

Norges miljø- og biovitenskapelige universitet  
Fakultet for samfunnsvitenskap  
Handelshøyskolen

Masteroppgave 2014  
30 stp

# Norsk Tipping og Beyond Budgeting – Er dagens styring forenlig med Beyond Budgeting-filosofien

Norsk Tipping and Beyond Budgeting – Is the  
Current Management System Compatible with  
the Beyond Budgeting Philosophy

Mats Erik Stenseng

## **Forord**

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige skriftlige arbeidet på masterstudiet ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet.

De siste tiårene har Beyond Budgeting fått økt oppmerksomhet og de siste årene har flere store norske selskaper valgt å implementere Beyond Budgeting. Denne utredningen undersøker om Norsk Tipping er egnet for å implementere Beyond Budgeting.

Utredningen bygger på intervjuer med ansatte på ulike nivåer i Norsk Tipping. Jeg ønsker derfor å rette en stor takk til de som har latt seg intervju, og som har delt kunnskap og erfaringer med meg. Jeg vil videre rette en ekstra takk til min kontaktperson i Norsk Tipping, Stein Willy Andreassen, uten hans hjelp og positive innstilling til oppgaven kunne den aldri blitt skrevet.

Arbeidet med oppgaven har vært en utfordrende og lærerik prosess, og jeg håper leser finner utredningen interessant og nyttig.

Avslutningsvis ønsker jeg å takke min veileder, Jens Bengtsson, for nyttige råd og gode tilbakemeldinger gjennom hele prosessen.

Ås, 18. mai 2015

Mats Erik Stenseng

## Sammendrag

I denne studien har jeg undersøkt hvordan dagens styringsmodell i Norsk Tipping er utformet, hvilke verktøy som brukes og hvordan selskapet kan tilnærme seg en implementering av Beyond Budgeting. For å svare på dette har jeg intervjuet ansatte fra tre ulike nivåer i selskapet. Alle informantene har økonomiroller, noe som innebærer at de har god kunnskap om hvordan selskapet styres.

Gjennom et behov for styringssystemer som tar høyde for endringer i omgivelsene, har Beyond Budgeting vokst frem. Beyond Budgeting skal gi en fleksibel tilnærming ved bruk av prinsippene for desentralisert ledelse og adaptive prosesser. Filosofien tilstreber en organisasjon der oppgaver, beslutninger og ansvar delegeres nedover. Ledere skal dermed skape muligheter, støtte og veilede ansatte, istedenfor å styre etter tankegangen kommando og kontroll.

Ut ifra drøftingen konkluderer jeg med at Norsk Tipping på noen områder allerede styrer i samsvar med Beyond Budgeting-filosofien. Selskapet er kundefokuserte, men må forbedre hvordan kunde- og markedsinformasjon blir implementert i måling og rapportering. Dagens prosjektmodell er i harmoni med BB-filosofien for store og ressurskrevende prosjekter, mens mindre prosjekter isteden burde klassifiseres som aktiviteter hvor ansvaret delegeres nedover. Dermed kan de ansatte bruke sin intuisjon og kunnskap til å ta beslutninger nær kunden. Dette forutsetter endring til mer desentraliserte avdelinger og enheter, hvor det blir gitt større frihet og selvstendighet. Selskapet kan ved bruk av intranettet legge til rette for en åpen informasjonsflyt og det kan være med å bidra til at det skapes et tillitsforhold mellom ledelsen og de ansatte.

Målekortet til selskapet er knyttet opp i mot målsetninger og handlingsplaner. Dette er i samsvar med Beyond Budgeting-filosofien, men KPI'ene burde i større grad være relative ytelsesmål for å skape motivasjon hos de ansatte og avdekke trender. Selskapet er også avhengig av en ny prognoseprosess hvor prognosene ikke gjenspeiler budsjettet eller ambisjoner, men er forventede konsekvenser av planlagte handlinger. I Norsk Tipping er det en sterk budsjetteringskultur. Jeg konkluderer derfor med at en implementering best gjøres ved å begynne i de enkelte avdelingene og enhetene som selv ønsker endring. På denne måten kan andre enheter og avdelinger se hvordan filosofien fungerer og hvilke endringer den medfører. Ut i fra min vurdering har Norsk Tipping de nødvendige ressursene og forutsetningene for å lykkes med en implementering av Beyond Budgeting.

## **Abstract**

In this study I examined how the current management system in Norsk Tipping is designed, what tools are used and how the company can approach an implementation of Beyond Budgeting. To answer this I have interviewed employees from three different levels of the company. All the informants work in the finance department, which mean that they have good knowledge of how the company is managed.

Through a need for management systems that take changes in the competitive environment into account, Beyond Budgeting emerged. Beyond Budgeting provides a flexible approach based on the principles of decentralized management and adaptive processes. The philosophy strives after an organization that delegates tasks, decisions and responsibility downwards. Instead of preserving a command and control mind-set, managers must create opportunities, support and guide employees.

Based on the discussion I conclude that Norsk Tipping in some areas already governs according to the Beyond Budgeting philosophy. The company is customer focused, but need to improve how customer and market information is being implemented in measurement and reporting. Major resource consuming projects can use the current project model while smaller projects can instead be classified as activities where the responsibility is delegated downwards. This way the employees can use their intuition and knowledge to make decisions close to the customer. This presupposes change through more decentralized departments and units where they will be given more freedom and independence. Norsk Tipping can facilitate an open flow of information using the intranet, which can contribute to creating a relationship of trust between management and employees.

The scorecard is tied to the strategic objectives and plans of action, which is consistent with the Beyond Budgeting philosophy, however, the KPIs should rather measure relative performance for creating motivation among employees and uncover trends. The company also relies on a new forecasting process where projections do not reflect the budget or ambitions, but is anticipated consequences of planned actions. Norsk Tipping have a strong budgeting culture. I therefore conclude that an implementation is best done by starting in the departments and entities who want change. Doing it this way, other units and departments see how the philosophy works and what changes it brings. Based on my assessment, Norsk Tipping have the necessary resources and preconditions for the successful implementation of Beyond Budgeting.

## Innholdsfortegnelse

|  |     |
|--|-----|
| Forord .....                                     | i   |
| Sammendrag .....                                 | ii  |
| Abstract .....                                   | iii |
| Innholdsfortegnelse .....                        | iv  |
| Figurliste.....                                  | vi  |
| 1 Innledning.....                                | 1   |
| 1.1 Bakgrunn for oppgaven .....                  | 1   |
| 1.2 Formål.....                                  | 2   |
| 1.3 Avgrensninger og struktur .....              | 3   |
| 2 Presentasjon av Norsk Tipping .....            | 4   |
| 2.1 Norsk Tipping – en statlig aktør .....       | 4   |
| 2.2 Organisasjonsstruktur .....                  | 5   |
| 2.3 Strategiske mål .....                        | 6   |
| 2.4 Målekort.....                                | 7   |
| 2.5 Virksomhetsplan .....                        | 8   |
| 3 Teoretisk rammeverk.....                       | 11  |
| 3.1 Budsjett.....                                | 11  |
| 3.1.2 Kritikk av budsjett.....                   | 11  |
| 3.2 Beyond Budgeting .....                       | 15  |
| 3.2.1 Relevance Lost og Beyond Budgeting.....    | 15  |
| 3.2.2 Hva er Beyond Budgeting? .....             | 16  |
| 3.2.3 Styringsverktøy i BB.....                  | 19  |
| 3.2.4 Implementering av BB .....                 | 21  |
| 3.2.5 Spredning av BB .....                      | 23  |
| 3.2.6 Praktiske eksempler .....                  | 24  |
| 3.2.7 Kritikk av Beyond Budgeting .....          | 25  |
| 3.3 Better Budgeting og Advanced Budgeting ..... | 26  |
| 4 Metode.....                                    | 27  |
| 4.1 Forskningsdesign .....                       | 27  |
| 4.2 Datainnsamling .....                         | 28  |
| 4.2.1 Intervjuteknikk.....                       | 28  |
| 4.3 Analyse av data.....                         | 30  |
| 4.4 Evaluering av data .....                     | 31  |
| 4.4.1 Reliabilitet.....                          | 31  |
| 4.4.2 Validitet.....                             | 32  |

|  |    |
|--|----|
| 4.4.3 Generaliserbarhet eller overførbarhet?.....                  | 33 |
| 5 Empirisk analyse .....   | 34 |
| 5.1 Motivasjon for endring .....                                   | 34 |
| 5.2 Målsetningsprosessen .....                                     | 36 |
| 5.2.1 Utviklingen av målekortet.....                               | 37 |
| 5.3 En budsjettprosess i kontinuerlig utvikling .....              | 38 |
| 5.3.1 Task force gruppene i budsjettprosessen .....                | 39 |
| 5.3.2 Uønsket atferd under prosessen og prestasjonsavlønning ..... | 39 |
| 5.3.3 Investeringer .....  | 40 |
| 5.4 Ressursallokering, verdiskapning og koordinering .....         | 40 |
| 5.4.1 Human Resources .....  | 41 |
| 5.4.2 Prosjekter .....   | 41 |
| 5.4.3 Verdiskapning .....  | 42 |
| 5.5 Verdier og desentralisering .....                              | 44 |
| 5.6 Intern informasjonsflyt .....                                  | 45 |
| 5.7 Eksterne forhold .....   | 45 |
| 5.7.1 Konkurrenter .....   | 46 |
| 5.7.2 Endringer i kundepreferanser.....                            | 46 |
| 5.7.3 Teknologisk utvikling og kundekostnader .....                | 47 |
| 6 Drøfting .....   | 49 |
| 6.1 Prosesser i NT.....  | 49 |
| 6.2 Organisasjon og ledelse .....                                  | 52 |
| 6.3 Styringsverktøy.....   | 54 |
| 6.3.1 Budsjettet og prognoser .....                                | 54 |
| 6.3.2 Målekortet .....   | 55 |
| 6.3.3 Benchmarking .....   | 56 |
| 6.4 Hvordan kan Norsk Tipping implementere Beyond Budgeting .....  | 56 |
| 6.4.1 Tilnærming til implementering .....                          | 56 |
| 6.4.2 Involvere hele organisasjonen.....                           | 58 |
| 7 Konklusjon .....   | 60 |
| 7.1 Begrensninger og forslag til videre forskning .....            | 61 |
| Litteraturliste .....  | 63 |
| Vedlegg .....  | 66 |

## Figurliste

|   |    |
|---|----|
| Figur 1: Utviklingen av styringsverktøy .....                         | 2  |
| Figur 2: Verdiplattform .....   | 5  |
| Figur 3: Organisasjonskart .....                                      | 5  |
| Figur 4: Organisasjonskart over Økonomiavdelingen .....               | 6  |
| Figur 5: Målekortet med de seks målområdene .....                     | 8  |
| Figur 6: Budsjettprosessen .....                                      | 9  |
| Figur 7: Beyond Budgeting, endring av både prosesser og ledelse ..... | 16 |
| Figur 8: Forholdet mellom de ulike konseptene.....                    | 26 |

# 1 Innledning

I innledningen presenteres bakgrunnen for oppgaven og formålet. I sistnevnte vil også utredningens problemstilling og forskningsspørsmål introduseres. Avslutningsvis vil utredningens struktur og avgrensninger presenteres.

## 1.1 Bakgrunn for oppgaven

I løpet av høsten 2014 ble det enighet mellom undertegnede og Norsk Tipping (NT) om å skrive en utredning. NT styrer i dag etter faste budsjetter og ønsket å se på muligheten for en mer dynamisk tilnærming. «*En definisjon av begrepet dynamikk er at det er en kontinuerlig og produktiv aktivitet eller endring*» (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011, s. 23). En vanlig uttalelse i litteraturen er hvordan en virksomhet bør være dynamisk i forhold til omgivelsene, og det blir derfor brukt til utforming og bruk av styringssystemer (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011).

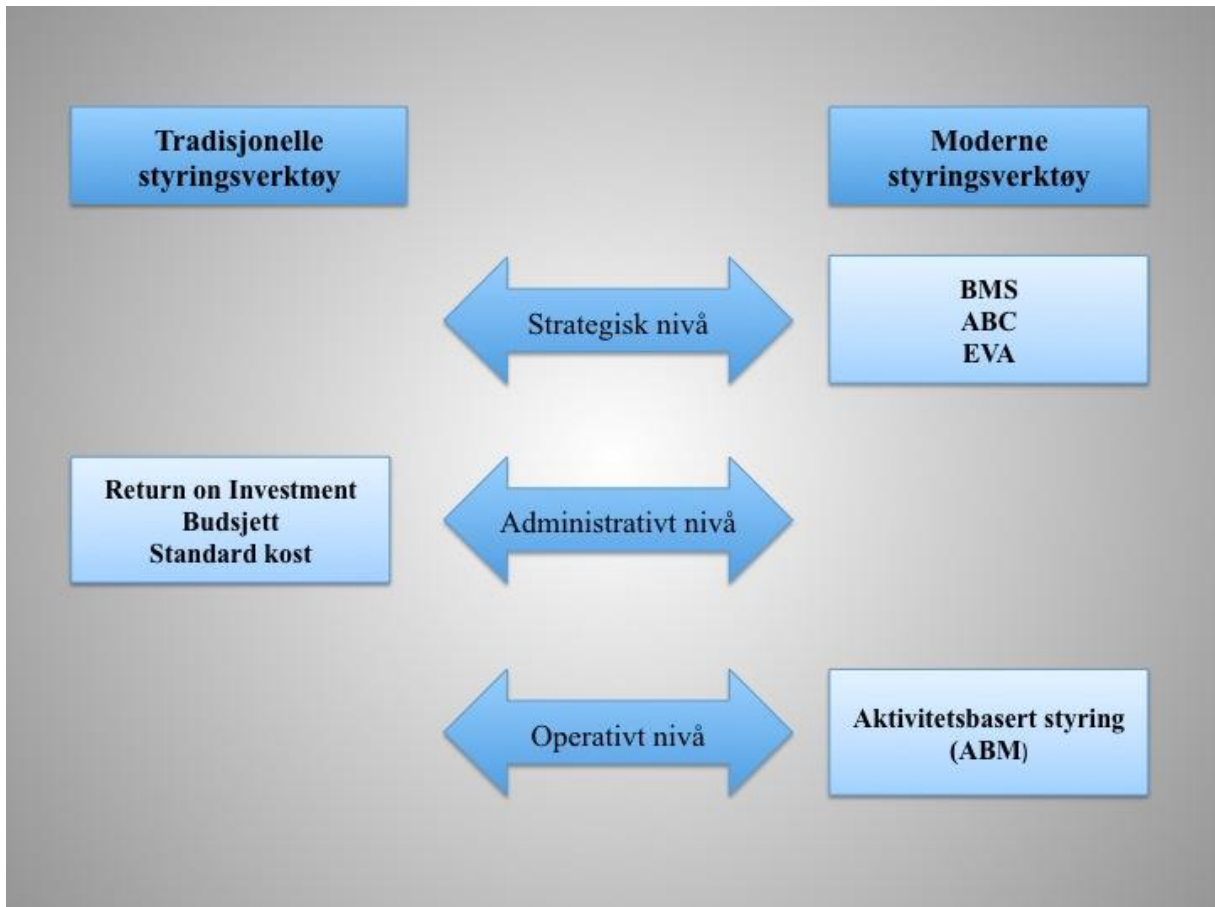
Temaet for denne utredningen er økonomiske styringssystemer, og er videre avgrenset til det tradisjonelle budsjettet og Beyond Budgeting (BB). Flere store norske selskaper har de siste årene valgt å fjerne budsjettet og implementere BB. Eksempler på dette er Statoil, Sparebanken 1 og Telenor.

Økonomiske styringssystemer har de siste tiårene fått mer oppmerksomhet. Amerikanske H.T. Johnson og R.S. Kaplan's bok *Relevance Lost – the Rise and Fall of Management Accounting* blir sett på som en av de mest betydningsfulle innenfor fagfeltet økonomisk styring. De mente at informasjonen, som var tilgjengelig for lederne, ikke var tilstrekkelig og riktig for å styre en virksomhet. Den støttet heller ikke viktige strategiske beslutninger eller bidro til forbedring av prosesser. På bakgrunn av dette har verktøy som aktivitetsbasert kostnadsanalyse (ABC) og balansert målekort (BMS) sett dagens lys (Bjørnenak, 2003).

I Skandinavia har det også foregått en «relevance lost»-debatt. En av frontfigurene har vært svenske Jan Wallander. Han var administrerende direktør i Svenska Handelsbanken, og var kritisk til bruk av budsjettet som styringsverktøy (Bjørnenak, 2003). Kritikken innebar budsjettets manglende evne til å se trendbrudd, og det kunne være et hinder for å tilpasse seg til nye situasjoner som måtte oppstå. Basert på erfaringer Wallander gjorde i sin forrige jobb hos Sundsvallsbanken, ble budsjettet fjernet i Svenska Handelsbanken på 1970-tallet (Wallander, 1999).



Bjørnenak (2003) benytter tre ulike nivåer for å skille mellom styringssystemer. Det strategiske, det operative og det administrative nivået. Det strategiske nivået tar for seg virksomhetens strategi, og i «moderne» økonomistyring benyttes det verktøy som ABC og Economic Value Added (EVA). Det operative nivået skal følge opp arbeidsprosessene, og dagens trend tilsier et mer spisset fokus mot det strategiske og operative nivået. Det administrative nivået skal følge opp ressursbruk og prestasjoner. Kritikken mot tradisjonelle styringssystemer er at dette nivået blir overfokusert. Dette blir illustrert i figur 1.



Figur 1: Utviklingen av styringsverktøy (Bjørnenak, 2003).

## 1.2 Formål

Basert på bakgrunn for utredningen og bruken av NT som casebedrift, har følgende hovedproblemstilling blitt formulert:

*Er Norsk Tipping egnet for å implementere Beyond Budgeting?*

For å gi et svar på dette har jeg funnet det hensiktsmessig å utarbeide tre forskningsspørsmål. De vil til sammen gi en helhetlig analyse av problemstillingen:

- Er dagens prosesser og verdier forenlig med prinsippene i BB?
- Er styringsverktøyene egnet for å implementere BB?
- Hvordan kan NT tilnærme seg en implementering av BB?

Formålet er å gi leseren kunnskap om styringsmodellen til NT opp i mot en beskrivelse av BB-filosofien, verktøyene som ofte brukes i BB og en tilnærming til implementering.

### **1.3 Avgrensninger og struktur**

Utredningen er avgrenset til å se på det tradisjonelle budsjettet og BB som styringssystemer. Det vil inkludere verktøyene benchmarking, rullerende prognoser og balansert målstyring, men ikke kunderelasjonshåndtering og aktivitetsbasert kostnadsanalyse. Dette på grunn av knappe ressurser og begrenset med tid. Videre blir det en introduksjon av Advanced Budgeting og Better Budgeting som er mindre radikale alternativer enn BB. Men på grunn av det begrensede omfanget til en masteroppgave vil fokuset være på BB sammenlignet med dagens styringsmodell i NT.

Kapittel 1 starter med en innledning og en presentasjon av problemstillingen og forskningsspørsmålene. Kapittel 2 beskriver det teoretiske rammeverket som benyttes til å svare på de tre forskningsspørsmålene. Kapittel 3 er en presentasjon av casebedriften i utredningen, Norsk Tipping. Kapittel 4 omhandler valg av metode og hvilken og hvordan data er hentet inn. Kapittel 5 presenterer og analyserer empirien som er samlet inn i forbindelse med utredningen. Dette etterfølges av kapittel 6 som drøfter det teoretiske rammeverket opp i mot den empiriske analysen. Avslutningsvis vil kapittel 7 gi en konklusjon på forskningsspørsmålene og noen forslag til videre forskning.

## **2 Presentasjon av Norsk Tipping**

Dette kapittelet har som formål å gi leseren kunnskap om selskapet som anvendes i denne utredningen. Det vil ta for seg generelle fakta, kjerneverdier, organisasjonsstruktur og målsetninger. Dette er alle områder som legger føringer for hvordan selskapet styres. Avslutningsvis vil jeg presentere målekortet og virksomhetsplanen.

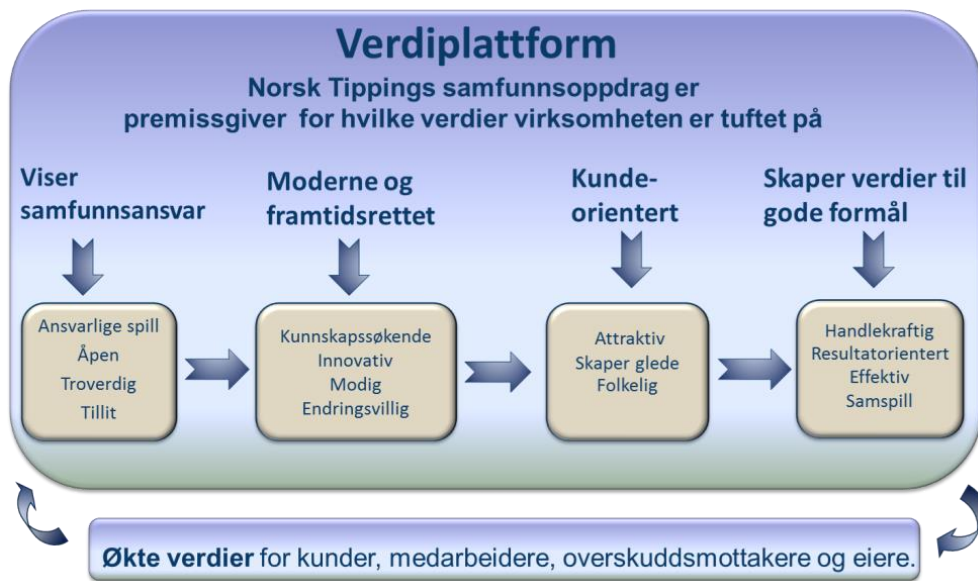
### **2.1 Norsk Tipping – en statlig aktør**

Norsk Tipping er et statlig aksjeselskap som ble etablert i 1948 og er underlagt kulturdepartementet. Selskapet reguleres under pengespilloven og departementet gir tillatelse til nye spill og regler. Departementet avgjør andelen av innsats fra kundene som skal gå til premier. Selskapet har ca. 400 ansatte og hovedkontor på Hamar.

