



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Masteroppgave 2020 30 stp
Handelshøyskolen ved NMBU

Hvordan restauranter bruker regnskapsbaserte styringsverktøy. En casestudie av restaurantbransjen i Oslo

The use of accounting-based management tools
among restaurants. A case study of the restaurant
industry in Oslo

Duy Nguyen

Siviløkonomi med profil innen økonomisk styring

Forord

Denne masterutredningen er skrevet som et ledd i min mastergrad ved Norges miljø-og biovitenskapelige universitet. Temaet i utredningen er av interesse for meg fordi jeg selv har bakgrunn fra restaurantbransjen, samtidig er emnet av stor relevans for studieretningen økonomisk styring. Det har vært et krevende og lærerikt halvår å kombinere masteroppgave med fulltidsjobb, spesielt med pandemisituasjonen hvor bedrifter stadig måtte forholde seg til nye lover og regler. Dette har blant annet medført til jeg ved siden av studiet, også har brukt mye tid på å tolke, tilpasse og praktisere disse stadige endringene til eget foretak.

Det er ingen tvil om at denne utredningen hadde vært umulig å fullføre på et semester uten menneskene rundt meg. Jeg vil takke medstudenter for gode diskusjoner og veileder Atle Guttormsen. Jeg vil rette en stor takk til familie, kollegaer, venner og kjæreste. De har bidratt til at jeg har fått tid til å studere, hjulpet meg å koble av og tatt ansvar for mye av gjøremålene i hverdagen.

Tilslutt vil jeg takke alle venner og respondenter fra bransjen. De har tatt seg tid til å stille opp i en periode som har vært spesielt krevende for restaurantbransjen i Oslo, med mange lokale restriksjoner. Jeg heier på dere alle og sammen utgjør dere en stor del av kulturtilbudet i Oslo og omegn.

God lesing!

Oslo, 30.05.2020

Sammendrag

Selv om restaurantbransjen i Norge stadig omsetter for mer, er det også en bransje som er preget av høy gjennomtrekk og konkurstrate. Oslo står alene for omtrent 30% av hele bransjens omsetning og det er også fylket hvor det etableres flest restauranter. Tidligere studier viser at god økonomistyring er helt avgjørende for suksessen til restauranter, men litteraturen indikerer at bruken av økonomiske styringsverktøy ikke nødvendigvis praktiseres. Teorien påpeker at det er spesielt stor forskjell på hvordan mindre og større organisasjoner utøver styring. Målet med utredningen er dermed å besvare følgende problemstilling:

«I hvilken grad bruker restauranter regnskapsbaserte styringsverktøy og hvilke funksjoner har disse verktøyene?»

Empirien som er brukt for å belyse oppgavens formål er samlet inn gjennom en casestudie av restaurantbransjen i Oslo. Datainnsamlingen foregikk kvalitativt gjennom personlige intervjuer med innehavere og økonomisjefer av enkeltstående restauranter og restaurantgrupper. Funnene fra studie er diskutert i lys av teorier om styringskonfigurasjon blant norske bedrifter og praksisen av regnskapsbaserte styringsverktøy blant restauranter.

Resultatene fra utredningen viser at bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i restaurantbransjen i stor grad avhenger av størrelsen på bedriften. Restaurantgruppene hadde gjennomgående omfattende og klare prosesser for hvordan de klassiske styringsverktøyene som er undersøkt skal anvendes. Bruken av styringsverktøyene var av vesentlig betydning siden de ga informasjon som var kritisk for gruppenes beslutningstaking.

Blant de enkeltstående restaurantene var det større ulikheter for bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy. Mens fokuset og praksisen av de undersøkte verktøyene var klart mindre enn hos gruppene, var det likevel tilfeller hvor verktøyene ble tatt i bruk. Formålet og praksisen av eventuelle styringsverktøy var derimot vag og lite målrettet. Inntrykket er at enkeltstående restauranter i stor grad er fornøyd med rapportene de får tilsendt fra eksterne regnskapsførere, og bruk av styringsverktøy føles unødvendig på grunn av høy tilstedeværelse av innehaverne i restaurantene. Med mindre bruk av de samme styringsverktøyene som restaurantgruppene og fravær av andre supplerende verktøy, virker det som at mange beslutninger blir basert på antakelser og estimer.

Abstract

Although the revenues of the restaurant industry in Norway is constantly increasing, it is also an industry characterized by high levels of turn over and bankruptcy rates. Oslo alone accounts for about 30% of the entire industry's turnover and it is also the county where most restaurants are established. Previous studies show that good financial management is crucial to the success of restaurants, but the literature indicates that the use of financial management tools is not necessarily practiced. The theory points out that there is a particularly big difference between how smaller and larger organizations exercise control. The aim of the study is thus to answer the following problem:

"To what extent do restaurants use accounting-based management tools and what features do these tools have?"

The empiricism used to illustrate the purpose of the study was collected through a case study of the restaurant industry in Oslo. The data collection was conducted qualitatively through personal interviews with the owners and financial managers of individual restaurants and restaurant groups. The findings from the study are discussed in light of theories of management configuration among Norwegian companies and the practice of accounting-based management tools among restaurants.

The results of the study show that the use of accounting-based management tools in the restaurant industry largely depends on the size of the company. The restaurant groups had extensive and clear processes for how to use the classic management tools that were investigated. The use of the management tools was essential since they provided information that was critical to the group's decision-making.

Among the individual restaurants, there were greater differences in the use of accounting-based management tools. While the focus and practice of the tools examined were clearly less than in the groups, there were nonetheless cases where the tools were used. The purpose and practice of any management tools, on the other hand, was vague and untargeted. The impression is that individual restaurants are largely satisfied with the reports they receive from external accountants, and use of management tools feels unnecessary due to the high presence of restaurant owners in the restaurants. With less use of the same management tools as the restaurant groups and the absence of other complementary tools, many decisions seem to be based on assumptions and estimates.

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	7
1.1	BAKGRUNN FOR TEMA	7
1.2	PROBLEMSTILLING.....	10
1.3	FØRUTSETNINGER.....	10
2	TEORI	12
2.1	NORMATIVE TEORIEN OM ØKONOMISK STYRING.....	12
2.1.1	<i>Styrings sirkelen</i>	15
2.2	ØKONOMISK STYRING I NØRGE.....	17
2.2.1	<i>Klyngeanalyse</i>	19
2.2.2	<i>Utfordringer i praksis</i>	20
2.3	SENTRALE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY	21
2.3.1	<i>Budsjett</i>	21
2.3.2	<i>Avviksanalyse</i>	23
2.3.3	<i>Finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall (KPI)</i>	24
2.3.4	<i>Kalkyler</i>	25
2.4	ANDRE VESENTLIGE STYRINGSSYSTEMER.....	27
2.5	STYRINGSPROSESSEN FOR RESTAURANTER	27
3	METODE	30
3.1	FORSKNINGSDESIGN	30
3.2	METODE FOR DATAINNSAMLING.....	31
3.2.1	<i>Utvalgsstrategi</i>	32
3.2.2	<i>Framgangsmåte – gjennomføring av intervjuene</i>	34
3.2.3	<i>Pilotintervju</i>	36
3.3	METODE FOR TEKSTANALYSE	36
3.4	EVALUERING AV DATAMATERIALET	37
3.4.1	<i>Oppgavens håndverksmessige kvalitet</i>	38
3.4.2	<i>Kommunikativ validitet</i>	39
4	RESULTAT	40
4.1	INFORMASJON OM BEDRIFTENE OG DERES STYRINGSKONFIGURASJON	40

4.1.1	<i>Informasjon om bedriftene</i>	40
4.1.2	<i>Overordnet styringskonfigurasjon – restaurantgrupper</i>	41
4.1.3	<i>Overordnet styringskonfigurasjon – enkeltstående restauranter</i>	44
4.2	BUDSJETT	48
4.2.1	<i>Bruk av budsjett – restaurantgrupper</i>	48
4.2.2	<i>Bruk av budsjett – enkeltstående restauranter</i>	50
4.3	KALKYLER	51
4.3.1	<i>Bruk av kalkyler – restaurantgrupper</i>	52
4.3.2	<i>Bruk av kalkyler – enkeltstående restauranter</i>	54
4.4	FINANSIELLE OG IKKE-FINANSIELLE MÅL	57
4.4.1	<i>Bruk av finansielle mål- restaurantgrupper</i>	57
4.4.2	<i>Bruk av ikke-finansielle mål – restaurantgrupper</i>	58
4.4.3	<i>Bruk av finansielle mål - enkeltstående restaurant</i>	59
4.4.4	<i>Bruk av ikke-finansielle mål – enkeltstående restauranter</i>	59
4.5	AVVIKSANALYSE	61
4.5.1	<i>Bruk av avviksanalyse – restaurantgrupper</i>	62
4.5.2	<i>Bruk av avviksanalyse – enkeltstående restauranter</i>	63
4.6	ANDRE VERKTØY OG VIKTIGE BESLUTNINGSGRUNNLAG	65
5	DISKUSJON	67
5.1	ULIKE FORMER FOR STYRINGSKONFIGURASJON	67
5.2	FORSKJELLIG BRUK AV BUDSJETT	68
5.3	KALKULERING I PROGRAMVARER VS KOST-PLUSSMETODEN	70
5.4	IKKE-FINANSIELLE MÅLTALL VIKTIGERE ENN FINANSIELLE	71
5.5	AVVIKSANALYSER VIKTIG BLANT GRUPPENE	72
5.6	LITE BRUK AV ANDRE REGNSKAPSBASERTE STYRINGSVERKTØY	73
6	KONKLUSJON, BEGRENSENINGER OG VIDERE FORSKNING	74
6.1	KONKLUSJON	74
6.2	BEGRENSNINGER OG SVAKHETER	75
6.3	VIDERE FORSKNING	76
7	LITTERATURLISTE	77
	VEDLEGG	82
	VEDLEGG 1 – INFORMASJON OM PROSJEKTET	82

VEDLEGG 2 – SAMTYKKEERKLÆRING	85
VEDLEGG 3 – INTERVJUGUIDE	86

Figurer

FIGUR 1. UTVIKLING I ANTALL KONKURSBO.....	8
FIGUR 2. INDEKS OVER UTVIKLINGEN I OMSETNING FOR BRANSJEN.....	8
FIGUR 3. OMSETNINGSTALL PER FYLKE.....	9
FIGUR 4. MALMI OG BROWNS STYRINGSPAKKE.....	13
FIGUR 5. STYRINGSSIRKELEN I HENHOLD TIL ANTHONY OG YOUNG	15
FIGUR 6. MATKOSTNADSANALYSE BASERT PÅ KOTAS.....	23
FIGUR 7. BIDRAGSRATEN I HENHOLD TIL KOTAS.....	26
FIGUR 8. NORMATIVT PROFITTBILDE FOR RESTAURANTER	29

Tabeller

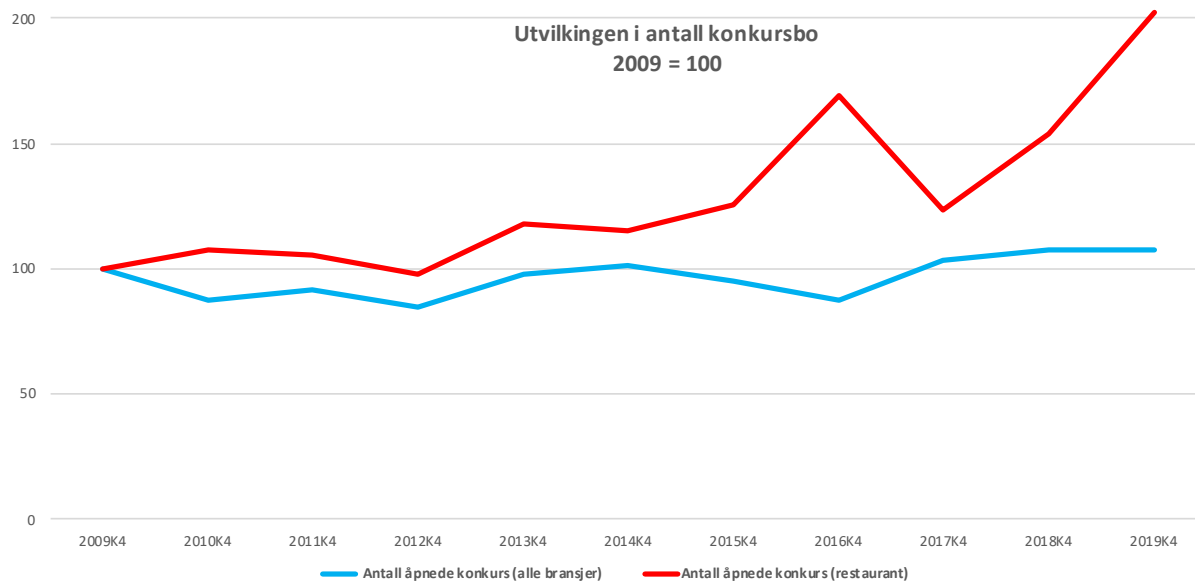
TABELL 1. RANGERING AV STYRINGSMEKANISMER.....	18
TABELL 2. RANGERING AV STYRINGSMEKANISMER BLANT SEKTORER	18
TABELL 3. ULIKE FORMER FOR BUDSJETTERING.....	19
TABELL 4. ØKONOMISK STYRING I PRAKSIS.....	20
TABELL 5. OVERSIKT OVER INFORMANTENE	34
TABELL 6. OPPSUMMERING AV STYRINGSKONFIGURASJONENE.....	47
TABELL 7. OPPSUMMERING AV BUDSJETTBRUK.....	51
TABELL 8. OPPSUMMERING AV KALKYLEBRUK	56
TABELL 9. OPPSUMMERING AV FINANSIELLE OG IKKE-FINANSIELLE MÅLTALL	61
TABELL 10. OPPSUMMERING AV AVVIKSANALYSER	65

1 Innledning

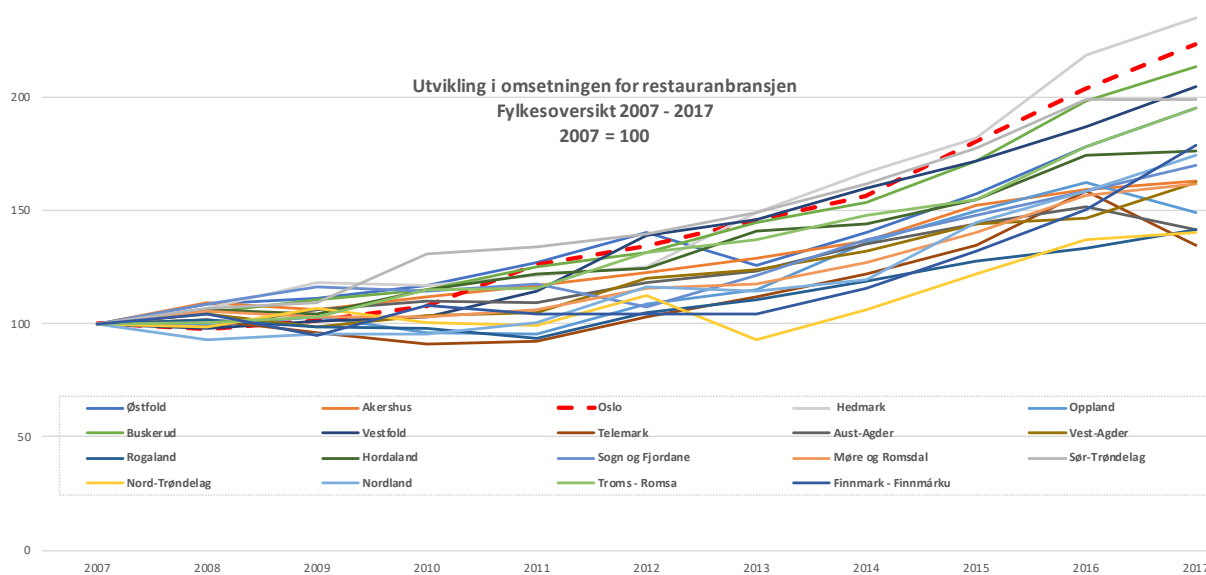
1.1 Bakgrunn for tema

Terskelen for å starte opp et serveringsted er relativt liten med lave formelle krav for å kunne etablere. Gründere i bransjen trenger ingen formell utdanning, og det kan derfor diskuteres om oppstart av serveringsteder er beslutninger basert på logiske og empiriske forarbeid eller emosjonelle. Når serveringsbransjen og da spesielt restauranter, er en av de mest myndighetskontrollerte (El-Tilsynet, Arbeidstilsynet, Branntilsynet, Mattilsynet, Skjenkekontrollen, Plan og bygg, Skatteetaten) og innehavere uten å ha kalkulert på forhånd, må tilrettelegge, utbedre, installere, kjøpe og gjennomføre kostnadsfulle krav, er det egentlig ikke så bemerkelsesverdig at mange restauranter må legge ned.

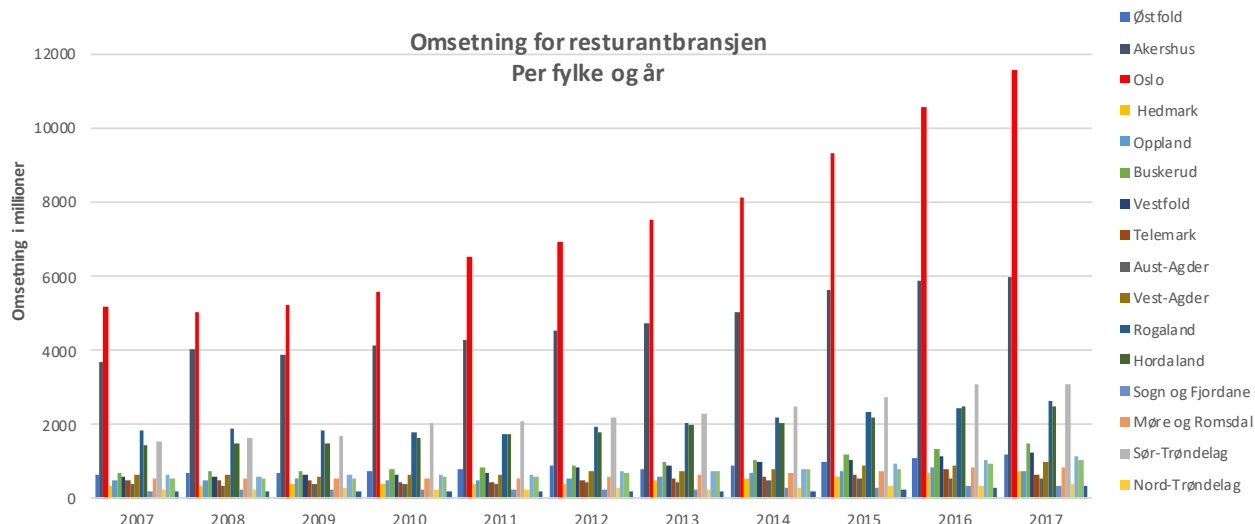
Tall fra SSB viser at det er stor gjennomtrekk innen restaurantbransjen. Mens gjennomsnittlig endring i åpne konkurs i alle bransjer mellom 2009 – 2019 var en nedgang på omtrent 3,3%, var den tilsvarende endringen for restaurant og kafébransjen isolert i samme periode en økning på 29% (SSB 2020). Likevel har omsetningen for bransjen økt i samtlige fylker i perioden 2007 – 2017, hvorav Oslo, Hedmark og Buskerud hadde størst økning med henholdsvis 123,31%, 135,12% og 113,70%. Av en samlet omsetning på omtrent 37,5 milliarder kroner, stod Oslo alene for over 30%, 5,57 milliarder kroner høyere omsetning enn det som tidligere ble kalt for Akershus som nummer to (SSB 2019). Selv om restaurantbransjen omsetter for klart mest i Oslo, har flere sentrale aktører i hovedstaden uttrykt frykt for overetablering og antyder at en korreksjon vil inntreffe om omfanget av restaurantetableringer ikke avtar (Hammernes, n.d.). Til tross for dette fremkommer det i årsberetningen til næringsetaten i Oslo at det stadig deles ut flere serverings- og skjenkebevillinger (Oslo Kommune 2019) som tyder på at det fremdeles er flere eller større aktører som i økende grad prøver å kapre en del av markedet.



Figur 1. Utvikling i antall konkursbo. Egen framstilling med tall fra (SSB 2020)



Figur 2. Indeks over utviklingen i omsetning for bransjen. Egen framstilling med tall fra SSB (SSB 2019). Rød stiplete linjen representerer Oslo.



Figur 3. Omsetningstall per fylke. Egen framstilling med tall fra SSB (SSB 2019).

Selv om tallene viser en klar økning i antall konkurser i restaurantbransjen, er det likevel ingen tilsynelatende innlysende indikatorer på hvilke årsaker som ligger bak. Ser en på teorien om økonomisk styring finnes det blant annet en oppdeling av styringskonfigurasjoner i bedrifter i norsk næringsliv. Her blir det blant annet påpekt at klynge 1 med de mindre bedriftene i undersøkelsen, i mindre grad bruker styringsverktøy og styringen kan karakteriseres som uformell. Klynge 2 og 3 som består av større bedrifter har i større grad formalisert styringen og tar i bruk et bredt spekter av styringsmekanismer som blant annet budsjett, prestasjonsmål, og andre finansielle og ikke-finansielle målinger (Johanson og Madsen 2013). Videre finner en i litteratur fra styring innen serverings og-overnattingsvirksomhet at mindre serveringssteder gjør enklere beregninger og tar mindre hensyn til hele kostnadsbildet i motsetning til større steder (Kotas 2014, 193). Det finnes også andre forskninger som viser til at mindre serveringssteder bruker enklere og noen ganger også banale styringsverktøy, med Dittmer og Keefe som en av de mest utdypende (2009). Dette normative bildet av hvordan restauranter styres er spesielt interessant da en kan anta at mindre restauranter ofte tar på seg større risiko når de etablerer en restaurant. Små aktører har ofte mindre tilgang til kapital i form av lån fra finansinstitusjoner og finansieringen foregår dermed oftest med oppspart egenkapital. En ville derfor antatt at disse mindre aktørene i like stor eller større grad enn store aktører, prøvde å etablere rutiner for styring og på denne måten reduserer risikoen for tap. Gitt at beslutningen om å etablere en restaurant for mindre aktører i større grad styres av empiri og logiske slutninger framfor emosjonelle, vil dette også tilsi at de ser muligheten for høyere avkastning enn alternativet for sin egenkapital.

Formålet med denne oppgaven blir dermed å se på om dette normative bildet av hvordan styringsmekanismene i restaurant er i strid med det deskriptive. I lys av økonomisk styringsteori vil det være interessant å se om mindre aktører i restaurantbransjen faktisk tar i bruk regnskapsbaserte styringsverktøy, og om større foretak i bransjen faktisk aktivt gjør det. Videre er det interessant å se hvordan denne informasjonen blir tatt i bruk, og eventuelt hvordan beslutninger blir tatt uten tilgang til informasjonen. Tematikken i oppgaven er videre av interesse da økonomistyring var et sentralt kriteriet for suksess ifølge intervjuobjektene fra restaurantbransjen i en bacheloroppgave fra Høyskolen Kristiania (Øgård og Johansen 2012) samtidig som funnene i en masteroppgave fra New Zealand hadde lignende funn (Chen 2014). Å se på om og hvordan regnskapsbaserte styringsverktøy blir anvendt, kan dermed gi en indikasjon på årsaken til den økende graden av konkurser i restaurantbransjen.

1.2 Problemstilling

I arbeidet med denne utredningen ønsker jeg å besvare følgende problemstilling:

«I hvilken grad bruker restauranter regnskapsbaserte styringsverktøy og hvilke funksjoner har disse verktøyene?»

For å bidra til en god struktur i besvarelsen av problemstillingen er følgende to forskningsspørsmål utarbeidet:

- 1. Selskapsform og størrelse har innvirkning på omfanget serveringsteder bruker regnskapsbaserte styringsverktøy**
- 2. Selskapsform og størrelse har innvirkning på formålet til verktøyene**

1.3 Forutsetninger

En gjennomgående faktor innen forskning er at en ikke tar for seg et for bredt spekter. Man velger ut elementer innen området det fokuseres på og prøver å gå i dybden. Samtidig er det også begrensinger i form av tid og ressurser, som igjen legger rammer for omfanget til innholdet. For å besvare valgte problemstilling fokuseres det i denne oppgaven på restaurantmarkedet i Oslo. Som det ble nevnt tidligere omsetter bransjen i Oslo for ca 30% av totale omsetningen nasjonalt, samtidig er det også et av de mest fremvoksende fylkene i antall nyetableringer. Fylket har også hatt den største befolkningsveksten i perioden 2009 –

2019 med 18,35% og omtrent 12,6% av Norges befolkning er bosatt i hovedstadsfylket (SSB 2020). Oppgaven vil derfor bruke Oslo som et casestudie for å kunne si noe om hvordan bransjen som helhet opererer i forhold til problemstillingen.

