



Forord

Masterutredningen er skrevet innen vår hovedprofil Økonomistyring og er en del av det femårige – studiet i økonomi og administrasjon (siviløkonomstudiet) på Handelshøyskolen ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet – NMBU. I løpet av studiet har blant annet fagene Strategisk Økonomistyring – BUS313 og Strategiimplementering og prestasjonsmåling – BUS310 vært til inspirasjon, da vi i den sammenheng fattet økt interesse for strategiske styringsverktøy. Etersom Beyond Budgeting var et av verktøyene som ble viet minst oppmerksomhet i pensum, medførte dette en nysgjerrighet for å utforske det nærmere i detalj.

Gjennomføringen har vært en lærerik og utfordrende prosess. Erfaringen vi har gjort oss når det gjelder selve samarbeidet, oss to imellom, har vært utelukkende positiv. Gjennom gode og konstruktive diskusjoner har begge vært med på å støtte hverandre og utvikle oppgaven. Utviklingen av et godt vennskap i løpet av prosessen har i stor grad også bidratt til at begge er komfortable med å uttrykke sine synspunkter.

Vi vil rette en stor takk til TINE og deres informanter, som har vist stor tilgjengelighet og bidratt med informative opplysninger. Det er vi meget takknemlige for. En takk rettes også til Bjarte Bogsnes for invitasjonen til Beyond Budgeting Round Table (BBRT) sitt møte i Oslo 5/5-2015, hvilket var spennende og lærerikt i form av praktiske eksempler og flere gode samtaler med både Bjarte selv, og de andre deltakerne. Vi vil uttrykke vår største takknemlighet ovenfor vår veileder, førsteamanuensis Jens Bengtsson, som har tatt seg god tid til å gi oss konstruktive tilbakemeldinger og rettleiding underveis. Han har vært til uvurderlig hjelp.

Ås, 12. mai 2015

Kenneth Skjefstad

Nicolay Jacobsen

Sammendrag

Beyond Budgeting er et styringsverktøy som vektlegger autonomi og desentralisering av beslutningsmyndighet. Dette verktøyet har til formål å få organisasjoner til å operere mer dynamisk og responderende i et marked som er i stadig endring, og har til hensikt å fungere som et svar på den økte budsjettkritikken.

Masterutredningen tar for seg implementering av styringsverktøyet Beyond Budgeting med utgangspunkt i organisasjonen TINE og om dette kan føre til en bedre resultatsikringsprosess, hvilket igjen kan øke sannsynligheten for bedret måloppnåelse og økt gevinstrealisering. Etersom TINE allerede benytter seg av Balansert Målstyring, vil også dette tas med i betraktning. Mye tyder på at man vil få en kombinasjon, såkalt hybrid, av de to styringsverktøyene dersom en implementering av Beyond Budgeting blir aktuelt. Derfor bør balansegangen, disse to styringsverktøyene imellom, nøye vektlegges på grunn av deres ulike egenskaper.

Grunnet begrenset offentlig informasjon om de interne prosessene i TINE, har dette studiet hatt en kvalitativ tilnærming av en eksplorativ- og deskriptiv art. Innhenting av det primære datamaterialet ble gjort gjennom intervjuer, møter, mailkorrespondanser og telefonkonferanser. Sekundærdataen bestod i all hovedsak av bøker, artikler, nettsider og publiserte tidsskrifter.

TINEs interesse og motivasjon for å vurdere implementering Beyond Budgeting er hovedsakelig et behov om kontinuerlig forbedring for å befeste sin markedsposisjon. For at implementeringen av Beyond Budgeting skal kunne være bærekraftig, og som et resultat av dette forbedre resultatsikringsprosessen for TINE, bør visse elementer forbedres. Sammenligningen av TINEs prosesser og de 12 prinsippene, grunnpilaren i filosofien, viser at det er en del fellestrekk, men at det finnes forbedringspotensial. TINE utviser riktignok en forståelse for at en atferdsendring må til innenfor noen av prinsippene. Styringsparameterne til organisasjonen bærer preg av at de er fortidsrettet, men TINEs innstilling er at de ønsker et økt fokus på fremtiden, hvilket er forenlig med Beyond Budgeting – filosofien.

Abstract

Beyond Budgeting is a management tool that emphasizes autonomy and decentralization of decision – making authority. This tool aims to allow organizations to operate more dynamically and responsively in a market that is constantly changing, and intends to serve as a response to the increased budget criticisms.

This thesis explores implementation of the management tool Beyond Budgeting in the organization TINE. Furthermore, to see if this can lead to a better performance review process in terms of improved goal achievement and increased profit realization. The fact that TINE already uses the Balanced Scorecard will also be taken into consideration. There are strong indications that one will get a combination, so – called hybrid, between the two management tools if an implementation of Beyond Budgeting becomes a reality. Balancing these two management tools should be done carefully, because of their different characteristics.

Due to limited public information about the internal processes in TINE, this study had a qualitative approach, which was both exploratory and descriptive. Obtaining the primary data was done through interviews, meetings, email correspondences and telephone conferences. The secondary data consisted mainly of books, articles, websites and published journals.

TINE's interest and motivation for implementing Beyond Budgeting is mainly a need for continuous improvement in order to consolidate its market position. In order to implement Beyond Budgeting in a sustainable manner, TINE should improve certain areas. Comparison of the processes in TINE and the 12 principles (the foundation) of the Beyond Budgeting philosophy shows that there are some common features, but there is room for improvement. TINE exerts an understanding that a behaviour change is needed within some of the principles. Key performance indicators (KPI) of the organization reflect that they are past – oriented, but TINE emphasizes that they want a greater focus on the future, which is consistent with the Beyond Budgeting philosophy.

Innhold

Forord	I
Sammendrag	III
Abstract	V
Innhold	VI
1. Innledning	1
1.1 <i>Bakgrunn</i>	1
1.2 <i>Formål og problemstilling</i>	2
1.3 <i>Avgrensning</i>	4
1.4 <i>Struktur</i>	5
2. Teori	6
2.1 <i>Det tradisjonelle budsjettet</i>	6
2.1.1 Tradisjonell budsjettering.....	6
2.1.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering.....	8
2.2 <i>Beyond Budgeting</i>	11
2.2.1 Generelt.....	11
2.2.2 Beyond Budgeting Round Table.....	15
2.2.3 Kritikk mot Beyond Budgeting.....	15
2.2.4 De 12 prinsippene.....	16
2.3 <i>Balansert Målstyring</i>	18
2.3.1 Generelt.....	18
2.3.2 Kritikk mot Balansert Målstyring.....	20
2.4 <i>Andre styringsverktøy</i>	21
2.4.1 Lønnsomhetsanalyser og ABC	21
2.4.2 Lean og målkostnad	23
2.4.3 Rullerende budsjetter.....	24
2.4.4 Benchmarking.....	25
2.5 <i>Resultatsikring</i>	26
3. Caseobjektet: TINE	28
3.1.1 Bakgrunn	28

3.1.2	Struktur.....	29
3.1.3	TINE som markedsregulator	31
3.1.4	TINE Forbedring – Styrk.....	31
3.1.5	Finansiell informasjon.....	31
4.	Metode.....	33
4.1	<i>Problemstilling.....</i>	33
4.2	<i>Design.....</i>	34
4.2.1	Forskningsdesign.....	34
4.2.2	Forskningstilnærming.....	35
4.3	<i>Datainnsamling.....</i>	35
4.3.1	Primær- og sekundærdata	35
4.3.2	Kvalitativ- og kvantitativ metode.....	36
4.3.2.1	Valg av metode: Kvalitativ tilnærming	37
4.3.3	Intervjuforberedelser	38
4.4	<i>Evaluering av datamaterialet.....</i>	39
4.4.1	Reliabilitet.....	40
4.4.2	Validitet.....	41
4.4.3	Begrensninger	44
5.	Analyse.....	45
5.1	<i>Beskrivelse av data</i>	45
5.2	<i>Empiri og diskusjon</i>	45
5.2.1	TINEs resultatsikringsprosess.....	46
5.2.2	FS1: Hvorfor er implementering av Beyond Budgeting interessant for TINE?	54
5.2.3	FS2: Hvilke styringsprinsipper bør være tilstede? Hva må eventuelt endres?	59
5.2.4	FS3: Hvilke KPI'er burde benyttes; bør fokuset rettes mot “leading”- eller	67
	“lagging” - indikatorer?	67
5.2.5	FS4: Hvilke faktorer bør være tilstede for en hybrid tilnærming?	71
5.2.6	Øvrig informasjon.....	75
6.	Avslutning.....	81
6.1	<i>Oppsummering og diskusjon</i>	81
6.1.1	De fire forskningsspørsmålene.....	81
6.1.2	Problemstillingen	85
6.2	<i>Forslag til videre forskning.....</i>	86
	Kildeliste.....	88
	Vedlegg.....	98

Liste over figurer

Figur 1 – De ti mest utbredte formålene med det tradisjonelle budsjettet (Gjønnes & Tangenes, 2012: 198).

Figur 2 – Teori X og Teori Y (Slideshare, 2009:9-10).

Figur 3 – De 12 prinsippene (Beyond Budgeting Institute, 2015c).

Figur 4 – Balansert Målstyring (Kaplan & Norton, 1996:76)

Figur 5 – TINEs organisasjonsstruktur (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 6 – Forklaring av utvikling i driftsresultat 2013 til 2014 (TINE, 2015d)

Figur 7 – Reliabilitet og Validitet (Sander, 2014)

Figur 8 – Validitetstype (Sander, 2014)

Figur 9 – Møteprosessen (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 10 – Agenda for resultatsikringsøktene i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 11 – Eksempel på en agenda for en resultatsikringsøkt i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 12 – Type oppfølging (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 13 – TINEs årshjul (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 14 – Planleggingsprosessen i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 15 – Detaljert prosess for utarbeidelse av budsjett for 2015 (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 16 – Eksempler på KPI'er i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 17 – Total Etterspørselsvurdering (TEV) (Innhentet materiale fra TINE)

Liste over tabeller

Tabell 1 – Samvirkeforetak og aksjeselskap (TINE, 2015a)

Tabell 2 – Oppfølging av KPI'er i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

1. Innledning

Innledningen vil først ta for seg bakgrunnen for valget av oppgaven. Formål og problemstilling vil deretter bli presentert, før avgrensning og struktur vil bli gjort rede for.

1.1 Bakgrunn

Innenfor økonomistyring finnes det flere ulike typer styringsverktøy. I et stadig mer komplekst og dynamisk næringsliv (Kaplan & Norton, 2001), er det nødvendig med effektive og gode beslutninger. Tradisjonell budsjettering har opp igjennom årene vært mye brukt, men har i senere tid blitt utsatt for kritikk. En del av kritikken bunner ut i at budsjettet er for ressurskrevende, statisk og sentralisert, samt at det kan skape en opportunistisk atferd blant de ansatte. Et annet moment er at det går for tregt med hensyn til informasjonen som skal brukes som beslutningsstøtte (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2009; Wallander, 1999). Det som behøves er et verktøy som gir en mer dynamisk organisasjon, der beslutninger tas kjapt, slik at man følger med i utviklingen. Beyond Budgeting kan tenkes å representere en løsning på dette. Ved å desentralisere makt og gi økt autonomi nedover i hierarkiet, vil bedriften kunne operere hurtigere og mer effektivt. Bjarte Bogsnes (2009) fremhever at Beyond Budgeting er en filosofi fremfor kun et styringsverktøy. Beyond Budgeting er et relativt nytt begrep, selv om eksempelvis Handelsbanken implementerte denne filosofien allerede på 1970-tallet, ved administrerende direktør Jan Wallander (1999).

Balansert Målstyring er et annet styringsverktøy som har fått mye oppmerksomhet innenfor økonomistyrings faglitteratur, så vel som i næringslivet. Formålet med rammeverket er å gi en bedre balanse mellom finansielle– og ikke finansielle mål, slik at man både har fokus på hva som er viktig for selskapet på kort– og lang sikt, samt at det har forankring i strategien (Kaplan & Norton, 1992). Dette verktøyet blir også sett

på som et annet alternativ til tradisjonell budsjettering, da spesielt med tanke på tidsperspektivet og at man vektlegger flere prestasjonsmål enn kun det finansielle.

Oppgavens caseobjekt er TINE. Dette året hadde de opprinnelig ingen planer om å inngå samarbeid med masterstudenter om oppgaveskriving, som skyldes at mye ressurser går med til forbedringsprosjektet Styrk. Til tross for dette ble det inngått en avtale med TINE, ettersom temaet appellerte da de allerede var i vurderingsfasen vedrørende implementering av Beyond Budgeting. På bakgrunn av den informasjonen vi mottok fra TINE, hadde de allerede implementert Balansert Målstyring og er nå i en fase hvor de vurderer implementering av Beyond Budgeting. Av den grunn vil det være interessant å se på hvilken betydning disse styringsverktøyene kan ha for TINE, med hovedvekt på Beyond Budgeting, da det er dette som blir ”nytt” for organisasjonen.

1.2 Formål og problemstilling

Formålet med oppgaven er å undersøke hva som bør være tilstede for å sikre en god implementering av verktøyet i TINE og om dette kan øke graden av organisasjonens måloppnåelse. Oppgaven har som mål å besvare følgende problemstilling:

Hva kreves for å oppnå en bærekraftig implementering av Beyond Budgeting i TINE, og kan dette implisitt forbedre resultatsikringsprosessen deres?

Resultatsikring innebærer i hovedsak hvordan man evaluerer ens resultater for å sikre økt gevinstrealisering og måloppnåelse. En nærmere beskrivelse er gitt i teorikapitlet. Bakgrunnsinformasjon og en nærmere utgreiing om TINE vil bli nærmere belyst i kapittel 3. Ytterligere empiri om TINE vil fremkomme i kapittel 5. Ved å bryte ned problemstillingen vil det kunne gjøre oppgaven mer oversiktlig med hensyn til det å følge en rød tråd, samt at det blir mer praktisk gjennomførbart. For å besvare problemstillingen har det derfor blitt utledet fire forskningsspørsmål, også referert til som FS.

FS1: Hvorfor er implementering av Beyond Budgeting interessant for TINE?

Med dette forskningsspørsmålet ønskes det å innhente informasjon om forholdene som har ført til at TINE vurderer å implementere Beyond Budgeting. Mulige årsaker til implementering kan for eksempel være behovet for tilpasning til den økte budsjettkritikken.

FS2: Hvilke styringsprinsipper bør være tilstede? Hva må eventuelt endres?

Det vil være interessant å se om det kan trekkes paralleller fra prinsippene i Beyond Budgeting – filosofien med prosessene TINE som organisasjon i dag benytter. Eventuelle likheter eller forskjeller kan videre gi informasjon om hvilke endringer som bør gjennomføres i TINE.

FS3: Hvilke KPI'er burde benyttes; bør fokuset rettes mot "leading"– eller "lagging" – indikatorer?

"Key Performance Indicators" (KPI'er), også kjent som styringsparametere, beskriver hvilken grad av måloppnåelse som er tilstede for ulike prestasjonsmål i en bedrift, som igjen skal underbygge de overordnede målene. "Leading" – indikatorer innebærer at informasjon kommer til syne i forkant av et resultat, mens ved "lagging" – indikatorer fremkommer informasjonen etter at resultatet foreligger, såkalt historisk ytelse (Hoff & Holving, 2002). Hensikten med dette forskningsspørsmålet er å undersøke om TINEs måte å organisere KPI'er på er forenlige med tankegangen i Beyond Budgeting. Innenfor filosofien fokuseres det på fremoverrettede prestasjonsmål. Det vil derfor være interessant å utforske hvordan dette går overens med de to indikatorgruppene.

FS4: Hvilke faktorer bør være tilstede for en hybrid tilnærming?

Balansert Målstyring er som nevnt tidligere blitt implementert i TINE. Det er derfor ikke utenkelig at det vil utvikles en hybrid tilnærming ved implementering av Beyond Budgeting. I hovedsak vil eventuelle fallgruver og forutsetninger ved en slik modell bli utforsket. Et begrep som "paraplykonseptet" kan gjøre seg gjeldende i så måte.

Beyond Budgeting som konsept, er som nevnt relativt nytt. På tross av økt spredning i praksis, har konseptet fått begrenset oppmerksomhet i akademien. Innenfor læringsbøker og forskningsartikler, har ikke filosofien fått tilsvarende publisitet som andre strategiske styringsverktøy (Bjørnenak & Kaarbøe, 2013). Til tross for at Beyond Budgeting ikke har fått den samme publisiteten som flere av de andre styringsverktøyene, finnes det flere eksempler på at filosofien i den senere tid har blitt undersøkt og forsket på. Jeremy Hope og Robin Fraser blir gjerne referert til som grunnleggerne av Beyond Budgeting, og har gjennom en rekke bøker og artikler bidratt til å øke oppmerksomheten rundt filosofien (Becker et al., 2010). I tillegg til dette står de bak opprettelsen av Beyond Budgeting Round Table, et forum som blant annet har som formål at styringsverktøyet oppnår en høyere grad av oppmerksomhet (Beyond Budgeting Institute, 2015a). Forskningsprosjektet "Beyond Budgeting" i regi av NHH og Statoil, har bidratt til at temaet til en viss grad har blitt bedre belyst og utforsket (Norges Handelshøyskole, 2015). Denne oppgaven tar sikte på å supplere dette forskningsfeltet, gjennom å undersøke hvordan TINE som organisasjon kan nyttiggjøre seg av Beyond Budgeting. Informasjon og funn som blir avdekket i løpet av denne oppgaven vil videre kunne være til hjelp for organisasjoner i tilsvarende situasjon. Dette gjelder i hovedsak de som ønsker å implementere, men også de som allerede er i gang.

1.3 Avgrensning

Økonomistyring er et stort fagfelt, det samme gjelder antall ulike styringsverktøy som innebefattes i fagfeltet. Etersom valget til slutt falt på Beyond Budgeting og at det er mange innfallsvinkler for hvordan man kan utforske temaet, var det viktig med tydelige avgrensninger. Det samme gjelder for valget av oppgavens problemstilling. TINEs resultatsikringsprosess består av flere elementer enn kun bruken av et enkelt styringsverktøy og det finnes antakeligvis en rekke måter man kan forbedre en slik prosess på. For ikke å favne for bredt vil fokuset derfor være på om Beyond Budgeting kan bidra til å bedre måloppnåelsen og øke gevinstrealiseringen deres,

gjennom en bedret resultatsikringsprosess. På generell basis vil det bli lagt mer vekt på endringer i holdninger og atferd fremfor konkrete endringstiltak i forbindelse med implementering av Beyond Budgeting, da bransjekunnskapen og kjennskapen til driften primært ligger hos de ansatte og øvrig ledelse i TINE. I så måte anses dette som et forstudie, da TINE enda ikke har implementert nevnte styringsverktøy.

1.4 Struktur

Oppgaven er delt inn kapittelvis. Kapittel 2 tar for seg relevant teori, som skal støtte oppunder problemstillingen og gjøre seg gjeldende når diskusjon og analyse senere blir belyst. I kapittel 3 vil informasjon om caseobjektet TINE fremkomme, som deretter vil bli fulgt av metode i påfølgende kapittel. Hvilken data og design som er blitt brukt, samt eventuelle begrensninger vil bli oppgitt. Videre vil det i kapittel 5 bli fremlagt empiri, som deretter vil bli diskutert nærmere i detalj. I kapittel 6 blir det fremlagt en oppsummering av funn, diskusjon og forslag til videre forskning. Helt i slutten av oppgaven vil det være mulig å finne referanser som er blitt benyttet, samt vedlegg.

2. Teori

For å kunne besvare problemstillingen, er det viktig med en god teoretisk forankring. I denne delen vil derfor ulike teorier bli belyst. Først vil det bli gjort rede for hva som menes med tradisjonell budsjettering og dernest kritikken mot budsjettet. Dette for å skape et sammenligningsgrunnlag mellom tradisjonell budsjettering og de nye styringsverktøyene. Hovedfokus vil ligge på Beyond Budgeting og noe fra Balansert Målstyring – litteraturen, da dette er mest relevant for besvarelsen av problemstillingen. Det vil bli viet noe oppmerksomhet til andre styringsverktøy, ettersom det er flere metoder som fremstår som alternativ til den tradisjonelle budsjettstyringen.

2.1 Det tradisjonelle budsjettet

2.1.1 Tradisjonell budsjettering

Anthony og Govindarajan (2007) argumenterer for at det tradisjonelle budsjettet i hovedsak har to funksjoner, kortidsplanlegging og kontroll. Budsjettet strekker seg normalt over ett år og er en sammenstilling av inntekter og utgifter i denne perioden.

Budsjettet tar oftest utgangspunkt i finansregnskapet og hviler på noen strenge rammebetingelser. Disse er henholdsvis makroøkonomiske forhold (valutakurser, inflasjon, etc.), utviklingstrekk (endring i preferanser, teknologi, etc.), tilgang og priser på innsatsfaktorer (arbeidskraft, råvarer, etc.), samt regulatoriske forhold. Man skiller vanligvis mellom inkrementell budsjettering og nullbasebudsjettering.

Inkrementell budsjettering tar høyde for fjorårets resultater og justerer disse etter at rammebetingelsene for det kommende året er vurdert. Nullbasebudsjettering innebærer derimot at man ser bort fra fjorårets resultater og dermed nullstilles budsjettet fra år til år (Gjønnes & Tangenes, 2012).



Figur 1 - De ti mest utbredte formålene med det tradisjonelle budsjettet (Gjønnes & Tangenes, 2012: 198)

Figuren ovenfor illustrerer de ulike formålene et budsjett ofte tillegges. Wildavsky (1984) hevder at det er like mange formål med budsjett som det er mennesker i verden. Anthony og Govindarajan (2007) legger spesielt vekt på følgende fire formål:

- Finjustering av den strategiske planen; den strategiske planen danner et rammeverk for budsjettet. I den strategiske planleggingen tar man for seg både de eksterne, så vel som de interne faktorene. Slik får man innhentet relevant informasjon som gjør at man foretar en best mulig beslutning. Budsjetter baseres deretter på de strategiske valg som er besluttet i planleggingsprosessen. Budsjettet illustrerer den strategiske planens konsekvens i finansielle størrelser, som gir en pekepinn på hvordan det vil slå ut økonomisk og kan om ønskelig revideres.
- Koordinering blant aktiviteter i verdikjeden; budsjetter kommuniserer ut de planer som virksomheten har satt seg. Ettersom avdelingsledere gjerne er med i

budsjettutarbeidelsen vil dette kunne føre til en bedre samhandling mellom avdelinger, og på tvers av virksomheten. Ofte har hver avdelingsleder ansvar for å utarbeide budsjett for sitt område. Når det totale budsjettet for bedriften utarbeides, ses alle budsjettene i sammenheng. Dette kan gi bedriften en oversikt i hvilken grad aktivitetene henger sammen. Dersom dette ikke er tilfredsstillende nok må tiltak igangsettes slik at god koordinering oppnås, også i betraktning av hvilke ressurser man har til rådighet.

- Fordele ansvar; ansvarsfordeling tydeliggjøres gjennom budsjettene, hver avdelingsleder skal ha oversikt over sine fokusområder. Innenfor den gitte budsjetttrammen bør det allikevel være rom for reallokering for avdelingslederen.
- Grunnlag for prestasjonsvurdering; i budsjettprosessen fastsettes ”måltall” for perioden, derfor kan budsjetter fungere som et verktøy for prestasjonsmåling. Ettersom budsjettet godkjennes av avdelingsleder og overordnede, er det som regel en enighet om hvilken måloppnåelse som gjør seg gjeldende for den aktuelle perioden.

Gjønnes og Tangenes (2012) argumenter for at budsjettprosessen i seg selv er viktigere enn det endelige budsjettet. Med det menes at man anskueliggjør virksomhetens planer og ser om disse er realistiske for måloppnåelsen. Denne prosessen medfører økt informasjon og kunnskap om virksomheten og dens omgivelser.

2.1.2 Kritikk av tradisjonell budsjettering

Tradisjonell budsjettering har over lengre tid vært gjenstand for en rekke kritiske bemerkninger (Ekholm & Wallin, 2000; Libby & Lindsay, 2009; Wallander, 1999). Under følger en samling av argumenter som taler imot budsjettet som et bærekraftig styringsverktøy.

Noe av kritikken bygger på at budsjettet ikke egner seg godt nok som relevant beslutningsstøtte. Dersom man fastsetter budsjettet i januar, har man ikke den samme tilgangen til informasjon som man kunne ha hatt ved et senere tidspunkt i kalenderåret. Gjønnnes og Tangenes (2012) poengterer blant annet at budsjettet ikke tar hensyn til at kostnadsbruken bør være avhengig av aktivitetsnivået. Ved økt informasjonstilgang vil et budsjett med stor sannsynlighet bli bedre estimert og således kunne gi et mer korrekt bilde av de faktiske ressurser som kreves i den aktuelle situasjonen. Med situasjon menes en beslutning som skal tas i forbindelse med en investering, prosjekt, kunde, avdeling eller lignende.

At budsjettet brukes både som mål og prognose, fører til konflikt. Etersom budsjettet hviler på mange usikre premisser (prognoser), vil eksempelvis avvik fra budsjettet ikke nødvendigvis reflektere fravær av verdiskapning. Avviksanalyse er bakoverrettet, den illustrerer avviket, men forklarer sjeldent underliggende omstendigheter. Budsjettet er også for aggregert og det gir heller ikke informasjon tilstrekkelig effektivt nok til analysen. Det er premissene som setter standarden for budsjettet og dersom disse premissene er feil, vil det kunne oppstå avvik. Hvis for eksempel oljeprisen var budsjettet til å være 40 dollar, men viser seg å være 32 dollar, vil verdiskapningen se svak ut. Poenget er at målavvik fra budsjettet ikke trenger å være et tegn på et dårlig år for selskapet, men at det derimot heller kan betraktes som svak prognostisering. Det å vedta et budsjett kan derfor ses på som å vedta en prognose, hvilket ikke er altfor hensiktsmessig (Gjønnnes & Tangenes, 2012).