«Vi gir drømmen en sjanse» - er visjonen til NT. Dette retter seg mot både spillere og overskuddsmottakere (NT, 2014a). For kundene kan drømmen være å få 12 rette i Tipping, 7 rette i Lotto, og det er nettopp slike drømmer som produserer pengene til samfunnsnyttige formål. For overskuddsmottakere kan det være nye idrettsanlegg som oppfyller drømmen om å komme OL (NT, 2014c).

Pengespill er ikke en næringsvirksomhet hvor alle kan etablere seg, men en bransje strengt regulert på grunn av sosialpolitiske hensyn. Samfunnsoppdraget til NT er å gi et ansvarlig og attraktivt spilltilbud, hvor overskuddet går til gode samfunnsformål. På grunn av dette er ikke målet å skape størst mulig overskudd, men heller å utvikle og regulere det norske spillmarkedet, hvor overskuddet fordeles til idrett, kultur og humanitære organisasjoner (NT, 2014b). I 2013 ble det omsatt for 30,8 milliarder kroner brutto i det regulerte markedet. Det uregulerte markedet omsatte for et sted mellom 700 og 1000 millioner kroner netto.

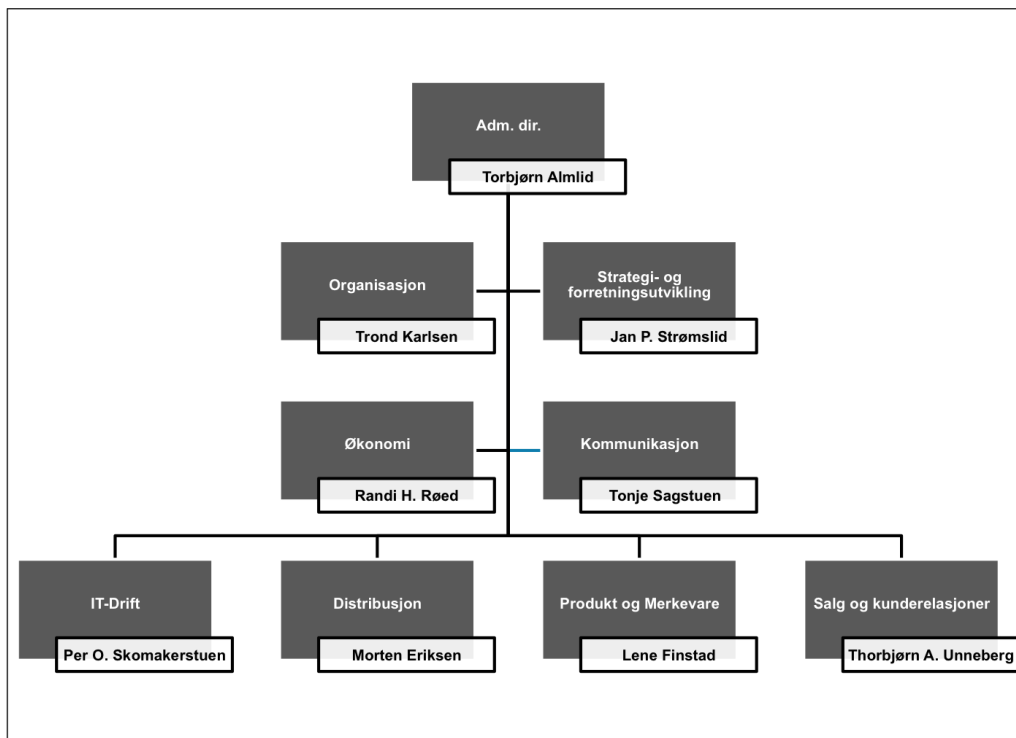
NT har kjerneverdier som skal understøtte samfunnsoppdraget. Denne verdiplattformen blir illustrert i figur 2. Den skal være med på å skape økte verdier for kunder, medarbeidere, overskuddsmottakere og eier (NT, 2014a).



Figur 2: Verdiplattform (Norsk Tipping).

## 2.2 Organisasjonsstruktur

Organisasjonsstrukturen til NT blir illustrert i figur 2. Organisasjonen består av administrerende direktør, fire stabsfunksjoner og fire forretningsområder. To av stabsfunksjonene og alle fire forretningsområdene har underavdelinger. NT gikk i 2014 gjennom en omfattende organisasjonsendring for å sikre mer fokus på kunder, digitalisering, ledelse og «prestasjon».

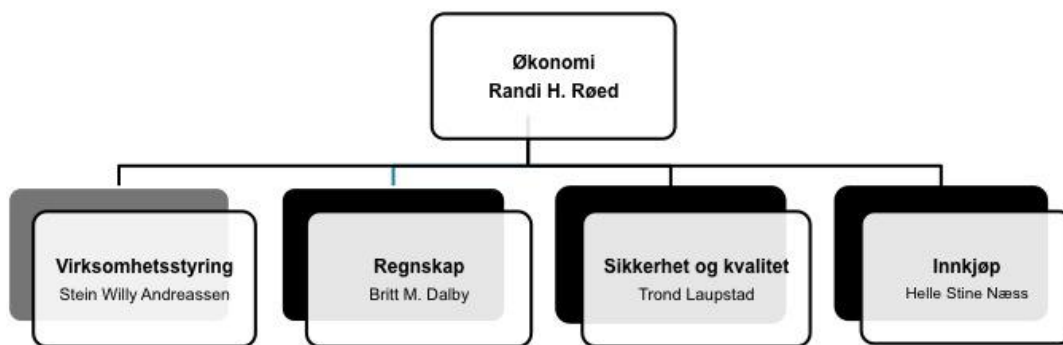


Figur 3: Organisasjonskart (Norsk Tipping).

På bakgrunn av problemstillingen i utredningen har jeg funnet det hensiktsmessig å ta med figur 4. Dette er en oversikt over underavdelingene til økonomifunksjonen.

Økonomiavdelingens langsiktige ambisjon er å være en viktig støttefunksjon, den skal kjennetegnes ved å være opptatt av kundene, gode løsninger og prosesser.

Virksomhetsstyringsfunksjonens viktigste oppgaver er økonomikontroll, rapportering, analyse av virksomheten, kostnadsgjennomganger og analyser knyttet til aktuelle problemstillinger.



Figur 4: Organisasjonskart over Økonomiavdelingen (Norsk Tipping)

Min kontaktperson i NT har vært fagsjef for virksomhetsstyring, Stein Willy Andreassen. Fagsjefen skal legge til rette for ledelsesbeslutninger og rapporterer til økonomidirektør. Jobben inkluderer også det å være et bindeledd mellom strategien og jobben som gjøres i organisasjonen. Han rapporterer status på det til ledergruppen og tar opp saker til ledergruppen på et selvstendig grunnlag.

### 2.3 Strategiske mål

NT har definert to strategiske hovedområder hvor det er kritisk at selskapet lykkes. Det ene er å vinne opinionen, ved å kaste lys over fordelene ved NT. Dette innebærer å skape verdi for samfunnet, overskuddsmottakerne og eierne. Det andre er å vinne kunden ved stadig forbedring av kundeopplevelsen, og derav styrke kundenes lojalitet. Herunder kommer også samfunnsansvaret til NT, å forebygge mot uønsket spilleatferd. Dette gjøres gjennom synliggjøring av informasjon til kundene, herunder vinnerejanser og innsyn i sitt eget spillregnskap. For å oppnå dette er det utviklet mål som konkretiseres gjennom KPI'er i målekortet. Målene er som følger:

- Sunn vekst i overskudd til gode formål år for år

- Dokumentert ledende i forebygging av problematisk spilleratferd
- Oppnå og befest 70 % markedsandel
- Snu kundefrafall til netto vekst i takt med befolkningsutviklingen
- Signifikant bedre score på kundetilfredshet- og omdømmemålinger
- Ledelse, kultur, engasjement og kompetanse rettet mot kontinuerlig innovasjon og forbedring

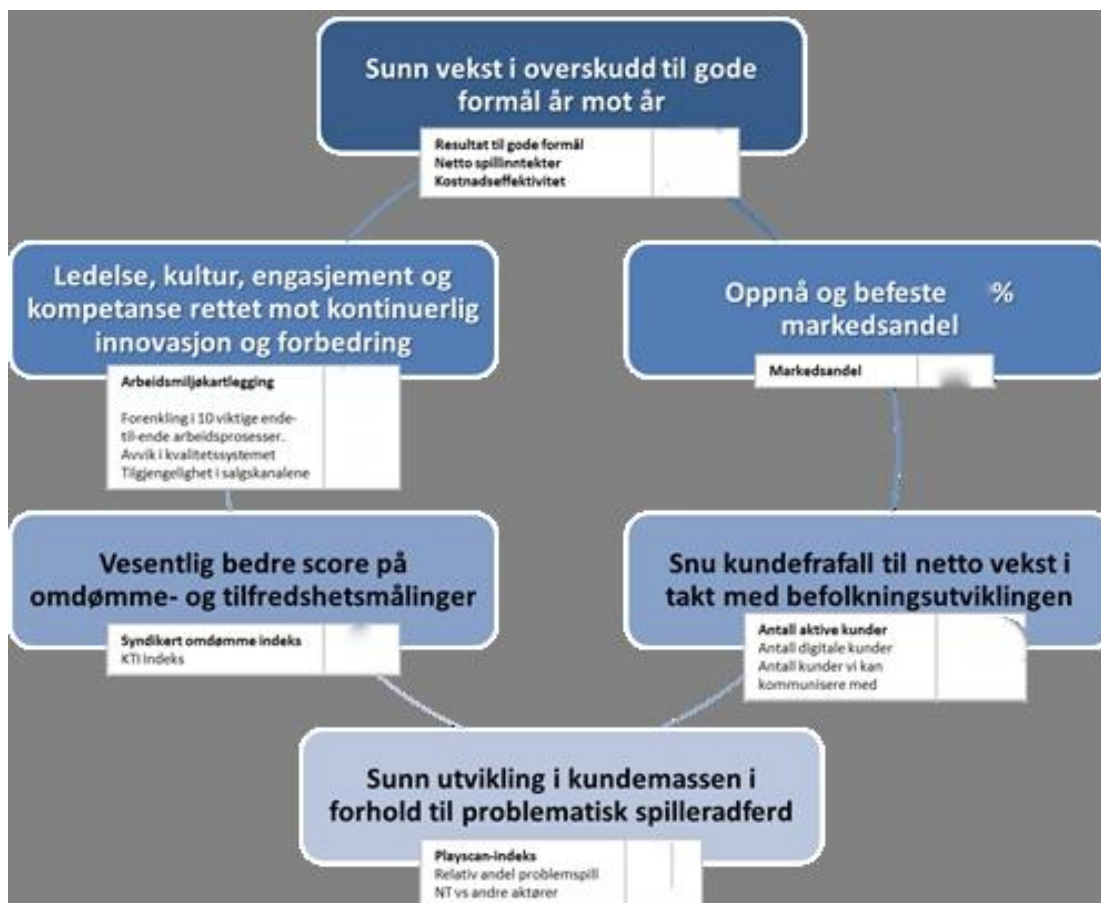
### ***Strategiske hovedgrep***

Den nåværende strategiplanen til NT inneholder to strategiske hovedgrep som skal bidra til at selskapet når målbildet for 2015. Det ene er å holde fast i ansvarlighetslinjen, fordi grunnpilaren i samfunnsoppdraget er å ivareta de sosialpolitiske intensjonene i spillpolitikken. Dersom selskapet ikke oppnår forventningene til dette, vil det ikke bare gi dårligere måloppnåelse. Det kan på sikt svekke selskapets legitimitet og kan i ytterste konsekvens bidra til endrede rammebetingelser.

Det andre hovedgrepet er å endre fra teknologifokus til kundefokus. Man ønsker som nevnt tidligere at kunden i større grad skal settes i fokus. I teknologiutviklingen og videreutviklingen av driftsløsninger er det fortsatt viktig med sikre og stabile løsninger, men at de i større grad baserer seg på en grunnleggende kundeorientering. God kunnskap om marked og teknologi er en forutsetning for å kunne velge de optimale løsningene.

### **2.4 Målekort**

Målekortet til NT tar utgangspunkt i de seks overordnede målene som ble nevnt tidligere og blir illustrert i figur 5. Det er definert KPI'er innenfor hvert av de seks målområdene. Dette er både finansielle og ikke-finansielle måltall for å gi en god fremstilling av selskapets prestasjoner. NT har i år foreslått en reduisering i antall KPI'er og forklaringsvariabler i målekortet, uten at dette skal gå utover målekortets evne til å fange opp helheten.



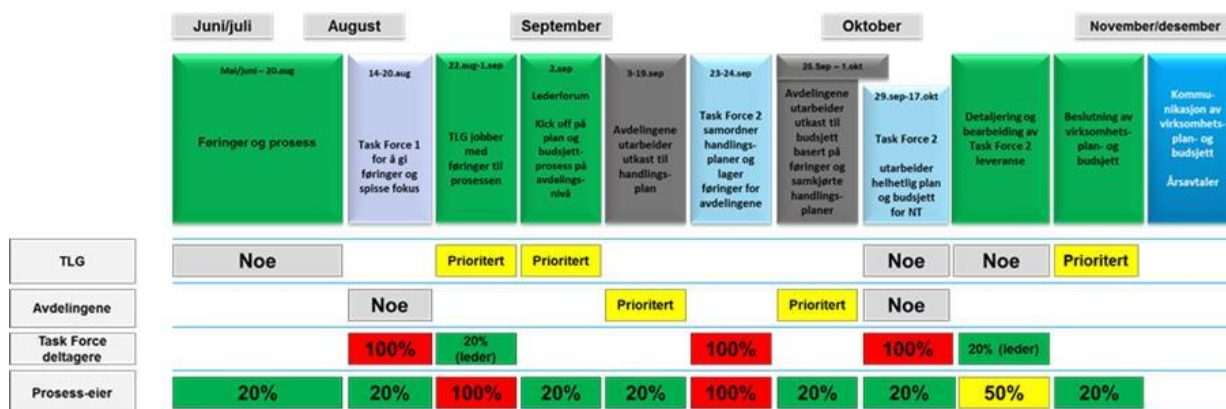
Figur 5: Målekortet med de seks målområdene (Norsk Tipping).

Målekortet blir fulgt opp ukentlig/månedlig og kvartalsvis, med ulikt detaljeringsnivå.

Månedlig gjøres en rask gjennomgang av KPI'er, mens det kvartalsvis blir gått dypere inn på relevante temaer og man beslutter eventuelle behov for endringer.

## 2.5 Virksomhetsplan

Økonomiavdelingen utarbeider årlig virksomhetsplan og budsjett i 4. Kvartal. Budsjettet blir videre oppdatert med prognoser i mai og september. I 2014 slo NT sammen tre prosesser: plan, budsjett og prosjekt, til en prosess. Dette skal gi en helhetlig virksomhetsplan, hvor det er en oversikt over tilgjengelig produksjonskapasitet og hvor budsjettet blir de økonomiske konsekvensene av aktivitetene som er planlagt gjennomført. Aktivitetene skal være forankret i de strategiske målsetningene som ble nevnt i kapittel 2.3 Strategiske mål.



Figur 6: Budsjettprosessen (Norsk Tipping).

Toppledergruppen (TLG), avdelingene, task force gruppene og fagsjef er alle involvert i ulik grad gjennom budsjetteringsprosessen. Den første fasen i prosessen begynner i mai/juni med føringer og prosesser fra fagsjef. Videre blir den første task force gruppen (TF1) involvert for å spisse fokuset og jobbe med konkrete problemstillinger. Medlemmene i denne gruppen blir valgt på bakgrunn av gitte kriterier, deriblant god kjennskap til forretningsmodellen og evne til å se helheten til selskapet i et langsiktig perspektiv. Avslutningsvis i denne fasen går arbeidet videre til toppleder gruppen hvor det utarbeides føringer med utgangspunkt i hva TF1 har kommet frem til.

Den andre fasen begynner hos avdelingene, og de involveres gjennom avdelingsdirektøren og dens ledergruppe. De fremmer aktivitetene de mener burde prioriteres i perioden, gitt føringene fra forrige fase av budsjettprosessen. Dette utkastet går så videre til en ny task force gruppe (TF2). Denne gruppen består av en representant fra hver avdeling, og denne personen innehar ofte en ledende stilling. Dette er en konsekvens av at man ønsket å få med personer som allerede hadde vært involvert i budsjetteringsprosessen i de respektive avdelingene. TF2 samordner handlingsplaner og lager føringer til avdelingene. Avdelingene utarbeider utkast til budsjett basert på dette. Avslutningsvis i denne fasen setter TF2 sammen en helhetlig plan og budsjett for NT.

I den siste fasen er det TF2 som er ansvarlig for den siste detaljering og bearbeidning før endelig beslutning av virksomhetsplan og budsjett i TLG. Budsjettprosessen avrundes med kommunikasjon av planene.

Investeringsprosjekter ble tidligere spesifisert i en egen budsjettpost og behandlet i budsjettprosessen. Selskapet var ikke tilfreds med beslutningsgrunnlaget og det ble derfor innført nye rutiner. Per i dag tildeles ikke midler til investeringer gjennom budsjettet, men det



er likevel med en oversikt for å kaste lys på omfanget av investeringsforslag. Hvert enkelt investeringsforslag behandles av økonomidirektør/ledergruppen.

I virksomhetsplanen blir det også gjennomført en risikovurdering av tiltakene som skal gjennomføres. En egen enhet innenfor økonomiavdelingen har ansvaret for sikkerhet og kvalitet, herunder risiko. Mange av risikovurderingsprosessene foregår derfor internt i et 1:1 forhold med nøkkelpersoner innenfor den aktuelle aktiviteten. Det vurderes ulike momenter som blir kategorisert avhengig av sannsynlighet og konsekvens. Videre utarbeides det tiltak for å redusere risikoen avhengig av risikotoleransen.

### ***Benchmarking***

NT er medlem i European Lotteries. Medlemskapet gir tilgang til ELISE (European Lotteries Information Sharing Extended), som er en sammenstilling av data fra andre statlige Europeiske aktører. Det er totalt 76 rapporterende selskaper fordelt på 44 land, og undersøkelsen har en svarprosent på 99 innen medlemsorganisasjonene ("ELISE summary - 2012," 2013).

Utfordringen med denne benchmarkingen er de ulike forutsetningene, markedene, og rammebetingelsene selskapene opererer under. Dette vil gi utslag på de ulike måleparameterne i rapporten. En annen utfordring med bruk av disse dataene er tidsperspektivet. Rapporten gis bare ut en gang i året, dette legger derfor føringer for hvor ofte NT kan benytte benchmarking mot konkurrenter.

ELISE har til sammen ni indikatorer som blir benchmarket. De respektive spillgruppene blir kategorisert i seks av dem, og videre benchmarket i forhold til GGR (Gross gambling revenue) per capita. Det vil si det kunden betaler inn minus det som blir utbetalt i premie. De to neste indikatorene måler hvor mye selskapet bidrar til samfunnet, enten i form av kroner per hode eller en prosentandel av GGR. Den siste kategorien måler GGR per fulltidsansatte i selskapet. I tillegg gir ELISE også viktig informasjon om utviklingen og trender i de forskjellige spillmarkedene.

### 3 Teoretisk rammeverk

Formålet med dette kapitlet er å konstruere et teoretisk rammeverk for utredningen og problemstillingen. Kapitlet vil ta for seg det tradisjonelle budsjettet og kritikken mot dette. Videre vil jeg ta for meg teori rundt BB, de mest brukte styringsverktøyene innenfor BB, endringsteori, praktiske eksempler og kritikk av BB. Avslutningsvis vil jeg presentere Better Budgeting og Advanced Budgeting.

#### 3.1 Budsjett

Budsjettet kan defineres som «*en omfattende plan, hvor selve budsjettoppstillingen er et tallmessig uttrykk for en virksomhets handlingsplaner for en gitt fremtidig periode*» (Hoff & Bjørnenak, 2010, s. 27).

Budsjettet viser derfor de økonomiske konsekvensene av planlagte aktiviteter for en gitt periode. Det må derfor ses i sammenheng med virksomhetens overordnede strategier og målsetninger. Gjennom budsjettprosessen er det derfor tre forhold som står sentralt. Det første er strategien som gir føringer på hvor og hvordan virksomheten skal styres. Budsjettet vil fungere som en etappeplan for å gjennomføre strategiene. Det andre er korte og langsiktige kvalitative eller kvantitative mål virksomheten ønsker å nå. Dette brytes videre ned i delmål, som i sum skal dette gi total måloppnåelse innenfor en gitt strategisk tidshorisont. Det siste forholdet er selve organisasjonen, det er her ideer og handlingsplaner kommer fra. Videre er det organisasjonen som skal gjennomføre planene som fører til måloppnåelse (Hoff & Bjørnenak, 2010).