I takt med at restaurantbransjen i Oslo vokser har det også bidratt til større mangfold og kultur. Det er i dag muligheter for forbrukere å bli servert mat fra de fleste verdensdeler i alt fra små familiedrevne til større kjederestauranter. Restaurantene strekker fra uformelle konsepter som mange oppsøker i ukedagene til utallige kritikerroste restauranter som blant annet har blitt omtalt i Michelin-guiden. Ifølge Ole Skau Jacobsen som står bak Spisekartet, en omfattende guide over restaurantene i Oslo, er restauranter steder du kan sitte ned for spise, som samtidig ikke har et preg av fastfood (Spisekartet).

2 Teori

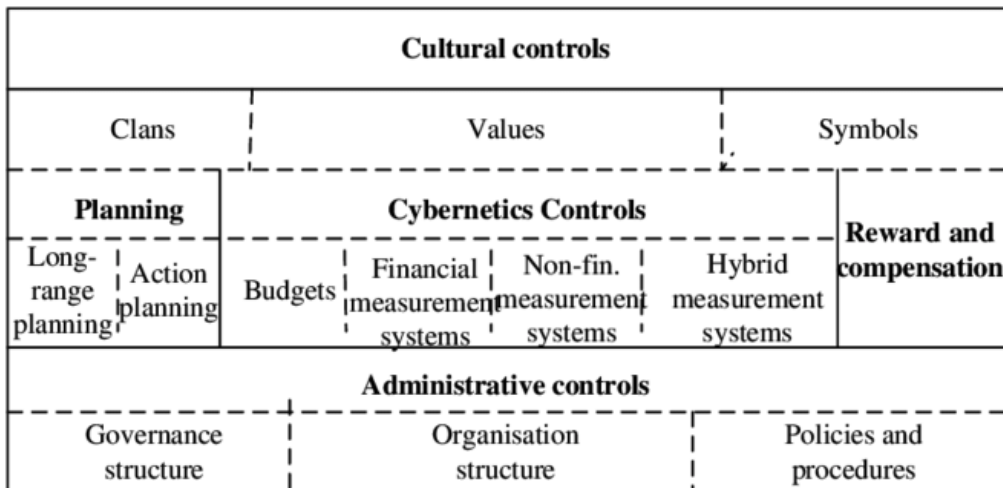
Dette kapittelet er en litteraturgjennomgang av relevante og sentrale teorier knyttet opp til oppgavens tema og problemstilling. Første del av kapittelet tar for seg sentrale trekk innen klassisk økonomisk styring i lys av normativ tilnærming. Her står Malmi og Browns styringspakke sentralt, samt styringssirkelen til Anthony og Young. Videre ser en på hvordan økonomisk styring foregår i praksis i Norge gjennom forskningsarbeidet til Johanson og Madsen fra 2013 og om dette kan knyttes til den normative teorien. Disse to avsnittene avsluttes med en oppsummering hvor de mest sentrale regnskapsbaserte styringsverktøyene som blir anvendt utdypes i større grad. I oppsummeringen knyttes samtidig relevant teori fra serveringsbransjen opp mot hvert verktøy. I tredje avsnitt ser en utover de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene og gjennomgår andre vesentlige styringssystemer som balansert målstyring (BMS) og «feed-forward»-styring. Teorikapittelet avsluttes med en gjennomgang av styringsprosessen for serveringsbransjen ifølge Dittmer og Keefer (2009) og Kotas (2014).

2.1 Normative teorien om økonomisk styring

I gjennomgangen av teorien finnes det ulike definisjoner på økonomistyring, men de har gjennomgående flere likhetstrekk. Definisjonen av klassisk økonomistyring gitt av David Otley virker å gi et overordnet bildet:

«The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficient in the accomplishment of the organization's objectives» (1987, 15).

I definisjonen ser en at Otley ikke utelukkende mener at økonomisk styring kun skal omhandle det økonomiske perspektivet. Økonomisk styring skal som en ser ifølge definisjonen, være prosesser som sikrer at ledere anskaffer og anvender ressurser på en konstruktiv og effektiv måte for å nå selskapets målsetninger. Den normative teorien har dermed en bred tilnærming til hvilke systemer som kan inkluderes. Dette ser en blant annet i Malmi og Browns teoretiske rammeverk hvor bedriftens ledelse- og styringssystem blir delt inn i fem overordnede kategorier: Kulturell styring, planlegging, kybernetisk styring, belønning og kompensasjon og administrativ styring (Malmi og Brown 2008).



Figur 4. Malmi og Browns styringspakke (Malmi og Brown 2008).

Den øvre og nedre delen av styringspakken består av de kulturelle og administrative styringsmekanismene. Kulturell styring innebærer blant annet at det utarbeides verdier og normer som bidrar til å påvirke de ansattes atferd (Simons 1987). Selv om kultur kan oppstå naturlig over tid, og tidvis ikke kontrollerbar for ledere (Clegg et al. 2016), er det likevel et styringssystem når det bevisst blir anvendt for å styre atferd. Malmi og Brown referer her til følgende tre metoder å styre gjennom kultur: verdibasertstyring (Simons 1995), symbolbasertstyring (Schein 1997) og klanstyring (Ouchi 1979). Administrative styringsmekanismer prøver å lede ansattes atferd direkte gjennom organisering av enkeltpersoner og grupper, overvåking av oppførsel og prosessen med å spesifisere hvordan oppgaver eller atferd skal eller ikke skal utføres. Arbeidet omfatter blant annet etablering av struktur, konkrete prosedyrer og retningslinjer (Malmi og Brown 2008).

I den midtre delen av styringspakken finner en de økonomiske styringsverktøyene:

Planlegging, kybernetisk styring og styring gjennom belønning og kompensasjon (Malmi og Brown 2008).

Planlegging

Styring gjennom planlegging innebærer både langsiktige- og handlingsplaner. De langsiktige planene kartlegger den strategiske rammen for hvordan bedriften skal nå sitt mål, mens handlingsplanene omhandler konkrete tiltak i ulike faser. Tidsrammen for langsiktige planer er typisk mellomlang og lang, og har et mer strategisk fokus. Handlingsplanlegging setter målene for den nærmeste fremtid og fokuserer vanligvis på en 12-måneders periode eller

mindre. Handlingsplanene har derfor en større taktisk tilnærming enn strategisk.

Handlingsplaner kan dermed også omtales som de kortsiktige planene, som må utvikles kontinuerlig for å nå de langsiktige målene. Videre kan planlegging muliggjøre koordinering gjennom å justere et sett med mål på tvers av de funksjonelle områdene i en organisasjon, og dermed bidra til å kontrollere aktivitetene til grupper og enkeltpersoner for å sikre at de er i tråd med ønskede organisatoriske resultater (Malmi og Brown 2008).

Kybernetisk styring

Green og Welsh definerte kybernetisk kontroll som en prosess med tilbakemeldinger målt ut i fra standardiserte mål. Hovedformålet med kybernetisk kontroll er å gi informasjon om uønsket avvik, slik at en kan igangsette tiltak for å endre disse (1988). Det er fire grunnleggende kybernetiske verktøy som aktivt brukes: *budsjett, finansielle måltall, ikke-finansielle måltall og hybride måltall* (Malmi og Brown 2008). En ser at budsjettering er sentralt og grunnlaget for økonomisk styring i de fleste organisasjoner og bruken er nesten universell (Bunce, Fraser, og Woodcock 1995). Budsjetter er derimot ikke det samme som finansielle måltall. Mens budsjettet er en bred plan, brukes finansielle måltall på målrettede tiltak. Eksempler på finansielle måltall inkluderer avkastning på investering og økonomisk verdiøkning. Bruken av ikke-finansielle prestasjonsmål er stadig økende og viktigere i moderne organisasjoner. Ikke-finansielle måltall brukes for å komplimentere og fylle de områdene som de finansielle måltallene utelukker. Styring gjennom ikke-finansielle måltall kan blant annet bidra til å avdekke andre avgjørende drivere (Malmi og Brown 2008). Kybernetisk styring omfatter tilslutt hybride prestasjonsmål som inkluderer både finansielle og ikke-finansielle måltall, hvor Balansert målstyring (BMS) er den mest kjente metoden (Bjørnenak 2003).

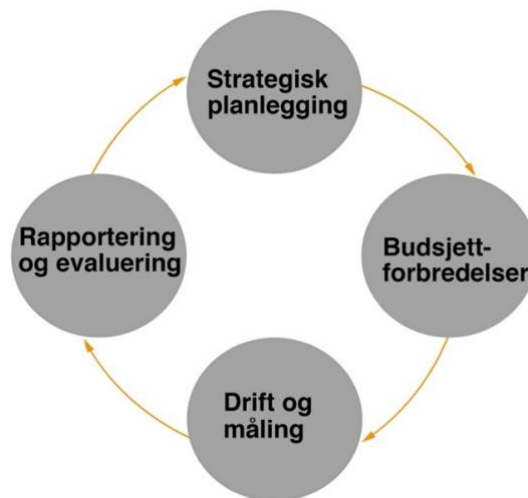
Belønning og kompensasjon

Belønnings- og kompensasjonssystemer fokuserer på å motivere og øke prestasjonen til enkeltpersoner og grupper i organisasjoner ved å oppnå kongruens mellom deres mål og aktiviteter og organisasjonens mål. Det grunnleggende argumentet er at tilstedeværelsen av belønning og kompensasjon fører til økt innsats, sammenlignet med et fravær av belønninger og kompensasjon (Bonner og Sprinkle 2002). Selv om belønninger ofte er knyttet til kybernetisk kontroll, gir organisasjoner også belønning og kompensasjon av andre grunner.

Belønninger og kompensasjon kan blant annet bidra til å beholde ansatte.

2.1.1 Styringssirkelen

Ifølge Anthony og Young er økonomistyring en kontinuerlig prosess bestående av fire faser som tilsammen utgjør den ideelle styringssirkelen: *Strategisk planlegging, budsjettforberedelse, drift og måling og evaluering* (Anthony og Young 2003). Prosessen er en gjentakende syklus, hvor justeringer og revideringer skjer etter hver runde. Resultatene fra prosessens evaluering legger grunnlaget for eventuelle endringer i de tre andre fasene som igjen gir et nytt evalueringsgrunnlag. Hensikten med den repeterende syklusen er dermed at evalueringen i rapporteringsfasen kan føre til justering i de strategiske planene som igjen vil føre til endringer i de andre fasene (Anthony og Young 2003).



Figur 5. Styringssirkelen i henhold til Anthony og Young (2003)

Strategisk planlegging

I første fase i styringssirkelen utarbeides de langsiktige strategiene og en strategisk plan legges for tiltenkt periode. Strategiene formes basert på overordnede mål og visjoner (Anthony og Young 2003). Sentrale spørsmål i denne prosessen er blant annet hvem som skal utforme strategiene og hvilke mål det skal fokuseres på. Det er flere måter å gå frem i utformingen av strategier. Utgangspunktet er derimot ofte en analyse av makroomgivelsene i bransjen en opererer i (Fjeldstad og Lunnan 2014, 122). PESTEL-analyse er et gjengående rammeverk som brukes i denne prosessen. Rammeverket gir en oversikt over hvilke omgivelsesfaktorer som er viktigst for bedriften på kort og langsikt (Fjeldstad og Lunnan 2014, 122).

Budsjettforberedelse

Budsjettet utarbeides på grunnlag av de fastsatte strategiene og er således uttrykk for disse i økonomiske termer (Anthony og Young 2003). Når budsjettet er satt vil den fungere som en overordnet veiviser for beslutningene framover. I budsjettforberedelsene allokeres det ressurser til de fastsatte planene (Anthony og Young 2003).

Drift og måling

Anthony og Young skiller mellom to typer kontroller under drift og måling: prestasjonskontroll og finansiell kontroll (2003). Finansiell kontroll omfatter som tidligere nevnt blant annet avkastningskrav og aktivt arbeid for å oppnå dette. Finansiell kontroll omhandler også fokus på å avdekke avvik mellom faktiske regnskapstall og ønskede nøkkeltallstørrelser. Prestasjonskontroll er andre ikke-finansielle nøkkeldrivere som påvirker overskuddet (Kotas 2014). Eksempler på slike nøkkeldrivere kan være både kunde- og ansattes tilfredshet med selskapet. Det overordnede formålet med drift og måling er at ved å kontrollere den pågående aktiviteten, kan en i større grad kontrollere at prosessene foregår i samsvar med fastsatte mål.

Rapportering og evaluering

I rapportering- og evalueringsfasen sammenlignes de faktiske resultatene med planer og budsjetter. Ifølge Anthony og Young kan informasjonen fra rapporteringene brukes til tre formål (2003).

- i) *Koordinere og kontrollere aktiviteter*: Ved å analysere informasjon fortløpende, kan organisasjonen få innsikt i hvilke deler av verdikjeden som eventuelt trenger tiltak og korrigerings.
- ii) *Prestasjonsevalueringer*: Her ser en på om de ansatte har nådd sine utdelte mål og kan igangsette tiltak som bidrar til å øke motivasjonen for at de ansatte skal nå disse. Eksempler på tiltak kan være belønning og kompensasjon.
- iii) *Revidering av planer i organisasjonen*: Rapportering og evalueringsfasen gir tilslutt grunnlag for endringer av strategi, planer og budsjett for neste periode.

En ser at styringssirkelen til Anthony og Young og midtparten i Malmi og Browns styringspakken har samhörighet. Begge prosessene starter med planlegging som legger

grunnlaget for de neste fasene. Videre anvender styringsverktøyene budsjett som er planene i finansielle uttrykk (Anthony og Young 2003). I likhet med de finansielle og ikke-finansielle måltallene i styringspakken, skiller Anthony og Young mellom to typer kontroller under drift og måling: prestasjonskontroll og finansiell kontroll. Under evalueringsprosessen i styringssirkelen kan belønning og kompensasjon være et av insentivene som blir foreslått å tas i bruk for å nå ikke oppnådde mål.

Styringssirkelen er i likhet med styringspakken en normativ fremstilling av økonomistyring, og forutsetter at handlingene er basert på formålsrasjonalitet. Dette innebærer at prosessene må foregå kronologisk og samtidig ha en klar kobling mellom seg. Sirkelen må ses som et helhetlig system og inkluderer alle aspekter i en organisasjons virksomhet (Anthony og Young 2003). Sirkelen er blitt kritisert og det er blitt påpekt at det ofte oppstår brudd mellom hver fase slik at styringsmodellen i prinsippet opererer med fire individuelle faser, uten en klar sammenheng. Målsetningene har med andre ord ikke kobling til budsjett, og planene blir fastsatt uten det påvirker budsjett (Pettersen og Nyland 2008; Pettersen og Bjørnenak 2003). Oppgaven vil derfor i neste del ta for seg hvordan økonomisk styring foregår i praksis for å se om de nevnte normative styringsprosessene anvendes.

2.2 Økonomisk styring i Norge

I og med at tematikken i denne oppgaven er avgrenset til å omfatte Oslo, så er det også mer relevant å se på hvordan økonomisk styring foregår i praksis i Norge. I Johanson og Madsen sin undersøkelse «Økonomisk styring i Norge» fra 2013, fokuserte de på hvordan økonomisk styring foregår i privat næringsliv (Johanson og Madsen 2013). Dataene i undersøkelsen er basert på omfattende intervjuer av respondenter med typiske lederstillinger som CEO, CFO, COO eller controller. Fordelingen av bransjer i undersøkelsen var service/tjenesteytende bedrifter (46%), produksjonsbedrifter (41%) og handelsbedrifter (13%). I undersøkelsen kommer det fram at flertallet anvender økonomiske styringsverktøy i bedriften sin. I tabellen til Johansen og Madsen under ser en hvordan bedriftene rangerte de ulike verktøyene for å styre atferd i sine virksomheter.

Verktøy for å styre atferd	Relativ viktighet (gjennomsnitt)
Økonomisk styring (planlegging, måling, evaluering, belønning)	29
Administrativ styring (rapporteringslinjer, regler, prosedyrer)	19
Organisasjonskultur og verdier	20
Overvåkning og direkte kontroll	9
Ledelse ved å være et godt forbilde	14
Deltakende coaching	9
Totalt	100

Tabell 1. Rangering av styringsmekanismer mellom bransjer (Johanson og Madsen 2013)

Resultatet viser at hovedmekanismene i styringspakken til Malmi og Brown (kulturell, økonomi og administrativ styring) ble ansett for å være mest avgjørende til å styre atferd. Videre var det de økonomiske styringsmekanismene planlegging, måling, evaluering og belønning som ble rangert høyest.

Sektor	Styringsmekanisme (tildelt poeng)		
	Økonomisk styring	Adm. styring	Kulturell styring
Produksjon	27	19	20
Service	31	19	19
Handel	30	21	24

Tabell 2. Rangering av styringsmekanismer blant sektorer (Johanson og Madsen 2013).

Johanson og Madsen kartla også fordelingen av verktøyene som ble ansett som mest avgjørende mellom de ulike bransjene. Også her får de økonomiske styringsverktøyene mest poeng av alle bransjene, hvor servicebransjen rangerte disse noe høyere enn de andre. Handelsbransjen rangerte kulturell styring noe mer enn de andre, mens oppfatningen av administrativ styring var relativ lik.

Felles for de fleste bedriftene i undersøkelsen var at alle tok i bruk en form for budsjettering (94%) (Johanson og Madsen 2013). Johanson og Madsen kategoriserte videre respondentenes svar i tre former for budsjettering som vist i tabell 3. Dette gjorde de fordi det viste seg at det er ulike måter for hvordan bedriftene brukte budsjett. 71% av bedriftenes svar havnet under

kategorien *fleksibel budsjettering*. Her jobber bedriftene med dynamiske budsjetter som både tar høyde for flere aktivitetsnivåer og som kan revideres i løpet av perioden. 23% av bedriftene opererte med *årlig budsjettering* som er faste og rigide planer. Kun 6% svarte at de ikke tok i bruk budsjettering (Johanson og Madsen 2013). Funnene til Johanson og Madsen indikerer at budsjettering i høyeste grad er dypt forankret i norsk næringsliv. Det viser videre at det er spesielt de regnskapsbaserte styringsverktøyene i økonomisk styring som blir prioritert i styringen av en bedrift.

Modell	Frekvens	Relativ frekvens
Årlig budsjettering	16	23 %
Fleksibel budsjettering	48	71 %
Ikke-budsjettering	4	6 %
N	68	100 %

Tabell 3. Ulike former for budsjettering (Johanson og Madsen 2013).

2.2.1 Klyngeanalyse

Johanson og Madsen identifiserte tre typer styringskonfigurasjoner blant de undersøkte bedriftene. Disse ble delt inn i tre type klynger: *Klynge 1: Enkel styring*, *Klynge 2: Omfattende styring* og *Klynge 3: Resultatstyring*. Resultatene fra analysen indikerer at selskapsstørrelse påvirker bedriftens styringskonfigurasjon.

Essensen i klyngeanalysen er at klynge 1 med enkel styring skiller seg i stor grad fra styringsformen i klynge 2 og 3. Johansen og Madsen finner støtte i deres undersøkelse for Mintzberg sin beskrivelse av at mindre bedrifter ofte har en enkel styringsform (Mintzberg 1979). Bedriftene i Klynge 1 som i snitt har færre ansatte, bruker generelt få og enkle verktøy og metoder. Strategiene blir i liten grad formulert ut til hele virksomheten og styringen har et uformelt preg. Dette resulterer igjen til at de ansatte har et mer distansert forhold til strategiene siden de i mindre eller ingen grad, deltar i utformingen. Man fokuserer ressurser på avvik og jobber ikke aktivt med styring når ting går som normalt. Ansatte i Klynge 1 har videre liten grad av autonomi og det er tett oppfølging mellom leder og underordnet. De mindre bedriftene har dessuten lav grad av dokumentasjon og lite bruk av formelle verdidokumenter (Johanson og Madsen 2013).

Klynge 2 og 3 med større bedrifter har flere likhetstrekk. Bedriftene i disse to styringsformene er mer formalisert og bruker et bredt spekter med styringsmekanismer. De har klare og nøyaktige kvantitative mål og det kommer tydelig fram for ansatte hvor de skal prestere. Begge klyngene har et fokus på finansielle mål og aktivt bruk av belønning og kompensasjon for å nå disse. Dette er videre viktige kriterier siden bedriftene har behov for å være objektiv i evalueringen av ansattes prestasjoner. Et skille mellom disse formene for styring er at resultatstyring hovedsakelig fokuserer på diagnostisk kontroll, hvor bedriftene er opptatt av avviksanalyse knyttet opp til budsjettene. Denne formen for styring forgår hovedsakelig «top-down» i bedriftene. Klynge 2 med omfattende styring inkluderer derimot både diagnostisk og interaktiv kontroll. Interaktiv styring innebærer at organisasjoner i roligere perioder arbeider aktivt for å kartlegge stadige utfordringer av underliggende data. Denne formen for styring legger til rette for dialog med ansatte er en mer inkluderende styringsform (Johanson og Madsen 2013).

	Enkel styring	Omfattende styring	Resultatstyring
Økonomisk styring	• Toppledelsen inkluderer i liten grad underordnede i utforming av strategiske planer	• Toppledelsen inkluderer underordnede i utforming av strategiske planer	• Toppledelsen inkluderer i liten grad underordnede i utforming av strategiske planer
	• Primært kvalitative mål	• Primært kvantitative og nøyaktige mål	• Primært kvantitative og nøyaktige mål
	• Mindre vektlegging av måling	• Sterk vektlegging av måling	• Vektlegging av måling
	• Lite bruk av både diagnostisk og interaktiv styring	• Både diagnostisk og interaktiv styring brukes i stor utstrekning	• Bruker mest diagnostisk styring
	• Lite stramhet i måling	• Stramhet i måling	• Stramhet i måling
	• Mye bruk av ikke-finansielle mål sammenlignet med finansielle mål	• Både finansielle og ikke-finansielle mål	• Hovedsakelig finansielle mål
	• Mer subjektive evalueringer	• Objektive evalueringer	• Objektive evalueringer
	• Relativt sett svakere fokus på belønning og kompensasjon	• Relativt skarpt fokus på belønning og kompensasjon	• Skarpt fokus på belønning og kompensasjon
	• Lite bruk av prestasjonsbasert belønning	• Vektlegger prestasjonsbasert belønning	• Vektlegger prestasjonsbasert belønning

Tabell 4. Økonomisk styring i praksis (Johansen og Madsen 2013).

2.2.2 Utfordringer i praksis

I undersøkelsen til Johanson og Madsen forsøkte de også å avdekke hvilke utfordringer bedriftene opplevde ved å ta i bruk styringsmekanismer. Et overordnet moment var at bedriftene opplevde en manglende dynamikk ved styringssystemene. Av de økonomiske

styringsmekanismene ble det påpekt at budsjettstyring medførte rigiditet og at utfordringen til bedriften var at budsjettet ofte var utdatert før perioden var slutt (Johanson og Madsen 2013). Mange av bedriftene opplevde også utfordringer med å få belønningssystemer til å virke og motivere og samtidig knytte en klar sammenheng mellom prestasjoner og belønninger. Det ble også nevnt at bedriftene opplevde det som utfordring å få til et belønningssystem de ansatte oppfattes som rettferdig. Disse utfordringene knyttet til styring ved hjelp av belønning og bonus er i tråd med Iver Bragelien sin forskning om at norske bedrifter strever med å implementere belønninger som styringsverktøy (2011).