Ofte ser man at budsjetter fører til opportunistisk atferd blant ledelsen og de øvrige ansatte (Held, 2009). ”Spend it or lose it” – filosofi er noe som kan oppstå hos ledere eller budsjettansvarlige, hvor man sørger for å bruke opp de ressursene man har fått tildelt før periodens slutt. Dette gjøres i håp om at man ikke blir tildelt mindre ressurser for det kommende året (Randall, 1999; Wildavsky, 1975). Manipulasjon av budsjetter for å nå måltallene, er også en metode for å nå måloppnåelse. Dette kan eksempelvis være gjennom å sette salgsmålene lavere enn realistisk, slik at man med ”sikkerhet” vet at man når målet. Dersom man når målet vil dette igjen kunne føre til

bonuser for ledere og øvrige ansatte. Om det fremmer verdiskapning er derimot en helt annen sak. I motsatt tilfelle av skalaen, kan man forsøke å justere opp budsjettet dersom det er slik at man får negative sanksjoner hvis man overstiger budsjettmålet (Jensen, 2003).

I dagens dynamiske forretningsklima er det viktig at beslutninger blir tatt så hurtig som mulig, slik at man følger med i utviklingen. Det å gi de ansatte som faktisk er nærmest avgjørelsen mer autonomi, vil antakelig føre til raskere respons. Det tradisjonelle budsjettet kritiseres for å være det motsatte av dette, det vil si statisk, høy grad av maktsentralisering og lavere autonomi blant de øvrige ansatte. Som en konsekvens av dette, har kritiske røster tatt til orde for bruk av mer strategiske styringsverktøy. Videre blir budsjetteringen ansett som for ressurskrevende i forhold til nytteverdien (Hope & Fraser, 2003a).

Som en forsøksvis oppsummering av kritikken mot budsjettet kan funnene i et forskningsprosjekt fra 2001 gjøre seg gjeldende. Prosjektet hadde som formål å avdekke svakheter ved den tradisjonelle budsjetteringsprosessen. Dette prosjektet ble utført som et samarbeid mellom Cranfield School of Management og Accenture, hvor man tok for seg både teori og praksis på dette feltet. De kom frem til 12 svake sider ved det tradisjonelle budsjettet (Neely et al., 2001):

1. Budsjettutarbeidelsen er tid- og ressurskrevende.
2. Budsjettet hemmer fleksibilitet og er ofte et hinder for endring.
3. Budsjettet er sjelden strategisk forankret og er ofte motstridende.
4. Budsjettet tilfører liten verdi, særlig når man tar hensyn til tiden som kreves for å utarbeide budsjettene.
5. Budsjetter fokuserer på kostnadsreduksjon fremfor verdiskapning.
6. Budsjetter styrker vertikal ledelse og kontroll.

7. Budsjetter reflekterer ikke de fremvoksende nettverksstrukturene som selskaper tilpasser seg.
8. Budsjetter oppmuntrer til ”spill” og uetisk atferd.
9. Budsjetter utvikles og oppdateres for sjelden, vanligvis årlig.
10. Budsjetter er basert usikre antakelser og gjetting.
11. Budsjetter styrker barrierer mellom avdelingene, fremfor å oppmuntre til kunnskapsdeling.
12. Budsjetter kan få folk til å føle seg mindre verdt.

2.2 Beyond Budgeting

2.2.1 Generelt

En av pionerne bak Beyond Budgeting – filosofien er Jan Wallander (Bogsnes, 2009). Han var leder for Svenska Handelsbanken og avskaffet budsjettene allerede på 1970-tallet. Han pekte på mangler ved den tradisjonelle budsjettstyringen, da spesielt de usikre premissene som ble lagt i forkant av en budsjettperiode. Han mente fokus burde rettes mot fremtiden, ikke mot fortiden. Wallander så Beyond Budgeting som en bedre metode enn tradisjonell budsjettering. Denne endringen førte til et lavere kostnadsnivå og brukes ofte til å forklare suksessen til Handelsbanken (Wallander, 1999). Innføring av relative prestasjonsmål var en viktig del av Wallander sin tankegang og Beyond Budgeting – filosofien. Relative prestasjonsmål gir ofte et bedre grunnlag for å vurdere en bedrifts prestasjon, enn absolutte mål. Ved relative prestasjonsmål vurderer man seg opp mot andre (konkurrenter, avdelinger, etc.) og korrigerer for hendelser som bedriften ikke kan påvirke selv (eksempelvis fall i oljepris, finanskriser, etc.). For et selskap kan et absolutt prestasjonsmål være å øke

inntjeningen med 10%, mens et relativt mål kan være at man skal ha 5% høyere inntjening enn konkurrentene i neste periode (Hope & Fraser, 2003a).

En annen sentral person innen Beyond Budgeting er Bjarte Bogsnes. Med boken *Implementing Beyond Budgeting* (2009) og sin rolle som styreleder i Beyond Budgeting Round Table Europe (BBRTE), er han sett på som en av de mest fremtredende personlighetene innenfor filosofien (Bjørnenak, 2010). I dag er Bjarte Bogsnes visepresident i Statoil, og er den som skal ha hovedæren for at Beyond Budgeting ble innført i selskapet tilbake i 2005. Allerede på 1990-tallet introduserte han tankegangen i petrokjemiselskapet Borealis. Ved siden av jobben sin i Statoil er han foredragsholder og et ansikt utad for å spre Beyond Budgeting videre. I motsetning til en rekke styringsverktøy som har blitt presentert opp gjennom, så er ikke Beyond Budgeting – tankegangen direkte blitt regissert av verken konsulenter eller rene akademikere, men av et par selskaper som har sett seg nødt til å teste noe nytt og annet. Han hevder selv at på grunn av mangel på internett og andre søkemotorer hentet ikke han sin inspirasjon fra Wallander, da han ikke var klar over at Handelsbanken hadde beveget seg i samme retning. I boken til Bogsnes ble kritikken av det tradisjonelle budsjettet i en langt større grad tatt opp og diskutert enn hva nevnte Wallander gjorde (Bogsnes, 2009). Kritikken som Wallander og Bogsnes rettet mot det tradisjonelle budsjettet, defineres gjerne som del to av ”Relevance Lost” – debatten (Bjørnenak, 2010). I hovedsak dreide debatten seg om at tradisjonelle styringssystemer var utdaterte og ikke produserte relevante styringsdata for beslutningstagerne (Johnson & Kaplan, 1987).

Beyond Budgeting som styringsverktøy, eller en komplett ledelses- og styringsfilosofi som Bogsnes (2012) kaller det, har opplevd en økning i popularitet siden det virkelig gjorde seg gjeldende på 1990-tallet. I 2009 ble det blant annet innledet et forskningsprosjekt mellom Statoil og NHH som strakk seg over fem år. Prosjektet gikk ut på at forskere og studenter fra NHH skulle følge Statoil sin utvikling fra å styre ut i fra tradisjonelle budsjetter til Beyond Budgeting (Norges Handelshøyskole, 2015).

I et dynamisk forretningsliv er det viktig at bedriften er tilpasningsdyktig og responderer raskt (Kaplan & Norton, 2001), både på muligheter og utfordringer. Dette er avgjørende for at man ikke skal tape i kampen om kundene og følgelig få redusert sin markedsandel. Beyond Budgeting kan være en løsning på dette. Ved at man desentraliserer makt og gir økt autonomi nedover i hierarkiet vil beslutninger kunne tas raskere og bedriften vil operere mer dynamisk. Ledelsen får en mer støttende rolle ovenfor de ansatte, de fungerer ofte som veiledere fremfor kontrollører. Denne bemyndiggjøringen fører til at de ansatte får økt autoritet til å bruke egen dømmekraft, noe som kan gi flere fordeler. Ettersom de som sitter nærmest avgjørelsen ofte har mer informasjon, er det også sannsynlig at disse vil ta gode avgjørelser (Hope & Fraser, 2003b).

For at Beyond Budgeting skal være effektivt må de underliggende tankene om mennesker være at de er pliktoppfyllende, motiverte, ambisiøse og at de har et genuint ønske om å gjøre en god innsats på jobb. Dette er hva McGregor (1960) refererer til som Teori Y – mennesker. Hvis bedriften i hovedsak består av slike mennesker, vil Beyond Budgeting mest sannsynlig fungere godt. Grunnen til dette er at den økte autonomien vil virke motiverende på de ansatte. I motsatt ende av skalaen har vi Teori X – menneskene. Disse er beskrevet som late, uinteresserte i å gjøre en god jobb og vil kun gjøre en innsats om de får noe igjen for det (for eksempel penger, status, etc.). Dersom en bedrift består av slike ansatte, er man nødt til å kontrollere de ansatte, gjennom straff og belønning (McGregor, 1960). Tradisjonell budsjettering er ofte sett på som en bedre måte for å styre en slik gruppe med mennesker (Bogsnes, 2009).



Figur 2 - Teori X og Teori Y (Slideshare, 2009:9-10)

Det blir ofte hevdet at de ansatte er bedriftens viktigste ressurs (Amabile & Kramer, 2011). Det er derfor viktig at man uttrykker dette gjennom handling. Ved å gi de ansatte økt autonomi, gjennom tankegangen i Beyond Budgeting, vil dette vise at man har tiltro til at de ansatte utøver en god jobb uten at ledelsen kontrollerer i for stor grad.

Selve begrepet Beyond Budgeting er i seg selv litt misvisende. Det kan gi inntrykk av at budsjettet er roten til alt vondt, men det er selve tankegangen som må endres. En analogi som kan benyttes er "trafikklys" i forhold til "rundkjøring". I et "trafikklys" er rammene satt og aktørene (bilistene) blir i stor grad styrt av ytre faktorer (lyssignalene). Disse faktorene utvikles på bakgrunn av historisk data og aktørene har liten myndighet til å gå utenfor rammene. Derimot i en "rundkjøring", er premissene annerledes. Her er det et mer dynamisk spill mellom aktørene som gjør seg gjeldende. Aktørene er nødt til å bruke egen dømmekraft og erfaring for at flyten i trafikken skal bli best mulig. En "rundkjøring" er mer effektiv enn et "lyskryss", men forutsetter at aktørene forvalter det ansvaret som medfølger. Den tradisjonelle

budsjetteringen kan minne om et ”lyskryss”, mens Beyond Budgeting har flere likhetstrekk med en ”rundkjøring” (Bogsnes, 2012).

2.2.2 Beyond Budgeting Round Table

Beyond Budgeting Round Table (BBRT) ble etablert i Storbritannia i 1998 av Robin Fraser, Jeremy Hope og Peter Bunce (Beyond Budgeting Institute, 2015a).

Organisasjonen tar utgangspunkt i de 12 prinsippene til Beyond Budgeting og ble etablert som et svar på misnøye og frustrasjon med det tradisjonelle budsjettet. BBRT opererer som en møteplass, det vil si oppfordring til kunnskapsdeling blant medlemsbedriftene. Dette kan være tidligere suksesshistorier og implementeringserfaringer (Beyond Budgeting Institute, 2015b).

2.2.3 Kritikk mot Beyond Budgeting

Libby og Lindsay (2009), samt Ekholm og Wallin (2000) finner i sine studier at utbredelsen av Beyond Budgeting er relativt lav. Funnene deres tyder på at bedrifter som synes tradisjonell budsjettering er ressurskrevende og lite verdiskapende ofte reviderer og forbedrer budsjettprosessen fremfor å fjerne budsjettene totalt. De ressursene som går med i budsjettprosessen tyder også på å være lavere enn tidligere antatt, samt at budsjettene ofte er knyttet sterkt opp mot strategiimplementeringen i bedriften (Libby & Lindsay, 2009; Ekholm & Wallin, 2000). Dette er alle argumenter for at Beyond Budgeting kanskje ikke er den rette veien å gå. Det at bedrifter ofte sliter med å finne gode relative mål, er også problematisk med denne filosofien. Dette blant annet fordi disse bedriftene ofte konkurrerer i sterkt rivaliserende markeder, som er i kontinuerlig endring (Hansen et al., 2003). Et av de viktigste momentene i Beyond Budgeting er desentralisering. Denne desentraliseringen er ikke universell og noe som passer for enhver bedrift. Anthony og Govindarajan (2007) fremhever eksempelvis at organisasjonsstruktur avhenger av bedriftens strategi og bransjestrukturen. Deres synspunkt er at desentralisering passer best i bedrifter som har mange ulike avdelinger (diversifiseringsfokus) og at typiske produksjonsbedrifter

ofte har mer utbytte av en sentralisert struktur (primært grunnet stordriftsfordeler). Zimmerman (2011) hevder for øvrig at en høyere grad av desentralisering vil kunne medføre at agentkostnadene øker. Forklaringen tar utgangspunkt i prinsipal – agent teorien og baserer seg på at den ansatte vil handle rasjonelt og forsøke å oppnå en høyest mulig nytteverdi. Av den grunn vil ledelsen måtte bruke mer ressurser for å påse at agenten handler i tråd med organisasjonens ”policy”.

2.2.4 De 12 prinsippene

Jeremy Hope og Robin Fraser blir ofte referert til som Beyond Budgetings ”fedre”. De har skrevet flere artikler og bøker om emnet, det meste kjente verket er boken ”Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap” (Becker et al., 2010). Etter at budsjettkritikken hadde økt i omfang og flere bedrifter hadde avskaffet budsjettene, undersøkte Hope og Fraser hva som karakteriserte bedrifter uten budsjett. Målet var å finne viktige likhetstrekk mellom slike suksessrike bedrifter. Feltarbeidet pågikk over 12 år og det var dette som ga opphav til de 12 prinsippene. Prinsippene deles gjerne inn i to deler; de første seks har fokus på endringsledelse (i hovedsak desentralisering), mens de siste seks tar for seg prosessene i bedriften. Formålet er å bevege seg fra kommando og kontroll til dynamikk og tilpasningsdyktighet (Beyond Budgeting Institute, 2015c). De 12 prinsippene bør ses på som en filosofi og ikke en oppskrift. Det er ikke nødvendig å gjennomføre alle prinsippene, men de kan gi en pekepinn på hva som er hensiktsmessig for en bedrift uten budsjett (Bogsnes, 2009).

De 12 prinsippene i Beyond Budgeting (2011)

Endringsledelse

Governance og transparentet

1. Verdier – Samle de ansatte rundt et felles formål; ikke en sentral plan
2. Governance – Styre gjennom felles verdier og sunn fornuft; ikke detaljerte regler og bestemmelser
3. Transparentet – Gjør informasjonen åpen og tilgjengelig; ikke begrenset og kontroller

Ansvarlige team

4. Team – Organisere rundt et problemfritt nettverk av ansvarlige team; ikke sentraliserte funksjoner
5. Tillit – Stol på teamene til å regulere sine prestasjoner; ikke detaljstyr dem
6. Ansvarlighet – Baserer ansvarlighet på helhetlige kriterier og fagfellevurderinger; ikke på hierarkiske relasjoner

Endringsprosesser

Mål og belønning

7. Mål – Sett ambisiøse mellomlange mål; ikke kortsiktige faste mål
8. Belønning – Baserer belønning på relativ ytelse; ikke på å imøtekomme faste mål

Planlegging og kontroll

9. Planlegging – Gjør planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess; ikke en "top-down" årlig hendelse
10. Koordinering – Koordinere samhandling dynamisk; ikke gjennom årlige budsjetter
11. Ressurser – Gjør ressurser tilgjengelig just-in-time; ikke just-in-case
12. Kontroll – Baserer kontroll på raske, hyppige tilbakemeldinger; ikke på budsjettavvik

Figur 3 – De 12 prinsippene (Beyond Budgeting Institute, 2015c)

2.3 Balansert Målstyring

2.3.1 Generelt

Balansert Målstyring fremheves som et av de viktigste ledelseskonseptene de siste 75 årene (Sibbet, 1997). Konseptet skal sørge for en god strategiimplementering, bedriftens strategi skal ”oversettes” til de operasjonelle aktivitetene (Hoff & Holving, 2002). Porter (1996:68) definerer strategi slik:

”Strategy is the creation of a unique and valuable position, involving a different set of activities”.

Budskapet er at bedriften må strebe etter å oppnå et varig konkurransefortrinn, ved at man utøver de riktige aktivitetene på en bedre måte enn sine konkurrenter.

Kaplan og Norton introduserte styringsverktøyet Balansert Målstyring gjennom sin artikkel ”The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance” i 1992. Formålet med rammeverket var å gi en bedre balanse mellom finansielle– og ikke finansielle mål, slik at man både har fokus på hva som er viktig for selskapet på kort– og lang sikt. Tidligere så man mest på historiske data (finansielle mål), såkalte ”lagging indicators”, mens man etter lanseringen av Balansert Målstyring også ønsket å inkludere fremoverrettede prestasjonsmål (ikke – finansielle mål), kjent som ”leading indicators”. I tillegg til det finansielle perspektivet inkluderer Balansert Målstyring: kundeperspektivet, interne prosesser, samt læring og vekst – perspektivet. Målene i det finansielle perspektivet dreier seg i stor grad om å oppnå tilstrekkelig profitt, slik at aksjonærene er fornøyde. Kundeperspektivets mål omhandler i hovedsak hvordan kundene ser på bedriften, samt markedsandel. De interne prosessene og aktivitetenes prestasjoner, er fokus i det tredje perspektivet. Stadig innovasjon og læring er det som menes med læring og vekst – perspektivet. Det

finansielle– og kundeperspektivet blir sett på som eksterne krav, mens interne prosesser, samt læring og vekst blir sett på som interne virkemidler på eksterne krav. Disse fire perspektivene er lagt frem som et forslag for de bedriftene som velger å benytte seg av dette verktøyet. Det er ikke en ”fasit” som alle må velge og følge. Det betyr at noen bedrifter kan velge og benytte tre egendefinerte perspektiver, mens andre igjen kan velge seg ut fem eller seks dersom det skulle være aktuelt.

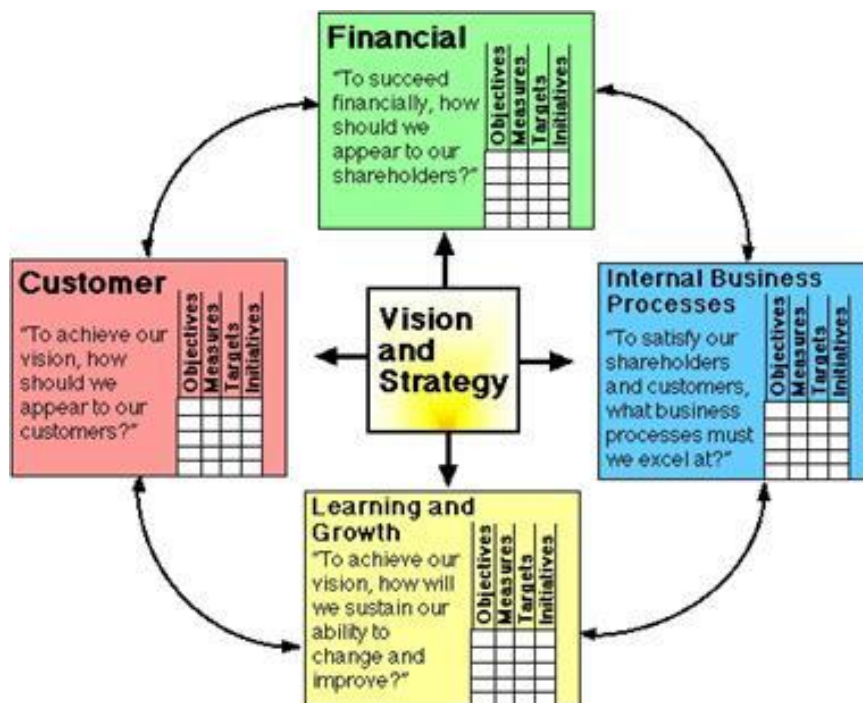
Perspektivene blir satt opp i en slags ”top – down” – oppstilling, hvor perspektivet som ligger øverst har størst prioritet, det nest øverste perspektiv har nest størst prioritet og så videre. Videre kan fokuset rundt hvilke perspektiver som har øverste prioritering variere ut i fra om det er en offentlig eller privat bedrift. Private bedrifter har som mål å skape profitt for eierne, mens hovedformålet for bedrifter i offentlig sektor som regel er å generere best mulig tjenester og service for befolkningen i eksempelvis en gitt kommune. For en bedrift i offentlig sektor kan det muligens derfor være mer hensiktsmessig å ha kundeperspektivet som sin øverste prioritet (Hoff & Holving, 2002).

Et strategikart skal illustrere virksomhetens strategi, slik at de ansatte vet hva bedriften ønsker å oppnå. Dette gir igjen økt sannsynlighet for målkongruens, hvor man setter opp de viktigste målene under de ulike perspektivene i en kausal sammenheng. Under de ulike perspektivene utvikles det gjerne ”Key Performance Indicators” (KPI’er), også referert til som styringsparametere, som skal være med å ”følge opp” målene og sørge for at bedriften er på riktig spor. I en logistikkbedrift kan en KPI under kundeperspektivet eksempelvis være ”antall forsinkede leveringer”. Balansert målstyring er derfor en toveis – kommunikasjonskanal, hvor ledelsen gir uttrykk for bedriftens strategi gjennom mål og der ledelsen får tilbakemeldinger på progresjonen via KPI’ene (Hoff & Holving, 2002).

Styringsparameterne kan brukes for å styre atferd i ønsket retning, da det man blir målt på naturlig nok vil få høyeste prioritet blant de ansatte:

"What you measure is what you get!" (Kaplan & Norton, 1992: 71).

Figuren under illustrerer hvordan Kaplan og Norton (1996) ser for seg at Balansert Målstyring bør fungere i praksis.



Figur 4 – Balansert Målstyring (Kaplan & Norton, 1996:76)

2.3.2 Kritikk mot Balansert Målstyring

Noe av kritikken som har vært rettet mot Balansert Målstyring har gått på ressursbruken. Det kreves mye tid og ressurser i utviklingen av rammeverket, og man må se dette opp mot nytteverdien (Ax et al., 2005). En fundamental kritikk av styringsverktøyet angår de kausale sammenhengene innenfor målekortet. Kritikken baserer seg på tre hovedpunkter; mangelen på en tidsdimensjon, en lite tydelig

sammenheng mellom de fire perspektivene, samt manglende bevis for at kausalitet mellom perspektivene faktisk forbedrer prestasjonen (Nørreklit, 2003).

Det også har vært noe kritikk rettet mot utfordringen med å forankre og kvantifisere de valgte måltallene som representerer strategien, blant annet nevnes det at måltallene kun er hensiktsmessige med tanke på strategiimplementeringen og ikke når det gjelder evalueringen av strategiens relevans (Kaplan & Norton, 1996; Hansen, 1999/2000; Mouritsen et al., 2000/2001).

2.4 Andre styringsverktøy

2.4.1 Lønnsomhetsanalyser og ABC

Strategiske lønnsomhetsanalyser benyttes for å drive operasjonelt effektivt og således lønnsomt innenfor ulike drift- og virksomhetsområder i en bedrift.

Lønnsomhetsanalyser kan utføres i lys av en bedrifts avdeling, hvor man spesifikt ser på helheten av avdelingen og ved hjelp av kalkyler kartlegger hvor man kan bli mer lønnsom. Lønnsomhetsanalyser kan også brytes ned til å fokusere på ett enkelt produkt eller en tjeneste og kan i tillegg være aktuell å benytte gjennom levetiden til et prosjekt. Kundelønnsomhetsanalyser er et godt eksempel på slike strategiske analyser, og brukes ofte til å kartlegge hvor lønnsomme bedriftens kunder faktisk er. Dette kan bidra til at bedriften danner seg et bedre bilde over hvilke kunder som egentlig genererer den største profitten, og hvilke kunder som medfører liten gevinst eller i verste fall tap. På den måten kan bedriften bli mer selektiv over hvilke kunder én bør prioritere, da det i stor grad varierer hvordan kundene forårsaker kostnader (Mulhern, 1999; Bjørnenak, 2003). I forbindelse med kundelønnsomhetsanalyser har ”20-80 – regelen” fått mye omtale. Kort fortalt går det ut på at 80% av overskuddet genereres av 20% av kundene (Basteviken, 2004). Til tross for at analysen kan gi uttrykk for at noen av kundene til en bedrift er ulønnsomme, er det allikevel viktig å presisere at løsningen ikke nødvendigvis alltid er å kutte alle bånd til kunden. I noen tilfeller kan såkalte strategiske kunder være hensiktsmessige å beholde, da de

eksempelvis kan tiltrekke nye kunder. Synergieffekter og andre fortrinn man kan oppnå ved å pleie kundeforholdet kan i visse sammenhenger være vanskelig å avdekke i analysen, og man bør derfor ikke utelukke kunden helt og holdent (Cooper & Kaplan, 1999).

Et styringsverktøy som blir sett på som relevant med tanke på strategiske lønnsomhetsanalyser er aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC). Dette bygger på filosofien om at kostnader knyttes til ulike kostnadsobjekter basert på et årsaks – virkningsforhold (Ax & Bjørnenak, 2007). Andre styringsverktøy som har visse likhetstrekk med ABC, er aktivitetsbasert styring, også kjent som ”Activity Based Management” (ABM), tidsreven ABC (TDABC) og aktivitetsbasert budsjettering (ABB). Konseptet ABC gjorde seg gjeldende mot slutten av 1980-tallet, ved amerikanerne Cooper og Kaplan. I utgangspunktet ble det brukt for å forbedre kalkulering av produktkostnader i industribedrifter, i nyere tid har det derimot beveget seg i en annen retning når det gjelder formål og virksomhetsområder (Bjørnenak & Mitchell, 2002). Hva formålssiden angår er det bruken av aktivitetsbasert informasjon for styringsformål som er fokuset. Tidligere fordelte man kostnader hovedsakelig på bakgrunn av volum. ABC sin vinkling bygger på at aktiviteter forbruker ressurser ulikt, og hvordan man i så henseende kan påvirke ressursbruken. Når det gjelder virksomhetssiden har man flyttet fokuset fra tradisjonelle serieproduserende industribedrifter til tjenesteytende virksomheter.

Bjørndal et al. (2003) oppsummer ABC gjennom følgende punkter:

- ABC beskriver ressursbruken i form av aktiviteter, i motsetning til tradisjonelle ansvarsstedsbaserte inndelinger (typisk avdelinger som består av flere aktiviteter).
- ABC fokuserer på flerfaktor variabilitet, det vil si at en rekke ulike faktorer driver kostnader. Spesielt legges det vekt på at kompleksitet driver kostnader.
- ABC fokuserer på hvilke faktorer som driver arbeidsbyrden i virksomheten (kostnadsdrivere).

