



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Masteroppgave 2023 30 stp
Handelshøyskolen

Implementering av dynamisk styring: En studie av fem norske selskaper

Andreas Bjørnsen Strumse
Økonomi og administrasjon, Økonomisk styring

Forord

Masteroppgaven er skrevet våren 2023 ved Handelshøyskolen på Norges miljø- og biovitenskapelige universitet. Oppgaven markerer mitt avsluttende arbeid for spesialiseringen i økonomisk styring.

Opplevelsen av å fordype meg i et eget prosjekt, jobbe selvstendig over lengre tid og foreta relevant datainnhenting har vært utfordrende, men samtidig lærerikt. Studiet har gitt meg god faglig tyngde og oppgaven har gitt meg ytterligere innsikt i hvordan økonomistyring fungerer i praksis.

Jeg ønsker å uttrykke en stor takk til min veileder Stig Aleksander Aune for god støtte og veiledning gjennom hele perioden. I tillegg vil jeg rette en takk til Bjarte Bogsnes for verdifulle råd og alle de intervjuede som har tatt seg tid til å stille opp. Jeg vil også uttrykke takknemlighet til familie og venner for øvrig støtte, og til NMBU for å ha gjort de siste fem årene uforglemmelig.

Ås, 14.05.2023

Andreas Bjørnsen Strumse

Andreas Bjørnsen Strumse

Sammendrag

Tradisjonell budsjettering er fortsatt et dominerende styringsverktøy, men har i nyere tid møtt økende kritikk for sin manglende tilpasningsevne til en skiftende og dynamisk virkelighet. Dette har ført til utvikling av dynamiske styringsmodeller som bedre hensyntar en kompleks og uforutsigbar verden. Studiens mål er å identifisere de viktigste faktorene og de største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring. Problemstillingen er besvart gjennom relevant teori og en kvalitativ flercasestudie av fem norske selskaper, med data samlet inn fra intervjuer av nøkkelpersoner i hver bedrift.

Resultatene bekrefter viktigheten av god forankring i toppledelsen, styret og en mer desentralisert tilnærming til styring og beslutningstaking. Endringens formål må formidles kontinuerlig og bredt internt for å skape eierskap, og det bør eksistere en tillittsbasert bedriftskultur. Lederrollen endres til å være mer aktiv og støttende, som kan oppfattes krevende. Kostnadskontroll fremstår som en stor utfordring etter fjerning av budsjettet, og det må utvikles nye styringstiltak. En oppdeling av budsjettprosessens tre formål i separate prosesser viser seg som en god måte å starte endringen. Videre gir transparent drift kostnadssynlighet og sikrer at ansatte handler i bedriftens interesse uten behov for detaljstyring. Bedriftene prioriterer i større grad relative over absolutte mål, som resulterer i mer robust prestasjonsmåling. Videre bør prognoser ikke betraktes som mål i seg selv, men settes så realistisk som mulig, med hensikt å se om utvikling foregår i tråd med målene.

Økt fokus på dynamisk og kontinuerlig drift, samt autonomi hos ansatte kan bidra til effektivisering av forretningsprosesser. Individuelle bonuser bør erstattes med fellesordninger og ikke knyttes mot prognosene, men opp mot relative mål med en holistisk tilnærming. Individualistisk adferd kan dermed reduseres og det fremmes motivasjon til samarbeid mot felles mål. Det bør videre etableres horisontal konsistens mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene. Godt samarbeid mellom HR og økonomifunksjonen er viktig for å skape samspill mellom kultur og styringsverktøy. Det eksisterer felles enighet blant respondentene om at de ikke angrer på endringen.

Abstract

Traditional budgeting remains a dominant management tool but has recently faced increasing criticism for its inability to adapt to a changing, dynamic reality. This has prompted the development of dynamic management models that better consider an unpredictable, complex world. The study's aim is to identify key factors and significant challenges associated with successful dynamic management implementation. This issue is addressed through relevant theory and a qualitative multi-case study of five Norwegian companies, with data collected from interviews with key personnel in each company.

The results confirm the importance of strong anchoring in top management, the board of directors and a decentralized approach to governance and decision-making. The purpose of change must be communicated continuously and widely internally to foster ownership, and a trust-based corporate culture should be present. The leader's role shifts to being more active and supportive, which can be demanding. Cost control poses a big challenge following budget removal, necessitating new control measures. Dividing the budget process's three purposes into separate processes is a good way to start the change. Transparent operations provide cost visibility and ensure employees act in the company's interest without the need of detailed control. Companies prioritize relative goals over absolute ones, resulting in more robust performance measurements. Also, forecasts should be set as realistic as possible, aiming to see if development aligns with goals, not be seen as goals themselves.

Increased focus on dynamic and continuous operations, and employee autonomy can streamline business processes. Individual bonuses should be replaced with collective arrangements tied to relative goals with a holistic approach, not against forecasts. Individualistic behaviour may further decrease, promoting motivation for collaboration towards common goals. Further, horizontal consistency between management principles and control processes should be established. Good cooperation between HR and finance is important to create interplay between culture and management tools. Respondents unanimously agree that they do not regret the change.

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	4
FIGURLISTE	5
1. INNLEDNING	6
1.1 BAKGRUNN OG FORMÅL MED OPPGAVEN	6
1.2 UTFORMING AV PROBLEMSTILLING	7
1.3 OPPGAVENS STRUKTUR	7
2. TEORETISK RAMMEVERK	8
2.1 TRADISJONELL BUDSJETTERING	8
2.1.1 <i>Kritikken mot tradisjonell budsjettering</i>	10
2.2 BEYOND BUDGETING	14
2.2.1 <i>De tolv Beyond Budgeting prinsippene</i>	17
2.2.2 <i>Utfordringer knyttet til Beyond Budgeting</i>	21
2.3 DYNAMISKE STYRINGSVERKTØY OG FORBEDRING AV BUDSJETTPROSESSEN	22
2.3.1 <i>Målsetting</i>	23
2.3.2 <i>Prognosesetting</i>	25
2.3.3 <i>Ressursallokering</i>	26
3. METODE	28
3.1 TILNÆRMING	28
3.2 FORSKNINGSDESIGN OG METODE	28
3.3 DATAINNSAMLING	30
3.3.1 <i>Utvalg</i>	30
3.3.2 <i>Gjennomføring av Intervjuer</i>	31
3.3.3 <i>Personvern</i>	31
3.4 RELIABILITET OG VALIDITET	32
3.5 METODENS BEGRENINGER	33
4. RESULTATER	35
4.1 INTERVJUER	35

4.1.1 Equinor - Bjarte Bogsnes.....	35
4.1.2 Sparebank 1 Gruppen AS - Sigurd Aune.....	40
4.1.3 Felleskjøpet – Elina Mendelin-Norebø og Jannicke Aarstad	45
4.1.4 Eidsiva, Leif Henning Asla	49
4.1.5 Reitan Retail – Kristin Genton og Gry Aarnes.....	53
5. DISKUSJON	57
5.1 HVA ER DE VIKTIGSTE FAKTORENE OG STØRSTE UTFORDRINGENE KNYTTET TIL VELLYKKET IMPLEMENTERING AV DYNAMISK STYRING?	57
6. KONKLUSJON.....	63
6.1 OPPSUMMERING AV FUNN	63
6.2 ANBEFALT VIDERE FORSKNING	65
7. REFERANSELISTE	66
8. VEDLEGG	68
8.1 VEDLEGG 1 – INTERVJUGUIDE	68
8.2 VEDLEGG 2 – SAMTYKKESKJEMA.....	70

Figurliste

Figur 1. Budsjettets formål (Stange et al., 2021)	9
Figur 2. Budsjetteringsprosessen (Hope & Fraser, 2003, s. 6).....	10
Figur 3. Kapasitet (PwC, 2021)	14
Figur 4. Selskaper i endring (Bjarte Bogsnes, 2023, s.84)	15
Figur 5. Undersøkelse av «BCG Center for CFO Excellence» (Bogsnes, 2023, s.138).....	17
Figur 6. De 12 Beyond Budgeting prinsippene (Bogsnes, 2023, s.33)	18
Figur 7. Tredeling av budsjettprosessen (PWC, 2021).....	23

1. Innledning

Innledningsvis presenteres oppgavens bakgrunn og formål, samt utformingen av gjeldende problemstilling. Videre avsluttes kapittelet med en presentasjon av oppgavens overordnede struktur.

1.1 Bakgrunn og formål med oppgaven

I de senere år har stadig flere bedrifter søkt etter alternativer til tradisjonell budsjettering på bakgrunn av økende kritikk. Dette har utspring i at styringsmodellen på mange måter kan oppfattes som mangelfull. Kritikere påpeker blant annet at tilnærmingen til virksomhetsstyring er for statisk, tidkrevende og preges av for høy avhengighet til prediksjoner om fremtiden. Videre overvurderer tradisjonell budsjettering betydningen av historisk ytelse for fremtidig verdiskapning. Næringslivet og verden i dag preges i stadig større grad av usikkerhet og volatilitet, noe pandemier og kriger er gode eksempler på. Langsiktige prediksjoner i et slikt miljø er svært utfordrende og blir av mange ansett som ineffektivt (Bogsnes, 2023).

Resultatet er at flere bedrifter søker etter styringsverktøy som er mer fleksible, kontinuerlige og tar bedre hensyn til drift, som gir mulighet for beslutningstaking basert på mer oppdatert informasjon. Dette har gitt grobunn for at dynamiske styringsmodeller som Beyond Budgeting (BB) har vokst frem. Modellen er bedre egnet til håndtering av usikkerhet og endring, og vektlegger samtidig en mer adaptiv tilnærming til styring (Bogsnes, 2023). På bakgrunn av at Beyond Budgeting er en såpass fremtredende dynamisk styringsmodell, og samtidig representerer en fundamental endring i forhold til tradisjonell budsjettering og styring, vil oppgaven legge hovedvekt på denne modellen. Imidlertid kan en slik endring medføre ulike utfordringer. Ettersom det observeres at flere bedrifter har begynt en overgang mot dynamisk styring, er ønsket med oppgaven å få innblikk i selve implementeringsprosessen, som videre leder til utformingen av problemstillingen.

1.2 Utforming av problemstilling

Basert på oppgavens bakgrunn og formål, undersøkes det hvordan fem norske bedrifter har implementert dynamisk styring og hvilket helhetsinntrykk de har etter endringen. For å få innblikk i dette, ble det gjennomført dybdeintervjuer av sentrale personer med betydelige roller i implementeringsprosessen i hver bedrift. Oppgaven fokuserer på de viktigste faktorene for vellykket implementering og de største utfordringene som måtte håndteres underveis. På bakgrunn av dette ble problemstillingen formulert:

Hva er de viktigste faktorene og største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring?

Suksessfaktorene og utfordringene som kom frem gjennom datainnsamlingen, sammenlignes og diskuteres videre i lys av relevant teori. Hensikten er å utlede overordnede anbefalinger som kan generaliseres på tvers av sektorer og bedriftsstørrelser, og bidra til økt forståelse for implementeringsprosessen.

1.3 Oppgavens struktur

Oppgaven er strukturert i seks kapitler; innledning, teoretisk rammeverk, metode, resultater, diskusjon og konklusjon. Kapittel to presenterer relevant teori som er grunnlaget for studien. Kapittel tre understreker oppgavens tilnærming og problemstilling, oppgavens forskningsdesign og metode, ulike aspekter ved datainnsamlingen og en vurdering av metodens reliabilitet, validitet og begrensinger. I kapittel fire presenteres resultatene fra datainnsamlingen som drøftes med bakgrunn i relevant teori i kapittel fem. Til slutt gir kapittel seks en overordnet konklusjon og anbefalinger til videre forskning.

2. Teoretisk rammeverk

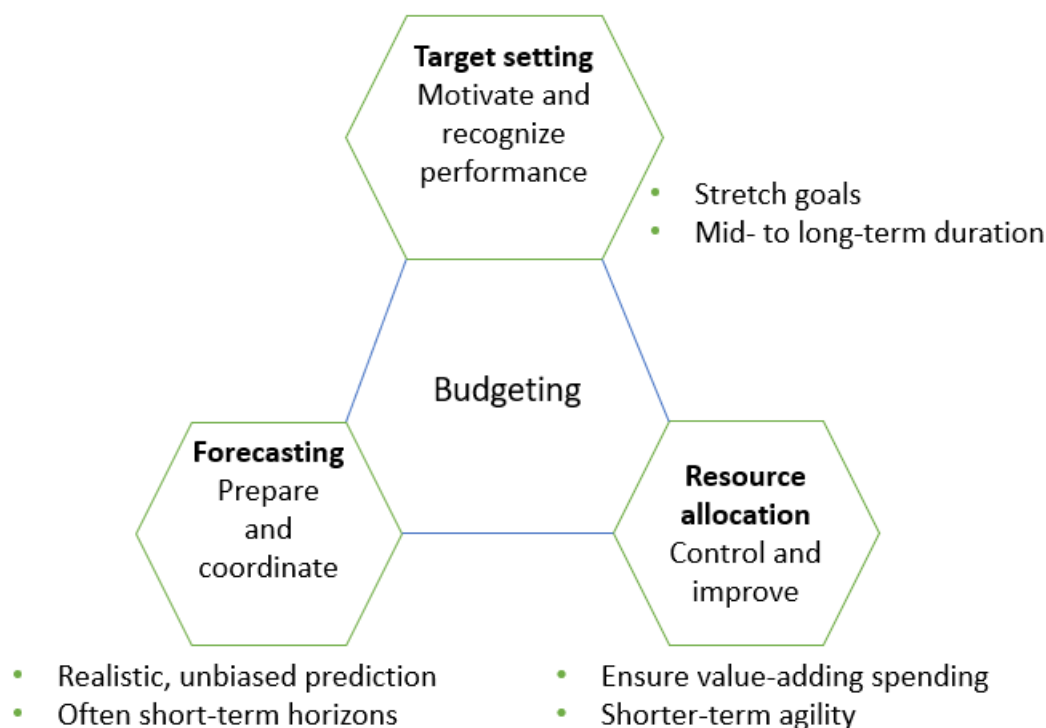
2.1 Tradisjonell budsjettering

Tradisjonell budsjettering ble først introdusert på 1920-tallet som et verktøy for håndtering av inntekter, kostnader og kontantstrømmer i større industrielle organisasjoner. Budsjettet er en foreslått handlingsplan fra ledelsen, samt en planleggings og styringsmetode. Målet er utredelse av en detaljert fremtidig plan for en bestemt periode over bedriftens økonomiske og ikke-finansielle områder. Budsjettet baseres tungt på historiske data, hvor det vanligvis tas utgangspunkt i kalenderåret og en tidsperiode på tolv måneder frem i tid. Bedrifter bruker i snitt mellom fire og fem måneder på gjennomføring av hele budsjettprosessen. Videre skal budsjettet veilede og tilføre organisasjonen informasjon om forventet ytelse og bevilging av midler for det kommende regnskapsåret. Tanken er at dette sørger for effektiv styring preget av gode, velinformerte beslutninger som fremmer mål og en stabil finansiell posisjon (Hope & Fraser, 2003).

Steve Morlidge (2017) forteller at budsjettering fungerer best når det er godt integrert i forretningsstrategien, og når det er mulig å gjøre presise prediksjoner om fremtiden. Tradisjonell budsjettering starter med å fastslå overordnede mål og konkrete forretningsplaner, og forsøker å besvare tre fokusområder i én overordnet prosess; målsetting, prognostisering og ressursallokering. Budsjettet brytes deretter ned i detaljnivå for å kunne anvendes på tvers i alle deler av bedriften. I tillegg kan budsjettet brukes til forbedring av koordinasjon, motivasjon og kommunikasjon mellom ulike avdelinger for å sikre at så mange som mulig når og forstår sine mål (Datar & Rajan, 2018).

Målene bør være ambisiøse, oppfordre til prestasjon og motivere ansatte mot det overordnede formålet bedriften beveger seg mot (Morlidge, 2017). Prognosene skal videre lede mot målene og bygger på forutsetninger og planer om hva man tror skjer i fremtiden. Jo mer realistiske og upartiske forutsetningene er, jo mer effektive er ofte prognosene (PwC, 2021). I tillegg fordeler og bevilger budsjettet ressurser gjennom optimalisert

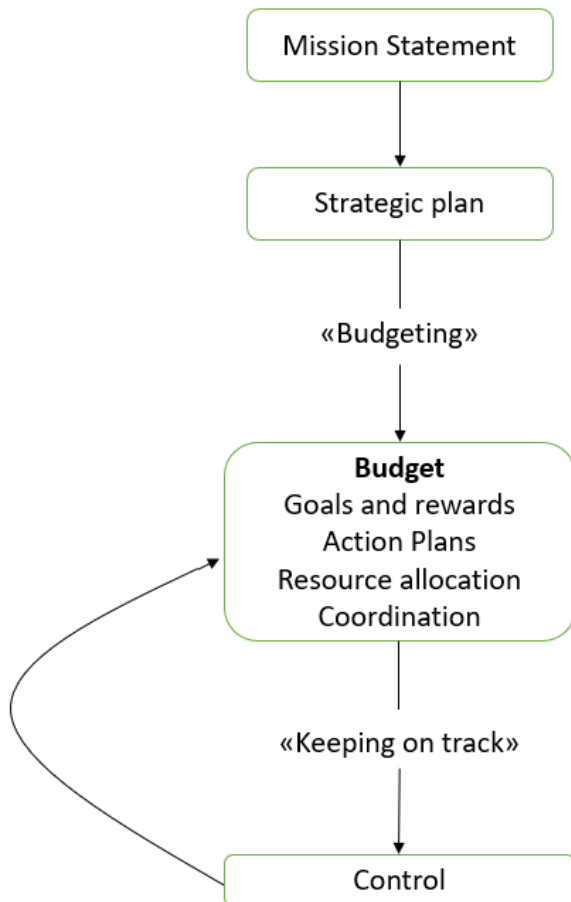
ressursallokering og setter rammer for fremtidige kostnader. CFO i Vinmonopolet, Bjørn Egil Ekhaugen understreker viktigheten av dette i et intervju foretatt i februar. Han sier også at budsjettet gir klare rammer og en slags fullmakt for bruk av midler.



Figur 1. Budsjettets formål (Stange et al., 2021)

Budsjettet kan deles inn i to hovedkategorier; langtidsbudsjett og korttidsbudsjett. Det langsiktige budsjettet gir uttrykk for bedriftenes strategiske planer, mens det kortsiktige fokuserer mer på de operative planene (Datar & Rajan, 2018). Tallene som er satt i budsjettet sees på som absolutte mål, og fungerer som referansestandard mot de faktiske resultatene som oppnås. Ledelsen sammenligner underveis forskjellen mellom forventet og oppnådd resultat, hvor forskjellen indikerer suksessgraden av driftsåret.