2.3 Sentrale regnskapsbaserte styringsverktøy

Ut i fra gjennomgangen av den normative teorien til økonomisk styring og innsyn i hvordan norske bedrifter anvender verktøyene i praksis, er det flere regnskapsbaserte styringsverktøyer som utpeker seg. Det er tydelig at budsjettstyring er sterkt forankret i norske bedrifter og anses av de fleste å være et nøkkelverktøy. I tråd med Johanson og Madsen, avdekket også en studie av Bjørnenak og Kaarbøe at budsjettet fremdeles var det mest utbredte og brukte verktøyet i norske virksomheter (Bjørnenak og Kaarbøe 2011). De normative teoriene om bruken av finansielle og ikke- finansielle måltall i både styringspakken og sirkelen finner også støtte i klyngeanalysen. Bedriftene har videre også et sterkt fokus på å avdekke eventuelle avvik gjennom rapportering og evaluering. Oppgaven inkluderer utover disse også kalkyler som et viktig verktøy under økonomisk styring. Bergstrand påpeker at kalkyler gir informasjon om produktprising, lønnsomhet og optimal produktmiks (2009), mens Dittmer og Keefer mener at kalkulasjon av forholdstall er elementært i arbeidet med prissetting i restaurantbransjen (Dittmer og Keefe 2009, 22).

2.3.1 Budsjett

Et budsjett er definert som en økonomisk plan og kan beskrives som uttrykk for ledelsens mål i økonomiske termer (Dittmer og Keefe 2009, 53; Kotas 2014, 182). Et budsjett forutsetter dermed at det er en underliggende policy som skal uttrykkes finansielt. Budsjettet er som tidligere nevnt sentralt og ofte grunnlaget for økonomistyring i de fleste organisasjoner og bruken er nesten universell. Dette skyldes budsjettets evne til å koble sammen alle de forskjellige nodene en organisasjon har. Budsjettet evner å presentere disse nodene i en omfattende plan som kan tjene mange forskjellige formål, spesielt resultatplanlegging og evaluering av faktisk ytelse i forhold til planen (Hansen, Otley, og Van der Stede 2003).

For nyetableringer som mangler regnskap fra tidligere år, må det foretas en markedsanalyse og bruke erfaringer fra en leders tidligere erfaring i bransjen, eventuelt innsikt fra andre ansatte i bedriften. Likevel er det tilfeller hvor markedsanalyse ikke er tilgjengelig sammen med fravær av erfaringer som resulterer i at ingen innsats gjøres for å utarbeide et budsjett. For etablerte restauranter begynner utarbeidelsen av budsjett normalt med historisk data sammen med estimer av forventede endringer i både kostnad og salgsbildet (Dittmer og Keefe 2009, 54). Budsjett bør ikke utarbeides for lengre tidsrammer enn et driftsår om gangen fordi lengere tidsperspektiver medfører større usikkerhet (Kotas 2014, 189), men bør også deles opp i mindre enhetsbudsjetter for driftsåret (Dittmer og Keefe 2009, 55).

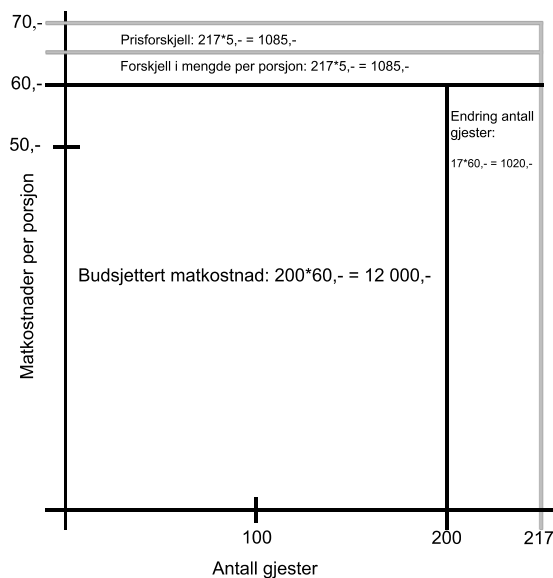
Budsjettet kan ikke styre inntekt eller kostnader, men påvirker hvordan en leder styrer sin bedrift. Kotas påpeker at en viktig suksessfaktor for et budsjett ligger i akseptgraden blant de som påvirkes av budsjettet. Budsjettkontroll gjør at bedrifter i større grad egner å utnytte sine ressurser optimalt, og avdekker eventuelle overskuddsressurser og hvordan disse kan anvendes for å øke omsetningen (2014, 183-184). Kotas sitt rammeverk for budsjettkontroll i restaurantbransjen skiller mellom *driftsbudsjetter* og *kapitalbudsjetter*.

Driftsbudsjettet er ifølge Dittmer og Keefe det mest betydningsfulle budsjettet et serveringssted kan utarbeide (2009, 54). Budsjettet tar for seg ønskede og forventede inntekter og kostnader. Her estimeres salgsvolum ved hjelp av nøkkelfaktorer som sitteplasskapasitet, etterspørsel, mattrender, tidligere salgstall og relevante makrobevegelser. Endringer i det umiddelbare geografiske området er også av stor betydning for restauranter. Dette inkluderer befolkningsendringer, nye motorveier og bussruter og konkurranse fra kommende restaurantetableringer. Å kartlegge konkurransesituasjonen i nærområdet er spesielt viktig for restauranter fordi de sjeldent opererer med monopol (Kotas 2014, 129; Dittmer og Keefe 2009, 56). Videre deler en opp i ulike salgsgupper (hovedsakelig mat og drikke) og budsjetterer estimert overskudd for hver av disse. Udistribuerte kostnader knytter seg til kostnader som ikke vanligvis kalkuleres til hver salgsgruppe. Dette er blant annet faste kostnader og relativt faste kostnader som husleie, strøm, administrasjonskostnader og lignende. Det er spesielt mindre serveringssteder hvor disse kostnadene ikke blir fordelt, mens større steder og spesielt serveringsgrupper vil ha rom for å analysere og knytte kostandene opp til hver salgsguppe (Kotas 2014, 193).

Kapitalbudsjett innebærer kontantbudsjett, innkjøpsbudsjett og leverandør- og kredittorbudsjett. Kontantbudsjett eller kontantstrømoppstilling tar for seg restaurantens kredittsalg og når disse blir innbetalt. Budsjett over leverandør- og kredittorgjeld utarbeides vanligvis ikke av restauranter da disse hovedsakelig opererer med kontant- og korttids kredittsalg (Kotas 2014, 195 - 196).

2.3.2 Avviksanalyse

Fordi virkeligheten sjelden blir helt som planlagt er analyser av avvik mellom budsjetterte og virkelige tall blant de viktigste oppgavene til ledelsen. Uavhengig av bedriftsstørrelse bør analyser kunne avdekke om oppståtte avvik er signifikante og årsaken til hvorfor avvikene er forekommet (Hoff 2010, 488). For restaurantbransjen er det hovedsakelig to avviksanalyser som er relevante: *salgsavvik* og *matkostnadsavvik*. Salgsavvik innebærer at en observerer endringer i volum og pris. Her har det vist seg at en liten endring i salgsvolum kan resultere i store utslag for netto overskudd. Matkostnadsavvik er mer kompleks enn salgsavvik. Det er vanskelig å si om kostnadene til en rett har økt fordi matretter ofte innebærer mangfoldige ingredienser, fra mange ulike leverandører og derfor mange ulike innkjøpspriser å forholde seg til. Kotas understreker at restauranter også må inkludere svinn i sine beregninger (Kotas 2014, 218).



Figur 6. Matkostnadsanalyse basert på Kotas (Kotas 2014, 212).

Kotas har i sin avviksmo­dell for matkostnader tatt hensyn til dimensjonene: *prisforskjell, mengdeforskjell per porsjon og volumsforskjell (antall gjester)*. Med velutarbeidete budsjetter hvor restauranter enten tar i bruk historiske data og- eller grundig markedsundersøkelser, vil en klare å demme for store svingninger i pris og- eller brukt mengde (Kotas 2014, 212). Figuren over tar for seg kostnadene til en restaurant iløpet av en dag med en økning i alle tre dimensjonene med omtrent 8%. Endringer i både pris og mengdeforskjell vil ha relativ lik effekt hvor kostnadene i scenarioet over øker med 1085,- i begge variablene. En positiv endring i volum vil i tillegg øke kostnadene med ytterligere 1020,- slik at oppstillingen blir som følgende:

Budsjettert matkostnad:	12 000,-
+ Prisforskjell:	1 085,-
+ Mengdeforskjell:	1 085,-
+ Volumsforskjell:	1 020,-
Faktiske matkostander:	15 190,-

Oppsettet av salgsavvik trenger som nevnt kun å ta hensyn til antall gjester servert og ASP (average spending power). Det er derfor viktig at restauranter har systemer som tilrettelegger for innhenting av denne informasjonen. Ved å splitte opp salgsavviket mellom disse to variablene kan restaurantene se om svingninger har bakgrunn i endringer i volum eller pris og eventuelt hvilken av disse som har resultert til størst effekt (Kotas 2014, 214).

2.3.3 Finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall (KPI)

Finansielle nøkkeltall som avkastningskrav, likviditetskrav, gjeldsgrad, totalrentabilitet o.l. er redskaper bedrifter kan ta i bruk for å innordne seg oversikt over likviditet og utvikling. Når regnskapsbaserte prestasjonsmål skal velges er det hensiktsmessig at bedrifter legger visse kvalitetskrav til grunn. Det mest avgjørende kravet bør muligens være at prestasjonsmålene i størst mulig grad er sammenfallende med bedriftens overordnende målsetning (Tangenes 2007). Selv om kontinuerlig rapportering bidrar til å kunne avdekke avvik tidlig slik at bedrifter kan igangsette de nødvendige tiltak, ser en at disse nøkkeltallene som regel analyseres i et lengere tidsperspektiv, typisk halvt- til ett år (Kotas 2014).

En økende grad av interesse for kunnskapsledelse sammen med fremveksten av nye styringssystemer, har bidratt til at flere bedrifter i større grad flytter fokus fra finansielle regnskapsbaserte prestasjonsmål til ikke-finansielle måltall. Interessen for ikke-finansielle måltall kommer av behovet for å kartlegge bedriftens verdidrivere og ytelsesmål gjennom hele virksomhetens verdikjede (Tangen 2007). Felles for ikke-finansielle nøkkeldrivere er at bedrifter ønsker å forstå hvordan disse påvirker netto overskuddet. Eksempler på KPI'er (key performance indicator) for restaurantbransjen er antall gjester/kunder, ASP, bordbestillinger, sykemeldinger, anmeldelser, prisnivå, varekostnader, antall faste- og deltidsansatte og faste kostnader som husleie (Kotas 2014). Analyse av KPI'er bidrar til restauranteiere i større grad kan påvirke netto overskuddet ved å blant annet se på multiplikatoreffekten. Om restauranten(ene) har nøkkeldrivere relatert til omsetning som har størst multiplikatoreffekt så er restauranten prissensitiv. Motsatt vil restauranten være kostnadssensitiv dersom:

Δ Overskudd / Δ Nøkkeldriver relatert til kostnad er størst (Kotas 2014).

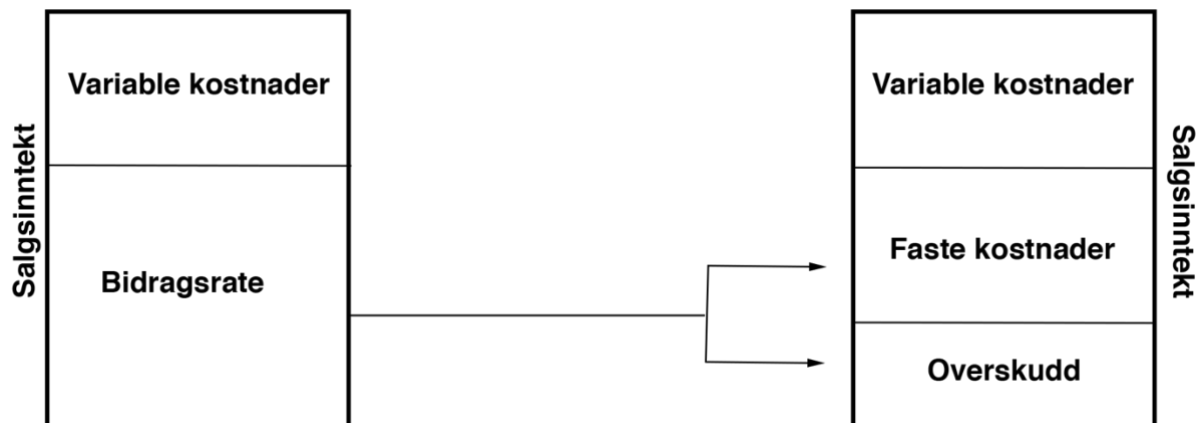
2.3.4 Kalkyler

Kalkyler har historisk hatt en fremtredende plass innen både internasjonal og norsk økonomistyring hvor spesielt selvkost og bidragsmetoden er godt forankret (Berg et al. 2018). Men selv om kalkyler bør inngå i økonomistyring fordi de gir informasjon om produktprising, produktlønsomhet og optimal produktmikse, er det hovedsakelig store industribedrifter som tar i bruk kalkulasjon (Berg et al. 2018). Dittmer og Keefe påpeker derimot hvor sentralt bruk av kalkyler kan være for restauranter (2009, 72). De trekker frem hvordan bruk av kalkyler gir restauranter innsikt i forholdstall og at dette er grunnleggende for prissettingen i bransjen. Restauranter kan blant annet ikke ta for gitt at et høyt salgs/kostnad-ratio automatisk fører til overskudd når også tilfeller hvor forholdstallet er lavere kan resultere i en lønnsommere drift. Dette kan forekomme ved at restauranten setter ned salgsprisene og- eller øker matkostnadene ved å kjøpe dyrere og mer etterspurte råvarer. Prosentandelen av matvarekostnader blir dermed høyere, men kundemassen øker ved at hver kunde/gjest får mer igjen for hver krone (Kotas 2014). Nøkkelen til å forstå forholdet mellom kostnad, volum og gevinst ligger i å forstå at det er faste kostnader i enhver operasjon, uavhengig av salgsvolum, og at det derfor er nødvendig å generere tilstrekkelig totalvolum. Et viktig moment å ta hensyn til i arbeidet med

prissetting innen restaurantbransjen er derfor bidragsraten som forteller hvor mye av salgsprisen som er igjen til å dekke de faste kostandene og overskudd. Fordi de fleste restauranter har høye faste kostnader, vil de også ha en høy andel bidragsrate (Kotas 2014, 52). Bidragsraten er gitt ved:

$$BR = 1 - VR$$

*Hvor VR (variable raten) = Variable kostander / Salgspris



Figur 7. Bidragsraten i henhold til Kotas (2014, 51)

En annen vesentlig faktor er å kalkulere ut hvor mange gjester det er behov for før restauranten når nullpunktsomsetningen. Dette gir restauranten innsikt i hvor mange gjester de har behov for før restauranten er profitabel. Nullpunktsomsetning med hensyn til gjester kan beregnes ved:

$$\text{Nullpunktsomsetning} = \text{Faste kostander} / \text{gjennomsnittlig dekningsbidrag}$$

*Hvor gjennomsnittlig DB = gjennomsnittlig salg – gjennomsnittlig variable kostnader (Kotas 2014, 61).

Selv om selvkost og bidragsmetoden begge er blitt forsøkt innen bransjen, har begge metodene utfordringer med å bli etablert. Kostpluss-metoden brukes universelt inne serveringsbransjen og er også den mest utbredte (Kotas 2014, 117). Metoden går ut på at restaurantene regner ut varekostnadene per enhet (matrett, drikke og drinker), legger på et påslag for å dekke lønns og andre salgskostnader og ønsket profittmargin. Ulempen med en enklere form for kalkulasjon som kostpluss-metoden er at den utelukker å ta hensyn til vesentlige faktorer som avkastning på investert kapital og markedets etterspørsel etter varen og tjenesten (Kotas 2014, 117). Et siste moment i arbeidet med kalkyler for restauranter er at

steder med lav ASP som i større grad konkurrerer på pris bør være kostnadsfokusert, mens steder med høy ASP må i større grad være markedsorienterte (Kotas 2014, 12). Dette har bakgrunn i at det er blitt påvist at endringer i pris har størst effekt i bransjer med lav ASP og bransjer med høy ASP finner det mer hensiktsmessig å konkurrere på service og produkt (Kotas 2014, 129).

2.4 Andre vesentlige styringssystemer

Selv om de tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøyene har en sterk profil innen økonomisk styring, har utelukkende bruk av disse mekanismene også møtt kritikk (Kaplan og Norton 1992; Stemsrudhagen 2003). Det er blitt argumentert for betydningen av å også benytte seg av bedritens immaterielle eiendeler og ikke-finansielle mål som styringsverktøy (Kaplan og Norton 1992). Balansert målstyring (Kaplan og Norton 1992; Stemsrudhagen 2003) er av de nyere styringskonseptene rammeverket som har fått mest oppmerksomhet og undersøkelser har vist at konseptet er et av de mest brukte ledelsesverktøyene (Madsen og Stenheim 2014). Konseptet er således derfor også det mest relevante å nevne for denne oppgavens formål.

Balansert målstyring har utviklet seg fra å være et snevert prestasjonsmålingssystem til et dynamisk rammeverk som kan inneholde ulike styringsideer og verktøy. Balansert målstyring som et ledelsesverktøy har et bredt spekter av funksjoner fra å beskrive og kommunisere til å iverksette organisasjonens strategi (Bjørnenak 2013; Madsen og Stenheim 2014). Med balansert målstyring får ledere videre mulighet til å iverksette tiltak ex ante framfor ex post fordi konseptet inkluderer faktorer som driver de fremtidige økonomiske resultatene. Virksomheter som tar i bruk balansert målstyring kan dermed til å gå fra en feedback-prosess som styring tradisjonelt er blitt assosiert med, til en feed-forward-prosess. Fokuset flyttes derfor fra å overvåke virkelige mot planlagte resultater, til å overvåke predikterte og forventede resultater mot planlagte (Stemsrudhagen 2003).

2.5 Styringsprosessen for restauranter

Felles for det private næringslivet er at regnskapsbaserte styringsverktøy brukes for å oppnå økt lønnsomhet (Aastvedt 2010). Private selskaper som bruker regnskapsbaserte styringsverktøy gjør det konsekvent for deres funksjonalitet, i motsetning til offentlige som også ser det som mekanismer for å vise sin legitimitet. I serveringsbransjen innebærer

styringsprosessen at ledere tar i bruk verktøy for å dirigere, regulere og begrense menneskers handlinger for å oppnå målene som er fastsatt. Det å sette klare rammer for å styre ansattes handlinger er essensielt for å lykkes innen serveringsbransjen. Årsaken ligger i at mat ikke forsvinner av seg selv uten at noen tar eller deler de ut og svinn av drikkevarer forekommer ikke med mindre noen heller for mye i drinker. Videre er serveringsbransjen med mange timelønnede svært utsatt for feil lønnsberegninger ved at ansatte stempler inn og ut feil (Dittmer og Keefe 2009, 40).

Det finnes en rekke styringsteknikker for restaurantbransjen, men fordi hver restaurant eller restaurantkjede har ulike konsept, må ledelsen velge de mest egnede og tilpasse disse for sin bedrift. Ifølge Dittmer og Keefe er følgende styringsteknikker de mest vanlige for restaurantbransjen å ta i bruk (2009, 49 - 54):

i) Etablere standarder

Mengdestandarder: Etablere standardporsjonsstørrelser i form av vekt, antall og volum for å kunne sammenligne og vurdere perioder

Standardkostnader: Etablere standardsatser for salgsprodukter. En flaske vin med innkjøpspris på 500,- skal ha en utsalgspris på *2,5 og all mineralvann som har innkjøpspris på 15,- skal ha pris på *3.

ii) Etableringsprosedyrer

Opprette standardprosedyrer for hver fase av driften for å opprettholde effektiv kontroll over mat, drikke og arbeidskraftskostnader

iii) Opplæring av personell

Er prosessen hvor ledere lærer ansatte hvordan arbeid skal utføres med utgangspunkt i de standardene og prosedyrene som er blitt etablert

iv) Sette eksempler

Det går ut på at ledere selv må vise de ansatte hvilke holdninger og atferd de ønsker gjennom sine egne handlinger. Ser ansatte at ledere og eiere stadig vekk eller også en sjelden gang tar seg en brus fra kjøleskapet, så er det større sannsynlighet for at de ansatte også gjør tilsvarende.

v) Observasjon og eventuelt korrigerende av ansattes atferd

Selv med etablerte prosedyrer og god opplæring, bør ledelsen observere den faktiske atferden til ansatte for å tidlig kunne korrigere ikke ønsket atferd

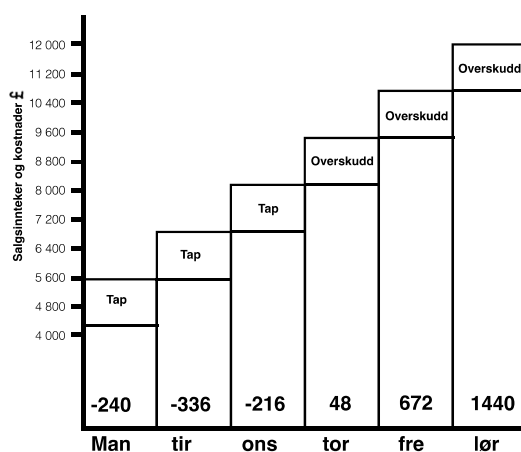
vi) **Overse rapporter**

Destod større etablering og mange filialer, jo mer sannsynlig er det at ledernes observasjoner må være indirekte gjennom rapporter

vii) **Utarbeide og følge budsjetter**

Både Kotas (2014, 21) og Dittmer og Keefe (2009, 40) påpeker at budsjett er en viktig del av styringen til serveringssted. Samtidig ser en at finansielle måltall ikke kan utrykke andre viktige faktorer som blant annet et ansent forhold mellom sjefsservitør og kjøkkensjef. Ledelsen i restauranter er derfor avhengige å ta i bruk flere styringsmekanismer. Det er også påvist at restauranter i mindre grad anvender klassiske styringsverktøy, men heller bransjespesifikke systemer som matkostnadskontroll, hvor råvaren følges opp gjennom hele verdikjeden fra innkjøp, lagring, tilberedning til salg (Kotas 2014, 228).

Beslutningsregnskapsføring er et annet viktig verktøy innen restaurantbransjen. Dette brukes hovedsakelig når restauranten skal avgjøre hvilke dager de skal ha åpent. Figuren under illustrerer hvordan et klassisk profittbildet i en restaurant ser ut iløpet av en uken. Slike utarbeidete data bidrar til at restauranter kan ta avgjørelser angående åpningstider som gir gunstige resultater for bunnlinjen. I henhold til illustrasjonen til Kotas så hadde det vært mer hensiktsmessig å stenge den aktuelle restauranten mandag-onsdag og heller kun holde åpent torsdag-lørdag. Beslutninger som disse er spesielt vesentlige for sesongbaserte spisesteder.



Figur 8. Normativt profittbilde for restauranter i henhold til Kotas (2014, 49).

Selv om økonomisk overskudd er blitt påpekt for å være hovedskille mellom privat og offentlig sektor, understreker Dittmer at restauranter kan ha andre mål, som f.eks å være den beste restauranten i byen, landet eller eventuelt verden (2009, 41).

3 Metode

Metodekapittelet av oppgaven gjør rede for hvordan data er blitt innhentet, analysert og tolket. Ved hjelp av metode forsøker en å trekke slutninger med større bevisbyrde enn om en skulle trukket konklusjoner på bakgrunn av egne oppfatninger (Johannessen, Kristoffersen, og Tuft 2011, 30). Selv om valg av metode derfor avhenger av forskningsområdet og problemstilling, er også valg av metode ofte styrende for hvilke resultater som kommer under forskningsprosessen. Men den overordnede bruken av metode ser en er for å gi forskningsprosessen en planmessig framgangsmåte (Gripsrud og Silkoset 2004, 12). Johannessen, Christoffersen og Tuft beskriver forskning som en prosess med fire steg: i) Valg av forskningsdesign, ii) datainnsamling, iii) datanalyse og iv) sammenfatning (2011, 36-37).

Kapittelet tar først for seg valg av forskningsdesignet og hvordan dette legger rammene for hvordan analyseprosessen skal gjennomføres. Del to av kapittelet redegjør for metodevalget for datainnsamling før en ser på gjennomføringen av selve innsamlingen. Methodedelen avsluttes med å gjennomgå hvordan dataen behandles i etterkant og evaluering av datamaterialets gyldighet før oppgaven går videre til kapittelet med presentasjon- og datanalyse.