- ABC søker å skille ut organisatorisk slakk ved å ikke belaste kostnadsobjekter med kostnader for ubenyttet kapasitet.

For at ABC skal gi relevant kostnadsinformasjon er det tre forutsetninger som bør være tilstede. Disse er homogenitet, linearitet og separabilitet. Førstnevnte innebærer at produktkostnadene kan deles opp i ulike kostnadsgrupper, hvor hver gruppe er avhengig av en aktivitet med en tilhørende kostnadsdriver. Linearitet uttrykker at kostnadene vokser lineært ved en eventuell økning i kostnadsrivervolumet. Det at kostnadene for et produkt kan separeres fra kostnadene til et annet produkt og tilsvarende for aktiviteter, betegnes som separabilitet. En organisasjon bør kun allokere kostnadene etter ABC – metoden dersom alle tre forutsetningene er tilstede (Noreen, 1991). Det er tre typiske feil som kan oppstå ved beregning av kostnader for produkter; aggregeringsfeil, spesifikasjonsfeil og målefeil (Datar & Gupta, 1994).

ABC utmerker seg som et styringsverktøy som øker informasjonen til en organisasjon hva gjelder ressursbruk og kostnadsdrivere, og dermed forbedrer beslutningsgrunnlaget i forbindelse med de strategiske valg som tilslutt må foretas (Bjørnenak, 2003).

2.4.2 Lean og målkostnad

Japansk bilproduksjon, på 1950-tallet, antas å ha gitt opphav til Lean – filosofien. Toyota ledet an i utviklingen, gjennom sitt ”TPS” – program (Toyota Production System), hvor fokus var på å produsere så billige biler som mulig (Slack et al., 2013). Lean blir ikke sett på som et direkte styringsverktøy, men mer som en filosofi. Det er tankegangen som skal endres og ikke nødvendigvis prosessene i seg selv (Shah & Ward, 2007). Hensikten med Lean er å sløse minst mulig med ressursene. En skal levere den verdien kunden vil ha ut av produktet til en lavest mulig kostnad. Det er derfor viktig at bedriften forstår hvilken verdi kunden ønsker seg av produktet, samt hvor det er mulig å eliminere sløsing i verdikjeden (Hines et al., 2004). Sløsing, også kalt muda, kan finne sted i en rekke aktiviteter. Dette kan eksempelvis være transport, lager, unødvendig venting, feil og utsettelse (Slack et al., 2013). Formålet i Lean er å

redusere eller fjerne de ikke – verdiskapende aktivitetene. Unntaket er om de er nødvendige for at driften skal opprettholdes, for eksempel om aktiviteten er lovpålagt av staten i form av regnskap.

Et annet viktig element ved Lean er at man benytter seg av en ”Pull” – strategi. Dette vil si at man produserer kun de produktene kunden vil ha og til det tidspunktet kunden ønsker, og dermed unngår unødvendig bruk av ressurser. Dette kan eksempelvis føre til reduksjon av større lagerbeholdninger. En forutsetning i dette tilfellet er at det er god flyt i verdikjeden, slik at det ikke blir unødvendig lang ventetid for kunden (Slack et al., 2013). Lean er en kontinuerlig prosess, som hele tiden streber etter å oppnå ytterligere forbedringer.

Målkostnad er et verktøy som er nært tilknyttet Lean. Målkostnad blir sett på som utøvelse av Lean i praksis, hovedsakelig på bakgrunn av tankegangen om kontinuerlig forbedring. I målkostnad starter man med å sette en ønsket salgspris, som ofte er basert på markedsundersøkelser. Deretter blir det tatt en avgjørelse på ønsket profittmål. Ønsket profitt trekkes igjen fra salgsprisen, slik at man oppnår et mål for høyeste produksjonskostnad (målkostnad). Om målkostnaden er lavere enn dagens produksjonskostnad, må tiltak settes inn for å redusere dagens kostnad, i verste fall skrinlegge prosjektet. Det å hele tiden ha fokus på reduksjon av kostnader er sentralt i målkostnadsbegrepet (Gagne & Discenza, 1995).

2.4.3 Rullerende budsjetter

Rullerende budsjetter refereres ofte til som rullerende prognoser eller kontinuerlige budsjetter. I stedet for at man prognostiserer frem mot en fast tidshorisont slik som ved det tradisjonelle budsjettet, setter man heller prognoser for perioder fremover (eksempelvis kvartalsvis). I hovedsak dreier det seg om at budsjettet endres for å reflektere endringer i forutsetninger og informasjon. Dette vil gjøre at man besitter mer relevante tall og har et bedre beslutningsgrunnlag enn ved det typiske statiske budsjettet. Den store fordelene ved rullerende budsjett ligger derfor i den kontinuerlige oppdateringen. Fortidsfokuset, som er typisk i det tradisjonelle budsjettet, legges vekk

(Hoff, 2004). Hope og Fraser (2003b) påpeker at rullerende budsjett passer spesielt bra for bedrifter i bransjer hvor omgivelsene og derav forutsetningene endres i hurtig tempo. En variant av rullerende prognoser, er det som kalles ”dynamiske prognoser”. I stedet for å eksempelvis oppdatere hvert kvartal, oppdaterer man heller når det oppdages et behov for å gjøre en endring. Dette fordi tidshorisonten i perioder kan være lang, andre ganger kort, samt at dette er noe som varierer i ulike organisasjoner (Bogsnes, 2012).

2.4.4 Benchmarking

Formålet med benchmarking er å sammenligne seg selv opp mot andre bedrifter innenfor samme bransje, for å så kunne danne et bedre bilde av sin egen prestasjonsgrad (Ax et al., 2009).

Benchmarking som evalueringsverktøy er kjent for å bruke beste praksis som sammenligningsgrunnlag for å finne relative prestasjonsmål. Bruk av relative prestasjonsmål kan virke mer motiverende og oppnåelige for de ansatte, da de i større grad har mulighet til å påvirke dem selv og de faktorer som spiller inn er langt mer kontrollbare (Horngren et al., 2009; Locke & Latham, 1990).

Benchmarking kan enten benyttes eksternt opp mot konkurrenter, som nevnt i innledningen av temaet, eller internt i bedriften ved å sammenligne avdelinger med hverandre (Ax et al., 2005). Det er et kjent fenomen at en bedrift kan ha avdelinger eller eventuelt datterselskaper som holder til andre steder i landet eller utlandet. Korrekt internprising er en viktig forutsetning for at sammenligningsgrunnlaget innenfor intern benchmarking skal bli best mulig. Gjennom et samarbeid mellom avdelingene der tjenester blir utført, som i teorien ville ha medført en kostnad for den avdelingen som trengte tjenesten, vil det bli satt en pris på utført tjeneste. En slik pris kan for eksempel bli satt etter markedsverdi pluss eventuelt en ”mark – up” (Mailandt, 1975). I prinsippet betyr det at man får en tilsvarende inntjening man normalt sett ville ha fått dersom man utførte tjenesten med en utenifra (eksternt). På lik linje unngår man også tilsvarende tap. Dette er en måte å sikre seg at man

konkurrerer på like vilkår, men det går også like mye ut på å overholde fastsatte skatteregler i det enkelte land man opererer innenfor. Enkelte bedrifter forsøker å overføre overskudd til avdelinger som holder til i andre land, dette for å oppnå en potensielt lavere skatt. Internprising har til hensikt å motvirke dette, og bedriften kan straffes dersom prisingen mellom avdelingene ikke blir utført på en forsvarlig måte (O'Haver, 2012).

2.5 Resultatsikring

Resultater og prestasjoner vektlegges høyt hos de fleste bedrifter, men på tross av dette er det faktorer som tar lederens fokus bort fra resultater. Blant annet kan det nevnes at resultater diskuteres i større grad enn å faktisk leveres og det er mer fokus på innsamling av kunnskap i stedet for å bruke kunnskapen til å produsere resultater. Det samme gjelder ved at man heller måler hvor man har vært, enn dit man vil. Ofte ser man at det brukes mye tid og ressurser på noe som ikke er direkte verdiskapende for bedriften, selv om noen aktiviteter logisk nok bør iverksettes for å senere kunne skape verdi (Stenberg, 2008).

I praksis ser man at det er blitt lagt mye fokus på resultatplanlegging, mens resultatstyring gjennom bruken av mål, budsjetter og planer har blitt mindre prioritert i ledelsesarbeidet. Innenfor resultatledelse bør man heller flytte fokuset fra aktivitetsstyring over til resultatsikring. For å øke oppmerksomheten rundt resultatsikring er det viktig å jobbe prosessorientert, og det blir hevdet at en burde oppgradere resultatsikringsmøtet i en bedrift til at det blir deres viktigste ledelsesarena. Kvaliteten av hvordan mål, budsjetter og planer er blitt til og i hvilken grad de leverer bør dermed tas opp og diskuteres i nevnte møte. Det mest sentrale evalueringskriteriet i en resultatsikringsprosess er oppnådde resultater, og dette kriteriet bør tas mest med i betraktningen av prestasjonsutførelsen til medarbeidere og ledere (Stenberg, 2008).

For å sikre et effektivt resultatsikringsmøte er det særlig tre punkter det stilles krav til (Folge, 2008):

- God planlegging og stram regi.
- Synliggjøring av avvik som sentralt virkemiddel.
- Vekt på å avtale nødvendige tiltak og skape aksept for dem.

God planlegging og stram regi er viktig for at møtene skal gjennomføres effektivt og at innholdet i møtene anskueliggjør de mest aktuelle målene for bedriften. Derneft bør de ansvarlige være klar over egne resultater og dersom avvik har oppstått skal tiltak foreslås. For å skape aksept for de tiltak som blir satt, kan det å styrke samarbeidet og felleskapet være hensiktsmessig, eksempelvis gjennom å gå fra sentralstyring til selvstyring (bemyndiggjøring).

3. Caseobjektet: TINE

I denne delen av oppgaven vil caseobjektet bli presentert. Bakgrunn, struktur, TINE som markedsregulator, forbedringsprosjektet Styrk, samt finansiell informasjon vil bli belyst.

”TINE er en ledende, norsk merkevareleverandør som daglig leverer produkter over hele Norge. Rundt 12 000 bønder på 10 000 gårdsbruk er fundamentet for TINEs forretningsdrift. Hver dag lager vi produkter med lidenskap og kjærlighet til tradisjoner bygget gjennom mange år på en rekke meierier i landet vårt. Vi tar også ansvar for å fremme småskalaproduksjon og mangfold” (TINE, 2015a).

3.1.1 Bakgrunn

Norges og Nord – Europas eldste andelsmeieri og første fellesmeieri nord for Alpene, Rausjødalen Setermeieri, ble etablert i 1856 og blir ansett som forgjengeren til ”Den Norske Meieriforening” (etablert i 1881), som etter hvert utviklet seg til det som i dag er TINE. TINE har gjennom årene gått gradene fra å være en produsent av melk, ost og smør til etter hvert å bli ett av Norges største næringsmiddelkonsern og en fullskalaleverandør av meieriprodukter og kjente merkevarer, der de altså opererer både som produsent og distributør. De har en portefølje på over 500 produkter og 1300 varelinjer, som produseres på 34 meierier spredt over hele landet. I 1992 ble TINE som felles merkenavn for alle meieriprodukter lansert. Fra å hete Norske Meierier ble navnet endret til TINE Norske Meierier. Et annet årstall som gjør seg bemerket er året 2002, da konsernet TINE Gruppen ble dannet. Dette bestod av TINE Norske Meierier, samt meieriselskapene og andre datterselskaper, og fikk navnet TINE BA. I 2010 ble det imidlertid innført en konsernstruktur på grunn av ny samvirkelov, som resulterte i at TINE BA (begrenset ansvar) ble slått sammen med meieriselskapene og dermed formet det som nå heter TINE SA (samvirkeforetak). Det at TINE er et samvirkeforetak innebærer at de som driver produksjonen, altså

bøndene, også skal være med og eie organisasjonen, slik at overskuddet ikke fordeles til kapitaleiere utenifra (TINE, 2015a).

Forskjellene mellom samvirkeforetak og aksjeselskap:

Organisatorisk	Foretak eid av medlemmene <ul style="list-style-type: none"> • Ett medlem, én stemme • Årsmøtet består av eiere og ansatte Valg etter medlemsdemokrati Åpent medlemskap – alle kan bli medlem Interesseorganisasjon for medlemmene	Foretak eid av aksjeeierne <ul style="list-style-type: none"> • Generalforsamlingen består kun av aksjeeiere (ikke ansatte) • Stemmer etter antall aksjer
Økonomisk	Utbytte etter samhandling med medlemmene Alle medlemmene skal behandles likt Målsetning: Best mulig pris på det som samvirket produserer	Utbytte etter eierandel/kapitalinnskudd Målsetning: Størst mulig utbytte på innskutt aksjekapital
Juridisk	Styres etter samvirkeoven og foretakets vedtekter	Styres etter aksjeloven og bedriftens vedtekter

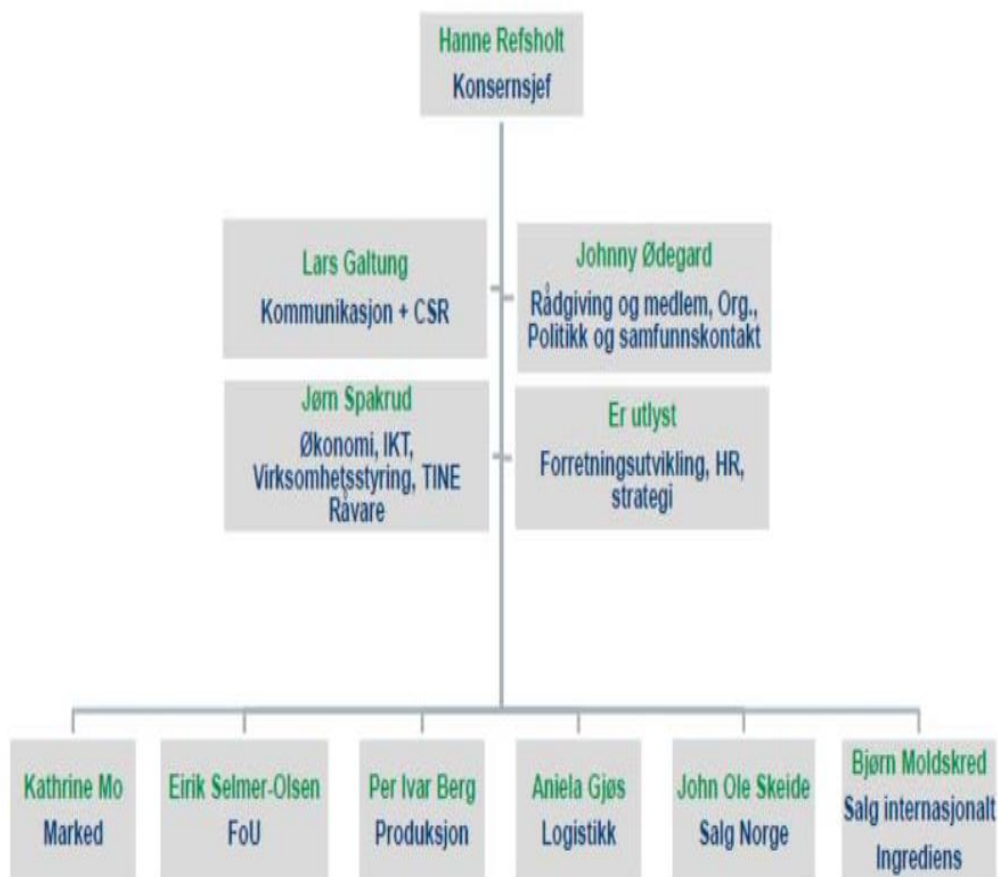
Tabell 1 – Samvirkeforetak og aksjeselskap (Innhentet materiale fra TINE)

3.1.2 Struktur

TINE eies i dag av omtrent 12.000 melkebønder som er organisert i samvirket og fordelt på over 10.000 gårder. Konsernet TINE Grappa består av over 5.600 ansatte. I tillegg til sitt hovedkontor, to sentrallagre og tre terminaler inkluderer konsernet en rekke norske og utenlandske hel- og deleide datterselskaper. I denne listen finner man Diplom – Is AS, Sunniva Drikker AS, Fjordland AS, OsteCompagniet AS, Wernersson Ost AB i Sverige, Wernersson Ost Danmark AS, Bunes Fryselager, Alpine Dairy Llc, Norseland Inc. i USA og Norseland Ltd. i UK. Internasjonalt opererer TINE mest i USA, Storbritannia, Danmark og Sverige. Når det gjelder

eksport, er Jarlsberg den artikkelen de eksporterer mest av. Snøfrisk og TINE Gudbrandsdalsost er også blant de artiklene det eksporteres en del av (TINE, 2015a).

Figuren under illustrerer organisasjonsstrukturen i TINE, representert ved de ulike konserndirektørene i konsernledelsen. Konsernsjef, Hanne Refsholt, utpeker de øvrige medlemmene av konsernledelsen. De fire ansvarsområdene som ligger rett under konsernsjefen utgjør støtteaktivitetene i TINEs verdikjede. De seks resterende områdene, som befinner seg nederst i figuren, regnes som primæraktivitetene. Primæraktiviteter er i direkte kontakt med selve produktet, mens støtteaktivitetene ikke direkte knyttes til produktet. Støtteaktivitetene er uansett viktige for å sikre god verdi på produktet (Porter, 1985).



Figur 5 – TINEs organisasjonsstruktur (Innhentet materiale fra TINE)

3.1.3 TINE som markedsregulator

TINE har en viktig funksjon som markedsregulator. Denne rollen innebærer at de har en plikt til å motta melk fra alle melkeprodusenter i Norge. Ved en slik ordning er alle produsentene garantert å få levert den melken de produserer til fastsatt pris (målpris). Målprisen blir fastsatt ved hvert landbruksoppgjør. TINE har i tillegg en plikt til å forsyne andre aktører i bransjen med melk, samt en informasjonsplikt.

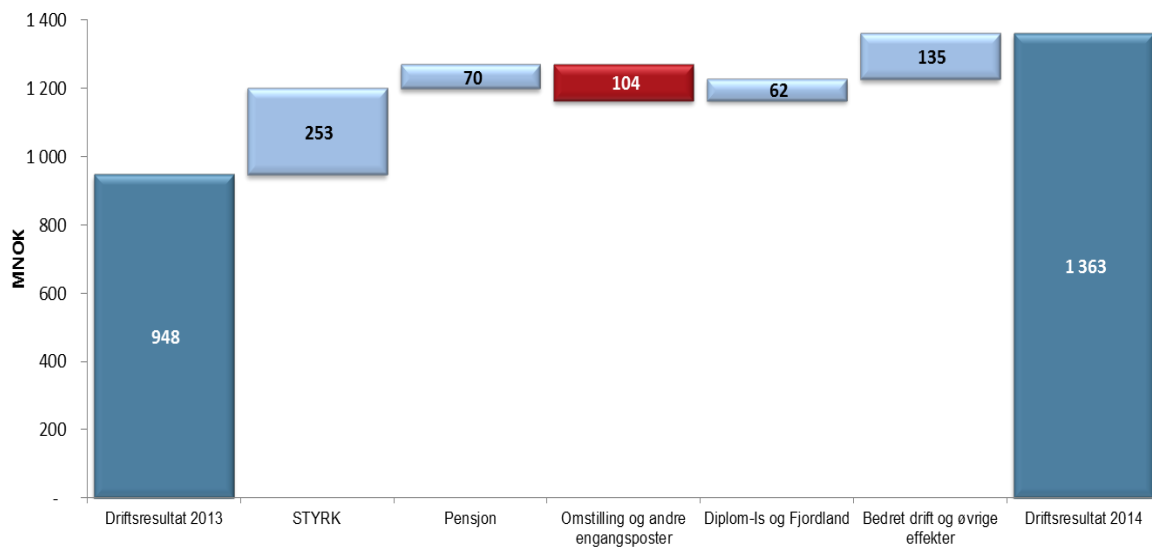
Informasjonsplikten innebærer at en skal sikre at alle markedsaktører får den samme informasjonen om aktiviteter som utføres av markedsregulator (TINE, 2015a).

3.1.4 TINE Forbedring – Styrk

TINE er i dag i en omfattende organisatorisk endringsprosess. Høsten 2013 ble det konsernomfattende forbedringsprogrammet Styrk lansert, en endring som har pågått både i 2014 og som har som mål å løpe ut 2015. Realisering av resultatforbedrende tiltak er hovedformålet, dette innebærer at kostnadsbasen skal ned med 750 millioner kroner innen periodens slutt. Tiltakene ses på som nødvendige for å tilpasse seg de stadige endringene i markedet og den økte konkurransesituasjonen. Det skal bidra til at TINE styrker sin posisjon som ledende merkevareleverandør innen melk- og meieriprodukter, videre er det et mål at dette skal kunne føre til en mer robust arbeidsplass og økt profitt for eierne. I første fase ble tiltak innen drift, industristruktur og distribusjon gjennomført, men planen er at hele virksomheten skal bli analysert for mulige forbedringer (TINE, 2015b). Støttefunksjoner skal omorganiseres og antall årsverk vil bli redusert med omtrentlig 110 (TINE 2015c).

3.1.5 Finansiell informasjon

Den 12/2-2015 ble 4. kvartal og årsrapporten til TINE fremlagt. Som de selv påpeker var det en betydelig resultatforbedring i året 2014: ”Forbedringsprosjektet Styrk og godt salg i TINE SA, Diplom – Is og Fjordland var hovedårsakene til betydelig resultatvekst for TINE Gruppa i 2014”. Forbedringen av Meieri Norge var det som bidro mest til driftsresultatet for fjerde kvartal og for hele året 2014.



Figur 6 - Forklaring av utvikling i driftsresultat 2013 til 2014 (TINE, 2015d)

Salgsinntektene for 2014 vokste med 5,2% (4,4% justert for endring i valutakurser) fra 2013, og lød på 20,995 milliarder kroner. Driftsresultatet for året ble 1,363 milliarder kroner, og var en forbedring på 415 millioner kroner i forhold til året før. Årsresultatet for TINE Gruppa endte på 1,013 milliarder kroner, en oppgang fra 685 millioner kroner sammenlignet med året før (TINE 2015d).

Den 22/4-2015 la TINE frem kvartalsrapporten for 1. kvartal, den gode resultatveksten fortsatte og driftsresultatet vokste med 107 millioner kroner i forhold til samme kvartal 2014 (fra 220 millioner kroner til 327 millioner kroner). Dette skyldes i stor grad effektene av det pågående forbedringsprosjektet Styrk, hvorpå 89 millioner kroner av de nevnte 107 millionene er en direkte årsak av Styrk (TINE 2015e).

4. Metode

Vilhelm Aubert definerer metode på følgende måte:

”En metode er en fremgangsmåte, et middel til å løse problemer og komme frem til ny kunnskap. Et hvilket som helst middel som tjener dette formålet, hører med i arsenalet av metoder” (Hellevik, 2002: 12).

Sitatet kan tolkes dit hen at metode er en fremgangsmåte for å løse problemer og at man bør være pragmatisk i valg av metode.

I dette kapittelet vil beskrivelse og forklaring av oppgavens metodiske struktur være fokus. Dette innebærer problemstilling og herunder tilhørende forskningsspørsmål, forskningsdesign, datainnsamlingsmetode, samt en evaluering av datamaterialet.

4.1 Problemstilling

”En problemstilling eller forskningsspørsmål er et utgangspunkt for vitenskapelige undersøkelser” (Ringdal, 2001: 36).

Som nevnt i innledningen, er oppgavens formål å løse følgende problemstilling med tilhørende forskningsspørsmål:

Hva kreves for å oppnå en bærekraftig implementering av Beyond Budgeting i TINE, og kan dette implisitt forbedre resultatsikringsprosessen deres?

FS1: Hvorfor er implementering av Beyond Budgeting interessant for TINE?

FS2: Hvilke styringsprinsipper bør være tilstede? Hva må eventuelt endres?

FS3: Hvilke KPI'er burde benyttes; bør fokuset rettes mot "leading" – eller "lagging" – indikatorer?

FS4: Hvilke faktorer bør være tilstede for en hybrid tilnærming?

4.2 Design

Studiedesignet er en oversiktlig og generell plan i måten man vil gå frem på for å besvare oppgavens problemstilling. Utgangspunktet for valg av forskningsdesign bør være at forskningsspørsmålene skal besvares på en formålstjenlig måte (Saunders et al., 2009).

4.2.1 Forskningsdesign

En skiller vanligvis mellom tre typer forskningsdesign; deskriptivt (beskrivende), eksplorativt (utforskende) og kausalt (forklarende). Et deskriptivt forskningsdesign passer bra når formålet er å beskrive virkeligheten i et spesifikt område eller en bestemt situasjon. Om kunnskapen er begrenset og formålet er å få økt forståelse for temaet, passer et eksplorativt design. Er man opptatt av å vite hvorfor ting fungerer som det gjør er det kausale forskningsdesignet det mest hensiktsmessige. Her tar man for seg kausale effekter og ser da på årsak – virknings forhold (Gripsrud et al., 2010). Ettersom oppgavens formål er å utforske implementering av Beyond Budgeting og om dette kan bidra til bedre måloppnåelse og økt gevinstrealisering gjennom en bedret resultatsikringsprosess i TINE, vil det være mest hensiktsmessig å benytte et eksplorativt forskningsdesign. Det vil allikevel være relevante områder som kan ses på som beskrivende og oppgaven vil derfor inneholde en blanding av deskriptivt og eksplorativt forskningsdesign.

4.2.2 Forskningstilnærming

Forskingstilnærmingen er ofte enten deduktiv eller induktiv. Ved deduktiv strategi utvikler man hypoteser på grunnlag av eksisterende teori, som igjen testes empirisk. Deduktiv tilnærming passer derfor best på områder hvor man har godt med teori og kunnskap. En induktiv tilnærming innebærer at man har mer fokus på tolkning og utvikling av teori og tar derfor oftere hensyn til subjektiv informasjon. En typisk deduktiv oppgave er ofte kvantitativ, mens en kvalitativ oppgave ofte er assosiert med en induktiv tilnærming (Saunders et al., 2009). En induktiv tilnærming vil være det mest hensiktsmessige i denne oppgaven ettersom det er en spesifikk organisasjon som skal utforskes og at det ikke finnes mye offentlig eksisterende informasjon om styringsverktøy i TINE.