Sammenligningsgrunnlaget gir mulighet for opprettholdelse av kontroll på utvikling og muligheten til å iverksette nødvendige justeringer og tiltak underveis ved behov (Morlidge, 2017). Potensielle avvik som oppstår, kan dermed fanges opp og hensyntas ved neste års budsjett (Hope & Fraser, 2003). I figur 2 kan det overordnet observeres hvordan budsjettprosessen ofte foregår i praksis.



Figur 2. Budsjetteringsprosessen (Hope & Fraser, 2003, s. 6)

2.1.1 Kritikken mot tradisjonell budsjettering

For øvrig er også tradisjonell budsjettering kjent som både tid- og energikrevende, og budsjettet kan beskrives som en usikker fordel, som skaper illusjon av kontroll (Hope & Fraser, 2003). I tillegg er tallmaterialet som skal styres etter ofte svært detaljert og kan være utfordrende å forholde seg til i praksis. Selv små endringer et bestemt sted i budsjettet, kan medføre stor påvirkning et annet sted (Morlidge, 2017).

Prediksjonsproblemer

Som nevnt er budsjettet normalt laget for et år frem i tid, baseres på historisk data, og tar utgangspunkt i prediksjon av fremtiden. Med kontinuerlige endringer i næringslivet og en

stadig mer dynamisk verdenssituasjon, er nøyaktig prediksjon svært utfordrende (Bogsnes, 2023). Beslutninger om aktiviteter og prosjekter fremover kan dermed tas for tidlig, uten fersk nok informasjon. Resultatet er at prediksjonene ofte kan være upålitelige og parameterne som blir satt som utgangspunkt i starten av budsjettprosessen, kan allerede være utdatert eller misvisende når budsjettet slår i kraft (Wallander, 1995). Verden i dag bærer preg av en høyere VUCA-rate enn tidligere, som betyr større grad av volatilitet, usikkerhet, kompleksitet og tvetydighet. Ved introduksjon av tradisjonell budsjettering for rundt 100 år siden, var verden mindre dynamisk, som gjorde prediksjonene mer presise og modellen mer effektiv (Business Agility Institute, 2019). Covid-19-pandemien tydeliggjorde noen av manglene ved budsjetteringsmetoden og utfordret spesielt to sentrale verdier som tradisjonell budsjettering bygger på. Først og fremst viste pandemien at det ikke er mulig å forutsi fremtiden og for det andre at flertallet av ansatte som jobber hjemmefra, fortsatt kan gjøre en god jobb (Bogsnes, 2023).

Ufleksibelt og detaljstyrende

Tradisjonell budsjettering anses også ofte som en ineffektiv måte å fordele ressurser, som feiler å hensynta endrede rammebetingelser. Styringsmetoden er preget av sentralisert beslutningsmyndighet, detaljstyring og liten grad av tillit til selvstyring og autonomi. Utgangspunktet som settes i forhold til kalenderåret og et overordnet fokus på årsavslutningen, kan hindre fleksibel og kontinuerlig drift. Videre omtales fokuset på oppnåelse av de absolutte målene satt i budsjettet, som en smal og meningsløs måte å definere prestasjon (Bogsnes, 2023). Mange ledere er for opptatt av de absolutte målene, som videre kan trigge en altoverskyggende adferd som unnlater vektlegging av andre viktige faktorer når det skal foretas beslutninger (Hope & Fraser, 2003). Dagens ansatte er i tillegg generelt høyere utdannet og innehar ofte sterkere fagkompetanse enn tidligere, som gjør de fleste bedre rustet til å fatte beslutninger. Budsjettering på et slikt sted, kan skape mer hindringer enn støtte for bedre ytelse (Business Agility Institute, 2019).

Kortsiktig måloppnåelse foran langsiktig verdiskapning

Et annet problem er at det legges for mye vekt på kortsiktig måloppnåelse og kostnadskutt, i stedet for langsiktige resultater, innovasjon og vekst. Økte kostnader og investeringer utover det som er satt i budsjettet har tendens til å automatisk stemples som noe negativt selv om det kan være nødvendig for å drive positiv utvikling. Budsjettet kan derfor hindre ansatte i å ta verdiskapende beslutninger underveis, da tankegangen ikke hensyntar skillet mellom gode og dårlige kostnader godt nok. Det er de dårlige kostnadene som ikke tilfører verdi en ønsker å unngå, men budsjettet tillater sjelden økte kostnader utover det som er satt (Bogsnes, 2016).

Kolliderende formål

Som nevnt forsøker budsjettet også å besvare tre overordnede formål, som hver for seg er viktige og hensiktsmessige. Problemer oppstår imidlertid når disse formålene skal besvares gjennom én overordnet prosess. Årsaken til dette er at formålene er forskjellige, og når de ikke blir hensyntatt på en måte som tilrettelegger for ulike funksjoner, kan det føre til dårlig samhandling og en strategi som ikke samsvarer godt med budsjettet (Bogsnes, 2012).

Forhandlingsprosessen og negativ adferd

Bogsnes (2023) hevder at selve forhandlingsprosessen for å komme frem til budsjettet ofte fører til uønsket, individualistisk adferd blant ansatte. Psykologiske spill som "Lowballing" og "Sandbagging" er eksempler på dette, og brukes for å fremme personlig vinning.

"Lowballing" går ut på å forhandle frem urealistiske mål for å gjøre det enklere å nå dem, mens "Sandbagging" innebærer å forhandle frem mer midler enn man egentlig trenger for å ha en buffer i fremtiden. Nevnt adferd går ofte på bekostning av andre deler i selskapet og skaper negative ringvirkninger senere, da budsjettet ikke tar hensyn til den faktiske virkeligheten (Bogsnes, 2023). CFO-en i Vinmonopolet, Bjørn Egil Ekhaugen, peker også på den negative konsekvensen av "Use it or lose it" mentaliteten, hvor det oppstår hyppig bruk av midler mot slutten av året. Dette skyldes potensielle problemer med å argumentere for like mye midler påfølgende år, dersom det eksisterer midler til overs ved årsskiftet. Siden

systemet er bygd på en måte som gjør disse tankegangene hensiktsmessig, mener Bogsnes at det ikke nødvendigvis er menneskene som bør kritiseres, men systemet som gjør det mulig.

Holdninger til budsjetter

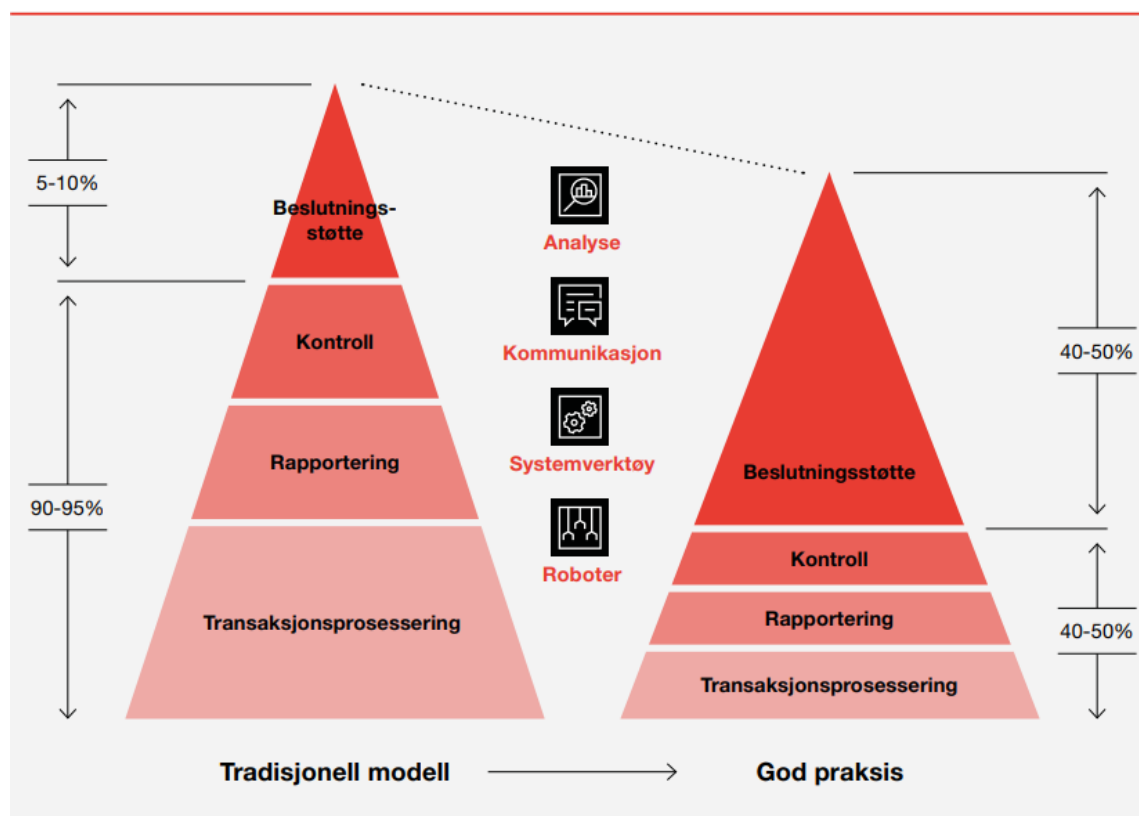
En artikkel skrevet av Hamel & Zanini (2016) bekrefter flere av problemene diskutert ovenfor. Et utdrag av artikkelens statistikk presenteres videre i Bogsnes (2023) som følger:

- Bare 17% av ledere i en CEB-undersøkelse, mener budsjettprosessen sin er effektiv.
- 95% av ledere i en annen CEB-undersøkelse er misfornøyde med sin prestasjonsstyringsprosess.
- 60% av selskaper spurt av Wall Street Journal rapporterte at de årlige budsjettmålene var foreldet innen andre kvartal.
- 46% av ledende finansarbeidere i en ACCA/KPMG studie mener budsjettet sitt er et politisk avtalt tall som fastslås i toppledelsen og ikke er knyttet til bedriftens virkelighet.
- Bare 32% av selskaper i en McKinsey studie, omtaler kapitalallokeringens-prosessen sin som veldig effektiv.

Byråkratiske hierarkier og langsiktige planleggings- og budsjetteringssykluser er ikke lenger passende, og bør vike for mer fleksibel og smidig drift (Stange & Roos, 2020). På bakgrunn av økende kritikk mot tradisjonell budsjettering, ga det videre mulighet for fremvekst av den dynamiske styringsmodellen, Beyond Budgeting.

2.2 Beyond Budgeting

“Beyond Budgeting (BB), means beyond command-and-control toward a management model that is more empowered and adaptive” (BBRT, 2013a). Hensikten er å skape en mer smidig og menneskelig organisasjon, som egner seg bedre i en dynamisk verden med et kompetitivt næringsliv og miljø (Bogsnes, 2016). Det legges vekt på at modellen er en filosofi og retning, ikke en oppskrift med et klart mål. Sentralt handler det om revurdering av hvordan bedrifter styres og frigjøring fra hemmende byråkrati og kontrollsystemer. Dette innebærer en høyere grad av tillit til ansatte i form av informasjon og autonomi, samtidig som det gis større muligheter til å tenke, reflektere, dele, lære og forbedre (BBRT, 2013a). Resultatet er et mer desentralisert og verdibasert organisasjonssystem. Enkelte tror allikevel at hovedmålet til BB kun er å avskaffe budsjettene, når realiteten egentlig er å forbedre prosessen (Bogsnes, 2016). Ved mindre bruk av tid på tradisjonelle oppgaver som budsjettering, kan det frigjøres ressurser til å prioritere andre typer verdiskapende arbeid. Som resultat av en overgang, kan dermed kapasitetsfordelingen til bedriftens ulike fokusområder endres, slik det kommer frem figur 3 (PwC, 2021).



Figur 3. Kapasitet (PwC, 2021)

Beyond Budgeting-bevegelsen

Selve BB-bevegelsen startet på slutten av 1990-tallet og utviklet seg som et alternativ til det tradisjonelle budsjettet (Morlidge & Player, 2010). Modellen ble ikke født i verken academia eller konsulentbransjen, men oppsto som følge av økende frustrasjon og misnøye over manglene ved tradisjonell ledelse og budsjettering (Bogsnes, 2023). I 1998 ble Beyond Budgeting Round Table (BBRT) etablert av Jeremy Hope, Robin Fraser og Peter Bunce (BBRT, 2013b). BBRT er et uavhengig, internasjonalt læringsnettverk for bedrifter med felles interesse om å forbedre og endre styringsmodellen sin gjennom Beyond Budgeting. Gjennom BBRT sitt nettverk og arbeid har flere organisasjoner over hele verden fått muligheten til å dele erfaringer, lære av hverandre og utvikle nye tilnærminger til ledelse og styring (2013c). I 2003 publiserte Jeremy Hope og Robin Fraser boken «Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap», som bidro ytterligere til at modellen og begrepet dannet sterkere røtter. I figur 4, har Beyond Budgeting Institute listet en rekke selskaper som har begitt seg ut på reisen mot Beyond Budgeting.

Companies on the journey

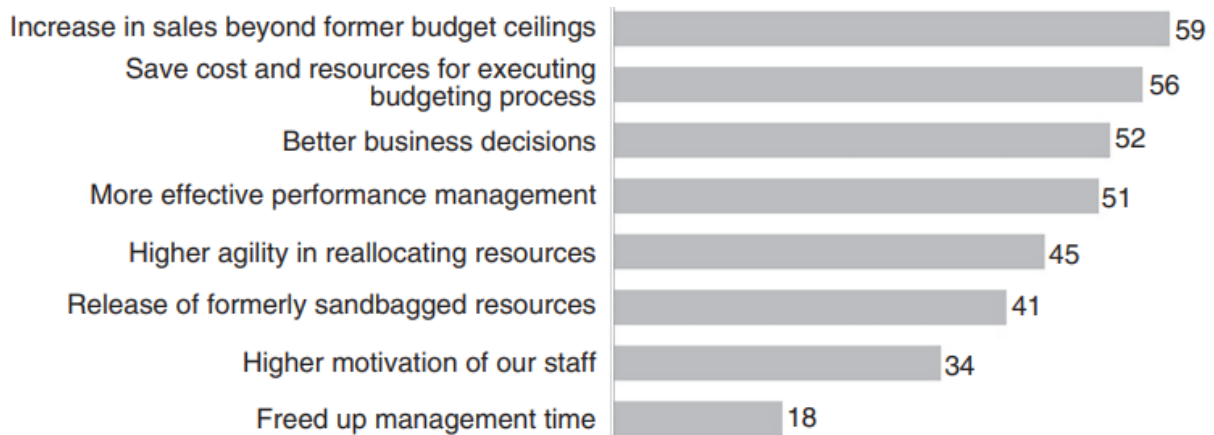


Figur 4. Selskaper i endring (Bjarte Bogsnes, 2023, s.84)

Handelsbanken blir av mange regnet som en pioner innen den dynamiske styringsmodellen. Endringens start begynte allerede i 1961 da en ung akademiker, Jan Wallander, ble ansatt som CEO i en annen svensk bank, Sundvallsbanken. Wallander oppdaget raskt at bankens styringsmodell hadde forbedringspotensial, og innførte derfor endringer i ledelses- og styringsstilen. Dette innebar bortgang fra tradisjonell budsjettering, introduksjon av relative mål, desentralisert styring og avvikling av sentraliserte markedsføringskampanjer. Endringene resulterte i økte markedsandeler og lønnsomhet, noe som fanget oppmerksomheten til større banker som mistet kunder til Sundvallsbanken. En av dem var Handelsbanken, som på denne tiden var størst i Norden. I 1970 tilbød de derfor Wallander stilling som CEO, noe han aksepterte på betingelse av at han fikk fortsette utviklingen av styringsmodellen han hadde begynt på. Som resultat, videreførte Handelsbanken implementeringen av modellen som var introdusert hos Sundvallsbanken og tok herfra et oppgjør med tradisjonell budsjettering. Videre kan Handelsbanken vise til høyere lønnsomhet enn gjennomsnittet av sine konkurrenter hvert år siden 1972 og er i tillegg en av de mest kostnadseffektive bankene i Europa (Bogsnes, 2023).

Driftsfordeler

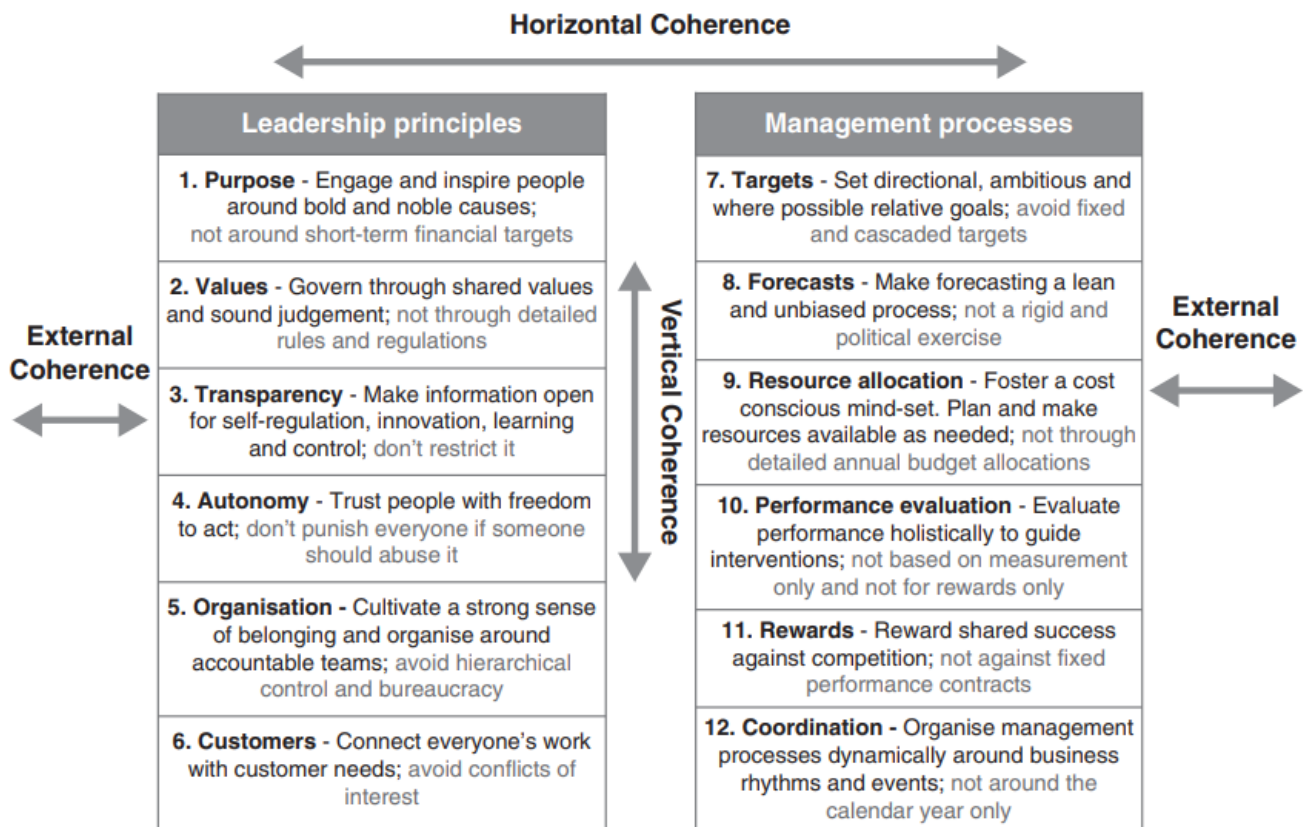
Modellen har videre gitt imponerende resultater i en rekke andre ulike globale selskaper, som Bayer Pharmaceuticals, Volvo, Equinor og Roche Pharmaceuticals (Stange et al., 2021). BCG Center for CFO Excellence gjennomførte en undersøkelse i 2022 som inkluderte 174 CFO-er fra bedrifter som har innført Beyond Budgeting i ulike grader. Resultatene presenteres i Figur 5, gitt i hvor stor prosentandel som uttrykker enighet for hvert utsagn (Bogsnes, 2023).