3.1 Forskningsdesign

Valg av forskningsdesign avhenger av samspillet mellom mengde forkunnskap forskeren har om temaet og at en samtidig skal klare å finne et system som er best egnet til å svare på oppgavens problemstilling uten å påvirke resultatene (Jacobsen 2005, 87). Forskningsdesign har et hovedskille mellom det intensive og det ekstensive. Et intensivt design fokuserer på flere variabler og færre enheter hvor fokuset er å gå i dybden (Jacobsen 2005, 87), mens det ekstensive har som formål å få en presis beskrivelse av fenomenet ved å gå i bredden med mange enheter (Jacobsen 2005, 18). Denne oppgaven tar for seg et intensivt design på grunn av lite teoretisk fundament innen tematikken. Oppgaven ønsker videre å forstå hva som skjer i en spesiell situasjon, med formål om å få et detaljert og nyansert bildet av restauranters bruk av regnskapsbaserte styringsverktøy heller enn å generalisere funnene til en hel populasjon.

Videre er det normalt å dele inn forskningsdesign i tre kategorier: deskriptivt, eksplorativt og kausalt (Gripsrud, Olsson og Silkoset 2004, 18). Utformingen av oppgaven med utarbeidet

problemstilling og forskningsspørsmål gjør at en deskriptiv vinkling er mest hensiktsmessig. Deskriptivt design er beskrivende og formålet er økt innsikt og forståelse for personer, hendelser og eller situasjoner. En ønsker svar på spørsmål som hva, hvilke, hvordan, hvem og hvor (Saunders, Thornhill og Lewis 2015, 175). Samtidig fokuserer oppgaven på restaurantbildet i Oslo og forskningen blir dermed et deskriptivt casestudie. Casestudie gjør det mulig for forskeren å svare på «hvordan» og «hvorfor»-type spørsmål, mens man tar i betraktning hvordan et fenomen påvirkes av konteksten. I et deskriptiv casestudie studeres ikke fenomenet bare i et tilfeldig kontekst, men forskeren studerer fenomenet i en virkelig sammenheng (Baxter og Jack 2008).

3.2 Metode for datainnsamling

For å innhente data må man gå metodisk til verks og prosessen bør være systematisk, grundig og transparent. Intensive design undersøkes ved kvalitative metoder ofte gjennom dybdeintervju, fokusgrupper eller observasjon. Kvalitativ metode er særlig hensiktsmessig når man skal undersøke fenomener som ikke er godt forsket på tidligere, eller det er lite kjennskap til og man ønsker en mer grundig forståelse av fenomenet (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2011, 32). Det er naturlig at kvalitative metoder er mer tidskrevende da metoden ofte krever fysisk oppmøte, nærhet og informantene behandles individuelt og eller i mindre grupper. Det er særlig tolkningsprosessen av kvalitative data som er krevende blant annet fordi informasjonen er omfattende, helhetlige og dermed mer komplekse (Svartdal 2015, 139). Metoden er derfor mer kostbar samtidig som nærhet kan ødelegge analytisk avstand. Samtidig gir en kvalitativ fremgangsmåte ofte økt dybde, detaljkunnskaper og fleksibilitet framfor en kvantitativ tilnærming. Hensikten med kvalitativ innsamlingsmetode er i tråd med et intensivt design om å få mest mulig kunnskap om fenomenet framfor statistiske generaliseringer (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2011, 110).

Til denne oppgavens formål tas det i bruk semistrukturerte intervjuer for å samle inn data. Kvalitative forskningsintervjuer blir ofte karakterisert for å være mer en dialog enn rene spørsmål og svareseanser. Metoden samler inn data i form av ord framfor tall og gjennom en åpen tilnærming får man fram hvordan mennesker selv konstruerer virkeligheten (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2011, 135). Kvalitativ metode har dermed det som betegnes for å være et fenomenologisk perspektiv, hvor forskeren må være i stand til å sette sine egne fortolkninger til side slik at respondentenes kommer fram (Johannessen,

Kristoffersen og Tuftes 2011, 195). I forberedelsen til intervjuet er det avgjørende hvilken form en skal ta i bruk. Åpne spørsmål gir fleksibilitet og forskeren får ofte mer informasjon fra intervjuobjektet, men dette kan føre til mer tidskrevende arbeid i etterkant med å analysere data. Strukturerte spørsmål gir derimot forskeren konkrete svar på hva han er ute etter, men vil på denne måten utelukke eventuelle tilleggsinformasjon som kan være betydningsfull. Ved å ta utgangspunkt i at et intervju kan defineres som en samtale med en hensikt, vil semistrukturerte intervjuer også kalt intervjuer basert på intervjuguide (Johannessen, Kristoffersen og Tuftes 2011, 139), være den mest egnede formen. Dette gir fleksibilitet under intervjuene, samtidig som en utarbeidet liste over temaer og spørsmålsramme bidrar til å huske hva som skal gjennomgås.

En kvalitativ innsamling av data er mest hensiktsmessig for denne oppgaven da litteraturen omkring bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i restauranter er begrenset. En har relativt lite kjennskap til hvordan restauranter praktiserer regnskapsbaserte styringsverktøy og formålet er dermed å finne ut hva og hvordan framfor hyppigheten. Ved å ta i bruk semistrukturerte intervjuer legges det rammer for at informantene kan gi mye informasjon om temaet som kan brukes til å utvikle teorier og hypoteser.

3.2.1 Utvalgsstrategi

Arbeidet med utvalg er avhengig av type design. I situasjoner med en eller få case er teoretisk eller strategisk utvelging det mest naturlige (Ringdal 2013, 213) Dette fordi hensikten med kvalitative undersøkelser er snarere å få mest mulig kunnskap om fenomenet og ikke statistiske generaliseringer. Utvalget i denne oppgaven blir dermed ikke representativt, men heller hensiktsmessig. Intervjuobjektene i oppgaven er samtidig valgt på grunnlag av begrensede (økonomiske) midler og funnene er derfor preget av demografiske begrensninger. Utvelgingen foregikk derfor gjennom det Ringdal betegner som utvelging på slump – velge de nærmest tilgjengelige relevante personer eller analyseenheter (2013, 213).

Utvalget i oppgaven er dermed en samling spisesteder hvor innehaverne og eller hovedkontorene er basert i Oslo. Denne utvalgsstrategien resulterer dermed til at noen av de største spisestedene i Norge som ikke har hovedkontor i Oslo blir utelukket.

Utvalgsbegrensningene gjør det enda viktigere å understreke at funnene ikke nødvendigvis representerer regnskapspraksisen til alle de større restaurantene i Oslo. Samtidig inkluderer

oppgaven flere av de mest omtalte restaurantgruppene i norsk mediebilde både mindre og større. Det har vært fokus på å velge klare motpoler for å representere oppgavens kriterier for kategoriene «mindre» og «større» restauranter. Mindre restauranter skal være enkeltstående og ikke være tilknyttet et moderselskap med flere restauranter, samtidig som nettoomsætningen ikke skal overstige 25 millioner ($\pm 20\%$). Større restauranter skal tilhøre et holdingselskap som minimum drifter fem restauranter og ha en nettoomsætning på minimum 100 millioner ($\pm 20\%$). Slingringsrommet på $\pm 20\%$ er satt for å ha større spillerom i verving av informanter og er blitt endret i flere omganger grunnet pandemisituasjonen våren 2020.

Ved kvalitative undersøkelser har man vanligvis et begrenset antall informanter (Johannessen, Kristoffersen og Tufta 2011, 32). Dette er naturlig fordi datainnsamlingen i kvalitative undersøkelser er tidskrevende å gjennomføre og analysere. Etter å ha kartlagt en oversikt over restaurantbildet i Oslo, ble 10 - 15 respondenter betraktet som en egnet utvalgsstørrelse. Det viste seg senere at pandemisituasjonen gjorde det vanskelig å få tak i ønsket utvalgsstørrelse og antall respondenter endte tilslutt på åtte. Selv om konsentrasjonen av restauranter i Norge er størst i Oslo, er det likevel få store aktører som konkurrerer om de fleste gjestene. Et utvalg på fire av de større restaurantgruppene som tilsammen drifter over 45 restauranter vil derfor fremdeles kunne gi rikelig med informasjon om praksisen til bransjen i Oslo. Ved å inkludere fire mindre restauranter kan en sammenligne og besvare forskningsspørsmålene:

1. Selskapsform og størrelse har innvirkning på omfanget serveringsteder bruker regnskapsbaserte styringsverktøy
2. Selskapsform og størrelse har innvirkning på formålet til verktøyene

Informantene er de utvalgte bedriftenes økonomiansvarlige, enten økonomisjefer /regnskapssjefer eller innehaverne selv. Disse er valgt da deres roller normativt sitter på de nødvendige informasjonene for å belyse denne oppgavens tema. Informantene ble uansett informert om oppgavens tema og tilsendt intervjuguiden i forkant slik at de kunne innhente nødvendig informasjon som de eventuelt ikke skulle ha.

Informant	Stilling	Forkortelse
Større restaurant/gruppe 1	Økonomisjef	RG 1
Større restaurant/gruppe 2	Økonomisjef	RG 2
Større restaurant/gruppe 3	Økonomisjef	RG 3
Større restaurant/gruppe 4	Innehaver	RG 4
Mindre restaurant 1	Daglig leder / Innehaver	ER 1
Mindre restaurant 2	Daglig leder / Innehaver	ER 2
Mindre restaurant 3	Daglig leder / Innehaver	ER 3
Mindre restaurant 4	Daglig leder / Innehaver	ER 4

Tabell 5. Oversikt over informantene

3.2.2 Framgangsmåte – gjennomføring av intervjuene

Intervjuene ble avtalt gjennom enten epost- og eller telefon via nettverk eller gjennom bedriftens hjemmesider. Respondentene fikk etter avtale tilsendt både samtykkeskjemaet fra NSD – Norsk senter for forskningsdata og intervjuguiden på forhånd slik at de kunne forberede seg og innhente nødvendig informasjon. Etersom alle respondentene i undersøkelsen representerer kommersielle aktører i et konsentrert marked, fikk alle også alternativet om anonymisering dersom det var ønskelig. Da skulle oppgaven ikke omtale respondenten og bedriften noe mer detaljert enn som «respondent x – større restauranter». Siden samtlige av de større restaurantgruppene og to av de mindre ønsket anonymisering ble dette gjeldende for alle informantene. De samtykket derimot at matsjangeren og konseptet til restaurantene kunne benevnes så lenge informasjonen ikke var så beskrivende at deres restaurant kunne gjenkjennes. Samtidig ble det påpekt at det tilsendte intervjuguide ikke nødvendigvis kom til å bli fulgt mekanisk, men skulle fungere som rammesetting over hvilke temaer som kom til å bli gjennomgått.

Intervjuene ble gjennomført ansikt til ansikt der det passet for informantene hvor det var mulig med hensyn til pandemisituasjonen og ellers digitalt via Facetime. Syv av intervjuene ble gjennomført ansikt til ansikt. Fysisk oppmøte var ønskelig fordi det bidrar til å skape en

naturlig og dynamisk samtale og en kan i større grad observere andre faktorer som kan påvirke informantenes svar deriblant atmosfære. Pandemisituasjonen resulterte til at digitale intervjuer ble tatt i bruk for å få tilstrekkelig med respondenter, fordi formålet med intervjuene er å innhente mye informasjon om temaet, fikk informantene i starten av hvert intervju forespørsel om bruk av lydopptak for at informasjon ikke skulle gå tapt. Oppsettet for intervjuene:

- i) Presentere meg selv
- ii) Presentere tema, formål og problemstilling for prosjektet
- iii) Forespørsel om bruk av lydopptak
- iv) Forklare intervjuprosessen

Intervjuguiden er utviklet i tråd med at oppgaven ønsker å ta i bruk semistrukturerte intervjuer. Den inneholder flere åpne spørsmål med spørreordene hva, hvordan og hvilke samtidig som informantene blir oppfordret til å fortelle åpent om ulike temaer. For å sikre at svarene og resultatene fra intervjuene kunne sammenlignes ble det også inkludert en del konkrete spørsmål som blant annet skulle bekrefte selskapenes størrelse og eierstruktur. Det ble også stilt ledende og validerende spørsmål slik at respondentenes svar kunne brukes for å belyse oppgavens tema. Utforming av spørsmålene var basert på funnene i den teoretiske gjennomgangen om styringsmekanismer for restauranter med fokus på de regnskapsbaserte og spørsmålene ble med dette som grunnlag fordelt på seks kategorier. Dette bidro til at alle kategoriene ble grundig behandlet, selv om vektlegging av disse varierte fra intervju til intervju. Variasjonen var i hovedsak på bakgrunn av at informantene under intervjuene knyttet flere temaer opp mot de ulike kategoriene, som igjen resulterte i større innsikt enn en rigid intervjuprosess hadde gitt.

Første del av intervjuene startet med å kartlegge generell informasjon om bedriften og respondentens tilknytning til selskapet. Denne delen var viktig for å kartlegge om respondentene faktisk oppfylte kriteriene for oppgavens avgrensninger og dermed vesentlig for om informasjonen kunne brukes til å besvare oppgavens problemstilling. Andre del skulle kartlegge om styringskulturen var i henhold til klyngeanalysen til Johanson og Madsen (2013) om at størrelsen på norske bedrifter påvirker graden av styringskonfigurasjon. Her stilles det også spørsmål som skal undersøke om styringssirkelen til Anthony og Young (2003) er relevant for bransjen. Resultatene fra disse to kategoriene legger grunnlaget for å kunne

besvare forskningsspørsmålene om at selskapsform og størrelse har innvirkning på omfanget og formålet til styringsverktøyer. Kategori tre – fem stiller spørsmål som prøver å kartlegge restaurantenes bruk av budsjett, finansielle og ikke-finansielle måltall, avviksanalyse og kalkyler. Disse utgjør således tyngden i intervjuene før prosessen avsluttes med åpne spørsmål om restaurantene også tar i bruk andre styringsverktøy som teorigjennomgangen ga inntrykk for.

3.2.3 Pilotintervju

Selv om utarbeidelsen av intervjuguiden og premissene for intervjuene var nøye kartlagt, er det likevel vanskelig å forutse alle aspekter når det kommer til menneskelig interaksjon. Derfor var det vesentlig å få gjennomført et intervju tidlig i prosessen for å få kartlagt ulike ikke forutsette momenter og inkluderer disse i rammene for videre intervjuer. Det første intervjuet med RG1 ble derfor avtalt og gjennomført allerede i starten av februar. Intervjuet ble gjennomført i en av restaurantgruppens serveringssteder på dagtid før restauranten åpnet for gjester. Intervjuet hadde mindre flyt i samtalen enn forutsett og bar et hakkede preg, hvor dialogen periodevis hoppet frem og tilbake mellom temaene. Intervjuet tok omtrent en time og et kvarter, som var 30 minutter lengre enn planlagt, som sannsynligvis hadde bakgrunn i at intervjuet ble enda mer åpent og fritt enn et semistrukturert intervju legger opp til. Det var behov for en del oppfølgingsspørsmål i første del av intervjuet fordi respondenten svarte mer konsist enn beregnet, men dette løsnet utover intervjuet. Respondenten hadde mye innsikt om hvordan de anvendte de utpekte styringsbaserte verktøyene. Siden intervjuet ble gjennomført i et tomt restaurantlokale var det heller ingen ytre forstyrrelsesmomenter eller andre faktorer som sannsynligvis påvirket svarene til intervjuobjektet.

Avsluttende ble vedkommende oppfordret til å gi tilbakemeldinger om temaene og hvordan selve intervjuet ble gjennomført. Her ble det bekreftet at problemstillingen var veldig interessant for bransjen, men at intervjuet muligens trengte noe mer struktur slik at en gjennomførte et tema om gangen.

3.3 Metode for tekstanalyse

I etterkant av intervju hvor det er blitt brukt opptak er det vanlig at innholdet blir transkribert. Dette innebærer normalt at talen vanligvis blir nedskrevet som den foregikk, ord for ord. Formålet med dette er å tilrettelegge for senere analyse av materialet (Svartdal 2015, 147-

148). Samtidig ser en at transkribering er meget tidskrevende, hvor en times opptak ofte kan kreve fem til åtte timers transkribering (Svartdal 2015, 147). Derfor har oppgaven transkribert i henhold til det Kvale og Brinkmann kaller for meningsfortetting. Her blir notater, uttalelser og lange setninger komprimert til kortere setninger (Kvale og Brinkmann 2009, 212). Ulempen med denne metoden er at troverdigheten kan svekkes ved at intervjuet ikke transkribes i sin helhet blant annet fordi resultatene omformuleres eller endres. Et annet moment å ta hensyn til ved bruk av denne analyseformen er om den språklige stilen for transkribering danner en gyldig overføring fra tale til skrift (Kvale og Brinkmann 2009, 253). Kapittelet for evaluering av datamaterialet tar for seg diskusjonen av disse momentene.

Deduktive koder ble tatt i bruk for å kategorisere materialet ut ifra de fastsatte emnene i intervjuguiden. Dette er noe i strid med framgangsmåten for kvalitativ metode, som vanligvis arbeider eksplorerende og induktivt. Men Svartdal påpeker at selv kvalitative metoder vil ha en faglig begrunnet forståelse som grunnlag for fortolkning av det som observeres (Svartdal 2015, 154). Selv om oppgaven har en induktiv framgangsmåte til temaet, er det på bakgrunn av teori utpekt klare begreper som skal undersøkes. Ved å bruke deduktive koder knyttes respondentenes svar til de utvalgte regnskapsbaserte styringsverktøyene og dataene for hvert emne analyseres før en sammenfatning av funnene drøftes i relevans av problemstillingen.

3.4 Evaluering av datamaterialet

Et overordnet krav innen vitenskapelig forskning er at dataene skal være holdbare. Dette betyr at slutninger, begreper og teorier skal kunne dokumenteres. To nøkkelbegreper i arbeidet med å kvalitetssikre materialet er validitet og reliabilitet (Svartdal 2015, 41). Validitet sier noe om hvor gyldige målingene er og hvordan dataene representerer problemstillingen, mens reliabilitet forteller hvor konsistent dataene er, at en gjentakelse av undersøkelsen under de samme premissene skal kunne føre til samme resultater. Et mål som er valid er også normalt reliabelt, mens det omvendt er en forutsetning at et mål er reliabelt for at det kan være valid (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2011, 71).

Det finnes ulike former for validitet med forskjellige kriterier. Mens validitet og reliabilitet er mer stadfestet innen kvantitativ forskning og hvor formålet er å generalisere og-eller undersøke kausalitet (Gripsrud, Olsson og Silkoset 2004, 49; Svartdal 2015, 235), er begrepene mindre praktisert innenfor kvalitativ metode. Dette har blant annet årsak i at

nærheten mellom forskeren og respondentene i kvalitative studier gjør prosessen med etterprøvbarehet mer komplisert enn med kvantitative undersøkelser. Samtidig kan det kvalitative forskningsintervjuet betegnes som et håndverk og det er derfor vanskelig å gjennomgå den nøyaktige samme prosessen (Kvale og Brinkmann 2009). Studiets pålitelighet er videre i stor grad knyttet til forskerens egen fortolkningsevne av materialet og kompetanse til temaet. Gyldigheten i dataene for kvalitative studier er derfor i stor grad avhengig av den håndverksmessige kvaliteten som blant annet knytter seg til at metoden for studiet er transparent. Videre er det også aktuelt for empiriske oppgaver å ta for seg kommunikativ validering (Kvale og Brinkmann 2009, 258).

3.4.1 Oppgavens håndverksmessige kvalitet

Dette er en prosess som pågår gjennom alle fasene i oppgaven. Dette validitetskriteriet innebærer at forskeren kontinuerlig kontrollerer og stiller spørsmål ved sine valg og data. Temaene og oppgavens problemstilling bør være knyttet til teori og framgangsmåten for oppgaven må være nøye planlagt (Kvale og Brinkmann 2009). Ved innsamling av data gjennom intervju bidrar grundig utspørring av meningen bak respondentenes utsagn til å kontrollere informasjonens gyldighet. En må også løpende forsøke å avdekke om informasjon fra respondentene er om faktiske forhold eller om hvordan de ønsker og-eller vil at vi skal tro at situasjonen er. Et annet moment er at forskeren hele tiden må være kritisk til sine egne fortolkninger og sikre at det ikke blir en selektiv forståelse av dataene (Kvale og Brinkmann 2009).

Ut i fra dette kriteriet ser en at oppgavens gyldighet i stor grad avhenger av ordlyden i kriteriet: kvaliteten på forskerens håndverk. Oppgavens tematikk og problemstilling har bakgrunn i grundig teoretisk gjennomgang, samtidig som at forskeren har bakgrunn fra bransjen som innehaver av et serveringssted. Det teoretiske utgangspunktet kombinert med egne erfaringer og kunnskap via nettverk om bransjen påpeker at problemstillingen har lite empiri, og derfor et godt utgangspunkt for en kvalitativ undersøkelse. Samtidig demmer forskerens kunnskap om bransjen opp for mangelen av metodetriangulering, hvor en spørreundersøkelse ut til bransjen i forkant av intervjuene muligens i større grad hadde avdekket hvilke regnskapsbaserte styringsverktøy oppgaven skulle fokusert på.

Samtlige av intervjuene ble gjennomført under uformelle forhold og språket var ofte

hverdagslig og hadde noen ganger preg av kameratslighet på grunn av bekjentskap mellom intervjuer og informant. Det var derfor ofte situasjoner hvor utdypende og oppklarende spørsmål av typen: «*Ja, men hvordan bruker dere det?*» og «*hva mente du med det?*» var viktig for at vesentlig informasjon ikke skulle gå tapt. Samtidig var det viktig å kontinuerlig fange opp andre tegn og signaler som kunne indikere at svarene fra informantene muligens hadde en dypere betydning. Et eksempel var i intervjuet med EK1 hvor personens ansiktsuttrykk sammen med hevete skuldre indikerte at svaret muligens var motsigende med fakta. Her fikk vedkommende spørsmål om de visste hvor mye de tjente på en navngitt matrett og svarte: «*jaja, vi tjener rundt tre gangen*», men da personen fikk oppfølgingsspørsmål om hva de faktisk tjente på matretten, viste det seg at vedkommende ikke hadde like god oversikt. Selv med denne analytiske tankegangen i gjennomføringen av intervjuene, er det tydelig at det i slike åpne tomannsintervjuer ikke helt kan utelukkes at man ikke fanger opp alle tegn og signaler. Derfor fikk informantene i etterkant tilsendt deres svar i skriftlig form, slik at de kunne bekrefte at både den skriftlige overføringen fra tale til tekst og eventuelle tolkninger som forskeren hadde gjort, var i overenstemmelse med deres meninger. Etter å ha gjort de nødvendige justeringene var alle informantene fornøyd med den meningsfortettende transkriberingen som var blitt gjort og dette var derfor et viktig ledd i valideringen av dataene.

3.4.2 Kommunikativ validitet

Utover kvaliteten på håndverket til forskeren kan gyldigheten til kvalitative forskninger også diskuteres fram. Kommunikativ validitet forstås som viten som er diskutert fram gjennom motstridende påstander og argumenter. Denne formen for validitet bygger på rasjonell argumentasjon og handler blant annet om å kontrollere kunnskapskrav gjennom dialog (Kvale og Brinkmann 2009, 258). For dette studiets del handler det om å kommunisere med lesere av forskningen og forsøke å argumentere for innholdets gyldighet. Men det er uansett opp til lesere om de anerkjenner oppgavens innhold som gyldig.

4 Resultat

I dette kapittelet presenteres dataene fra intervjuene med økonomisjefene, innehaverne og- eller daglig ledere. Presentasjonen av dataene tar utgangspunkt i oppsettet i intervjuguident og dataene blir presentert tematisk. Informantenes kunnskaper er gjengitt med sitater og forskerens egne fortolkninger og omformuleringer som igjen er bekreftet av informantene. Oppsettet for kapittelet blir:

- Informasjon om bedriftene og deres styringskonfigurasjon
- Budsjett
- Kalkyler
- Finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall
- Avviksanalyse
- Andre styringsverktøy

4.1 Informasjon om bedriftene og deres styringskonfigurasjon

Her presenteres dataene som kartlegger om de utvalgte bedriftene oppfyller kriteriene til forskningsspørsmålene. Videre ser en om styringskulturen var i henhold til klyngeanalysen til Johanson og Madsen (2013) og om den normative styringssirkelen til Anthony og Young (2003) praktiseres blant restaurantene.