4.3 Datainnsamling

4.3.1 Primær- og sekundærdata

Det er vanlig å skille mellom to typer av innsamlet data, primær- og sekundærdata. Primærdata innebærer at man fysisk innhenter relevant data som skal brukes i besvarelsen av en aktuell problemstilling. Denne type data refereres også til som ”felldata”, ettersom man ofte drar ut for å innhente informasjon gjennom eksempelvis intervjuer og spørreundersøkelser. Denne formen for datainnsamling krever som regel mer ressurser enn ved innhenting av sekundærdata, som gjerne er lett tilgjengelig. Sekundærdata er data som allerede eksisterer og som ”gjenbrukes” av andre. Dette kan eksempelvis være tidligere markedsundersøkelser og annen type statistikk utgitt av for eksempel Statistisk Sentralbyrå (Gripsrud et al., 2010). Den vesentlige forskjellen mellom disse to måtene å innhente data på er at primærdata er data som er skreddersydd til den aktuelle problemstillingen, mens sekundærdata kan være samlet inn til andre formål, men som en allikevel kan nyttiggjøre seg av.

Jacobsen (2005) hevder at det er ideelt å benytte seg av både primær- og sekundærdata. Dette er beskrivende for fremgangsmåten i denne oppgaven, dog er det en overvekt av primærdata, da dette har vært mest hensiktsmessig for å besvare problemstillingen. Primærdataen har hovedsakelig blitt innhentet gjennom intervjuer, møter, e-post og telefonkonferanser. Sekundærdata som er blitt benyttet er hovedsakelig bøker, artikler, nettsider og publiserte tidsskrifter.

4.3.2 Kvalitativ- og kvantitativ metode

Metodetilnærmingen inndeles som regel i kvalitativ- og kvantitativ metode. Kvalitativ metode har fokus på fortolkning og forståelse, noe som gir denne metoden mer fleksibilitet i forbindelse med innsamlingen av data. Innhenting skjer eksempelvis gjennom dybdeintervjuer og fokusgrupper. Formålet er å få økt kunnskap om et fenomen fremfor å undersøke forutinntatte hypoteser. En utvikler ofte hypotesene underveis eller i etterkant av innsamlingen. Ettersom forståelse er det essensielle og at kvalitativ innsamling er ressurskrevende egner metoden seg best på mindre utvalg. Det at utvalget er relativt lite sammenlignet med kvantitativ tilnærming gjør at det vil være lite hensiktsmessig å generalisere funnene. Kvantitativ metode omhandler det som er kvantifiserbart, det opereres ofte med større utvalg og kan derfor oftest generaliseres. En er sjelden interessert i å undersøke de underliggende årsakene, da formålet primært er å konstatere om ens antagelser er korrekte. I motsetning til kvalitativ metode utvikler man ofte først hypoteser på forhånd for deretter å teste ut om disse stemmer overens med virkeligheten (Silverman, 1993). Flere studier benytter seg av triangulering, dette vil si at en benytter både kvalitativ- og kvantitativ metode. Det er problemstillingen som avgjør hvilke(n) akseptable metode(r) som bør benyttes, være seg om det er triangulering eller at man benytter seg av kun en av metodene (Holme & Solvang, 1996). Silverman (1993) mener dog at triangulering ikke er ønskelig, da han hevder at problemstillingen ikke er avgrenset tilstrekkelig dersom triangulering er nødvendig.

4.3.2.1 Valg av metode: Kvalitativ tilnærming

I denne oppgaven er kvalitativ metode den mest naturlige fremgangsmåten. Ettersom det ikke foreligger offentlig informasjon om styringsprinsipper og interne prosesser i TINE, vil fremgangsmåten hovedsakelig bli av en eksplorativ art. En kvantitativ tilnærming ble sett på som lite hensiktsmessig ettersom det kreves tilgang på større utvalg og datamateriale. Det at undersøkelsen kun tar for seg en organisasjon, fører til at utvalget er begrenset og at det av den grunn vil være mest aktuelt å gå nærmere inn på underliggende prosesser og rutiner.

Datainnsamlingsprosessen vil være en kontinuerlig prosess, hvor det innledningsvis starter med et kartlegging- og introduksjonsmøte. Med dette som utgangspunkt gis det en oversikt over hvilken posisjon TINE befinner seg i, og hvilke fremtidsutsikter de ser for seg. For øyeblikket er organisasjonen inne i en omfattende organisatorisk- og strukturell endringsprosess, som ble påbegynt i 2014 og som etter planen skal strekke seg ut året (2015). Informantene som har mest med denne oppgaven å gjøre, jobber blant annet med forretningsanalyse og utviklingen av TINE og spiller således en viktig rolle i nevnte endringsprosess. For nærmere beskrivelse av informantenes rolle, se kapittel 5.1. Som et ledd i denne prosessen, kjent som forbedringsprosjektet Styrk (se kapittel 3.1.4), ønskes det at Beyond Budgeting blir vurdert implementert.

I stedet for å sentrere alt rundt et par større og mer omfattende intervjuer, er det gunstig med en løpende dialog både for undertegnede og TINE, ettersom det er tenkelig at ny informasjon kan dukke opp underveis i endringsprosessen. Den løpende dialogen innebærer fysiske møter, telefonkonferanser, mailkorrespondanser med informanter fra avdelingen Forretningsanalyse og et lengre semi – strukturert dybdeintervju med en informant som sitter tett på endringen. Utviklingen av dybdeintervjuet og ytterligere forklaringer vil bli nærmere beskrevet under neste delkapittel, ”Utvikling av intervjuguide”. På grunn av oppgavens omfang og utvikling underveis, i tråd med endringsprosessen til TINE, kan prosjektet ses i lys av et ”samarbeidsperspektiv”. Det presiseres at valg av tema og problemstilling hele veien har vært initiert av undertegnede. Vinklinger og utfordringer som blir foreslått fra

TINE vil i gitte anledninger, der det passer seg, bli tatt hensyn til og gjenspeiles sågar i noen av forskningsspørsmålene, dog ikke i selve analysearbeidet. Blant annet er det et sterkt ønske fra begge parter at organisasjonen mottar fornuftige råd og bidrag med tanke på andre bedrifters erfaringer når det kommer til implementeringsprosessen av Beyond Budgeting – filosofien.

4.3.3 Intervjuforberedelser

Polit og Beck (2006) definerer intervju som en metode for datainnsamling hvor en person (intervjueren) stiller spørsmål til en annen person (intervjuobjektet). Intervjuet gjennomføres enten ansikt-til-ansikt eller over telefon.

I hovedsak ble det utviklet en intervjuguide, ved siden av noen generelle agendanotater til møtevirksomheten for øvrig.

Med tanke på selve intervjuet, hadde dette dybdeintervjuet en semi – strukturert form. I forbindelse med at kunnskapen om TINE i forkant av oppgaven var begrenset og at det derfor hovedsakelig har vært en eksplorativ tilnærming, passet denne intervjuformen best. En semi – strukturert form bygger på at man utvikler mer eller mindre åpne spørsmål, i motsetning til et strukturert intervju som består av spørsmål satt opp i et mer rigid system. Med åpne spørsmål legges det vekt på at spørsmålene i intervjuguiden for denne oppgaven er blitt bygd opp i et rammeverk og gruppert etter ulike tema, som er forankret på bakgrunn av teori og forskningsspørsmål. Det er derfor ikke tilfeldig hva det blir spurt etter og spørsmålene er blitt utledet etter nøye planlegging. Spørsmålene er blitt definert på en slik måte at det tillater den som blir intervjuet å snakke åpent rundt et tema, uten at det nødvendigvis blir et kort og konsist svar. Det ble lagt vekt på at spørsmålene ble formulert slik at de ikke fremstod som ledende, ikke en for stor andel av ja/nei– eller typiske ”multiple” spørsmål. Sistnevnte kan fremstå som forvirrende og uklare for intervjuobjektet, og i verste fall føre til selvmotsigende svar dersom det er flere underliggende spørsmål som motsier hverandre.

I løpet av intervjuet er det vesentlig at notater blir tatt, og eventuelt båndopptaker brukt dersom alle parter er komfortable med det, slik at all data blir ivaretatt og memorert på en tilstrekkelig god måte. Etter at intervjuet er gjennomført vil data og informasjon bli transkribert, dette blir etterfulgt av at informanten vil få tilsendt de redigerte notatene for å påse at det som ble pratet om og diskutert er blitt fanget opp på en korrekt måte. Videre prosedyre når informanten har kommet med sin tilbakemelding på notatene er at dette datamaterialet vil utgjøre grunnlaget for nærmere dekodning (Whiting, 2008). Intervjuguiden er vedlagt i vedlegg 2.

4.4 Evaluering av datamaterialet

En kritisk og overveid evaluering av innhentet datamateriale blir vurdert som sentralt i denne oppgaven, dette for å avdekke eventuelle svakheter ved informasjon og data som er blitt benyttet. Reliabilitet og validitet, samt begrensninger ved oppgaven vil bli belyst.



Figur 7 – Reliabilitet og Validitet (Sander, 2014)

Figuren over illustrerer viktigheten av at all data og informasjon som blir innhentet, bør ha en sammenhengende høy grad av reliabilitet og validitet.

4.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet, eller pålitelighet, innebærer i den grad man kan stole på de resultatene en får:

”Hvorvidt gjentatte målinger med samme måleinstrument gir like resultater, omtales som reliabilitet eller pålitelighet” (Ringdal, 2013: 96).

Om andre får de samme resultatene, gjentatte ganger, som man selv har fått under de samme premissene, kan man derfor si at det er god reliabilitet. Det å replikere primærdataen i denne oppgaven, nemlig det semi – strukturerte intervjuet, kan vise seg å være vanskelig. Grunnen til dette er at et slikt intervju er fleksibelt og inneholder åpne spørsmål, noe som kan gi ulike svar avhengig av hvem som er intervjuer og intervjuobjekt. Det å dokumentere intervjuene grundig gjennom båndopptaker og komplett referat av hva som ble sagt og gjort, kan redusere problemet (Saunders, et al., 2007). Bruk av båndopptaker ble ikke benyttet i intervjuprosessen i denne studien, ettersom informanten ikke ønsket dette. I og med at det har vært to intervjuere, har begge hatt anledning til å både delta i praten, samt ta notater. Notatene har også blitt kontrollert i etterkant ved at informantene har fått mulighet til å se om informasjon er blitt tolket på en riktig måte. Marshall og Rossmann (1999) hevder at det ikke nødvendigvis er slik at en innsamlingsmetode som semi – strukturerte intervju bør være replikerbare. Ettersom en av styrkene til denne intervjuformen, som er fleksibilitet, må reduseres om metoden skal være mer replikerbar, vil dette kunne svekke metoden i seg selv. Saunders et al. (2009) trekker også frem bias som en faktor som kan redusere reliabiliteten. Intervju – bias i form av ikke – verbal og verbal kommunikasjon som påvirker objektet, samt svar – bias som omhandler vurderingen av intervjueren og forutinntatte oppfatninger, er viktig å bemerke seg. Derfor bør man forsøksvis unngå ledende spørsmål for ikke å gå i denne

fallgruven, i tillegg til at det bør være fokus på hvordan det kommuniseres (både verbalt– og ikke verbalt).

4.4.2 Validitet

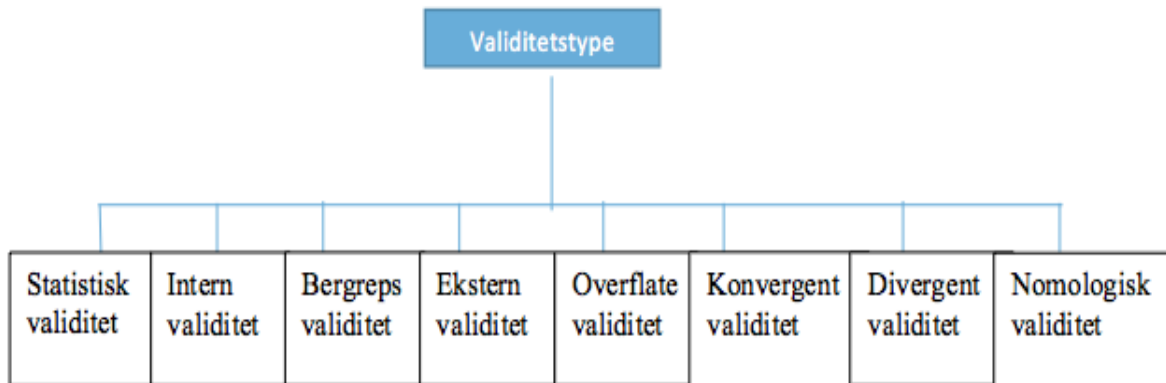
”To attain absolute validity and reliability is an impossible goal for any research model” (Le Compte & Goetz, 1982: 55).

Validitet, eller gyldighet, handler om i hvilken grad man virkelig måler det man faktisk vil måle. Når det gjelder validitet av kvalitative data refereres det til i hvilket omfang forskeren får tilgang til informantenes kunnskap og erfaring, og dernest i hvilken grad han eller hun evner å identifisere og tolke de riktige poengene som blir formidlet gjennom språkbruken (Saunders et al., 2007). En form for validitet er begrepsvaliditet (Ringdal, 2013). Begrepsvaliditet, går også under beskrivelsen teoretisk validitet eller definisjonsmessig validitet, og blir av Hellevik (1991) definert som:

”Graden av samsvar mellom den teoretiske definisjonen av den latente egenskapen og den operasjonelle definisjonen av den manifeste egenskapen som skal måles”.

Dette blir sett på som det mest grunnleggende formen for validitet og har som utgangspunkt å kartlegge om empiriske data og funn faktisk måler de teoretiske begrepene og variablene man har til hensikt å måle, altså sammenhengen mellom det teoretiske og det praktiske (operasjonelle) planet. Johannessen et al. (2006) poengterer at ved kvalitative undersøkelser blir begrepsvaliditet tolket ut ifra hvilken grad funnet til en forsker gjenspeiler formålet med studien og i så henseende

reflekterer virkeligheten. Denne formen for validitet er derfor en nødvendighet for at forskningsresultatene skal være meningsfulle, tolkbare og generaliserbare (Sander, 2014).



Figur 8 – Validitetstype (Sander, 2014)

Figuren over viser at det finnes flere ulike validitetstyper, såkalt sub – validitet, og samtlige utgjør en viktig rolle. Det skilles likevel mellom to hovedformer: Intern validitet (intern gyldighet) og ekstern validitet (overførbarhet eller generaliserbarhet) (Jacobsen, 2005).

Intern validitet bygger på mye av den samme definisjonen som begrepsvaliditet beror på, om resultatene omfattes som korrekte og om man griper fatt i de funn man ønsker å finne (Jacobsen, 2005). En annen måte å vinkle det på er hvor godt egnet datamaterialet er til å illustrere problemformuleringene man betrakter. Det er verdt å merke seg at til tross for at datamaterialet har en høy grad av reliabilitet, betyr ikke det nødvendigvis det samme som at det har en høy grad av validitet. For at man også skal ha en høy grad av validitet må datamaterialet derfor være reliabelt (Grønmo, 2004).

Ekstern validitet (ytre validitet) handler om generalisering fra utvalg til populasjon, med andre ord hvor representativt utvalget er for populasjonen. Det går også ut på hvilken relevans det alternativt har om man overfører funn fra en undersøkelse til

andre fagfelt og studier. Dersom man skaper forankringer i uttrykk, beskrivelser og fortolkninger som blir benyttet i andre sammenhenger har man på en suksessfull måte generalisert budskapet i funnene sine (Johannessen et al., 2006). Som regel gjør overføring av kunnskap og opplysninger seg mest gjeldende ved kvalitative undersøkelser, da generalisering gjerne gir visse assosiasjoner til statistisk generalisering og der igjen kvantitative undersøkelser (Thagaard 2002). Generalisering kan således inndeles i to former, den ene måten kalles teoretisk generalisering og innebærer å gå fra empiri til teori. Dette er en form som i all hovedsak er mest forenlig for kvalitative undersøkelser, og herunder denne oppgaven. Den andre måten er kjent som statistisk generalisering som går mer på det som tidligere er blitt nevnt, da man går fra et studert utvalg til en større populasjon (Jacobsen 2005).

For å sikre en god intern validitet rundt intervjuprosessen i denne oppgaven, har både intervju og agendapunkter blitt tilsendt informantene i forkant. Dette har sørget for at både intervjuer og intervjuobjekt er godt forberedt. Underveis i intervjuet og samtalene har spørsmål, tema og begrep blitt forhåndsdefinerte, og der det har vært behov for ytterligere forklaringer har dette også blitt presisert. I etterkant av intervjuet, og øvrige samtaler, har det fra intervjuers side blitt sendt referat tilbake til informantene for å forsikre at informasjon er blitt tolket riktig. Informantene som er blitt benyttet i denne oppgaven besitter posisjoner i TINE som gjør at de har kjennskap og anledning til å kommentere rundt de spørsmål som er aktuelle med tanke på Beyond Budgeting.

På grunnlag av at det er få informanter er det vanskelig å trekke generelle slutninger som kan overføres til lignende situasjoner med tanke på ekstern validitet. Johannessen et al. (2005) anbefaler at man har et sted mellom 5 og 25 informanter, i dette studiet er det imidlertid blitt benyttet under 5 informanter, hvilket kan bli sett på som en begrensning. Mer generelt om begrensninger vil bli omtalt ytterligere i neste delkapittel. Tilnærmingen til denne oppgaven har riktignok vært å ha en eksplorativ

vinkling i den forstand at det har vært ønskelig å gå i dybden av en organisasjon, og ikke nødvendigvis for å generalisere ut i fra intervjuene.

4.4.3 Begrensninger

Som det ble nevnt i delkapittel 4.3.2.1, ”Valg av metode: Kvalitativ tilnærming”, kan en begrensning i seg selv være at det jobbes kun med en organisasjon, og at ikke flere organisasjoner blir studert. Det er også en bevissthet i denne oppgaven at TINE går i gjennom en utfordrende og omfattende endringsprosess, noe som kan påvirke muligheten til å frigjøre ressurser og personer i forbindelse med oppgaven.

Tidsaspektet for masteroppgaven er en begrensning i seg selv, da prosessen kun har en horisont på fire til fem måneder. Etersom TINEs endringsprosess strekker seg til slutten av desember, ville ytterligere tid kunne gjort det mulig å innhente informasjon fra flere informanter og å følge gjennomføringen av prosessen. Utover i prosessen har undertegnede i større grad forholdt seg til en hovedinformant, som har fungert som en kontaktperson når det har vært oppfølgingsspørsmål eller lignende. Det å kun forholde seg til en person i store deler av studien kan utgjøre en begrensning, da personen kan være selektiv og sile ut informasjon etter egeninteresse eller eventuelt organisasjonens interesse. Etersom opprettelsen av en kontaktperson ble til etter hvert som studien utviklet seg og at det allerede var etablert en plattform for hvordan oppgaven skulle utføres, ble dette valgt som en løsning. Denne personen anses som kunnskapsrik når det gjelder hvordan virksomheten fungerer og har god erfaring med de ulike prosessene i TINE. Det ble nevnt i delkapittel 4.4.1, ”Reliabilitet”, at båndopptaker ikke ble benyttet, hvilket kan ses på som en begrensning. Dette hadde gitt bedre tilgang til informasjon som ble gitt av informanten, da det er vanskelig å notere ned alle detaljer under et intervju.

5. Analyse

I dette kapitlet vil en kort beskrivelse av datamaterialet, samt empiri og resultater bli fremlagt og drøftet.

5.1 Beskrivelse av data

Caseobjektet i denne oppgaven er, som tidligere nevnt, TINE. Det er hovedsakelig kvalitativ data som ligger til grunn for denne oppgaven. Informasjon som kom frem i samtaler med informantene i TINE, enten ved fysiske møter (innebefatter blant annet intervju) eller telefonkonferanser, samt tilsendt informasjon i mailkorrespondanser vil utgjøre grunnlaget for selve analysen. Informantene tilhører TINE Forretningsanalyse, hvor den ene informanten er leder av avdelingen, den andre er leder av Business Controlling og den tredje er Senior Konsernanalytiker. Sistnevnte har fungert som oppgavens hovedinformant. Denne personen ble intervjuet i det semi – strukturerte intervjuet og vært den informanten det har vært en fortløpende dialog med. Data som er blitt innhentet er dermed fortrinnsvis av en primær art, noe sekundærdata er også blitt benyttet i form av bøker, artikler, nettsider og publiserte tidsskrifter.

5.2 Empiri og diskusjon

Empiri og resultater blir fremlagt og drøftet med utgangspunkt i teori, problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål. I kronologisk rekkefølge vil resultatene knyttet til forskningsspørsmålene bli presentert og drøftet, eventuelle koblinger mellom funn i denne oppgaven og tidligere forskning og teori vil også bli redegjort for. Ytterligere informasjon som er blitt avdekket, utenom forskningsspørsmålene, blir lagt frem i det siste delkapitlet.

5.2.1 TINEs resultatsikringsprosess

I første samtale med TINE kom det tydelig frem hvor viktig det er å ivareta og forbedre resultater, noe som gjenspeiles i oppgavens problemstilling. Med dette som grunnlag er det derfor viktig med innsikt og god kunnskap om hvordan resultatsikringsprosessen utøves i TINE. Det som er interessant å undersøke er hvorfor og hvordan en slik prosess gjennomføres i praksis. Hensikt, hyppighet, hvem som inkluderes, tidsbruk og fokusområder er grunnleggende faktorer. For å undersøke hvilken betydning Beyond Budgeting kan ha i forbindelse med TINEs resultatsikringsprosess, er det vesentlig å vite den grunnleggende tankegangen bak en slik prosess.

Hensikt

”Hensikten med denne prosessen er å øke måloppnåelsen, styrke samhandlingen, og bedre prioriteringen”.

Som sitatet ovenfor illustrerer, så er det flere ulike formål med resultatsikringsprosessen. Denne prosessen gjelder for hele TINE, men det er primært i konsernledelsen (heretter også referert til som KL) den foregår. Hva som menes med de tre formålene blir nærmere forklart nedenfor.



Øke måloppnåelsen

TINE ønsker å øke sannsynligheten for å nå de overordnede målene som er satt for konsernet, samt de respektive målene som er satt i de ulike ansvarsområdene.

Proessen skal sørge for at organisasjonen fokuserer mer fremoverrettet, fremfor å bruke for mye tid på det som har skjedd tidligere.

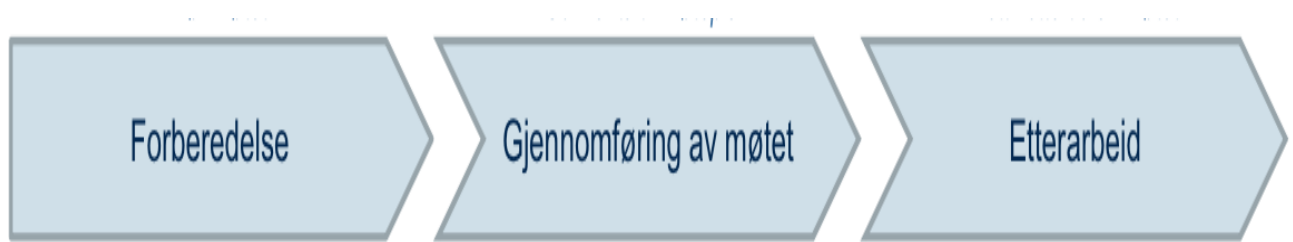
Styrke samhandlingen

Et annet formål med resultatsikringsprosessen er å styrke samhandlingen på tvers av organisasjonen. Dette er ment å forhindre suboptimalisering og fremme målkongruens. Det at man setter seg inn i andre avdelinger sine ansvarsområder og utfordringer er sett på som grunnleggende, noe som skal være med å bidra til at TINE øker sannsynligheten for å nå sine fastsatte mål.

Bedre prioritering

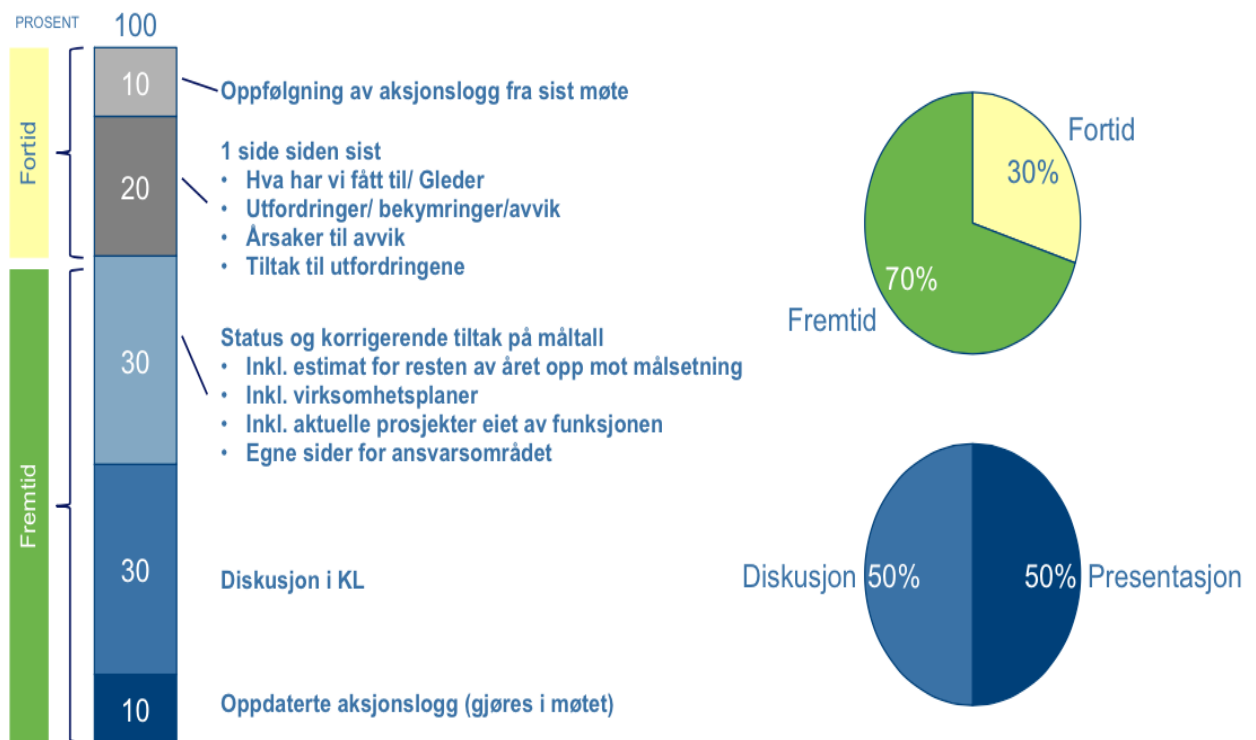
Med dette menes det å sette fokus på de konsernovergripende sakene, slik at man blir bedre på å prioritere på tvers. Et annet formål er å øke sammenhengen mellom planer, budsjett, estimer og tilhørende prosesser.