Figur 5. Undersøkelse av «BCG Center for CFO Excellence» (Bogsnes, 2023, s.138)

2.2.1 De tolv Beyond Budgeting prinsippene

Videre har BBRT over tid utviklet tolv sentrale prinsipper for å veilede organisasjoner i implementeringen av Beyond Budgeting-rammeverket på best mulig måte. Prinsippene er basert på omfattende forskning, diskusjoner og observasjoner knyttet til hva som fungerer i praksis. De tolv prinsippene kan grupperes i to hovedkategorier; ledelsesprinsipper og styringsprosesser. BBRT sin visjon om samordning av en sterk ledelse med gode styringsprosesser, gjenspeiles i denne oppdelingen. Det er derfor essensielt at det eksisterer horisontal konsistens mellom holdningene som formidles i ledelsesprinsippene og hva som praktiseres i styringsprosessene (BBRT, 2016). Videre anbefaler Bogsnes på det sterkeste at HR og CFO jobber tett sammen for å skape samsvar mellom prinsippene og en smidig endring (Business Agility Institute, 2019). Ved bruk av de tolv prinsippene på en sammenhengende måte, fører det ikke bare til mer robuste og levedyktige organisasjoner, men også til bedre prestasjoner og økt engasjement. Alle utdypende forklaringer er hentet fra BBRT sin YouTube kanal (BBRT, 2016).



Figur 6. De 12 Beyond Budgeting prinsippene (Bogsnes, 2023, s.33)

Ledelsesprinsipper

- **Formål**

Engasjer og inspirer rundt klare mål og verdier, ikke styr på detaljer. Et felles formål er et av de viktigste kravene for å skape medarbeiderengasjement, forhøyet motivasjon og prestasjon. Formålet bør stå sentralt i organisasjonsdesignet og bidra til å tiltrekke, samt beholde ansatte.

- **Verdier**

Led gjennom felles verdier og sunn fornuft, ikke gjennom detaljerte regler og kontroll. Verdibasert ledelse gir frihet, veiledning, autonomi og vekker initiativ og kreativitet hos de ansatte. Regelbasert ledelse bør sees på som unntaket, ikke regelen.

- **Transparens**

Ledere skal sørge for åpen informasjonsflyt for å fremme selvstyring, innovasjon og læring. Transparens skaper en god sosial kontrollmekanisme som forebygger negativ adferd, og forbedrer informasjonsflyten i firmaet. Dette gir ansatte økte muligheter for læring og evnen til å handle raskt ut ifra dagsaktuell informasjon.

- **Autonomi**

Gi ansatte tillitt og handlemfrihet, som igjen øker ansvarligheten og de organisatoriske ytelsene. Håndter eventuelle tillitsbrudd som unntak og ikke straff alle. Ledelsen bør støtte og guide, ikke mikrolede. Tillit starter med ledelsen og bør spres til teamene. Forskning viser at tillitsfulle ledere fører til mer produktive og dedikerte medarbeidere.

- **Organisasjon**

Dyrk en sterk tilhørighetsfølelse hos de ansatte og organiser basert på ansvarlige team, ikke som sentraliserte hierarkier. Desentraliser beslutningsmakt, tillat fri samhandling og gi teamene i bedriften frihet til initiering og koordinering av aktiviteter. Dette kan øke tilhørighet, engasjement og eierskap, samt bidra til robuste og bærekraftige organisasjoner.

- **Kunder**

Strukturer bedriften rundt kundebehovet og sikt mot best mulig service uten konflikter. Spør deg selv som bedrift om driften betjener kunden og skaper verdi. Unngå kortsiktige insentiver som skader kunde-selger forholdet, som eksempelvis salgsbonuser.

Styringsprosesser

- **Mål**

Sett ambisiøse og relative mål for å skape forbedring og unngå de faste resultatkontraktene. BBRT råder forsiktighet rundt for mange mål, som igjen

reflekterer for lite av behovene i praksis. Knytt målene til bedriftens overordnede formål for økt verdi og relevans og la team sette egne mål for å øke engasjement.

- **Planlegging**

Gjør planlegging og prognosesetting til en inkluderende og kontinuerlig prosess, ikke en overambisiøs årlig «top-down» prosess. Planlegg objektivt med realistiske planer og prognoser som kan ansees som det mest sannsynlige utfallet.

- **Ressursallokering**

Det bør fremmes et kostnadsbevisst tankesett og ressurser bør gjøres tilgjengelig etter behov, ikke bare gjennom detaljerte årlige budsjettbevilgninger. Fokuser på fordeling av kostnadene der de skaper mest verdi og minimer de «dårlige» kostnadene.

- **Prestasjonsevaluering**

Evaluer prestasjoner på en helhetlig og holistisk måte som inkluderer tilbakemeldinger fra de ansatte for å fremme læring og utvikling. Ikke baser evaluering på kun målinger, med formål om belønning. Prestasjonsevalueringen bør også hensynta verdier, etterpåklokskap og tilbakemeldinger.

- **Belønning**

Belønn felles suksess basert på relativ måloppnåelse, ikke mot faste mål. Prioriter felles overskuddsdelingsordninger fremfor individuelle insentiver som gjennom forskning har vist seg å føre til bedre ytelse. Viktige suksessfaktorer i dagens bedrifter er samarbeid og teamarbeid, og bør belønnes.

- **Koordinering**

Organiser og koordiner forretningsprosesser på en kontinuerlig og dynamisk måte, ikke gjennom årlige planleggingssykluser som slavisk følger kalender-året.

2.2.2 utfordringer knyttet til Beyond Budgeting

Det er et interessant spørsmål hvorfor de fleste bedrifter fortsatt anvender tradisjonell budsjettering, til tross for all kritikken. Bogsnes (2023) nevner videre noen faktorer han tror bidrar til dette. For det første kan bedrifter tro at alle andre fortsatt benytter seg av tradisjonell budsjettering. For det andre kan enkelte ledere ha bygget deler av karrieren sin på å mestre det såkalte «budsjettspillet», som gir naturlig grunnlag for opposisjon mot et system som fungerer annerledes. Allikevel tror han hovedgrunnen er at problemene assosiert med tradisjonell budsjettering ofte ikke ansees som store nok til å rettferdiggjøre endringen. Bogsnes mener derfor det er viktig å innse at utfordringene ikke bare er små irritasjonsmomenter, men symptomer på systematiske og alvorlig underliggende problemer (Bogsnes, 2023).

En annen bekymring knyttet til endring, er at bedrifter frykter tap av kostnadskontroll dersom de klare rammene som blir gitt i budsjettet forsvinner. Tilegnelse av nye styringsverktøy, definering av klare mål og hvordan de bør måles, samt riktig allokering av ressurser og tidsbruk på de ulike delene av prosessen, kan være krevende (Bogsnes, 2023). Siden systemet er nytt og mange innehar lite kunnskap, bør det forberedes på en bratt læringskurve i starten med mye prøving, feiling og kontinuerlig utvikling av erfaring og evner (Bogsnes, 2016).

Støtte fra styret og ledelsen er generelt essensielt for vellykket endring i en bedrift, og mangel på dette kan medføre store problemer. BCG foretok i 2020 en studie som spurte ledere hva de anså som de største barrierene knyttet til en mulig implementering av BB. 46% av de spurte fortalte at de hadde størst bekymringer knyttet til kostnadsøkning, 44% til andre diverse implementeringsrisikoer og 33% fryktet i størst grad lite støtte fra styret (Stange et al., 2021).

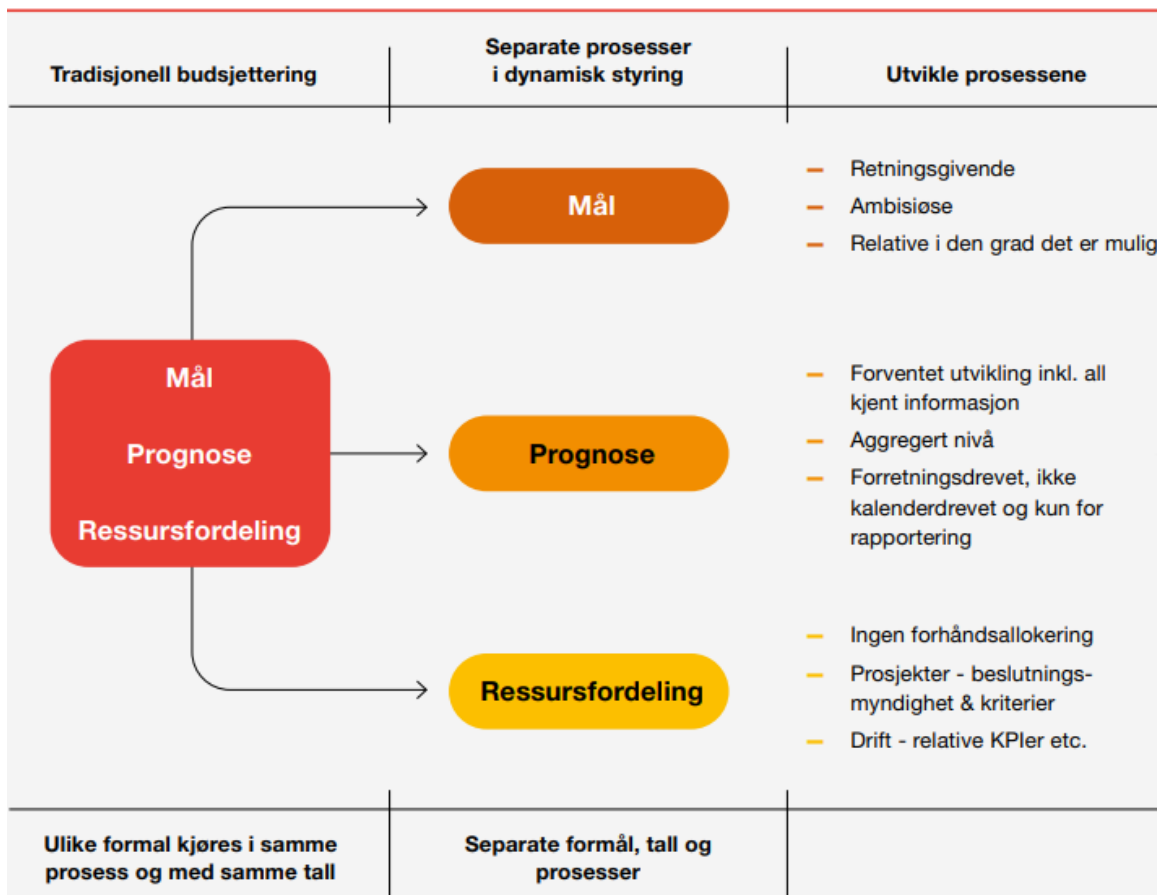
De tolv prinsippene BB bygger på, er som nevnt delt inn i ledelsesprinsipper og styringsprosesser. En rekke bedrifter som forsøker seg ut på endringen feiler å reflektere

verdiene som fremmes i lederskapsprinsippene, gjennom hvordan bedriften drives i praksis gjennom styringsprosessene. Resultatet er et usunt gap mellom hva som blir sagt og gjort, noe som videre kan skape mistillit og gjøre endringen utfordrende. For å lykkes, kreves det en kulturendring i hele bedriften, som avhenger av god formidling fra ledelsen om hvor bedriften er på vei, formålet med endringen og en bred involvering av ansatte (Bogsnes, 2016).

Det kan imidlertid være utfordrende å skape forståelse og støtte for tilnærmingen, da mange av verdiene BB stiller seg bak kommer med et stort ansvar, og kolliderer med det som praktiseres i tradisjonell budsjettering. Det bør derfor fokuseres på gode måter å lede ansatte mot det samlede formålet til bedriften og samtidig opprettholde kostnads- og risikokontroll. Dette vil kunne bidra til å forbedre bedriftens muligheter for rask endring ved behov (Stange et al., 2021).

2.3 Dynamiske styringsverktøy og forbedring av budsjettprosessen

Beyond Budgeting har som nevnt til hensikt å skape en mer menneskelig og smidig organisasjon og ikke bare avskaffe budsjettet. Budsjettprosessen slik den assosieres i tradisjonell budsjettering, bærer allikevel med seg en rekke problemer når tre forskjellige formål (målsetting, prognostisering og ressursallokering) skal foregå i én overordnet prosess. Alle tre fokusområder innehar stor viktighet, og løsningen handler om forbedring av hvert enkelt formål, gjennom tre separate prosesser. Resultatet er optimalisering av hver prosess uten å skape negative virkninger for de to andre. Tredelingen er et vanlig steg flere bedrifter tar i begynnelsen av endringsprosessen (Bogsnes, 2012).



Figur 7. Tredeling av budsjettprosessen (PWC, 2021)

2.3.1 Målsetting

Målsettinger bør settes ambisiøst og retningsgivende med hensyn til organisasjonens ønskede retning. Mål har til hensikt å fungere som et virkemiddel for å skape motivasjon og prestasjon internt, og samtidig, naturlig lede bedriften i samme retning uten behov for detaljstyring. Det oppfordres til bruk av relative mål der det er mulig, hvor prestasjonen vurderes gjennom en holistisk tilnærming. Dette innebærer vektlegging av hvordan ansatte arbeider mot målene og ikke bare mot resultatene som leveres. En viktig driver for prestasjon er eierskap til målene, og det anbefales at team setter egne, relevante mål så langt det er mulig (Bogsnes, 2012). At ansatte setter egne mål for sitt område, passer i flere tilfeller også godt med LEAN-filosofien, som vektlegger problemløsning der problemene er og involvering av medarbeidere på alle nivåer i bedriften. Skulle det for øvrig observeres et lavt ambisjonsnivå på målene som settes, bør årsakene adresseres tydelig, fremfor å fokusere på symptomene (Bogsnes, 2023).

Prestasjonsmåling og benchmarking

Når det gjelder prestasjonsmåling og benchmarking basert på relative mål, benytter flere selskaper ligatabeller for å sammenligne seg med et bestemt antall konkurrerende aktører eller interne enheter. I tillegg til prestasjonsmåling, bør både ligatabeller og benchmarking stimulere læring. Kontrolldiagrammer kan også brukes for å spore faktiske resultater mot et gjennomsnitt eller en trend i sektoren. Avvik som overstiger de statistiske kontrollgrensene satt av det aktuelle selskapet, kan dermed lettere oppdages og undersøkes ved behov (Stange et al., 2021). En annen metode for ekstern benchmarking er generisk benchmarking, hvor man sammenligner seg med virksomheter i andre bransjer, men med lignende funksjoner og prosesser. En generell utfordring med ekstern benchmarking er at en sjelden har tilgang til all informasjon og kun får benyttet offentlig, tilgjengelig data (Hoff, 2021).

Fordelen med relative mål

Siden 2005 har eksempelvis Equinor benyttet eksterne relative mål, basert på «Return on capital employed» og «shareholder return», hvor KPI-ene deres videre sammenlignes med konkurrenter i ligatabeller. Ettersom dette er relative mål, har det liten betydning om eksterne faktorer som energipriser, svinger opp eller ned. Målene er fortsatt avhengige av konkurrentene, hvor det handler om å prestere bedre enn gjennomsnittet. På denne måten er relative mål mer robuste og selvregulerende enn absolutte mål, samt mindre følsomme for påvirkning av eksterne faktorer (Bogsnes, 2023).

Insentiver

Innen tradisjonell budsjettering er det vanlig at budsjetteiere har egeninteresse for budsjettmåloppnåelse i form av individuelle insentiver. Beyond Budgeting vektlegger heller felles bonusordninger og overskuddsordninger, basert på relative mål og med en holistisk tilnærming for å hindre den individualistiske og negative adferden som ofte medfølger. Omfattende forskning støtter ideen om at individuelle insentiver ikke er en effektiv tilnærming og i beste fall motiverer på kort sikt (Bogsnes, 2012). Dersom man skal ha incentivordninger, anbefales det på det sterkeste å knytte dem til andre parametere enn budsjettet (PWC, 2021).

2.3.2 Prognosesetting

Innen tradisjonell budsjettering finnes det ønske om å forstå hele det kommende kalenderåret fra start til slutt, hvor resultatet er en lang predikert tidshorison i starten av året, med et kortere vindu etter hvert som tiden går. Dette gir lite mening, da man absolutt ikke er mindre interessert å se 9-12 måneder fremover på høsten enn i januar (PWC, 2021). Som svar på problemene budsjettet medfører, har flere begynt å anvende rullerende eller dynamiske prognoser som hjelpemidler. Disse kan brukes i sammenheng med BB, men også fungere godt som supplerende styringsverktøy til tradisjonelle budsjetter (Bogsnes, 2012).

Veien mot målet

For at prognosene skal være effektive, bør de settes på bakgrunn av hva man tror kommer til å skje, og i tillegg være så virkelighetsnære som mulig på både godt og vondt. Hensikten med prognosene er et forsøk på å realistisk beskrive hvor man tror bedriften er på vei, basert på eksisterende, tilgjengelige forutsetninger. De vil fungere som ledende mot de satte målene og gi indikasjon om bedriften har ønsket utvikling. Prognosene bør ikke være for detaljerte, da for mange forholdstall kan skape forvirring og en falsk illusjon av kontroll på fremtiden. En vanlig misforståelse, som stammer fra budsjett-tankegangen, er å tro at man skal levere på prognosene og at avvik automatisk er negativt. Dårlige nyheter som formidles gjennom prognoser indikerer ikke nødvendigvis at prognosene i seg selv er dårlige, så lenge det gis tid til å reagere. Det er derfor viktig å ikke kritisere ansatte ved fremleggelse av oppståtte negative hendelser, men heller rose for ærlighet (Bogsnes, 2012).

Rullerende prognoser

Rullerende prognoser tar ofte utgangspunkt i rullering på hvert kvartal, selv om rapporteringshyppighet kan variere fra bedrift til bedrift. Det viktigste er at hyppigheten er passende for den aktuelle bedriften og reflekterer bransjen på en god måte. Metoden gjør det enklere å tilpasse seg endringer som oppstår underveis og gjør det mulig å handle, basert ferskere informasjon. Tidshorisonen for rullerende prognoser er som regel satt til mellom tolv og 18 måneder, men kan variere fra bedrift til bedrift og prosjekt til prosjekt (PwC, 2021).