4.1.1 Informasjon om bedriftene

Alle bedriftene som ble intervjuet hadde aksjeselskap som selskapsform med enten to eller flere eiere og har vært i drift de siste tre årene. Informantene fra de større restaurantgruppene var alle ansatt i moderselskapet, som igjen var eid av innehavernes private selskaper og- eller andre selskaper. I tre av gruppene var innehaverne involvert i driften enten gjennom aktive styreverv eller andre lederroller, mens majoritetseieren i det siste var et investeringsfond uten ansatte i restaurantgruppen. Gruppene hadde alle over 250 ansatte og noen hadde helt opp til nærmere 500. Dette var fordelt på alle restaurantene og inkluderte samtlige ansatte.

Nettoomsætningen til gruppene var i intervallet 100 millioner – 500 millioner i 2018, mens tallene for 2019 var forventet å være høyere for samtlige grupper. Tre av informantene var økonomisjefer og hadde mellom to – seks ansatte som utelukkende arbeidet med regnskap og økonomiskrelaterte oppgaver, mens innehaveren av den siste gruppen opplyste om at de hadde tre i økonomi og regnskapsavdelingen deres. I et av tilfellene ble det også opplyst om

at de periodevis kunne trengt flere i økonomiavdelingen, spesielt i høysesongen på høsten og fram mot jul da de ofte fikk inn flere ansatte i restauranten:

«Fra januar til rundt september/oktober er mengden i ansattstaben ganske lik. Men når julebordsesongen kommer igang blir vi drastisk ganske mange flere, og det er spesielt front of house hvor det blir ansatt flere. Da er det betraktelig mer arbeid og forberedelse til lønnskjøring og slurving med dagsoppgjør som fører til at vi jobber lengre dager»

-RG3

Blant de mindre og enkeltstående restaurantene var det to hvor innehaverne stod som direkte eiere, mens to var eid gjennom innehavernes- og andre selskaper. To av restaurantene hadde to eiere, en av dem hadde en, mens den siste hadde tre. Nettoomsætningen blant restaurantene var i intervallet 13 millioner – 27 millioner for 2019. Disse tallene var klare allerede i februar hos alle fire. I alle fire restaurantene var innehaverne involvert i den daglige driften av restauranten i roller som: Kjøkkensjef, vert/vertinne, bartender og-eller servitør. I tillegg var rollen som daglig leder i alle restaurantene besatt av personer med eierandel. Restaurantene hadde mellom 16 til omtrent 30 ansatte hvorav alle innehaverne selv ihvertfall arbeidet mer enn et årsverk hver og noen oppga at de sannsynligvis jobbet nærmere 1,5-2. I alle fire av restaurantene var det daglig leder som hadde ansvaret for de økonomiske arbeidsoppgavene. Tre av dem mente at de brukte omtrent en dag i uken på dette, utenom når det var lønnskjøringer og momsoppgave da de ofte måtte bruke mer tid. ER3 brukte noe mindre tid da de betalte en regnskapsfører for disse tjenestene.

«Jeg sitter vel tilsammen omtrent en dag i uka med regnskap og fakturaarbeid. Det er ofte par timer på morgningen før restauranten åpner eller så tar jeg det på mandager når vi holder stengt. Det går som regel ganske fort når jeg først setter meg ned».

-ER2

4.1.2 Overordnet styringskonfigurasjon – restaurantgrupper

Alle fire restaurantgruppene hadde etablerte styringsrammer som de opererte etter. De hadde langsiktige mål mellom to – fire år med årlige delmål. Selv om målene var ulike, hvor to av gruppene ønsket større bredde i porteføljen sin, mens den ene satt større anerkjennelse i

matverden som et langsiktig mål, hadde de alle også relativt like økonomiske mål. De hadde alle som delmål vekst i omsetningen både organisk, men også gjennom nyetableringer. Uavhengig av årsaken til veksten, hadde alle fire over 10% økning i omsetning som årlig mål. To av dem hadde videre stort fokus på å redusere kostnader relatert til manuell arbeidskraft ved hjelp av nye programvarer.

Hos alle fire gruppene var det hovedsakelig hovedkontoret som utarbeidet strategiene og fastsatte målene. Det var spesielt innehaverne med lederroller, daglig ledere og økonomisjefene som hadde disse oppgavene. Hos RG1 og RG4 var det en viktig prosess å få innspill fra personer med lederroller i restaurantene, da disse var de som skulle overholde at strategiene og målene ble fulgt opp i den daglige driften. I disse to restaurantgruppene arbeidet de for en kultur som oppfordret de ansatte i hver restaurant til å gi tilbakemeldinger til sine nærmeste overordnede angående endringer og tiltak som var ønskelig.

«Vi henter inn innspill fra daglige ledere fra restaurantene, men selve utformingen av strategier og f.eks budsjett er det vi på hovedkontoret som jobber med. Disse blir deretter sendt ut til daglige leder for hver restaurant som igjen må rapportere tilbake ukesvis, månedsvis eller kvartalsvis, avhengig av hva som skal rapporteres»

-RG4

Det var sjelden fysisk interaksjon mellom hovedkontoret og personer ansatt i de ulike restaurantene blant alle fire gruppene. Her foregikk kommunikasjonen overveiende via mail, intranett og telefon. Det var spesielt sjelden kontakt mellom ansatte som ikke hadde lederroller i restaurantene og ledelsen på hovedkontoret. På spørsmål om hvilke styringsverktøy bedriften deres la mest vekt på (Økonomisk styring, administrativ styring eller organisasjonskultur og verdier) svarte alle at det var finansielle mål som var de mest prioriterte i det daglige, å prøve og prestere bedre enn fjoråret var et gjennomgående mål. Dette var ofte grunnlaget for ulike tiltak som ble gjort i restaurantene som markedsføring, arrangementer og kurs.

«Vi jobber nok aller mest med økonomisk styring. Vi ser jo spesielt ofte på fjorårets tall og har som mål å slå disse. Da bruker vi alt fra markedsføring på sosiale medier til å arrangere eventer og middager med f.eks vinprodusenter»

-RG3

Selv om alle gruppene hadde restauranter med ulike konsepter hadde de alle overordnede og universale regler og prosedyrer som igjen daglige ledere kunne tilpasse til hver restaurant i dialog med hovedkontoret. Dette var i likhet med gruppens verdier nedskrevet i formelle dokumenter. Men da de ble spurt om hvordan de jobber for å forankre gruppens verdier til alle sine restauranter, var det hos to av informantene ikke noe konkret utover en digital arbeidshåndbok som ble utdelt til alle nyansatte. Hos de to andre gruppene praktiserte de årlige «kick off» i en grad blant de ulike restaurantene, men ga inntrykk for at disse i hovedsak ble arrangert av sosiale årsaker.

«Vi har godt etablerte prosedyrer og rutiner for alle våre restauranter. Disse og regler står i håndboken til hver restaurant som vi oppdaterer løpende sammen med daglige ledere»

-RG2

«Hver restaurant arrangerer selv sosiale arrangementer for sine ansatte, men vi prøver å holde kick offer i hvertfall en gang i året for de ulike restaurantene. Da kan det være båtturer, konserter og lignende. Det er som regel noe faglig innhold, men vi gjør det mest for teambuilding»

-RG1

Gruppene tar i bruk alle prinsippene i styringssirkelen til Anthony og Young (2003), men følger ikke den kronologiske gangen. De hadde alle overordnede planer og strategier som de jobbet ut ifra. Hos alle fire gruppene var det likevel årsbudsjettene som stort sett la grunnlaget for driftsplaner, og årsbudsjettene var i stor grad basert på fjorårets og andre historiske tall. Det var først og fremst budsjettene som ble evaluert og justert etter hvert driftsår, mens langsiktige planer og strategier ikke ble endret på i like stor grad.

«Vi har mange mål og forventninger iløpet av et år, men de fleste er nok knyttet opp til årsbudsjettet og andre mindre budsjetter. Det vi jobber mest med er nok å prøve å få alle restaurantene til å nå sine budsjetterte mål»

-RG1

4.1.3 Overordnet styringskonfigurasjon – enkeltstående restauranter

De fire enkeltstående restaurantene opererte på andre grunnlag. De hadde alle relativt kortsiktige planer og tre av dem var fornøyd med dagens drift og jobbet hovedsakelig med å vedlikeholde restauranten og omsetningsnivået. En av restaurantene så på mulighetene til å utvide kapasiteten ved å finne nytt lokale, men dette var ikke noe de jobbet aktivt med og skulle kun skje om noe «dukket opp». Selv om de alle var fornøyd med at restaurantene hadde hatt en økning i nettoomsetningen fra 2018 – 2019, hadde ingen av dem klare vekstambisjoner. Det virket som om økning i omsetning var ønskelig, men at dette ikke var et håndfast mål. Omsetningen ble blant de mindre restaurantene hovedsakelig sett på i retrospektiv og eventuelle tiltak ble gjort på bakgrunn av dette.

«Vi ser jo at omsetningen hittil i år er noe bedre enn samme periode ifjor, men det er vanskelig å forutse hvordan året blir. Vi prøver i hvertfall å komme oss på samme nivå som fjoråret, men satser på å omsette for mer»

-ER4

Siden alle innehaverne av de enkeltstående restaurantene hadde roller som krevde fysisk oppmøte i restaurantene var det høy grad av personlig interaksjon mellom ledelsen og de ansatte. Dette var faktisk den mest vanlige måten å kommunisere på blant alle fire, med telefon og private grupper på sosiale medier som viktige støttefunksjoner. Viktige beskjeder og samtaler ble oftest først tatt når ledelsen og de ansatte møttes på jobb. Mail ble brukt til formelle beskjeder som skulle ut til alle samtidig og dokumenter som lønns slipper, men var ikke en foretrukken kanal når det kom til annen kommunikasjon.

«Siden vi alle er så mye i restauranten så foregår som oftest kommunikasjonen ansikt til ansikt. Vi sender ut lønns slipper via mail også hender det at jeg sender ut felles mailer med informasjon. Men det går stort sett i gruppechatter fordi alle sjekker det oftere. Jeg sender ofte ut beskjed på Facebook om at jeg har sendt ut mail bare for å sikre at alle leser mailen»

-ER2

På grunn av fraværet eller liten grad av strategiarbeid blant restaurantene var det ofte kun innehaverne selv som stod for avgjørelser og beslutninger. Høy grad av fysisk interaksjon mellom alle ledd medførte uansett at det hendte at ansatte kom med forslag, men da ofte i forbifarten og under uformelle forhold. Restaurantene hadde ofte spontane og raske

beslutninger og tiltak ble ofte igangsatt som en isolert hendelse og ikke sett på som et ledd av langsiktige planer. Hos ER1 og ER4 har det likevel vært anledninger hvor de har gjort om eller gjennomført endringer på tiltak og avgjørelser etter innspill fra ansatte.

«Det er flere ganger hvor vi har gått tilbake på avgjørelser fordi de ansatte ikke mener det har fungert eller de har kommet med innslag som resultert i at vi har justert på endringer»

-ER1

Tre av restaurantene la mest vekt på verdier, rendyrking av konseptet og organisasjonskultur som de viktigste styringsverktøyene. Alle tre trakk frem hvor viktig det var å ansatte personer med de riktige holdningene ved siden av deres kompetanse. De var relativt sikre på at restaurantene deres var godt besøkt på grunn av kompetansen til de ansatte og kvaliteten på maten. Det var sjeldent, om aldri, at de ga deres ansatte salgsmål. Innehaveren av den siste restauranten var noe mindre bastant i sitt svar, men også her antydte vedkommendes svar at de hovedsakelig styrte etter kultur og verdier. Alle fire respondentene omtalte miljøet i restaurantene sine for å være noe mer enn bare en arbeidsplass. Det var fellesmåltider hver dag før restaurantene åpnet og det virket som alle fire ofte arrangerte uformelle sosiale sammenkomster. Restaurantene hadde sjeldent formelle faglige samlinger med unntak av ER4 som par ganger i året hadde vinkurs for sine ansatte.

«Det er vi og alle de ansatte som gjør restauranten til det den er. Det føles mange ganger som om vi er en familie fordi vi spiser middager sammen og er sammen selv i helger, men man hadde ikke gjort det om man ikke trivdes? Vi har aldri hatt som mål å omsette for noe, men vi ser jo når det har gått litt dårligere en uke»

-ER2

Likevel virker det som at en form for økonomisk styring har en betydelig rolle hos alle fire. Beregning av personalkostnader var en betydelig faktor i planleggingen av vaktplaner og de var opptatte av å sammenligne omsetningsnivå med historiske tall. Videre var alle restaurantenes beslutninger angående åpningstider og avvikling av ferier basert på historiske omsetningstall og det viste seg at økonomisk styring i mange av tilfellene likevel var rådende. Hos ER3 hadde de ved par anledninger unnlatt å inkludere nye etterspurte varer på grunn av for dårlig inntjening.

«Å lytte til gjestene er noe av det viktigste vi gjør, men går ikke regnestykket opp så tar vi ikke inn varer som de spør om. Men da gjelder det å finne andre alternativer»

-ER3

«Vi holder ikke åpent på dagtid for å unngå og ha for mange ansatte. Hadde vi holdt åpent fra lunsj så måtte vi hatt et vaktskifte og meromsetningen hadde ikke kunne forsvart personalkostnadene og den ekstra tiden vi måtte brukt på planlegging»

-ER1

To av de fire intervjuede restaurantene hadde en form for nedskrevne regler og prosedyrer, men ingen arbeidsbok. Det var spesielt prosedyrene som var formalisert gjennom lister og grundig opplæring, men de påpekte selv at reglene var mindre formaliserte og manglet kontinuitet. Hos ER1 hadde de blant annet endret på reglene for mobilbruk for de ansatte på jobb flere ganger fra totalt forbud, til kun bruk på bakrommet og i stilleperioder og tilbake til kun på bakrommet. De ansatte fikk hovedsakelig beskjed om reglene muntlig eller via epost. Alle fire restaurantene hadde høy grad av muntlige beskjeder i hverdagen fordi de selv var tilstede. Ingen av restaurantene hadde nedskrevne visjoner eller verdier, verken internt eller på offentlige medier.

«Alle som jobber i restauranten vet hva vi krever av dem og at vi kun skal levere gode, sesongbaserte og helst lokale varer. Både maten og vinen vår skal være bærekraftig og servicenivået høyt. Selv om dette ikke er skrevet noe sted, vet alle som jobber hos oss dette»

-ER 3

Selv om restaurantene i hovedsak opererte etter essensen i styringssirkelen til Anthony og Young (2003) var det ofte brudd i det siste leddet. De opererte etter kortsiktige planer som ble kartlagt fortløpende og stod som selvstendige tiltak og ikke som et steg i en overordnet strategi. Planene var ofte for kortere perioder enn et år og arbeidsmengden med budsjettene varierte mellom hver restaurant. De var alle opptatte av drift og måling og de brukte spesielt tidligere årsresultater som sammenligningsgrunnlag. Det som skilte restaurantene mest fra styringssirkelen var omfanget dataene fra et driftsår faktisk ble brukt i planleggingen av det kommende. Dette var hovedsakelig relatert til at restaurantene brukte lite tid på strategiutvikling.

«Som nevnt så er vi ganske fornøyde med dagens drift og jobber hovedsakelig med vedlikehold. De siste årene har vi sett på hvordan vi kan effektivisere driften og kutte kostnader. Dette har blant annet resultert i investeringer i nye datamaskiner og programvarer som forenkler logistikken mellom servitører og kjøkkenet. Dette er eksempler på planer som har lagt føringer for driften. Ellers bruker vi mye tid på å sammenligne fjorårets tall med årets og ser på om vi kan gjøre noe for å redusere en eventuelt negativ trend»

-ER4

«De siste årene har vi nok fokusert mest på drift og måling og evaluering, men det hadde ikke vært noe å drifte og resultater å måle om vi ikke hadde hatt en strategi og planer da vi åpnet»

-ER3

Tabell 6. Oppsummering av styringskonfigurasjonene

	Restaurantgrupper	Enkeltstående restauranter
Viktigste styringsverktøy:	Økonomisk styring	Organisasjonskultur og verdier
Strategiske planer:	Langsiktige mål på to – fire år. Daglig ledere fra restauranter blir inkludert, men det er hovedkontoret som utvikler de strategiske planene	Kortsiktige. Beslutninger blir tatt isolert og ikke som et steg i en langsiktig plan. Innehavere og ledere legger strategiske planer med liten grad av inkludering av de ansatte
Formelle verdidokumenter:	Høy grad av formelle verdidokumenter	Noe brukt
Interaksjon mellom ledere og ansatte:	Distansert via mail, intranett og telefon	Høy grad av personlig interaksjon. Ledelsen er ofte tilstede i restaurantene

4.2 Budsjett

Formålet med dataene i dette kapittelet er å se i hvilken grad de ulike restaurantene bruker budsjett i styringen av sine bedrifter. En ønsker her å kartlegge hvordan prosessen foregår blant de ulike restaurantene og hvilke faktorer de inkluderer i sine budsjetter.

4.2.1 Bruk av budsjett – restaurantgrupper

Alle fire restaurantgruppene utarbeidet budsjetter og påpekte at arbeidet var noe av det mest vesentlige de gjorde hvert driftsår. Budsjettene var viktige fordi de ga gruppene en oversikt over tilgjengelig midler og delbudsjettene fungerte som mål og delmål for gruppens restauranter. Budsjettene var også viktig slik at gruppene kunne evaluere hvordan ønsket drift har foregått opp mot årsresultatene. Budsjetter var videre ofte et avgjørende moment innen beslutningstaking blant restaurantgruppene. Både RG2 og RG3 opplyser om at de som oftest kun ser på budsjettene når de tar avgjørelser.

«Budsjettene er veldig viktige når vi foretar beslutninger. Som regel så er det budsjettene vi ser på først og ofte så blir avgjørelser tatt utelukkende ved å se på budsjetter»

-RG2

«Når våre restauranter kommer med forespørsler og forslag om ting de ønsker å gjøre i restaurantene, så er budsjettene sannsynligvis det første ledelsen ser på. Her ser vi ofte på muligheter til å omrokere midler om det er nødvendig»

-RG3

Alle gruppene utarbeidet årsbudsjett/resultatbudsjett samlet for hele gruppen. Tre av gruppene utarbeidet delbudsjettene for de ulike restaurantene først, før en sammenstilling av disse ga dem årsbudsjettet for hele gruppen. RG3 utarbeidet årsbudsjettet først før de fordelte dette på delbudsjetter for sine restauranter. Disse budsjettene tok for seg forventede salgsinntekter og kostnader. Gruppene utarbeidet i tillegg balansebudsjetter for hver restaurant som tok for seg blant annet planlagte nye lån eller investeringer for perioden. RG3 utarbeidet i tillegg et likviditetsbudsjett da de hadde en betydelig andel kredittkunder i sine restauranter samtidig som de også hadde et cateringsbyrå hvor alt salg foregikk via kreditt. Alle fire gruppene opplyste om at de brukte mest tid på resultatbudsjettene.

Gruppene brukte først og fremst historiske tall i arbeidet med budsjettene. De brukte mye tid på å analysere avvikene mellom tidligere faktiske tall og budsjetterte for å se om avvikene også var reelle for årets budsjettarbeid. RG1 og RG4 brukte videre endringer i konsumprisindeksen som utgangspunkt for deres budsjetter, mens alle fire opplyste om at de brukte tid på å undersøke makrofaktorer i områder hvor restaurantene deres lå. Men implikasjonen som makroendringer hadde på budsjettet var relativt usikre og gruppene budsjetterte som regel med moderate endringer hvert år fordi de historisk ikke hadde sett noen store utslag blant sine restauranter. Av faktorer som hadde mest innvirkning på budsjettene var det spesielt endringer i innkjøpspris hos leverandører og planlagte investeringer og oppgraderinger av restaurantene som hadde størst utslag. Endringer her medførte som regel direkte endringer i gruppenes budsjetter både når det gjaldt inntekter og kostnader.

«Vi starter alltid med å se på tidligere budsjetter og resultater. Om det var store avvik er det viktig å finne årsakene for å se om det er noe vi må budsjettere inn i årets budsjett. Er det derimot tilfeller som kan knyttes til det spesifikke året som f.eks fasadearbeid som medførte at restauranten måtte holde stengt, tar vi selvfølgelig ikke hensyn til dette i årets budsjett. Vi ser også på endringer i KPI for å få en oversikt over økninger i blant annet husleie. Men endringer i konsumprisene har aldri vært førende for prisendringer hos oss. Det er sjeldent store endringer i budsjettene med mindre vi har åpnet nye restauranter eller gjort omfattende endringer blant våre eksisterende»

-RG4

«Budsjettarbeidet starter hvert år med å se på tidligere tall og endringer i KPI. Konsumprisindeksen er viktig fordi mange av våre utleiere bruker endringer i indeksen som referanse for eventuelt husleieøkning. Fra 2019 til 2020 økte f.eks konsumprisindeksen med to poeng og flere av våre utleiere økte dermed leien med 1,8%. Prisendringer på varer og råvarer hos våre leverandører er også vesentlige faktorer vi må ta hensyn til»

-RG1

Årsbudsjettene for hele gruppen var hovedsakelig årlige og alle gruppene opererte med ordinære regnskapsår. Alle gruppenes restauranter hadde i tillegg til årsbudsjettene mindre delbudsjetter som ble målt enten månedsvis eller kvartalsvis. Mindre delbudsjetter som ble målt hyppig bidro til at gruppene kunne reagere raskere på eventuelle negative trender og igangsette tiltak for å kunne nå sine planlagte økonomiske mål. Selv om de overordnede årsbudsjettene i utgangspunktet var årlige, kunne det forekomme at gruppene justerte disse

iløpet av hvert driftsår. Gjennom denne måten å kontinuerlig evaluere budsjettene mente gruppene at deres budsjetter var dynamiske, men at endringene sjeldent var så store slik at de opprinnelige budsjettene i utgangspunktet var relativt realistiske. De anerkjente derimot at budsjettene sjeldent stemmer helt med resultatene og at det hvert år forekommer uforutsette hendelser.

4.2.2 Bruk av budsjett – enkeltstående restauranter

Alle fire av de enkeltstående restaurantene hadde en form for budsjett. To av dem opplyste om at de brukte nevneverdig tid på å utarbeide budsjett, mens de andre to hovedsakelig brukte fjorårets resultat med noen få endringer som årets budsjett. En av restaurantene brukte budsjettet noe til å måle driften og foreta beslutninger, mens bruken av budsjettene var relativt liten eller fraværene blant de andre. Liten bruk av budsjett var sammenfallende med restaurantenes fravær av definerte og klare langsiktige mål og lav investeringsgrad.

«Vi har et budsjett med forventninger for året, men denne jobber vi ikke slavisk etter. Budsjettet vårt er ganske enkelt og er kun ment for å gi oss en oversikt over det kommende året. Vi bruker som regel årsresultatet vi får fra regnskapsfører og gjør noen endringer på denne»

-ER4

«Vi bruker par dager i året på å jobbe med budsjettet, men det pleier ikke å være store endringer der så det blir noe likt hvert år»

-ER3

Alle fire innehaverne opplyste om at de kun hadde et resultatbudsjett for sine restauranter. Disse budsjettene tok i likhet med gruppenes resultatbudsjetter, for seg restaurantenes forventede inntekter og kostnader. På spørsmål om hvordan de da tar høyde for blant annet investeringer, virket det som om restaurantene sjeldent hadde langsiktige investeringer planlagt og avgjørelser ble ofte tatt ved å se likviditeten på kontoutskriftene.

«Siste store innkjøpet vi gjorde var en kjøledisk til å oppbevare grønnsaker. Da tror jeg det tok ca en time fra vi hadde bestemt oss til vi hadde kjøpt det. Det viktigste for oss er å se at vi har en buffer igjen på kontoen om vi gjør et kjøp»

Tabell 7. Oppsummering av budsjettbruk

	Restaurantgrupper	Enkeltstående restauranter
Utarbeidelse av budsjett:	Omfattende arbeid med årsbudsjett og delbudsjetter for hver restaurant. Budsjettene tok hensyn til mange ulike faktorer	Budsjettene var i stor grad en klipp og lim prosess fra fjorårets resultat
Hvilke type budsjetter utarbeides?	Resultatbudsjett for hele gruppen og hver restaurant med hensyn på inntekter og kostnader Balansebudsjetter for hver restaurant med hensyn på planlagte hendelser	Resultatbudsjett med oversikt over forventede inntekter og kostnader
Årsaker til bruken av budsjett:	Budsjetter fungerer som mål og delmål og er ofte beslutningsgrunnlaget Bruken av delbudsjetter gjør det mulig for gruppene å koble sammen alle sine restauranter	Brukes noe til å måle driften og foreta beslutninger, men overordnet relativt lite eller fraværende bruk

4.3 Kalkyler

Kalkyler har som nevnt historisk sett hatt en betydelig rolle innen økonomisk styring globalt samtidig som det er blitt påpekt at bruk av kalkyler kan være sentralt for restauranter (Dittmer og Keefe 2009). Dette kapittelet tar derfor for seg empiri om bruken av kalkyler blant de

intervjuede restaurantene og restaurantgruppene.