##### 3.1.2 Kritikk av budsjett

For å finne noe av årsaken til kritikken mot budsjettet kan man gå helt tilbake til 1960-tallet. McGregor (1960) fremla en teori X som påsto at ansatte måtte bli overtalt, belønnet, straffet eller kontrollert av ledelsen for å jobbe. Grunnen til dette var følgende antagelser om gjennomsnittsmenneske:

- Arbeider så lite som mulig.
- Mangler ambisjoner, misliker ansvar og foretrekker å bli ledet.
- Iboende selvpoptatt, og likegyldig til organisatoriske behov.
- Naturlig motstander av forandringer
- Godtroende og ikke veldig oppegående.

Om man legger denne teorien til grunn vil budsjettet kunne fungere godt som styringsverktøy. Men McGregor (1960) hadde også en alternativ teori Y som ikke baserte seg på ytre motivasjon, men heller menneskets ønske om å lære og utvikle seg. Dette innebærer å skape muligheter, utløse potensiale, fjerne hindringer, oppmuntre til vekst og bidra med veiledning til de ansatte. Han sammenligner dette med å behandle de ansatte som enten barn gjennom førstnevnte teori eller voksne gjennom sistnevnte teori. Bogsnes (2009) støtter de to teoriene til McGregor, og sammenligner videre teori Y med tankegangen bak BB. Virksomheter trenger mer teori Y og mindre teori X for å mobilisere maksimal prestasjon av de ansatte.

McGregor (1960) sin tankegang bak teori Y understøttes i en arbeidsmarkedsanalyse utført av Proffice Group (2014). Proffice spurte 2300 arbeidstakere og ledere om hva som motiverer dem til å prestere godt. Undersøkelsen kom frem til at 67 prosent av de ansatte mener tillit fra leder og frihet under ansvar er viktige motivasjonsfaktorer. At leder gir de ansatte tydelige retningslinjer og tilbakemeldinger er også en viktig faktor ifølge 57 prosent av utvalget. 38 prosent av de ansatte mener ressurser til faglig utvikling er en annen viktig faktor.

I en omfattende studie utført av Neely, Sutcliff, og Heyns (2001) avdekkes det 12 signifikante svakheter ved bruk av en tradisjonell budsjettprosess:

Budsjettet:

- er tids- og kostnadskrevende.
- begrenser responsivitet og fleksibilitet, og er ofte en barriere for endring.
- er sjeldent strategisk fokusert og er ofte motstridende.
- tilfører liten verdi, spesielt i forhold til tiden man bruker for å utarbeide det.
- fokuserer på kostnadsreduksjoner, og ikke verdiskapning.
- styrker vertikal makt og kontroll.
- reflekterer ikke de nye nettverksstrukturene som organisasjoner adopterer.
- oppfordrer til «spill» og pervers oppførsel.
- er utarbeidet og oppdatert for sjeldent, som regel årlig.
- baserer seg på ustøttede forutsetninger og gjetninger.
- forsterker avdelingsbarrierer istedenfor å oppmuntre til å dele kunnskap.
- fører til at mennesker føler seg undervurdert.

Mange av disse punktene er nokså like og kritiserer de samme egenskapene ved budsjettet. Istedenfor å gå gjennom hvert punkt, vil det videre bli fokusert på spesifikke problemområder som dekker mange av punktene og er sentrale ifølge Wallander (1999), Jensen (2001), Bogsnes (2009) og Libby og Lindsay (2010).

### ***Fleksibilitetsproblemet***

En kjent myte innenfor ledelse er at den eneste måten å kontrollere kostnader på er gjennom detaljerte budsjetter. Uten dette vil penger bli sløst bort og kostnadene vil følgelig øke. Dette er trolig en av hovedgrunnene til skepsisen til å fjerne budsjettet (Bogsnes, 2009). Stenheim og Madsen (2014) mener budsjettet er til hinder for produkt- og strategitviking. Å ha altfor rigide rammer ved ressurstildeling forhindrer innovasjon og nytenkning. I budsjettprosessen må alle aktiviteter og behov for ressurser påfølgende år kartlegges. Men ønsker man egentlig å begrense seg til de kostnadene som ble bestemt for 15-16 måneder siden? Eller er målet å ha en effektiv og verdiskapende bruk av ressurser, selv om kostnadene avviker fra budsjettet som ble bestemt året før (Bogsnes, 2009)? Fokuset blir ofte hvordan budsjettet kan slås, istedenfor å se på hvordan potensialet kan maksimeres (Neely et al., 2001).

Bogsnes (2009) utdyper denne utfordringen ved å dele budsjettåret opp i tre deler; hendelser før sommeren, hendelser underveis i budsjetteringsprosessen og hendelser som forekommer etter budsjettvedtak. Førstnevnte er greit, fordi det er tid til å inkludere disse endringene i budsjettet. Hendelser som forekommer i budsjettprosessen byr på større utfordringer, skal dette inkluderes i budsjettet eller ikke? Kanskje må det utstedes reviderte instruksjoner og forutsetninger som følge av dette. Avslutningsvis kommer uforutsette hendelser etter budsjettvedtak. Påfølgende år må det forklares gjennom avviksanalyser hvorfor dette ikke var inkludert i budsjettet.

En grunn til å ønske å beholde budsjettet på tross av dette er for å ha en årlig koordinasjon mellom prosjekter, ressurser og aktiviteter og innkjøp og salg. Følgelig må alle kunder låse seg til et gitt antall kjøp det påfølgende året. Det vil derfor være bedre å ha en kontinuerlig og tilpasset koordinasjon hvor tidshorisonten avhenger av kundeforholdet (Bogsnes, 2009).

### ***Kvalitetsproblemet***

Wallander (1999) skiller mellom to ulike typer av antagelser når det gjelder prognosene til budsjettet. Den første typen antagelse definerer fremtiden lik som fortiden. I en stabil økonomi vil dette kunne gi gode prognoser, men ved svingninger vil prognosene slå feil. Den andre typen er en situasjon hvor du føler at det som skjer avviker fra «normalen». Antagelig

vil det alltid gå tilbake til «normalt». Det vil forekomme tilfeller hvor dette ikke stemmer, men det er vanskelig eller umulig å kunne forutse dette.

Hvor bra budsjettet vil være avhenger av de ulike prognosene det bygger på. Dersom prognosene bygger på den første typen fortelles det bare til de ansatte at de skal fortsette som de gjør i dag, men de skal i tillegg prøve å være litt mer effektive for hver dag som går. Det kan derfor stilles spørsmål ved hvorfor man skal ha et budsjett til å gjøre dette, når det bare kan fortelles til de ansatte. Bygger prognosene på den andre typen skal de ansatte gå tilbake til «normalen», en lang budsjetteringsprosess gir derfor lite verdi til de ansatte. Konklusjonen til Wallander (1999) er derfor at budsjettprosessen er unødvendig. Dette understøttes av Neely et al. (2001) som hevder de tradisjonelle budsjettene har en svært begrenset begrunnelse for hvilke forutsetninger de er basert på. Det er bedre å benytte tiden til å hjelpe de ansatte med problemene de måtte støte på. Budsjettet skal hjelpe selskapet til å se endringer i omgivelsene, men blir isteden et hinder for å tilpasse seg eventuelle endringer (Wallander, 1999).

### ***Atferdsproblemer***

Spilleatferd handler om påvirkning av budsjettallene ved hjelp av forhandlinger og spill. Slik oppførsel er et vanlig problem i bedrifter i USA og Canada i følge Libby og Lindsay (2010). Noen eksempler på denne type oppførsel er:

- Budsjettmidlene brukes opp i slutten av budsjettperioden for ikke å bli fratatt dette i den kommende perioden.
- For å nå budsjettmål i en periode utsettes nødvendige utgifter.
- Salg som normalt ville blitt ført i neste budsjettperiode blir fremskyndet til nåværende periode, for å nå budsjettmål.
- Om budsjettmålet er utenfor rekkevidde pådrar man seg store utgifter, slik at det skal bli lettere å nå målet i den neste perioden.
- Det forhandles frem lettere mål enn hva man er kapabel til, for og lettere oppnå måloppnåelse. Dette utdypes videre av Jensen (2001).

Bonuser basert på lederens kapabilitet til å oppnå budsjettmålene er kontraproduktivt i forhold til målsetningene og lønnsomheten til selskapet. Det er fare for at to forhold vil oppstå ved å anvende denne type bonusordning. Det første forholdet lave mål satt av ledere for enklere måloppnåelse. Det andre er villigheten til å gjøre alt for å oppnå målene, selv om det er på

bekostning av selskapet (Jensen, 2001). Dette fører til at fokuset flyttes bort fra de strategiske målsetningene.

### ***Budsjettet er tids- og ressurskrevende***

Dette blir diskutert i kapittel 3.2.5 Spredning av BB.

## **3.2 Beyond Budgeting**

### **3.2.1 Relevance Lost og Beyond Budgeting**

Johnson og Kaplan (1987) startet «relevance lost»-debatten for mer enn 20 år siden. Debatten omhandlet i stor grad kritikk av daværende systemer for kalkyleobjekter og lønnsomhetsanalyser. Dataene kom for sent, var for aggregerte og for påvirket av kravene til ekstern rapportering.

I kjølevannet av debatten har det i nyere tid blitt rettet kritikk mot det tradisjonelle budsjettet. Gjennom et behov for styringssystemer som tar større høyde for endringer i omgivelsene, har BB vokst frem. Bjørnenak (2010) viser til to ulike varianter på hva BB innebærer. Bak den første varianten sto Sverige og Jan Wallander når han i 1970 tok stillingen administrerende direktør for Svenska Handelsbanken. Han vedtok å fjerne budsjettet på grunnlag av erfaringer han selv hadde opparbeidet gjennom bruk av prognoser og deres dårlige treffsikkerhet.

Den andre varianten samsvarer med den første varianten når det gjelder budsjettets manglende evne til å si noe om fremtiden. I tillegg blir det fokusert på de atferdsmessige problemene som kan oppstå ved budsjettering, dette ble diskutert i kapittel 3.1.2. Et annet viktig poeng i denne kritikken er hvorvidt budsjettet i lav grad bidrar til verdiskapende styring (Bjørnenak, 2010). Statoils Bjarte Bogsnes har og har hatt en viktig rolle i denne varianten av BB. Han har skrevet boken *Implementing Beyond Budgeting* (2009), og styrte prosessen når Borealis og Statoil implementerte BB. Han er også kjent som styreleder for Beyond Budgeting Round Table Europe (BBRT) (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011).

BBRT ble etablert i 1997 av Jeremy Hope og Robin Fraser på grunn av den økende misnøyen med de tradisjonelle budsjettene. Allerede i 1998 ble 33 selskap med. Formålet den gang var å skaffe informasjon om virksomhetsstyring uten bruk av tradisjonelle budsjetter, og det ble derfor gjennomført undersøkelser av virksomheter som styrte uten budsjett. Man ønsket å finne ut hvilke alternativer som eksisterte og om andre modeller var bedre (Hope & Fraser, 2003). Formålet består fortsatt i dag, og BBRT beskriver seg selv som en uavhengig internasjonal arena hvor medlemsorganisasjonene deler læring og erfaring. Felles for alle

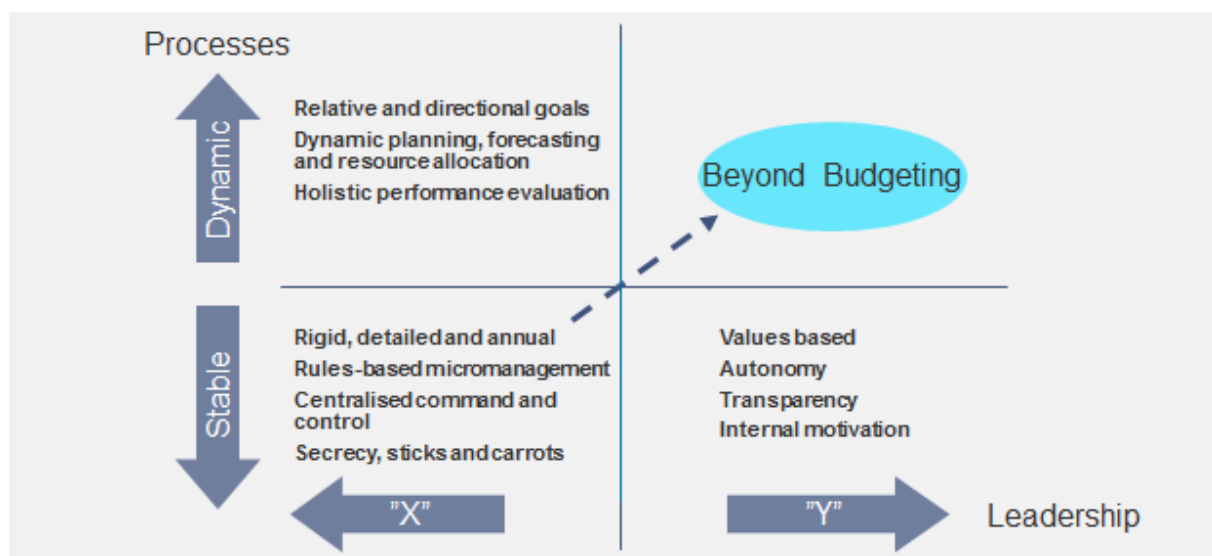
medlemsorganisasjonene er en interesse i å transformere styringsmodeller for å oppnå vedvarende optimal ytelse (BBRT, 2015).

I en presentasjon lagt frem av medgrunnlegger og direktør i BBRT, Bunce (2013) ble formålene til budsjettet beskrevet som en budsjettkonflikt. Formålene var en målsetning, en prognose og ressursallokering. Å benytte det samme måltallet til formål som var i konflikt med hverandre ble fremhevet som et problem med budsjettet, og en mulig løsning på dette presenteres i det praktiske eksempelet om Statoil.

### 3.2.2 Hva er Beyond Budgeting?

Det er vanskelig å komme med en eksakt definisjon på hva BB innebærer. Som nevnt tidligere har Bjørnenak (2010) to ulike varianter for hva BB representerer. Den ene varianten er Wallander (1999) som ville fjerne budsjettet, og heller fokusere på relativ prestasjonsmåling og en langsiktig bonusavtale for de ansatte. Den andre er mer omfattende, den går dypere enn og bare fjerne budsjettet. Målet i seg selv er ikke å bli kvitt budsjettet. Terminologien Beyond Budgeting er dermed ikke nødvendigvis helt dekkende for dette alternativet (Bjørnenak, 2010). Utredningen vil videre ta utgangspunkt i den sistnevnte varianten.

Bogsnes (2012) utdyper dette videre: Det kan ikke være lederskapsvisjoner basert på teori Y dersom styringsprosessene er basert på teori X. BB handler derfor om begge dimensjonene, og det å ta virkeligheten på alvor. Dette illustreres i figur 7.



Figur 7: Beyond Budgeting, endring av både prosesser og ledelse (Bogsnes, 2012).

Bogsnes (2012) mener svaret på dette er å ha selvregulerende styringsmodeller, og gir videre et eksempel: istedenfor trafikklys brukes det rundkjøringer, dette fører til at beslutninger kan tas av de som er nærmest situasjonen og sitter på den nyeste informasjonen.

### ***De tolv prinsippene i BB***

Hope og Fraser (2003) legger frem tolv prinsipper som ikke bare skal erstatte budsjettet, men også gjøre den samme jobben på en bedre og mer effektiv måte. Denne betraktningen regnes for å være relativ lik den Bogsnes (2009) og BBRT har. Seks av prinsippene omhandler lederskap, mens de seks andre fokuserer på prosessene. Til sammen utfyller prinsippene hverandre, og utgjør en holistisk modell. Det er derimot viktig å understreke at dette ikke er en oppskrift man bare kan følge slavisk, men heller en helhetlig ledelsesfilosofi (Bogsnes, 2009).

### ***Prinsippene bak prosessene***

1. Sett ambisiøse mål for å oppnå relativ forbedring av ytelsen, ikke forhandle om budsjettall.
2. Belønning skjer basert på relative ytelsesmål, ikke på det å nå budsjettmål.
3. Gjør handlingsplaner til en kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke gjør det til en årlig «top-down» hendelse.
4. Gjør ressurser tilgjengelige når det er behov, ikke gjennom en årlig ressursallokering i budsjettet.
5. Koordiner bedriften ut i fra etterspørselen i markedet, ikke gjennom årlige planleggingssykluser.
6. Basere kontroll på effektiv styring og et spekter av relative ytelsesmål, ikke på avvik i forhold til hva som er planlagt.

De to første prinsippene ønsker å skille motivering og evaluering i to separerte måltall, førstnevnte bør settes høyt og ambisiøst for å gi de ansatte noe å strekke seg etter. Så benytter man et eget måltall til evaluering og belønning ut i fra den relative ytelsen. Benchmarking, som blir forklart i kapittel 3.2.3, er et nyttig verktøy for å se på relativ ytelse og beste praksis. Ved å gjøre planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess vil man kunne unngå at prosessen blir sett på som et årlig rigid ritual. Videre ønsker man å gjøre virksomheten mer tilpasningsdyktig til uforutsette eller usikre hendelser ved å gjøre ressurser tilgjengelig når det er behov. Førstelinjen sitter ofte nærmest kunden og har dermed best kjennskap til kundens behov. En koordinering på tvers av strukturen i selskapet vil derfor gi mulighet til å møte



kundens behov på en bedre måte. Fremfor å kontrollere opp i mot fastsatte måltall bør man utvikle og bruke relevante KPI'er. Relevant ytelse i KPI'er kan måles gjennom benchmarking eller som forholdet mellom tilførsel og produksjon (Hope & Fraser, 2003).

*«It is the process that drives behavior, therefore to change behavior requires a different process»* (Hope & Fraser, 2003, s. 89). Det tradisjonelle budsjettet fører ikke automatisk til uønsket atferd, men uten budsjettet ville denne atferden være mindre sannsynlig. Hope og Fraser (2003) mener en implementering av prinsippene vil føre til redusert sløsing, inspirerende målsetninger, forbedret kundeservice, ambisiøse strategier og rask respons. Avslutningsvis vil de også fremme læring og etisk atferd.

### ***Prinsipper for desentralisert ledelse***

1. Levere et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser, ikke gjennom detaljerte regler og budsjetter.
2. Skape en kultur for høye prestasjoner basert på relativ suksess, ikke budsjettoppnåelsen.
3. Gi folk frihet til å ta lokale avgjørelser som er i tråd med styringsprinsippene og organisasjonens mål, unngå detaljstyring.
4. Team i frontlinjen skal få ansvar for verdiskapende beslutninger, fokus flyttes fra å følge budsjett til å tilfredsstille kundene.
5. Gjøre ansatte ansvarlige for kundesultater gjennom å organisere en nettverksstruktur av ansvarlige team, ikke sentraliser oppgavene.
6. Støtte åpne og etiske informasjonssystemer som sørger for «én sannhet» gjennom hele organisasjonen, ikke begrenset det hierarkisk.

Dette styringsrammeverket kan føre til en effektiv og desentralisert organisasjon. I stedet for å diktere og kontrollere gjennom budsjetter og regler, ønskes det å veilede og støtte gjennom prinsipper og grenser. For å fremme etisk atferd benyttes åpne informasjonssystemer som sørger for «én sannhet» gjennom hele organisasjonen. Videre skapes det en kultur for høye prestasjoner basert på relativ suksess; målsetningen er ikke et fastsatt tall, men å slå konkurrentene. Man unngår dermed frykten for å mislykkes på grunn av manglende budsjettoppnåelser. Lokale avgjørelser i leddet nærmest kunden skal være basert på styringsprinsippene og organisasjonens målsetninger. Dette gir grobunn for innovasjon og

responsivitet, samtidig som det gir økt ansvarsfølelse. Kort sagt handler det om å delegere oppgaver, beslutninger og ansvar nedover i organisasjonen (Hope & Fraser, 2003).

Som tidligere nevnt er dette en holistisk modell. Endringer i prosessene fører til endringer i ledelse og vice versa. Formålet med filosofien er ikke bare å bytte ut prosessene med noen nye, men å endre måten man tenker på. Essensen med å implementere BB-filosofien er å gi dyktige og engasjerte ansatte myndighet og ansvar, for å ta raske beslutninger i sine lokale markeder og agere på muligheter eller trusler som oppstår. Samtidig som de leverer konsistente resultater i forhold til relative ytelsesmål (Hope & Fraser, 2003).

### **3.2.3 Styringsverktøy i BB**

I de to BB variantene blir det presentert forslag til verktøy som kan anvendes ved endringer i styringssystemet. Både Wallander (1999) og Bogsnes (2009) foreslår balansert målstyring og benchmarking. Bogsnes inkluderer i tillegg rullerende prognoser. Det er derimot ikke viktig hvilke styringsverktøy som benyttes, men heller hvordan de benyttes (Bjørnenak, 2010).

#### ***Balansert målstyring***

Balansert målstyring (BMS) kan defineres som *«et konsept som kombinerer finansiell og ikke-finansiell ytelsesmåling og i tillegg forsøker å koble målingene til virksomhetens strategi»* (Stenheim & Madsen, 2014, s. 130). BMS ble utviklet i etterkant av den tidligere nevnte «relevance lost»-debatten på slutten av 1980-tallet. Ytelsen skal måles ved hjelp av fire perspektiver. Det finansielle perspektivet anvender tradisjonelle finansielle mål. De tre andre, kundeperspektivet, det interne prosessperspektivet og lærings- og vekstperspektivet anvender operative mål (Kaplan & Norton, 1992).