Dynamiske prognoser

Som alternativ til rullerende prognoser, kan det også benyttes dynamiske prognoser uten en forhåndsdefinert hyppighet eller tidshorisont, hvor hver seksjon oppdaterer når det ansees passende. Equinor er et selskap som eksempelvis anvender et slikt styringsverktøy på bakgrunn av store forskjeller i drift mellom seksjoner. Disse oppdateringene bør vanligvis ikke gjøres med formål om å tilfredsstille toppledelsen, men for å være til støtte for den aktuelle seksjon. Ved hjelp av transparent drift kan finansfunksjonen innhente fersk informasjon om de nyeste prediksjonene og eksempelvis fremtidig investeringskapasitet ved behov. BB har ingen fasit på hva som er best av rullerende eller dynamiske prognoser da begge er innenfor anbefalingene og støtter verdigrunnlaget, og det mest effektive styringsverktøyet kan variere fra bedrift til bedrift (Bogsnes, 2023).

2.3.3 Ressursallokering

At kostnader er mindre viktig i BB er kun en myte, og nettopp på grunn av viktigheten av kostnadskontroll, er det behov for mer effektive måter å styre på. Hensikten er dermed hvordan de knappe ressursene som er tilgjengelig best kan utnyttes, med bakgrunn i så fersk informasjon som mulig. Budsjettet utgjør et effektivt tak på kostnader, men er også et like effektivt gulv. Den rasjonelle leder vil verken bruke for mye eller for lite i forhold til budsjettet, da begge deler ofte blir sett som negativt (Bogsnes, 2012).

Åpenhet

Sentralt står åpenhet og transparent drift når det kommer til kostnadskontroll, og kan videre fungere som en viktig sosial kontrollmekanisme. Dette betyr eksempelvis at ansatte kan reise og delta på så mange seminarer de ønsker, under forutsetning at det dokumenteres i bedriftens systemer. Ved oppmuntring til å "handle i selskapets beste interesse" og praktisering av åpenhet rundt utgifter, kan det avsløres potensiell uredelighet og sikre at ansatte handler ærlig og med god intensjon, uten behov for detaljstyring. Dette

kan blant annet observeres i det norske IT-selskapet Miles, som verken har budsjetter eller mål for reiser og opplæring (Stange et al., 2021).

Dynamisk og kontinuerlig

Ressursallokering i tradisjonell budsjettering foregår på en rigid måte og gir lite rom for økte kostnader utover det som er fastslått på forhånd. I stedet for å styre slavisk etter budsjettet, allokterer Beyond Budgeting-bedrifter ressursene sine på en mer kontinuerlig, dynamisk og periodevis måte. Dette bidrar til at virksomheten er i stand til å foreta bedre økonomiske og strategiske prediksjoner, basert på ferskere informasjon. I tillegg skilles det bedre mellom gode og dårlige kostnader, som gir større rom for kontinuerlig vurdering av investeringer (Stange et al., 2021).

3. Metode

Metodekapittelet gir gjennomgang av den metodiske tilnærmingen og designet som ble brukt for å besvare oppgavens problemstilling. Kapittelet begynner med en kort gjentakelse av oppgavens tilnærming, etterfulgt av en beskrivelse av forskningsprosessen og valgt forskningsdesign. Det vil også redegjøres for hvilken metode som ble brukt for innsamling av relevant data og utvalget som ble tatt utgangspunkt i. Videre beskriver kapittelet tiltak som ble brukt for å ivareta personvern under datainnsamlingen, samt eksisterende begrensninger som følge av valgt design og metode.

3.1 Tilnærming

Tradisjonell budsjettering har fått økt kritikk fra flere hold i nyere tid og som resultat har dynamiske styringsmodeller som Beyond Budgeting blitt stadig mer fremtredende. Formålet med oppgaven er derfor å gå dypere inn i implementering og utvikling av modellene hos fem bedrifter i Norge. Problemstillingen forsøker videre å besvare hva som anses som de viktigste faktorene for vellykket implementering av dynamisk styring og hvilke utfordringer som kan oppstå. Deretter drøftes og sammenlignes synspunktene som kommer frem hos respondentene mot hverandre og mot relevant teori.

3.2 Forskningsdesign og metode

Forskningsdesignet har som mål å danne en konkret plan og beskrivelse for hvordan den analyserbare dataen skal fremstilles. For å best mulig kunne besvare oppgavens vinkling og komme frem til passende fremgangsmåte, finnes det en rekke parametere som må tas hensyn til. Hvilket forskningsdesign og metode som bør anvendes, varierer derfor fra prosjekt til prosjekt (Thomas, 2017).

Forskningsmetoder omfatter systematiske og planmessige fremgangsmåter som brukes for etablering av pålitelig kunnskap og holdbare teorier om ulike mennesker og samfunn (Grønmo, 2021). Samfunnsvitenskapen skiller mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Kvalitativ metode benyttes for undersøkelse av ikke-numerisk data, hvor det kan stå sentralt å se etter sammenhenger i meninger, opplevelser eller adferd. Vanlige metoder som kan brukes er intervjuer, observasjonsstudier, eller analyser av tekst og dokumenter. Kvantitative metoder derimot, søker heller etter å forklare fenomener ved å basere seg på data utvunnet gjennom tallanalyser og mengdeenheter (Gripsrud et al., 2021).

Når det kommer til forskningsdesign, skilles det mellom kausalt, eksplorerende og deskriptivt design. Kausalt design ser på i hvilken grad enkeltfaktorer har direkte påvirkning på andre faktorer, og er passende når man ønsker å undersøke mulige årsaksforklaringer. Eksplorativt design tar for seg situasjoner uten en klar problemstilling, hvor det handler om å tilegne mer forståelse og tolke den aktuelle situasjonen best mulig. Ved en grunnleggende forståelse av den faktiske situasjonen som skal undersøkes, kan deskriptivt design være passende for å gå mer i dybden og gi utdypende informasjon for å fylle ut og støtte eksisterende forskning (Gripsrud et al., 2021).

Det finnes tilstrekkelig teori og empiri relevant for oppgavens problemstilling og tematikk. I tillegg fantes et overordnet mål om å utforske og lære mer om implementeringsprosessen. Det ble derfor ansett passende med et deskriptivt forskningsdesign (Gripsrud et al., 2021), og på bakgrunn av at det tas utgangspunkt i flere bedrifter som skal analyseres og sammenlignes, betraktes oppgavens tilnærming som en flercasestudie. Formålet med casestudier er utvikling av helhetlig kunnskap, forståelse for enheten som studeres og å komme frem til inngående beskrivelser av et fenomen. Case-studier anvender som oftest kvalitative metoder for datainnhenting (evt. kombinasjon av kvalitativ og kvantitativ) og i mitt tilfelle blir det kun brukt dybdeintervjuer (Johannessen et al., 2020).

Intervjuer kan som verktøy gi mulighet for tilgang til holdninger og meninger som kan være krevende å avdekke ellers (Thomas, 2017). Ved å intervju relevante nøkkelpersoner i bedrifter med førstehåndserfaring og nyansert kunnskap om tematikken, er tanken å skape bedre forståelse og tilegne kvalitetssikret informasjon (Myers, 2013). Gjennom analyse av kvalitativ data innhentet, skal det videre diskuteres og trekkes konklusjoner som forhåpentligvis kan brukes som et tilskudd til eksisterende forskning og gi et bedre bilde av implementeringsprosessen hos norske selskaper.

3.3 Datainnsamling

3.3.1 Utvalg

I midten av januar 2022 ble det tatt kontakt med Bjarte Bogsnes for å rådføre seg om veien videre innen gitt tematikk. Bogsnes er en kjent taler for Beyond Budgeting og sitter som «chairman» i BBRT, med tidligere ansvar for implementering av «Ambition to Action» (dynamisk styringsmodell) i Equinor. Han tilsendte videre en oppdatert oversikt over selskaper som i større eller mindre grad anvender dynamisk styring, og som kunne være aktuelle å kontakte for intervjuer. I tillegg ga han verdifull informasjon om Equinor sin endring, gjennom et dybdeintervju. Forespørsler om intervju ble deretter sendt ut til nøkkelpersoner med sentrale roller i 20 selskaper nasjonalt, som i forskjellig grad opererer med dynamisk styring. Det intervjuede utvalget består av et mangfold av forskjellige bedrifter, og på bakgrunn av dette kan ikke alle funn nødvendigvis generaliseres på tvers av sektor.

For å opprette kontakt med de intervjuede, ble det brukt LinkedIn, e-post og øvrig nettverk. Kun seks av de 20 forespurte intervjuene ble gjennomført på bakgrunn av manglende tilbakemeldinger fra de resterende. Fem av disse intervjuene blir brukt som datagrunnlag og presenteres enkeltvis hvor funnene senere sammenlignes og diskuteres. Det ene intervjuet som ble gjennomført med CFO i Vinmonopolet, Bjørn Egil Ekhaugen, måtte dessverre forkastes fra datagrunnlaget, da selskapet bar for lite preg av dynamisk styring i forhold til

oppgavens vinkling. Intervjuet var allikevel informativt, og to sitater fra samtalen anvendes i det teoretiske rammeverket.

3.3.2 Gjennomføring av Intervjuer

Første steg var utsending av samtykkeskjema med informasjon til hvert enkelt intervjuobjekt før intervjuet fant sted. Det ble i tillegg gitt muntlig informasjon om oppgavens formål og problemstilling ved intervjustart. Intervjuene ble gjennomført enten fysisk eller over teams, hvor det ble anvendt Diktafon for å foreta lydopptak. Dette frigjorde mye av behovet for å ta notater underveis og gjorde det enklere å lytte aktivt og skape god flyt på samtalen.

Det ble også laget intervjuguide på forhånd, med hensikt å veilede hver samtale for å støtte opp under oppgavens vinkling og problemstilling. I tillegg ble det utformet enkelte tilleggsspørsmål etter inspirasjon fra det første intervjuet, som ble brukt videre. Intervjuene ble gjennomført som semistrukturerte, med en varighet på omtrentlig én time per intervju. Spørsmålene ble stilt på en åpen måte og hver respondent ble oppfordret til å prate fritt, som resulterte i at de fleste spørsmålene kom frem som en naturlig del av samtalen. Etter at intervjuene var fullført, ble lydopptakene transkribert og skrevet om til sammenhengende tekster, hvor respondentenes navn, stilling, bedriftsnavn og øvrig informasjon kommer frem.

3.3.3 Personvern

Før gjennomføring av intervjuene, ble det registrert meldeskjema hos NSD for å sørge for korrekt behandling av personvernopplysninger. I søknaden ble det meldt inn at det skulle innhentes informasjon gjennom dybdeintervjuer med tilhørende aktuelle spørsmål, og det overordnede formålet oppgaven ønsket å besvare. Videre ble det registrert hvilken type personopplysninger som skulle samles inn og opprettet samtykkeskjema som ble delt med de intervjuede. Samtykkeskjemaet ga innblikk i oppgavens formål, hva intervjuet skulle

handle om og ga i tillegg respondentene mulighet til anonymitet. Allikevel ytret ingen ønske om anonymitet, så lenge det kunne foretas forhåndsgodkjenning av intervjuene før publisering. Alt materiell som kommer frem i intervjuene er derfor kvalitetssikret og gjennomgått av hvert enkelt respektive intervjuobjekt. Forfatter har også mottatt skriftlige bekreftelser på at materialet kan brukes slik det kommer frem.

Som nevnt, ble det foretatt lydopptak av hvert intervju ved hjelp av Diktafon, som er en kryptert tjeneste som automatisk sender opptaket videre til en Feide-beskyttet konto på Nettskjema.no. På denne måten har opptakene blitt oppbevart under passordbeskyttelse hele perioden. De skriftlige intervjuene som kommer frem i oppgaven, ble også lagret i en egen passord-beskyttet mappe inntil godkjenning.

3.4 Reliabilitet og validitet

Overordnet dreier reliabilitet seg om konsistens og stabilitet i ulike målinger. Målet kan eksempelvis være reliabelt hvis målingene ikke svinger fra gang til gang, under de samme betingelsene. Reliabilitet bør ligge til rette i alle målinger som er av teoretisk eller praktisk interesse, men allikevel kan alle målinger ha muligheter for feil. Målefeil som gjentas flere ganger og varierer begge veier rundt et gjennomsnitt, omtales som tilfeldig. Hvis de derimot er preget av skjevhet og viser tendenser til å stadig ha for lav eller høy verdi, er målefeilen systematisk (Dahlum, 2021).

Valideten til en forskningsmetode forteller om en studie eller et forsøk kan trekke gyldige slutninger om det en har til formål å undersøke. Det skilles mellom ytre validitet, som betyr om resultatene fra en studie av begrenset omfang kan generaliseres, og indre validitet som omtales som et mål på samsvar mellom en indikator og den teoretiske definisjonen av et fenomen (Svartdal, 2020).

Bruk av kvalitativ metode kan gjøre det mer utfordrende å sikre god reliabilitet og validitet sammenlignet med kvantitativ metode (Thomas, 2017). Grunnen er at kvalitativ forskning åpner opp for større grad av individuell tolkning, og variasjon i utvalget av informanter kan ytterligere påvirke resultatet. Gjenskapning av lik data under samme betingelser kan derfor være krevende. For å bedre reliabiliteten måtte det nøye evalueres metodebruk og forskningen måtte støttes opp med gode litteratursøk. Det å gå i dybden på et fenomen gjennom en enkel case-studie kan medføre vanskeligheter for identifisering og utredelse av årsakssammenhenger og generelle betraktninger. Fakta som gjelder for ett medlem i en gitt gruppe, er ikke nødvendigvis representativt for hele gruppen (Wæhle et al., 2020). For å motvirke dette, ble det sett som hensiktsmessig med en flercasestudie for å kunne utforske årsakssammenhenger i flere bedrifter (Thomas, 2017).

For sikring av høyest mulig relevans og ivaretagelse av validitet, ble det kun intervjuet personer i administrative roller med bred kunnskap om tematikken. Som nevnt, ble også resultatene som kommer frem i oppgaven sendt til godkjenning for å sikre at all informasjon var korrekt. Intervjuene foregikk semistrukturert og det ble lagt vekt på åpne spørsmål for å sørge for minst mulig påvirkning av hver enkelt respondent sine besvarelser. Intervjuguide som lå til grunn, var nøye satt opp med formål om å guide forfatter og ikke for å detaljstyre samtalen. Gjennom disse bevisste valgene kan forskningens reliabilitet og validitet bedres, og ytterligere styrkes ved en eventuell observasjon av korrelasjon på tvers av datagrunnlaget.

3.5 Metodens begrensinger

Oppgaven har tatt utgangspunkt i nasjonale bedrifter som befinner seg i forskjellige deler av implementeringsfasen av dynamisk styring og data er samlet inn fra bedrifter i ulike sektorer, størrelser og med forskjellig styresett. Hovedfokuset ligger på kartlegging av endringsprosessen, men faktorer som har relevans for kun en spesifikk bedrift, vil fortsatt redegjøres for i resultatene. Når det kommer til den kvalitative metoden i form av dybdeintervjuer, kan det stilles spørsmål om intervjuobjektene kunne være tilbøyelig til å

skjønne virkeligheten. Dette kan være et generelt måleproblem, som det er viktig å være oppmerksom på.

I tillegg er det verdt å nevne at Bogsnes og BBRT er kjent for å gi råd på veien mot endringen og alle de intervjuede selskapene er nevnt i BBRT sin figur, «Companies on the journey» (Figur 4). Enkelte av de intervjuede uttrykker at de også har vært i kontakt med BBRT og Bogsnes for ekstern inspirasjon. Gitt disse interaksjonene, er det mulig at det har blitt gitt lignende råd om sentrale suksessfaktorer og utfordringer til de ulike bedriftene. Dette vil kunne bidra til å gi enkelte likheter i svarene fra intervjuene.

4. Resultater

Resultatene fra de intervjuede bedriftene; Equinor, Sparebank 1 Gruppen AS, Felleskjøpet, Eidsiva og Reitan Retail, vil videre presenteres. En interessant observasjon er at de intervjuede i kommunikasjon internt, som regel refererer til endringen som dynamisk styring, ikke Beyond Budgeting. Det er også varierende hvor lenge endringen har pågått i hver bedrift.

4.1 Intervjuer

4.1.1 Equinor - Bjarte Bogsnes

Bjarte Bogsnes bygde store deler av sin karriere i Statoil/Equinor og innehar nærmere 30 års erfaring i selskapet. Han fikk sin første lederjobb i 1984 i budsjettavdelingen hos den gangs Statoil og uttrykker at tillitt lå i ryggmargen til de som hadde jobbet der siden 70-tallet. Han trekker frem Statoils posisjon i 1972, som var avhengig av en ansettelsesprosess i høygir for å ha nok arbeidskapasitet til å henge med konkurrentene i pionerårene. Bogsnes uttrykker at tillitt blant ansatte på mange måter var mer et behov enn en strategi på denne tiden. Da endringen senere ble introdusert tidlig på 2000-tallet, eksisterte det derfor allerede gode holdninger internt knyttet til mange av verdiene BB promoterte.

Etter en pause fra Equinor i 8 år, returnerte han i 2002 fra Borealis og var gjennom sin jobb som konserncontroller involvert i budsjettprosessen. I Borealis hadde han fått mulighet til å forkaste budsjettet og observerte flere fordeler som resultat. Han var sterk motstander av prosessen og etter et par år med diskusjoner med sine kollegaer gikk de sammen til konsernledelsen med et forslag om en ny måte å styre og lede på. Modellen som ble introdusert var tungt inspirert av BB og het «Ambition to Action», som også innebar et farvel til tradisjonelle budsjetter. Noen av grunnene til at Bogsnes ønsket endring var lite verdiskaping i forhold til omfattende tidsbruk, høy grad av detaljstyring og at budsjetteringen ofte fremmet negativ adferd. Dette kunne omhandle uønsket adferd under

budsjettforhandlinger, med psykologiske spill og personlig vinning i sentrum, i stedet for bedriftens beste. I tradisjonell budsjettering blir god prestasjon målt etter å treffe på budsjett og støttet opp under illusjonen om at det er en effektiv måte å drive kostnadsstyring, sier Bogsnes. I 2005 forkastet de budsjettet i Equinor og Bogsnes fikk ledende ansvarsrolle for implementeringen av den nye modellen.

Equinor har alltid vært gode på risikostyring, men virksomhetsstyringen og risikostyringen lå på denne tiden et stykke fra hverandre. Målet var å samle prosessene i større grad og lage et system som jobbet bedre sammen. Han mottok støtte for endringsforslaget fra datidens ferske sjef Helge Lund, som fortsatt hadde sin skepsis, men som senere ble en stor supporter. Når det kom til øvrig motstand for prosessen, uttrykker Bogsnes at det fantes en naturlig skepsis i bedriften siden såpass få andre hadde gjennomført en tilsvarende endring. Mange fryktet tap av kontroll og enkelte hadde bygget karrieren sin rundt å forhandle frem budsjetter, noe som ga motivasjon for å opponere mot et system som ikke fungerte på samme måte.

