å ikke inkludere HR og ha et sterkere fokus på ledelsesprinsippene, og *for det andre* en uttalt ambisjon om å bli en av Norges mest attraktive arbeidsplasser. Det virker til en viss grad å være en felles forståelse av hvor man som organisasjon står i dag, og en enighet om at de verdiene eller prinsippene innenfor ledelse man gjerne håper er der – ikke nødvendigvis er det. Bognes (2023) sier at en sentral øvelse når det kommer til implementering av Beyond Budgeting er det å «skape en endringscase» - altså å identifisere utfordringer eller eventuelle problemer og reflektere over hvilke tiltak som er best egnet for ens egen bedrift. De selskapene vi har snakket med har delvis gjort denne øvelsen da de har identifisert budsjettet som et hinder for virksomheten. Det som er felles for alle er likevel at man ikke har lyktes med å synliggjøre et behov for endring med hensyn til hvordan en utøver ledelse. Det kommer tydelig frem da konsernlederen i selskap B ble presentert for Beyond Budgeting og responderte med «Ja, men det er jo akkurat sånn vi gjør det. Vi er jo der allerede – det er bare å fjerne budsjettet». Da har man enten misforstått hva som ligger i konseptet BB, eller en misoppfatning av hvordan man utøver ledelse i egen organisasjon.

Vi anbefaler at det gjennomføres en temp-check i organisasjonen hvor man gjennom samtaler og spørreundersøkelser forsøker å synliggjøre forskjellen på opplevd og faktisk utøvd ledelse i hver organisasjon. Det er i tråd med hva John Seddon (2003) anbefaler som den mest effektive metoden for å endre tankesettet til folk – en såkalt *normative change* og

innebærer at en endrer tankesett gjennom å observere hvor dysfunksjonell praksisen som allerede eksisterer. Det krever en høy grad av involvering fra ledelsen og som Bognes (2023) også poengterer kan det være hensiktsmessig med ekstern hjelp i slike tilfeller – enten i form av inspirasjon, coaching eller veiledning for å bedre kunne se ens egen organisasjon utenfra. For å endre kurs er man avhengig av en felles forståelse om hvorfor behovet er der og hvordan man skal gå frem. I samtalene med de ulike selskapene og respondentene kommer det tydelig frem av det er store forskjeller i virkelighetsoppfatningen innad i selskapene, og dersom man ikke klarer å enes om hvor man er vil det være mye vanskeligere å nå målet. Et annet vesentlig spørsmål som selskapene bør stille seg er hvorvidt de faktisk er på en reise, eller om det påbegynte implementeringsarbeidet har stoppet opp og at man, bevisst eller ubevisst, ikke har noen pågående prosesser for å drive dette fremover. For de involverte selskapene i denne oppgaven er det vanskelig å argumentere for at noen av dem har en pågående prosess for videre implementering. Selskap B har for eksempel tatt et bevisst standpunkt på at de er kommet dit de skal og har egentlig ingen ambisjoner om å gå videre i implementeringsarbeidet. Deres utfordring er at det virker å være uenigheter om dette internt og at man har krefter som arbeider mot hverandre. Det har altså ikke vært en tydelig uttalt ambisjon om hvor man skal og hva som er hensikten med implementeringen. For de øvrige selskapene vil man, selv om det som nevnt ikke er noen pågående prosesser for videre implementering, likevel kunne argumentere for at reisen fortsetter så lenge ambisjonene er der. Endringsarbeid kan i veldig mange tilfeller ta lang tid og i mange organisasjoner er det et behov for at ting får tid til å modnes – både for at ledelse og de ansatte skal være mottakelige for endringen som kommer og på den måten unngå sterke motstandskrefter.

Illustrasjonen nedenfor viser, med utgangspunkt i den kjente figuren (figur 5) fra Bjarte Bognes, hvordan vi etter intervjuene oppfatter selskapene og hvor de befinner seg på reisen.



Figur 9: Selskapenes reise

Oppsummert kan vi si at det er vesentlig for de involverte selskapene å gjøre en vurdering av hvor de står i dag. Dersom man har ambisjoner om videre implementeringsarbeid er det essensielt med en erkjennelse av hvor man er for å bedre kunne stake ut en kurs videre. For de selskapene som sier at de har kommet dit de ønsker å være vil samme øvelse være hensiktsmessig for å evaluere om man har oppnådd det en ønsket å gjøre og ikke minst om organisasjonen har en enighet om status på de interne forholdene. Vi anbefaler som nevnt at dette gjøres gjennom en bred undersøkelse i egen organisasjon for å avdekke eventuelle avvik mellom opplevde og faktiske forhold.