Når man har definert perspektivene vil neste steg være å definere kritiske suksessfaktorer (KSF) og kritiske ytelsesindikatorer (KPI). Suksessfaktorene er ofte kvalitative målsetninger og det blir derfor utarbeidet KPI'er som måleparametre. Det anbefales å ikke overstige 20 KPI'er jevnt fordelt på de fire perspektivene. Dette kan sende ut feil signaler i form av lite klarhet i hva som er viktige ytelsesindikatorer. For å koble dette til virksomhetens målsetninger må indikatorene være koblet til KSF'ene. Dette bør videre kommuniseres og spesifiseres for å forklare hvordan målsetningene skal måles, og man kan derfor si at dette er et viktig virkemiddel for å gi en forståelse av virksomhetens strategiske mål, visjon og misjon (Stenheim & Madsen, 2014).

BMS er i stadig utvikling. I sin opprinnelige form skulle BMS i hovedsak bidra til å gi bedre beslutningsgrunnlag, men allerede i 1993 ble noe av fokuset flyttet over på hvordan målene skulle ses i sammenheng med strategien. Fra 2000 inkluderte man også strategikart. Dette var for å gi alle ansatte innblikk i strategien og sikre at det ble jobbet mot felles mål (Stenheim & Madsen, 2014).

Kaplan og Norton (1999) hevder BMS kan gi en positiv effekt for offentlig sektor. Den standardiserte BMS-modellen bruker det finansielle perspektivet som det overordnede målet, mens en offentlig virksomhet ofte måler sin suksess etter hvor effektivt de oppfyller behovet til brukerne. For mange offentlige virksomheter vil derfor ikke et avvik på 1 prosent i budsjettet fortelle om noe om effektiviteten til selskapet. Det må derfor defineres konkrete mål for selskapets formål, kunder og eiere. Det økonomiske hensynet kan ha en rolle hvor det godkjenner eller begrenser, men dette bør sjeldent være det primære målet.

### ***Benchmarking***

*«Benchmarking går ut på å sammenligne egen effektivitet mot hva de beste på området presterer»* (Hoff & Bjørnenak, 2010, s. 428). For eksempel gjennom å sammenligne seg med konkurrenter og beste praksis fordi dette er objektive og eksterne mål. Internt kan man sammenligne ulike avdelinger og tidsperioder. Målet med benchmarking er å finne ut hvor gode man er, hvor gode man kan bli, hvem man kan lære av og hvordan man skal forbedre seg (Hoff & Bjørnenak, 2010).

Som nevnt i prinsippene til BB ønsker man å gå bort i fra evaluering opp mot et forhåndsbestemt tall. Grunnen til dette er atferden som kan oppstå, noe som ble diskutert i kapittel 3.1.2 kritikken mot budsjettet. I BB-filosofien ønskes det å gå bort ifra absolutte måltall og heller benytte relative ytelsesmål. Fokuset flyttes derfor mot hvordan man yter i forhold til andre, enten internt eller eksternt. Hovedformålet med å benytte benchmarking er å kunne lære av hverandre, dette bør fremdeles være hovedformålet, men Bogsnes (2013) hevder en kombinasjon av de to formålene vil føre til enda mer læring.

Studier viser at benchmarking er et av de mest populære verktøyene i dag, og har vært dette de siste ti årene. I balansert målstyring benyttes det KPI'er for å evaluere ytelse. KPI'er i benchmarking har to forutsetninger: indikatorene er i lik skala og de måler det samme (Bogetoft, 2012). Dette er derfor en av de største utfordringene ved å benytte benchmarking, og i tillegg kan også det å skaffe riktig data være svært krevende.

### **Rullerende prognoser**

Det er viktig å påpeke at budsjett og prognoser er to forskjellige ting. «*En prognose er et estimat for det mest sannsynlige utfallet av en forventet utvikling*» (Hoff & Bjørnenak, 2010, s. 458). Rullerende prognoser kan beskrives ved at det utarbeides en prognose for salg for et gitt antall måneder. Når man avslutter den første måneden i perioden, legger man til en ny fremtidig måned. På denne måten vil det alltid være en oppdatert prognose for en gitt tidshorisont. (Hoff & Bjørnenak, 2010).

Målet med rullerende prognoser er å gi et bilde av forventet finansiell ytelse, sett fra et objektivt ståsted. I motsetning til budsjettprosessen har ikke ledere insentiv til å utnytte systemet når de utarbeider prognoser (Boesen, 2000). En annen fordel er et høyere tempo i planleggingsfasen, prognosen blir utarbeidet og sendt opp til neste nivå. Her blir den vurdert, gjennomgått og sendt videre opp til neste nivå. Dette gjør at den totale arbeidsmengden kan øke noe i forhold til en budsjettprosess, men det er kun de viktigste tallene og variablene som skal være med.

Samtidig blir man mer tilpasningsdyktig ovenfor endringer i omgivelsene, fordi planleggingen vil være mer realistisk. I en undersøkelse utført av PwC (2011) fremkommer det likevel at 53 prosent av deltakerne oppgir usikkerhet i omgivelsene som en av grunnene til avvik mellom prognoser og faktiske resultater. Dette understøttes gjennom manglende og vanskelig tilgang til ekstern informasjon som en annen grunn (42 %).

#### **3.2.4 Implementering av BB**

Bogsnes (2009) trekker frem tre viktige faktorer for å lykkes med endringer:

- Misnøye med dagens situasjon
- En overbevisende visjon av et alternativ
- Klare steg mot den visjonen

Dette anses som kritisk for en implementering av BB. Om organisasjonen eller ledelsen ikke ser problemene ved bruk av tradisjonelle styringssystemer, vil det ikke være noen motivasjon for å prøve noe annet. Noen av de aktuelle problemene ble diskutert i kapittel 3.2.1 Kritikken mot budsjettet.

Dette understøttes også i det første steget av Kotter (1995) sin endringsteori. Han har utformet åtte steg for å endre en organisasjon, basert på de åtte vanligste feilene som fører til at en

endring mislykkes. Det første steget er å etablere en følelse av at det haster gjennom å identifisere og diskutere kriser, potensielle kriser og muligheter. Det andre er å forme en gruppe som er sterk og mektig for å lede endringen. Det oppfordres til å motivere gruppen til å arbeide sammen som et team. De to neste stegene handler om å skape en visjon og kommunisere denne. Visjonen skal være med å hjelpe til å styre retningen på endringen, og det må derfor utarbeides strategier for hvordan visjonen skal oppnås. For å kommunisere den nye visjonen og tilhørende strategier bør alle tilgjengelige plattformer brukes samtidig som den styrende gruppen viser den nye atferden og spilleregler gjennom handlinger.

I femte steg vil man bemyndige andre til å handle i samsvar med visjonen. Herunder å fjerne hindringer for endringen og endre systemer eller strukturer som undergraver visjonen. Det burde også oppmuntres til å tenke nytt i forhold til ideer, aktiviteter og handlinger. Det sjette steget er både å planlegge for og skape kortsiktige gevinster. Dette vil gi andre i organisasjonen et inntrykk av at det går fremover, samtidig må de involverte få gjenkjennelse og belønning. Videre må derfor endringene som er gjort forankres samtidig som det produseres videre endring ved hjelp av den økende troverdigheten. Deretter benyttes den økte tilliten til å endre systemer, strukturer og policyer som ikke stemmer overens med visjonen. Det kan leies inn kompetanse eller forbedre kompetansen hos ansatte som dermed kan implementere visjonen. Det siste steget omhandler å institusjonalisere de nye endringene. Å få frem forholdet mellom den nye atferden og selskapets suksess anses som kritisk (Kotter, 1995).

Det eneste som er sikkert i en endringsprosess er at det alltid vil være problemer og utfordringer som må løses. Uansett hvor godt det planlegges vil det forekomme overraskelser. Bogsnes (2009) mener derfor at BB-prinsippene må anvendes under selve implementeringen også. I en implementeringsprosess trenger man evnen til å oppfatte og reagere på uforutsette hendelser ved å gjøre de rette tingene i et raskt tempo. Dette er også noe av argumentasjonen for å implementere BB. Bogsnes (2009) anbefaler videre å involvere Human Resources (HR), som også har en viktig rolle i forhold til teori Y. HR er ofte opptatt av individuelle mål, oppfølging, tilbakemelding og motivasjon, det er derfor viktig å involvere HR når BB er tema. Grunnen til dette er å sikre at den nye styringsmodellen er integrert og konsistent med strategier og målsetninger for selskapet og de ansattes individuelle mål og motivasjon. Tradisjonelt kan sistnevnte ses på som feltet til økonomi, mens førstnevnte er feltet til HR. En annen grunn er hvordan BB filosofien ønsker en radikal endring i ledelsesatferd, ikke bare en fjerning av budsjett til fordel for BMS eller prognoser.

### **3.2.5 Spredning av BB**

Det har tidligere blitt utført spredningsstudier av BB for å kartlegge bruken og nytteverdien av budsjettet til kontrollformål i næringslivet (Libby & Lindsay, 2010), og hvorvidt man har planer om å fjerne budsjettet eller ikke (Eriksrud & McKeown, 2010).

#### ***Bruk, tidsbruk og nytteverdi av budsjettet***

Libby og Lindsay (2010) finner at det er rundt 80 prosent av utvalget som anvender budsjettet til kontrollformål, mens de resterende 20 prosentene ikke benytter budsjett. Dette stemmer bra overens med funnene gjort i Norge av Eriksrud og McKeown (2010), hvor 81 prosent planla å beholde budsjettet eller gjøre mindre endringer på det. Man kan derfor si at det foreløpig er et klart mindretall som bruker eller vurderer andre alternativer.

Hope og Fraser (2003) hevder som tidligere nevnt at budsjettprosessen er tidkrevende og lite verdiskapende. I undersøkelsen utført av Libby og Lindsay (2010) fremkommer tidsbruken som signifikant lavere enn hva Hope og Fraser (2003) påstår. Flertallet av utvalget til Eriksrud og McKeown (2010) mener budsjettet gir verdi, og det kan suppleres med andre styringsverktøy for områder hvor budsjettet ikke er optimalt. Det må likevel påpekes at undersøkelsen til Eriksrud og McKeown (2010) ikke forsøker å generalisere populasjonen til norsk næringsliv. De fleste bedriftene i utvalget til Libby og Lindsay (2010) har ingen konkrete planer om å fjerne budsjettet, og det vil trolig fortsette å ha en sentral rolle i bedriftenes styringssystemer.

#### ***Hvem går bort ifra budsjettet***

Forkjemperne for BB anslår at 10-20 prosent av de store budsjetteringsbedriftene vil være passende kandidater til implementering. For denne gruppen vil det være mulig å oppnå mer presis målorientering og høyere fleksibilitet, både på kort og lang sikt, fordi man kan redusere eller eliminere kostnader forbundet med ressursallokering. Videre vil de trenge en ny styringsmodell fordi implementering av BMS kan føre til problemer når man benytter budsjett som styringsverktøy (Rickards, 2006).

*«Det er særlig store, lite lønnsomme, lite innovative bedrifter med defensiv strategi som er kritiske til budsjett»* (Eriksrud & McKeown, 2010, s. 66). I hovedsak er det den yngre generasjon som er de største kritikerne til budsjett, slik at på sikt vil kanskje stadig flere gå bort ifra dette. Mange av selskapene i Norge benytter derimot flere av de sentrale verktøyene i BB, slik at dette er med på å veie opp for de negative sidene ved budsjettet som

styringssystem (Eriksrud & McKeown, 2010). Dette kan gjøre en eventuell fremtidig implementering av BB lettere å gjennomføre.

### **3.2.6 Praktiske eksempler**

Wallander (1999) og den Svenska Handelsbanken har siden 1970-tallet styrt uten å benytte budsjetter og har isteden basert seg på en ytterst desentralisert organisasjonsstruktur. Det som i dag blir sett på som en meget lønnsom bank, var starten for BB. Dette skjedde som en følge av en krise på starten av 1970-tallet hvor store deler av ledelsen forlot banken. Den nye ledelsen innførte en flat og enkel organisasjonsstruktur hvor frontlinjeledere hadde ansvaret for sine kunder. Andre viktige faktorer som bidro til en suksessfull implementering av BB er direkte kommunikasjon mellom ledelsen og resten av organisasjonen, Lean system, relativt få markedsorienterte KPI'er og et bonussystem hvor den enkelte ansatte får lik bonus som alle andre.

Som følge av en generell misnøye med budsjettet fjernet Borealis budsjettet i 1996. Kritikken kom hovedsakelig av to grunner, på den ene siden satte budsjettet en øvre kostnadsramme og på den andre siden etablerte det et grunnbeløp for kostnader. Dette førte til ledere som brukte opp alle budsjetterte kostnader for å unngå et kostnadskutt det påfølgende året. Et annet moment var manglende forståelse fra toppledelsen om budsjettprosessen som en kontinuerlig prosess som forholder seg til endrede omgivelser. Som følge av en fusjon i 1994 begynte den nye toppledelsen å implementere nye instrumenter og verktøy. Det nye styringssystemet besto av BMS og rullerende prognoser. Selv om ledelsen fikk presset igjennom bruk av dette, fulgte ikke bedriftskulturen den samme hastigheten. Desentralisering og ansvar ut til frontlinjene foregikk i et mye lavere tempo. Bogsnes (2009) hevder det aldri ble en fullkommen implementering av BB og i senere tid med nye eiere har Borealis tatt flere steg tilbake mot mer tradisjonell styring.

Bogsnes returnerte til Statoil og bidro til fjerningen av budsjettet i 2005.

Implementeringsstrategien skulle ikke presse BB-filosofien ut i organisasjonen, men starte i form av pilotprosjekter hos enheter som ønsket forandring. Man gikk fra en budsjettprosess over til tre enkeltstående prosesser: målsetting, prognoser og ressursallokering. Det neste steget omhandlet en kontinuerlig forbedring av de tre prosessene. Målet for Statoil er å oppnå bedre koordinasjon mellom strategi og handling og videre måloppnåelse gjennom bruk av en egenutviklet modell. Ved å gjøre prognosearbeidet til en egen prosess kan man unngå den tidligere omtalte spilleatferden som kan påvirke kvaliteten på prognosene. Det er derfor viktig

å presisere at prognosene ikke skal fungere som et kostnadsoverslag når man ønsker å bli tildelt ressurser. Ressursallokering bør fungere som en mer fleksibel og dynamisk prosess i en desentralisert organisasjon hvor beslutninger kan tas av de ansatte som er nærmest kunden. I stedet for spørsmålet «er det ledig rom i budsjettet for denne aktiviteten?» kan følgende spørsmål stilles: «Er denne aktiviteten nødvendig? Skaper den verdi? Er det innenfor mitt ansvarsområde å avgjøre?» Statoil benytter i stor grad KPI'er som verktøy, mens andre store selskaper, ofte banker, benytter i større grad benchmarking (Bogsnes, 2013).

Statoil har derfor utviklet sin egen modell – «Ambition to action». Denne baserer seg på BMS og målet er å gjøre strategi til handlinger (Bogsnes, 2009). Denne prosessen begynner med å formulere strategiske objekter som forteller hvor man er på vei og hvordan suksess vil se ut i forhold til de fem perspektivene. De strategiske objektene skal reflektere selskapets ambisjon og strategi. Deretter blir det formulert 10-12 KPI'er som skal måle denne fremgangen. Deretter må aktiviteter konkretiseres og prognoser benyttes for å se forventet tidsramme. Avslutningsvis settes det individuelle eller teammålsetninger for deres bidrag til helheten. Avdelingene står fritt til å sette sine egne KPI'er og oppdatere de etter eget behov i forhold til handlingsplaner. Statoil har i dag over 700 «Ambition to action» (Bogsnes, 2013).

### **3.2.7 Kritikk av Beyond Budgeting**

Rickards (2006) mener grunnen til at så få har implementert BB er fordi det ikke tilbyr noe nytt, men at det er gamle verktøy innpakket i nytt papir. Han hevder videre at det kun er en liten gruppe potensielle brukere. Dette utdypes ved å peke på følgende problemområder forbundet med BB: å lede uten budsjett, svakheter ved BMS, kostnad-nytte relasjon, frykt for endringer og manglende empiriske beviser.

Enhver virksomhet har behov for økt dynamikk og opplever mer intens konkurranse, antar BB. Ledelsen må derfor sjekke om antagelsene gjelder for deres virksomhet. Ressurser må ofte allokere lang tid i forveien i forhold til når de egentlig skal benyttes. Dette fører til at fleksibiliteten BB skal gi blir sterkt redusert. Materialflyt og budsjett er basisen for kontroll av lager i produksjons- og handelsvirksomheter. På kort sikt vil styring uten budsjetter og/eller salgsplanlegging føre til ubrukt kapasitet og konflikter. Dette kan gi økte ledetider eller en ukontrollerbar vekst i lagerbeholdningen (Rickards, 2006).

I stedet for budsjett foreslås det av enkelte å benytte BMS som det overordnede styringsverktøyet. Men dette er ikke problemfritt, spesielt i små og mellomstore bedrifter kan dette føre til vanskeligheter. Kostnad-nytte relasjonen, som skyldes kostnadene ved



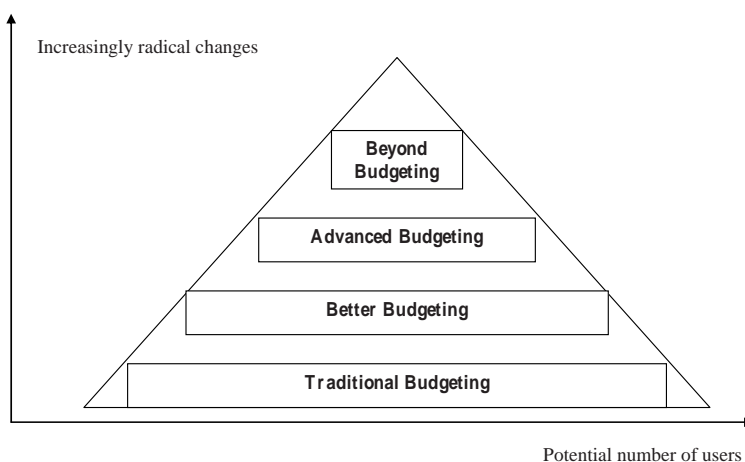
implementering av BB, kan overskride det man «vinner». Frykten for endringer kommer gjerne fra ansatte som har en viktig rolle i budsjettprosessen og de kan derfor miste mye av sin verdi overfor selskapet. Avslutningsvis er det manglende empiriske bevis rundt effekten og bruken ved implementering av BB (Rickards, 2006).

### 3.3 Better Budgeting og Advanced Budgeting

Better Budgeting er en mindre radikal endring enn BB. Teorien søker å gjøre tradisjonell budsjettering enklere ved å forbedre funksjonelle og institusjonelle forhold. For eksempel å redusere budsjettet til å konsentrere seg om prosesser som er kritiske for selskapets suksess. Det blir deretter kontrollernes rolle å gjøre en dypere analyse av prosessene, istedenfor å basere seg i stor grad på historisk data (Rickards, 2006).

Advanced Budgeting vil være en mellomting mellom det radikale (BB) og det inkrementelle (Better Budgeting). Følgende karakteristikker blir tillagt AB av Rickards (2006): klare målspesifikasjoner for planlegging og budsjettering hvor målene blir satt ut ifra en strategi, marked- og benchmarkingorientering. En forenkling av prosessene, hvor det kun budsjetteres i detalj der det er nødvendig og nyttig, og økt fleksibilitet i budsjettet gjennom rullerende planlegging og selvjusterende mål.

Det er i midlertidig vanskelig å kunne vise til et klart skille mellom Better Budgeting og Advanced Budgeting, grensen kan bli sett på som flytende. Rickards (2006) har utarbeidet en modell for å illustrere forholdet mellom de ulike alternativene. Lengden på triangelen illustrerer potensielle brukere gitt graden av radikale endringer.



Figur 8: Forholdet mellom de ulike konseptene (Rickards, 2006)

## 4 Metode

Dette kapittelet gir en beskrivelse av prosessen med å finne svar på utredningens problemstilling. Jeg begynner med å presentere valg av forskningsdesign, før jeg videre vil beskrive metoder for datainnsamling med fokus på intervjuer. Videre beskriver jeg analyseprosessen, før det avslutningsvis er en drøfting av reliabilitet, validitet og generaliserbarhet.

### 4.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign beskriver hvordan en utredning skal legges opp, og retningslinjene for hvordan den skal utføres. Retningslinjene skal derfor gi svar på hva utredningen omhandler, hvem som er aktuelle deltakere, hvor utredningen utføres og hvordan den utføres (Thagaard, 2013).

Det finnes tre hovedformer av forskningsdesign: eksplorerende, beskrivende og kausale. Eksplorerende design benyttes dersom det tidligere ikke er gjennomført systematisk forskning på området, man må derfor være fleksibel underveis. Dette er fordi man gjerne har presiserte temaer som problemstillinger og heller velger å snevre inn underveis. Det er derfor valgt et eksplorerende design i denne utredningen, fordi det gir mulighet til å være fleksibel i forhold til den empiriske problemstillingen når man innhenter data. Det kan komme frem informasjon underveis som gjør at det er ønskelig å endre innfallsvinkel og/eller formulering av problemstillingen (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2003).

For å svare på problemstillingen i utredningen er det skrevet et teoretisk rammeverk. For å gjøre dette er det hentet inn sekundærdata, det vil si data som allerede er hentet inn av noen andre til et annet formål (Saunders et al., 2003). I denne utredningen er det benyttet fagbøker, artikler publisert enten i vitenskapelige tidsskrifter eller på internett og interne dokumenter fra NT. De to førstnevnte kildene er hovedsakelig funnet ved bruk av Google Scholar og BIBSYS. Google Scholar er en søkemotor for akademisk litteratur, mens BIBSYS er et åpent institusjonsarkiv som Universitetsbiblioteket ved NMBU benytter.