For å skape engasjement for endring internt bør det ideelt sett eksistere fullstendig forankring for endring i ledelsen, men det kan også skapes aksept for utprøving med en skeptisk ledelse, uttrykker Bogsnes. Naturlig skepsis for endring er vanskelig å unngå, og det bør fokuseres på at endringen handler om mer enn fjerning av budsjettet, og at det skal være positivt for både leder og medarbeider. Bogsnes trekker videre frem to anbefalinger for å skape engasjement og vise at endringen er i gang. Det første er «case for change» som betyr å være tydelig på hvorfor man skal endre seg, formålet man skal bevege oss mot og hvilke problemstillinger som skal løses. Jo tydeligere dette adresseres, jo større felles forståelse blir det og jo større sannsynlighet er det for å lykkes. Det andre er «purpose separation», hvor budskapet er at det ikke bare handler om å slutte med budsjettering, men om å separere de tre formålene til budsjettet i tre prosesser. Bogsnes anbefaler å starte med denne tredelingen og deretter forbedre designet på hver prosess kontinuerlig. Man gjør dermed fortsatt det budsjettene prøvde å gjøre for oss, men på en grundigere måte. Dette kan skape noe komfort for skeptikere, fordi prosessene er kjente fra før.

Equinor har alltid vært et verdibasert selskap med fokus på mennesker og det er viktig at dette vises i hvordan bedriften styres. Et utbredt problem er bedrifter som uttrykker at ansatte har handlefrihet, mens de samtidig detaljstyres. For optimalisert endring, bør derfor økonomifunksjon teame opp med HR og innse at endringen ikke kan settes til eksterne konsulenter, selv om eksternt guiding kan benyttes. Ved godt samarbeid mellom HR og økonomifunksjon, etableres det også bedre samsvar mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene, som igjen kan styrke kulturendringen.

Som leder bør det på forhånd tas stilling til hvordan man skal reagere ved tillitsbrudd. Bogsnes uttaler at ved å vise høyere grad av tillitt i en bedrift, er det nesten sikkert at noen kommer til å misbruke det. En vanlig feil er å straffe alle med inndragelse av handlingsfrihet, men han oppfordrer til å heller ta samtalen med de det gjelder og ikke straffe alle basert på enkelttilfeller. Den store majoritet av ansatte kan stoles på og høyt tillitsmisbruk etter implementering ble ikke observert. Bogsnes uttaler også at Beyond Budgeting aldri ble posisjonert som en modell for å spare tid, men med mål om å bruke tiden på en mer framoverskuende og verdiskapende måte. Jobben til både ledere og økonomer endres til det positive, men ikke nødvendigvis til det enklere, sett i lys av at jo mer detaljert budsjett man har, desto mer er ting forhåndsbesluttet for deg.

Det som opplevdes mest krevende i prosessen var kostnadsstyring og skepsisen blant de ansatte rundt hvordan kostnader skal styres uten budsjett. De første spørsmålene kom allerede før endringen var i gang, men da hjalp det veldig å starte slik at ledere og økonomer får dokumentert i praksis hva som fungerer. Utviklingen er kontinuerlig og kan foregå i mange år fremover hvor det underveis læres nye ting og tilegnes bedre evner. I Equinor ble det observert at ansatte stadig satt bedre mål, før diskusjonen kom om en trengte alle disse målene, hvor konklusjonen var at ikke alt nødvendigvis trenger å målsettes.

Energi og oljebransjen er i tillegg en regulert bransje, som kan kollidere med prinsippene om autonomi og handlingsfrihet som står sentralt i BB. Allikevel oppfordres de ansatte til å hele tiden tenke ut bedre måter å gjøre jobben på. En annen utfordring knyttet til sektoren, er at mange jobber i Joint Ventures (JV) og felt i Nordsjøen eies som regel av flere selskaper hvor kun et selskap er operatør. Equinor er storoperatør på sokkelen og det er bransjepraksis at operatøren lager JVs og budsjetter for det enkelte JV. I dag må Equinor fortsatt lage og følge opp budsjett mot JVs, mens man internt styrer annerledes. Det kan derfor være noe krevende for de som jobber i grenseflaten mellom det interne og JVs. BB er for øvrig også en global modell som anvendes internt i datterselskaper verden over og det har vært til god hjelp med et integrert SAP konsernsystem som brukes på tvers av strukturer.

Etter endringen, skulle fellesbonusen til de ansatte nå drives av relative mål og resultater målt etter «Ambition to Action», i stedet for å baseres på budsjettet. Det ble etablert en ligatabell med elleve andre energiselskaper, hvor prestasjonen i forhold til disse drev fellesbonusen. Equinor opererer fortsatt med individuelle bonuser, men på dette området ble det innført en holistisk prestasjonsendring, som i praksis betydde at bonusen vektla i lik grad hvordan du leverer resultater, opp mot hvor mye du leverer. Dette var et viktig grep som tok noe av brodden til uønsket adferd og skadelige bivirkninger rundt individualisme.

De aller fleste ligatabellene er interne, enten det er gjelder for enheter, plattformer, produksjon eller sikkerhet og Bogsnes mener man fortsatt kan gå BB, selv om disse tabellene ikke lages. Equinor har fortsatt mange absolutte målinger og jo flere absolutte målinger, jo viktigere er det med en holistisk tilnærming for å få med potensielle faktorer målingene ikke fanger opp direkte. Bogsnes anbefaler benchmarking på det sterkeste både internt og eksternt da det er en effektiv og selvregulerende måte å evaluere prestasjon på og samtidig stimulere læring.

Generelt innfører mange selskaper med BB rullerende prognoser, oppdaterer hvert kvartal og sikter fem kvartaler fremover, noe Bogsnes generelt mener er en god løsning. I Equinor

derimot, eksisterte det stor variasjon i driften internt, og det ga derfor ikke mening å oppdatere prognosene til alle enhetene i samme tidsrom. Svaret ble derfor dynamiske prognoser, som oppdateres etter hvor ofte hver enkelt enhet trenger oppfølging. Når en enhet oppdaterer, skal det gjøres fordi enheten selv mener det trengs, ikke fordi konsernet ber om det. Både dynamiske og rullerende prognoser er framoverskuende, og det finnes ingen fasit på hvilken som bør velges, ifølge Bogsnes.

Selv om «Ambition to Action» også er noe inspirert av balansert målstyring, betrakter ikke Bogsnes balansert målstyring som et mellomsteg mot BB. Grunnen til at det ble slik i Equinor var at balansert målstyring ble anvendt før endringen, og det viste seg at modellen fungerte bedre med «Ambition to Action» enn tradisjonell budsjettering. Tradisjonell budsjettering og balansert målstyring hadde ofte motstridende konflikter rundt drift og konflikten vant som regel budsjettet. Budskapet ut i organisasjonen ble dermed at «vi har balansert målstyring, men det er budsjettet som teller». Da budsjettet ble borte og «Ambition to Action» ble lagt frem som kjernen i styret, viste det tydeligere for hele bedriften hva som gjaldt. Bjarte har et ambivalent forhold til balansert målstyring siden det i mange bedrifter understøtter alt BB gjør oppgjør mot, som sentralisert kommandokontroll og detaljstyring. I majoriteten av tilfellene tror han de fleste bedrifter ikke har balansert målstyring som en like tydelig komponent i BB som det Equinor har.

For å få med noen som tviler på endringen, bør det forklares godt hvilke scenarioer man potensielt står ovenfor. Bogsnes legger vekt på å vise forståelse for negative scenarioer som måtte presenteres, så lenge den skeptiske også kan akseptere et scenario med positivt utfall. Deretter kan man diskutere risikobildet i de ulike scenarioene. Bogsnes uttaler at nedsiderisikoen er minimal, sett i lys av at hvis endringen resulterer i kaos, er det enkelt å gå tilbake til gamle vaner. Han anbefaler videre å sammenligne risikoen med det store oppsidepotensialet som BB har hatt i den store majoriteten av selskaper som implementerer. Når det kommer til videre råd for endringen, uttrykker Bogsnes at det er ekstremt vanskelig å forutse alt på forhånd, og anbefaler derfor å designe implementeringsprosessen 80%, for deretter å sette i gang og finne ut hva som fungerer

underveis. Han bemerker også at det er viktig å luke vekk tankesettet om at prognoser sees på som søknader om penger, slik det ble under budsjetteringen. Videre forteller han at alle tolv prinsippene er viktige, men viktigheten av hver enkelt varierer i forhold til hvordan den enkelte bedrift opererer. Han ville gladelig gjennomført endringen på nytt og er overbevist om at dette er en endring som kommer til å skje mange bedrifter fremover. Resultatet var svært vellykket, og han uttrykker at de færreste ønsker å gå tilbake. Bedrifter bør derfor spørre seg selv om de ønsker å begynne tidlig for å opparbeide konkurransefortrinn, eller henge seg på i siste liten, avslutter Bogsnes.

4.1.2 Sparebank 1 Gruppen AS - Sigurd Aune

Sigurd Aune har jobbet i SpareBank 1 alliansen siden 2002 og satt som CFO i SpareBank 1 Gruppen AS (SB1G) i tidsrommet 2009-2019 før han i 2019 ble ansatt som CEO.

Implementeringen av Beyond Budgeting startet i 2008 og Aune forteller at målet ikke bare var å kvitte seg med budsjettet, men å endre hvordan man drev virksomhetsstyring. Beyond Budgeting ble hos SB1G omtalt som dynamisk styring og et sentralt fokus var kontinuerlig forbedring og lederutvikling. Tidligere var det overordnede målet å nå de absolutte tallene satt i budsjettet, som også definerte målet på suksess. Etter endringen har de blitt mer forretnings- og markedsorientert, og opererer nå på en mer framoverskuende måte, med relative mål. Hovedfokuset er hvordan de presterer ift. konkurrentene sine, ikke på absolutte budsjettmål. Benchmarking, ligatabler og en holistisk tilnæringsmåte for å måle prestasjon, står svært sentralt. Balansert målstyring ble også brukt som et av styringsverktøyene i konsernet frem til 2009, men ble mer eller mindre fjernet etter endringen. Allikevel kunne det anvendes hvis ansett hensiktsmessig, men sentral rapportering på KPI-er ble fullstendig fjernet.

Absolutte mål i form av budsjetter, ble tidligere fulgt slavisk og kunne derfor ha en altoverskyggende og hemmende effekt. En så allikevel med tiden, og når endringen hadde begynt å sette seg, at det virket gunstig med enkelte absolutte mål, så lenge det ikke gikk på bekostning av prinsippene til BB. Det å gå fra det absolutte til det relative var krevende og

for å få til dette var det effektivt med en mellomvei i form av noen absolutte mål. Aune gir uttrykk for at god forankring i ledelsen er avgjørende for å skape mål og engasjement i hele organisasjonen. I starten av implementeringen hadde SB1G en CEO som var nysgjerrig på prinsippene i BB og som var engasjert og villig til å tenke nytt når det gjaldt virksomhetsstyring. Det bør også eksistere tillitt til de ansatte og en tro på at bedriften bør styres etter de tolv prinsippene, sier Aune. Gjennom engasjement hadde CEO i SB1G klart å skape et nødvendig moment for å få i gang endringen, og å vente for lenge kunne føre til at dette forsvant. Endringsprosessen var derfor ikke fullstendig spikret, noe den heller aldri blir. Aunes råd er derfor å heller lage implementeringsplanen «nesten ferdig», ha det overordnede målet klart og sette i gang.

Neste steg var videreføring av engasjementet til konsernledelsen. Tilbake i tid som økonomisjef i en bank på 90-tallet hadde Aune prøvd å fremme en tilsvarende endring, uten like mye hell. Han reflekterte over at endringsforslaget var basert for mye på det negative med den tradisjonelle modellen, i stedet for å fokusere på det positive som den nye modellen kunne tilføre. De tolv prinsippene var heller ikke like utviklet på tidspunktet, noe som også gjorde budskapet vanskeligere å videreformidle. Da CEO med god støtte fra Aune derimot tok initiativ til endringen i 2009, klarte de sammen å fremme en historie med større fokus på det positive. Her sto det sentralt å bli bedre på kundeopplevelse, øke konkurransedyktighet og jobbe for en kultur der det ønskes kontinuerlig forbedring og å bli best. På denne måten klarte de å vekke engasjement hos stakeholders i konsernledelsen (KL) og videre involvere bredt i bedriften.

Etter å ha fått med KL på laget, ble budsjettet fjernet helt, noe som fungerte godt som en «wake up call» for hele bedriften. Det ble videre foretatt en tredeling av formålene til budsjettet, som nå ble jobbet med som separate prosesser. Et vanlig problem for bedrifter som forsøker å implementere, er at mange feiler å reflektere hva en slik endringsprosess krever av endringer hos ledere i organisasjonen. Med dette mener han at de holdninger og verdier som man ønsker skal fremmes i bedriften, også må kunne reflekteres i handling. SB1G hentet ekstern inspirasjon fra Bjarte Bogsnes, Statoil og CFO i Handelsbanken, men var

veldig klare på at prosessen måtte drives av interne krefter og folk som brenner for endringen. Det ble betraktet som viktig at prosessen ikke ender som et konsulentdrevet effektiviseringsprogram for kostnader.

Videre ble det etablert fire ulike prosjekter for å angripe de tolv BB-prinsippene på en god måte. Dette var dannelse av rullerende prognoser, benchmarking og ligatabeller, endring av insentiv og bonusordninger, samt endring av kultur og organisasjon, hvor målet var endring av adferden til ansatte.

Bonusordningen ble til en overskuddsdelingsmodell for alle ansatte, som inkluderte de 60-80 personene med individuelle ordninger. Bonus ble knyttet opp mot konsernets, selskapets eller avdelingens relative måloppnåelse i ligatabellene, og om du understøttet verdigrunnlaget for BB, mens det tidligere baserte det seg på om du nådde budsjettet ditt. I tillegg var SB1G tydelig på at bonusordningene ikke måtte knyttes opp mot prognosene, da dette fremmer kultur i likhet med tradisjonell budsjettering. For øvrig ble alle bonusordninger i 2015 avviklet, som igjen ga en klar indikasjon på hvor bedriften var på vei. Aune forteller at da man avviklet de individuelle bonusordningene ble det gitt kompensasjon i form av noe oppjustert fastlønn. SB1G opplevde ikke at man mistet nøkkelmedarbeidere da ordningene ble avviklet og heller ikke at fravær av bonusordning har vært utfordrende med tanke på rekruttering av nye medarbeidere.

Prognosene må settes så realistisk som mulig og det må skapes en kultur der de er «brutalt ærlige» for at de skal fungere effektivt, sier Aune. Prognoser utarbeides fire ganger i året, med unntak av oktober, som baserer seg på fem kvartaler for å få med hele det påfølgende året. Prognosen viser hvor en tror bedriften havner og hvis dette bryter med målene, må det trigge handling. Om prognosene eksempelvis viser kraftig kostnadsvekst, er det viktig at ledere utfordrer og finner ut hvorfor og om midlene som brukes leder bedriften nærmere sitt overordnede mål, uttrykker Aune. På denne måten er det de ansatte som tar valgene, men det eksisterer fortsatt kostnadskontroll gjennom løpende månedlig rapportering.

SB1G benchmarker seg mot de sterkeste konkurrentene og strekker seg mot å være best. Det anvendes ligatabeller hvor det jevnlig sammenlignes med andre aktører i samme sektor og det opereres med ambisjoner om levering av nøkkeltall og avkastning på linje med eller over disse. Hvis man har mål om å være blant de beste i sin bransje, må det sammenlignes heretter med ambisiøse, relative mål. Videre må det konkretisere hva det betyr i form av nøkkeltall og fremgang, og de relative målene må kommuniseres og videreformidles på en god måte til de ansatte.

Når det kommer til kultur og organisasjon, er det utfordrende å definere en klar start og slutt. Endringen må derfor heller sees på som en kontinuerlig prosess i stedet for et prosjekt som skal ferdigstilles. Et viktig fokus var endring til en mer desentralisert ledelsesmodell, som var tillitsdrevet og ga ansvar nedover i bedriften. For å få til dette, uttrykker Aune viktigheten av å få med HR fra start og også la de ta ledelsen. Endringen blir fort sett som en oppgave for kun økonomistyringsfunksjonen ettersom det i stor grad handler om endring av verktøy og prosesser som budsjett, balansert målekort, prognoser etc. Dette er en misforståelse og endringen er minst like avhengig av god kulturendring og lederutvikling, sier Aune. I SB1G ga de derfor ansvaret videre til HR for utvikling av ledelsesprinsippene etter at finans og økonomi hadde styringsprosessene på plass. Ved å skape god samhandling mellom CFO og HR, kan lederskapsprinsippene og styringsprosessene gli bedre sammen, og skape en mer helhetlig prosess og sammensveiset kultur i organisasjonen.

Som leder, bør man også videre spørre seg selv hvilket menneskesyn man har. Tror en de ansatte møter på jobb med intensjoner «om å gjøre minst mulig» eller at de faktisk ønsker å gjøre en god innsats? BB baserer seg på tillitt, og hvis det skal fremmes tillitt i ledelsesprinsippene, må det også kunne reflekteres i form av handlefrihet og tillitt i styringsprosessene. Vises det tillitt til de ansatte, vil majoriteten verdsette og respektere dette, sier Aune. Skulle det bli misbrukt, kan det fanges opp og behandles som avvikene det er. Om tillitten har økt internt som direkte resultat av implementeringen, er noe vanskelig å fastslå, mener Aune. Allikevel viser flere medarbeiderundersøkelser høyere tilfredshet etter

implementeringen, men om dette er på bakgrunn av endret styringsmodell kan ikke konkluderes sikkert. Mellom tre og fire år etter at endringsprosessen startet, implementerte de LEAN eller «kontinuerlig forbedring» som korresponderer godt med flere prinsipper i BB. Med dette vektla de økt handlefrihet for ansatte til å løse problemer der de er, og fokus på å ikke tro at alle svar nødvendigvis ligger i toppledelsen.

Når spurt om det er noe han savner med den tradisjonelle budsjetteringen uttaler Aune at han egentlig ikke gjør det. Hvis han derimot må peke på noe, trekker han frem delen av prosessen hvor hele selskapet blir løftet frem og enheten samarbeider på kryss og tvers av bedriften for å sy sammen en felles plan for det kommende året. Dette har for øvrig blitt erstattet med ordinære mål og strategiprosesser som også fungerer godt.