5.2.2 Hvilke utfordringer opplever vi?

En av de største utfordringene og noe som gikk igjen i samtlige selskaper handler om manglende forarbeid og strategi for implementeringen. Bognes (2016) gjør et poeng ut av at man som følge av usikkerhet kan risikere å designe endringen i hjel gjennom planlegging av hver minste detalj, og at det er tilstrekkelig å designe til 80 % for så å hoppe i det. Likevel kommer det frem i intervjuene, som vi var innom i forrige avsnitt, at en manglende felles forståelse av hvor man er og hvor man skal vanskeliggjør implementeringsprosessen vesentlig.

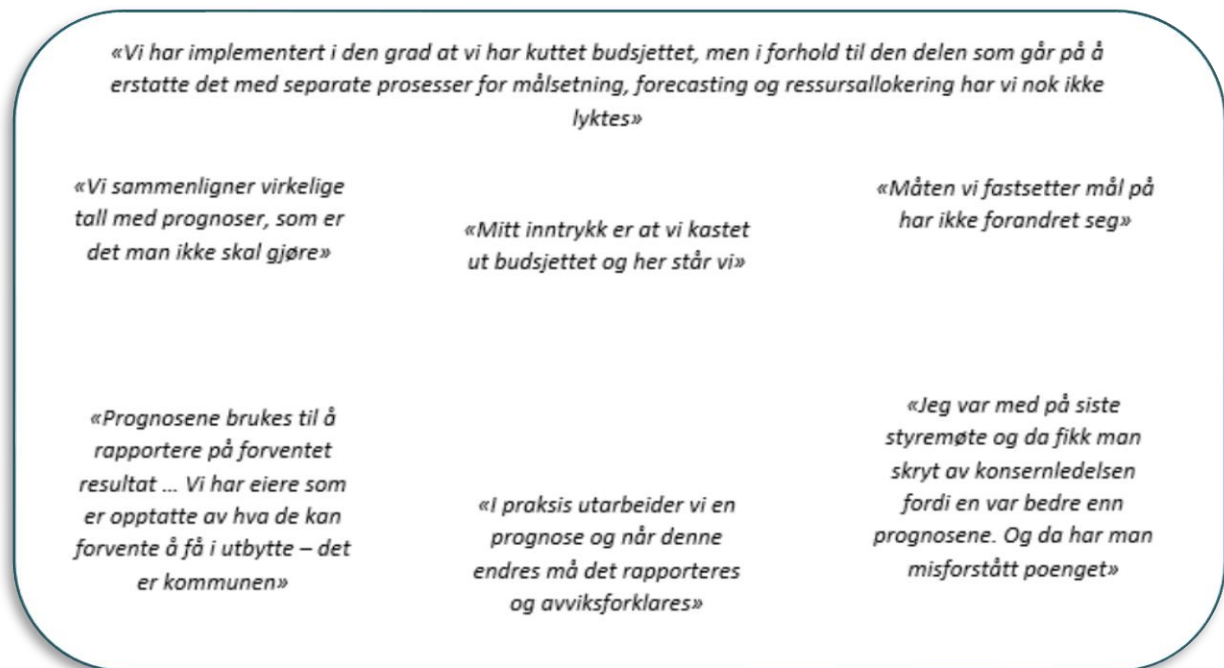
BB blir ofte introdusert for virksomheten av en eller flere ildsjeler som har en spesiell interesse for området, eller som har lært om konseptet i sitt utdanningsløp. I de virksomhetene vi undersøkte var samtlige ildsjeler ansatt i organisasjonens økonomimiljø og

deres primærfokus var i alle fall i første omgang å forbedre arbeidsprosessene for sin avdeling – altså å fjerne det tradisjonelle budsjettet. For ildsjelene handler det om å presentere en endringscase for konsernledelse og styret samt håndtere eventuell motstand. Dette er for å forankre konseptet på øverste nivå slik at man oppnår en bred involvering og felles forståelse for konseptet og enighet om prosessen. Selskap A brukte en del tid på dette og gjennomførte flere møter med økonomisjefene og ledergruppene i virksomhetene for å selge inn konseptet. De gikk igjennom alle motforestillinger med styremedlemmene og fikk til slutt en aksept for å prøve ett år. Respondentene fra selskapet identifiserte nettopp det å overkomme holdningene til styret og konsernledelse om at dette ikke bare ble et frislipp av kostnader som en hovedutfordring. En annen faktor for selskap A, og de andre selskapene, var at de var veldig opptatte av økonomistyringsdelen av det og presenterte aldri BB som et fullverdig styringssystem med fokus på ledelse og kultur. Enkelte følte at de ikke hadde posisjon til å vurdere ledersiden av det, og andre argumenterte med at det ville vært for mye å be om – at de var på grensen for hva styret og ledelsen ville være med på.