Resultatsikring i praksis for TINE



Figur 9 – Møteprosessen (Innhentet materiale fra TINE)

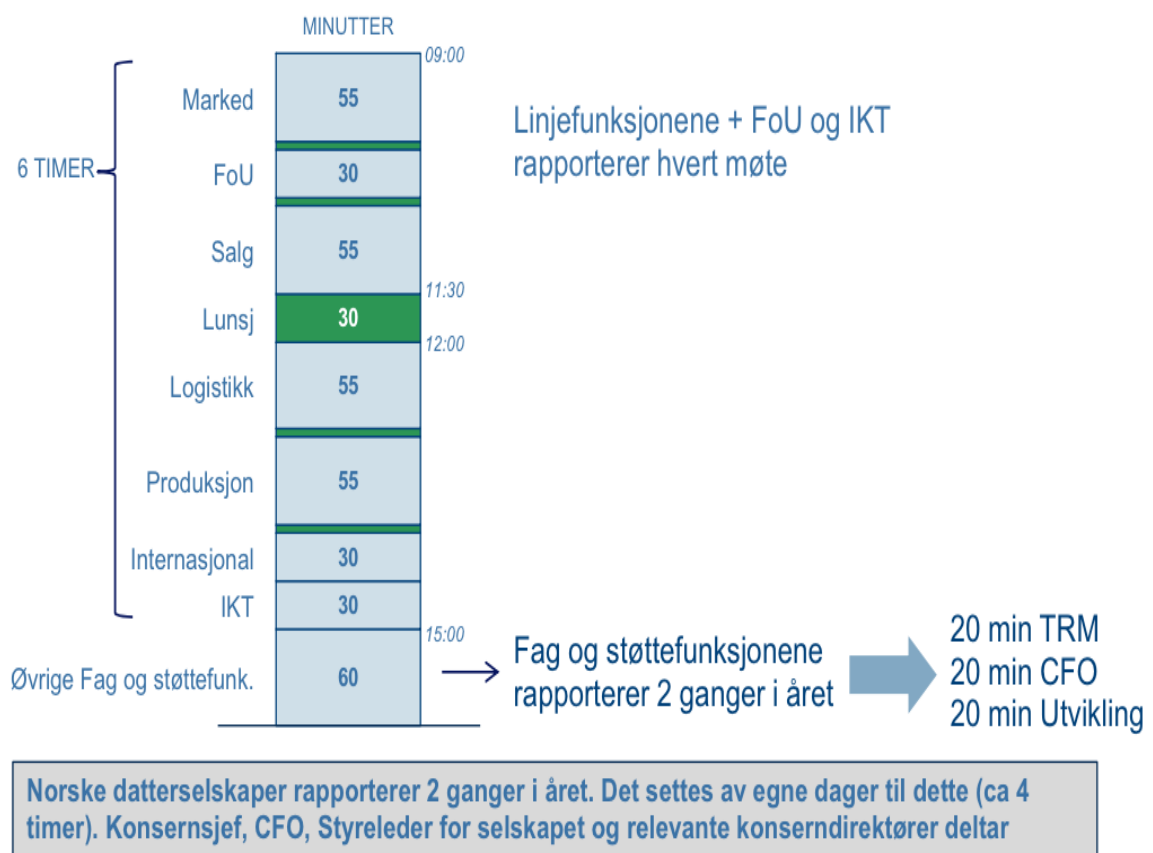
”Gjennomføring av møtet” blir vektlagt i dette delkapittelet, dette fordi det foreligger mye informasjon om hvordan selve møtet foregår og at det blir sett på som mest relevant for oppgaven. Forberedte møtedeltakerne er dog en forutsetning for at møtet skal bli godt og effektivt. Med forberedelser menes det at lederen for de forskjellige områdene gjennomgår historiske tall, måltall og trender, deretter gjennomfører analyser og kommer opp med forslag til tiltak. Det at man følger opp korrigerende tiltak i etterkant er også essensielt, hvis ikke mister man noe av formålet ved å ha et slikt møte.



Figur 10 – Agenda for resultatsikringsøktene i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

En typisk resultatsikringsprosess i TINE er illustrert ovenfor. TINE har fokus på 30% fortid og 70% fremtid, hvor hvert ansvarsområde er ment til å gå igjennom de samme agendapunktene. Med fortid legges det til grunn at man følger opp aksjonsloggen fra forrige møte. Det som ble tatt opp og diskutert til oppfølging, skal ha blitt fulgt opp siden sist gang. Videre kommer utfordringer, bekymringer og avvik opp på agendaen. Der vektlegger man historiske tall, samt viktigheten av å gjøre dypdykk i tallene for å finne årsakene til eventuelle avvik og deretter komme med korrigerende tiltak. Deling av suksesshistorier er også betydningsfullt, slik at man ikke kun fokuserer på ulike saker som kan ses på som vanskelige og muligens være negativt ladet. 70% av tiden blir benyttet til å fokusere på fremoverrettede prestasjonsmål. Dette innebærer blant annet at man lager estimater for resten av kalenderåret opp mot satt målsetning og utvikler virksomhetsplaner. Dette skal samlet sett utgjøre status og korrigerende tiltak på måltall. I løpet av møtet prioriteres det at man allokere tiden slik at halvparten

går til å presentere status, temaer og utfordringer, resten av tiden ønsker man at skal gå til diskusjon. Møtet avsluttes med en oppdatering av aksjonsloggen, som skal følges opp i perioden frem til neste møte. Figur 11 gir et mer detaljert bilde over hvordan et slikt møte ser ut, med tanke på fordeling av tidsbruk og hvilke ansvarsområder som er involvert. Konserndirektører fra de respektive ansvarsområdene er representert, og utgjør samlet sett KL. Som man ser er det satt av en dag til møtet, men i fremtiden kan dette utvides dersom det blir vurdert nødvendig.



Figur 11 – Eksempel på en agenda for en resultatsikringsøkt i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

I forbindelse med oppfølging av ulike aktiviteter, er TINE nødt til å bestemme seg for hvor grundig hver enkelt aktivitet skal følges opp. De skiller primært mellom måltallstyring og strategisk/taktisk styring. Som figur 12 viser ønsker TINE å tendere

mot en strategisk og taktisk styring, hvor det er fokus på samhandling og dialog mellom ansvarsområder. Dette skal bidra til at man sammen jobber for å dekke de ulike aktivitetene i verdikjeden. Perspektivet er langsiktig og det ønskes å legge vekt på hvordan måltallene skal nås fremfor å kun følge opp historiske tall.

MÅLTALLSTYRING

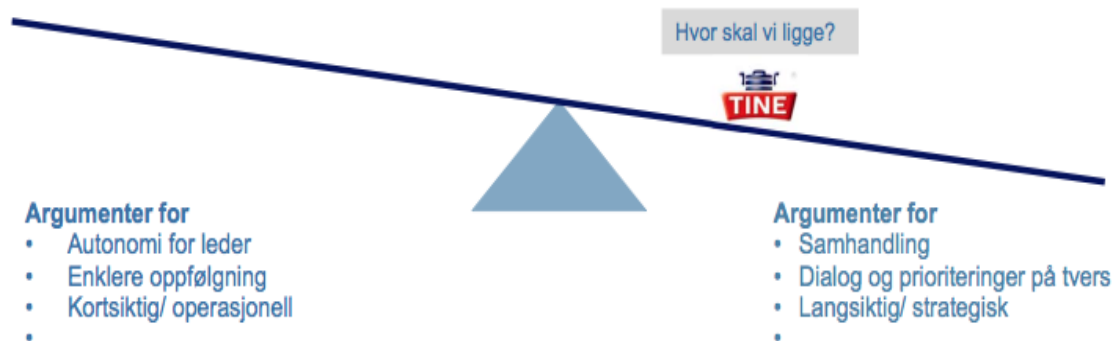
- Brukes ofte der leder for ansvarsområdet har kontroll over store deler av verdikjeden (fra produksjon- til salgsressurser)
 - Produktorganisering (For eksempel Stabburet, Nidar o.l.)
 - Segment organisering (For eksempel Asia, Personmarked o.l.)

Enhetene følger opp på tall. Bruker fokus når tallene ikke er som de skal.

STRATEGISK OG TAKTISK STYRING

- Brukes ofte der det stilles krav til samhandling mellom ansvarsområdene, der de til sammen dekker verdikjeden
 - «Prosessbaserte forretningsenheter»
 - Marked, Salg, Logistikk, Produksjon

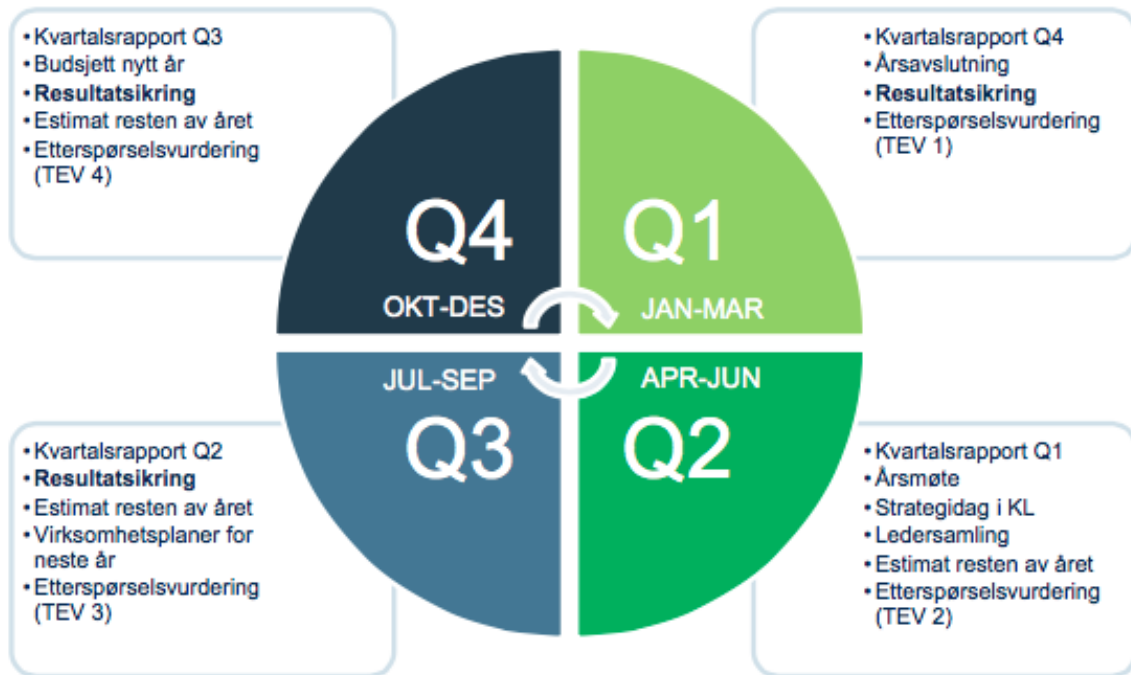
Enhetene er tydelige på hva og hvordan måltallene skal nås



Figur 12 – Type oppfølging (Innhentet materiale fra TINE)

For å sikre kontinuitet i de årlige milepælene har TINE etablert et årshjul (figur 13). Kunde, omdømme- og medarbeiderundersøkelser og andre typer målinger presenteres fortløpende når de er klare. Når det gjelder tiltak i forbindelse med tilbakemeldingene TINE mottar ved undersøkelsene, tas dette i resultatgjennomgangen.

Resultatsikringsmøtene gjennomføres kvartalsvis, i motsetning til tidligere hvor det ikke var resultatsikring på tilsvarende måte, men hvor det heller ble gjennomført månedlige rapporteringsmøter. I 2015 vil resultatsikringsmøtet gjennomføres kun tre ganger, som et resultat av den omfattende endringsprosessen TINE befinner seg i.



Figur 13 – TINEs årshjul (Innhentet materiale fra TINE)

Kritiske faktorer

For at gjennomførelsen av resultatsikring skal være oppnåelig påpeker informantene at KL bør vite hva som kreves av de. Dette for å sørge for at konserndirektører og organisasjonen i sin helhet setter av tilstrekkelig med tid, ressurser og fokus. Sistnevnte betyr at man også retter fokus og nysgjerrighet til andre ansvarsområder, og ikke kun sitt eget. Dette gjør at man tenker helhetlig for TINE og hva som er til det beste for hele organisasjonen. At man blant annet åpner opp for diskusjon om eget område og er fleksibel til å ta i mot konstruktive innspill og eventuell anerkjennelse, bidrar til helhetlig tenking. Det samme gjelder ved at man kan bidra andre veien i form av å komme med innspill og anerkjennelse til de områdene som står på agendaen. Det er også viktig for det helhetlige at man kan leve med at løsningen (rutinene ved resultatsikring) ikke er helt ferdig og man kan være med å utvikle løsningen videre, da det anslagsvis vil

ta 1-2 år før dette sitter helt. Det blir også sett på som viktig at fordelene ved resultatsikring blir kommunisert internt i TINE.

Avslutningsvis har TINE listet opp noen sentrale punkter som de ser som helt avgjørende for at man skal lykkes med en god resultatsikring:

- At ansvaret og eierskapet ligger på leder. Det er de som skal gjøre korrigeringer av kurs for å nå målene.
- At prosessen og formater brukes i linjen og ikke kun for KL.
- At TINE behersker å se fremover, ikke for mye historie.
- At organisasjonen er tiltaksorientert.
- At man fokuserer på trendbildet på måltall og rapporterte tall, ikke legge fokus på tekniske formater.
- At TINE holder seg til formater og prosesser inntil man er blitt enige om å endre dem.
- At det er en fortløpende evaluering for å forbedre resultatsikringsprosessen.

”Resultatsikring må være en kontinuerlig prosess i hvert ansvarsområde uavhengig av resultatsikringsmøtene i KL. KL får innsyn og gitt innspill på de viktigste avvikene og tiltakene. Det er avgjørende for verdiskapningen at innholdet og formatet nyttiggjøres og brukes aktivt i resten av organisasjonen og at det ikke bare er en rapportering til KL”.

Resultatsikringsmøtet for 1. kvartal

Det kvartalsvise resultatsikringsmøtet ble, som planlagt, avholdt i slutten av mars for 1. kvartal, 2015. Hovedinformanten forklarte at møtet inkluderte alle ansvarsområdene. I møtet ble det tatt utgangspunkt i status på virksomhetsplaner, utover dette valgte områdene selv hvilke fokus de ønsket i sin gjennomgang. Oppfatningen til nevnte informant, er at det fremdeles er et strukturingspotensial for møtene og at man fortsatt har en del igjen når det gjelder det å rette fokuset fremover. Dette er noe de er forberedt på at vil ta tid, men det hjelper at KL har positiv holdning til å jobbe videre med denne prosessen, og det vil mest sannsynlig kreve flere møter før man er på et ønskelig nivå. Det konkrete utfallet fra det avholdte møtet kom i form av en liste med en rekke aksjonspunkter som konserndirektørene har ansvar for å følge opp. I tiden fremover vil de arbeide respektivt med å utarbeide en plan med tiltak for hvordan punktene skal følges opp, deretter skal tiltakene tilbake igjen til KL for nærmere forankring. Avslutningsvis forteller informanten at fokuset deres ligger i at konserndirektørene selv tar eierskap til dette arbeidet, slik at man forhåpentligvis oppnår en sterk drivkraft i linjen for å få gjennomført de korrigerende tiltakene og at det blir en inkluderende prosess.

5.2.2 FS1: Hvorfor er implementering av Beyond Budgeting interessant for TINE?

For å løse forskningsspørsmålet ble fokus lagt på hvor TINE står i dag. Budsjettprosessen deres er derfor et naturlig sted å starte, samt hvilket grunnlag og hvilken motivasjon de har for eventuell implementering. Andre relevante områder er omfanget av en slik innføring og oppmerksomhet viet til konseptet. Erfaring med implementering av tidligere styringsverktøy, herunder Balansert Målstyring, vil også bli tatt hensyn til.

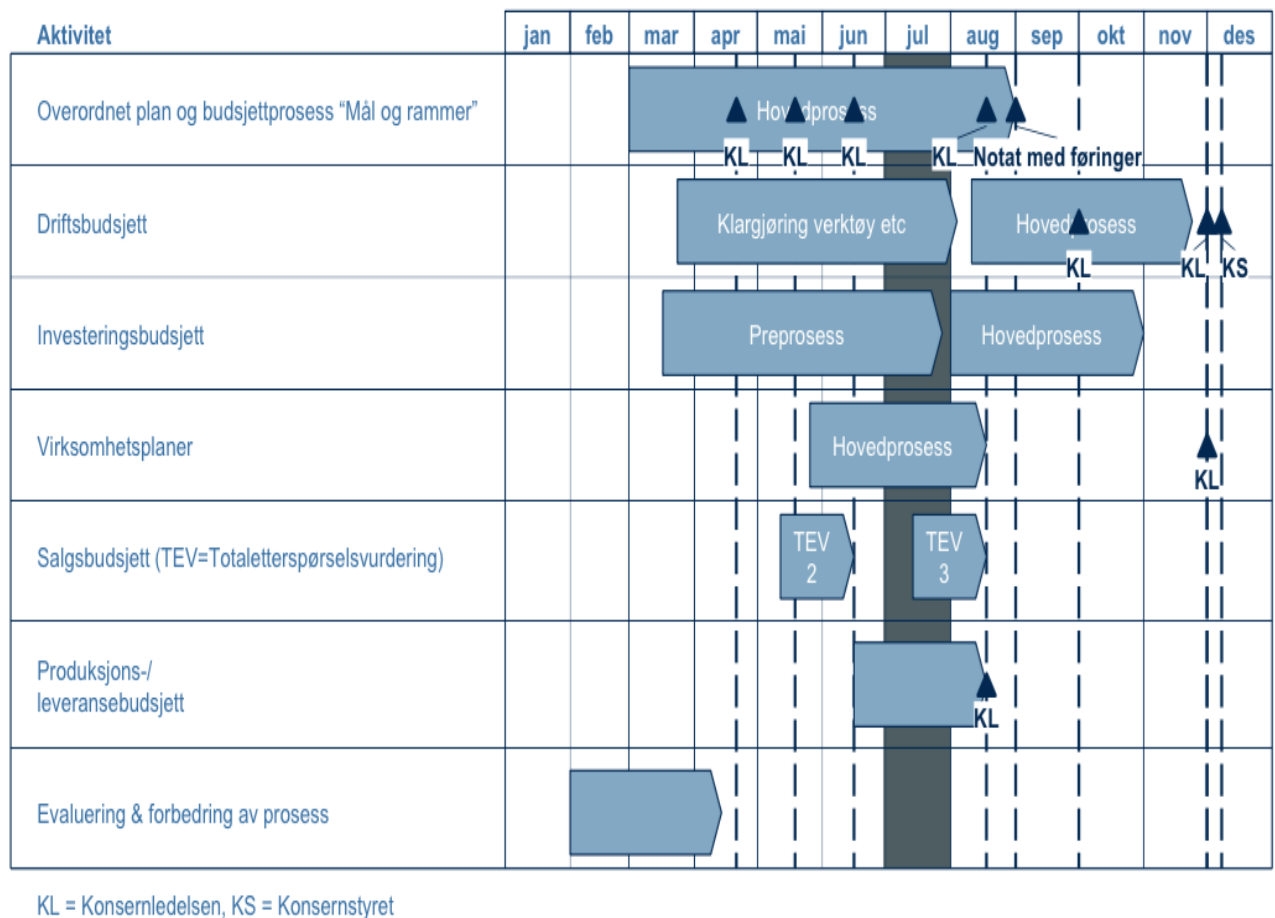
Budsjettprosessen

”Målet er å bevege seg mot en kontinuerlig budsjettprosess innen et par år”.

I TINE utarbeides det budsjett for hvert kalenderår og selve planleggingsprosessen går fra mars til august. TINE mener at de bør bevege seg mot en kontinuerlig budsjettprosess i løpet av et par år, men for øyeblikket ligger det an til at budsjettet for 2016 planlegges på vanlig måte. I produksjonsavdelingen opererer de allerede med tilnærmet rullerende budsjetter, hvor det vurderes hvilke måltall som er relevante for de neste tre månedene. Virksomhetsplanlegging før budsjettutarbeidelsen er nytt i forhold til tidligere, da budsjettet ble utarbeidet før planene var lagt. Målet med dette er å forhindre at budsjettet legger begrensinger og føringer på hvordan planene utvikles i organisasjonen. Priser og betingelser er en vesentlig aktivitet som påvirker budsjettet. Det er en prisjustering 1. februar i hvert kalenderår, men det er også en teknisk prisjustering i juli med resultatet fra Jordbruksoppjøret.

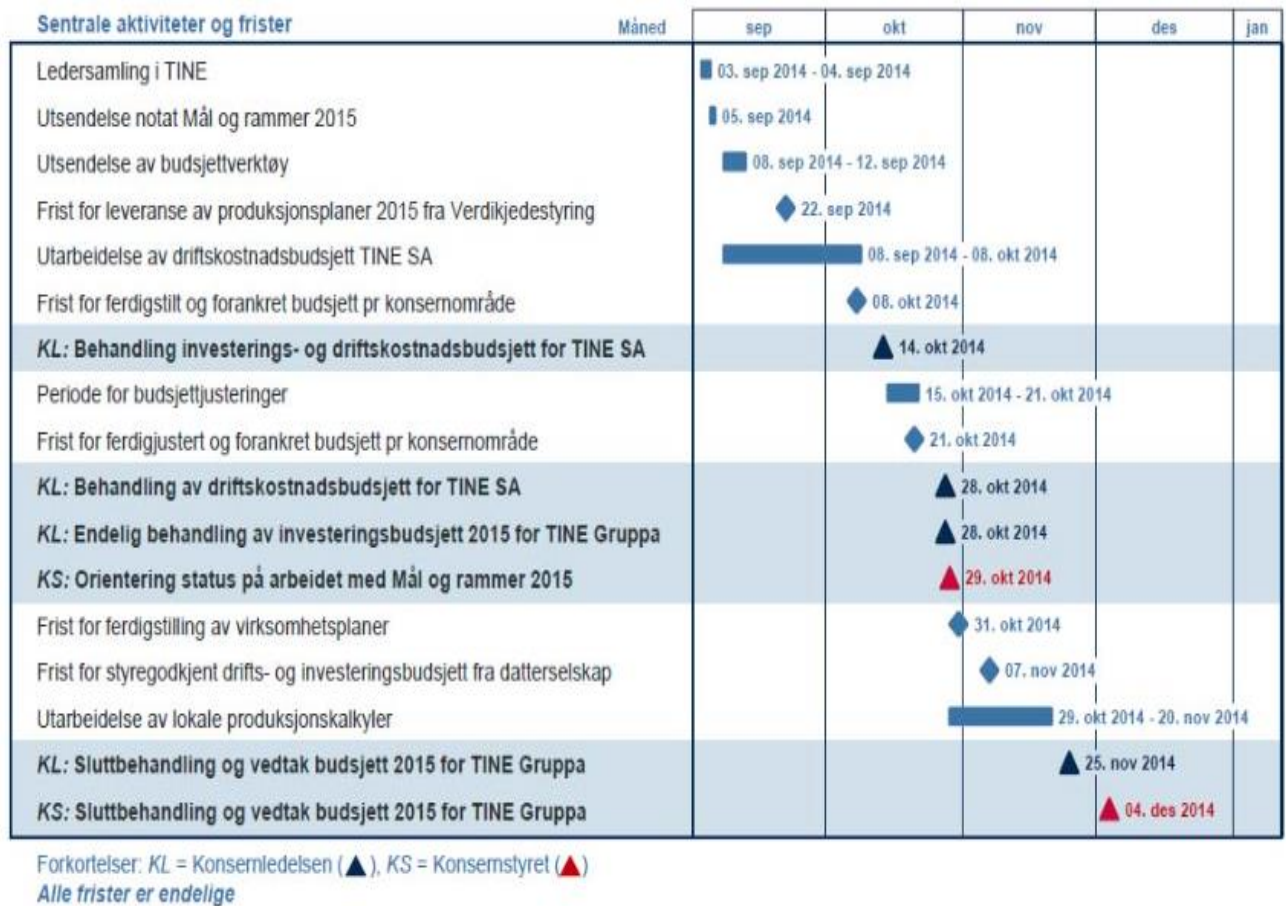
På grunn av en rekke faktorer er det fremdeles viktig for TINE med tradisjonelle budsjetter. Faktorer som kan nevnes er planlegging av melkeanvendelse og produksjon, samt ulike nøkkeltall de er nødt til å forholde seg til. TINEs verdikjede er kompleks, så det å frikoble seg helt fra budsjetter kan være vanskelig, derfor er målet på sikt å frigjøre seg fra budsjett der det er mulig. Det finnes ulike måter å frigjøre seg fra budsjett på, noe Borealis og Handelsbanken er eksempler på. Handelsbanken gikk for det enkle, det vil si at de ikke implementerte avanserte kalkylesystemer, men utviklet i stedet ikke – finansielle prestasjonsmål og bonussystemer. Borealis utviklet på sin side en pakke av styringsverktøy, bestående av rullerende prognoser, ABC, Balansert Målstyring og et system for styring av investeringer. De prøvde å erstatte selve budsjettene med Balansert Målstyring. Tankene fra Borealis ble videreført og videreutviklet i Statoil, der Balansert Målstyring (tidligere kalt MIS, Management

Information in Statoil) og et omfattende ERP – logistikksystem (SAP) sammen med Beyond Budgeting nå har en viktig rolle. Statoil – styret har ikke godkjent et budsjett siden 2004. Et viktig poeng er at målstyring, prognoser (estimering) og ressursallokering skal frikobles. Dette for at estimatene skal være nøytrale, målene ambisiøse og ressursallokeringen dynamisk (Bjørnenak & Kaarbøe, 2013).