Aune påpeker at en betydelig utfordring med endringen var knyttet til kostnadsstyring. Dette ble oppfattet som noe krevende i starten på bakgrunn av mangel på gode hjelpemidler og systemer som støttet oppbygging av prognoser. SB1G lente seg derfor i begynnelsen på det gamle budsjettverktøyet for utarbeidelse av prognosene. Selv om de gjorde store endringer og jobbet på et høyere nivå enn før, skapte tilnæringsmåten feil tankegang hos mange ansatte. Prosessen ble for mange en «budsjettprosess light», som ble kjørt 4 ganger i året, og flere ansatte satt med inntrykket om at «man må nå prognosen». Dette var feil hensikt, da poenget med prognosen var å si noe om hva en tror kommer til å skje, ikke sette absolutte mål, sier Aune.

I tillegg skapte det enkelte utfordringer at HR og økonomifunksjonen ikke samarbeidet tett nok før lenger ut i prosessen. Ved å skape samarbeid mellom HR og CFO fra dag én kunne det tidligere blitt mindre gap mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene. En annen utfordring var implementering av «kontinuerlig forbedring», hvor mange ledere opplevde at medarbeidere ble involvert på en annen måte. Ledelsens jobb medførte en omstilling fra å mikrolede beslutninger, til heller å «coache» ansatte til å ta beslutninger selv.

Aune anbefaler definitivt endringen til andre, men uttrykker at det ikke er en prosess med en definert start og slutt. BB er en visjon og kontinuerlig prosess med relative mål om å bli bedre og bedre. Endring i kultur og organisasjon tar tid, men Aune uttrykker at ved å bytte ut budsjettprosessen, har de både spart tid og fått en mer verdiskapende prosess for hele bedriften.

4.1.3 Felleskjøpet – Elina Mendelin-Norebø og Jannicke Aarstad

Elina Mendelin-Norebø har jobbet i Felleskjøpet (FK) i litt over to år og er leder for virksomhetsstyringen, med tidligere erfaring som leder for business controlling og som controller innen økonomistyring. Jannicke Aarstad startet samtidig med Norebø og jobber som informasjonsarkitekt, med ansvar for prognoseprosessen. I Felleskjøpet har de et eget team som håndterer virksomhetsstyringen, noe både Mendelin-Norebø og Aarstad uttrykker har hjulpet for å holde fokus underveis i implementeringen. Teamet skal sørge for rett og enhetlig styringsinformasjon på tvers av organisasjonen, og for å utnytte potensialet i dataen bedriften besitter. Dette omfatter å tydelig vise hva slags strategi man skal jobbe mot, hvilke prioriteter som medfølger og til slutt effektivt fremstille data på en intuitiv måte, med god kvalitet. Det var denne avdelingen som sammen med selskapets CFO først startet endringsprosessen. I dag jobber virksomhetsstyringsavdelingen fortsatt sentralt med endringen og samarbeider tett med konsernledelsen og økonomiledere for øvrige divisjoner internt. Videre var Felleskjøpet i kontakt med andre selskaper som har gått over til dynamisk styring, inkludert Bjarte Bogsnes og BBRT for å få inspirasjon og råd på veien mot endringen.

Felleskjøpet er et samvirke og i 2022 rundet de 20 milliarder i omsetning, med over 100 butikker i både Norge og Sverige hvor det meste av driften foregår. De har også aktivitet i Finland og Danmark, men i mye mindre skala. I midten av 2021 fikk de ny CEO, mens de i tillegg hadde en relativt ny CFO som ble ansatt halvannet år før Mendelin-Norebø og Aarstad. Både CEO og CFO delte synet på at dagens landskap bedriften opererer i er mer volatil og uforutsigbart enn tidligere, og de var derfor åpne for å evaluere styringsformen. Budsjettet tar utgangspunkt i fortiden og antar at man kan predikere fremtiden, noe som

ble satt på spissen under både pandemien og senere krigen i Ukraina, uttaler Mendelin-Norebø. Ringvirkningene og varigheten av en drastisk endret verdenssituasjon var det ingen som kunne forutse og svekket verdien av det fastslåtte budsjettet. Gjennom kartlegging av budsjettprosessen ble det observert at den tok mye tid og heller ikke var verdiskapende nok i forhold. Mendelin-Norebø og Aarstad trekker frem at modellen ga for høy grad av detaljstyring, som medførte ufleksibel drift. De understreker videre at overgangen i stor grad handler om prinsippendring i konsernet og at implementering av dynamisk styring og rullerende prognoser har gjort det enklere å tilpasse seg hvordan verden rundt stadig endrer seg.

I overgangen var det sentralt at ledelsen gikk foran, og at CEO og CFO var enige med ledergruppen i endring av styringsmodell. Mendelin-Norebø og Aarstad uttrykker viktigheten av å ha en overordnet endringsstrategi på forhånd og at det eksisterer god forankring i toppledelsen. Kultur, menneskesyn, tankegang og teknologi må kunne endres i takt og det må samtidig opprettholdes kontroll på prognoser. Det er derfor helt nødvendig at konsernledelsen og styret forstår hva endringen innebærer, har troen på hvorfor det bør skje og at det overordnede formålet til endringen er synlig gjennom hele organisasjonen. God behandling og innsamling av informasjon for å kunne vurdere risikoforutsetninger og foreta gode beslutninger er sentralt, og implementering av oppdaterte teknologiske verktøy er nødvendig. Hos Felleskjøpet anvendes Power BI og et nytt ERP system for å sikre god kontroll over økonomistyringen.

Før endringen startet, opererte Felleskjøpet med tre ulike planprosesser. De opererte årlig med en femårs langtidsplan som startet på våren, kombinert med nesten månedlige prognoser, samt budsjettprosess og budsjettforhandlinger på høsten. 2021 markerte siste året med budsjett og samme år fikk de i oppdrag fra CFO å kartlegge planprosessene som startledd for endringen mot dynamisk styring. Kartleggingen skulle foregå gjennom intervjuer av ansatte om fordeler og ulemper med tradisjonell budsjettering. Det som ofte gikk igjen som negativt var de klassiske budsjettfellene knyttet til negativ adferd i forhandlingsprosessen, unødvendig tidsbruk og ufleksibel drift. Allikevel ville mange fortsatt

beholde budsjettet, da det ble assosiert med trygghet, kostnadskontroll og ga klare rammer for hva bedriften skulle forholde seg til.

2022 markerte det første året hvor FK gikk bort fra budsjettet, innførte rullerende prognoser og ny virksomhetsstyring. Endringer, støtte og engasjement fra konsernledelsen hadde gitt rom for fornyelse av planprosessene og styringsmodellen. Etter at kartleggingen var overstått, ble det satt i gang en tredeling av formålene til den tidligere budsjettprosessen. Fokuset lå nå på å lage mål for hva man ønsker skal skje, prognoser for hva en tror vil skje, og i tillegg foreta passende ressursallokering.

FK innførte prognoser som rulleres tre ganger i året, hvor de baseres på 15-16 måneder frem i tid med fokus på å sette inn tiltak for å tette eventuelle gap mellom prognose og mål. Hensikten er beslutningsstøtte og prognosene må være så realistiske som mulig for å effektivt kunne lede bedriften fremover mot målet, utaler Mendelin-Norebø og Aarstad. I forhandlingsprosessen rundt budsjettet var det ofte en gjenganger at man prøvde å få frem et urealistisk lavt budsjett, for så å overleve på dette. I prognosene derimot, er det viktigste treffsikkerhet på både godt og vondt, siden det videre skal gi styringsinformasjon om hvilke tiltak som bør iverksettes.

Prognosene skal gi mulighet for sammenligning av trender tolv måneder frem og tilbake i tid, men grunnet et tøft år med den nylige implementeringen, er fokuset enn så lenge på året som helhet. Tanken om tolv måneder frem i tid og ikke kalenderår er uvant for mange, men hensikten er at det bidrar til bedre kontinuitet. Hovedsakelig oppdateres prognosene på hovedlinjene knyttet til drift og driftsresultat, og tar for seg overordnet utvikling og tallene FK leverer som helhet innen hver virksomhet (butikker, verksteder, kornmottak osv.). Sammenlignet med budsjettet skal ikke prognosen ha samme detaljeringsnivå og heller ikke brukes som bonusmål. Bonuser bør baseres på fellesordninger og hvis det overordnede resultatet tillater det, kan eksempelvis alle ansatte opparbeide seg én bonus i

året, sier Mendelin-Norebø. Selskapet har også enkelte lederbonuser som ikke er knyttet mot prognosene, men mot gitte mål.

For å gjøre ressursallokering mer dynamisk, har FK bygget en investeringsapplikasjon hvor divisjoner legger inn forventede eller mulige fremtidige investeringer. Applikasjonen inneholder en porteføljeoversikt med investeringer i nåtid og fremtid, som blir kontinuerlig vedlikeholdt. Løsningen bidrar til å fange opp verdiskapende investeringer eller prosjekter underveis, som legges frem av ulike instanser i bedriften. På denne måten har driften blitt mer fleksibel, og det er i større grad mulig å fremme investeringsforslag kontinuerlig. Hvem som får tildelt midler blir vurdert fortløpende av ledelsen, innenfor en ramme gitt av styret og kan sammenlignes med det divisjonene har lagt inn som forventninger. Dermed opprettholdes kontroll på midler avsatt til fremtidige prosjekter og hva som eksisterer på rammene som allerede har blitt gitt. Investeringsapplikasjonen deler opp i tre ulike kategorier; hva som er vesentlig for å opprettholde drift, strategiske satsinger og vedlikehold.

FK benchmarker seg finansielt mot hverandre internt og ut fra nøkkeltall, som også ble gjort før endringen. Vekst i EBITDA, gjeld i forhold til inntjening og kapitaloppbinding er nøkkeltall som Mendelin-Norebø trekker frem som sentrale for å måle resultat opp mot balanse. Nøkkeltallsrapport er noe som gjerne anvendes, men Aarstad uttrykker at de fremover må øke fokuset på å få ut rapportene til salgsledere og butikksjefer for å fremme eierskap. De tror enkelte savner kontrollen og «tryggheten» assosiert med budsjettet og det må derfor bedre synliggjøres benchmarking og målinger av prestasjoner i den øvrige bedriften. Når det kommer til ekstern benchmarking, gjøres dette der det ansees relevant. Mål som brukes til benchmarking eksternt kan være tilegnede markedsandeler, klimagassutslipp i forhold til konkurrenter, eller drift på tvers av landegrenser. FK opererer med et bredt segment av varer og hva man benchmarker mot kan variere veldig.

Ved ettertanke kunne FK i tillegg til å foreta en god prognoseprosess, kanskje jobbet enda mer med andre aktive tiltak, benchmarking og med å få ut gode benchmark-rapporter internt, uttaler Aarstad. De har klart å bli mer fleksible, smidige og dynamiske enn tidligere, selv om endringen er en kontinuerlig prosess uten en definert slutt, med fortsatt mye som gjenstår. Selskapet er i det store og hele fornøyd med endringen, da de erfarer mindre tidsbruk på planprosessen og samtidig skaper mer verdi, men forteller at prognoseperiodene kan være noe intense. Det må fortsatt jobbes med å treffe bedre på prognosene og luke vekk det gamle tankesettet assosiert med budsjettering. Tanken bak dynamisk styring er å flytte ansvaret nærmere driften, og både Mendelin-Norebø og Aarstad ville begge gjennomført endringen igjen.

4.1.4 Eidsiva, Leif Henning Asla

Leif Henning Asla sitter som senior-rådgiver i Eidsiva og har over 23 års erfaring fra selskapet. Han hadde tidligere jobb som CFO da konsernet gjennomførte implementeringen av rullerende prognoser. I 2002 innførte de balansert målstyring, som Asla omtaler som en av grunnpilarene i selskapet. Det anvendes sentralisert og selskapsspesifikk rapportering hvor målingene deles inn i fire områder; HMS, kvalitet, kunder og kroner. Han omtaler balansert målstyring som en forløper mot der de er i dag, da det bidro til å rette søkelys mot at det finnes andre sentrale parametere enn økonomi for prestasjonsmåling.

Hovedgrunnen for endringen til prognoser var en konsernsjef som ønsket at Eidsiva og datidens drift i Innlandet skulle være i forkant av utviklingen innen økonomisk rapportering. Budsjettprosessen startet opprinnelig internt i juli/august og ble ikke offisielt vedtatt før i februar. Asla antar at de brukte nærmere 35 årsverk på hele prosessen og opplevde at parameterne de hadde satt i starten av budsjettperioden ofte gikk ut på dato innen budsjettet rakk å vedtas. Budsjettet hadde derfor liten hensikt og var samtidig veldig ressurskrevende. Som resultat introduserte de fleste virksomhetsområdene i 2010-2011, overgangen fra budsjettering til rullerende prognoser som styringsverktøy. Prognosene lages hvert kvartal og brukes også av alle datterselskap. Asla tror allikevel ikke Eidsiva er

100% over på BB i forhold til det Bogsnes definerer BB som, men uttaler at prognosene har gjort bedriften mye mer dynamisk.

Han forteller at den vesentlige forskjellen fra budsjettering til prognoser, er at du justerer og foretar prosessen fire ganger i året i stedet for å bruke masse tid på prediksjoner langt fremover i en usikker fremtid. På denne måten har man bedre muligheter til å handle etter ferskere informasjon, sier Asla. De rullerende prognosene som anvendes, tar for seg et og to års perioder frem i tid som er relativt detaljerte, men han uttrykker at de fortsatt er grove på prognostiseringen. Det opereres også med en langsiktig finansiell virksomhetsplan med relative mål, som baserer seg på hva bedriften skal utvikle seg mot innen ti år. Det finnes ingen krav om å treffe så nøyaktig som mulig, og det er heller fokus på avviksforklaringer hvis det går dårligere eller bedre enn forventet. Naturligvis får det fortsatt alvorlige konsekvenser for resultatutvikling hvis man bommer totalt på kostnader eller har en mye lavere effektivitet enn antatt, uttrykker han.

Videre delte Eidsiva opp og jobbet med målsetting, prognostisering og ressursallokering som separate prosesser. Asla uttrykker at de tre prosessene henger tett sammen og ved å separere dem, skapt bedre samsvar og kvalitet som sluttresultat. Målsettingen kommer frem i strategiprosessen, mens prognostisering tar utgangspunkt i strategien de legger på kort og lang sikt. Ressursallokering derimot, var det mest utfordrende i Eidsiva og bestemmelsen om det skal omfordeles ressurser internt eller rekrutteres nye. Rekruttering tar tid og den største utfordringen er kanskje å få tak i rett kompetanse til rett tid, uttaler Asla.

Overgangen til rullerende prognoser var krevende, og det eksisterte mye generell usikkerhet i organisasjonen da mange hadde et sterkt forhold til budsjettet. For å avbøte mot fjerning, innførte de en KPI for de ulike avdelingene, som fungerte som mål for akseptabel kostnadsutvikling sett opp mot utviklingen på topplinja. I tillegg ble kostnadene som den enkelte avdeling ikke kunne påvirke (eks. eiendomsskatt) fjernet. Det blir videre satt

prosentmål for hva de påvirkbare kostnadene ikke bør overstige, for å sørge for forsvarlig utvikling på resultatene i forhold til forventet avkastning.

I ledelsen og den operative delen fantes det mye skepsis og enkelte styremedlemmer klarte ikke se for seg hvordan de skulle følge opp prognosene med god kostnadskontroll, uten de faste holdepunktene i budsjettet. En stor utfordring var derfor å få overbevist revisjonsutvalget og styret om å begi seg ut på endringen. God forankring i ledelsen og at konsernsjefen stilte seg godt bak som drivkraft, resulterte i at de til slutt fikk med styret. Mange satt også igjen med tankegangen assosiert med budsjettet om at det måtte treffes på tallene som var satt i prognosene. Da man omsider klarte å komme godt i gang innså de fleste etter hvert at å bomme litt på prognosene var greit. Prognosene skulle ta utgangspunkt i relative mål som eventuelt kunne justeres underveis, i motsetning til budsjettet hvor det omtrent ikke ble justert noen ting.

Når det kommer til større handlefrihet, sier Asla at det praktiseres mer åpenhet og fleksibilitet blant de ansatte etter implementering, men om de har lyktes helt er han ikke sikker på. Han føler at engasjementet for større handlefrihet ofte blir redusert jo lenger ned i bedriften man kommer, på bakgrunn av at ansatte blir en mindre brikke av helheten. Allikevel har mange fått mer ansvar i form av at det stilles aktivt større krav til oppfølging av prognosene innen hvert enkelt område. Asla mener heller ikke at trivselen internt har skiftet noe særlig som direkte resultat av prognoseimplementering, men bemerker at denne har vært god hele veien.

På bakgrunn av endringen, gis det i dag større rom for godkjenning av prosjekter og investeringer underveis, som ikke er forhåndsbestemt i prognosene. Dette har gjort Eidsiva bedre på å gripe muligheter da tallene satt i budsjettene var mye mer låst, avvik mindre akseptert og driften generelt mindre fleksibel. På denne måten var det før enklere å miste eventuelle verdiskapende investeringer som måtte dukke opp underveis. Det er fortsatt opp til konsernstyret å avgjøre hvilke prosjekter som skal gjennomføres og ikke, men andelen

prosjekter som blir forespurt og godkjent er betraktelig høyere. Dette skaper merverdi for både eiere og bedrift, og øker dynamisk drift. Asla anser dette som den største endringen på balansen og investeringssiden etter implementeringen.

Når det kommer til benchmarking og måling av prestasjon, gjøres dette eksternt i forhold til konkurrenter, men også internt. Dette har de holdt på med hele veien, og er ikke et direkte resultat av endringen vekk fra tradisjonell budsjettering. Eidsiva tilbyr en rekke forskjellige tjenester og hva de benchmarker seg mot kan derfor variere veldig. Uansett trekker Asla frem effektivitetsscore som den mest sentrale KPI-en som anvendes på nettvirksomheten og det overordnede målet er lavest mulig kostnad per kunde. Jo lavere kostnad per kunde, desto høyere inntektsramme bevilges det av reguleringsmyndighetene til investeringer og et bedre resultat. Inntektsrammen fastsettes av NVE og som sammenligningsgrunnlag lages såkalte normselskaper bestående av tre til fire andre nettselskaper. Deretter sammenlignes enkeltsselskaper opp mot normselskapene for å kartlegge effektivitetsgrad i forhold.

Eidsiva hadde tidligere en resultatlønnsordning for ledere som heller ikke ble særlig påvirket av endringene fra budsjett til prognoser. Siden det økonomiske resultatet er mest avhengig av kraftprisen og ikke opp til den enkelte leders prestasjon, var ikke økonomiske resultater i seg selv et godt grunnlag for resultatlønn. Ordningen vektla heller en holistisk tilnærming som baserte seg på blant annet adferd, ledelsesparametere og medarbeidertilfredshet. Den ble for øvrig avvirket i 2021 som følge av dårlig omdømme, mangel på god vurdering og forskjellig praktisering i konsernet.