Vi ser av både teorien og empirien at manglende involvering fra toppledelsen er svært uheldig for implementeringen. Det er viktig at toppledelsen er engasjert i hele prosessen og etterspør de riktige tingene. For vi vet at de ansatte vi leverte det styret etterspør og som en av respondentene i undersøkelse uttrykte; *«Det starter på styrenivå.. Så lenge styret etterspør kun driftsresultat og prognoser sånn at de kan sammenligne disse så er dette fokuset nedover i organisasjonen ... Om de begynner å fokusere mer på strategi og strategioppfølging så vil dette snu»*

Dette fører oss videre til en annen utfordring som er identifisert i empirien – dette er også noe som Bognes refererer til som en «klassisk fallgruve» i implementeringsprosessen; å bare erstatte budsjettet med prognoser. For som vi vet er en av hovedhensikten med å fjerne budsjettet å splitte det opp i separate prosesser for *ressursallokering, målfastsettelse og forecasting*. Ved å bare ta å bruk prognoser uten ytterligere tiltak for de øvrige prosessene kan man fort ende i en situasjon der prognosene fungerer omentrent som et budsjett og i stedet for en budsjettprosess på høsten gjøres det løpende gjennom året. For gjennom å ha separate prosesser for ressursallokering og mål blir ikke prognosene et ledd i utarbeidelsene av mål eller fordeling av ressurser. Først da blir det hva det er ment å være – en objektiv prognose.

Empirien avdekker at to av selskapene har gått i nettopp denne fellen og egentlig bare erstattet budsjettet med prognoser. Bognes (2023) presiserer viktigheten av at man etablerer separate prosesser for målsetting, forecasting og ressursallokering samt at disse prosessene kjøres samtidig. Tilbakemeldingene fra flere av respondentene viser at enkelte fortsatt har en lang vei å gå når det kommer til akkurat dette;



Figur 10: Respondentene om bruk av prognoser

En annen identifisert utfordring er at implementeringen tar lang tid og er ressurskrevende – noe som forsterkes når man velger å implementere i to faser. I stedet for å bruke momentumet fra det innledende arbeidet, inkludere hele organisasjonen og utnytte kompetansen på tvers av fagmiljøene tvinges man til å starte på blanke ark når man eventuelt bestemmer seg for å gå videre med ledelsesprinsippene. Da er det nye miljøer, gjerne innenfor HR, som skal involveres og man må igjennom mange av de samme rundene i forhold til å heve kompetansen knyttet til Beyond Budgeting samt håndtere motforestillinger.

Til slutt ser vi også at det er utfordrende for implementeringsprosessen at det finnes ulike praksiser og tilnærminger innad i organisasjonen. Akkurat dette kan nok sees i sammenheng med manglende forankring og styring fra toppledelsen – og for flere selskaper er det nok en

direkte konsekvens. En av respondentene forklarer for eksempel av budsjettet i bredbåndsselskapet overlevde i flere år etter at det var fjernet i øvrige deler av konsernet som følge av at administrerende direktør var personlig tilhenger av budsjettet og egentlig ikke hadde noe ønske om å fjerne dette. Som vi var innom i teorikapittelet kan også *strukturelle endringer* som for eksempel fusjoner til hinder for implementeringen.

Oppsummert ser vi at det er en sammenheng mellom hva teorien har identifisert som mulige implementeringsutfordringer og empirien fra våre undersøkelser. Det som skiller seg ut etter våre intervjuer er nok viktigheten av et godt forarbeid og forankring av implementeringsformål- og strategi hos styret og ledelse. Samtlige selskaper har opplevd utfordringer med å overbevise styret om at dette er veien å gå, og for selskap A ble det svært nyttig for de rent pedagogisk å lage en oversikt over hvilke styringsverktøy de faktisk hadde – hvor årsbudsjettet bare utgjorde et av disse.

5.2.3 Hvordan kommer vi videre?

Vi har i denne oppgaven definert en hybridløsning av BB som en delvis implementering – enten gjennom å kun implementere prinsipper for økonomiprosessene eller å kombinere nye styringsverktøy med det tradisjonelle budsjettet. I innledende samtaler med selskapene var det ingen som ville si at de har gått BB fullt ut og implementert i henhold til teorien. Gjennom intervjuene ønsket vi å avdekke noe av årsaken til dette – altså hvorfor noen av selskapene nøyer seg med en delvis implementering og hva som skal til for at man kommer videre.

Ingen av de involverte selskapene har implementert slik teorien anbefaler med en simultan implementering av både styringsprosesser og ledelsesprinsipper. Hope & Fraser (2003) presiserer at prinsippene ikke er en oppskrift som skal følges slavisk, og hvilke verktøy man eventuelt velger å benytte seg av er ikke kritisk. Men ettersom ledelse- og prosessprinsippene er tett korrelerte kan de ikke adresseres separat, og bare ved å vektlegge disse likt vil selskapene oppnå en god endringsprosess (Bognes, 2009).