Figur 14 – Planleggingsprosessen i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 14 gir et overordnet bilde over en planleggingsprosess i TINE. Denne planleggingsstrukturen er ikke helt oppdatert i henhold til nye prosesser som vil gjelde fremover, som nevnt vil eksempelvis virksomhetsplanlegging komme før budsjettutarbeidelsen. Figur 15 bryter ned budsjettarbeidelsen ytterligere og viser en detaljert prosess for utarbeidelse av budsjett i TINE for 2015.



Figur 15 – Detaljert prosess for utarbeidelse av budsjett for 2015 (Innhentet materiale fra TINE)

Motivasjon for implementering

”Det er ikke en automatikk i at vi ”går” Beyond Budgeting... det er tankegangen vi er inspirert av”.

TINE understreker at det ikke nødvendigvis er slik at det er noe som ikke fungerer per dags dato, men at ønsket om implementering heller er på grunnlag av at man hele tiden ønsker å forbedre seg. Det kommer frem av intervjuet at det ikke er bestemt om en skal implementere Beyond Budgeting enda, men heller at man ønsker å trekke på

deler av tankesettet i denne filosofien. Det skal nevnes at det er nettopp dette som er tankegangen bak Beyond Budgeting. Bjarte Bogsnes (2009) påpeker at det bør tilpasses individuelt innenfor den businessen man opererer i. Dog nevner han videre at det ikke bør være slik at man velger og vraker de prinsippene man selv ønsker ut i fra de 12 prinsippene, på lik linje med hva man ville ha gjort fra en restaurantmeny. Med det mener han at det bør være en viss grad av et rigid system man skal følge, selv om det skal være rom for fleksibilitet. Ved hjelp av tankesettet så håper TINE at det skal legges bedre til rette for gevinstrealisering og økt måloppnåelse. Dette kan eksempelvis innebære å sikre en høy driftsmargin og nå sine vekstmål. Et av fundamentene i Beyond Budgeting er det å være fremoverrettet fremfor reaktiv, og det er nettopp dette TINE ser på som en stor fordel. Gjennom å være mer proaktiv vektlegger TINE blant annet måltallstyring og prognostisering. Slik sørger man for at organisasjonen er mer dynamisk og tilpasser seg endrede markedsforhold. Det å øke markeds- og kundeorienteringen, både eksternt og internt, er også et ønsket formål ved å benytte Beyond Budgeting – tankesettet. Med dette menes et ytterligere fokus på det å tilfredstille kunder og ”interne kunder” (eksempelvis andre avdelinger). De ønsker også mer fokus på det å være tiltaksorienterte, eksempelvis gjennom å undersøke den underliggende årsaken bak tallene, for deretter å komme med korrigerende tiltak. Dette gjøres uavhengig om tallene er av positiv eller negativ art. Produksjonsavdelingen i TINE har allerede noe erfaring med å jobbe på denne måten og kan bidra med kunnskapsdeling i denne prosessen.

Omfang og oppmerksomhet

Eventuell innføring av Beyond Budgeting starter primært i KL, men de har som mål at dette skal spres utover i organisasjonen etter hvert. TINE har gjort seg kjent med Bjarte Bogsnes og har blant annet sett et par av foredragene hans. Det kan også nevnes at to av informantene, sammen med undertegnede, deltok på Beyond Budgeting Round Table (BBRT) sitt møte i Oslo, 5/5-2015. I dette møtet ble det gjennomført flere presentasjoner fra ulike bedrifter med formål om

erfaringsutveksling, i tillegg til flere faglige diskusjoner med Bjarte Bogsnes og øvrige deltakere.

Erfaring med Balansert Målstyring

Balansert Målstyring er implementert i TINE fra tidligere. Utviklingen av dette styringsverktøyet ble gjort i KL, mens KPI'ene ble utviklet på grunnlag av informasjon og resultater fra de underliggende ansvarsområdene. Balansert Målstyring ble implementert før vår hovedinformant tiltrådte, innhenting av informasjon om selve implementeringsprosessen er dermed noe begrenset. ”TINE Vis” er deres variant av Balansert Målstyring, og vil bli gjort ytterligere rede for i utredningen av FS3.

5.2.3 FS2: Hvilke styringsprinsipper bør være tilstede? Hva må eventuelt endres?

Styringsprinsipper er fokus i dette forskningsspørsmålet, det være seg styringsprinsipper TINE benytter seg av, og de 12 prinsippene som er grunnpilaren i Beyond Budgeting. Av den grunn vil det bli utforsket om de nevnte 12 prinsippene er tilstede, da de blir sett på som et godt utgangspunkt (ikke nødvendigvis slik at det må være en forutsetning) for at implementering skal være oppnåelig og bærekraftig. Det vil derfor bli sammenlignet og kommet med forslag til eventuelle endringer i TINEs styringsprinsipper for å tilnærme seg Beyond Budgeting – filosofien. Med endringer vil det først og fremst bli lagt vekt på ”sprik”, der det er et vesentlig avvik mellom hvordan TINE styrer sett opp imot budskapet i Beyond Budgetings prinsipper. Det vil bli lagt mer vekt på generelle endringer i holdninger og atferd ovenfor prinsippene, enn konkrete endringstiltak, da bransjekunnskapen og kjennskapen til driften primært ligger hos de ansatte og øvrig ledelse i TINE.

Endringsledelse

Governance og transparentet

- 1. Verdier*
- 2. Governance*
- 3. Transparentet*

Når det gjelder det å samle de ansatte rundt et felles formål, er dette beskrivende for hvordan TINE opererer. Hovedinformanten fremmer at visjon og atferdsverdier er viktig for å skape et felles formål. TINE bygger på fire atferdsverdier og det nevnes at det er nødvendig at disse bør være forankret i organisasjonen:

- Bygger tillit
- Skaper muligheter
- Tar helhetsansvar
- Oppnår resultater

Atferdsverdiene legger til grunn at TINE er et samvirkeforetak fremfor et aksjeselskap, og tar derfor utgangspunkt i samvirkeprinsippene (se vedlegg 3). De er sentrale i å bygge en sunn og trygg bedriftskultur. Verdiene er styrende for forholdet til kolleger, naturen og samarbeidspartnere. Verdiene og bevisstheten om etiske retningslinjer skal være en ”ryggmargsrefleks”, der man vurderer om beslutninger og handlinger vil styrke eller svekke TINEs omdømme.

TINE må stå inne for verdier og etiske normer som er akseptert i samfunnet. I tilknytning til dette har TINE utarbeidet etiske retningslinjer, standarder og rutiner knyttet til helse, miljø og sikkerhet, ekstern samhandling og atferd overfor omverdenen. TINE arbeider kontinuerlig for bedre HMS (helse, miljø og sikkerhet) og har et inkluderende arbeidsmiljø (IA-bedrift). Arbeidsmiljøet preges av likeverd, åpenhet og toleranse. TINE aksepterer ingen form for trakassering eller diskriminering og TINE skal kjennetegnes ved like arbeidsmuligheter, samt

rettferdig behandling. Noe de påpeker selv er at i TINE er ikke verdier noe man kun har på veggene:

”Det er noe vi lever. Som gjør oss til den vi er”.

I teorikapittelet ble ”rundkjøring og trafikklys” – analogien gjort rede for. TINE har fortsatt en typisk ”trafikklys” – tilnærming, men er i en prosess hvor de beveger seg mer mot ”rundkjøring”. De har derfor til tider detaljerte regler og bestemmelser, men retter nå økt fokus mot å styre gjennom felles verdier og sunn fornuft. En konsekvens av denne endringen er at de ansatte vil få mer frihet til å ta egne beslutninger og myndighet til å styre mer fritt enn tidligere, hvilket er i tråd med Beyond Budgeting – filosofien.

Åpenhet og tilgjengelighet rundt informasjon mener TINE de kan bli bedre på. De jobber nå kontinuerlig med å bedre dette, gjennom blant annet å tydeliggjøre stillingsbeskrivelser og ansvarsområder for de ansatte. Dette vil igjen føre til at informasjon om hvilke arbeidsoppgaver som påfaller de ansatte blir klarere.

Forbedringsprosjektet Styrk har økt fokus på synliggjøring av resultater, dette vises eksempelvis gjennom at man har TV – skjermer med oversikt over måltall som finnes på ulike steder i kontorlandskapet. Den økte synliggjøringen bidrar til at informasjon spres utover i organisasjonen og blir dermed mer tilgjengelig for den enkelte ansatte. Det at TINE viser forståelse for at transparenteten bør bedres er en klar fordel med tanke på det å ”gå” Beyond Budgeting, mye av tankegangen bygger på at man utøver riktig holdning og slikt sett taler det positivt i retning av filosofien.

Ansvarlige team

4. *Team*
5. *Tillit*
6. *Ansvarlighet*

Den neste puljen med prinsipper defineres som ”Ansvarlige team”. I TINE jobbes det mye i team, da gjerne på tvers av organisasjonen og på ulike nivåer i hierarkiet. Et eksempel er hvordan KL jobber i resultatsikringsmøtene. Som nevnt sitter det i disse møtene konserndirektører fra ulike ansvarsområder og samarbeider om både felles- og individuelle mål og utfordringer. Dette innebærer at det hver gang blir prioritert hvilke mål og utfordringer som skal vektlegges, og i noen tilfeller blir behovet til ens avdeling tatt mer hensyn til enn en av de andre.

Klar fordeling og en tydelig ansvarliggjøring er viktig i enhver organisasjon, og er noe TINE tar på alvor. Dette kan medføre en mindre grad av detaljstyring og en mer dynamisk organisasjon. Utfordringen, dersom man ikke er bevisste på hvem som tar de endelige avgjørelsene, er at man ikke nødvendigvis vet hvem man skal henvende seg til i avdelingen når ulike situasjoner oppstår. Arbeidsoppgavene kan fremstå som noe ”flytende” og skape unødig forvirring og frustrasjon, hvilket kan gå utover effektiviteten i en organisasjon, men også trivselen blant de ansatte og arbeidsklimaet som helhet. TINE har økt fokuset sitt mot tydeligere ansvarliggjøring og definerte roller, gjennom eksempelvis en rekke delprosjekter i forbedringsprosjektet Styrk. De har derfor utarbeidet prosessbeskrivelsene sine med utgangspunkt i HUKI (RACI) – metoden. Dette er en metode eller et verktøy, som identifiserer rolleinnhavere og hvilke personer som er ansvarlige gjennom en organisasjons endringsprosess (Value Based Management, 2014). Metoden er ganske treffende for den situasjonen TINE befinner seg i, nemlig at de er i et endringsstadium, noe også prosjektet Styrk vitner til. Det skal sies at en slik transformasjonsprosess ikke er gjort over et enkelt verktøy, men at det er

personene, herunder de ansatte, som må iverksette prosessen. Under følger de ulike rollene i HUKI (RACI) – metoden:

- Hovedansvarlig (Responsible)
- Utførende (Accountable)
- Konsultert (Consulted)
- Informert (Informed)

Det opereres i noen tilfeller også med den femte rollen Støttende (Supportive), men denne rollen er ikke blitt nevnt fra TINE sin side, og er følgelig ikke med av den grunn. Hovedspørsmålet man for øvrig stiller seg bak hver type rolle, er hvilken person som er ansvarlig for å bekle den gitte rollen.

Avslutningsvis kan det nevnes at i TINE jobbes det ofte prosessorientert i team, de er opptatte av tydelig ansvarliggjøring og en klar rollefordeling. Til en viss grad stoler TINE på teamene sine vedrørende det å regulere sine egne prestasjoner og viser de derfor tillit, men det er fortsatt en del detaljstyring. Dette kan refereres til det som ble omtalt under analogien om ”trafikklys”. TINE er klar over at det fremdeles foreligger mer detaljstyring enn hva som muligens er ønsket, og dette er noe det jobbes med. Det at de viser den mentaliteten på lik linje med det som ble skrevet i avslutningen av ”Governance og transparentet”, hvor de også kontinuerlig arbeidet med å bli dyktigere på åpenhet, gjør at tilnærmingen til Beyond Budgeting blir mer praktisk gjennomførbart.

Endringsprosesser

Mål og belønning

7. Mål

8. Belønning

”Mål og belønning” er prinsipper som gjør seg gjeldende i Beyond Budgeting og som TINE bør være oppmerksomme på. I TINE er det fokus på indre motivasjon, hvor det i organisasjonen er konsentrert rundt at de ansatte skal utføre arbeidsoppgavene på grunnlag av egen interesse. Det betyr at man er bevisst på verdien av eksempelvis trivsel og annerkjennelse som motiverende faktorer, i stedet for materiell belønning, som ulike monetære bonusordninger. Bjarte Bogesnes (2009) sympatiserer med at det er hensiktsmessig at man har felles bonusordninger ved å følge tankegangen i Beyond Budgeting, i stedet for individuelle, slikt sett strider ikke dette imot måten TINE opererer på. Dette kan eksemplifiseres ved at organisasjonen gjerne gir en hel avdeling annerkjennelse ved måloppnåelse, dog gir de selvsagt også ros til enkeltpersoner som presterer enestående.

TINE har satt seg som mål om å oppnå en 10% økning i driftsmarginen sin innen utgangen av 2020. Hovedinformanten påpeker at dette er et mål av det ambisiøse, men at de riktignok vil være fornøyde dersom det viser seg at de ”slår” markedet, selv om det viser seg at de ikke oppnår det tallfestede målet. Dette er et godt eksempel på det å tenke relative mål, og kan trekkes som en parallell til oljeeksempelet nevnt i teorikapittelet (kapittel 2). Det kommer frem av intervjuet at de ønsker å se en forbedring i bruken av relative målsettinger. Styrk har riktignok bidratt til at man har blitt dyktigere på dette området og man ser nå en tendens til bedring. Relative interne prestasjonsmål er TINE dyktigere på enn de prestasjonsmålene man måler på eksternt. Selv om organisasjonen benchmarker internt mellom avdelingene, så vel som eksternt, og begge ankerpunktene

vektlegges like mye, er de fremdeles dyktigst internt. En begrunnelse på hvorfor det er slik, gikk på størrelsen til TINE og deres posisjon som markedsregulator. Riktignok forsøkes det etter beste evne at man i tiden som kommer blir bedre på dette området og som et alternativ kan TINE sammenligne seg med organisasjoner med tilsvarende eller lignende rolle i andre bransjer. Blant eksterne relative prestasjonsmål TINE benytter seg av, kan omdømme og kundetilfredshet nevnes. Deres omdømme er generelt bra og i 2014 gikk TINE til topps i Ipsos MMIs årlige omdømmemåling, hvor de klatret fra 7. til 1. plass (Dagligvarehandelen, 2014a). Med unntak av 2005-situasjonen som oppstod med Synnøve Finden (Dagens Næringsliv, 2005), har de scoret høyt på omdømme over flere år. I 2013 ble de også kåret til ”Årets servicehandelsleverandør” (Dagligvarehandelen, 2014b). Om omdømmemålinger poengterte hovedinformanten følgende på en oppsummerende måte:

”Det tvinger oss til å gjøre forbedringer”.

Planlegging og kontroll

9. Planlegging

10. Koordinering

11. Ressurser

12. Kontroll

Når det gjelder planlegging benytter TINE seg fremdeles av den tradisjonelle tankegangen ved at man planlegger for kalenderåret. De ønsker dog å bevege seg mot en kontinuerlig planleggingsfase, slik at de oppnår en bedre dynamikk gjennom hele året. Dette for å stå bedre rustet ved omstillinger, nye og endrede krav fra omgivelsene eller lignende. I produksjonsavdelingen, også nevnt under budsjettbeskrivelsen til TINE i FS1, vurderes hvilke måltall som er relevante for den

neste tre måneders perioden og er noe man vil at hele organisasjonen skal etterfølge. På tross av at man i TINE ønsker en tilnærming der man planlegger kontinuerlig, og ikke kun styrer etter årlige budsjetter, er det på nåværende tidspunkt en tendens i at det er en ”top – down” årlig hendelse. Dette skyldes i stor grad at det primært er konserndirektører som deltar i resultatsikringsmøtene. Det finnes derfor et forbedringspotensial i forbindelse med at planlegging og koordinering blir en kontinuerlig og inkluderende prosess for de ansatte, selv om det sikkert kan tolkes dit hen at det blir en tettere samhandling i KL ved hjelp av resultatsikringsprosessen.

Ressursene i organisasjonen er til en viss grad låst, dog ble det tilført mye ressurser til Styrk – prosjektet selv etter at budsjettet ble vedtatt. Dette vitner om at det finnes en iboende fleksibilitet når man ser mulighetene, på generelt grunnlag uttalte hovedinformanten:

”Så lenge business – caset er godt er det alltid en mulighet for å investere, det vil si at dersom det har potensiale vil det kunne prioriteres”.

I forbindelse med oppfølging og kontroll så man tidligere på budsjettavvik, der avvikene ble deres ”rettesnor”. Nå har prioriteten heller blitt at man tar for seg noen få fokusområder, eksempelvis to-tre av gangen, hvor det blir gjort grundige analyser der man forsøker å forstå de underliggende årsakene bak måltallene. Fokusområdene som blir utvalgt er som regel der man er lengst fra måloppnåelse, mens de som blir definert som ”grønne” blir vedtatt som ok. Det sentrale er å bruke ressurser der tiltak må igangsettes. Ved å forstå selve roten til avviket, vil man forhåpentligvis forutse trender som er i vente, være seg om det er et positivt eller et negativt avvik. Dersom trenden viser seg å bevege seg i motsatt retning av den strategien man har satt seg i organisasjonen, bør strategisk målsetting vurderes endret. Det at man har kvartalsvis resultatsikring vil kunne bidra til konsistent kontroll og hurtige tilbakemeldinger, og blir sett på som en type oppfølgingsprosess.

5.2.4 FS3: Hvilke KPI'er burde benyttes; bør fokuset rettes mot "leading"– eller "lagging" – indikatorer?

I dette forskningsspørsmålet vil det bli undersøkt hvordan TINE benytter KPI'er på nåværende tidspunkt. Dette for å ha et grunnlag til å si noe om hvilke type indikatorer, "leading" eller "lagging", som brukes i TINE og om noe eventuelt bør endres ved en implementering av Beyond Budgeting. Som FS3 påpeker vil det derfor bli vektlagt å gå nærmere inn på dette for å se etter hva som er mest forenlig med Beyond Budgeting – filosofien.

"TINE Vis"

"TINE Vis" er en omfattende måltallsrapport som utarbeides månedlig. Den fungerer som et verktøy for å måle om man er på rett vei og eventuelt hva som må settes inn av korrigerende tiltak. "TINE Vis" er TINEs versjon av Balansert Målstyring, hvor de opererer med fire perspektiver; kunde, medarbeider, økonomi og interne prosesser. Hensikten er å sikre en balanse mellom lang- og kort sikt, samt mellom det interne- og eksterne perspektivet. Eksempler på KPI'er som TINE benytter seg av er illustrert i figur 16.



Figur 16 – Eksempler på KPI'er i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

Det er fem elementer som trekkes frem som de viktigste i denne månedlige rapporteringen; kunde, interne prosesser, leverandør/eiersiden, finansielt og læring. Under kundeelementet utvikles det nøkkeltall for salg og marked (nasjonalt og internasjonalt), samt salgsutvikling i volum (kg/ltr) og verdi (kr). Interne prosesser er et annet fokusområde, hvor det blant annet utvikles nøkkeltall for produksjon og logistikk. Man måler også sykefravær og skader for hele organisasjonen. Når det gjelder leverandør/eiersiden har man eksempelvis måltall for aktiviteter relatert til eierorganisasjonen. Regnskapsrapporter for TINE Grappa, TINE SA og TINE Råvare, samt finansielle nøkkeltall for datterselskap i Norge og utland utarbeides i det finansielle elementet. Læring, som det femte og siste elementet, har man også en rekke måltall på for å sikre kontinuerlig forbedring i prosesser, teknologi og kompetanse.

Relative prestasjonsmål

KPI'er er kun en indikator for hva som fungerer og hva som må forbedres, og ikke en løsning i seg selv. KPI'ene gir et signal dersom tiltak må settes inn, men ikke hva som faktisk må gjøres. Det er derfor nødvendig med andre virkemidler i tillegg til KPI'ene. I Beyond Budgeting er det fokus på å ha relative prestasjonsmål, da disse gir et bedre signal på hvordan man gjør det sammenlignet med tilsvarende bedrifter eller avdelinger (benchmarking) og relativiteten korrigerer automatisk for de faktorene i markedet man ikke kan kontrollere selv. Det ble nevnt i FS2 at TINE har størst fokus på absolutte mål, men at de forsøker å benytte en større andel av relative prestasjonsmål. I resultatsikringsprosessen vil man da ha bedre forutsetninger for å evaluere prestasjoner, gjennom et mer korrekt datagrunnlag. Om det ikke finnes relativt like selskap eller avdelinger å sammenligne seg med, kan TINE eksempelvis sammenligne seg med sin egen historiske ytelse.

Oppfølging

TINE har utviklet en mal for hvordan KPI'ene skal følges opp (se tabell 2). Det første man ser på er statusen og derav om man er der man skal være. Dersom dette ikke er

tilfelle, går man dypere i tallene og undersøker om dette er en trend eller om det bare er en tilfeldig fluktuasjon. Forslag til tiltak og hvem som har ansvar for at tiltak skal settes inn må komme tydelig frem, hvilket er referert til i FS2 under HUKI – modellen. Fristen man har på å sette inn tiltak skal også tydelig kommuniseres. Valg av tiltak og oppfølging må skje i KL, hvor en i KL dermed ansvarliggjøres. TINE forklarer at dette kan organiseres gjennom to alternative måter:

1. Prosjektorganisering (defineres som prosjekt dersom oppfølging har en varighet på over en måned) med mandat til å styre prioriteringene i linjen.
2. Leveranser oppdateres i virksomhetsplaner og følges opp gjennom linjen. Den som er ansvarliggjort i KL må også påse koordinering av ressursbruken.

MÅLTALL	STATUS	TREND	MÅL	TILTAK	ANSVARLIG	FRIST
				<ul style="list-style-type: none"> • Tiltak 1 • Tiltak 2 	<ul style="list-style-type: none"> • Tiltak 1 • Tiltak 2 	<ul style="list-style-type: none"> • Tiltak 1 • Tiltak 2

Tabell 2 – Oppfølging av KPI'er i TINE (Innhentet materiale fra TINE)

SMARTE KPI'er

TINE utvikler SMARTE KPI'er. SMARTE prestasjonsmål innebærer at målene skal være følgende (Hershey & Blanchard, 1993):

- Spesifikke. Dette innebærer at man spesifiserer hva som skal måles, slik at de er presise og målbare.
- Motiverende. Det er viktig med mål som motiverer og da kan det å inkludere de ansatte i prosessen gi økt eierskap og motivasjon.

- Ambisjonsrike. Utfordrende mål og realistiske mål er mer motiverende enn enkle mål.
- Relevante. Målene må ha en relevans sett i forhold til en fremtidig tilstand.
- Tidsbestemte. Det må være et klart tidsperspektiv, slik at man vet når målet skal være oppnådd, være seg kortsiktig eller langsiktig.
- Enkle. Målene må være tydelige og forståelige, det vil si at målene er definert på en så forståelig måte at man til enhver tid forstår hva man måles etter.

Det at KPI'ene er basert på denne modellen skal gi TINE en økt sannsynlighet for måloppnåelse. TINE er oppmerksomme på at de ikke må benytte seg av for mange KPI'er, da vil "alt bli viktig" og man vil miste fokus på hva som er viktigst i organisasjonen.

Veien videre – "leading"

TINE erkjenner at fokus er langt større på "lagging" fremfor "leading" – indikatorer. Dette understøttes også ved å se på KPI'ene som er illustrert i figur 16, hvor alle eksemplene kan defineres som "lagging" – indikatorer. For at KPI'ene skal passe overens med Beyond Budgeting bør disse være av en mer fremoverrettet art. Filosofien bygger på at man i et dynamisk forretningsliv bør være tilpasningsdyktig og operere med rask responstid. For at dette skal være mulig må man motta informasjon til riktig tid og ikke i etterkant. Dette er TINE bevisst på og ønsker å utvikle KPI'ene i denne retningen, slik at de kan iverksette tiltak på et tidligere tidspunkt. Dersom de kan utvikle nye KPI'er og eventuelt korrigere eksisterende, slik at disse bidrar med informasjon på et tidligere stadium, vil dette kunne gjøre resultatsikringsprosessen og sluttproduktet bedre. Nødvendige tiltak kan dermed bli igangsatt før salg og resultat foreligger. Et eksempel på en "leading" – indikator kan være hylleplass. Dette fordi man på forhånd ofte vet hvor mye hylleplass man får tildelt i en gitt butikk, noe som gir innsikt i eksponeringen og reflekteres i resultatet når det legges frem.

5.2.5 FS4: Hvilke faktorer bør være tilstede for en hybrid tilnærming?

Formålet med dette forskningsspørsmålet er å belyse noe som vil være interessant både for oppgavens del, men også for TINE. Forsøksvis vil det bli sett på tidligere forskning og publiseringer, der organisasjoner har benyttet elementer fra både Beyond Budgeting og Balansert Målstyring. Dette for å trekke på erfaringer som eventuelt kan være til hjelp for TINE i tiden som kommer. Suksessfaktorer og eventuelle fallgraver vil være av en interessant art i evalueringsperioden frem mot en muligens implementering av Beyond Budgeting – filosofien.

Begge verktøyene er forankret i strategien, noe som gjør at de i utgangspunktet går godt overens (Østergren & Stensaker, 2011). Imidlertid er det momenter som skiller de fra hverandre og som man bør være oppmerksom på for at en hybrid tilnærming skal være bærekraftig. Etersom det ble konstatert at det er gjort relativt lite forskning på bedrifter som benytter seg av begge styringsverktøyene samtidig, har drøfting med utgangspunkt i teorien blitt den mest hensiktsmessige fremgangsmåten i denne delen av oppgaven.