Rullerende prognoser og en mer dynamisk ressursallokering medfører i dag bedret drift som inkluderer høyere presisjon, mindre tidsbruk og raskere oppfølging av kostnader. Hvis han skulle peke på de viktigste faktorene for å lykkes sier han at forankring i ledelsen og styret, samt en engasjert toppsjef var avgjørende. Ved implementeringsstart påpeker Asla at de var flinke til å ikke bare formidle endringen i ledelsen, men også foreta nødvendige tiltak for å komme i gang. Han oppfattet det allikevel som krevende å etablere forankring i hele

konsernet og å få frem fordelene med prognoser og balansert målstyring sammenlignet med budsjettet. Asla ville fortsatt uten tvil ha gjennomført endringen på nytt og forteller at overgangen har forbedret Eidsiva vesentlig.

4.1.5 Reitan Retail – Kristin Genton og Gry Aarnes

Intervjuet ble gjennomført med CFO, Kristin Genton og økonomidirektør, Gry Aarnes i Reitan Retail (RR), som begge har over 20 års erfaring i konsernet. Reitan Retail er et ledende Retail selskap i Norden og Baltikum, og omfatter en rekke kjente merkevarer som blant annet REMA 1000, Narvesen, Uno-X, og 7-Eleven. Alle REMA 1000 butikker og de fleste butikker under Reitan Convenience, anvender i dag franchise som forretningsmodell.

Siden 1979 opererte deler av virksomheten med en kombinasjon av prosentvis økonomisk styring («PØS») og tradisjonell budsjettering på overordnet drift. Hver enkelt REMA 1000 butikk opererer etter standard prosentvise mål, som gjør det mulig å benytte på alle butikker uavhengig av størrelse. Dette hjelper til korrigerende drift og bedring av dynamikk, og systemet er noe alle franchisetakere er innforstått med. Styremåten gir franchisetaker klare satser å forholde seg til og er sentralt når det kommer til intern benchmarking, mål og sammenligning av prestasjon. Ekstern benchmarking mot konkurrenters enkeltbutikker praktiseres ikke og foregår først og fremst mot sin egen «PØS» modell. Allikevel kan det på noen områder være hensiktsmessig med ekstern sammenligning, som eksempelvis når det kommer til utslipp av klimagasser eller markedsandeler.

Grunnen til at RR startet endringen mot mer dynamisk styring i 2006, bunner i deres verdigrunnlag. Filosofien og verdiene de opererer med ble formet allerede på 80-tallet, men en viktig årsak til endringen i 2006 handlet om videreutvikling av virksomheten og måten den styres på. RR opererer med åtte sentrale verdigrunnlag som forteller hvordan de skal drifte og fungerer veiledende for å styre tanker, beslutninger og følelser. Det som ligger til grunn for alt er tillitt, et positivt menneskesyn og troen på at folk flest har gode intensjoner.

Eksisterer det en kultur som tar utgangspunkt i at mennesker er vrang og tvilsomme, vil ikke en slik endring nå gjennom, uttrykker Genton. Målet er at flest mulig ansatte får mulighet til å realisere sitt potensiale, motiveres av egen-interesse og bedriftens formål, uten behov for detaljstyring. CEO, Ole Robert Reitan, skjønnte tidlig at hvis en fikk andre til å virkelig tro på det samme som seg selv, kunne det mye enklere skapes noe sammen. Reitan var selv flink til å engasjere og motivere de ansatte for endringen, og det eksisterte generelt god forankring i ledelsen. Genton legger vekt på viktigheten av at bedriften fortsatt må styres etter endringen, men tror at ved å sette folk i riktig rolle, skape engasjement og tydelige mål, så kan helheten av bedriften naturlig trekkes i samme retning. Tanken blir forsterket i hver enkelt butikk gjennom franchise, da hver franchisetaker har et naturlig mål om å gjøre det bra i lokalmiljøet og for seg selv. RR legger stor vekt på oppnåelse av smådriftsfordeler og har troen på at hver butikk styres bedre når lokale franchisetakere står med hovedansvaret. Kunden er alltid sett på som øverste sjef, og en viktig del av det lokale kjøpmannskapet er nærheten som skapes med kundene.

Ved å ikke styre alt ovenfra, tror Genton at detaljene i hver enkelt butikk blir vektlagt i større grad. Hvis ting blir for overordnet og stort, kan de små detaljene fortere glemmes. Målet er å kombinere stordriftsfordeler ved at RR overordnet definerer butikk-konseptene, forhandler med leverandører, distribuerer varer og ivaretar regnskapsfunksjonen på vegne av butikkene, med smådriftsfordelene det medfører at franchisetakerne er ansvarlige for sine egne butikker og for rekruttering av medarbeidere. Franchise som modell, peker igjen tilbake på det positive menneskesynet og tro på at jo mer personlig en virksomhet blir for hver enkelt eier, jo bedre ytes det. Dette er en del av den dynamiske styringen og slik har det vært siden oppstart sier Genton. RR tilstreber også å ha ensartede bonusordninger for virksomheter som er like og bonuser på felles nivåer, felles KPI-er og måloppnåelse. Enkelte steder kan det anvendes individuelle ordninger, men fellesordninger er i all hovedsak det som benyttes.

Etter hvert som antall butikker økte og etablering også skjedde utenfor Norge, ble det mer og mer behov for en overordnet styringsmodell på summen av alt og ikke bare i hver enkelt

butikk. I mangel av noe bedre brukte de tradisjonell budsjettering som igjen medførte mange diskusjoner. Etter en stund fant de ut at dette ikke korresponderte med verdiene de ønsket å etterleve. Budsjettet prøver å kombinere mål, estimater og ressursallokering, som ifølge Genton ofte resulterer i en krevende politisk debatt hvor tall sendes frem og tilbake mellom ledelse og styre. Noe måtte derfor endres og et konkret tiltak i veien mot mer dynamisk styring ble introdusert i form av en tredeling av den tidligere budsjettprosessen, samt innføring av rullerende prognoser.

De rullerende prognosene som ble innført, blir brukt overordnet for hvert enkelt selskap under Reitan Retail. Prognosene oppdateres hvert kvartal og på rullerende 12 måneder, hvor de også har en langtidsprognose på 3 år som lages hver høst. Hvis det oppstår eksterne hendelser som påvirker ulike deler av bedriften i større grad, kan prognosene oppdateres oftere. Covid-19 pandemien var eksempelvis en hendelse som resulterte i at de måtte justere alle prognosene sine. For å håndtere prognosene på en god måte, er man avhengig av en godt etablert struktur og et rapporteringssystem hvor alle avdelinger rapporterer likt og på samme format.

RR har også anvendt noe som kan ligne balansert målstyring selv om dette ikke er et begrep de har operert med. Dette innebærer sentralisert rapportering på KPI-er som vekst, EBITDA, driftsresultat og andel av kontantstrøm brukt på investering. Ifølge Genton trengs et fellessett med KPI-er og et felles format for å styre i nogen lunde riktig retning. Noen KPI-er er felles for all virksomhet og noen er spesialiserte til hvert enkelt felt. Som nevnt benchmarker RR i hovedsak etter interne KPI-er, men i enkelte tilfeller, mot konkurrenter. De måler og analyserer også hvordan de påvirker miljø, bidrar til mangfold og helhetlig vekst av bedriften.

Tilfredshet blant de ansatte som direkte resultat av endring er noe vanskelig å svare på, da endringen har foregått over såpass lang tid. Allikevel tror Genton og Aarnes at der man har klart å skape god forståelse for hva endringen faktisk er, kan det virke både motiverende og

krevende. For ansatte som virkelig vil bidra og skape noe nytt, tror begge at endringen har medført høyere grad av motivasjon og trivsel. Den dynamiske modellen bidrar i tillegg til flere spennende diskusjoner rundt drift og hvordan den må styres videre for å jobbe mot riktig retning og mål. Enkelte ansatte kjente også på at de etter endringen måtte være mer presise og kontinuerlige med oppfølging av egen virksomhet.

Før endring, bør det forberedes på mye diskusjon, krefter som trekker i mange ulike retninger og ledere som synes det er fremmed og krevende. Viktige beslutningstakere kan ikke nøle under en så omfattende endring og alle som skal mene noe mens implementeringen foregår, må ha fullstendig forståelse for prosessen, uttrykker Genton. Helt avgjørende var det med god forankring i ledelsen og at Ole Robert Reitan og resten av Reitan familien var fullstendig med på endringen. Når RR bestemte seg, hadde de jobbet nok med omfanget til at det fantes bred enighet om at dette var veien å gå. Hun anbefaler endringen til alle, men forteller at det kan kreve mer enn man tror og at det bør eksistere en gjennomgående forståelse av hva endringen innebærer. I tillegg må modellen stemme overens med verdiene og holdningene selskapet ønsker å representere. Hvis lederen vil være maktbasert og instruerende, så er kanskje ikke dette riktig vei å gå, tror Genton.

En overordnet anbefaling fra begge, er å jobbe inngående med å skape dybdeforståelse blant de som står for implementeringen og la de forklare innsiktsfullt til hele organisasjonen om hvorfor endringen bør gjennomføres og formålet. For å lykkes, trengs en veldig forståelse av hvorfor, med godt trent ledere, økonomer og et godt samarbeid med HR. Genton forteller at det ikke har vært et utbredt problem med tillitsbrudd i forhold til hva de har tjent på fremdrift og verdiskapning. Noen ganger kan det være noen som trår feil med mer eller mindre overlegg, og de enkelttilfellene som måtte oppstå kan korrigeres underveis. I etterpåklokskap, forteller Genton og Aarnes at det er lett å undervurdere hvor viktig det er å vedlikeholde det overordnede formålet med endringen. Dette må formidles kontinuerlig for nye og gamle ansatte og jobbes med stødig for å skape klarhet på veien videre.

5. Diskusjon

Innsamlet data som kommer frem i resultatene vil videre drøftes og knyttes opp mot problemstillingen. Funnene kobles videre opp mot relevant teori for å tydeliggjøre sammenhenger og årsaker.

5.1 Hva er de viktigste faktorene og største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring?

Forankring i ledelsen

For å øke sannsynligheten for vellykket implementering av dynamisk styring, understreker samtlige respondenter at det er avgjørende med solid forankring i toppledelsen, en engasjert toppleder og at styret er med på laget. Toppledelsen bør ha grundig forståelse for hva endringen innebærer, hvorfor den skal skje og et oppriktig ønske om å lede i samsvar med verdiene som den nye modellen fremmer. Dersom virksomheten har en toppleder som favoriserer en maktpreget og instruerende ledelsesstil, kan overgangen møte betydelige utfordringer. Genton fra RR trekker frem at det er svært viktig med et positivt menneskesyn og tillitt til de ansatte som fundament, for å lykkes med en slik endring.

Når endringen skal presenteres for styret, anbefaler Aune i SB1G vektlegging av de positive fordelene som implementeringen kan tilføre virksomheten, fremfor det negative ved eksisterende modell. Dette kan bidra til å skape en mer positiv og motivert holdning for de involverte. En fundamental endring i verdigrunnlag og styringsverktøy krever også at lederen er i stand til å formidle virksomhetens formål og verdier tydelig, og kontinuerlig til alle ansatte. RR erkjenner i etterkant at de undervurderte betydningen av kontinuerlig formidling og understreker hvor sentralt det er for opprettholdelse av viljen til endring, og for å naturlig styre virksomheten i ønsket retning. Det uttrykkes også viktighet rundt at endringen drives av interne krefter for å fremme eierskap, og ikke overlates til eksterne konsulenter, selv om det kan hentes inspirasjon fra eksterne kilder.

Nye krav til ledere og ansatte

Ettersom den nye styringsmodellen har til hensikt å skape mindre rigide organisasjoner, som er mer smidige og menneskelige, medfører det også nye krav til aktiv ledelse, de øvrige ansatte og oppfølging. Budsjettet fungerer til sammenligning som et rammeverk og beslutningsmyndighet, og jo mer detaljert et budsjett er, desto mindre behov er det ofte for aktiv ledelse. Ved endring kan lederrollen forandre seg fra en større grad av mikroledelse og detaljstyring, til å heller skulle «coache» ansatte til å foreta beslutninger selv. Denne omstillingen kan for enkelte ledere, oppfattes som utfordrende.

Det oppfordres videre til økt handlefrihet ved at ansatte løser problemer internt der de faktisk oppstår, har ansvar for aktiv oppfølging av prognoser innen hvert område og at ikke alle avgjørelser nødvendigvis tas i toppledelsen. Tankegangen deler fellestrekk med LEAN-filosofien og det fokuseres på en desentralisert beslutningsmakt, som skal fremme dynamisk og verdiskapende drift. Selv om økt handlefrihet kan være positivt, poengterer Asla fra Eidsiva at engasjementet for dette dessverre har tendenser til å bli redusert jo lenger ned man kommer i organisasjonen, da de ansatte blir en stadig mindre del av helheten. Imidlertid varierer dette, og i RR trekkes handlefrihet frem som en motivasjonsfaktor hos de ansatte som ønsker å utgjøre en forskjell. For å skape eierskap til styremåten, trekker respondentene fra FK frem viktigheten av å fokusere på å videreformidle nøkkeltallsrapporter tydelig i organisasjonen. Dette kan videre bidra til å skape et nærmere forhold til den overordnede driften blant ansatte.

Med større ansvar og tillit, kan det også medføre økt risiko for misbruk av handlefrihet. Ledere bør derfor på forhånd forberede seg på hvordan de ønsker å håndtere brudd på tillitt. Kollektiv avstraffelse i form av innføring av innskrenket handlefrihet er en vanlig feilreaksjon fra ledere, og hvis tillitsbrudd skulle oppstå, bør det håndteres som unntakene de er, sier Aune fra SB1G. For øvrig rapporteres det ikke om hyppige tillitsbrudd hos noen av respondentene som et resultat av implementeringen.

Kostnadsstyring og tredeling av formål

Det kommer videre frem at en de største utfordringene ved implementeringen er kostnadsstyring etter at rammeverket gitt i budsjettet forsvinner. Fastsettelse av klare mål, identifisering av relevante prestasjonsmålinger og riktig fordeling av ressurser og tidsbruk kan være utfordrende. Respondentene uttrykker at prosessen innebærer en bratt læringskurve, med mye prøving og feiling. For å unngå kaos fremheves det som viktig å naturlig lede de ansatte mot virksomhetens overordnede formål og å forankre endringen godt. Det er i tillegg avgjørende å implementere effektive kontrollverktøy for å samle inn og tilgjengeliggjøre informasjon på tvers av bedriften, for å kunne ta gode beslutninger. Hos Felleskjøpet benyttes PowerBI og et nylig implementert ERP-system for å sikre god økonomistyring. En konkret anbefaling fra respondentene for å starte endringen, er å dele budsjettprosessen inn i tre separate prosesser. Dette er et tiltak som også kan redusere usikkerheten ved endringen, ettersom prosessene allerede er kjente for de ansatte.

Prestasjonsmåling

Når det gjelder effektiv prestasjonsmåling, er virksomheten helt avhengig av relevante og gode sammenligningsgrunnlag. En vanlig feil er antagelsen om at oppnåelse av de absolutte målene satt i budsjettet indikerer et godt driftsår. Etter endringen blir de absolutte målene i større grad erstattet av relative mål med en mer holistisk tilnærming, som tar utgangspunkt i relevante interne og eksterne referansepunkter («benchmarks»). SB1G forteller allikevel at de anså det som effektivt med noen absolutte mål i overgangen og når endringen hadde begynt å sette seg, så lenge det ikke gikk på bekostning av prinsippene i BB. Målene bør være satt ambisiøst og på bakgrunn av retningen virksomheten ideelt sett ønsker å bevege seg mot.

Videre uttrykker respondentene at de sammenligner seg gjennom ligatabeller basert på prestasjonen til relevante konkurrerende selskaper eller internt på tvers av avdelinger, seksjoner, prosjekter, butikker osv. En utfordring som trekkes frem i teorien med ekstern benchmarking, er at man kun får en sammenligning av tilgjengelig informasjon, som i mange tilfeller kan være utilstrekkelig. Det anbefales derfor også hyppig bruk av intern

benchmarking, som blant annet har vist seg tydelig effektivt hos RR gjennom deres «PØS»-modell. Videre fremkommer det at relative mål generelt fungerer som mer robuste, selvregulerende og mindre følsomme i forhold til eksterne faktorer enn absolutte mål.

Prognosens hensikt

For effektiv bruk av prognoser, er det viktig å skape intern forståelse for formålet. De skal ikke fungere som absolutte mål, men heller som hjelp til å forstå om man er på rett vei mot målene. Prognosene bør settes så virkelighetsnært som mulig, med hensikt å gi en «brutalt ærlig» prediksjon av fremtiden på både godt og vondt. Videre kan det bidra til å rette mindre fokus på kalenderåret, og mer fokus på kontinuerlig og dynamisk drift. Frekvensen av oppdateringer kan variere mellom bedrifter, og det bør tas hensyn til driften når man velger tidshorisont for prognosene. Bogsnes forteller til sammenligning at Equinor anvender dynamiske prognoser, da selskapet er preget av mye varierende drift internt, og det derfor gir mer mening å oppdatere når det er passende per seksjon. Bogsnes uttrykker også at oppdateringer ikke bør gjøres for å tilfredsstille ledelsen, men for å hjelpe den enkelte seksjon. Det finnes ingen fasit på hvilken metode som er "mest riktig", og både rullerende og dynamiske prognoser støtter opp under verdiene som representeres i Beyond Budgeting.

Prognoseutfordringer

I startfasen av prognoseprosessen brukte både SB1G og RR budsjettverktøyet som hjelpemiddel, ettersom det ikke var tilstrekkelige alternative verktøy eller systemer tilgjengelige. Dette førte til at de ansatte tolket prognosene som mål som måtte oppnås på lik linje med budsjettet. Prognoseprosessen ble dermed ansett som en forenklet versjon av budsjettprosessen, som rullerte fire ganger i året. Denne misforståelsen av hensikten var en negativ konsekvens som preget flere av bedriftene som ble intervjuet. Bogsnes påpeker at dette er en vanlig fallgrube, og at formålet med prognosene må kommuniseres tydelig for å unngå denne typen misforståelser. I tillegg trekker Bogsnes frem at BB aldri ble posisjonert for å være tidsbesparende, men mer verdiskapende. Dette gis uttrykk for hos Felleskjøpet,

som uttaler at prognoseperiodene kan oppfattes som noe intense, men at de også til gjengjeld er mer verdiskapende.

Ressursallokering

Ved å drifte mer kontinuerlig, desentralisere beslutningsmyndigheten og fokusere på beslutningstaking der det gjelder, kan implementeringen føre til en mer effektiv ressursallokering. De ansatte oppfordres til å reflektere og foreta valg i bedriftens beste interesse og får på denne måten større tillitt. Som resultat rapporteres det også om en mer fleksibel og dynamisk ressursallokering, ifølge de intervjuede. Dette bedrer de ansattes muligheter til å fremme investerings- og prosjektforslag kontinuerlig gjennom regnskapsåret, noe det tidligere var lite rom for i den tradisjonelle budsjetteringen. På denne måten blir det enklere å fremme og fange opp verdiskapende valg underveis. Asla fra Eidsiva trekker frem dette som en klar forbedring av driften, og forteller at de har blitt mye bedre på å gi rom for kontinuerlig vurdering av verdiskapende investeringer. Han forteller videre at andelen av prosjekter som forespørres og godkjennes underveis har blitt mye høyere og skaper som resultat merverdi for eiere og bedrift. Allikevel gir han også uttrykk for at effektiv ressursallokering kan være krevende, og hvorvidt det bør rekrutteres nye ressurser eller foretas omfordeling.