Vi har vært innom at innledende arbeid for å synliggjøre utfordringene med det tradisjonelle budsjettet og fordelene med andre, dynamiske styringsverktøy er hensiktsmessig for å få ballen til å rulle. Det bør også være en forholdsvis enkel øvelse å synliggjøre manglene ved å bruke budsjettet som sitt primære styringsverktøy, og utfordringen for mange selskaper er

derfor å overbevise konsernledelse og styre om merverdien av ledelsesprinsippene. Det skyldes at det ikke foreligger tilstrekkelig dokumentasjon på at dette vil fungere i alle selskap. Derimot viser det seg at motsatt tilnærming kan være hensiktsmessig – altså gjennom å erkjenne at det finnes en risiko ved endringen og at utfallet kan ha negative konsekvenser. På denne måten åpner man ifølge Bognes (2009) for at andre kan ha rett i sine vurderinger, og man blir mer åpne for å diskutere andre utfall og positive elementer ved det nye styringssystemet. Samtlige selskaper i vår undersøkelse som har fjernet budsjettet eller tatt i bruk alternative styringsverktøy forklarer at man opplever en forbedring og at ingen har et ønske om å gå tilbake – til tross for en bred skepsis før implementeringen. Dette kan gi grunnlag for aksept for en videre implementering av ledelsesprinsippene, og dersom man kombinerer det med en forståelse om at man alltid kan gå tilbake dersom det skulle vise seg å ikke fungere antar vi at det er lettere å få ledelsen med på en videre implementering.

Om man får et vedtak på videre implementering er det enkelte ting som det teoretiske rammeverk og ikke minst empirien avdekker at må være på plass. For det første er man avhengig av en felles forståelse av hvor selskapet er og hvor man skal. Det bør innlemmes i strategien og kommuniseres bredt i organisasjonen slik at alle har et forhold til det. Flere av selskapene rapporterer om en voldsom mismatch mellom hvor styret og konsernledelsen mener organisasjonen befinner seg i lys av verdier og ledelsesprinsipper, og hvor man faktisk befinner seg. Et foreslått tiltak er en «*tempcheck*» av organisasjonen for å synliggjøre nettopp dette og skape et felles grunnlag for videre utvikling.

Det kommer frem at initiativet for videre implementering må komme fra HR med en sterk støtte fra styret og konsernledelsen. En implementering av ledelsesprinsippene vil kreve en kulturendring i organisasjonen – det vil ta lang tid og være tidvis veldig ressurskrevende. Man er avhengig av at konsernets øverste ledelse ikke bare støtter arbeidet, men også kommuniserer dette ut i organisasjonen og etterspør rapportering på fremgangen. For det er som nevnt tidligere at organisasjonen gjerne leverer det som dets øverste organ etterspør. De som ikke har gitt slipp på det tradisjonelle budsjettet er nødt til å gjøre dette om man skal lykkes og få ønsket effekt av videre implementering. Som en av respondentene sa; «*Problemet oppstår når man ikke tør å gi slipp, og ender opp med Beyond Budgeting-verktøy*

i tillegg i stedet for å erstatte noe. Det resulterer i mere jobb og høyere kostnader – man må tørre å slippe budsjettet helt».

Oppsummert ser vi at samtlige selskaper må sies å ha implementert det vi i denne oppgaven har definert som en hybridløsning av BB. For å revitalisere implementeringsprosessen sier samtlige selskaper at det vil kreve et initiativ fra HR og en mye sterkere involvering fra styre og konsernledelse. Til slutt er det essensielt at selskaper som eventuelt fortsatt opererer med tradisjonelle budsjetter i tillegg til nye styringsverktøy avvikler dette.

6.0 Konklusjon

6.1 Problemstilling og forskningsspørsmål

Innledningsvis presenterte vi følgende problemstilling og forskningsspørsmål;

Hvilke fallgruver bør man være oppmerksomme på ved implementering av BB, og hva er årsaken til at noen selskaper nøyer seg med en hybridløsning? - En komparativ casestudie av tre norske kraftselskap.

FS1: Hvilke utfordringer opplever selskapene i implementeringen og hvordan kan man legge til rette for en vellykket prosess?

FS2: Hvorfor velger noen selskaper å bare implementere noen av prinsippene i Beyond Budgeting, og hva skal til for at de går hele veien?

Vårt **første forskningsspørsmål** hadde til hensikt å identifisere implementeringsutfordringer og tiltak for en vellykket implementeringsprosess. Gjennom undersøkelsene har vi identifisert følgende implementeringsutfordringer;

- Ansvar for implementeringen og fremdrift er begrenset på et fåtall «ildsjeler» - primært i organisasjonens økonomimiljø
- Manglende kunnskap og forståelse for konseptet hos beslutningstakere
- Organisasjonene evner i liten grad å erkjenne faktiske forhold med hensyn til kultur og hvordan en utøver ledelse
- Det er problematisk at en tar i bruk prognoser uten å gjøre nødvendige andre tiltak mht. mål og ressursallokering

Av tiltak foreslår vi at selskapene først og fremst sikrer en bredere involvering fra styret og konsernledelse. At fremdriftsansvaret hviler på noen få «ildsjeler» er en svakhet som gjør organisasjonen svært sårbar for strukturelle endringer, sykdom eller oppsigelser.