4.3.1 Bruk av kalkyler – restaurantgrupper

Det var omfattende bruk av kalkyler blant alle restaurantgruppene. De brukte kalkyler for å kunne beregne priser og lønnsomhet for deres varer og tjenester, og selv om alle gruppene hadde mange like innsatsfaktorer, var det også noe ulikheter i det gruppene fokuserte på. Alle gruppene sine restauranters varer og tjenester var delt inn i ulike salgsgupper. Disse var rangert fra det generelle: mat, alkoholfridrikke og alkoholdigdrikke til mer spesifikke underkategorier. Det virket som at gruppene som hadde gjort en grundig oppgave med å inndele i små og detaljerte kategorier, hadde større innblikk og kunnskap om lønnsomheten i driften. Alle gruppene brukte ulike ERP (enterprise resource planning) programmer i kalkylearbeidet sitt. Disse programmene var integrert med alle deres restauranters salgspunkter og hovedkontorene kunne raskt gjøre prisendringer på samtlige. Selve kalkylearbeidet var relativt automatisert. Med forhåndsinnstillinger for de ulike varekategoriene med blant annet ønsket dekningsbidrag regner programvarene ut salgsprisene når gruppene legger inn kjøpsinformasjon og eventuelle andre innsatsfaktorer. Innkjøpte råvarer ble automatisk fordelt på ulike matretter med forhåndsinnstilte mengdefaktorer. Denne prosessen foregikk slik hos RG3:

«La oss si at en av våre restauranter legger inn i systemet at de har mottatt ulike råvarer. Det eneste de da må legge inn er kjøpspris og mengde mottatt av de ulike råvarene. Selger restauranten da en matrett som inneholder disse råvarene vil den forhåndsinnstilte mengden fra hver råvare bli trukket fra lageret. Selv om salgsprisene i restaurantene selvfølgelig ikke endrer seg hver gang de mottar varer, kan vi gå inn og se om det gjennomsnittlige dekningsbidraget for en periode avviker stort fra dekningsbidraget som vi har satt og om vi eventuelt må endre denne prisen».

-RG3

Gruppene fikk gjennom programvarene også mulighet til å få innsikt i bidraget hver varegruppe hadde på lønnsomheten til sine kategorier. Dette bidro til at gruppene hadde mer innsikt i sine forhandlinger med leverandører og om de eventuelt skulle bytte ut lite attraktive matretter og varer.

Ingen av gruppene kalkulerte inn faste kostnader, men veide heller dekningsbidragene deres opp mot budsjetterte faste kostnader. Den gjennomgående årsaken til dette var at selvkostmetoden var for komplisert når de hadde så mange varer og matretter, men at det i tilfeller var undersøkt muligheter for dette. RG1 forteller at de forsøkte å se på selvkostmetoden, men at fordelingene da stoppet opp på kategorier og kostandene var vanskelig å fordele på mat og drikkevarer.

«Vi forsøkte å fordele de faste kostnadene ut i fra omsetningen til salgsgruppene, men jo mer detaljert desto mer komplisert ble arbeidet. Tilslutt ender du opp med å måtte fordele husleie og strømkostnader på hvor mye lagerplass en kilo med løk tar, og den type arbeid støtter ikke datasystemet vårt, og krever samtidig mye manuell utregning og oppfølging».

-RG1

Ettersom de faste kostandene til restaurantene var relativt forutsigbare og de alle kalkulerte etter bidragsmetoden, hadde alle fire gruppene god oversikt over omsetningsnivået deres restauranter måtte ha for at gruppen skulle nå nullpunktsomsetningen hvert år. Salgssystemene i restaurantene hadde funksjoner som ga dem oversikt over hvor mange gjester hver av deres restauranter hadde og derfor også informasjon om gjestenes gjennomsnittlige kjøpekraft. Dette bidro til at gruppene enklere kunne tildele mål og oppfølging til sine restauranter. Både RG3 og RG4 tilføyde at informasjonen om gjennomsnittlige kjøpekraft derimot ikke var helt feilfri, da deres systemer la opp til at servitørene selv måtte slå inn hvor mange gjester som var på et bord. Likevel så var dette viktig data som alle gruppene brukte i deres drift.

«Med mindre vi har gjort noen større investeringer, så holder de årlige faste kostnadene seg relativt stabile med lite uforutsette endringer. Dette gjør det enklere å beregne hvilke salgsnivå vi må ha for at restaurantene våre skal være lønnsomme. Det er da spesielt gjennomsnittlig kjøpekraft vi ser på»

-RG2

«Det viktigste er at vi klarer å dekke alle faste kostnadene. Med nøye utarbeidete kostnadsbudsjetter vet vi derfor omtrent når dekningsbidraget kun går til buffer og overskudd. Vi har alltid en buffer på ca 10% slik at vi ikke budsjetterer med for høyt overskudd iløpet av året»

4.3.2 Bruk av kalkyler – enkeltstående restauranter

To av restaurantene arbeidet metodisk med kalkyler gjennom programvarer, mens de andre to hadde en mindre håndfast tilnærming. Restaurantene som arbeidet metodisk brukte lignende programvarer som restaurantgruppene anvendte. Her la også restaurantene inn ønsket dekningsbidrag for sine salgskategorier og programmet regnet selv ut foreslått salgspris ut i fra innkjøpsinformasjon og innsatsfaktorer. Restaurantene som ikke brukte programvarer i kalkylearbeidet sitt brukte hovedsakelig kost-plussmetoden. Dette arbeidet var derimot sjeldent nedskrevet og beregningene var ofte tatt uten en metodisk prosess. Restaurantene ga inntrykk av at de som oftest tok utgangspunkt i netto innkjøpspris av hovedråvaren i en matrett og estimerte at en salgspris på tre gangeren ville både dekke alle variable kostnader knyttet til matretten og samtidig gi profitt. Samme tankegangen ble også brukt på drikkevarer, med noe unntak på vin, hvor de heller tok utgangspunkt i vinmonopolets prislister enn innkjøpsprisen. Det viste seg at restaurantene som brukte kost-plussmetoden i flere tilfeller ikke visste hva de faktisk tjente på sine matretter. I intervju med ER1 oppga vedkommende at de tjente rundt tre gangeren på en matrett de hadde på menyen hvor skrei var hovedråvaren. Men det viste seg at vedkommende hadde manglende oversikt over hva de faktisk tjente på oppfølgingsspørsmålet. Spørsmålet var hvordan de kan tjente rundt tre gangeren på matretten, når de i utgangspunktet multipliserer innkjøpsprisen på skreien med tre, som igjen også skulle dekke de andre ingrediensene til matretten og andre variable kostnader.

«Vi vet jo vi tjener penger når salgspriser er på ca tre gangeren av innkjøpsprisen (på råvaren), men dette varierer jo fra vare til vare. På noen matretter så tjener vi mer enn andre, men vi selger det for tre gangeren for at vi skal tjene penger. Det er ikke alltid vi har full oversikt over hva vi tjener per matrett, men det er summen av alt som teller»

-ER1

ER3 hadde samme tilnærming til kalkyler som ER1. De hadde heller ingen konkret oversikt over hva de faktisk tjente per matrett, men var sikre på at de tjente penger så lenge de hadde et stort nok påslag på hovedråvaren som ble brukt. ER3 og ER4 hadde bedre oversikt over hva de tjente per vare og matrett. De hadde i de fleste tilfeller tilgang til samme informasjon som restaurantgruppene hadde, men oppga at de ikke alltid var like metodisk med alle deres

varelinjer. Gjennomgående var at innsatsfaktorene var nøye kartlagt og lagt inn i datasystemet for deres mest populære matretter og varer. Ingen av dem hadde derimot forsøkt å kalkulere inn faste kostnader, men begge var reflekterte over at store deler av dekningsbidragene også skulle gå til faste kostnader. Begge brukte historisk data for å kartlegge andelen av det totale dekningsbidraget som skulle gå til faste kostnader.

«Vi brukte mye tid på å legge inn data i systemet i oppstartsfasen. Vi jobbet begge med punchejobber før og er derfor vant med dette. Når vi nå skal legge inn eller fjerne varer så går det relativt fort på grunn av grunnarbeidet vi har gjort. Systemene gir oss jo god oversikt over inntekter og kostnader per vare og hvor mye vi sitter igjen med. De faste kostnadene øker ganske lite hvert år og der ser vi bare på fjorårets resultat for å få oversikt»

-ER2

Ingen av de fire respondentene hadde klare svar på hvilket omsetningsnivå restaurantens trengte før de var profitable, men var fornøyde om den daglige omsetningen holdt seg relativ lik som fjorårets. Med mindre det ikke var store negative avvik, hadde de en tendens til å konstatere med at driften var lønnsom fordi den også var det året før på samme nivå.

«Det viktigste er å sjekke hvordan omsetningen ligger i forhold til ifjor. Så lenge vi ligger omtrent likt så vet vi at vi tjener penger. Kostnadene våre øker ganske ilag med inntektene. Det hadde vært for vanskelig å si at om vi omsetter for et bestemt beløp, så går restauranten i profitt. Det hadde vært for tidskrevende og vi vil jo helst jobbe i restauranten og ikke med analyser»

-ER1

I likhet med de større gruppene hadde de fire enkeltstående restaurantene også mulighet til å få informasjon om hvor mange gjester de hadde. Også her måtte servitørene manuelt slå inn hvor mange gjester som var på hvert bord for at systemene skulle genere brukbare statistikker. Det viste seg at kun en av restaurantene har rutiner på at servitørene skal slå inn antall gjester per bord, to av restaurantene tar i bruk funksjonen noe, mens den siste ikke tar i bruk løsningen. Utenom restauranten som hadde oversikt over antall gjester, var det tydelig at dette ikke var informasjon som de enkeltstående fokuserte på. De dividerte heller omsetningen på

antall salg slått inn på kassen for å finne gjennomsnittlig salg per inntasting framfor på antall gjester.

«Vi har en funksjon på (salgs)kassa som kan telle antall gjester vi har hatt. Men dette krever at servitørene selv må huske på å slå inn dette, og vi tør derfor ikke helt å stole på statistikken. Vi har veldig hektiske dager med mange gjester og det er derfor veldig fort å glemme å slå inn dette under service»

-ER2

Tabell 8. Oppsummering av kalkylebruk

	Restaurantgrupper	Enkeltstående restauranter
Brukes kalkyler?	*Omfattende bruk av kalkyler etter bidragsmetoden i programvarer	*Todelt mellom bidragsmetoden og kost-plussmetoden. Restaurantene som tok i bruk bidragsmetoden arbeidet metodisk i systemer, mens bruken av kostpluss-metoden sjeldent ble dokumentert
Årsaker til bruken av kalkyler:	*Kalkulerer for å kunne prise mat og drikkevarene lønnsomt. *Bruker også kalkuler for å finne ut hvilket nivå som gir en lønnsom drift	*Kalkulerer for å kunne prise mat og drikkevarene lønnsomt. *Praksisen blant to av restaurantene med kostpluss-metoden var vag og restaurantene hadde mindre oversikt over lønnsomhetsgraden på sine varer

4.4 Finansielle og ikke-finansielle mål

Dette kapitlet redegjør for restaurantenes bruksomfang av finansielle og/-eller ikke finansielle prestasjonsmål. Det er som i teorikapitlet blitt påpekt at finansielle måltall er viktige for at bedrifter skal få oversikt over deres likviditet og utvikling, men at en interesse for ikke-finansielle måltall er økende blant annet på grunn av behovet for å kartlegge verdidrivere og ytelsesmål gjennom hele verdikjeden (Tangenes 2007).

4.4.1 Bruk av finansielle mål - restaurantgrupper

Alle gruppene arbeidet med regnskapsbaserte prestasjonsmål i ulik grad. Felles for alle fire var at de hadde oversikt over de mest anvendte målene som gjeldsgrad, likviditetsgrad og rentabilitet i sine bedrifter. Det var derimot ulikheter i omfanget disse ble brukt blant gruppene. Alle utarbeidet rapporter med prestasjonsmål kvartalsvis og evaluerte deretter om det var behov for tiltak om det var store avvik mellom faktiske og fastsatte mål. Det var derimot ikke like klare og rigide rammer for gruppene. RG1, RG2 og RG4 anerkjente at deres kvartalsvise tall kunne inneholde feil på grunn av manglende data eller feil periodisering og ble derfor mer brukt som en pekepinn på driftens status. Om rapportene likevel viste betydelige utslag ville de sette igang tiltak for å styre utviklingen i henhold til nå målene. Hos disse tre var det økonomiavdelingens oppgave å utarbeide de regnskapsbaserte prestasjonsmålene og presentere disse for eierne. De analyserte de mest ordinære målene: Likviditetsgrad, gjeldsgrad og rentabilitet fordi det ikke ble anset som nødvendig med andre mål. Eierne hadde i noen av tilfellene satt årlige overskuddsmål av den totale omsetningen, men det var ikke noen klare rutiner for å oppnå dette.

«Bokføring, fakturahåndtering, lønn og andre daglige oppgaver vi gjør er jo som et ledd av de regnskapsbaserte prestasjonsmålene. Vi sitter ikke nødvendigvis og regner ut disse kontinuerlig, men det er absolutt viktig å ha god oversikt over vår likviditet. Nå er vi etterhvert blitt såpass mange spisesteder at regnskapet gjennom året ikke alltid er ajour blant annet på grunn av feil periodisering, men kvartalsvise tall gir oss en klar pekepinn på hvordan driften ligger an»

-RG2

Hos RG3 hvor majoriteteieren er et investeringsfond var det derimot klare avkastningskrav som eierne satte hvert år. For at informasjon om avkastningskravene skulle være brukbare

hadde de klare og faste rammer for hvordan rapportene skulle utformes. Økonomiavdelingen til RG3 hadde daglig oppgaver om knyttet seg til at de kvartalsvise og ikke minst årlige rapportene, skulle være så presise som mulig.

«Etter at vi fikk nye eiere for en del år tilbake har de fleste restaurantene og rutinene våre blitt effektivisert. For oss på hovedkontoret er det definitivt blitt enklere å utforme rapporter med nye systemer og maler. Samtidig er det satt høyere krav til oss og rapportene er mye mer utfyllende nå enn vi har hatt tidligere. Jeg vil si at økonomiavdelingen vår ihvertfall bruker ca 20% av arbeidsdagen bare på å observere rapporter og statistikker fra våre restauranter for å passe på at vi når våre mål. Det er absolutt et høyt fokus på finansielle mål hos oss»

-RG3

4.4.2 Bruk av ikke-finansielle mål – restaurantgrupper

Samtlige grupper hadde kartlagt flere ikke-finansielle nøkkeldrivere de observerte og analyserte. De hadde ansatte med arbeidsoppgaver knyttet til å måle og jobbe med tiltak knyttet til disse nøkkeldriverne. Gruppene arbeidet alle med mange nøkkeldrivere, men gjennomgående var det knyttet til antall gjester, kundetilfredshet og bordbestilling/bestilling til arrangementer. RG3 var gruppen som jobbet mest detaljert når det kom til å innsamle og analysere disse. Her ble det opplyst om at de i flere av sine restauranter i tillegg til å kartlegge antall gjester, også i flere tilfeller hadde forsøkt å kartlegge kjønnsfordelingen blant gjestene. Med denne informasjonen kunne de i større grad skreddersy konseptene i hver restaurant og treffe målgruppene bedre.

«Vi bruker minst like mye på tid på å analysere andre måltall som finansielle om ikke mer. Viktig statistikk som kundetilfredshet eller kjønnsfordeling er ofte viktige beslutningskriterier for våre restauranter og konseptene. Viser det seg at en av våre restauranter har fått mye negativ omtalelse i en periode er dette indikasjoner på at vi kanskje bør igangsette tiltak for å snu denne trenden. Har en restaurant en veldig høy andel med kvinner så burde den f.eks kjøpe inn mer prosecco eller ha lettere retter på menyen»

-RG3

I likhet med RG3 ble det også brukt mye tid på andre prestasjonsmål hos de andre tre gruppene. Mens noen nøkkeldrivere var mer håndfaste for gruppene å knytte opp til overskuddet som antall gjester, bordbestillinger og andel svinn, ble andre målt på grunnlag av antakelser om at driverne hadde en effekt. Det var blant annet reklame og middagssponsing av celebre personer med store følgesskarere på sosiale medier. Restaurantgruppene satt derfor i mange tilfeller å loggførte statistikk over drivere som ikke ble analysert utover det deskriptive. I arbeidet med å kartlegge de ulike driverne brukte gruppene skreddersydde ERP-systemer de hadde fått utviklet i samarbeid med it-leverandører. Dette var integrerte POS (point of sales) og regnskapsprogramvarer som gjorde at arbeidet med å samle inn statistikk over prestasjonsmål og undersøke effektene disse hadde på regnskapet smidig.

4.4.3 Bruk av finansielle mål - enkeltstående restaurant

I motsetning til restaurantgruppene var de enkeltstående restaurantene mindre reflekterte over sine finansielle nøkkeltall. De brukte alle eksterne regnskapsførere som oversendte dem rapporter periodevis (hver andre måned) eller kvartalsvis. Men da var det hovedsakelig informasjonen fra resultatregnskapene som ble prioritert, mens balanseregnskapet hvor en blant annet finner likviditets- og gjeldsgrad ble oversett. Også her ble det påpekt at restaurantene hovedsakelig så på bevegelser i nettbanken for å kartlegge foretakets likviditet. En gjennomgående årsak til restaurantenes mindre fokus på finansielle måltall var at de stolte på at deres regnskapsfører hadde oversikt og de ville få beskjed ved en negativ utvikling. ER2 og ER4 opplyste om at de tidligere hadde ført egne «skygge»-regnskap i kommersielle programvarer ved siden av å ha regnskapsfører, men at de ikke så nytten i å bruke tid på det. Hos alle fire var det i likhet med budsjettarbeid, hovedsakelig kun sammenligning av salgsinntekt med historiske tall som var av interesse for de enkeltstående restaurantene.

«Vi brukte noe tid på det før, men nå er det kun regnskapsførers rapporter vi ser på. Han sender oss de rapportene vi trenger med eventuelle kommentarer og noter. Det vi bruker mest tid på av finansielle måltall er å sammenligne årets omsetning med fjorårets»

-ER4

4.4.4 Bruk av ikke-finansielle mål – enkeltstående restauranter

Restaurantene hadde noe mer fokus på ikke-finansielle måltall enn finansielle. Alle fire opplyste om at de til en viss grad hadde oversikt over kundenmeldelser på nettet.

Respondentene opplyste om at de med jevne mellomrom undersøkte de mest vanlige nettstedene hvor gjester skrev anmeldelser om deres restauranter. Om de fant negative anmeldelser forsøkte de som regel å avdekke årsaken og om de eventuelt måtte utføre noen endringer. Det ble ikke ført noen statistikk over anmeldelsene og tilbakemeldingene ble ofte tolket isolert. Ved siden av kundeanmeldelser brukte restaurantene tid på å kartlegge antall bordbestillinger. Denne statistikken var detaljert, nøyaktig og var lett å innhente via en tredjepartsløsning. Også her var det et stort fokus på å måle opp mot historiske tall, men også hovedsakelig i retroperspektiv. Gjennomgående var at restaurantene ikke brukte prestasjonsmål for å estimere, men heller for å avdekke. Kun ER4 opplyste om at de hadde brukt historiske tall om antall gjester for å sette opp fremtidig vaktplan, men at dette hovedsakelig var tilfeller for abnormale dager som blant annet valentines, mors- og farsdager.

Restaurantenes arbeid med prestasjonsmål virket tilfeldig og usystematisk. Selv om kasseapparatene ga dem muligheter og tilgang til statistikker ble ikke disse tatt i bruk eller undersøkt regelmessig. Overordnet var at prestasjonsmål ble utpekt og analysert om restaurantene opplevde en nedgang i salgsinntekter, ofte med konklusjoner basert på antakelser.

Tabell 9. Oppsummering av finansielle og ikke-finansielle måltall

	Restaurantgrupper	Enkeltstående restauranter
Bruken av finansielle måltall	<p>*Tar i bruk de mest klassiske finansielle prestasjonsmålene som gjeldsgrad, likviditetsgrad og rentabilitet. RG3 har samtidig klare avkastningskrav.</p> <p>*Utarbeider rapporter kvartalsvis og analyserer disse opp mot fastsatte mål</p>	<p>*Observerer finansielle måltall som regnskapsfører oversender. Tillit til at regnskapsførere gir beskjed ved negativ utvikling</p>
Bruken av ikke-finansielle måltall	<p>*Minst like viktig som finansielle måltall. Bruker i noen tilfeller mer tid på ikke-finansielle prestasjonsmål.</p> <p>*Viktige nøkkeldrivere: Antall gjester, kundetilfredshet, antall bordbestillinger og gjennomsnittskjøp per gjest</p> <p>*Prøver å kartlegge effektene nøkkeldriverne har på overskudd</p>	<p>*Noe mer fokus på ikke-finansielle måltall enn finansielle. Bruker prestasjonsmålene hovedsakelig til å avdekke årsaker når avvik først har oppstått framfor å estimere.</p> <p>*Arbeidet virker tilfeldig og usystematisk</p>

4.5 Avviksanalyse

Dette avsnittet presenterer data relatert til det siste regnskapsbaserte styringsverktøyet som er blitt utpekt for å være av betydning for restaurantbransjen. Ifølge Kotas er det spesielt salg- og matkostnadsavvik som er viktige for serveringsbransjen. En analyse av disse to kan gi restaurantene innsikt i om avvikene skyldes endringer i volum og-eller pris og eventuelt hvilken av disse som har resultert til størst effekt (Kotas 2014, 214).

4.5.1 Bruk av avviksanalyse – restaurantgrupper

For restaurantgruppene var arbeidet med avviksanalyser minst like viktig som utarbeidelse av budsjetter. RG1, RG2 og RG4 mente at de sannsynligvis brukte mer tid på å avdekke årsaker til avvik enn andre oppgaver. Å kunne forstå årsaken bak avvikene mellom budsjett og faktiske resultat ble av gruppene påpekt som grunnlaget for planleggingen av videre drift. Informasjon fra avviksanalyser var vesentlige i evaluering og rapporteringsfasen som igjen la føringen for veien videre med strategi, målsetninger og budsjettarbeid. Gruppene anerkjente avviksanalyser fordi det ga dem informasjon om hvilke av deres restauranter som ikke presterte, men enda viktigere var at analysene ga dem årsaken til hvorfor de ikke nådde sine mål.

«Å finne og forstå årsaken til eventuelle avvik vil jeg si er en av våre viktigste om ikke den mest betydningsfulle arbeidsoppgaven. Vi på hovedkontoret er helt avhengig av informasjonen fra avviksrapporter for å utarbeide strategi og budsjetter»

-RG4

Alle gruppene tok i bruk analyser for å avdekke eventuelle årsaker til salgsavvik, svinn/matkostnadsavvik og personalkostnader som spesielt var knyttet opp til bruken av deltidsansatte. RG3 hadde også avviksanalyser knyttet opp mot andre betydelige driftskostnader som strøm og vedlikehold, mens de andre tre gruppene hovedsakelig konstaterte med at avvik hadde forekommet i dette tilfelle. Gruppene brukte mest tid på å analysere avvik knyttet opp mot matkostnad og svinn og salgsavvik. Salgsavvikene var for gruppene relativt enkle å utforme da de hadde informasjon om antall gjester og omsetning. Gruppene praktiserte med ulike slingringsmål når det kom til statistikken over antall gjester fordi denne funksjonen var avhengig av at servitørene tastet inn riktig antall gjester per bord. Alle utenom RG2, som opererte med kvartalsvis, påla sine restauranter månedlige varetellinger med standardiserte skjemaer som inneholdt blant annet innkjøpspriser for den inneværende perioden som de måtte sende inn til økonomiavdelingen. Skjemaene inkluderte alt av restaurantenes vesentlige varer og det var gjennomgående kun salt, sukker, krydder og mindre verdifulle tørrvarer som ikke ble inkludert. Standardiserte målenheter og systemer som automatisk fordelte råvarer fra restaurantenes lager på hver matrett, ga gruppene mulighet til å avdekke avvik relatert til matkostnader. Dataene måtte kategoriseres og bli analysert for å avdekke om avvikene var på grunnlag av feil i kalkyler eller menneskelig årsaker i restaurantene. Denne jobben ble kategorisert som krevende og analytisk og de

ansvarlige for å avdekke avvik måtte prøve å se et mønster i eventuelle avvik. RG1 beskrev denne prosessen som følgende:

«Vi har tre prosesser når det kommer til avviksanalyser. Første prosessen er å samle inn data gjennom varetelling og salgsstatistikk fra kasseapparatene. Når all data er innhentet må de kategoriseres på en meningsfull måte. Det siste leddet er å tolke dataene for å prøve å kartlegge om avvikene er sporadiske eller systematiske. Systematiske avvik kan bety at de standardiserte måleenhetene må justeres, men systematiske avvik over en periode kan også være et tegn på underslag. Sporadiske avvik skyldes ofte menneskelige årsaker både relatert til ansatte og gjester. Men også de sporadiske avvikene kan inneholde en form for system eller mønster som er vanskeligere å kartlegge. Det er uansett viktig å prøve å få avklart årsakene til avvik så tidlig som mulig for»

-RG1

Alle respondentene mente at deres avdelinger i hvertfall kunne avdekke betydelige avvik innen hvert kvartal. RG3 mente at deres mest alvorlige avvik vanligvis ble oppklart innen måneden etter avvik var oppstått. Felles for alle fire gruppene var at de årlige utarbeidete avviksrapportene ble sett på som et av de mest vesentlige dokumentene i evalueringen av året og i planleggingen av neste år.