Det kan være flere grunner til at en bedrift velger å benytte seg av både Balansert Målstyring og Beyond Budgeting. Borealis, Sparebank 1, Telenor, Statoil og Oilco er eksempler på bedrifter som har valgt å benytte seg av begge verktøyene. Sistnevnte benyttet seg først kun av Balansert Målstyring, men så at det var et problem med å tenke helhetlig i bedriften. Finansavdelingen hadde fokus på å nå sine interne budsjett, HR – avdelingen hadde fokus på å nå sine budsjettmål og de fleste avdelingene hadde kun fokus på sitt eget område. Det var da de innså at implementering av Beyond Budgeting kunne være en løsning på dette. Dette for å flytte det interne budsjettfokus utover og mot et mer helhetlig fokus for bedriften (Østergren & Stensaker, 2011). Balansert Målstyring og Beyond Budgeting kan altså komplementere hverandre. Et annet eksempel på komplementering kan være å flytte fokus vekk fra det tradisjonelle budsjettet, som Beyond Budgeting ønsker, og ”overføre” dette til det finansielle perspektivet i Balansert Målstyring.

Balansert Målstyring blir som regel styrt etter en ”top – down” struktur, der KPI'er blir pålagt de ansatte og de blir målt etter disse. Med andre ord kan det oppfattes styrende og kontrollerende i ulike kretser. Beyond Budgeting på sin side, er også et styringsverktøy som i utgangspunktet blir implementert ovenfra, men fokuset ligger mer på desentralisering og ansvarsfordeling nedover i hierarkiet og på tvers av linjene. Slik sett kan det dermed tolkes og oppfattes annerledes enn Balansert Målstyring. Beyond Budgeting Institute (2015c) gjør det klart at formålet med Beyond Budgeting er å bevege seg fra kommando og kontroll til dynamikk og tilpasningsdyktighet. Dette kan til en viss grad tolkes som å bevege seg vekk fra Balansert Målstyring og mer i retning av Beyond Budgeting.

Beyond Budgeting gir de ansatte tilsynelatende mer frihet i form av hvordan man når satte mål, gjennom økt tilgjengelighet i å kontrollere handling med KPI'ene. I stedet for å ha detaljerte budsjetter styrt etter et rigid system for hvordan man når målene, kan de ansatte bruke sin egen kreativitet ved å komme med forslag til hvordan man når disse. I så henseende vil graden av autonomi være høyere hos de ansatte, enn tidligere (Østergren & Stensaker, 2011). Det å gi de ansatte mer ansvar og økt kontroll kan ofte føre til økt eierskap og mer motivasjon for å oppnå de bestemte målene (Prelinger, 1959). Dog kan det nevnes at til tross for økt grad av autonomi, øker også forventninger og ansvar for at man bør vise til resultater. Det kan tolkes dit hen at man har byttet bort budsjettet med andre måter å føre kontroll på, som er lett tilgjengelige og relativt detaljerte, med hovedfokus på handling og KPI'er i stedet for å konsentrere seg om kostnadssiden (Østergren & Stensaker, 2011). Handelsbanken blir sett på som en pioner når det gjelder implementering av Beyond Budgeting. Ledelsen vurderer filialer og avdelinger på noen nøye utvalgte KPI'er, men gir de full autonomi til å finne en løsning om man gjør det dårligere enn benchmark. Dette fordi ledelsen følger filosofien om at de som er tettest på markedet vet best hva som kreves for å snu trenden (Bogsnes, 2009). Et sentralt poeng for TINE dersom Beyond Budgeting implementeres er derfor å sørge for at KPI'er ikke brukes som et ”kommando og kontroll” – verktøy, men at de som blir målt har autonomi til å selv finne den riktige veien til måloppnåelse. Ved en Beyond Budgeting – tilnærming har

ledelsen en mer støttende rolle ovenfor de ansatte, de fungerer ofte som veiledere fremfor kontrollører. Riktignok kan dette medføre en form for konflikt, ettersom Balansert Målstyring som regel blir sett på som et direkte kontrollsystem. Det vil derfor være viktig å finne en naturlig balansegang i forholdet mellom rollen som veileder og kontrollør, og implisitt forholdet mellom verktøyene.

En viktig suksessfaktor for at styringsverktøyene skal fungere godt sammen er at Beyond Budgeting – tankegangen med fokus på relative prestasjonsmål, stemmer overens med Balansert Målstyrings utvikling av KPI'er. Det vil av den grunn være fornuftig å utvikle relative KPI'er ved en hybrid tilnærming. Som FS3 påpeker, bør de også være av en fremoverrettet art. Sparebank 1 Nord – Norge er et eksempel på en organisasjon som benyttet seg av Balansert Målstyring og som oppdaterte målekortet sitt årlig (Pleym, 2010). Dersom uforutsette hendelser oppstår, i form av en drastisk endring eller en krise, så ser man at Balansert Målstyring brukt i en slik setting til en viss grad kan kobles til tradisjonelle budsjetter når det gjelder å tjene som relevant beslutningsstøtte. For å nærme seg tankemønsteret som Beyond Budgeting bygger på, kan det være formålstjenlig at man oppdaterer nevnte målekort når uforutsette hendelser inntreffer, slik at man om mulig får et mer realistisk bilde av resterende kalenderår. En annen mulighet er dersom det konsekvent benyttes relative prestasjonsmål, da er det ikke sikkert det er noen grunn til å oppdatere målekortet, ettersom prestasjonsmålene automatisk tar høyde for fluktuasjonene i markedet. I eksempelet som er nevnt er det spesielt bonusordninger som kan slå skjevt ut, enten i den ene eller den andre retningen. For TINEs del kan det riktignok poengteres at bonuser ikke er det første som står på agendaen, da det er mer fokus på anerkjennelse og ros ved godt arbeid. Bogsnes (2009) sier for øvrig at han har mistet troen på individuelle bonussystem og mener et felles bonussystem er det beste.

I en desentralisert virksomhet, som Beyond Budgeting bidrar til, vil det legges mer ansvar på de ansatte til å gjennomføre arbeidsoppgavene. Den operasjonelle risikoen er dermed høyere enn ved en sentralisert bedrift med retningslinjer for hvordan oppgaver skal utføres (Balansert Målstyring). Det er derfor viktig for en bedrift som

implementerer Beyond Budgeting at man sørger for å ha ansatte med riktig kompetanse, slik at arbeidsoppgavene blir utført godt. McGregor (1960) sitt synspunkt er, som nevnt i teorikapitlet, at desentraliserte bedrifter bør bestå av Teori Y – mennesker for at bedriften skal fungere optimalt. Hvilke type mennesker bedriften består av kan derfor ha en innvirkning på hvilken balanse som passer best mellom de to styringsverktøyene.

Hvordan organisasjonsstrukturen ser ut kan også være avgjørende for hvilken balanse som passer best. Anthony & Govindarajans (2007) synspunkt er som nevnt at desentralisering passer best i bedrifter som har mange ulike avdelinger og derfor er best disponert for Beyond Budgeting. I motsatt ende har man typiske produksjonsbedrifter hvor man ofte har mer utbytte av en sentralisert struktur og som dermed vil passe bedre overens med Balansert Målstyring. I denne beskrivelsen kan TINE for så vidt plasseres innenfor begge kategorier, der de både består av flere avdelinger og samtidig har deler av driften sin på produksjonssiden, derfor rammes de litt av at de ”faller mellom to stoler”. Det finnes ingen fasit på hvordan man bør gå frem ved et slikt tilfelle, da det som tidligere nevnt er relativt individuelt og en må tilpasse sin egen business, men det er nærliggende å anta at en kombinerings av styringsverktøyene kan passe godt for TINE.

Et klassisk eksempel på en organisasjon som tidligere har hatt suksess ved å benytte både Balansert Målstyring og Beyond Budgeting er Statoil. Gjennom ”Ambition to Action” som tilsvarer Balansert Målstyring, har de kombinert styringsverktøyene med hell (Bogsnes, 2009). De påpeker at det er en kontinuerlig forbedringsprosess og selv om de opererer i en helt annen bransje enn det TINE gjør, så er det til inspirasjon at det lar seg gjøre.

”Paraplykonseptet”, som vil bli nærmere forklart i neste delkapittel, bygger på prinsippet om at man kombinerer flere styringsverktøy og kan gjøre seg gjeldende med tanke på TINEs situasjon. Konseptets tankegang taler for at en hybrid av Beyond Budgeting og Balansert Målstyring derfor skal kunne la seg gjøre, i tillegg til eventuelle andre styringsverktøy som TINE måtte benytte seg av. Andre

styringsverktøy som TINE benytter eller har kjennskap til, blir også ytterligere omtalt i neste delkapittel.

5.2.6 Øvrig informasjon

I dette avsnittet vil opplysninger rundt andre styringsverktøy som TINE benytter eller har kjennskap til fremkomme. Bakgrunnen for dette er at det er ønskelig med en generell oversikt over deres erfaringer med ulike styringsverktøy. Dette for å gi et mer helhetlig bilde av organisasjonen, i tillegg til at Beyond Budgeting ofte benyttes sammen med andre verktøy (Bjørnenak & Kaarbøe, 2013). Øvrig informasjon som er blitt avdekket gjennom samtalene underveis i utredningen vil også bli omtalt.

Lean

TINE benytter seg av tankegangen Lean og da særlig innenfor logistikk- og produksjonsavdelingen i forbindelse med Styrk – prosjektet. Hovedinformanten forklarte i en av samtaleene at man trekker på elementene i både Lean- og Total Kvalitetsledelse (TQM) – tankegangen. Meieriet på Frya er en stor leverandør av yoghurt og er et eksempel på et område i TINE hvor Lean er implementert med suksess. Innen økonomiavdelingen ble det for en tid tilbake innhentet konsulenter som fasiliterte implementering av Lean. Konsulentene kartla behov og ressurser, i tillegg til at de så på hvilke prosesser som kunne bedres og effektiviseres. Dette førte til at man ble ferdig med årsresultat, utarbeidelse av budsjetter og kvartalsrapport langt tidligere enn foregående år. Lean har også blitt benyttet på ”TINE Vis”, noe som har begrenset KPI'ene til et minimum:

”Vi har lagt opp Lean som et ”dashboard” for KPI'er”.

Gjennom Lean er det også økt fokus på å rapportere gevinstmuligheter, dekke kundebehov i forbindelse med rapportering, redusere sløsing og svinn, effektivisering

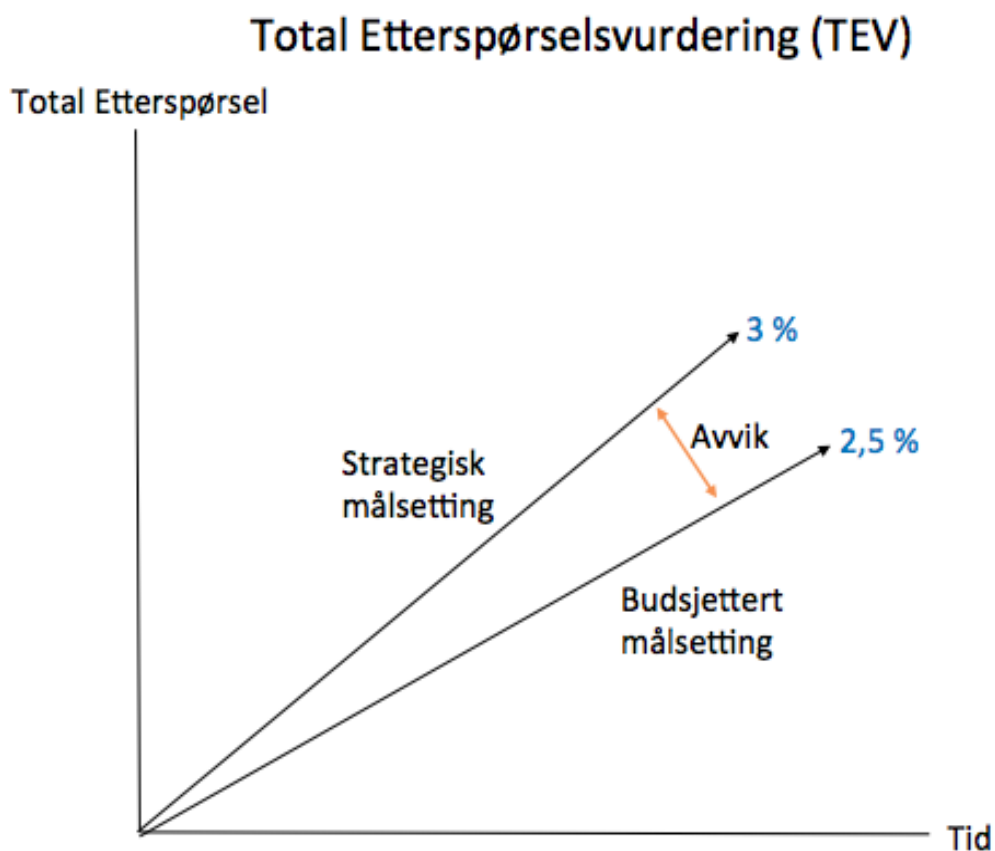
av maskinpark, samt produksjon og transport. Nedskjæringer er et annet utfall av Lean og da spesielt innen Styrk – prosjektet. Et eksempel på Leans innflytelse på produksjonsnivå gjelder Myse – proteinpulveret. De gikk fra 18% til 22% økning i tørrstoffinnhold, noe som resulterte i at man fikk fraktet mer protein per kg. Dette gjorde at TINE kunne bruke færre antall biler for å transportere like mye protein som tidligere. Det er ønskelig at Lean – tankegangen ikke kun skal gjelde for prosjekter av en viss levetid, men at man også får implementert det slik at det blir bærekraftig over tid. Målkostnad er noe som ikke brukes eksplisitt i TINE, men det brukes implisitt for kontinuerlig forbedring.

ABC og lønnsomhetsanalyser

TINE har utviklet et kalkylesystem som baserer seg på ABC, hvor fokus ikke kun er på volum, men på de underliggende strukturelle driverne. Dette innebærer at volum fortsatt vil bli tatt med i betraktningen, men at variabler som plass på transportmiddel og tilsvarende vil få økt fokus. Et annet fokusområde er beregning av salgsavgifter. Siden TINE er en ledende aktør baserer de seg ofte etter kost/pris, det vil si at prisen på et produkt som regel bestemmes etter hvilke kostnader som har gått med i verdikjeden for det aktuelle produktet. Det kom også tydelig frem at kryssprising ikke er noe som føres i organisasjonen. TINE benytter seg av lønnsomhetsanalyser på produktnivå, hvor det beregnes lønnsomhet for hvert enkelt produkt. Dette gjøres fordi graden av kompleksitet som befinner seg i de indirekte kostnadene i TINE er høy, hvilket gjør at hvert enkelt produkt bør vurderes individuelt. Etersom TINE har med komplekse tall å gjøre, kan prosessene rundt utarbeidelser av eksempelvis produktkalkyler og tilhørende budsjett være tidkrevende og utfordrende. Lønnsomhetsanalyser gjøres også på kundenivå, dog er dette en mer omfattende analyse og er i så henseende nokså utfordrende. I TINE er det salgs- og markedscontrolling som jobber med utarbeidelsen av kundelønnsomhetsanalyser.

Rullerende budsjetter

Total Etterspørselsvurdering (TEV) er en etterspørselsprognostisering som utføres i TINE og som kan sammenlignes med rullerende budsjetter. TEV er en prognostisering av salgsbudsjettet og det blir utført en to års prognose av gangen. Dette er en algoritmeberegning som gjøres ved hjelp av prognoseverktøyet ”JDA”, mens selve optimaliseringen blir gjort i ”Supply Chain Guru” (SCG). SCG tar høyde for hva man har tilgang på av råvarer for den gitte perioden, forventet etterspørsel og lokale grunndata fra forretningssystemet ”M3” (eksempelvis produksjonskapasitet). SCG kan også omgjøre TEV til produksjons- og leveranseprognoser, for å planlegge en mest mulig effektiv produksjon og distribusjon. TEV tar utgangspunkt i volum, for deretter å konvertere dette over i kroner. Formålet er å bruke TEV til å avdekke eventuelle avvik i prognosene mot de målene man har satt seg, slik at man kan iverksette korrigerende tiltak. Dette kan eksempelvis gjelde tiltak for å øke omsetning.



Figur 17 – Total Etterspørselsvurdering (TEV) (Innhentet materiale fra TINE)

Figur 17 illustrerer hvordan TEV fungerer i praksis for TINE sin del. De har satt seg en overordnet strategisk målsetting, som kan anses som det best mulige utfallet hva gjelder etterspørsel. Budsjettert målsetting innebærer laveste akseptable etterspørsel, overstiger man denne målsettingen skal man kunne si seg fornøyd. TINE forklarer at erfaringsmessig oppnår man et avvik mellom de to gitte målsettingene i grafen og dermed havner faktisk etterspørsel gjerne mellom strategisk– og budsjettert målsetting. Prosentsatsene som er oppgitt etter hver av pilene er til illustrativt formål og er kun fiktive i denne sammenheng, men gir allikevel en pekepinn på hvordan TINE opererer når de foretar en TEV.

Benchmarking

TINE utfører intern– og eksternt benchmarking, som nevnt tidligere er de dyktigere internt enn eksternt. Internt benchmarker TINE eksempelvis på avdelingsnivå, det vil si at de sammenligner avdelingens prestasjoner med hverandre. Dette kan være alt fra leveranser, produksjon, kvalitet, kostnadsnivå, salg med videre. Eksternt måles det blant annet på omdømme og kundetilfredshet. TINE vil forsøksvis sette av mer tid fremover på å sammenligne seg opp mot konkurrenter innenfor samme bransje eller organisasjoner som har en tilsvarende rolle i sin bransje, hvilket ble poengtert og forklart mer i dybden under FS2.

TINE ser på benchmarking som viktig, da det gir de en pekepinn på hvordan de selv presterer og gir også en indikasjon på hvilke trender og utfordringer de har i vente. Konkurransen i markedet gjør at det hele tiden må jobbes godt over hele linjen, slik at man fremdeles kan levere tilstrekkelig nok for å beholde den posisjonen de har i dag. Dette er en av grunnene til at de er eksplorative og eksempelvis ser på Beyond Budgeting som et verktøy å benytte. Tidligere har de gitt uttrykk for at de er fornøyde med ”tingenes tilstand”, men søker hele tiden etter en kontinuerlig progresjon.

Øvrig

Gjennom korrespondansen med TINE, som innebar telefonkonferanser, mail, møter og intervjuer kom det frem ytterligere funn og informasjon som vil bli oppsummert i dette delkapittelet.

I forbindelse med spørsmål rundt hvilke IT – verktøy som benyttes kom det frem at forretningssystemet ”M3” (tidligere Movex) brukes, samt ”Supply Chain Guru”, begge verktøyene er i korte trekk blitt omtalt under TEV – prosessen til TINE. Organisasjonen er ISO – sertifisert og da med fokus på ISO 9000 – kvalitetssystem.

”Business Intelligence” benyttes i TINE og ses på som både et verktøy og en prosess, da dette skal bidra til å gi bedre beslutningsstøtte. Gjennom eksempelvis TINE sitt datavarehus, ”TINE Innsikt”, innhentes data for rapporter og analyser.

I et av de første møtene med TINE forklarte de at de allerede benytter seg av tankegangen i ”Integrated Business Planning”. Dette er en holistisk modell som skal sørge for at organisasjonen oppnår økt samhandling og bedret finansiell ytelse. Oliver Wight (2015) hevder at det er de ansatte som er det fundamentale for at disse momentene skal nås. Modellen kan knyttes til Beyond Budgeting når det gjelder tilpasning av endrede markedsforhold, at det eksisterer en klar rolle- og ansvarsfordeling i organisasjonen i forbindelse med ressursallokeringer, samt at det jobbes effektivt i team.

Uttrykket ”paraplykonseptet”, også kjent som ”housing”, ble introdusert for hovedinformanten i TINE i løpet av intervjuet. Dette var et begrep det var lite kjennskap til i utgangspunktet, men etter å ha nøye forklart konseptet var informanten med på at tankegangen som lå bak appellerte til hvordan TINE ønsker å styre. Konseptet tar for seg at en organisasjon kan benytte flere ulike idéer og styringsverktøy på samme tidspunkt og mikse de sammen med hverandre. En måte å tolke det på er at man tar det beste fra det beste, og deretter setter det sammen. Et eksempel på dette kan være at organisasjonen tar med seg deler fra

Balansert Målstyring, Beyond Budgeting, ABC og Lean, og med utgangspunkt i de nevnte styringsverktøyene styrer man etter disse (Ax & Bjørnenak, 2007). Det kan trekkes en parallell mellom TINEs eventuelle hybride tilnærming og ”paraplykonseptet”.

6. Avslutning

Avslutningen tar for seg en oppsummering av hovedtrekkene i oppgaven med tilhørende diskusjon, samt forslag til videre forskning.

6.1 Oppsummering og diskusjon

Denne oppgaven tar for seg hvilken betydning en implementering av Beyond Budgeting kan ha for TINE og hva som må til for at implementeringen skal være bærekraftig. Det har også i korte trekk blitt sett på hvordan dette kan fungere sammen med Balansert Målstyring.

Problemstillingen ble forsøkt løst ved hjelp av de fire forskningsspørsmålene, som allerede er gjort rede for. Nedenfor vil de mest sentrale funn under hvert enkelt forskningsspørsmål bli oppsummert og drøftet. Videre vil en generell diskusjon knyttet til oppgavens problemstilling bli presentert.

6.1.1 De fire forskningsspørsmålene

FS1: Hvorfor er implementering av Beyond Budgeting interessant for TINE?

En av undersøkelsene bak dette forskningsspørsmålet gikk på om det var forhold i TINE som ikke fungerte optimalt, og om dette var årsaken til at de ønsket å utforske nye retninger, som eksempelvis Beyond Budgeting. Det kom frem av oppgaven at "tingenes tilstand" i TINE er bra, men at behovet for kontinuerlig forbedring gjør dette styringsverktøyet så interessant for organisasjonen. Det er tankegangen i Beyond Budgeting som inspirerer TINE. Ved hjelp av tankesettet håper TINE, ved eventuell implementering, at dette skal kunne bidra til økt gevinstrealisering, bedre måloppnåelse og at de skal bli mer tiltaksorienterte. Styringsverktøyet er av en fremoverrettet art, noe som sørger for at organisasjonen kan operere mer dynamisk og derfor tilpasse seg endrede markedsforhold hurtigere. På grunn av kompleksitet i

nøkkeltall og verdikjede vil det være vanskelig å frigjøre seg helt fra budsjettet, men som mål har de satt seg å bli budsjettfrie der det er mulig.

FS2: Hvilke styringsprinsipper bør være tilstede? Hva må eventuelt endres?

Det å sammenligne TINEs styringsprinsipper med hvordan Beyond Budgeting – filosofien ser for seg at disse skal se ut, har vært formålet med dette forskningsspørsmålet. I Beyond Budgeting er det som nevnt 12 prinsipper som utgjør grunnlaget for hvordan en organisasjon bør operere, dog er det ikke nødvendig at alle prinsippene etterfølges. Det er tankesettet som er det vesentlige i denne sammenheng. Det er flere momenter som ser lovende ut hos TINE, hvis man skal benytte Beyond Budgeting – filosofien som grunnlag. Det er allikevel noen prinsipper som er et stykke fra Beyond Budgeting – tilnærmingen og som bør endres.

”Rundkjøring og trafikklys” – analogien er blitt omtalt flere ganger i denne oppgaven og illustrerer godt at TINE fortsatt har en del å gå på når det gjelder regler, bestemmelser og regulering av prestasjoner. Styringssystemet minner mer om et ”trafikklys” fremfor en ”rundkjøring”, dog er dette en tilnærming som TINE prøver å endre.

Et annet punkt TINE har gjort seg oppmerksomme på og som de er i ferd med å forbedre, hovedsakelig gjennom Styrk, er transparentet og åpenhet. Dette er viktige momenter som TINE bør fortsette å utvikle i riktig retning, slik at en eventuell implementering av Beyond Budgeting vil være bærekraftig.

Relative målsetninger og ekstern benchmarking er noe TINE informerer om at de bør bli bedre på, de styrer i dag litt for ofte etter absolutte måltall. Dette er et prinsipp som bør være et viktig fokus for TINE å forbedre om det er ønskelig med en Beyond Budgeting – tilnærming.

TINE benytter seg fortsatt av en form for tradisjonell planlegging, noe som innebærer at de planlegger for kalenderåret fremfor kontinuerlig planlegging. De har per dags dato et stykke igjen på dette momentet, men de ønsker å bevege seg mot en mer kontinuerlig prosess.

Resultatsikringsmøtene fremmer koordinering, men ettersom det er konserndirektører som involveres i dette, vil det naturlig nok ha et ”top – down” – preg. Inkludering av øvrige ansatte er noe som har et forbedringspotensial.

FS3: Hvilke KPI'er burde benyttes; bør fokuset rettes mot ”leading”– eller ”lagging” – indikatorer?

Det å utforske hvilken tilnærming TINE har til sine KPI'er, det vil si om de er av en fremoverrettet eller historisk art, har vært formålet med dette forskningsspørsmålet.

Som det ble beskrevet i delkapittel 5.2.4, bygger filosofien på at man i et dynamisk forretningsliv bør være tilpasningsdyktig og operere med rask responstid. For at dette skal være mulig må man motta informasjon til riktig tid og ikke i etterkant. Dette innebærer at Beyond Budgeting fokuserer på fremoverrettede prestasjonsmål, noe som vil gjøre det mest hensiktsmessig og forenlig med ”leading” – indikatorer.

TINE benytter seg av en månedlig måltallsrapport som går under navnet ”TINE Vis”. Dette er TINES versjon av Balansert Målstyring og inneholder de KPI'ene som organisasjonen benytter i sin oppfølging av respektive mål. KPI'ene blir utviklet etter Hershey og Blanchards (1993) modell for SMARTER prestasjonsmål og skal gi en økt sannsynlighet for måloppnåelse. TINE er også oppmerksomme på at de skal operere med KPI'er ut ifra kvalitet fremfor kvantitet. I TINE er fokus på ”lagging” – indikatorer større enn på ”leading” – indikatorer, noe de erkjenner. Det samme gjelder for absolutte prestasjonsmål, da de forklarer at relative prestasjonsmål er noe de ønsker å bruke mer tid på fremover. Det å jobbe aktivt med å benytte seg av mer relative– og fremoverrettede KPI'er er derfor noe TINE bør gjøre om de vil tilnærme seg Beyond Budgeting – filosofien. Organisasjonen har et stort ønske om å bli mer

tiltaksorienterte og det å flytte fokus kan hjelpe de langt på vei, dette kan også bidra til å forbedre resultatsikringsprosessen deres.