En annen ting som bør gjennomføres er en intern «tempcheck». Altså en undersøkelse med hensikt å synliggjøre forskjellen mellom opplevd og faktisk organisasjonskultur og ledelse. Kun dette vil gi selskapene en felles enighet om status og et nødvendig utgangspunkt for å stake ut en videre kurs. Det kan også være hensiktsmessig å involvere eksterne konsulenter for å se seg selv utenfra da det er lett å bli tendensiøs om man er for tett på.

Vårt **andre forskningsspørsmål** hadde til hensikt å avdekke hvorfor enkelte selskaper velger å bare implementere noen av prinsippene i BB, og hva som skal til for at de eventuelt velger å gå hele veien. Gjennom våre undersøkelser har vi identifisert følgende årsaker til delvis implementering;

- Manglende forståelse og kunnskap om konseptet – spesielt med hensyn til viktigheten av å involvere HR
- Frykt blant ledere
- Krever en kulturendring som er ressurskrevende – vanskeligere å få aksept for dette.
- Det krever mer å implementere i to faser – de som kommer inn på et senere tidspunkt har ikke samme eierskap til prosjektet.
- Manglende evne til selvrefleksjon over ledelse og verdier i egen virksomhet – man tror man er kommet lengre enn hva man faktisk er

Vi ser at også her er manglende forståelse og kunnskap om konseptet et viktig poeng. Det understreker viktigheten av en sterkere involvering fra styret og konsernledelse.

Ledere som får i oppgave å utøve en annen form for ledelse opplever frykt som følge av manglende kunnskap og blir utfordret på en helt annen måte – et nødvendig tiltak er tilstrekkelig opplæring av lederne for å skape trygghet.

Ved å involvere HR fra begynnelsen bygger man et mye bredere fundament i organisasjonen og et sterkere eierskap til prosessen. Det vil være nødvendig da prosessen vil ta tid og kreve mye.

De selskapene som er i gang, ønsker en «revitalisering» og for mange innebærer det egentlig å starte fra begynnelsen av. Fordelen med dette er at de har jobbet med prognoser over tid,

blitt kjent med nye styringsverktøy og dermed kan man skifte hovedfokuset til ledelsesprinsippene samt å «spisse» prosessene for økonomistyring.

6.2 Forslag til videre forskning

BB er for mange fortsatt et ubeskrevet blad og behovet for ytterligere forskning og kompetanse er absolutt vesentlig. Vi opplever gjennom våre undersøkelser at det i flere selskaper er et stort avvik mellom hvordan konsernledelsen og øvrige deler av organisasjonen opplever utøvd ledelse og etterlevelse av konsernets nedskrevne verdier. Som vi har vært innom tidligere i oppgaven mener vi det ville vært interessant å belyse disse forskjellene internt i organisasjonene nærmere gjennom å sammenligne hvordan konsernledelsens oppfatning eventuelt avviker fra resten av organisasjonen.

Et annet område som kunne vært interessant å belyse er hvorvidt det finnes dokumenterte effekter av implementering i Norge. Det ville bygget videre på undersøkelsen fra Boston Consulting Group fra 2022 og fungert som ytterligere et argument overfor beslutningstakere på hvorfor en bør implementere.