4.5.2 Bruk av avviksanalyse – enkeltstående restauranter

Blant de enkeltstående restaurantene var det kun ER2 og ER4 som jobbet noe med avviksanalyse. Fordi begge i likhet med restaurantgruppene hadde systemer som automatiserte lagerstyringen, kunne de ved varekontroll undersøke om det var blitt oppstått et avvik mellom tiltenkt forbruk og faktisk forbruk. Her var det derimot ingen klare rutiner eller system som restaurantene tok i bruk. Det virket heller tilfeldig og når det helt åpenlyst var et avvik, at restaurantene foretok varekontroll og kontrollerte dette opp mot data fra systemene.

Med lite og fraværende bruk av budsjett var det felles for alle enkeltstående restauranter at de hovedsakelig ikke målte avvik, men heller endringer fra historiske resultater. De var alle gjennomgående fornøyd med å se på resultatrapportene de fikk tilsendt fra regnskapsfører hver andre måned hvor de fikk oppgitt den prosentvise endringen mellom inneværende periode og fjorårets. Om det her skulle vise seg at det hadde vært store svingninger ville dette

bli analysert nærmere for å finne årsaken. Restaurantene hadde tiltro til at deres daglige nærvær i restaurantene ga dem mulighet til å avdekke eventuelle avvik kjapt og sannsynligvis i inneværende måned. Ved å selv være tilstede i restaurantene kunne de daglig se over lagrene og de visste til enhver tid omtrent hvordan lagerstatusen var. I alle restaurantene var det respondentene selv og/-eller en av de andre innehaverne som hadde ansvar for varebestillinger. Ingen av de fire restaurantene foretok omfattende varetelling mer enn den ene årlige pålagte.

«Vi kunne nok jobbet mer med å avdekke avvik, men vi har nok ikke mer svinn og avvik enn en gjennomsnittlig restaurant. Så lenge vi ser at kostnader knyttet til mat og drikke ikke stiger mer enn økningen i omsetningen så er vi fornøyde. Svinn vil alltid forekomme, men så lenge vi selv er tilstede (i restauranten) og følger med så klarer vi å holde nivået nede på et akseptabelt nivå»

-ER4

Tabell 10. Oppsummering av avviksanalyser

	Restaurantgrupper	Enkeltstående restauranter
Blir avviksanalyser brukt?	*Minst like viktig om ikke av større betydning enn budsjettarbeid	*Noe brukt blant ER2 og ER4, men ikke systematisk og mer sporadisk
Hvilke avviksanalyser blir tatt i bruk?	*Mest fokus på salgssavvik og matkostnadsavvik, men også avvikrappporter relatert til personal og driftskostnader *Klare rutiner og prosesser for å fortløpende avdekke eventuelle avvik	*Mye av samme prosessen som med finansielle måltall. Observerer hovedsakelig tilsendte rapporter fra regnskapsfører *Innehaverne har tiltro til at høy grad av tilstedeværelse i restaurantene bidrar til mindre avvik
Årsaker til bruken av avviksanalyser	*Gir informasjon om hvor og hvorfor avvik oppstår *Avviksrapporter er helt vesentlig i arbeidet med strategi og budsjetter	*Lite brukt

4.6 Andre verktøy og viktige beslutningsgrunnlag

Målet med dette kapittelet var å avdekke om restaurantgruppene og de enkeltstående restaurantene i betydelig grad tok i bruk andre styringsverktøy utover de fire som oppgaven tar tak i. En ser blant annet at flere av restaurantgruppene jobber målrettet både med finansielle og ikke-finansielle prestasjonsmål og det finnes en struktur på hvordan nøkkeltall skal identifiseres og måles. Selv om ikke restaurantgruppene nevner at de tar i bruk balansert målstyring, ser en at de i noe grad tar i bruk prinsippene. Gruppene jobber i stor grad aktivt gjennom hele året for å nå oppsatte mål. De har kontinuerlige rapporteringer som gir dem mulighet til å avdekke om det er behov for å igangsette tiltak. Dette er spesielt tilfelle for RG3

hvor det jobbes aktivt gjennom driftsåret med å nå oppsatte mål gjennom omfattende overvåkning og standardiserte rutiner. De ser ofte på trender og prøver aktivt å forutse hvordan trafikken i sine restauranter blir framover. Ingen av gruppene nevner derimot at de tar i bruk balansert målstyring, og at de i all hovedsak fokuserer på de klassiske regnskapsbaserte styringsverktøyene oppgaven har utpekt. Heller ikke de enkeltstående restaurantene bruker betydelig tid på andre verktøy, og det virker derfor som at alle baserer sine beslutninger med utgangspunkt i informasjon fra klassisk økonomistyring.

Av samtlige intervjuede restauranter var det kun RG3 hvor restaurantene ikke hadde stengte dager. Alle de andre opplyste om at de holdt sine restauranter stengt en til to dager i uken. Dette var ofte mandager og/-eller søndager. Beslutningene var hovedsakelig basert på at det historisk hadde vært lavere omsetningsnivå disse dagene. Samtidig opplevde alle restaurantene at de ikke kunne redusere bemanningen i takt med omsetningen disse dagene da det ville gå utover kvaliteten på servicen. Restaurantene holdt også stengt av hensyn til å finne den riktige balansen mellom arbeidstokk og samtidig klare å følge arbeidsmiljøloven med hensyn til maksimalt lovlig arbeidstimer i uken.

«Det aller første vi ser på uansett hva vi skal ta beslutninger om er nok resultat og tidligere omsetning. Vi startet med å holde åpent mandag – lørdag, men skjønnte fort at det er mer kostbart å holde åpent mandager. Det ble mye «vi må ha tre servitører i tilfelle det kommer en stor gjeng og mange gjester», men som regel ser vi at det hadde holdt med en til to servitører. Det blir jo dyrt i lengden om man skal helgardere med mange ansatte uten at det kommer gjester».

-ER2

«Det er kun en av våre restauranter som holder åpent alle dager i uken. De andre restaurantene våre har en til to stengte dager, avhengig av plasseringen og omsetningen. Det er rett og slett mindre lønnsomt å holde oppe med tanke på hvor mange restaurantene må ha på jobb selv med en lav omsetning. Samtidig er jo lettere for restaurantene å håndtere vaktplaner med tanke på at de ansatte ikke skal jobbe mer enn 40 timer i uken.

-RG4

5 Diskusjon

Diskusjonskapittelet tar for seg de mest interessante funnene fra intervjuene og diskuterer disse i lys av teorien i kapittel to. Første del av kapittelet diskuterer styringskonfigurasjonen mellom enkeltstående og restaurantgrupper før oppgaven tar for seg diskusjonen av de mest sentrale regnskapsbaserte styringsverktøyene. Avslutningsvis diskuteres det om restaurantene tar i bruk andre verktøy i vesentlig grad.

5.1 Ulike former for styringskonfigurasjon

Samtlige av respondentene representerte bedrifter som passet til oppgavens kriterier av skille mellom enkeltstående og restaurantgrupper. Dataene fra intervjuene viser at enkeltstående og restaurantgrupper jobber i tråd med hovedmekanismene i styringspakken til Malmi og Brown (2008). Gruppene og de enkeltstående restaurantene har derimot ulike framgangsmåter og holdninger til hvordan sine bedrifter skal styres. De større restaurantene opererte gjennomgående etter klare finansielle og ikke-finansielle mål og strategier som oftest var formelt dokumentert. Selv om det var hovedkontorene som stod for utviklingen av de overordnede planene, var det hos RG1 og RG4 samtidig et stort fokus på å inkludere synspunkter fra restaurantenes daglig ledere. I henhold til klyngeanalysen til Johanson og Madsen (2013) er dette en av skillepunktene mellom bedriftene som praktiserer omfattende styring og resultatstyring. Likevel ser en at alle gruppene leggvekter arbeidet med avviksanalyser basert på kontinuerlige og ofte grundige rapporter knyttet opp til budsjettene. Dette blir igjen av Johanson og Madsen (2013) kategorisert som diagnostisk og typisk for bedrifter som utøver resultatstyring. Det er derfor ingen klar oppdeling av restaurantgruppene i henhold til klyngeanalysen.

Styringskonfigurasjonen blant de enkeltstående restaurantene skiller seg betraktelig fra restaurantgruppene. Tre av fire restauranter opplyste om at de fokuserte mest på å styre etter organisasjonskultur, verdier og rendyrking av konsept. Dette er noe i strid med funnene til Johanson og Madsen hvor økonomistyring ble rangert høyest (2013), men samtidig ser en at kulturellstyring er påpekt av Malmi og Brown for å være en av de fem viktigste styringspilarene til en bedrift (2008). Restaurantene hadde ingen klare finansielle mål og var gjennomgående fornøyde så lenge ikke årets resultat var negativt sammenlignet med fjorårets. Framfor formelle dokumenter og kommunikasjonskanaler var det heller høy grad av personlig interaksjon mellom ledere og ansatte. Med tett daglig oppfølging anerkjente derfor ikke

innehaverne behovet for å dokumentere regler, verdier og andre verdidokumenter da de selv kunne uttrykke og vise disse daglig. Sammen med lite fokus på strategiarbeid ser en at styringsprosessen til restaurantene i høy grad sammenfaller med klynge 1 – enkelstyring i klyngeanalysen til Johanson og Madsen (2013). Men i motsetning til klynge 1 hvor det er blitt påpekt at det er mindre vektlegging av måling, påpeker restaurantene at de alle er spesielt opptatt av å måle årets resultatregnskap opp mot fjorårets. Men utover dette så er det tilsynelatende liten grad av måling og omfanget av områder som blir målt er dermed snevert. Et siste gjennomgående moment blant de enkeltstående restaurantene var at de i hovedsak jobbet for å avdekke når avvik hadde oppstått og lite for å estimere. Dette er av Madsen og Johanson også blitt betegnet som et trekk for klynge 1, hvor man fokuserer ressurser på avvik og jobber ikke aktivt med styring når ting går som normalt (2013).

Avsluttende for styringskonfigurasjonen finner en mange av prinsippene til Anthony og Young (2003) sin styringssirkel blant restaurantene. Det er likevel ingen av restaurantgruppene eller de enkeltstående restaurantene som følger sirkelen kronologisk. Budsjettene til restaurantgruppene baserte seg som regel på historiske faktiske tall framfor strategi og planer og enkeltrestaurantene som sjeldent jobbet med strategiutvikling, brukte derfor sjeldent informasjon fra tidligere år til å planlegge kommende driftsår. Kritikken om at det ofte er brudd i sirkelen (Pettersen og Nyland 2008; Pettersen og Bjørnenak 2003) finner dermed støtte blant praksisen til restaurantene.

5.2 Forskjellig bruk av budsjett

I tråd med Bunce, Fraser og Woodcock teori om at budsjettering er sentralt i de fleste organisasjoner (1995), viser dataene fra intervjuene at alle fire restaurantgruppene har budsjett som et vesentlig verktøy i styring av driften. Blant de enkeltstående restaurantene var det kun to av fire som opplyste om at de brukte tid på budsjettarbeid. Budsjettarbeidet til disse to var likevel enkelt og bestod hovedsakelig av å kopiere inn fjorårets resultat med noen små justeringer. Samtidig som dette strider med Bunce, Fraser og Woodcock sin teori, vil også restaurantene som ikke tar i bruk budsjetter ifølge Kotas (2014, 21) og Dittmer og Keefe (2009, 40) miste en viktig del av styringen til et serveringssted. Forklaringen til liten eller fraværende bruk av budsjett kan finnes i klyngeanalysen til Johanson og Madsen som påpeker at bedrifter i klynge 1 generelt bruker få og enkle verktøy (2013). En annen årsak finner en

muligens i uttalelsen til RG1 som trekker fram at de helst vil bruke tiden i restauranten framfor analysearbeid. Høy tilstedeværelse i restaurantene blant innehaverne av de enkeltstående restaurantene, kan derfor være et tegn på at mye tid blir brukt til praktiske og fysiske oppgaver i restaurantene framfor administrative oppgaver.

Hos restaurantgruppene hvor budsjettarbeid var sentralt, ble det utarbeidet både samlet årsbudsjett for hele konsernet og delbudsjetter til hver restaurant. Budsjettene var ofte det eneste eller det mest vesentlige beslutningsgrunnlaget for de fleste avgjørelser. Selv om årsbudsjettene til gruppene var relativt rigide, ble delbudsjettene til gruppens restauranter ofte målt og justert om nødvendig. Gjennom kontinuerlig måling og justering av sine restauraners delbudsjetter ville de i større grad klare å oppnå årsbudsjettet for hele gruppen. Restaurantgruppene kombinerer dermed fleksible og rigide budsjetter som ble trukket fram av Johansen og Madsen (2013) for å være de mest vanlige formene. Videre ser en at delbudsjettene til hver av gruppens restauranter fungerte som mål og delmål som er i tråd med teoriene til Dittmer og Keefe (2009, 53) og Kotas (2014, 182) om at budsjett kan beskrives som uttrykk for ledelsens mål i økonomiske termer. Et annet moment med gruppens omfattende bruk av budsjett kan være fordi delbudsjettene gjør det mulig å koble sammen alle gruppens mange restauranter gjennom finansielle og sammenlignbare tall.

Både gruppene og de enkeltstående restaurantene utarbeidet resultatbudsjett med oversikt over forventede inntekter og kostnader. Dette er av Dittmer og Keefe betraktet som det mest betydningsfulle budsjettet et serveringssted kan utarbeide (2009). Men i motsetning til restaurantgruppene som tok i bruk estimater og hensyn til faktorer som kunne ha innvirkning på de historiske tallene framover, stoppet arbeidet hos de enkeltstående restaurantene ofte etter overføringen av fjorårets tall. Det resulterer i at estimatene til de enkeltstående restaurantene utelukker mange viktige faktorer som prisendring i råvarer, husleie og effekter av nyetableringer av andre restauranter i nærområdet. Det siste momentet er ifølge Kotas (2014, 129) og Dittmer og Keefe (2009, 56) spesielt viktig fordi restauranter sjeldent opererer med monopol.

5.3 Kalkulering i programvarer vs kost-plussmetoden

Til tross for at kalkyler hovedsakelig brukes av store industribedrifter (Berg et al. 2018), viser dataene at alle restaurantene tar i bruk kalkyler og gjennomgående anser verktøyet som en sentral del av styringen. Bruken blant restaurantgruppene var relativt lik hvor alle fire støttet seg på kalkulering i ERP-systemer. Sammen med to av de enkeltstående restaurantene kalkulerte de alle etter bidragsmetoden. Dette ser en er i strid med Kotas sin teori om at selvkost og bidragsmetoden har utfordringer med å bli etablert i restaurantbransjen (2014, 117). Samtidig ser en at bidragsmetoden i stor grad sammenfaller med Kotas sin teori om bidragsraten. I begge tilfeller skal beløpet etter at variable kostnader er trukket fra salgsprisen (dekningsbidraget eller bidragsraten) dekke både faste kostnader og overskudd. I og med at restaurantene ikke kalkulerte inn lønn, måtte dekningsbidraget også gå til å dekke dette i likhet som en fast kostnad. Restaurantene som tok i bruk programvarer til kalkulering fikk omfattende og detaljerte data knyttet til kostnader og lønnsomheten i driften. Det var viktig å se denne informasjonen i lys av faktiske faste kostnader slik at de kunne regne seg fram til dekningsbidrag som ville resultere i overskudd.

ER1 og ER3 tok i bruk kost-plussmetoden som ifølge Kotas er den mest utbredte innen serveringsbransjen (2014, 117). Restaurantene tok som oftest utgangspunkt i netto innkjøpspris av hovedelementet i en matrett og la til et påslag tilsvarende tre gangeren. Restaurantene brukte derimot ikke en programvare for den prosessen og arbeidet og beregningene var sjeldent dokumentert og ofte basert på antakelser. Sammenlignet med restaurantene som tok i bruk bidragsmetoden ved hjelp av programvarer hadde disse betraktelig mindre informasjon om lønnsomheten. Årsaken til at ER1 og ER3 tar i bruk tankegangen til kost-plussmetoden kan igjen finnes i samspillet mellom klyngeanalysen, at de foretrekker å bruke mer tid til oppgaver i restaurantene og at metoden anses som enklere å ta i bruk (Kotas 2014, 117).

I teorijennomgangen ser en at Kotas flere ganger påpeker at det er vesentlig for restaurantene å føre statistikk over antall gjester. I kalkylearbeidet er statistikken helt avgjørende om en skal klare å regne ut omsetningsnivå som må oppnås for at restauranten skal tjene penger. Intervjuene viser likevel at det kun er gruppene som har rutiner for å innsamle og bruke denne informasjonen i beregningene sine. Dette viser at gruppene sitter på mer detaljert informasjon når det kommer til kalkyler enn enkeltstående restauranter.

5.4 Ikke-finansielle måltall viktigere enn finansielle

Empirien viser at det er stor forskjell når det kommer til fokuset på finansielle måltall mellom gruppene og de enkeltstående restaurantene. Alle gruppene arbeidet for å holde oversikt over de mest ordinære regnskapsbaserte prestasjonsmålene som gjeldsgrad, likvidtetsgrad og rentabilitet. Blant dem var det spesielt RG3 som hadde stort fokus på at de finansielle målene kunne beregnes nøyaktig til hvert kvartal, og det ble opplyst om at økonomiavdelingen her bruker mye av arbeidsdagen på oppgaver relatert til dette. Dette ser en er typisk for klynge 2 og spesielt klynge 3 i klyngeanalysen hvor bedrifter tilhørende disse to har mye fokus på nøyaktige kvantitative og finansielle måltall (Johanson og Madsen 2013). Alle fire gruppene praktiserte rapporter kvartalsvis som er hyppigere enn det som er blitt påpekt i teorien hvor måltallene typisk blir analysert i et tidsperspektiv på seks måneder til ett år (Kotas 2014). På denne måten kunne gruppene avdekke uønskede trender hyppigere og eventuelt igangsette tiltak for å bidra til å snu dårlige tendenser.

De enkeltstående restaurantene hadde derimot ingen fastsatte finansielle prestasjonsmål og jobbet dermed ikke med å analysere disse. De var fornøyde med å få denne informasjonen fra sine eksterne regnskapsførere, og tok kun hensyn til opplysningene om regnskapsfører hadde negative kommentarer om måltallene. De enkeltstående restaurantene betaler derfor heller for analyse av måltallene enn å utføre dem selv. Dette kan blant annet være fordi kostnadene for å engasjere regnskapsfører ikke overstiger nytten av tjenesten. Et annet moment kan være at innehaverne av restaurantene ikke sitter på kunnskapen for å analysere og tolke disse måltallene og at kostnaden for å ha ansatte til å gjøre tilsvarende arbeid hadde vært høyere. Til sammenligning ser en at kostnadene relatert til å outsource regnskapstjenester for en restaurant må være lavere enn for en restaurantgruppe med mange restauranter. Det er derfor ikke merkverdig at praksisen er ulik for grupper og enkeltstående spesielt ikke når innehaverne av de enkeltstående samtidig har et ønske om å utføre mindre administrative oppgaver.

I likhet med finansielle prestasjonsmål brukte restaurantgruppene tid på å kartlegge og analysere ikke-finansielle måltall. RG3 opplyste om at de brukte minst like mye ressurser om ikke mere på å analysere andre måltall. I følge Kotas er fellesnevneren for ikke-finansielle nøkkeldrivere at bedrifter ønsker å forstå hvordan disse påvirker netto overskuddet (2014). Overordnet var at gruppene kartla statistikk over drivere som håndfast hadde en innvirkning på overskuddet, men jobbet også med drivere de antok kunne ha en effekt. Dette var blant

annet statistikk om antall gjester, kundetilfredshet, bordbestillinger, men også reklame og sponing av middager til celebre personer med store følgerskarer. Dette ser en er i tråd med styringspakken til Malmi og Brown som sier at styring gjennom ikke-finansielle måltall kan blant annet bidra til å avdekke andre avgjørende drivere (2008). I motsetning til finansielle måltall viser empirien at også de enkeltstående restaurantene har noe fokus på andre måltall. Dette kan blant annet skyldes at bruken av slike prestasjonsmål er stadig økende og viktigere (Malmi og Brown 2008). Samtidig er muligens kartleggingen av statistikk over bordbestillinger og gjesteanmeldelser en oppgave som innehavere enklere kan knytte direkte til den daglige restaurantdriften, i motsetning til finansielle nøkkeltall som er mer et resultat som kommer i etterkant.

5.5 Avviksanalyser viktig blant gruppene

Ut ifra teorien hadde en antatt at avviksanalyser var noe alle bedrifter prioriterte, uavhengig av bedriftsstørrelse. Hoff understreker at analyser av avvik mellom budsjetterte og virkelige tall er blant de viktigste oppgavene til ledelsen (Hoff 2010, 488). Dataene fra intervjuene viser at dette er tilfelle blant gruppene, men at avviksanalyser er lite brukt blant de enkeltstående. Tre av gruppene opplyste om at de sannsynligvis brukte mer tid på å avdekke årsaker til avvik enn andre oppgaver. RG4 oppga at de var helt avhengig av informasjon om avviksårsaker for å kunne utarbeide strategi og budsjetter. Alle fire gruppene hadde mest fokus på å avdekke avvik knyttet til matkostnad, svinn og salg, som av Kotas er blitt påpekt for å være de mest relevante for restaurantbransjen (2014, 218). Selv om analyse av salgsavvik er blitt betraktet for å være enklere å analysere i teorien (Kotas 2014, 214), viser empirien at alle gruppene likevel må operere med slingringsmål på grunn usikkerheten knyttet opp til innsamlingen av statistikk. Alle restaurantene anerkjente at det forekom feil i inntastingen av antall gjester ved hvert bord og gjør det derfor smart siden en liten endring i salgsvolum kan resultere i store utslag for netto overskudd (Kotas 2014, 218). Siden de enkeltstående restaurantene overordnet ikke førte statistikk over antall gjester, ser en at det blir vanskeligere å analysere årsaken til eventuelle avvik. De må i større grad gjøre tiltak ut ifra antakelser for å eventuelt snu negative avvik eller forsterke effekten av positive.

Alle gruppene hadde klare rutiner og omfattende prosesser når det kom til å analysere avvik relatert til matkostnader. Årsaken kan forklares ved at matvarekostnadsavvik er mer kompleks enn andre varer (som drikke) fordi det er vanskeligere å konstatere årsaken fordi en matrett

inneholder mange komponenter og faktorer. Restaurantgruppens prosesser for å avdekke avvik omfattet derfor hyppige og detaljerte varetellinger slik at eventuelle negative avvik kunne avdekkes tidlig. Anthony og Young trekker fram at fortløpende analyse av informasjon gir organisasjonen innsikt i hvilke deler av verdikjeden som eventuelt trenger tiltak og korrigerende (2003). I analysene av avvikene var de spesielt interessert i avvik relatert til faktisk mengdeforbruk målt opp mot standardiserte måleenheter. Kotas trekker fram at mengdeforskjell per porsjon er en av tre viktige analyser innen matvarekostnader, sammen med innkjøpsprisforskjell og forskjell i salgsvolum (Kotas 2014, 212). Selv om gruppene ga inntrykk for at de var mest fokusert på mengdeforskjell, hadde de alle også informasjon om innkjøpspris og salgsvolum slik at disse også kunne analyseres. Blant de enkeltstående restaurantene var avvikskontroll av mat drikke avhengig av tilstedeværelsen av innehaverne. Daglig tilstedeværelse førte til at innehaverne følte at de hadde god oversikt over lagerstatus og klarte derfor å holde nivået av svinn nede. Det var kun ER2 og ER4 som hadde mulighet til å måle faktisk forbruk opp mot forhåndsbestemt mengdeforbruk, men i motsetning til gruppene ble ikke disse tatt i bruk metodisk.