Bonusordninger

Tradisjonell budsjettering har ofte ført til uønsket individualistisk adferd og psykologiske spill, der individuelle insentiver og personlig vinning blir prioritert over bedriftens vinning. Dette skyldes at bonusene ofte er knyttet opp mot budsjettoppnåelse, som kan øke fokuset på individuelle prestasjoner. For å bekjempe dette problemet, har mange selskaper gått bort fra individuelle bonuser og heller innført felles bonus- eller resultatoverskuddsordninger. Dette kan videre fremme samarbeid og motivasjon mot felles mål. Skal bonuser anvendes, anbefales det derfor også å ikke knytte de opp mot prognosene og i stedet opp mot relative mål. Eidsiva brukte eksempelvis frem til 2021 en resultatlønnordning med en holistisk tilnærming for noen ledergrupper, men disse ble

avviklet som følge av dårlig omdømme, mangel på god vurdering og forskjellig praktisering i konsernet. SB1G valgte også i 2015 å avvikle alle bonuser fullstendig for å tydeliggjøre bedriftens retning. For å kompensere ansatte som var avhengige av disse bonusene, har enkelte fått økt fastlønn. Allikevel trekkes det frem fra de resterende respondentene og teori at det viktigste er å prioritere fellesordninger og det blir ikke gitt spesifikt uttrykk om at disse ordningene bør fjernes.

Samsvar mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene

Implementeringen av dynamisk styring kan være krevende, spesielt når det gjelder å gjenspeile ledelsesprinsippene i styringsprosessene. Hvis dette ikke gjøres riktig, kan det oppstå et gap mellom hva som blir sagt og hva som blir gjort. For å oppnå suksess må endringene, formålet og verdiene kommuniseres på en effektiv måte for å videre sørge for horisontal konsistens mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene. En vanlig feil er å tro at endringen kun hviler på nye styringsverktøy og økonomistyringsfunksjonen. I endringen er det minst like viktig å fokusere på kulturendring og lederutvikling, og det trekkes derfor frem at også HR bør inkluderes fra start. Videre bør det etableres et godt samarbeid mellom HR og økonomifunksjonen for å sikre at endringene i kulturen og styringsverktøyene utfyller hverandre og bidrar til en effektiv implementering. Dette samarbeidet kan være avgjørende for å sikre at bedriften oppnår en helhetlig tilnærming og en vellykket overgang til dynamisk styring.

6. Konklusjon

Konklusjonen tar utgangspunkt i informantenes viktigste erfaringer som kommer frem i resultatene og hva som finnes i eksisterende teori. På bakgrunn av dette, har studiens følgende problemstilling blitt besvart:

Hva er de viktigste faktorene og største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring?

6.1 Oppsummering av funn

For å lykkes med implementering, er det essensielt med solid forankring og engasjement i toppledelsen og styret, som bør ha en grundig forståelse for hva endringen innebærer. Det er viktig å tydelig kommunisere formål, verdier og grunnlaget for endringen til alle ansatte underveis, slik at bedriften naturlig kan bevege seg i samme retning uten behov for detaljstyring. En desentralisert tilnærming til styring og beslutningstaking oppfordres, og det bør være en prioritet å løse problemer der de oppstår. Lederrollen kan ofte utvikle seg fra å være mikrostyrende til å bli en mer støttende rolle for ansatte når det kommer til beslutningstaking. Det er imidlertid viktig å erkjenne at denne endringen kan være utfordrende for ledere og kreve en omstilling fra deres side.

Det er vanlig å ha en viss skepsis mot noe nytt, men det er også viktig å ikke utsette oppstarten for lenge og huske at endringen er en kontinuerlig prosess uten en definert slutt. Bogsnes og Aune fra SB1G anbefaler derfor å starte når prosessen er designet 80%, for deretter å forbedre og tilpasse kontinuerlig etter hva som fungerer i praksis. Videre hviler det bekymringer og utfordringer knyttet til hvordan bedriften skal håndtere kostnader etter at budsjettets rammeverk forsvinner. Begynnelsen av endringen kan preges av en bratt læringskurve med mye prøving og feiling, hvor det stadig må tilegnes nye styringsmetoder. En anbefalt tilnærming er å dele budsjettprosessen inn i tre formål og jobbe med hver enkelt del separat. At formålene er kjent for de ansatte fra tidligere kan skape noe mindre usikkerhet og samtidig fungere som et konkret og effektivt tiltak for å starte endringen.

Mål bør fastsettes ambisiøst og reflektere den mest gunstige posisjonen bedriften ønsker å oppnå. Det bør fokuseres på å sette relative mål basert på benchmarks eller prosentvis vekst, ettersom disse målene er mer selvregulerende og robuste enn absolutte mål i forhold til eksterne faktorer. Videre kan det benyttes eksterne ligatabeller for å sammenligne egen prestasjon mot relevante konkurrenter, eller sammenlignes internt mellom avdelinger. Prognosene skal videre veilede bedriften mot målet og forsøke å være et realistisk bilde av fremtiden. Det finnes ingen fast regel for hvor ofte prognosene bør oppdateres, og både dynamiske og rullerende prognoser støtter verdigrunnlaget til Beyond Budgeting. En vanlig utfordring etter overgangen til prognoser er overdreven bruk av budsjettverktøyet som hjelpemiddel, noe som kan føre til at ansatte oppfatter prognosene som mål som må nås på lik linje med budsjettet. Det er derfor viktig å kommunisere prognosenes hensikt klart og tydelig internt og korrigere eventuelle feilaktige oppfatninger tidlig hvis de oppstår.

Ved å fokusere på mer kontinuerlig og dynamisk drift, handle etter ferskere informasjon og gi autonomi til de ansatte ved å løse problemer der de er, kan bedriften oppnå mer effektive forretningsprosesser og ressursallokering. Respondentene uttrykker en klar forbedring i ressursallokeringen, som gir større rom for løpende vurdering og bevilgning av midler til investeringer eller prosjekter. Det har også vist seg effektivt med sosiale kontrollmekanismer som transparent drift og åpenhet, som sikrer at ansatte ikke detaljstyres, men at kostnader fortsatt er synlige for alle og kan tas tak i ved behov.

I tillegg bør det foretas endring fra individuelle bonusordninger, til fellesordninger eller resultatdelingsordninger. Knytting av bonuser til prognosene kan medføre negativ atferd, på samme måte som i tradisjonell budsjettering. Bonusene bør heller knyttes opp mot relative mål, hvor prestasjonen vurderes gjennom en holistisk tilnærming. Fellesordninger kan bidra til å redusere individualistisk adferd, fremme eierskap, øke samarbeid, motivere til prestasjon og lede ansatte i retning av felles mål.

En vanlig misforståelse er å anta at endringen primært hviler på bedriftens økonomifunksjon. Allikevel er det ikke tilstrekkelig å endre styringsverktøy uten en tilsvarende kultur- og lederendring. Hvis verktøy og kultur ikke endres i takt, kan det oppstå et uheldig gap mellom hva som blir sagt og gjort i praksis. For å lykkes med implementering, er man avhengig av en kulturendring som setter tillitt sentralt, som også korresponderer godt med styringsverktøyene bedriften benytter seg av. Det er derfor viktig med et godt samarbeid mellom HR og økonomifunksjon, for å videre fremme horisontal konsistens mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene. Avslutningsvis, eksisterer det felles enighet hos samtlige respondenter om at endringen har forbedret drift og at tilbakegang til tradisjonell budsjettering ikke er aktuelt.

6.2 Anbefalt videre forskning

For videre forskning ville det vært gunstig å inkludere et større utvalg informanter for å styrke datatilfanget. Dette ville sannsynligvis gitt bedre sammenligningsgrunnlag både på tvers av og innad sektorer, samt muligheten til å generalisere resultatene i større grad. For mer grundig kartlegging av prosessen, kunne kvantitative metoder blitt brukt for å søke etter bredere enighet i hva som anses som de største suksessfaktorene og utfordringene.

I tillegg hadde det vært interessant å undersøke hvordan implementering av dynamisk styring kunne foregått i bestemte sektorer. Videre kunne det blitt sammenlignet Beyond Budgeting med andre alternative ledelsesmodeller som LEAN eller Agile, basert på prinsipper, metoder og resultater. Samtidig erfares det kontinuerlig økt fokus på digitalisering i næringslivet og det kunne derfor vært spennende å analysere hvilke teknologiske løsninger som potensielt kan støtte og forenkle en implementering av Beyond Budgeting.

7. Referanseliste

- Bogsnes, B. (2023). *This is Beyond Budgeting: A guide to more adaptive and human organizations* (1st edition). Wiley.
- Hoff, K. G. (2021). *Strategisk økonomistyring* (Vol. 3). Oslo: Universitetsforlaget.
- Gripsrud, G., Silkoset, R., & Olssen, U. H. (2021). *Metode, dataanalyse og innsikt*. Oslo: Cappelen Damm.
- Grønmo, S. (2021, 10. mai). forskningsmetode – samfunnsvitenskap. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/forskningsmetode - samfunnsvitenskap>
- Dahlum, S. (2021, 7. Mars). Validitet. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/validitet>
- Stange, S., Bogsnes, B. & Sheth, H. (2021). Going Beyond Budgeting <https://www.bcg.com/publications/2021/the-future-is-beyond-budgeting>
- Wæhle, E., Dahlum, S., & Grønmo, S. (2020, 14. mai). case-studie. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/case-studie>
- Stange, S. & Roos, A. (2020). Budgeting in an Age of Uncertainty <https://www.bcg.com/publications/2020/budgeting-in-an-age-of-uncertainty>
- Svartdal, F. (2020, 3. april). Reliabilitet. I *Store norske leksikon*. <https://snl.no/reliabilitet>
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P.A. (2020) *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Abstrakt.
- Business Agility Institute. (2019, 25. Juni). *Beyond Budgeting – business agility in practice by Bjarte Bogsnes*. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=boXYC5HR2DI&t=1s>
- M. Datar, S., & V. Rajan, M. (2018). *Horngren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (Vol. 16). England: Pearson Education.
- Morlidge, S. (2017). *The little book of Beyond Budgeting*. Storbritannia : Troubador Publishing.
- Thomas, G. (2017). *How to do your research project: A guide for students*. SAGE Publications.

Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential* (2nd edition). Wiley.

Hamel, G. & Zanini, M. (2016). The \$3 Trillion Prize for Busting Bureaucracy. *Humanistic Management Network*, 16(28)

BBRT. (2016, 21. April). *The 12 Beyond Budgeting Principles*. YouTube.

https://www.youtube.com/watch?v=WdZg0yi_5kU&list=PLF5xNFOLi8S4LGVSO_g9JcxnRxNLWN6r5

Myers, M. D. (2013). *Qualitative Research in Business & Management* (2. utg.). Los Angeles: SAGE Publications Inc.

BBRT. (2013a). *What is Beyond Budgeting?* <https://www.bbrt.co.uk/beyond-budgeting/bbwhat.html>

BBRT. (2013b). *BBRT – Founders*. <https://www.bbrt.co.uk/BBRT/bbrt-founders.html>

BBRT. (2013c). *About BBRT*. <https://www.bbrt.co.uk/BBRT/bbrt-about.html>

Bogsnes, B. (2012). Beyond Budgeting—en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. *Praktisk økonomi & finans*, 28(4), 3-11. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2012-04-02>

Silverman, D. (2010). *Doing Qualitative Research: A Practical Handbook* (Vol. 3. ed): SAGE Publications.

Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forlag.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting, How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.

Wallander, J. (1995). *Budgeten – ett unödigt ont*. Stockholm: SNS Förlag.

8. Vedlegg

8.1 Vedlegg 1 – Intervjuguide

Overordnet problemstilling: *Hva er de viktigste faktorene og største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring?*

Hensikt med oppgave

Formålet med oppgaven er finne ut mer om hvordan implementering og utvikling av modellene ser ut i praksis hos fem bedrifter i Norge. Problemstillingen skal videre forsøke å finne ut av de viktigste faktorene for vellykket implementering av dynamisk styring, og hvilke sentrale utfordringer som kan oppstå. For å få svar på dette skal det kontaktes økonomisjefer, ledere eller personer med sentrale roller i bedrifter som i større eller mindre grad har implementert dynamisk styring. Respondentenes navn, stilling, og deres meninger vil videre komme frem i oppgaven for å danne et sammenlignbart grunnlag.

Intro

- Respondentene ble oppfordret til å fortelle om sin bakgrunn og hvilken rolle de hadde i bedriften og under implementering.
- Når startet implementeringen?

Struktur

- Hvordan har endringen fra tradisjonell budsjettering og over til en annen styreform påvirket bedriften?
- Hva var hovedgrunnene for at dere beveget dere vekk fra tradisjonell budsjettering?

- Kan du peke ut noe du følte var bedre med tradisjonell budsjettering sammenlignet med hvordan dere operer nå?
- Fortell hvordan prosessen startet og hva som var de viktigste faktorene for å skape mål og engasjement i bedriften mot endring?
- En høyere grad av tillit blant de ansatte er viktig for å lykkes med dynamisk styring. Har firmaet opplevd økte mengder tillitsmisbruk blant de ansatte etter implementering?
- Hvordan klarte dere å skape forankring i ledelsen?
- Hva har vært de største utfordringene eller mest krevende oppgavene å håndtere i implementeringsprosessen?
- Fortell hvordan belønningssystemet potensielt endret seg etter implementeringen
- Kan du fortelle om implementeringen av prognoser og hvordan dette har endret driften?
- Hva er forholdet deres til balansert målstyring?
- Hva benchmarker dere mot og hvordan?
- Hva vil du trekke frem som de viktigste faktorene for vellykket implementering? Hvilke fordeler har det medført?
- En utfordring ifølge teorien er et usunt gap mellom ledelsesprinsippene og styringsprosessene. Evnet dere å handle i takt med holdningene som ble fremmet i bedriften og hvordan klarte dere eventuelt dette?

- Hvilke råd vil du gi til andre bedrifter som ønsker å gå gjennom den samme endringen?
- Anbefaler du endringen videre og er det noe du ville gjort annerledes?

8.2 Vedlegg 2 – Samtykkeskjema

Dette er rettet til deg og bedriften din om å delta i en datainnsamling i forbindelse med en masteroppgave innen økonomisk styring på NMBU. Dette skrivet vil gi deg utdypende informasjon om formålet til prosjektet, samt hva deltakelse innebærer.

Formål

Formålet med oppgaven er finne ut mer om hvordan implementering og utvikling av modellene ser ut i praksis hos fem bedrifter i Norge. Problemstillingen skal videre forsøke å finne ut av de viktigste faktorene for vellykket implementering av dynamisk styring, og hvilke sentrale utfordringer som kan oppstå. For å få svar på dette vil det kontaktes økonomisjefer, ledere eller personer med sentrale roller i bedrifter som i større eller mindre grad har implementert dynamisk styring. Respondentenes navn, stilling, og deres meninger vil videre komme frem i oppgaven for å danne et sammenlignbart grunnlag.

Problemstilling

Hva er de viktigste faktorene og største utfordringene knyttet til vellykket implementering av dynamisk styring?

Mål og hensikt med problemstilling

Gjennom dybdeintervjuer skal jeg prøve å oppnå et representativt utvalg som kan styrke problemstillingen. I intervjuene vil det stilles spørsmål som vil bygge opp under problemstillingen. Det vil også bli stilt spørsmål som gjelder hvordan prosessen fra tradisjonell budsjettering til dynamisk styring har vært. Det overordnede målet er å kunne

se etter likheter med hva som anses som de største utfordringene og de viktigste faktorene for å lykkes med implementeringen. På bakgrunn av dette er målet å kunne dra en konklusjon basert på respondentenes svar, samt teori, for å styrke eksisterende data og teori bak de viktigste faktorene for vellykket implementering av dynamisk styring.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Handelshøyskolen ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet (NMBU) er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Jeg har valgt å intervju personer jeg mener har best grunnlag til å uttale seg innenfor feltet fra et ledelsesperspektiv og som jeg tror kan gi gode svar til en diskusjon, samt bygge oppunder oppgavens problemstilling. De som blir kontaktet, er lederroller i bedrifter som har hatt eller har sentrale roller i implementeringen av dynamisk styring. Informantene er kontaktet av forfatter av oppgaven på mail og/eller LinkedIn.

Hva innebærer det for deg å delta?

Metoden som blir brukt i masteroppgaven er intervjubasert. For å dokumentere studien ønsker jeg å ta opp intervjuet på lydbånd. Lydopptaket vil bli transkribert så fort som mulig etter ferdig intervju og oversatt til engelsk. Opptaket når oppgaven er fullført, og vil ikke brukes igjen for senere og/eller andre formål.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta på intervju, kan du når som helst trekke samtykket uten grunn. Alle personopplysninger vil da bli slettet.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Opplysningene vil kun bli brukt til formålene beskrevet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med gjeldende personvernregler. All informasjon samlet fra deg

vil bli anonymisert ved å erstatte navn og arbeidsplass med en «kode». Eksempelvis vil stillingstittel til de intervjuede kunne nevnes for å danne et bedre sammenligningsgrunnlag for leser (CEO, CFO, COO etc). Hvis dette heller ikke skulle ønskes, kan dette også anonymiseres ved forespørsel.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene slettes når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er juni 2023.

Dine rettigheter

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke. På oppdrag fra Handelshøyskolen ved NMBU har NSD - Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med gjeldende personvernregelverk.

Hvor kan jeg finne ut mer?

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

Handelshøyskolen NMBU, Stig Aleksander Aune (veileder) eller Andreas Bjørnsen Strumse (forfatter)

- Vårt personvernombud: personvernombud@nmbu.no

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD på epost (personvertjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Stig Aleksander Aune

Andreas Bjørnsen Strumse

(Forsker/veileder)

Forfatter

Epost: stig.aleksander.aune@nmbu.no

andreas.bjornsen.strumse@nmbu.no

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om masteroppgavens innhold, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju
- at lydopptak blir benyttet i intervjuer

Jeg forstår at min deltakelse er frivillig og at jeg har rett til å trekke meg fra forskningen dersom jeg ønsker det, uten å oppgi en grunn og at mine personopplysninger slettes ved prosjektets slutt.

(Signert av prosjektdeltaker, dato)



Norges miljø- og biovitenskapelige universitet
Noregs miljø- og biovitenskapelige universitet
Norwegian University of Life Sciences

Postboks 5003
NO-1432 Ås
Norway