7.0 Litteraturliste

- Andersen, S.S. (1997) Case- studier og generalisering. Fagbokforlaget, Bergen.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems.
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socioideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 423-444.
- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods* (5. utg.). Oxford: Oxford University Press.
- Bergstrand, J., Bjørnenak, T., & Boye, K. (1999). *Budsjettering*. Cappelen akademisk.
- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control: Studentlitteratur AB*.
- Bergstunen, S. T., Løken, G-E, & Rachlew, A (2020). Den profesjonelle samtalen. En forskningsbasert intervjumetodikk for alle som stiller spørsmål. Universitetsforlaget.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma: Tidsskrift for økonomi og ledelse*, (4), 49-54.
- Bjørnenak, T. (2013). Helhetlige styringsmodeller. *Magma: Tidsskrift for økonomi og ledelse*, (6), 16-17.
- Bogsnes, B, (2016). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. 2nd Edition. John Wiley & Sons, Inc.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. Hoboken, N.J: Wiley
- Bogsnes, B. (2023). *“This is Beyond Budgeting: A guide to more adaptive and human organizations”*. John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.
- Boyce, C. og Neale, P., (2006): *Conducting In-Depth Interviews: A Guide for Designing and Conducting In-Depth Interviews for Evaluation Input*. Pathfinder International Tool Series.
- Bragelien, I. (2018). «Utskjelt bonuslønn fortsatt utbredt - fordi det virker?» *Magma: Tidsskrift for økonomi og ledelse*, (2), pp. 24-31.
- Brusdal, M., Aaslestad, F., Haugvaldstad, T. & Groszkova, A. (2020). Er din virksomhet klar for å kaste budsjettet? Kom i gang med dynamisk styring. PWC.
- Bryman, A. og Bell, E. (2007), *Business Research Methods*. 2. utgave. Oxford University Press, New York
- Busch, T. (2014). *Akademisk skriving: for bachelor-og masterstudenter*: Fagbokforlaget
- Easterby-Smith M., Jackson P.R., & Thorpe R. (2015). *Management and Business Research* (5. ed). Thousand Oaks, CA: SAGE
- Gates, Stephen & Germain, Christophe (2015). *Designing Complementary Budgeting and Hybrid Measurement System that Align with Strategy*. *Management Accounting Quarterly*, 2015, 16 (2). hal-01153921
- Gjønnnes, S.H. og T. Tangenes 2012: Økonomi- og virksomvirksomhetsstyring: Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte. Bergen: Fagbokforlaget.
- Green, S. og M. A. Welsh (1988): *Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept*. (I: *Academy of Management Review*, Vol. 13, nr. 2, s. 287-301).

- Hansen, S. C., Otley, D., & Stede, W. A. V. d. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. Retrieved from
- Hoff, K. G. (2009a). *Bedriftens økonomi (Vol. 7)*: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G. (2009b). *Strategisk Økonomistyring*: Universitetsforlaget.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*: Harvard Business Review Press.
- HT Johnson, RS Kaplan - *Management Accounting*, 1987
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), pp. 88-95.
- Jacobsen, D. I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser*. Høyskoleforlaget, Kristiansand.
- Jacobsen, D. & Thorsvik, D. (2007). *Hvordan organisasjoner fungerer*. Bergen: Fagbokforlaget
- Jensen, M. C. (2003). Paying People to Lie: The Truth About The Budgeting Process. *European Financial management*, Vol 9.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag (Bind 3)*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johansen, M (2010). *Beyond Budgeting- noe som passer for meg?» En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge*. SNF-rapport nr. 14/10., NHH, Bergen, Norge, SNF Project No. 7980, 20.06.2010.
- Kaplan, R. S. og D. Norton (1996): *The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press.
- Klingenberg, M (2014, 24.08). Derfor sluttet de å bruke budsjetter. E24.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills: Sage
- Lindsay, R. M., & Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without Budgets. *Accounting Education Teaching Notes*, Vol. 22, No. 4, 53-71
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), pp. 56-75.
- Malmi, T & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Mack, N., Woodsong, C., MacQueen, K.M., Guest, G. og Namey, E. (2005), *Qualitative Research Methods: A Data Collector's Field Guide*. Modul 3 In-Depth Interviews, side 29- 49, Family Health International, North Carolina.
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for Økonomer*. Abstrakt Forlag, Oslo
- Neely, A., Sutcliff, M. R., & Heyns, H. R. (2001). *Performance Management and Planning and Budgeting*. Retrieved from Accenture
- Nguyen, Dai & Weigel, Christine & Hiebl, Martin. (2018). Beyond Budgeting: Review and Research Agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 14. 314-337. 10.1108/JAOC-03-2017-0028.
- PriceWaterhouseCoopers. (2007, Desember). *PriceWaterhouseCoopers Kundemagasin*.

- Rickards, R. C. (2006). "BEYOND BUDGETING: BOON OR BOONDOGGLE?" Investment Management and Financial Innovations.
- Riege, A. M. (2003). Validity and reliability tests in case study research: a literature review with "hands-on" applications for each research phase. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 6(2), 75-86
- Ringkilen, G. og Austad, K.N (2018). «Budsjettet – et nødvendig onde? En studie av spredningen av Beyond Budgeting i Norge» [Masteroppgave]. Nord Universitet
- Ringdal, K. (2007): Enhet og mangfold - Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode, 2. utgave, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS, Bergen.
- Rønning, H.M og Lysne Ervik, A. (2008) «Implementering av Beyond Budgeting: En kvalitativ studie av Handelsbanken, Statoil Hydro og Telenor sin implementering av Beyond Budgeting» [Masteroppgave] Norsk Handelshøyskole
- Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research methods for business students* (8. utg.). Harlow: Pearson Education Limited
- Seddon J (2003) *Freedom from command and control: a better way to make the work work*. Vanguard Education Ltd., Buckingham
- Shenton, A. K. (2004). Strategies for ensuring trustworthiness in qualitative research projects. *Education for Information*, 22(2), 63-75.
- Sommer, B. og Sommer, R. (1997), *A Practical Guide to Behavioral Research: Tools and Techniques*. 4. utgave. Oxford University Press, New York.
- Thagaard, T. (2002): *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitativ metode*. 2. utgave. Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS, Bergen
- Wallander, J. (1995). «Budgeten : ett onödigt ont.» SNS Förlag.
- Yin, R. K. (2009) *Case Study Research. Design and Methods*. Sage, Thousand Oaks
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of "Beyond Budgeting" in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), pp. 149-181.