5.6 Lite bruk av andre regnskapsbaserte styringsverktøy

Svarene som respondentene ga viser at det er ingen bevisst bruk av andre regnskapsbaserte styringsverktøy. En ser derimot at flere likevel tar i bruk prinsippene til BMS. Spesielt restaurantgruppens fokus på ikke-finansielle måltall er i tråd med kritikken om utelukkende bruk av tradisjonelle regnskapsbaserte styringsverktøy (Kaplan og Norton 1992). Men overordnet har restaurantene et sterkt fokus på å igangsette tiltak basert på å overvåke faktiske mot planlagte resultater. De praktiserer dermed en feedback-prosess som er blitt assosiert med de tradisjonelle styringsverktøyene (Stemsrudhagen 2003).

Empirien viser derfor at restaurantene hovedsakelig baserer sine beslutninger på informasjon fra klassisk økonomistyring. Dette er både i strid, samtidig som det også finner støtte i Kotas teori. Her påpekes det er restauranter i mindre grad anvender klassiske styringsverktøy noe de gjør, samtidig trekkes det fram at disse blir nedprioritert til fordel for systemer som matkostnadskontroll (Kotas 214, 228), noe spesielt restaurantgruppene også tar i bruk.

6 Konklusjon, begrensinger og videre forskning

Utredningens siste kapittel tar først for seg konklusjonen av oppgavens problemstilling med tilhørende to forskningsspørsmål. Videre ser en på begrensinger ved studiet, før kapittelet avsluttes med anbefalinger til videre forskning.

6.1 Konklusjon

Formålet med denne utredningen har vært å undersøke hvordan restaurantbransjen praktiserer økonomistyring. Selv om tidligere studier har vist at økonomistyring kan være avgjørende for suksessen til restauranter, indikerte teorien at det muligens er stor forskjell på hvordan større og mindre restaurantbedrifter utøver økonomistyring. Basert på dette ble følgende forskningsspørsmål formulert for å besvare problemstillingen:

- 1. Selskapsform og størrelse har innvirkning på omfanget serveringsteder bruker regnskapsbaserte styringsverktøy**
- 2. Selskapsform og størrelse har innvirkning på formålet til verktøyene**

Resultatene fra intervjuene viser at det er stor forskjell i utøvelsen av regnskapsbaserte styringsverktøy mellom enkeltstående og restaurantgrupper. Mens restaurantgruppene har en utstrakt bruk av alle de klassiske styringsverktøyene studiet har undersøkt, er det gjennomgående lite og fraværende bruk blant de enkeltstående. Restaurantgruppene har klare rutiner og prosesser for hvordan verktøyene skal brukes og informasjonen de får ved å ta bruk styringsverktøyene er kritisk for gruppenes beslutningstaking. Selv om restaurantgruppe 3 har en noe mer resultatorientert form for styring, viser resultatene at den overordnede praksisen blant gruppene er ganske omfattende og lik.

Blant de enkeltstående restaurantene var det større ulikheter for bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy. Dette samsvarer med usikkerheten i litteraturgjennomgangen om styring blant mindre bedrifter og restauranter. Mens fokuset og praksisen av de undersøkte verktøyene var klart mindre enn hos gruppene, var det likevel tilfeller hvor verktøyene ble tatt i bruk. Formålet og praksisen av eventuelle styringsverktøy var derimot vag og lite målrettet som i tilfelle med blant annet budsjett og avviksanalyser. Inntrykket er at enkeltstående restauranter i stor grad er fornøyd med rapportene de får tilsendt fra eksterne regnskapsførere

og lite bruk av styringsverktøy føles unødvendig på grunn av høy tilstedeværelse av innehaverne i restaurantene. Med mindre bruk av de samme styringsverktøyene som restaurantgruppene og fravær av andre supplerende verktøy, virker det som at mange beslutninger blir basert på antakelser og estimer.

6.2 Begrensninger og svakheter

I etterkant av utredningen sitter jeg igjen med noen refleksjoner om andre valg som kunne vært tatt. De undersøkte styringsverktøyene er valgt utelukkende basert på tidligere teori og samtaler med bransjefolk gjennom egne nettverk. Jeg kunne samtidig ha sendt ut spørreskjemaer til flere restauranter i forkant av de kvalitative intervjuer, for å bedre kartlegge hvilke styringsverktøyer som hadde vært relevant å undersøke. Dette gjør igjen at intervjuguiden i stor grad er påvirket av teori og antakelser og mangler muligens spørsmål som avdekker andre viktige styringsverktøy som bransjen tar i bruk. Til tross for at alle intervjuene avslutningsvis inkluderte åpne spørsmål, er det en stor mulighet for at informantene følte seg stresset eller at de av andre årsaker ikke klarte å resonnerer seg fram til verktøy de eventuelt tar i bruk. Dette åpner blant annet for en diskusjon av om de undersøkte styringsverktøyene er de mest relevante å undersøke for bransjen.

Videre er empirien i oppgaven et resultat av kvalitative intervjuer og kvaliteten til dataene er derfor i stor grad knyttet til kompetansen og gjennomføringen til intervjueren. At dette er de første intervjuene jeg noen gang har gjennomført må derfor anses for å være en svakhet. Dette kan blant annet være knyttet til formulering av spørsmål, manglende oppfølgingsspørsmål eller tolkning av situasjoner og kroppsspråk. Et annet moment er antallet respondenter som er intervjuet. Selv om det vanligvis er begrenset antall med respondenter innen kvalitative undersøkelser, er det samtidig vanlig at et utvalg består av 10-15 respondenter (Johannessen, Kristoffersen og Tuft 2011). Dette viste derimot vanskelig å la seg gjennomføre da de fleste restauranter i Oslo stengte ned etter restriksjonene fra myndighetene 12.mars 2020. Dataene i oppgaven er dermed basert på intervjuer med åtte respondenter.

Et annet moment er skjevhet i respondentenes representasjon. Dette har bakgrunn i et noen av respondentene hadde mer utfyllende svar, mens andre var mer konkrete og konsise under intervjuene. Blant restaurantgruppene er sitater fra RG3 desidert mest brukt, mens fordelingen

blant de andre tre var relativt lik. Hos de enkeltstående restaurantene er sitater fra ER2 og ER4 noe mer brukt enn ER1 og ER3.

6.3 Videre forskning

En klar begrensning av kvalitative studier er at det ikke gjør det mulig å generalisere funnene. Empirien i denne utredningen fungerer dermed kun som en pekepinn på hvordan restaurantbransjen praktiserer økonomistyring. Et steg videre kunne derfor vært å undersøkt om funnene kan generaliseres for hele bransjen. Samtidig er utredningen basert på at det er en høy andel av åpne konkurser blant restauranter, uten å kartlegge om dette gjelder større restaurantgrupper, enkeltstående eller en kombinasjon av begge. Studiet er som nevnt ut ifra teori valgt ut fire regnskapsbaserte styringsverktøy som undersøkes, men det kan også være relevant å forske på andre styringsverktøy.

7 Litteraturliste

- Anthony, Robert, and David Young. 2003. *Management Control In Nonprofit Organizations*. 7th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Baxter, Pamela, and Susan Jack. 2008. "Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers." *The Qualitative Report* 13(4): 544–59.
- Berg, Terje, Morten Kringstad, Tor-Erik Olsen, and Anja Brekke Normes. 2018. "Norsk Kalkulasjonspraksis – Anno 2018." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*. <https://www.magma.no/norsk-kalkulasjonspraksis-anno-2018>.
- Bergstrand, Jan. n.d. *Accounting for Management Control*. 1st ed. Lund: Studentlitteratur AB.
- Bjørnenak, Trond. 2003. "Strategisk Økonomistyring - En Oversikt." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*. <https://www.magma.no/strategisk-oekonomistyring-en-oversikt>.
- Bjørnenak, Trond. 2013. "Styringssystemer Og Lønnsomhet." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*, 31–36.
- Bjørnenak, Trond, and Katarina Kaarbøe. 2011. "Dynamiske Styringssystemer - Hva Er Det?" *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*, 22–30. <https://www.magma.no/dynamiske-styringssystemer-hva-er-det>.
- Bonner, Sarah E., and Geoffrey B. Sprinkle. 2002. "The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research." *Accounting, Organizations and Society*. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00052-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00052-6).
- Bragelien, Iver. 2011. "Belønninger Som Styringsverktøy - Når Bør Toppledelsen Holde Fingrene Av Fatet?" *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*, 31–43. <https://www.magma.no/belonnings-som-styringsverktoy-nar-bor-toppledelsen-holde-fingrene-av-fatet>.
- Bunce, Peter, Robin Fraser, and Lionel Woodcock. 1995. "Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems." *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1006/mare.1995.1017>.
- Chen, Beverly. 2014. "Lessons Learned: A Qualitative Case Study of Restaurant Success in Auckland, New Zealand." Auckland University of Technology.
- Clegg et al. 2016. "Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice."

- Managing and Organizations: An Introduction to Theory and Practice*.
<https://doi.org/10.1007/s13398-014-0173-7.2>.
- Dittmer, Paul R, and Desmond J Keefe. 2009. "Principles of Food, Beverage and Labor Cost Control." *Journal of Hospitality & Tourism Research*, no. 9.
<https://doi.org/10.1177/109634807600100113>.
- Green, Stephen G., and M. Ann Welsh. 1988. "Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept." *Academy of Management Review*.
<https://doi.org/10.5465/amr.1988.4306891>.
- Gripsrud, Geir, Ulf Henning Olsson, and Ragnhild Silkoset. 2004. *Metode Og Dataanalyse Med Fokus På Beslutninger i Bedrifter*. 1st ed. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Gripsrud, Geir, and Ragnhild Silkoset. 2004. *Metode Og Dataanalyse*. 1st ed. Oslo: Høyskoleforlaget.
- Hammernes, Linn Marie. n.d. "Restauranter Rykker Inn i Tomme Butikklokaler." 2019.
<https://finansavisen.no/nyheter/naeringseiendom/2019/10/04/7458885/restauranter-rykker-inn-i-tomme-butikklokaler>.
- Hansen, Stephen C., David T. Otley, and Wim A. Van der Stede. 2003. "Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective." *Journal of Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>.
- Hoff, Kjell Gunnar. 2010. *Bedriftens Økonomi*. 7th ed. Oslo: Universitetsforlaget.
- Jacobsen, Dag Ingvar. 2005. *Hvordan Gjennomføre Undersøkelser? Innføring i Samfunnsvitenskapelig Metode*. 2nd ed. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Johanne, Pettersen Inger, and Bjørnenak Trond. 2003. *Helse i Hver Krone? Om Økonomisk Styring i Helsesektoren*. 1st ed. Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Johannessen, Asbjørn, Line Kristoffersen, and Per Arne Tuft. 2011. *Forskningsmetode for Økonomisk-Administrative Fag*. 3rd ed. Oslo: Abstrakt Forlag AS.
- Johanson, Daniel, and Dag Øivind Madsen. 2013. "Økonomisk Styring i Norge." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*, 18–30. <https://www.magma.no/okonomisk-styring-i-norge>.

- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1992. "The Balanced Scorecard--Measures That Drive Performance." *Harvard Business Review*.
- Kotas, Richard. 2014. *Management Accounting for Hotels and Restaurants. Management Accounting for Hotels and Restaurants*. <https://doi.org/10.4324/9781315043302>.
- Kvale, Steinar, and Svend Brinkmann. 2009. *Det Kvalitative Forskningsintervjuet*. 2nd ed. Oslo: Gyldendal Norske Forlag.
- Madsen, Dag, and Tonny Stenheim. 2014. "Balansert Målstyring." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*. <https://www.magma.no/balansert-malstyring>.
- Malmi, Teemu, and David A. Brown. 2008. "Management Control Systems as a Package- Opportunities, Challenges and Research Directions." *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>.
- Mintzberg, Henry. 1979. "The Structuring of Organizations: A Synthesis of the Research." *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*.
- Oslo Kommune. 2019. "Årsberetning 2019 Næringsetaten.Pdf." [https://www.oslo.kommune.no/getfile.php/13359714-1581075119/Tjenester og tilbud/Politikk og administrasjon/Etater%2C foretak og ombud/Næringsetaten/Årsberetning 2019 Næringsetaten.pdf](https://www.oslo.kommune.no/getfile.php/13359714-1581075119/Tjenester%20og%20tilbud/Politikk%20og%20administrasjon/Etater%20foretak%20og%20ombud/Næringsetaten/Årsberetning%202019%20Næringsetaten.pdf).
- Otley, David. 1987. *Accounting Control and Organizational Behaviour*. London UK: Heinemann Ltd.
- Ouchi, William G. 1979. "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms." *Management Science*. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>.
- Pettersen, Inger Johanne, and Kari Nyland. 2008. "Mellom Politikk Og Marked - Om Styringsutfordringer i Statlige Helseforetak." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*, no. 4. <https://www.magma.no/mellom-politikk-og-marked-om-styringsutfordringer-i-statlige-helseforetak>.
- Ringdal, Kristen. 2013. *Enhet Og Mangfold*. 3rd ed. Bergen: Fagbokforlaget.
- Saunders, Mark N.K., Adrian Thornhill, and Philip Lewis. 2015. *Research Methods for Business Students*. 7th ed. Harlow: Pearson Education Limited.

- Schein, Edgar. 1997. *Organizational Culture and Leadership*. San Francisco: WILEY.
- Simons, Robert. 1987. "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis." *Accounting, Organizations and Society*. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90024-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90024-9).
- Simons, Robert. 1995. *How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal: Levers of Control: Image (Rochester, N.Y.)*.
- "Spisekartet." n.d. <http://www.spisekartet.no/oslo>.
- SSB. 2019. "Statistikkbanken - 08166: Overnattings- Og Serveringsvirksomhet. Resultatposter for Ikke-Finansielle Aksjeselskaper, Etter Region, Næring (SN2007), Statistikkvariabel Og År." 2019. <https://www.ssb.no/statbank/table/08166/tableViewLayout1/>.
- SSB. 2020a. "Statistikkbanken - 11342: Areal Og Befolkning, Etter Region, Statistikkvariabel Og År." 2020. <https://www.ssb.no/statbank/table/11342/tableViewLayout1/>.
- SSB. 2020b. "Statistikkbanken - 10790: Åpnede Konkurser, Etter Konkurstype Og 5-Siffer Næring (SN2007) (K) 2009K1 - 2019K4." 2020. <https://www.ssb.no/statbank/table/10790/>.
- Stemsrudhagen, Jan Ivar. 2003. "Balansert Målstyring: Fra Måling Til Strategisk Ledelse." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*. <https://www.magma.no/balansert-maalstyring-fra-maaling-til-strategisk-ledelse>.
- Svartdal, Frode. 2015. *Psykologiens Forskningsmetoder*. 4th ed. Bergen: Fagbokforlaget.
- Tangenes, Tor. 2007. "Når to Finansielle Måltall Møter Ressursbasert Firmateori Og Fremvokst Strategi." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*. <https://www.magma.no/naar-to-finansielle-maaltall-moeter-ressursbasert-firmateori-og-fremvokst-strategi>.
- Øgård, Thomas, and Magnus Johansen. 2012. "Hvorfor Enkelte Serveringssteder Har Kortere Levetid. En Kvalitativ Studie Av Hvilke Faktorer Som Kan Bindra Til Suksess." Høgskolen Kristiania.
- Øystein, Fjeldstad, and Randi Lunnan. 2014. *Strategi*. Oslo: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.

Aastvedt, Ailin. 2010. "https://www.magma.no/kommuneregnskapet-nyttig-for-hvem-og-til-hva." *MAGMA - Tidsskrift for Økonomi Og Ledelse*.

Vedlegg

Vedlegg 1 – informasjon om prosjektet

Vil du delta i forskningsprosjektet

”[Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i restauranter]”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å se på om det normative bildet av hvordan styringsmekanismene i restaurant er i strid med det deskriptive. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Forskningsprosjektet er undertegnede sin masteroppgave ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet og informasjonen skal kun brukes til dette formålet. For å undersøke om det normative bildet av hvordan styringsmekanismene i restaurant er i strid med det deskriptive ønsker en å besvare følgende problemstilling og forskningsspørsmål:

Problemstilling: «I hvilken grad bruker restauranter regnskapsbaserte styringsverktøy og hvilke funksjoner har disse verktøyene?»

Forskningsspørsmål:

- i) Selskapsform og størrelse har innvirkning på omfanget serveringsteder bruker regnskapsbaserte styringsverktøy

- ii) Selskapsform og størrelse har innvirkning på formålet til verktøyene

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges miljø- og biovitenskapelige universitet ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du har fått denne henvendelse fordi du enten er innehaver og eller jobber som økonomisjef i en større eller mindre restaurant/restaurantgruppe i Oslo. Definisjonen for større er i dette prosjektet avgrenset til bedrifter med en samlet nettoinntekt på 100 millioner (\pm ca20%) basert på tilgjengelig data på Proff.no. Samlet nettoinntekt for mindre bedrifter er i dette

prosjektet begrenset til 25 millioner ($\pm 20\%$) og mindre.

Oppgaven har som mål å gjennomføre minimum fem intervjuer fra hver gruppe (større og mindre bedrifter), tilsammen omtrent 10-15 respondenter.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet, innebærer det at du deltar i et personlig intervju som tar deg ca. 45 minutter. Intervjuet inneholder spørsmål angående din bedrifts praksis av regnskapsbaserte styringsverktøy (budsjett, kalkyler, avviksanalyse, finansielle og ikke-finansielle måltall). Dine svar fra spørreskjemaet blir registrert elektronisk via lydopptak og notater.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

- Hvem som har tilgang til opplysningene:
 - Student: Duy Nguyen
 - Veileder: Atle Guttormsen
- Datamaterialene lagres i en skyløsning hvor en behøver brukernavn og passord for å komme til

Prosjektet vil ta i bruk opplysninger som er hensiktsmessig for å besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene. Det er ønskelig at informasjon angående deltakernes stillingstittel og arbeidssted brukes og at de derfor kan gjenkjennes i publikasjonen.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter

planen er 02.juni 2020. Personopplysningene og lydopptakene slettes etter prosjektet er avsluttet.

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 Norges miljø- og biovitenskapelige universitet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- Norges miljø- og biovitenskapelige universitet ved:
 - Student: Duy Nguyen, epost: duy.thanh.nguyen@nmbu.no, tlf: 466 95 419.
 - Veileder: Atle Guttormsen, epost: atle.guttormsen@nmbu.no, tlf: 90853445
- Vårt personvernombud: Hanne Pernille Gulbrandsen, epost: personvernombud@nmbu.no, tlf: 402 81 558

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

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Prosjektansvarlig
(Forsker/veileder)

Eventuelt student

Vedlegg 2 – samtykkeerklæring

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet «Bruken av regnskapsbaserte styringsverktøy i restauranter», og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i personlig intervju
- at opplysninger om meg publiseres slik at jeg kan gjenkjennes – hvis aktuelt

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 3 – Intervjuguide

Oppvarmingsspørsmål/Praktisk informasjon

- Presentere meg selv
- Presentere tema, formål og problemstilling for prosjektet
- Forespørsel om bruk av lydopptak
- Forklare intervjuprosessen

1 Informasjon om bedriften

- 1.1 Hva er stillingen/rollen din i bedriften?
- 1.2 Hvilken type selskapsform har dere?
- 1.3 Hvordan er eierstrukturen? (en innehaver, flere, aktivt eierskap, passive investorer)
- 1.4 Hvor mange ansatte er dere? (i hele konsernet om det er et konsern)
- 1.5 Hva hadde dere i nettoomsætning i 2019 (eventuelt 2018)
- 1.6 Har dere minst én person som utelukkende jobber med økonomi?

2 Styringskonfigurasjon

- 2.1 Har dere klare fastsatte finansielle måltall? (eks. Målet for første kvartal er å omsette for 10% mer enn fjoråret)
- 2.2 Hvordan foregår hovedsakelig kommunikasjonen med de ansatte? Mail, ansikt-til-ansikt, telefon, sosiale medier
- 2.3 Er de ansatte involvert i utformingen av strategiene?
- 2.4 Hvilke av følgende styringsverktøy legger bedriften din mest vekt på (bruker mest tid på). Ranger dem gjerne fra 1-3.
 - Økonomisk styring (planlegging, måling, evaluering, belønning)
 - Administrativ (regler, prosedyrer)
 - Organisasjonskultur og verdier
- 2.5 Kan du fortelle overordnet hvordan styringsprosessen foregår hos dere? (gjerne kronologisk. F.eks: 1) Strategi 2) budsjett 3) Drift og måling 4) Rapportering evaluering)

3 Budsjett

- 3.1 Utarbeider dere budsjett?
 - 3.1.1 Hva er årsaken til at dere bruker/ikke bruker budsjett?
 - 3.1.2 Hvordan brukes budsjett i den daglige driften?
 - 3.1.3 I hvilken grad brukes budsjettet for å ta beslutninger?
- 3.2 Hvilken type budsjetter utarbeides?
- 3.3 Hvilke data baserer dere budsjettet på?
 - 3.3.1 Tar dere hensyn til makrofaktorer (befolkningsendringer, nye veier, bussruter, nye konkurrenter)
- 3.4 Hva er tidsperspektivet for budsjettet(ene)? (årlig, kvartalsvis etc)
- 3.5 Hvor realistisk er budsjettet?

4 Kalkyler

- 4.1 Bruker dere kalkyler?
 - 4.1.1 Hva er årsaken til at dere bruker/ikke bruker kalkyler?
- 4.2 Hvordan priser dere mat-og drikkemenyen?
 - 4.2.1 Hvilke metoder brukes? Bidrags, selvkostmetoden, kost-pluss?
 - 4.2.2 Vet dere hvor mye dere tjener på hver vare og matrett?
- 4.3 Kalkulerer dere inn faste kostnader som ikke er mat og drikkerelatert? (husleie, strøm, fyring o.l)
- 4.4 Hvordan vet dere når restauranten er profitabel?
- 4.5 Regner dere ut ASP – average spending power (per gjest)?

5 Finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall

- 5.1 Er regnskapsbaserte prestasjonsmål noe dere arbeider med i det daglige? (avkastningskrav, rentabilitet, gjeldsgrad)
 - 5.1.1 Hvorfor har dere valgt disse prestasjonsmålene?
 - 5.1.2 Hvor langt tidsperspektiv har dere på disse målene?

- 5.2 Har dere andre ikke-finansielle prestasjonsmål? (Andre verdidrivere som dere mener kan påvirke overskuddet. Eks: Kundetilfredshet, antall bordbestillinger, sykemeldinger)
- 5.3 Hvorfor har dere valgt ut disse?
 - 5.3.1 Hvordan undersøker dere effekten av disse prestasjonsmålene?

6 Avviksanalyse

- 6.1 Bruker dere avviksanalyse?
 - 6.1.1 Hva er årsaken til at dere bruker/ikke bruker avviksanalyse?
- 6.2 Hvilke type avviksanalyse foretar dere?
 - 6.2.1 Hvilke faktorer ser dere etter når dere jobber med avvik?
- 6.3 Hvor mye vektlegger dere arbeidet med å avdekke avvik?
 - 6.3.1 Hvor kjapt kan dere avdekke avvik?
- 6.4 Hva brukes informasjon angående avvik til?

7 Avsluttende

- 7.1 Hvilke informasjon og verktøy brukes når dere tar beslutninger? (Fjerne/bytte ut en rett, holde stengt noen ukedager etc)
- 7.2 Bruker dere andre regnskapsbaserte verktøy? (F.eks balansert målstyring)
- 7.3 Planlegger dere å ta i bruk andre regnskapsbaserte styringsverktøy framover?



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

Postboks 5003
NO-1432 Ås
Norway