FS4: Hvilke faktorer bør være tilstede for en hybrid tilnærming?

Det å benytte seg av ulike styringsverktøy forutsetter at man er oppmerksom på de ulike styrkene og svakhetene ved hvert enkelt verktøy og samtidig er klar over hvilke egenskaper som passer overens og hvilke som er motstridende. For at et slikt ”paraplykonsept” eller en hybrid skal fungere, er det vesentlig å være klar over suksesskriterier og eventuelle fallgruver.

Balansert Målstyring kan oppfattes som et ”kommando og kontroll” – verktøy, noe Beyond Budgeting ønsker å bevege seg bort fra. Det er derfor viktig at KPI'ene ikke brukes til kontrollering og overvåkning av de ansatte, men at de som blir målt har autonomi til å finne den rette veien til måloppnåelse, eksempelvis slik som Handelsbanken går frem (forklart i delkapittel 5.2.5). Av den grunn er det fornuftig å inngå en form for ”kompromiss” i forholdet mellom styringsverktøyene, som sørger for en naturlig balansegang.

Det å se fremover, samt fokusere på relativ ytelse, er noe som Beyond Budgeting – filosofien viktiggjør. Det er derfor en fordel om KPI'ene blir utviklet etter denne tankegangen, det vil si relative og fremoverrettede prestasjonsmål. Balansert Målstyring og Beyond Budgeting sine respektive tenkemåter vil dermed kunne komplementere hverandre på en bedre måte.

Hvordan type mennesker en organisasjon består av kan også ha en innvirkning på hvilken balanse det skal være mellom det å kontrollere de ansatte eller gi de mer autonomi. Som McGregor (1960) påpekte er det viktig med Teori Y – mennesker dersom de ansatte skal ha en stor grad av selvstendighet og ansvar. Kontrollering og styring av de ansatte gjør seg mer gjeldende om arbeidsstokken består av mange Teori X – mennesker. Balansert Målstyring kan knyttes til sistnevnte og Beyond Budgeting til Teori Y. Derfor er det viktig å kartlegge hvilke type mennesker og kompetanse

som er i bedriften, før man utvikler en hybrid tilnærming mellom de to styringsverktøyene.

Det skal nevnes at organisasjonsstrukturen vil kunne være avgjørende for hvordan en hybrid variant bør fremkomme. I en bedrift som benytter ”samlebåndsproduksjon” med en sentralisert struktur, kan det mest hensiktsmessige være en overvekt av Balansert Målstyring, mens i en desentralisert kunnskapsbedrift vil det være mer naturlig med en Beyond Budgeting – tilnærming.

6.1.2 Problemstillingen

Ettersom markedsforhold endrer seg raskere enn tidligere (Kaplan & Norton, 2001), er det nødvendig at en organisasjon er fleksibel og tilpasser seg raskt. En av Beyond Budgetings klare fordeler er nemlig det at det fører til en mer dynamisk og tilpasningsdyktig organisasjon, i så måte vil dette kunne bedre organisasjonens resultater og gevinstrealiseringer.

Med dette som bakgrunn er det mye som tyder på at implementering av Beyond Budgeting kan bidra til å bedre måloppnåelsen og øke gevinstrealiseringen gjennom en bedret resultatsikringsprosess i TINE. Dersom forutsetningene ligger til rette for det, altså at de forbedringene TINE var klar over i forbindelse med de 12 prinsippene i filosofien, faktisk blir tatt til etterretning og fulgt opp i tiden som kommer, vil implementering av Beyond Budgeting kunne være bærekraftig. Det er også fordelaktig at man dreier fokuset ytterligere mot ”leading” – indikatorer og at KPI'ene er å anse som relative. Dette vil kunne føre til en bedre resultatsikringsprosess i seg selv, da man vil få tilgjengeliggjort informasjon til et mer riktig tidspunkt som gjør at man kan igangsette tiltak tidligere enn hva tilfellet er per dags dato. Ved å sette inn tiltak tidligere øker man sannsynligheten for å nå målene sine. Bruk av relative prestasjonsmål i resultatsikringen vil kunne gi et mer korrekt bilde av hvordan man presterer, ettersom det er ”selvregulerende” mål i henhold til hvordan markedet gjør det. Dette kan gi TINE en indikasjon på at de eksempelvis har prestert godt, til tross for at de eventuelt har prestert under deres forventning, dersom en stor andel av

konkurrentene i markedet har gjort det dårligere. Det at man har et mer korrekt bilde av egne prestasjoner, vil kunne medføre at resultatsikringsprosessen bedres og effektiviseres på grunn av et mer relevant beslutningsgrunnlag.

Et annet suksesskriterie bør være at man er oppmerksomme på balansegangen i forholdet mellom Balansert Målstyring og Beyond Budgeting, grad av kontrollering opp imot autonomi, samt styringsverktøyenes styrker og svakheter slik at de ikke motstrider hverandre.

6.2 Forslag til videre forskning

I denne utredningen var motivasjonen blant annet å undersøke hvordan TINE kan nyttiggjøre seg av Beyond Budgeting, samt momenter som bør være tilstede ved en bærekraftig implementering.

Det kunne ha vært interessant, dersom det hadde vært mer tid, å undersøke flere organisasjoner som har det samme utgangspunktet som TINE. Med tilsvarende utgangspunkt menes det at det per dags dato ikke opereres etter tankegangen til Beyond Budgeting, men at man er i vurderingsfasen. Dette kan være organisasjoner med lik bakgrunn som TINE, eller alternativt fra en annen bransje. Noe annet som hadde vært av interesse ville vært å gått enda mer i dybden av TINE, herunder hatt enda flere samtaler og intervjuer med informanter fra forskjellige avdelinger med ulik stillingsbakgrunn. Alternativt kunne man ha gjort dypdykk i en eller få konkrete avdelinger, som eksempelvis produksjon eller logistikk. Det skal poengteres, som nevnt tidligere, at en annen grunn for at dette ikke ble gjort også lå i organisasjonsendringen TINE nå befinner seg i.

Inspirert av vår deltakelse i Beyond Budgeting Round Table (BBRT) sitt møte, ble IT – verktøyet Agile presentert i sammenheng med at filosofien deres har flere likhetstrekk med filosofien i Beyond Budgeting. Agile er allerede relativt utbredt med tilhørende suksess (Vlaanderen et al., 2011). Er det grunnlag for å utforske dette

nærmere for å se etter ulike måter Beyond Budgeting kan tilnærme andre tankeganger, med målsetting om å bli enda mer slagkraftig og robust?

En problemstilling knyttet til Beyond Budgeting – filosofien som ville vært spennende å undersøke, er hvordan selve filosofien ville ha gjort seg i praksis ved dårligere økonomiske tider. Et eksempel som kan utforskes kan være fallende oljepriser og hvordan dette påvirker selskaper innenfor oljebransjen. I forbindelse med dette er det naturlig å anta at kravet til økt kostnadskontroll og skjerpede omstendigheter vil gjøre seg enda mer gjeldende. Vil dette gjøre at Beyond Budgeting kan få en enda mer fremtredende rolle og dermed stå sterkere, eller vil det medføre at flere organisasjoner går tilbake til tradisjonelle budsjetter og mer rigid styring? Kan Beyond Budgeting i så fall ses på som en trend?

Kildeliste

- Amabile, T., & Kramer, S. (2011). Valuing Your Most Valuable Asset. *Harvard Business Review*.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. McGraw-Hill/Irwin.
- Ax, C., Johansson, C., & Kullvèn, H. (2005). *Den nya ekonomistyrningen* (3. utg.). Malmö, Sverige: Liber Ekonomi.
- Ax, C., Johansson, C., & Kullvèn, H. (2009). *Den nya ekonomistyrningen* (4. utg.). Malmö, Sverige: Liber Ekonomi.
- Ax, C., & Bjørnenak, T. (2007). Management accounting innovations: origins and diffusion. In: Hopper, T., Scapens, R. W., & Nortcott, D. *Issues in management accounting* (3. utg., 357-376). Essex: Pearson Education Limited.
- Basteviken, M. (2004). *Aktivitetsbasert kundelønnsomhet – veien til økt innsikt i kundebasen*. Utredning i regnskap og økonomisk styring – Norges Handelshøyskole.
- Becker, S., Messner, M., & Schäffer, U. (2010). *The Evolution of a Management Accounting Idea: The case of Beyond Budgeting*. Hentet 24.04.15, fra http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1535485.
- Beyond Budgeting Institute (2015a). Beyond Budgeting Round Table and membership. Hentet 27.01.15, fra www.bbrt.org.
- Beyond Budgeting Institute (2015c). The Beyond Budgeting principles. Hentet 27.01.15, fra www.bbrt.org.

Beyond Budgeting Institute (2015b). The Founders. Hentet 27.01.15, fra www.bbrt.org.

Bjørndal, M., Bjørnenak, T., & Johnsen, T. (2003). Utvikling av en bedriftsøkonomisk kostnadsmodell for nettvirksomhet som basis for inntektskontroll. *Aktivitetsbasert kalkulasjon for regulerte tjenester: Erfaringer, prinsipielle retningslinjer og mulig anvendelse for nettvirksomhet i kraftsektoren*. SNF-rapport (trykt utg.), 33(3). Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning.

Bjørnenak, T., & Mitchell, F. (2002). A review of the ABC literature 1987-1998. *European Accounting Review*, 11, 1-28.

Bjørnenak, T. (2003). Strategisk økonomistyring. *Magma*, nr 3.

Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*, nr 4.

Bjørnenak, T., & Kaarbøe, K. (2013). Beyond budgeting: former, drivere og løsninger. Lars Fallan og Kari Nyland (red.), *Perspektiver på økonomistyring* (223-240). Bergen: Fagbokforlaget.

Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting - en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi & Finans*, 29(4), 3-11

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). *The Design of Cost Management Systems* (2. utg.). Prentice Hall.

Dagens Næringsliv (2005). TINE vil kaste ut Synnøve Finden. Hentet 01.04.15, fra: <http://www.dn.no/nyheter/naringsliv/2005/02/05/tine-vil-kaste-ut-synnove-finden>.

- Dagligvarehandelen (2014a). TINE har best omdømme av de norske bedriftene i Ipsos MMI-undersøkelse. Hentet 31.03.15, fra <http://www.dagligvarehandelen.no/tine-har-best-omdomme-av-de-norske/>.
- Dagligvarehandelen (2014b). Tine er årets servicehandelsleverandør. Hentet 31.03.15, fra <http://www.dagligvarehandelen.no/tine-er-arets-servicehandelsleverandor/>.
- Datar, S. & Gupta, M. (1994). Aggregation, Specification and Measurement Errors in Product Costing. *The Accounting Review*, 69(4), 567 – 591.
- Ekholm, B.G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519–539.
- Folge, T. (2008). *Resultatsikring*. Hentet 06.02.15, fra <http://www.considium.no/userfiles%5Ctp3.pdf>.
- Gagne, M.L., & Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 10(1), 16-22.
- Gjønnnes, S.H., & Tangenes, T. (2012). *Økonomi – og virksomhetsstyring – Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Fagbokforlaget.
- Gripsrud, G., Olsson, U., & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse; Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP* (2 utg.). Kristiansand, Norge: Høyskoleforlaget.
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Fagbokforlaget.
- Hansen, A. (1999/2000). Implementering af en balanceret rapportering–om arbejdet med at udvikle nye strategiske dimensioner i virksomhedens resultatmåling. *Økonomistyring & Informatik* 15(1), 21-62.

-
- Hansen, S. C., Otley, D.T., & Van der Stede, W.A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
- Held, B. (2009). Traditionelle Budgetierung versus Beyond Budgeting: Darstellung und Wertung anhand eines Praxisbeispiels. *HA Wim Dialog Diskussionspapiere*, 20(11).
- Hellevik, O. (1991). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap* (5. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hellevik, O. (2002). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap* (7. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hershey, P., & Blanchard, K. (1993). *Management of Organizational Behavior: Utilizing Human Resources* (6.utg.). Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Hines, P., Holweg, M., & Rich, N. (2004). Learning to evolve: a review of contemporary lean thinking, *International Journal of Operations & Production Management*, 24(10), 994-1011.
- Hoff, K. G. (2004). *Budsjettering - taktisk økonomistyring* (3. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G., & Holving, P. A. (2002). *Balansert Målstyring: Balanced Scorecard på norsk*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Holme, I. M., & Solvang, B. K. (1996). *Metodevalg og metodebruk* (3. utg.). Oslo: Tano
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.

Hope, J., & Fraser, R. (2003a). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 108–114.

Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). *Cost accounting: A Managerial Emphasis* (13. utg.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Jacobsen, I, A. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Kristiansand S: Høyskoleforlaget.

Jensen, M. C. (2003). Paying People to Lie: The Truth About The Budgeting Process. *European Financial management*, 9(3), 379-406.

Johannessen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2005). *Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag* (2. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.

Johannessen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2006). *Introduksjon til Samfunnsvitenskapelig Metode* (3. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.

Johnson, H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise And Fall Of Management Accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard – Measure That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 75-85.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization : How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.

Le Compte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of reliability and validity in ethnographic research. *Review of educational research*, 52(1), 31-60.

-
- Libby, T., & Lindsay, R.M. (2009). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American Practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
- Locke, E. A., & Latham, G. P. (1990). *A theory of goal setting and task performance*. Upper Saddle River, New Jersey, USA: Prentice Hall.
- Mailandt, P. (1975). An alternative to transfer pricing. *Business Horizons*, 18(5), 81-86.
- Marshall, C. & Rossman, G. B. (1999). *Designing qualitative research* (3. utg.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- McGregor, D. (1960). *The human side of enterprise*. New York: McGraw-Hill.
- Mouritsen, J., Larsen, H. T., & Bukh, P. N. (2000/2001). Om at sætte strategi i tal: Balanced Scorecard vs. Videnregnskap. *Økonomistyring & informatik* 16(1), 15-45.
- Mulhern, F. (1999). Customer profitability analysis: Measurement, concentration, and research directions. *Journal of Interactive Marketing*, 13(1), 25-40.
- Neely, A., Sutcliff, M. R., & Heyns, H. R. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. New York, NY: Accenture.
- Noreen, E. (1991). Conditions Under Which Activity - Based Cost Systems Provide Relevant Costs. *Journal of Management Accounting Research*, 3, 159 – 168.
- Norges Handelshøyskole (2015). Beyond Budgeting – research program. Hentet 28.01.15, fra <http://www.nhh.no/en/research-faculty/department-of-accounting--auditing-and-law/research/beyond-budgeting.aspx>.
- Nørreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 591-619.

O'Haver, R. R. (2012). Identifying transfer price exposures: Through the assessment of tax policies, internal auditors can help the organization avoid costly penalties. (TAX STRATEGIES). *Internal Auditor*, 69(4), 67.

Oliver Wight (2015). What is Integrated Business Planning? Hentet 08.04.15, fra <http://www.oliverwight-eame.com/en-GB/integrated-business-planning/what-is-ibp>.

Pleym, T. (2010). *En analyse av Sparebank 1 Nord-Norges styringsprinsipper*. (Masteroppgave, Handelshøgskolen i Tromsø). Tromsø: Universitet i Tromsø.

Polit, D. F., & Beck, C. T. (2006). *Essentials of Nursing Research. Methods, Appraisal, and Utilization* (6. utg.). Philadelphia PA: Lippincott Williams and Wilkins.

Porter, M. (1985). *Competitive advantage : Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press.

Porter, M. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*, 74, 61–78.

Prelinger, E. (1959). Extensions and structure of the self. *Journal of Psychology*. 47(1), 13-23.

Randall, E. (1999). Revolving fund budgeting: eliminating the spend it or lose it mentality. *The Bottom Line*, 12(4), 141-147.

Ringdal, K. (2001). *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. Bergen: Fagbokforlaget.

Ringdal, K. (2013). *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. Bergen: Fagbokforlaget.

Sander, K. (2014). *Validitet*. Hentet 16.04.15, fra <http://kunnskapssenteret.com/validitet/>.

-
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students* (4. utg.). Essex: Pearson Education Limited.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education Limited.
- Shah, R., & Ward, P. (2007). Defining and developing measures of lean production, *Journal of Operations Management*, 25(4).
- Sibbet, D. (1997). 75 years of management ideas and practice 1922–1997. *Harvard Business Review*, 75(5), 2–12.
- Silverman, D. (1993) *Interpreting Qualitative Data* (4.utg). London: SAGE Publications.
- Slack, N., Brandon-Jones, A., & Johnston, R. (2013). *Operations Management* (7. utg.). Pearson.
- Slideshare (2015). Beyond Budgeting – a new management model for new business realities. Hentet 19.02.15, fra <http://www.slideshare.net/Lewitz/bjarte-bogsnes-about-beyond-budgeting-at-ale2011>.
- Stenberg, J. E. (2008). *Resultatledelse i teori og praksis!* Considium Consulting Group AS.
- TINE (2015a). Om TINE. Hentet 11.02.15, fra www.tine.no/om-tine.
- TINE (2015b). TINE styrker konkurransekraften. Hentet 25.02.15, fra <http://www.tine.no/presserom/nyheter/tine-styrker-konkurransekraften>.
- TINE (2015c). TINE spisser støttestrukturer. Hentet 25.02.15, fra <http://www.tine.no/presserom/nyheter/tine-spisser-stottestrukturer>.

TINE (2015d). 4. kvartal 2014: Betydelig resultatforbedring i 2014. Hentet 19.02.15, fra <http://www.tine.no/presserom/b%C3%B8rsmeldinger/attachment/349976?ts=14b7ccc80de&download=true>.

TINE (2015e). 1. kvartal 2015: Interne forbedringer i TINE ga solid resultatvekst. Hentet 23.04.15, fra <http://www.tine.no/presserom/b%C3%B8rsmeldinger/attachment/354862?ts=14ce00314bd&download=true>.

Thagaard, T. (2002). *Systematikk og innlevelse. En innføring i kvalitativ metode* (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.

Value Based Management (2014). The RACI Model. Hentet 31.03.15, fra http://www.valuebasedmanagement.net/methods_raci.html.

Vlaanderen, K., Jansen, S., Brinkkemper, S., & Jaspers, E. (2011). The agile requirements refinery: Applying SCRUM principles to software product management. *Information and Software Technology*, 53(1), 58-70.

Wallander, J. (1999). Budgeting – An Unnecessary Evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15, 405–421.

Whiting, L. S. (2008). Semi-structured interviews: guidance for novice researchers. *Nursing Standard*, 22(23), 35-40.

Wildavsky, A. (1975). *Budgeting – A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Boston: Little Brown and Company.

Wildavsky, A. (1984). *The Politics of the Budgetary Process* (4. utg.). Boston: Little, Brown and Company.

Zimmerman, J. (2011). *Accounting for decision making and control* (7 utg.). Boston, Mass: McGraw-Hill/Irwin.

Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A field Study of "Beyond Budgeting" in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.

Vedlegg

Vedlegg 1 – Introduksjonsmøte med TINE

Introduksjonsmøte med TINE – 23.01.15

- Tema: Beyond Budgeting

- "Er BB-filosofien forenlig i TINE? - En forstudie" Fremgangsmåte: Se på filosofien og organisasjonsstrukturen i TINE. Er denne type bedrift (produksjon) passende for BB?

- Hvorfor vi har valgt BB som tema: Hvordan brukes BB i praksis i arbeidslivet? Fra tradisjonell budsjettering som har vært gjenganger for stadig mer kritikk, til at man nå går for strategiske styringsverktøy. Hvor vi i løpet av oppgaven også ønsker å se nærmere på supplerende verktøy. Arbeidsklimaet har blitt mer dynamisk så det krever raskere respons, noe muligens ikke tradisjonell budsjettering er svaret på, men som forhåpentligvis BB kan være. Løsningen blir å desentralisere beslutninger, slik at de som sitter nærmest avgjørelsen også blir den som fatter beslutningen. Dette kan medføre raskere beslutninger, fra «topptung» ledelse til en større grad av autonomi blant de ansatte.

- Hva vi vil vite om TINE? Dagens situasjon, hvorfor implementere ett nytt styringsverktøy (hva fungerer ikke bra nok?), videre utvikling (nevnt i mailkorrespondansen), samt nåværende styringsprinsipper. Skal det omfatte hele selskapet?
- Antall intervjuer; avhenger av problemstilling (snakke med de som er involvert i prosessen). Kanskje 3-4? Deres tanker?
- Hva ønsker dere fra oss? Annen vinkling på tema, hva kan vi tilby?

Vedlegg 2 – Intervjuguide til møte med TINE

Intervjuguide til møte med TINE – 20.02.15**Del 1: Implementering**

- Hvordan er budsjettprosessen til TINE i dag?
 - Har du anledning til å kort ta oss igjennom fra begynnelse til slutt?
- Hva er grunnen til at Beyond Budgeting vurderes implementert?
 - Er det noe som ikke har fungert tidligere?
- Vurderes Beyond Budgeting implementert i hele bedriften eller kun i visse avdelinger?
- Hvordan ble dere oppmerksomme på Beyond Budgeting – filosofien?
 - Hvilke kilder har dere hentet informasjon fra? Konsulenter?
 - Har dere eksempelvis gjort dere kjent med Beyond Budgeting Round Table?
- Er Balansert Målstyring implementert i hele bedriften eller kun i visse avdelinger?
 - Hvilke erfaringer har dere gjort dere så langt?

Del 2: Styringsprinsipper

- Vedlagt nederst i dokumentet ligger de 12 prinsippene i Beyond Budgeting. Hvilke tanker gjør du deg på hvert enkelt pkt.?
- Hva styrer TINE etter? Hvilke likhetstrekk og/eller ulikheter ser du?
- I vårt først møte med dere snakket dere litt om «Integrated Business Planning». Har du anledning til å kort forklare oss hvordan dette benyttes i TINE? Da det finnes noen likhetstrekk med tankegangen i Beyond Budgeting.

Del 3: KPIer

- Dere nevnte at 30% fokus er på historiske data og 70% på fremoverrettede prestasjonsmål. Hvilke KPI'er ses på som de mest relevante i begge disse kategoriene? Hvilke mål og kritiske suksessfaktorer ligger bak KPI'ene?

Del 4: Resultatsikring

- Hvordan fungerer en slik prosess i TINE?
 - Hvor ofte (kvartalsvis)?
 - Hvem blir inkludert?
 - Hva fokuseres det på?
 - Hvor lenge pågår en slik prosess/møte (2-3 dager)?
 - Hvis du skulle ha pekt på noe, hvilke endringer mener du må til for at en slik prosess/møte kan bedres?

Del 5: Øvrig

- Har du kjennskap til "Paraplykonseptet"?
- Hvordan forholder TINE seg til andre styringsverktøy/filosofier?
 - Lean og målkostnad?
 - Lønnsomhetsanalyser og ABC?
 - Rullerende budsjetter?
 - Benchmarking?
- Er det noe annet du ønsker å tilføye?

Vedlegg 3 – Samvirkeprinsippene

- Frivillig og åpent medlemskap
- Demokratisk medlemskontroll
- Medlemmets økonomiske deltakelse
- Selvstyre og uavhengighet
- Utdannelse, opplæring og informasjon
- Samvirke mellom samvirkeforetak
- Samfunnsansvar

Vedlegg 4 – Mailkorrespondanse med Bjarte Bogsnes

Fra: Bjarte Bogsnes [redacted] >
Sendt: 13. april 2015 14:06
Til: Nicolay Jacobsen
Kopi: Kenneth Skjefstad
Emne: RE: Masteroppgave: Beyond Budgeting

Hei,

Takk for hyggelig mail. Spennende!

Dette kan vi sikkert finne ut av. Hadde det vært enklere å ta det som en telefonkonferanse?

Har for øvrig dere og selskapet det gjelder hatt lyst til å delta som gjester på vårt neste Beyond Budgeting Roundtable møte i Oslo den 5 mai? Se vedlegg for mer info.

Hilsen Bjarte

Bjarte Bogsnes
Vice President Performance Management Development
CFO Performance Management & Risk
Statoil

Mobil [redacted]
Email [redacted]

Visitor address: Forusbeen 50, Forus, Norway

www.statoil.com
Please consider the environment before printing this email.

From: Nicolay Jacobsen [<mailto:nicolay.jacobsen@nmbu.no>]
Sent: 13. april 2015 13:23
To: Bjarte Bogsnes
Cc: Kenneth Skjefstad
Subject: Masteroppgave: Beyond Budgeting

Hei!

Vi er to masterstudenter fra siviløkonomstudiet til NMBU i Ås, vi er nå inne i siste fase av masteroppgaven. Beyond Budgeting er hovedtema, oppgaven skrives i samarbeid med det som kan betegnes som en av Norges største produksjons - og logistikkbedrifter, som sterkt vurderer å implementere dette styringsverktøyet på grunnlag av de 12 prinsippene.

Etter å ha lest boken din og sett flere innlegg og presentasjoner fra deg på nett, har mye av teorien vi har benyttet oss av vært inspirert av din tankegang. Vi har også underveis i prosjektet fått en mer brennende interesse for Beyond Budgeting. Det vi så ydmykt lurer på, er om du på generelt grunnlag hadde hatt lyst til å skrive et par ord om hva en slik type bedrift bør hensynta ved en eventuell implementering. Vi har for så vidt notert oss det du skrev avslutningsvis i boken din angående implementering av filosofien, men lurte på om det er noe spesielt vi bør legge vekt på når det kommer til en slik type bedrift?

Vi ville ha satt stor pris på om du har anledning til å komme med noen få rundt dette, og hvis det er ok for deg så tenkte vi muligens å referere i korte trekk til denne mailkorrespondansen i oppgaven vår. Vi har selvsagt også stor forståelse for om dette ikke skulle passe.

På forhånd takk for hjelpen, og din oppmerksomhet.

Mvh
Kenneth Skjefstad og Nicolay Jacobsen

Vedlegg 5 – Forsiden av invitasjonen til Beyond Budgeting Round Table (BBRT)



Beyond Budgeting
Institute

BBRT Norge - møte #2

Oslo 5 May 2015



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Postboks 5003
NO-1432 Ås
67 23 00 00
www.nmbu.no