Vedlegg

Vedlegg 1 – Ekstern intervjuguide

Før intervjuet;

- Presentere oss selv og oppgavens omfang samt formål.
- Informere om gjennomføringen av intervjuet
- Informere om anonymitet og samtykkeerklæring
- Bruk av innhentet data og muligheten til å trekke seg
- Presentere problemstilling og forskningsspørsmål

Innledning;

Introduksjon av intervjuobjekt med hensyn til stilling og fartstid i selskapet. Hvilken rolle hadde vedkommende i prosessen.

Tidligere styringssystem;

Avdekke hvilke styringssystemer som har vært i bruk og synliggjøre behovet for endring.

Formål og implementeringsprosessen;

Avdekke bakgrunn for implementering, formål og hvordan prosessen har vært.

Dagens styringssystem:

Avdekke hvor selskapet er på reisen og hvorvidt en eventuell delvis implementering er bevisst samt hvilke konsekvenser det medfører.

Resultat:

Har man lyktes med implementeringen mtp målsetningen og hvor går veien videre?

Avslutning;

Eventuell tilleggsinformasjon fra informanten og evaluering av intervjuet.

Vedlegg 2 – Intern intervjuguide

Før intervjuet;

- Presentere oss selv og oppgavens omfang samt formål.
- Informere om gjennomføringen av intervjuet
- Informere om anonymitet og samtykkeerklæring
- Bruk av innhentet data og muligheten til å trekke seg
- Presentere problemstilling og forskningsspørsmål a. Hva har vært din rolle i implementeringsprosessen?
b. Kan du forklare kort hva som er din oppfatning, eller inntrykk, av BB og dets formål?

Innledning;

Formål: *Introduksjon av intervjuobjekt med hensyn til stilling og fartstid i selskapet. Hvilken rolle hadde vedkommende i prosessen.*

Når og hvordan ble du introdusert for Beyond Budgeting?

Tidligere styringssystem;

Formål: *Avdekke hvilke styringssystemer som har vært i bruk og synliggjøre behovet for endring.*

Hvordan var situasjonen før implementeringen og hvilke verktøy ble benyttet?

- Hvordan opplevdes budsjetteringsprosessen? Og hva ble budsjettet benyttet til?*
- Hvilke rutiner hadde dere med hensyn til; i. Å fastsette mål? Og evaluere prestasjoner?*
- Var det faste fikserte måltall eller relative i forhold til omgivelsene?
Forecasting? Eller planlegging? Allokering av ressurser?*

Forklaring; Noe av kritikken til budsjettet er at de samme tallene benyttes til ulike formål og at man gjennom å splitte disse tre prosessene får mye mer presis informasjon.

- c. Hva opplevde du som de største utfordringene med denne måten å styre på?
- d. Hva var motivasjonen bak?
- e. Hvem initierte det?
- f. Hvordan var prosessen?
- g. Hva ønsket dere å oppnå?
- h. Hvilken strategi hadde dere for implementeringen? Endringsledelse? Prosjektgruppe?
- i. Var/er tanken å implementere fullt ut (Alle 12 prinsipper)? Ble noen ekskludert?
- j. Hvilke utfordringer oppstod?
- k. Hvordan ble dette løst?
- l. Hvordan var støtten fra toppledelsen og styret?

Formål og implementeringsprosessen;

Formål (FS2); Avdekke bakgrunn for implementering, formål og hvordan prosessen har vært.

Kan du dra oss kort igjennom implementeringsprosessen hos dere? Hva er dine tanker?

Dagens styringssystem:

Formål (FS1 og FS2): Avdekke hvor selskapet er på reisen og hvorvidt delvis implementering er bevisst samt hvilke konsekvenser det eventuelt medfører.

Har dere implementert Beyond Budgeting i dag? Hva er det som eventuelt gjenstår og hvor er dere på reisen?