Til å besvare den empiriske delen av utredningen benyttes det en casestudie. Dette kan kjennetegnes ved mye informasjon om en eller få enheter (Thagaard, 2013). Det gir videre en naturlig avgrensning på hva og hvem utredningen inkluderer eller ekskluderer. Casestudier er derfor en utbredt form innenfor avgrensning i kvalitative studier. Det gir derimot ingen begrensning på former innenfor datagenerering, intervjuer, surveyer, observasjoner og så

videre (Tjora, 2013). I dette casestudiet er det som nevnt tidligere kun en enhet, NT. Dette gir muligheten til å kunne gå mer i dybden ved bruk av intervjuer.

## **4.2 Datainnsamling**

Innenfor forskning er det i hovedsak to tankemåter å velge mellom, kvalitativ og kvantitativ metode. Kvalitativ forskning skiller seg fra kvantitativ ved at det blir lagt vekt på forståelse istedenfor forklaring. I utredningen av den empiriske problemstillingen følges det en deduktiv fremgangsmåte, hvor man arbeider fra det teoretiske mot det empiriske (Tjora, 2013).

Kvalitativ metode benytter seg av tekst som data, mens kvantitativ benytter tall (Tjora, 2013). I utredningen innhenter jeg informasjon i form av ord, altså en kvalitativ metode.

Intervjuguiden er konstruert på bakgrunn av prinsippene i BB og verktøyene som ofte benyttes i denne ledelsesfilosofien. Det ble innhentet noe informasjon rundt verktøyene som anvendes i NT i forkant av intervjuene. Dette foregikk ved bruk av uformelle møter med fagsjef og controller fra Virksomhetsstyring i NT. Dette var for å kunne designe intervjuguiden best mulig i henhold til den empiriske problemstillingen. Det ble riktignok forsøkt å holde dette på et minimum for å minimere påvirkningen av dette i selve utformingen av spørsmålene.

Innenfor kvalitativ forskning er intervjuer den mest utbredte datagenereringsmetoden.

Forskjellige typer intervjuer eksisterer, men dybdeintervju som blir brukt i denne utredningen foregår en-til-en mellom forsker og intervjuobjekt. Fokusgrupper er en annen type hvor man samler en rekke deltakere og forskeren fungerer som ordstyrer. Avslutningsvis har man også fokuserte intervjuer som forutsetter et snevert tema og kan minne om et kort semistrukturert intervju (Tjora, 2013). Grunnen til valget av dybdeintervju er fordi dette gir muligheten til å gå mer i dybden i noen spesifikke temaer, samtidig som informantene ikke vil bli påvirket av hverandre. En stor svakhet ved å benytte intervjuer er tidsomfanget og ressursene det krever (Kothari, 2011). Dette ble et tema når det skulle rekrutteres informanter, og diskuteres i neste kapittel.

### **4.2.1 Intervjuteknikk**

Som nevnt tidligere vil det hovedsakelig bli benyttet intervju for datagenerering.

Spørreskjemaundersøkelse kunne vært et alternativ, men ble valgt bort på grunn av begrenset tid og ressurser. Målet med intervjuet er å få i gang en samtale rundt noen spesifikke temaer som er valgt på forhånd. Det ble utarbeidet et semistrukturert intervju for å kunne være fleksibel i intervjusituasjonen. Dette gjør at jeg har et rammeverk av temaer å forholde meg til

uten å være helt låst av strukturen. Samtidig gir det muligheten til å forfølge interessante utdypninger underveis. Det kan riktignok oppstå et problem dersom informanten snakker seg bort og det kan bli vanskelig å få frem et riktig perspektiv av meningene. Et ustrukturert intervju gir riktignok enda større grad av frihet under intervjuet, men det er hovedsakelig to grunner til at et mer semistrukturert intervju blir foretrukket i denne utredningen. For det første krever et ustrukturert intervju mye mer dybdekunnskap og ferdigheter av intervjueren og for det andre vil analysen bli vanskeligere og mer tidskrevende når det mangler sammenlignbarhet mellom intervjuene (Kothari, 2011).

Tjora (2013) hevder en tidsramme på en time bør være tilstrekkelig for å gi informanten tid til å reflektere underveis. Det vil bli gitt åpninger for digresjoner fra informanten fordi dette kan vise seg å være relevant selv om temaet opprinnelig ikke var påtenkt. Informantene får mulighet til å hoppe over spørsmål de ikke ønsker å svare på eller avslutte intervjuet underveis dersom dette er ønskelig. De kan også be om at deler av intervjuet ikke blir brukt. Det ble gjennomført totalt tre intervjuer som varierte mellom 45 minutter til en time.

Dybdeintervjuet går ofte gjennom tre faser, oppvarming, refleksjon og avrunding. Oppvarmingsspørsmålene i intervjuguiden vil fokusere på arbeidsoppgaver og ansvar. Refleksjonsspørsmålene kan ses på som kjernen i intervjuet, hvor man forsøker å gå i dybden på de aktuelle temaene. Det er vanlig å ha tre til seks spørsmål, men dette vil avhenge av den enkelte informant og dens villighet til å snakke selv (Saunders et al., 2003). I utredningens intervjuguide er det mellom tre til fem spørsmål til hvert tema.

Avslutningsvis kommer avrundingsspørsmålene for å ta oppmerksomheten bort fra tidligere stilte spørsmål. Aktuelle temaer vil være hva som skjer med dataene, målet med utredningen og lignende (Tjora, 2013). Dette er ikke inkludert i den vedlagte intervjuguiden, men vil likevel bli tatt opp. I denne utredningen ble det i tillegg til intervjuguiden mottatt informasjon både gjennom møter og på e-post. Totalt har det blir gjennomført fire timer med møtevirksomhet hos selskapet. Både i forkant og etterkant av intervjuene har jeg også hatt mulighet til å stille supplerende spørsmål på e-post for å belyse momenter eller temaer jeg ønsket mer informasjon om.

Tjora (2013) hevder intervjusted er viktig for å få informanten til å føle seg avslappet og komfortabel. Intervjuene ble gjennomført på kontorene til de respektive informantene med unntak av et, hvor det ble foretatt på et møterom. Det ble brukt diktafon som hjelpemiddel. Diktafonen hadde to formål, det første var å sikre og få med alt som ble sagt. Det andre

formålet var at jeg kunne rette fullt fokus på informanten og flyten i intervjuet istedenfor å måtte notere underveis. Diktafonen ble plassert tilnærmet midt mellom intervjuer og informant, slik at informanten kunne skru den av underveis. Informanten kunne dermed komme med informasjon som de ikke ønsket å bli sitert på. Det ble klargjort med informantene i forkant av intervjuene om bruken av diktafon og det var ingen motsigelser mot bruken av diktafon. De ble videre informert om oppbevaring, bruk og når opptakene ville bli slettet.

Under rekruttering av informanter ønsker man å velge informanter som av ulike årsaker, for eksempel ulike posisjoner i hierarkiet, kan uttale seg om forskningstemaet (Tjora, 2013). Det vil derfor være naturlig å velge ulike vertikale stillinger i økonomiavdelingen. I analysen kan en informant stå som representant for en posisjon i tillegg til seg selv. NT har vært meget fleksible og tilgjengelige underveis i prosessen med å få tilgang til informanter. Men på grunn av begrenset tid og ønsket om å gå i dybden i temaene ble det begrenset hvor mange informanter det var praktisk mulig å få intervjuet. Økonomidirektør, fagsjef og kontroller fra Økonomiavdelingen ble derfor de foretrukne intervjuobjektene.

### **4.3 Analyse av data**

Etter gjennomføringen av intervjuene startet transkriberingen, deretter ble dataene strukturert før de ble analysert. Saunders et al. (2003) foreslår en kategorisering basert på dataene man finner eller ut i fra det teoretiske rammeverket. Funnene ble derfor kategorisert etter temaene i det teoretiske rammeverket, noe som ga en god oversikt over dataene. Det er viktig at kategoriene har to aspekter. Det interne, hvor kategoriene må være meningsfulle i forhold til dataene og det eksterne hvor kategoriene må være meningsfulle i forhold til hverandre.

Det neste steget i prosessen er å fordele data til de ulike kategoriene. Dette kan være alt fra noen ord til hele avsnitt. Kategoriene ble noe forandret underveis i prosessen for å tilpasses informasjonen som ble funnet. Det anbefales å ha en definisjon av hver kategori, for på denne måten å være konsistent når dataene skal allokeres til kategorier (Saunders et al., 2003). Dataene har blitt lest på en fortolkende måte, jeg vil få frem hva jeg tror de betyr og hva som kan slutes ut ifra dem.

I drøftingen av problemstillingen ble det brukt en deduktiv fremgangsmåte. I en deduktiv fremgangsmåte jobbes det fra det teoretiske mot det empiriske hvor man ønsker å utlede fra det generelle til det mer konkrete, mens det i en induktiv fremgangsmåte jobbes fra det empiriske mot det teoretiske. Man konkluderer dermed på bakgrunn av det spesielle til det

mer generelle (Tjora, 2013). Jeg fant deduktiv metode som den mest hensiktsmessige i forhold til problemstillingens formulering. Jeg tok derfor utgangspunkt i BB teoriens prinsipper, BB pionerens teorier om implementering supplert med endringsteori og mer generell budsjett og styringsverktøyteori. På denne måten kunne det teoretiske sammenlignes med de empiriske dataene.

#### **4.4 Evaluering av data**

Reliabilitet, validitet og generaliserbarhet benyttes ofte som indikatorer på kvalitet i forskning. Førstnevnte kan hevdes å handle om intern logikk gjennom utredningen, mens validitet sier noe om den logiske sammenhengen mellom utforming, funn og de spørsmålene utredningen stiller. Sistnevnte handler om utredningens gyldighet utover den enheten som blir undersøkt (Tjora, 2013). Det er derfor viktig å reflektere over de valg som blir gjort underveis, både i form av metode, men også hvordan arbeidet blir gjennomført.

##### **4.4.1 Reliabilitet**

Reliabilitet kan forklares med om en annen forsker med de samme metodene, vil komme frem til det samme resultatet. I kvalitativ forskning kan dette føre til utfordringer fordi kvalitative data utformes i samarbeid mellom forsker og personer i felten (Thagaard, 2013). I dette kapittelet blir prosessen bak utredningen forklart, for å synliggjøre forberedelser, datainnsamling og analyser. En grundig forklaring av denne prosessen kan gi indikasjon på god kvalitet i kvalitativ metode (Stenbacka, 2001).

For å sikre reliabilitet i kvalitativ forskning er pålitelighet et sentralt tema (Stenbacka, 2001). Utredningen ser på den økonomiske styringsmodellen til NT. Påliteligheten styrkes derfor ved å intervju ansatte med god kjennskap til fenomenet. Som nevnt tidligere falt derfor valget på ansatte fra tre ulike nivåer i økonomiavdelingen: økonomidirektør, fagsjef og controller. Det hadde vært ønskelig og hatt med informanter fra andre avdelinger i tillegg, men på bakgrunn av en masteroppgaves begrensede omfang ble det vurdert som for ressurs- og tidkrevende. Det kunne vært interessant å se hvordan for eksempel en ansatt i strategi- eller salgssavdelingen så på styringsmodellen. Dette kunne gitt flere nyanser i meningene som kommer frem i empirien, men samtidig har de valgte informantene god innsikt i temaet og representerer modellen fra en økonoms perspektiv. Jeg får også meninger fra ulike nivåer i økonomiavdelingen, noe som styrker utredningens pålitelighet.

Jeg mener videre dataene er pålitelige, fordi de er transkribert fra lydopptak gjort under intervju. Informantene har også fått tilsendt alle sitater for godkjenning eller eventuelt

presisering. Ingen av informantene ønsket å fjerne noen av sitatene, noe som kan henge sammen med et relativt lite sensitivt tema. Fokuset når det ble valgt ut sitater var at de ikke skulle trekkes ut av sammenheng, slik at de ble gitt en annen mening enn opprinnelig tiltenkt. Presentasjonen av NT og empirien og analysen ble etter første utkast sendt til en av informantene for gjennomlesing. Dette var for å sikre at det ikke skulle forekomme noen faktafeil i dataene. Jeg mener dette øker påliteligheten til utredningen.

#### **4.4.2 Validitet**

Er svarene man finner i utredningen egentlig svar på spørsmålene som blir stilt. Tjora (2013) sammenligner validitet med gyldighet, og nevner kommunikativ og pragmatisk gyldighet. Kommunikativ testes i dialog med forskersamfunnet, mens pragmatisk testes ved om forskningen fører til endring eller forbedring. Den førstnevnte betyr at man forholder seg til tidligere forskning innenfor samme tema eller metode, og aktuelle teorier og perspektiver. Selv om det kan argumenteres for konservativ forskning, hevder Tjora (2013) at det er dette som gir høy kvalitet i forskning: «*kunnskap utvikles i små skritt*» (Tjora, 2013, s. 207). Kriteriene for høy validitet innebærer derfor forskning forankret i annen relevant forskning, innenfor rammene av faglighet.

Saunders et al. (2003) hevder at det i kvalitativ forskning er mulig å oppnå høy grad av validitet ved bruk av intervjuer. I et fleksibelt og responsivt samspill mellom intervjuer og informant gjøres følgende mulig: informantens meninger blir undersøkt, temaene kan vinkles fra flere sider og spørsmålene kan stilles uten fare for misforståelser.

Saunders et al. (2003) nevner noen problemområder som potensielle trusler mot validitet, og jeg har derfor sett nærmere på de som er mest relevante for denne utredningen. Historiske hendelser kan være en trussel, og i NT har det de siste årene vært en kontinuerlig utvikling av styringsverktøyene. Dette kan derfor ha en effekt på dataene som ble samlet inn. En annen trussel kan være dersom informanten tror resultatet av utredningen vil påvirke dem negativt, for eksempel dersom informanten er en nøkkelperson i budsjettprosessen. Dette kan også ha en effekt på dataene.

I intervjusituasjonen kan det stilles spørsmål om enten intervjueren eller informanten har bias. For informanten kan dette forekomme av kommentarer, tonefall eller oppførsel til intervjueren når det stilles spørsmål. Intervjueren kan ved bruk av nevnte metoder påvirke informanten med sine egne meninger og preferanser. Dersom det skulle oppstå mangel på tillitt eller intervjuerens kredibilitet er usikker, kan dette gå utover verdien på informasjonen

som mottas. Dette vil videre skape tvil rundt reliabiliteten og validiteten (Saunders et al., 2003).

Informanten kan også inneha bias, i tillegg til overnevnte årsaker, kan dette også komme fra sensitivitet til enkelte temaer. I dybdeintervjuer vil dette være aktuelt, det kan føre til at verdifull informasjon blir utelatt. Enten på grunn av informantens motvilje til å dele eller manglende autoritet til å gjøre det. Resultatet er et bilde av situasjonen som setter informanten i et ønsket perspektiv eller selskapet i et positivt eller negativt lys (Saunders et al., 2003).

Som nevnt tidligere ble intervjusituasjonen lagt til de respektives kontorer, med unntak et tilfelle hvor det ble gjennomført på et møterom. Dette kan ha både positive og negative konsekvenser. Positivt kan det føre til større åpenhet ved å være i kjente omgivelser, mens negativt kan det føre til tilbakehold av informasjon. Etter enighet med NT er det valgt å benytte navn og stillingstitler i utredningen. Dette kan føre til en bedre gjenspeiling av holdninger og meninger i forhold til nivåene i organisasjonen.

#### **4.4.3 Generaliserbarhet eller overførbarhet?**

Kvalitativ forskning som benytter dybdeintervju eller semistrukturerte intervjuer vil ikke kunne gi en generalisering av hele populasjonen når man benytter en eller få enheter i et case-studie (Saunders et al., 2003). I denne utredningen anvendes NT som caseobjekt, og utredningen vil derfor ikke kunne gi en generalisering av populasjonen. Dette er heller ikke formålet med utredningen, men det er likevel interessant å ta opp teamet overførbarhet.

Teamet kom opp i det første møtet med NT. Det ble diskutert hvordan andre selskaper har lyktes med å endre sine styringsmodeller, og på bakgrunn av dette ble et av formålene med utredningen å tilføre kunnskap og økt forståelse om hvordan ledelsesfilosofien og prosessene til NT fungerer. Utredningen forsøker derfor å beskrive styringsmodellen, verktøyene og filosofien på en utdypende måte slik at andre kan ha nytte av dette i den neste casen de møter på. På denne måten vil denne utredningen kunne beskrives som overførbar, men det er likevel viktig å spesifisere at resultatene gjelder NT med de avgrensninger som er tatt. Ulike forutsetninger, for eksempel samfunnsoppdraget til NT, kan gjøre at momentene avviker noe i forhold til andre bedrifter.



## 5 Empirisk analyse

Hovedformålet med denne utredningen er å innhente informasjon om selskapets styringssystem og prosessene som gjennomføres. Dette kapittelet har som formål å presentere og tolke de innsamlede dataene i henhold til problemstillingen. Jeg vil først se på motivasjonen NT har for å endre styringssystem, for deretter å se på hvordan dagens styringssystem fungerer. Jeg vil videre se på verdier og informasjonsformidling før jeg avslutningsvis vil se på eksterne forhold.

NT styrer per i dag ikke etter BB-filosofien, men ønsker å utrede og undersøke muligheten for å implementere et mer dynamisk styringssystem og rullerende prognoser. Det er derfor interessant å se hvordan selskapet kunne håndtert en overgang til å styre etter BB-filosofien.

For å kunne besvare dette valgte jeg å intervju sentrale personer i økonomiavdelingen og virksomhetsstyringsfunksjonen. Dette inkluderer økonomidirektør Randi H. Røed, fagsjef for Virksomhetsstyring, Stein Willy Andreassen og controller i Virksomhetsstyring, Finn Ansgar Haneberg.

### 5.1 Motivasjon for endring

NT har tidligere sett på muligheten for å implementere rullerende prognoser. En av informantene som blir brukt i denne utredningen, controlleren, hadde en sentral rolle i denne prosessen. Det ble formulert et forslag hvor de ønsket å erstatte budsjettet med kvartalsvise rullerende prognoser. Hovedargumentasjonen gikk ut på at budsjettallene ble tolket og oppfattet forskjellig.

*«En klarer ikke helt å bli enige om det skal være en bevilgning, en ramme eller et mål, hva er det egentlig?[...] Noen mener det er absolutt mål, mens andre mener det er bevilgning, noen mener det er et estimat på hva man tror det blir.» - Controller*

Internt oppfattes budsjettallene som en målsetning, mens det eksternt oppfattes av eierne som forventet leveranse. De to er egentlig motstridende, dette gjør at det blir vanskelig å benytte ambisiøse mål internt. Dette er derfor en utfordring i utviklingen av et godt styringsverktøy.

Andre argumenter som ble brukt under utredningen var manglende incentiver til å benytte mindre enn budsjettet og problemet med å sette realistiske prognoser. At budsjettet i tillegg fungerer som en ressurstildeling fører til et ønske om størst mulige kostnadsbudsjetter hos de ulike enhetene. Det ble også stilt spørsmål ved hvorvidt oppfølgingen av virksomheten bør

være styrt etter kalenderåret. Det ble derfor presentert en ny modell hvor målsetting, prognoser og ressursallokering foregikk i separerte prosesser. Det skulle i en «bottom-up» prosess være rullerende prognoser hvor lederne stilles ansvarlig for egne prognoser. Prognosene skulle utarbeides på basis av tilgjengelig informasjon og skulle ikke være et avviksmål opp mot budsjettet. Summen av å separere prosessene skulle føre til enklere prosesser og mindre ressursbruk.

På det tidspunktet denne vurderingen ble gjort var organisasjonen ikke helt moden for endringene, og i tillegg var det manglende støtte i ledergruppen. BB-filosofien er mer enn bare et verktøy, det er en måte å lede og styre på. Man er derfor avhengig av å ha med ledergruppen og linjen må selv føle at de har et behov for endring. Videre må de kunne se for seg at det kan fungere bedre for dem. Det er planlagt å ta det opp igjen på planen i år og i handlingsplanen for økonomi står følgende: «utrede og vurdere å innhente system for dynamisk styring / rullerende prognoser.» Men NT er bundet av å være et statlig selskap, noe som resulterer i et krav om rapportering i forhold til en gitt struktur, hvor man må beholde et årsbudsjett selv om selskapet velger å styre ved hjelp av andre verktøy.

Det kommer frem at stadig flere i organisasjonen har hørt om BB og rullerende prognoser med tiden, og ser at dette kan være hensiktsmessig på enkelte områder. Spørsmålet er om motivasjonen for denne endringen er den riktige. Er det fordi de slipper å budsjettere og derfor benytte så mye penger de vil eller fordi de tror det gir en bedre kostnadskontroll, er usikkert. Underveis i budsjettprosessen har det forekommet tilfeller hvor det blir stilt spørsmål ved tidsomfanget og relevansen til budsjettet. Enkelte mener derfor det bør vurderes andre alternativer.

Et tema som kom opp i flere av intervjuene var problemstillingen: «*hvorfor skal banken bare være åpen noen uker i løpet av høsten, og ikke resten av året?*» Dette må ses i sammenheng med tidshorisonten på budsjettet. I løpet av året kan endringer i forutsetninger eller prioriteringer gjøre handlingsplanen mindre relevant.