- a. Hvilke verktøy benytter dere i dag? (Rullerende prognoser, balansert målstyring, KPI, benchmarking)
- b. På hvilken måte planlegger bedriften på kort og lang sikt med hensyn til å håndtere usikkerhet/risikostyring? Rullerende prognoser – hvor ofte oppdateres disse? Årlig? Kvartalsvis? Er dette et grunnlag for målsetninger?
- c. Ressursallokering? Hvordan fordeles midlene i organisasjonen?
- d. Hvordan kontrolleres kostnader?
- e. Hvordan evaluerer dere selskapets og de ansattes prestasjoner? Benchmarking mot eksterne og/eller interne?
- f. Belønningssystem? Ja – hvordan ser det ut? Nei – hvorfor ikke? a. Er det samsvar mellom hva man kommuniserer på den ene siden og prosessene og styringsverktøyene på den andre siden? Hvordan har samarbeidet vært mellom HR og økonomi?
- b. Kan du si noe om organisasjonskulturen og selskapets verdier?
- c. Er det gjort tiltak for å styrke eller i større grad synliggjøre selskapets verdier? Har man tillitt til at felles delte verdier og sunn fornuft er tilstrekkelig for å sikre at ansatte gjør det man skal, eller har man fortsatt en «regelbok» som sier hva man kan og ikke kan gjøre?
- d. Hvordan har BB-reisen påvirket; grad av autonomi, beslutningsrom og informasjonsdelingen?

Hvilke grep har dere gjort på ledelsessiden i organisasjonen?

Kan du si litt om hvordan kundesenteret hos dere arbeider og hvordan de måles eller følges opp?

- a. Mange plasser måles man på telefontid, responstid osv.

b. Antall telefoner per dag.

Slik som situasjonen er i dag – vil du si at dere er helt, delvis eller ikke Beyond Budgeting?

- a. Kan man si at dere har en slags hybridløsning?
- b. Hvorfor? Hva er det som henger igjen «fra gammelt av»?
- c. Hva er fordelene med en slik løsning?
- d. Hva er ulempene?

Resultater og veien videre;

Formål (FS1 og FS2); Har man lykkes med implementeringen og hvor går veien videre.

Kan du si noe om hvordan du har opplevd prosessen så langt og hvorvidt dere har oppnådd det dere ønsket?

- a. *Hva har vært de største utfordringene?*
- b. *Hva tenker du om veien videre?*

Avslutning;

Formål: Eventuell tilleggsinformasjon fra informanten og evaluering av intervjuet.

Har du noen ytterligere kommentarer, eller ting vi ikke har vært innom som du mener kan være relevant?

Vedlegg 3 – «informasjonsskriv med samtykkeskjema»

Informasjonsskriv med samtykkeskjema

Takk for at du ønsker å delta i forskningsprosjektet som en del av masteroppgaven vår ved Nord Universitet. Nedenfor finner du informasjon om formålet med prosjektet og hva din deltakelse innebærer.

Formål.

Gjennom denne masteroppgaven ønsker vi å avdekke noen av fallgruvene i implementeringen av Beyond Budgeting, hva som er årsaken til at mange selskaper ender opp med en hybridløsning og hvilke fordeler/ulempene det medfører.

Ansvarlige for forskningsprosjektet.

Nord Universitet.

Forskningsutvalg.

I denne oppgaven gjennomfører vi komparative casestudier og ser på 3 forskjellige virksomheter innenfor samme bransje. Felles for alle er at det er påbegynt en Beyond Budgeting-reise og intervjuobjektene har alle i ulik grad vært involvert i prosessen.

Din deltakelse.

Det er frivillig å delta i prosjektet og du kan når som helst trekke ditt samtykke uten å oppgi noen grunn. Alle personopplysninger om deg vil da slettes.

Opplysningene vi samler inn om deg vil utelukkende benyttes til det formål som er spesifisert ovenfor – de vil behandles konfidensielt og i samsvar med personregelverket. Lydopptak fra intervjuene vil bli transkribert og deretter slettet.

Deltakeren eller dens virksomhet vil ikke kunne gjenkjennes i masteroppgaven.

Personopplysningene slettes i sin helhet så snart prosjektet er avsluttet – forventet juli 2023.

Dine rettigheter.

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,

- *å få rettet personopplysninger om deg,*
- *å få slettet personopplysninger om deg,*
- *å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.*

Vår rett til å behandle personopplysninger om deg.

Vi behandler dine personopplysninger basert på ditt samtykke.

NSD - Norsk senter for forskningsdata AS har vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personregelverket.

Spørsmål

Om du har spørsmål til prosjektet eller ønsker å benytte deg av disse rettighetene kan du ta kontakt med;

Nord Universitet ved Anatoli Bourmistrov - anatoli.bourmistrov@nord.no

Studentene Eirik Pedersen – eirik.pedersen@dnb.no eller Einar Haugerud Pettersen – einar@trollfjordbb.no

Med vennlig hilsen

Eirik Pedersen
Student

Einar Haugerud Pettersen
Student

Anatoli Bourmistrov
Veileder

Jeg bekrefter å ha mottatt og forstått informasjon om forskningsprosjektet og samtykker til å delta i intervju samt at mine personopplysninger behandles frem til prosjektet avsluttes.

Prosjektdeltaker – Dato