*«Vi jobber for et enklere Norsk Tipping, mer etter Lean prinsipper og da er Beyond Budgeting som hånd i hanske i forhold til det. [...] I noen deler av organisasjonen begynner det å bli modent.» - Økonomidirektør*

Det blir likevel påpekt at det er en sterk budsjettkultur i NT. Det blir oppfattet at budsjettet er til for å holdes og de ansatte er veldig ordentlig i forhold til det. En grunn til dette kan være at

selskapet har klart å involvere organisasjonen i utformingen av mål og aktiviteter. En involvering av sentrale personer fra hver enkelt avdeling sikrer eierskap og forankring.

Et annet aspekt er hva som egentlig skiller et budsjett fra en prognose. Problemet kan være å få tak i gode prognoser på kostnader. NT har tidligere gjennomført kostnadsprognoser to til tre ganger i løpet av året, og i den første prognosen mener alle at de skal bruke det som er budsjettet av kostnader. I den andre, som er på høsten, opplever man det samme med mindre noen har brukt mindre enn budsjettet. I disse tilfellene blir det gitt tilbakemelding om at budsjettet vil bli brukt opp. Når november kommer ser man at de ikke kommer til å bruke opp budsjettet likevel, og justerer derfor kostnaden ned i en eventuell prognose.

*«NT er en relativt stabil virksomhet, det er ikke slik at verden forandrer seg hver 14 dag. Det er relativt forutsigbart, man klarer stort sett å budsjettere inntekt og kostnader på et greit nivå. Så det er ingen grunn til å si at budsjettet er helt avleggs med engang, men vi har jo sett at det at det finnes et budsjett har gjort at en har litt problemer med å få tak i velfunderte prognoser.» - Controller*

Dette har ført til en konklusjon hvor enhetene bidrar i utarbeidelse av inntektsprognoser, mens det ikke er hensiktsmessig å innhente detaljerte kostnadsprognoser fra enhetene i løpet av året, fordi det bare er budsjettet som sendes i retur. Per i dag er dette løst gjennom overordnede kostnadsprognoser utarbeidet av Økonomiavdelingen. Dette medfører selvfølgelig relativt begrenset innsikt i detaljeringsnivå og kvaliteten på prognosene faller derfor noe som en følge av budsjettbruk.

## **5.2 Målsetningsprosessen**

Prosessen i et overordnet syn går ut på at det utformes en strategiplan med tre til fem års perspektiv, normalt fire år. Den legger føringer for den overordnede retningen til selskapet. Det blir deretter laget årlige virksomhetsplaner som leder ut i avdelingsvise handlingsplaner med tiltak og aktiviteter som støtter opp under målene i strategiplanen. Basert på dette blir det utarbeidet en overordnet prioritering på hvilke tiltak som skal gjøres og hvilken retning det skal ta. Videre lages det avdelings- og enhetsbudsjetter ut ifra handlingsplanene.

NT har et samfunnsoppdrag som går ut på å ha et attraktivt spilltilbud for å kanalisere inn spillebegjær til NT. Generert overskudd går til gode formål i samfunnet: idrett, kultur og humanitære organisasjoner. Strategien skal svare opp i mot samfunnsoppdraget og målsetningene kommer som et resultat av dette. I praksis skjer dette ved at nøkkelpersoner i

Økonomiavdelingen i samarbeid med forretningsenhetene velger ut relevante KPI'er for å følge opp selskapet for den neste perioden. Dette blir så diskutert i fagmiljøet for å finne riktig nivå, før det forankres i ledergruppen og styret.

Et eksempel på dette er trenden med økende digitalisering i samfunnet mens NT har en kundemasse som er kommisjonærtung og fysisk orientert. Dette fører til at digitaliseringen i spill går litt tregere enn utviklingen i samfunnet ellers. NT har ambisjoner om å vri kundemassen fra fysiske til digitale kanaler, og det finnes derfor mål og KPI'er i inneværende strategiperiode knyttet opp i mot dette.

### **5.2.1 Utviklingen av målekortet**

NT har tidligere hatt et målekort som ble utarbeidet med bakgrunn i de fire perspektivene i balansert målstyring. Før 2014 og inn mot 2014 ble det jobbet med å inkludere KPI'er som sier mer om fremtiden istedenfor å måle historiske resultater. Målet var å få frem trender, helseindikatorer og forklaringsvariabler. I forrige strategiplan ble det en naturlig ekspansjon til seks perspektiver, dette ble illustrert i presentasjonen av målekortet i kapittel 2.4. En av informantene poengterte viktigheten av skreddersøm i forhold til teorien når målekortet utvikles. Parallelt må det teoretiske være ivaretatt for å sikre dekning av de fire perspektivene.

*«Noen synes nok at det ble veldig mye informasjon i målekortet, slik at de sliter med å forstå rett og slett. Det blir for mange faktorer og KPI'er. Det vi sender videre, og presenterer for ledergruppen og styret, er bare et utvalg. Mens vi i vårt miljø bruker egentlig mye av det i analysene våre for å forstå hva det er som skjer[...] vi har forenklet målekortet noe inn mot 2015.» - Økonomidirektør*

Utfordringen med målekortet er at NT ikke er tett nok på en del områder som de ønsker å måle bedre. Det neste steget vil derfor være å følge og rapportere kunden tettere. Det blir målt for sjeldent og på grunn av det klarer ikke selskapet å respondere så raskt som ønskelig, men dette vil utdypes i et senere delkapittel. Samtidig må det som måles være relevant, og at det ikke måles bare for å måle. For eksempel er det å måle kundens inntrykk av NT på årsbasis av lite relevans i forhold til dag-til-dag aktiviteter, fordi det måles etter historikk og selskapet kan ikke styre etter det fordi det som blir målt allerede er borte. NT må derfor måle det de kan gjøre noe med. I dette eksempelet kan en systemsvikt uken før målingen gjøre store utslag på resultatet, og sporingen av de dynamiske endringene i kundeatferd vil derfor ikke være mulig å fange opp. Dette gjelder for eksempel kundens respons på endringer i produkter, kampanjer og tiltak.

NT arbeider med å legge ut et oversiktsbilde av målekortet med fargekoder på Intranettet og deretter oppdatere dette månedlig. Ukentlig foreslås det å legge ut utvalgte nøkkeltall som er særdeles relevante. Utfordringen knyttet til dette er eierskap til de ulike områdene, det er vanskelig å tildele en eier til et område og ofte er det flere avdelinger som har eierskap innenfor det samme området. Dette er noe NT arbeider med og har en ambisjon om å få til, fordi de mener dette kan være med å bidra til en felles oppslutning rundt måloppnåelse.

### **5.3 En budsjettprosess i kontinuerlig utvikling**

NT hadde tidligere en prosess som var veldig detaljorientert hvor det ble budsjettert helt ned på kontonivå. Dette var en «bottom-up» prosess som ofte resulterte i ekspansive budsjett på kostnadssiden, som igjen førte til ganske kraftige runder med kutt. I en mellomperiode gikk NT over til at budsjetteringen ble styrt av rammer satt av Økonomiavdelingen.

Økonomiavdelingen presenterte den gang et førsteutkast basert på årene før og kjente forhold. Ressursene ble fordelt ut til avdelingene, men det ble alltid holdt litt tilbake, fordi erfaring tilsa at det var noen områder hvor det kunne forekomme feil. Resultatet ble en prosess som kan minne om en allokeringssprosess. Problemet med denne prosessen var den manglende samhandlingen mellom budsjett, strategi og handlingsplaner.

Det ble derfor fokusert på hvordan dette kunne gjøres i en prosess. Hvor strategiplanleggingen foregår i forkant og deretter lager føringer for det nærmeste året med en handlingsplan. I fjor fikk NT denne handlingsplanen og budsjettet til å kjøre sammen i en prosess som gikk samtidig.

*«Høstens budsjettprosess, er den beste prosessen vi har fått til så lenge jeg har vært her og vi er komfortabel med resultatet. Det ble godt forankret og det var veldig lite støy underveis [...] Og vi bruker og styrer etter virksomhetsplanen, det er jo det viktigste av alt.» – Økonomidirektør*

Denne budsjettprosessen ble presentert i kapittel 2.5, og evalueringen til NT tilsa at dette var en effektiv måte å gjøre det på. NT var tidlig ferdig med prosessen og den skapte lite støy. Alle fikk det riktignok ikke som de ville, men var likevel enighet om at det var en god plan som hang godt sammen. Det ble videre gjennomført en evaluering av fjorårets prosess hvor fagsjefen for Virksomhetsstyring hadde en samtale med alle involverte parter. Resultatet av dette ble en videreføring av prosessen med noen mindre modifikasjoner, men det er fortsatt diskusjoner om den er fleksibel nok, spesielt med tanke på at budsjettet er fastsatt for et helt år.

### **5.3.1 Task force gruppene i budsjettprosessen**

Formålet med den første task force gruppen var å inkludere ansatte med god og helhetlig forretningsinnsikt, som turte å sette fingeren på de områdene hvor det måtte kuttes og var modige nok til å ta valg. Dette ble derfor prioritert foran det å inkludere representanter fra hele organisasjonen.

I den andre task force gruppen ble det derimot prioritert at hver avdeling skulle ha en representant som avdelingsdirektøren selv fikk velge. På den måten ble det sikret at personen som skulle selge det inn til sin egen avdeling var deres egen representant. Prosessen ga derfor ikke fra seg et inntrykk av stabsarbeid, som mange ville tatt avstand fra.

*«Min motivasjon for å gjøre dette slik var å få med tunge premissgivere fra linja slik at vi sikret forankring og eierskap til resultatet.» - Fagsjef*

Istedenfor å bruke ledelsen, ble Task force gruppene satt til å operasjonalisere justeringer og innstramminger. Men gruppen hadde også et mandat som ga frihet i forhold til å komme frem til et budsjett som var hensiktsmessig totalt.

### **5.3.2 Uønsket atferd under prosessen og prestasjonsavlønning**

I intervjuene kom det frem at det forekommer noe spilleatferd i organisasjonen underveis i budsjetteringsprosessen. Enkelte er ganske treffsikre på sine budsjetteringer for hva som er aktuelt, en av grunnene kan være fordi de er kritiske og velger bort det de ikke tror er gjennomførbart. Men det er også tilfeller hvor det er tydelige tegn til at det blir satt lave standarder for deretter å overgå denne standarden, men dette går ofte på person, ikke nødvendigvis enheter.

*«Jeg opplever at vi har en kultur for å budsjettere konservativt» - Fagsjef*

En annen problematferd er der folk ønsker å sikre seg selv og få størst mulig budsjett på enkelte poster. Selv etter ganske harde innstramminger på kostnader, fremstår det likevel ikke som noe problem å holde seg innenfor rammene i påfølgende år. Budsjettet som dermed ble oppfattet som for lite i utgangspunktet, ikke var det likevel. Dette kan være en indikasjon på at folk budsjetterer for en ytre ramme basert på en forventning om å klare å gjennomføre mer enn det i realiteten er kapasitet til. I forhold til tidligere år tror informantene at det går i en mer riktig retning, det er ikke lenger om å gjøre å få størst mulig budsjett. Det er nå strammet mer inn og det er mer realistiske budsjetter. Det er ikke noe mål å benytte for mye eller for lite, avviket skal optimalt være minst mulig.

Det er ingen som blir avlønnet på basis i forhold til hvordan du leverer på budsjettet. Det er ikke resultatavhengig lønn i noen posisjoner, og i årsavtalen er det ingen bonuser eller resultatavhengige elementer. Ved ekstraordinære prestasjoner eller resultater finnes det enkelte andre virkemidler for belønning, men det finnes ingen systematikk for dette. NT er en strengt regulert virksomhet og gjennom tariffavtaler er det veldig lite rom for individuelle vurderinger på medarbeidernivå. Det er noe mer rom på mellomleder og ledernivå, men også der er det snakk om særdeles små differanser.

*«For de som presterer bra er det ingen systematikk for å fange opp dette, men NT er en forholdsvis liten organisasjon, så de som leverer blir sett.» - Økonomidirektør*

På den måten vil det alltid lønne seg å levere og man blir gjerne mer etterspurt og attraktiv i organisasjonen. Den utfordrende siden med dette, for organisasjonens del, er at de som presterer fremragende ofte blir veldig etterspurte og enkelte medarbeidere ønskes nesten med på hvert eneste initiativ som tas i organisasjonen.

### **5.3.3 Investeringer**

I NT er det ikke et eget investeringsbudsjett som det styres etter, men alle investeringene ligger i virksomhetsplanen. Investeringer som er lønnsomme, strategisk riktige eller pålagte blir prioritert. Det største hinderet for NT er gjennomføringsevne, men det har bare ført til at investeringene blir lagt lenger ut i tid. Per i dag arbeides det med å få en investeringsramme som samsvarer med de andre styringsverktøyene. Initiativene som skal gjennomføres behandles enkeltvis i et prosjektgjennomføringsperspektiv. Å få dette inn i en helhet er en utfordring som NT er klar over og arbeider med.

### **5.4 Ressursallokering, verdiskapning og koordinering**

Utfordringen med at enkelte medarbeidere blir veldig etterspurte kan tas videre og ses i sammenheng med ressursallokering og koordinering. Det er ingen struktur og systematikk for å takle denne problemstillingen, og det blir litt opp til lederen, fordi det handler om kapasitet. Dette blir eksemplifisert med et pågående kostnadseffektiviseringsprogram i NT hvor det er ønskelig å ha med ansatte som har god innsikt i teamet. Men det oppstår komplikasjoner fordi disse personene synes selv at andre prosjekter er mer spennende. Det blir derfor en ledelsesprioritering om hvordan ressursen benyttes mest riktig og hvor det er viktigst. Dette foregår på sak-til-sak basis, men det er ledergruppen og Human Resources (HR) som har det overordnede ansvaret for ressursstyring.

### 5.4.1 Human Resources

Det er HR sin oppgave å sikre at ressursene blir brukt der de trengs mest. Ressursene må benyttes riktig på riktig sted. Utviklingen i NT går mot å bli mer dynamisk i forhold til ressursstyring, men det er fortsatt en del manuelt arbeid. Dette er et viktig område for NT, fordi personalkostnad utgjør en stor andel av den totale kostnadsbasen. Det vil derfor være fordelaktig å involvere Økonomiavdelingen i større grad i denne prosessen.

I budsjetteringsprosessen er det hovedsakelig Økonomiavdelingen som er involvert. HR blir først involvert når teamet er forflytning eller endring av ressurser.

*«Økonomi regner på det og HR bestemmer hvor du benytter årsverkene.» –  
Økonomidirektør*

Tidligere budsjettprosesser bar større preg av at det var inkludert nye årsverk i hver eneste prosess. Det ble flere titalls årsverk hver eneste gang og det ble mer enn ønskeliste enn et reelt behov. Dette ledet gjerne til skuffelse fordi planene var basert på de ekstra årsverkene som de ikke fikk, og likevel skulle leveranseplanene opprettholdes. Men dette er et problem som ikke lenger oppstår, så informantene mener dette har blitt en bedre prosess i løpet av årene.

### 5.4.2 Prosjekter

Som tidligere nevnt lages det hvert år en ny virksomhetsplan og budsjett. I denne prosessen prioriteres aktivitetene som skal gjøres påfølgende år.

*«Har du et prioritert prosjekt så får du ressurser. Selvfølgelig er det sånn at vi har flaskehalsen i systemet som gjør at du nødvendigvis ikke får de folkene du ønsker og det kan være mange grunner til det. I utgangspunktet skjer ressursallokering i henhold til prioritet.» - Fagsjef*

NT kjører en tradisjonell «gatebasert» prosjektmodell, hvor det i de to første «gatene» kjøres som linjeaktiviteter. Det vil si at det er avdelingsdirektør som avgjør om aktiviteten skal gjennomføres i egen avdeling med egne ressurser, og først i «gate» tre går det over til å være et prosjekt. Det blir følgelig en annen arbeidsstruktur og det blir satt inn en prosjektleder. Ressurser blir allokert på tvers og prosjektet blir mer synlig og får prioritering i ledergruppen.

*«Når du har kommet forbi gate fire og har startet med implementering er det i prinsippet point of no return, vi skal gjøre det ferdig. Du kan argumentere om det er*



*riktig eller galt, men det gir prosjektene forutsigbarhet. Hvis det dukker opp noe da som gjør at du må omprioritere så tas det i ledergruppen.» - Fagsjef*

Det er ledergruppen sitt ansvar å gjøre den endelige prioriteringen. Ledergruppen gjør vurderingene enkeltvis, men beslutningene tas i henhold til et helhetsperspektiv. Alle omprioriteringer har konsekvenser for noe annet. Hvis et prioritert prosjekt ikke går som planlagt må det prioriteres inn ressurser, dette får gjerne følgefeil for resten av prosjektporteføljen. Men dette er et problem som NT er klar over og følger tett.

Internt i NT oppfattes dette gjerne som en litt tung prosess, godt egnet til store og ressurskrevende prosjekter, men ikke så godt egnet til mindre initiativ og forbedringer. Det er mange formelle krav på dokumenter, oppsett og vurderinger. Det betyr ikke at det ikke er behov for å gjøre forarbeid, analyser og vurderinger i forhold til prosjektet, men nivået har gjerne vært litt for omfattende selv om prosjektene har vært relativt små.

### **Porteføljerådet**

NT har et forum som ligger mellom prosjektgjennomføringen og ledergruppen som kalles porteføljerådet. Mye av koordineringsjobben utføres når virksomhetsplanen blir utformet, og allerede på dette tidspunktet blir prosjekter prioritert. I hverdagen er det derimot et porteføljeråd som diskuterer det operative og praktiske når det oppstår problemstillinger forbundet med ressurser. De sitter med en oversikt over prosjektporteføljen og ressurssituasjonen i dag.

Dette rådet er satt sammen av representanter, ofte mellomledere, fra alle forretningsenhetene. Dette gjør at endringene blir forankret. Kvartalsvis legges det frem en rapport for ledergruppen som omhandler saker som må forskyves eller endres på andre måter, men prosjekter mottar også anbefalinger fra rådet.

### **5.4.3 Verdiskapning**

NT er per dags dato en fullrigget spillaktør, med unntak av fysisk kasino. For å utvide eller drive innovasjon må selskapet derfor inn på nye spillområder eller kategorier som ikke finnes i dag. Prosessen knyttet til nye spill eller spillområder vil først innebære et konsept som blir testet internt før det tas videre til ledergruppen. Videre må det søkes om regelendring i tillatelsen til å drive spill, for at NT skal kunne tilby det aktuelle spillet.

NT har et samfunnsoppdrag som automatisk fører til at ikke-verdiskapende aktiviteter blir gjennomført på grunn av ansvarlighetsplattformen. Den begrenser inntekspotensialet ved å

fange opp mulig uheldig eller problematisk spilleatferd, og deretter legger begrensninger på spilleaktivitet for den aktuelle kunden. Det blir satt en øvre grense for hvor mye kunden kan bruke av midler. Dette er ikke verdiskapende i seg selv, men for samfunnet er dette en veldig viktig dimensjon. Derfor kan aldersgrense og krav om spillekort til registrering av spill være en faktor som hemmer omsetning, men samtidig gir det bedre mulighet til oppfølging på individ nivå.

*«Vi er ikke profittmaksimerende i utgangspunktet. Vi har en del andre ting som ligger til grunn, ansvarlighet og prøve å redusere omfanget av problematisk spilleatferd. Vårt mål er å redusere problematisk spilleatferd slik at folk ikke skal spille seg fra gård og grunn, blant annet gjennom obligatoriske grenser for spill. Vi ønsker ikke at de skal bruke for mye. Vi ønsker å ha et godt tilbud til folk flest som kan spille litt vis de vil, på et begrenset nivå.» - Controller*

Dette er hovedformålet, men samtidig er det viktig for NT å være konkurransedyktige og tilgjengelige på de arenaene som finnes. Det vil alltid være noen spillere som har en større interesse og større forbruk i pengespill og som ville hatt det uansett om NT hadde eksistert eller ikke.

Et annet perspektiv er de mer indirekte verdiskapende aktivitetene. Et eksempel på dette er kulepenner som produseres og distribueres ut til kommisjonærer. En kulepenn er nødvendig for å fylle ut en tippekupong, samtidig som det fungerer som en reklameplakat ovenfor kunder og eventuelt potensielle kunder.

*«Jeg tror nok at folk stort sett gjør ting i beste mening og med mål om å forbedre et eller annet.» - Controller*

Det foregår også mange kontrollaktiviteter i NT. Dette er for å hindre verditap eller for å sikre verdier. For eksempel er det kontroll over kommisjonærleddet og kundene for å forhindre mislighold. Et annet eksempel er kontroll over omverdenen, for på den måten å være i forkant av mulige hendelser, som kampfiksing og mislighold.

*«Men det er jo en verdisikringsaktivitet, så jeg vil ikke si at det ikke er verdiskapende.» - Fagsjef*

## 5.5 Verdier og desentralisering

Verdiplattformen tar utgangspunkt i samfunnsoppdraget og gir en beskrivelse av de viktigste kjerneverdiene. Verdiplattformen er også grunnlaget for selskapets lederprinsipper: å tenke helhetlig, å være tydelig og å praktisere åpenhet. Det blir påpekt at denne er godt kommunisert og gjennomgått. Men det stilles spørsmål ved hvor godt forankret den er i organisasjonen, og hvilken betydning den har i det daglige.

I verdiplattformen omhandler et av områdene at organisasjonen skal være kundeorientert. I organisasjonsstrukturen er det derfor en egen enhet som skal være kundenære, med kort tidshorisont, for å kunne agere på det som skjer daglig mot kundene. I tillegg benyttes Lean som arbeidsmetodikk i selskapet. Å jobbe ut ifra Lean prinsippene vil si at det drives et systematisk effektiviseringsarbeid hvor det som skjer skal være til det beste for kunden. Aktiviteter som ikke gir verdi for kunden skal ikke gjennomføres. Men det kommer frem at selskapet ikke er helt i mål på dette området, og at det mangler noe som måler kvaliteten i kundemøtet. Om du for eksempel ringer kundeservice, blir det ikke målt om du får det svaret du vil ha eller ikke.

*«Det er et naturlig neste steg for oss. Men alt av strategier og igjen verdiplattformen sier at kunden er i fokus, og vi er på vei dit, men har enda ikke kommet langt nok.» -*  
Fagsjef

Veldig mange beslutninger blir styrt fra toppen og ned, med fundament i strategien og virksomhetsplanen. For mindre aktiviteter blir enheter gitt en stor grad av frihet innenfor eget budsjett til å gjennomføre tiltak som de har planlagt og som de mener er fornuftige. De kan også til en viss grad omdisponere ressurser innenfor de postene man allerede har. Det er mye opp til mellomlederne som styrer sine egne enheter, fordi enhetene er så forskjellige. Men også mellomlederne er veldig forskjellige, noen opptrer på et mer overordnet nivå, mens andre er mer detaljerte. Økonomidirektøren tror dette gjenspeiles i hvor mye som blir delegert nedover i enheten.

NT har et beslutningshierarki som sier hvem som kan beslutte hva på hvilket nivå. Direktør har beslutningsmyndighet på sine fagområder, dette blir regulert i policyer. Selvstendig ansvar blir regulert i hver enkelt stillingshjemmel og i policyer, rutiner og retningslinjer.

Ved større aktiviteter oppleves det som en tung prosess å få satt i gang et stort og dyrt tiltak som ikke er budsjettet. Det blir derfor stilt spørsmål ved om unødvendig mange avgjørelser

blir tatt helt opp til toppledelsen, at det heller i større grad burde gis myndighet og ansvar nedover i organisasjonen for å unngå at toppledelsen involveres i alle beslutninger.

## 5.6 Intern informasjonsflyt

Tippetavla er den interne kommunikasjonsplattformen hos NT. Når styret vedtok årets budsjett ble det i etterkant utformet en forenklet versjon av styrepresentasjonen som ble lagt ut tilgjengelig på tippetavla. Den spiller derfor en viktig rolle i å informere medarbeidere om budsjetter og virksomhetsplanen, dette blir en naturlig del av etterarbeid etter at planen er vedtatt. Tippetavla omfatter veldig mye av det som kommuniseres i og rundt selskapet, men også det som kommuniseres i omverdenen. NT har ansatte som følger med det på det som skjer utenfor selskapet, og linker inn det som de mener er interessant for folk å følge med på. Dette er en kanal som aktivt benyttes i organisasjonen, men det oppleves at selskapet har mer å gå på i forhold til det totale potensiale som en slik kommunikasjonsplattform gir.

*«Tippetavla er en kanal som absolutt brukes. Men det er klart, vi har mer å gå på, i forhold til å få det til enda bedre. Vi jobba mye med informasjonsformidling, både i fjor og året før. Det er en viktig del av det etterarbeidet etter planen er vedtatt, å sikre at det er godt kjent for alle medarbeiderne.» - Økonomidirektør*

Tippetavla benyttes også til mange andre formål. Administrerende direktør har et ukentlig nyhetsbrev hvor det informeres om hva det jobbes med, hva ledergruppen driver med og hvilke saker man diskuterer med styret eller eier. Som nevnt tidligere blir det også lagt ut nyhetssaker, i gjennomsnitt 5-10 saker per uke.

På tippetavla finnes også kvalitetssystemer, policyer, prosjektporteføljen og verdiplattformen. Alt man trenger for å gjøre en jobb skal ligge tilgjengelig der. Det har også blitt lagt til arbeidsrom og fildelingsrom, slik at deltakere på prosjekter kan benytte dette til informasjonsdeling og fildelingssystem.

*«... man bruker jo tippetavla hver dag. Jeg har inntrykk av at alle gjør det. [...] Er det noe man kanskje burde hatt der så er det vel en litt tettere rapportering over den løpende utviklingen til omsetning, regnskap eller lignende, så det kommer litt tettere på de som ikke nødvendigvis jobber med det i det daglige.» - Controller*

## 5.7 Eksterne forhold

Ved å være monopolist har NT historisk sett hatt et relativt lite fokus på eksterne forhold. Det har blitt konstatert at det har vært konkurranse i form av nettkasino, odds på nett og lignende,

men på kort sikt har ikke oppmerksomheten vært veldig høy. Mye av informasjonen kommer fra en overliggende rapport utarbeidet av Lotteritilsynet. Denne informerer om størrelsen på markedet og omfanget av utenlandske aktører på markedet i Norge.

### **5.7.1 Konkurrenter**

For å være en konkurrent til NT må man ha lisens for å operere lovlig på det norske markedet. Dette er en omfattende politisk prosess som det tar tid å komme igjennom. I Sverige foregår det per i dag en utredning av lisensmodell og de fleste nasjonale markedene går mot en eller annen form for lisensmodell. I en utredning gjennomført av Rambøll Management Consulting kom det frem at det ikke var noen økt verdiskapning for samfunnet som en helhet ved å gå mot en lisensmodell (Rambøll, 2015). Det kan derfor antas at modellen som finnes i dag sikrer samfunnet som helhet best, hvor det i tillegg gjøres på en ansvarlig måte. Men det bryter med mange av prinsippene til fri konkurranse, så spørsmålet er hvor lenge modellen kan benyttes.

NT har i dag en markedsandel på mellom 65-67 prosent, og de tror på sikt at konkurransen vil tilspisse seg ytterligere. Konkurranse fra utenlandske aktører spiller en stor rolle i dette.

*«Vi får konkurranse fra nettbaserte selskaper som operer fra andre land, og som operer med en helt annen skala enn det vi har. Disse fremstår for spillerne som attraktive på mange måter, slik at ja, vi får mer konkurranse gradvis. Med dagens teknologi er det mulig og begrense-, men svært vanskelig å stenge helt for denne typen aktører.» - Fagsjef*

Det er i tillegg regulert konkurranse fra Norsk Rikstoto og ulike lotterier. For norske aktører blir det nå utlyst fem nye konsesjoner på mindre lotterier, det er derfor større usikkerhet enn noen gang. NT har høy oppmerksomhet på endringer i rammebetingelser. I målekortet er det kun en KPI, markedsandel, som måler markedsforhold og blir rapportert. Det kommer frem at det har vært mange utredninger og styresaker rundt konkurransesituasjonen de siste årene.

### **5.7.2 Endringer i kundepreferanser**

Strategi- og analyseavdelingen har månedlige undersøkelser som blir sendt til et utvalg av kunder på e-post samtidig som det kjøpes inn markedsundersøkelser som sammenligner bedrifter, og man har parametere innenfor kundetilfredshet og produkttilfredshet. Ved nylanseringer og spesialtilfeller blir det gjennomført fokusgrupper og dialog med både kommisjonærer og kunder som er mye tettere på markedet.

*«Vi jobber mye med økt kundeorientering i hele selskapet, det har vært en veldig stor del av strategidiskusjonen vi driver med nå. Den handler jo om å bli flinkere til å gå ut og forstå kundens behov og preferanser. Vi må forstå kunden bedre, ikke bare si at vi skal være kundefokuserte, men faktisk gjøre noe aktivt for å bli kundeorienterte.» -*

Økonomidirektør

Kunder i dag leverer ikke lenger en lottokupong på onsdag og sitter og venter til lørdag med å se om de vant, slik som det var før i tiden. Kunden vil gjerne ha svar med engang og dersom de vinner vil de gjerne kunne innkassere med en gang. For NT sin del betyr det spill som gir en opplevelse av å vinne mer og vinneropplevelsen blir dermed forsterket. Dette vil være spill som har en helt annen tilbakebetalingsprosent og vil dermed medføre en helt annen kostnadsstruktur enn de tradisjonelle spillene i selskapets portefølje.

Dette kommer fra kundens ønske om å la seg underholde mye mer, samtidig som det skal skje mye fortere enn det har gjort tidligere. Folk bruker penger på underholdningsspill som ikke er tradisjonelle pengespill. Dette er en dimensjon NT per dags dato ikke konkurrerer innenfor, men de er likevel med og konkurrerer om de samme pengene.

*«Om NT skal inn på den veien vet jeg ikke, for situasjonen er at vi har begrenset mulighet til å utvikle de spillene, vi er for små [...] men det er mange modeller hvor vi kan være en aktør i et sånt bilde, gitt at det er et valg.» - Fagsjef*

### **5.7.3 Teknologisk utvikling og kundekostnader**

En stor del av utfordringen er det stadig større tilbudet, informasjonstilbudet, kundene har å velge mellom. Å kjempe om oppmerksomheten til hver enkelt kunde blir vanskeligere og vanskeligere. Økt konkurranse og endring i etterspørselsdimensjonen medfører at kostnadene stiger. Dette gjør at kostnaden for å få og behold en kunde stiger. Som nevnt tidligere vil spesielt utenlandske aktører spille en rolle i dette. For eksempel kan et nettbasert selskap lokalisere seg i et skattegunstig land og samtidig serve hele verden. NT server omtrent 1,8 millioner norske kunder, det blir derfor to helt forskjellige skalaer å fordele kostnader på. En økt satsing på markedsføring, gir dermed økte kostnader og lavere marginer. Det vil derfor være en høy korrelasjon mellom kostnader, tett konkurranse og etterspørsel.

*«Når du tar opp iPhonen så har du minst femti applikasjoner, og vi er en av dem. Hvorfor skal du gå inn på NT applikasjonen istedenfor å lese nyheter, velge et («gratis») spill, etc. Vi kjemper ganske motstrøms om oppmerksomheten, og med et*

*produkt som kunden faktisk ikke trenger. Nettbank trenger du, du trenger veldig mye av de andre, men du trenger ikke å tippe, du trenger ikke å spille Lotto.» - Fagsjef*

Derfor ønsker NT å digitalisere for mest mulig salg gjennom digitale kanaler, fordi dette gir et helt annet kostnadsbilde enn å benytte fysiske kanaler. NT ønsker videre å anvende CRM-programmer<sup>1</sup> for å beholde og utvikle eksisterende kunder. Dette henger sammen med målsetningen om å bli mer kundeorienterte. NT ønsker hele tiden å effektivisere ved bruk av gode IT løsninger, gode kundeanalyseverktøy og så videre. Dette vil være med på å redusere kostnadene.

*«Vi har en kostnadsutvikling som følger inntektsutviklingen per i dag, noe som indikerer at vi blir stadig mer effektive, gitt at de spillene vi innfører i dag er mindre kostnadseffektive enn de vi hadde tidligere, og at kompleksiteten i organisasjonen og løsningene øker med mengden spill og kontrollsystemer.» - Fagsjef*

---

<sup>1</sup> Customer Relationship Management – i utgangspunktet en markedsføringsteori, men refereres ofte til som en software.

## 6 Drøfting

Hensikten med dette kapittelet er å se hvordan styringssystemet og verktøyene i NT er forenlig med BB-filosofien. I dette kapittelet vil det teoretiske rammeverket bli diskutert i henhold til de tre forskningsspørsmålene. Dette innebærer derfor å se på prinsippene i BB-filosofien, styringsverktøyene i teorien og en tilnærming til implementering.

### 6.1 Prosesser i NT

NT har de siste årene jobbet kontinuerlig med å utvikle og forbedre sin plan- og budsjetteringsprosess. Denne spiller en sentral rolle i hvordan selskapet blir styrt per i dag. De overordnede målene kommer frem i strategiplanen og har en tidshorison på tre til fem år. De blir videre konkretisert i seks målområder ved bruk av et egenutviklet målekort. Per i dag kommuniseres ikke målekortet ut til alle ansatte i sin helhet. I analysen kom det frem at NT arbeider med å få dette ut på Intranettet, både i form av et oversiktsbilde og et utvalg av de viktigste og mest relevante KPI'er.

Et måltall som skal benyttes til flere formål vil ikke kunne oppfylle alle formålene på en tilfredsstillende måte. Hope og Fraser (2003), Bogsnes (2009) og Neely et al. (2001) tar opp dette i sin kritikk av budsjettet. Dette var også hovedargumentet som ble benyttet forrige gang NT evaluerte om de skulle implementere en mer dynamisk styringsmodell. I analysen kom det frem at dette fortsatt er en aktuell problemstilling, i form av å benytte måltall til intern motivasjon parallelt med evaluering i forhold til de samme tallene. De to første prinsippene i BB ønsker å separere motivasjon og evaluering i to separerte måltall (Hope & Fraser, 2003).

NT er et statlig selskap uten bonussystemer og det er ikke noe systematisk struktur for å fange opp gode individuelle prestasjoner. Det hevdes likevel at på grunn av organisasjonens størrelse, vil gode prestasjoner bli lagt merke til. Wallander (1999) hevder mye av de ansattes motivasjon kommer fra et ønske om å slå konkurrenter og en følelse av å ha gjort en god jobb for selskapet og rosen de får for det. For å skape denne motivasjonen må det være KPI'er som er tilgjengelige og synlige for de ansatte. De må videre måle den relative ytelsen sett i forhold til konkurrenter, beste praksis eller internt.

Det tredje prinsippet i BB vil endre en årlig plan- og budsjetteringsprosess til en dynamisk, kontinuerlig og inkluderende prosess. Bakgrunnen for dette er at selv om planlegging og rapportering til interessenter passer i forhold til et kalenderår, er det ikke nødvendigvis det beste for selskapet og de ulike enhetene. Hope og Fraser (2003) hevder en annen viktig



endring vil være mellomledernes fokus. Det flyttes fra å forhandle om budsjettall og forholde seg til en forhåndsbestemt plan til å skape verdi for kunder og interessenter. Atferdsproblemer som blir beskrevet av Libby og Lindsay (2010) vil derfor ikke lenger være et tema. Et eksempel på dette er budsjettmidler som blir tildelt og brukt opp i slutten av budsjettperioden for ikke å bli fratatt dette i den kommende perioden. I NT har det blitt arbeidet preventivt mot denne type atferd og analysen indikerer en nedgang i denne atferden på grunn av utviklingen av budsjettprosessen. Uten budsjett vil ikke dette være en aktuell problemstilling, det er ikke noe å spille om lenger. Det er riktignok viktig å ha fokus på at dette ikke betyr det samme som å ikke ha noen kostnadsgrenser. Aktiviteter burde heller gjennomføres på bakgrunn av andre kriterier, men dette vil jeg komme tilbake til i neste kapittel.

Å ha en kontinuerlig og inkluderende prosess henger sammen med det fjerde prinsippet i BB, å gjøre ressurser tilgjengelige når det er behov. Et selskap kan ikke forvente nye verdiskapende aktiviteter underveis i året om det ikke tildeles ressurser når det er behov for det (Hope & Fraser, 2003). For mindre prosjekter kan prosjektmodellen til NT være en omfattende og ressurskrevende prosess med mange formelle krav i forhold til prosjektets omfang. I intervjuene ble et eksempel nevnt flere ganger: «Hvorfor skal banken bare være åpen to til tre uker i året og stengt resten av året?» I analysen kom det derimot frem at investeringer allerede følger dette fjerde prinsippet til BB. Så lenge de er lønnsomme, strategisk riktige eller pålagte blir de prioritert uavhengig av budsjettet. Dette samsvarer også delvis med Hope og Fraser (2003) sin tankegang hvor det foreslås å benytte finansielle indikatorer for å avgjøre hvor mye ressurser som kan disponeres. Denne indikatoren beregnes med en kostnad-inntekt ratio. Investeringene er inkludert i virksomhetsplanen, men det oppleves som en utfordring å få dette inn i helheten.

Aktiviteter er mer bundet av budsjettet og det er i budsjetteringsprosessen de blir klassifisert i henhold til prioritering. Mindre aktiviteter kan derimot gjennomføres og godkjennes på eget nivå ved de ulike enhetene så lenge det er innenfor eget budsjett. Hope og Fraser (2003) foreslår en løsning hvor ressurser blir gjort tilgjengelige på bakgrunn av utvalgte indikatorer istedenfor budsjettet, for eksempel den tidligere nevnte kostnad-inntekt ratio indikatoren. Videre bør dette gjøres fortløpende istedenfor gjennom en forhåndsgodkjenning i et årlig budsjett slik det gjøres i dag.

For å møte kundens behov på en best mulig måte vil en koordinering på tvers av strukturen i selskapet være nødvendig for å få innsikt i kundens behov (Hope & Fraser, 2003). NT har et

porteføljeråd bestående av representanter fra alle forretningsenhetene. Selv om mye av koordinasjonsjobben blir gjort i virksomhetsplanen er det porteføljerådet sin oppgave å diskutere det operative og praktiske når det er ressursproblemer. De har en oversikt over prosjektporteføljen og ressursituasjonen i dag, og er et rådgivende organ ovenfor prosjektledelsen og toppledergruppen. Ved å ha et porteføljeråd som koordinerer på tvers av organisasjonen ligger det til rette å kunne møte kundes behov på en god måte. Porteføljerådet består hovedsakelig av mellomledere og dette er en desentralisering i samsvar med BB-filosofien (Hope & Fraser, 2003). I NT er aktiviteter et resultat av handlingsplanene som blir utarbeidet fra de strategiske målsetningene. NT har et mål om å være kundefokuserte. Skal denne modellen videreføres ved en implementering av BB, burde derfor et av hovedfokusene til porteføljerådet være kundene.

I «gate» tre i prosjektmodellen går det fra å være en aktivitet til å bli et prosjekt, det blir synlig for ledelsen og får prioritering gjennom en ressursallokering på tvers av organisasjonen. Dersom det allokeres mer ressurser til prosjekter ved omprioriteringer eller endringer fører dette til følgefeil for andre prosjekter i budsjettet. Fra og med aktiviteten kommer til «gate» tre kan det derfor virke som selskapet opererer i tråd med BB sitt prinsipp om at ressurser må allokeres når reelle behov oppstår, men det at andre prosjekter kan bli skadelidende som følge av dette motsier litt av filosofien til BB. Det kan også stilles spørsmål ved om en kvartalsvis rapport som fremlegges for toppledergruppen kan defineres som å gjøre ressurser tilgjengelig når det er behov.

Hope og Fraser (2003) hevder at det istedenfor å kontrollere opp i mot fastsatte måltall bør benyttes relative ytelsesmål. På denne måten unngås det å kontrollere på avvik i forhold til hva som er planlagt. For å beregne relative ytelsesmål anbefales det å benytte relative KPI'er til benchmarking. Som nevnt i presentasjonen av NT er det noe begrenset hvor mye ekstern informasjon om konkurrenter det er praktisk mulig å få tak i. Dette vil derfor være en utfordring i forhold til BB-filosofien som har et stort fokus på konkurrenter og den relative ytelsen til selskapet. Et alternativ som er foreslått i teorien, er å vise finansielle resultater gjennom trender og glidende gjennomsnitt. Dette vil gi informasjon som er rask og relevant og ved å holde det på et høyt nivå lettes rapporteringsjobben. Dette kan for eksempel være finansielle resultater fra forskjellige avdelinger internt, historiske tall eller beste praksis. En videre diskusjon av dette vil komme i kapittel 6.3.2 Målekortet.

## 6.2 Organisasjon og ledelse

En implementering av BB impliserer i stor grad en desentralisert organisasjon, noe som understøttes av de seks prinsippene for desentralisert ledelse. I presentasjonen av NT og organisasjonskartet kommer det frem at det kun er ett ledd mellom administrerende direktør og linjelederne, dette gjør det lettere å kommunisere og koordinere på tvers av organisasjonen. Skal selskapet lykkes med å implementere BB er de avhengige av linjeledere som leder etter teori Y istedenfor teori X. Det vil si å skape muligheter, støtte og veilede de ansatte, og ikke styre etter tankegangen kommando og kontroll (McGregor, 1960). Filosofien tilstreber en organisasjon som delegerer oppgaver, beslutninger og ansvar nedover.

Det første prinsippet for radikal desentralisering handler om å levere et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser, hvor det ønskes å delegerer ansvar nedover i organisasjonen. Folk får dermed makt som kan muliggjøre feil, men også makt til å rette opp feilen (Hope & Fraser, 2003). I analysen kom det frem at NT har et beslutningshierarki som sier hvem som kan beslutte hva på hvilket nivå, dette blir regulert i policyer. Videre utdypes dette med at mange beslutninger styres fra toppen og ned med fundament i strategien. BB-filosofien mener det må skapes en ansvarlighetskultur hvor lederne skal utfordre forutsetninger og risiko, involvere alle i strategien og gi enhetene myndighet til å ta avgjørelser. I selskapet er det mye opp til de forskjellige mellomlederne hvor mye som delegeres nedover i enheten. Utfordringen til NT vil være å få delegert ansvar nedover ved hjelp av ledere som skal støtte og veilede (Hope & Fraser, 2003). Bogsnes (2009) sammenligner tankegangen bak BB med teori Y som ble nevnt tidligere. Denne teorien står sentralt i disse prinsippene, ledere skal støtte og veilede, fordi teorien bygger på menneskets ønske om å lære og utvikle seg. For å mobilisere maksimal prestasjon av de ansatte er det derfor nødvendig med mer teori Y og mindre teori X.

I NT er det rom for at små aktiviteter kan gjennomføres hvis de er planlagte og fornuftige og er innenfor enhetens eget budsjett. Det kan argumenteres for at selskapet har tatt et steg i riktig retning i forhold til BB-filosofien, men for å ha en vellykket implementering av BB må det delegeres mer ansvar, basert på tillitt, nedover i organisasjonen. Som tidligere nevnt må også små prosjekter gjennom hele prosjektfasen. Men istedenfor å vurdere om det er rom i budsjettet for aktiviteten kan andre kriterier ligge til grunn: Er den nødvendig? Skaper den verdi? Har jeg den nødvendige myndigheten til å avgjøre (Bogsnes, 2013)? På denne måten kan unødvendig detaljstyring unngås, samtidig gir det grobunn for innovasjon og responsivitet. Det vil også kunne føre til en økt ansvarsfølelse hos de ansatte.

NT ønsker å være en kundefokusert aktør, dette gjenspeiler seg i både strategien og verdiplattformen. I organisasjonen er det dedikert en egen enhet som skal være kundenære for å agere på daglige hendelser i forhold til kundene. Så lenge denne enheten blir gitt ansvar for beslutninger ovenfor kundene vil jeg argumentere for at dette er i tråd med BB-filosofien. Dette støttes opp ved at selskapet arbeider etter Lean prinsipper, altså et systematisk effektiviseringsarbeid hvor det som skjer skal være til det beste for kunden. Lean var en av de viktigste faktorene i den vellykkede implementeringen hos Svenske Handelsbanken (Wallander, 1999). Den største utfordringen til NT i denne forbindelse er å knytte informasjon om kundene opp i mot målinger og rapporteringer.

Dette kan også ses i sammenheng med hvordan det i analysen kom frem hvordan NT i dagens situasjon opplever mer konkurranse enn tidligere. Konkurranse fra både regulerte aktører, men også uregulerte utenlandske aktører gjør konkurransesituasjonen mer tilspisset. Det opplyses at NT har liten eller ingen kontroll over utviklingen til de uregulerte aktørene. Den eneste KPI'en som måles og rapporteres på dette området er markedsandel. BB-filosofien skal gjøre en virksomhet mer tilpasningsdyktig til uforutsette eller usikre hendelser ved å la de som sitter nærmest situasjonen og har den nyeste informasjonen ta beslutningene (Hope & Fraser, 2003). Tidligere ble det diskutert hvordan porteføljerådet fungerer som et tverrfaglig rådgivende organ. Det er derfor viktig at representantene innhenter den nyeste informasjonen fra sine egne enheter. Den nåværende modellen vil dermed kunne benytte den nyeste kundeinformasjonen i vurderingen av prosjekter. For store prosjekter vil jeg argumentere for at denne modellen i seg selv er i tråd med BB-filosofien siden prosjektrådet har oversikt over det operative og praktiske når det gjelder ressurser. For mindre prosjekter har den en stor svakhet, myndigheten til rådet, dette går igjen utover responstiden.

Verdiplattformen til NT består av kjerneverdier som skal understøtte samfunnsoppdraget, og være med på å skape økte verdier for kunder, medarbeidere, overskuddsmottakere og eier. Som nevnt i analysen er den godt kommunisert og gjennomgått i organisasjonen, men en implementering av BB forutsetter stor grad av tillit i organisasjonen. Derfor må ansatte vite hvilke regler og verdier som hele tiden skal være ledende i det daglige arbeidet. Det vil derfor være viktig for NT å forankre verdiplattformen i hele organisasjonen.

NT benytter Intranettet, Tippetavla, for å kommunisere det som skjer i og rundt selskapet. Det rapporteres derfor inn hendelser både av intern og ekstern art som anses som relevante for selskapet. I tillegg er det en informasjonskanal for både administrerende direktør og

ledergruppen. Synlighet rundt hva ledergruppen arbeider med og hva som diskuteres innad i ledergruppen eller med styret indikerer at ledergruppen ønsker åpenhet innad i organisasjonen. Informantene sitter med et inntrykk av at alle benytter Tippetavla jevnlig, ofte daglig. Dette gir selskapet mulighet til å ha en åpen arena hvor de vet at informasjonen kommer frem, og man kan dermed sikre «én sannhet» gjennom hele organisasjonen. Dette vil i følge Hope og Fraser (2003) kunne fremme etisk atferd såfremt all informasjon blir gjort tilgjengelig. Det må derfor forhindres at informasjon blir filtrert og fordelt på basis av hva den enkelte må vite. NT er per i dag inne i en prosess hvor målet er å gjøre informasjon fra målekortet tilgjengelig på Intranettet. Ved å gjøre all informasjon tilgjengelig gir det et signal til de ansatte om tillit og bevissthet rundt åpenhet i organisasjonen. Dette vil gi de ansatte mulighet til å ta lokale avgjørelser som er i tråd med styringsprinsipper og organisasjonens målsetninger.

### **6.3 Styringsverktøy**

For å kunne gi en konklusjon på om NT er egnet og forberedt til en overgang til BB vil det være nødvendig å se hvordan dagens styringsverktøy samsvarer med filosofien til BB. Vil derfor se nærmere på følgende styringsverktøy: budsjettet, målekortet, prognoser og benchmarking.

#### **6.3.1 Budsjettet og prognoser**

BB kan oppfattes som en måte å bli kvitt budsjettet på, men dette er ikke målet i seg selv. Filosofien ønsker en endring i både prosesser og ledelse som går dypere enn og bare fjerne budsjettet (Bogsnes, 2009). I analysene fremkommer det at NT er avhengig av å beholde budsjettet på grunn av rapporteringskrav. Målet må derfor bli å kunne skille ut prognosene i en egen prosess som ikke er like detaljert som budsjettene. I dag innhentes det ikke kostnadsprognoser underveis i året fra enhetene for å oppdatere budsjettet, men Økonomiavdelingen utarbeider isteden overordnede kostnadsprognoser. Enhetene blir derimot involvert i utarbeidelsen av inntektsprognosene.

Målet med (rullerende) prognoser er å se forventet finansiell ytelse, sett fra et objektivt ståsted (Boesen, 2000). Klarer man å fjerne budsjettet fra å være linket med prognoser vil man dermed kunne unngå tidligere nevnte spillatferd, og resultatet vil være mer objektive prognoser. Et selskap etterstreber å nå sine målsetninger og prognoser er der for å hjelpe til. De kan gi indikasjoner på om selskapet er på vei i riktig retning. Men som nevnt i

undersøkelsen til PwC (2011) er usikkerhet og tilgang til ekstern informasjon faktorer som fører til avvik mellom prognose og faktisk resultat.

### 6.3.2 Målekortet

I analysen kom det frem et problem hvor interne målsetninger blir mistolket. Eiere forventer at det skal leveres. Klarer man å utarbeide prognoser som sier noe om det objektive forventede utfallet vil man unngå denne konflikten. Målekortet kan da benyttes til å sette ambisiøse mål for å inspirere og motivere de ansatte (Bogsnes, 2013). Et naturlig verktøy å benytte sammen med dette vil være benchmarking, noe jeg vil komme tilbake til i neste kapittel.

I teorien blir det anbefalt å ha maksimalt 20 KPI'er fordelt på de fire perspektivene, fordi det kan være vanskelig å fremheve de viktigste KPI'ene om det blir for mange (Stenheim & Madsen, 2014). Dette ble bekreftet i analysen, blir det for mange faktorer blir det vanskelig for både ansatte og eiere å forstå hva som er viktig. NT har løst dette ved å presentere et utvalg av KPI'ene ovenfor styret og eiere, samtidig har det foregått en reduisering av antall KPI'er og forklaringsvariabler i målekortet, fra i fjor til i år. Det jobbes med å finne fremtidsrettede KPI'er istedenfor historiske, for å fange opp trender og helsen til selskapet. Bogsnes (2009) anbefaler bruk av KPI'er med relative ytelsesmål, enten ved å se på det som blir tilført i forhold til det som blir produsert eller gjennom benchmarking.

Noe av filosofien bak BMS er å koble KPI'er sammen med forklaringsvariabler og målsetninger (Stenheim & Madsen, 2014). Målekortet til NT er i dag linket opp i mot handlingsplaner og målsetninger, noe som er i harmoni med BB-filosofien (Bogsnes, 2009). Et viktig område sett i forhold til strategien til NT er informasjon om kundene. Endringer i for eksempel kundepreferanser påvirker fremtiden til NT. I dag jobbes det målrettet gjennom kundeundersøkelser, markedsundersøkelser, fokusgrupper og dialog med kunder for å være tett på markedet. Men målingen og rapporteringen av for eksempel kundepreferanser i målekortet er mangelfull, det blir målt resultat i form av antall kunder, men ikke hva som skaper dette resultatet. Målingene foregår ukentlig, månedlig og årlig på absolutte måltall. Årlige målinger mot absolutte måltall kan gi utdaterte data før de i det hele tatt er tilgjengelige avhengig av hva som blir målt. Hvordan informasjon om kundene blir brukt i handlingsplaner og målekortet er derfor et forbedringsområde sett opp imot BB-filosofien.

I det teoretiske rammeverket ble Statoil og deres styringsmodell presentert. Denne modellen gir avdelingene mulighet til å sette sine egne KPI'er og oppdatere de etter behov. Avdelingene

sine egne «Ambition to action» benyttes til godkjenning hos styret istedenfor et budsjett. I tillegg inkluderes prognoser som gir en forventet finansiell utvikling (Bogsnes, 2013). Handlingsplaner som er rettet direkte mot oppgaver og målsetninger kan gi en bedre forankring i den aktuelle avdelingen og i tillegg gi en følelse av eierskap. Ved å gjøre dette kan avdelingen selv se trender og utvikling på KPI'er knyttet direkte til deres arbeidsoppgaver. NT rapporterer i dag et utvalg KPI'er og budsjett til styret, en bedre løsning vil derfor kanskje være å rapportere handlingsplaner, inkludert KPI'er, sammen med objektive prognoser.

### **6.3.3 Benchmarking**

BB-filosofien ønsker en endring fra absolutte mål til mer relative ytelsesmål. Bogsnes (2009) foreslår som tidligere nevnt bruk av benchmarking for å flytte fokuset over på hvordan ytelsen er i forhold til andre, internt eller eksternt. Benchmarking sitt hovedformål er derimot å kunne lære av hverandre, men en kombinasjon av begge kan føre til mer læring. Utfordringen til NT er tilgang til eksternt data.

Den ulike strukturen hos konkurrentene er også en utfordring, skal NT benytte benchmarking er det kanskje ikke under like forutsetninger. Dette gjør det vanskelig å kunne sammenligne direkte, det er derfor viktig å være særdeles kritisk i forhold til å anvende denne informasjonen. Hope og Fraser (2003) bekrefter dette ved å understreke at benchmarks må være realistiske, hvis de bygger på ulike forutsetninger kan de være misvisende. En årlig rapport over den internasjonale regulerte delen av bransjen gjør det lite relevant å praktisere kontinuerlige relative mål i forhold til konkurrentene, men beste praksis og interne benchmarkinger er valide alternativer.

## **6.4 Hvordan kan Norsk Tipping implementere Beyond Budgeting**

Jeg vil i dette delkapittelet se på en mulig tilnærming for å implementere BB. Kotter (1995) sin endringsteori er utgangspunktet for denne drøftingen. Jeg vil avslutningsvis se på noen andre viktige momenter for implementering av BB.

### **6.4.1 Tilnærming til implementering**

For å kunne se hvordan en tilnærming til implementering av BB kan gjøres i NT velger jeg å ta utgangspunkt i endringsteorien til Kotter (1995). I følge teorien burde første steg være å skape en følelse av at det haster med å gjøre en endring, dette kan være på grunn av marked- og konkurransesituasjonen organisasjonen befinner seg i. En identifisering og diskusjon av kriser, potensielle kriser og muligheter vil derfor være nødvendig. Det kommer særlig frem i

budsjettprosessen hos NT at enkelte i organisasjonen ser det kunne vært hensiktsmessig med en endring. Noen mener prosessen tar for mye tid og er lite hensiktsmessig, mens hos andre er motivasjonen noe uklart. Der Kotter (1995) referer til kriser mener jeg problemer eller utfordringer vil være bedre ord i denne sammenhengen. En mulighet til å starte denne prosessen vil være å gjøre dette steget i etterkant av en budsjettprosess, eller underveis i året dersom det skjer store uforutsette hendelser. På de nevnte tidspunktene vil eventuelle problemer og muligheter komme naturlig frem, noe som bekreftes i empirien.

Kotter (1995) anbefaler videre en sterk og mektig gruppe som kan lede endringen. NT benytter allerede task force grupper i budsjetteringsprosessen, hvor den ene består av ansatte med god forretningsinnsikt som er modige nok til å ta valg. Selskapet har derfor allerede kunnskap og erfaring om hvordan en slik gruppe skal settes sammen og fungere. I tillegg sitter jeg med et inntrykk av god forståelse av BB filosofien hos informantene som er brukt i denne utredningen. Derfor burde de også vurderes til denne gruppen, både ut i fra hierarkiske posisjoner, men også forståelsen de har for konseptet burde vektlegges.

Som nevnt har NT tidligere vært inne i en lignende prosess hvor ønsket var en mer dynamisk tilnærming i styringsverktøyene. NT foreslo den gang å erstatte budsjettet med rullerende prognoser hvor styret skulle godkjenne etter mål ut ifra strategiplanen og en handlingsplan. Styret skulle videre følge opp og involveres gjennom den overordnede handlingsplanen. Steg tre i Kotter (1995) sin prosess handler om å finne en visjon som direkte bidrar til innsatsen for endringen. Økonomidirektøren påpeker at det jobbes mot et enklere Norsk Tipping, dette er en visjon på linje med BB-filosofien, fordi BB skal gjøre budsjettjobben på en bedre og mer effektiv måte (Hope & Fraser, 2003). Utfordringen til NT vil derfor å utforme strategier som forteller på hvilken måte visjonen skal nås.

Det fjerde steget omhandler kommunikasjon av visjonen. Dette gjøres ved bruk av tilgjengelige plattformer i organisasjonen (Kotter, 1995). For NT vil dette hovedsakelig innebære bruk av Tippetavla siden denne plattformen benyttes av de fleste på daglig basis. Men det er viktig å dra fordel av alle tilgjengelige plattformer, for eksempel interne arrangementer og e-post. Det viktigste er likevel hvordan den styrende gruppen for endringen går foran ved å være et godt eksempel gjennom handlinger i hverdagen. Om handlingene ikke er i tråd med visjonen vil det undergrave endringen, fordi BB ønsker å endre måten man tenker på (Hope & Fraser, 2003).



Vellykkede endringer involverer stadig flere ansatte i løpet av prosessen. For det femte steget må det derfor bemyndiges flere til å handle i samsvar med den nye visjonen. De vil dermed kunne endre systemer eller strukturer som i utgangspunktet er til hinder for endringen (Kotter, 1995). Målet for NT i denne fasen vil ikke nødvendigvis være å fjerne alle mulige hindringer, men å få bort de viktigste, herunder budsjettet og budsjettprosessen. Dette for å fremme tankegangen bak teori Y, og eliminere systemer som understøtter teori X.

For å gi ansatte i hele organisasjonen ett inntrykk av fremgang må det planlegges for og skapes kortsiktige gevinster. Fravær av tydelige resultater kan føre til manglende støtte i organisasjonen. Ansatte som til å begynne med var positive, blir enten likegyldige eller motstandere av endringen (Kotter, 1995). Dette vil bli spesielt viktig for NT, fordi budsjettkulturen står sterkt.

Videre må endringer som er gjennomførte slås sammen, for å se de totale konsekvensene av endringen. Den økte troverdigheten kan dermed benyttes til å produsere mer endring (Kotter, 1995). Et eksempel kan være å endre policyer til å inkludere mer myndighet nedover i organisasjonen, for å jobbe mot en mer desentralisert ledelse, dette vil være i tråd med BB-filosofien (Hope & Fraser, 2003). I den avsluttende fasen skal de nye endringene institusjonaliseres og Kotter (1995) trekker frem forholdet mellom den nye atferden og selskapets suksess som en kritisk faktor.

I analysen kom det frem hvordan noen i organisasjonen begynte å bli modne for forandring av styringssystemet. I Statoil begynte implementeringen i form av pilotprosjekter hos frivillige enheter (Bogsnes, 2009). Et alternativ vil derfor være å gjennomføre denne endringsprosessen gjennom pilotprosjekter i enheter som ønsker forandring.

#### **6.4.2 Involvere hele organisasjonen**

BB er ikke bare et styringsverktøy, det er en helhetlig ledelsesfilosofi hvor man ønsker både lederskapsvisjoner og styringsprosesser basert på teori Y (Bogsnes, 2009). Både Bogsnes (2009) og Wallander (1999) trekker frem viktigheten av involveringen til ledelsen i prosessen med å implementere BB i sine respektive selskaper. Den manglende støtten i ledergruppen førte til at NT på et tidligere tidspunkt ikke valgte å gå over til et mer dynamisk styringsverktøy, rullerende prognoser. Dette ser i etterkant ut som et godt valg, av den grunn at man er avhengig av at ledelsen og organisasjonen selv kjenner et behov for endring. Bogsnes (2009) understreker at det må det være misnøye med dagens situasjon, samtidig må det være en overbevisende visjon av et alternativ, hvor det finnes klare steg for å nå visjonen.

I teorien kom det frem hvordan HR spiller en viktig rolle i en eventuell implementering av BB. HR burde involveres for å samkjøre individuelle mål og motivasjon opp i mot selskapets strategier og målsetninger for selskapet. I NT er det HR sin oppgave å benytte de riktige ressursene til riktig sted. I budsjetteringsprosessen blir HR involvert når eventuelle endringer eller forflytninger skal gjøres, og det gis uttrykk for at det fortsatt ligger et stort potensiale i samkjøringen mellom HR og Økonomiavdelingen. Bogsnes (2009) påpeker at BB-filosofien ønsker en radikal endring i ledelsesatferd, ikke bare en endring av styringsverktøy. På bakgrunn av dette må HR involveres i en mye større grad enn de blir gjort i dag.

## 7 Konklusjon

Hensikten med dette kapittelet er å gi et svar på utredningens problemstilling og forskningsspørsmål. Jeg vil videre presentere temaer jeg tror det kan være interessant å forske videre på.

NT har per i dag ikke implementert BB. Det første formålet med utredningen er å se om dagens prosesser og verdier er forenlig med prinsippene i BB. Drøftingen i denne utredningen fremhever flere områder hvor NT styrer i harmoni med BB-filosofien. Ut i fra min vurdering er likevel noen områder mer sentrale enn andre. Organisasjonsstrukturen legger til rette for å kunne ha en desentralisert styring, selv om det i dag oppleves at mange beslutninger styres fra toppen og ned. En utfordring ved en implementering vil derfor være å få delegert ansvar og oppgaver nedover i organisasjonen. Ved å ha vilje til en åpen informasjonsflyt kan det skapes et tillitsforhold mellom ledelsen og de ansatte, hvor beslutninger tas på bakgrunn av verdiplattformen, gjeldende strategier og målsetninger. Dette vil være i harmoni med BB-filosofien, men det virker noe usikkert hvor godt verdiplattformen er forankret i organisasjonen. Selv uten en implementering av BB burde verdiplattformen være i fokus. Det er viktig at de ansatte vet hvordan de skal opptre ovenfor egne arbeidsoppgaver, medarbeidere og kunder.

Investeringer blir ikke godkjent og prioritert gjennom budsjettet, men ut i fra andre kriterier. De skal være lønnsomme, strategisk riktig eller pålagt for å bli prioritert. Dersom NT bruker dette som beslutningsgrunnlag for alle aktiviteter og prosjekter vil dette være i harmoni med BB-filosofien og budsjettets rolle som godkjenningsorgan vil som en naturlig konsekvens ikke lenger være nødvendig. Gjøres dette fortløpende kan det resultere i en kontinuerlig og inkluderende prosess hvor ressurser gjøres tilgjengelig ved reelle behov. For store og ressurskrevende prosjekter vil dagens prosjektmodell være i samsvar med BB-filosofien, men ressurstildelinger må godkjennes etter behov, og ikke etter kalenderen. Mindre prosjekter kan klassifiseres som aktiviteter hvor ansvar og styring blir delegert nedover i organisasjonen.

Det andre formålet med utredningen er å se om styringsverktøyene til NT er egnet for en implementering av BB. Skal NT lykkes med en mer dynamisk tilnærming er de avhengig av å få til en god prognoseprosess. Tidligere kostnadsprognoser har ikke oppfylt formålet de er tiltenkt. Prognosene skal gi forventede konsekvenser av handlingsplanene. For å ha en prognoseprosess i overensstemmelse med BB-filosofien må avdelingene og enhetene kunne estimere disse på et selvstendig grunnlag. Målekortet blir derimot kontinuerlig utviklet og

måten det er linket opp i mot målsetninger og handlingsplaner samsvar med BB-filosofien, men det kan fortsatt forbedres. Jeg velger å trekke frem KPI'ene, de burde i større grad måle relative ytelser, både for å motivere de ansatte men også for å avdekke trender.

Det tredje formålet med utredningen er å se hvordan NT kan tilnærme seg en implementering av BB. De to settene med prinsipper i BB-filosofien utgjør sammen en holistisk modell. Selv om en implementering av BB gjøres i flere trinn påpeker Bogsnes (2009) at det ikke bare er å plukke ut noen prinsipper og forvente en stor forandring. Det vil likevel være noe selskap- og bransjeavhengig hvorvidt alle prinsippene er like relevante og/eller viktige. BB er ingen oppskrift å følge, men heller en ledelsesfilosofi. Derfor vil implementeringen variere noe fra selskap til selskap, og jeg har i drøftingen valgt å fokusere mest på de prinsippene jeg mener er sentrale for NT.

For en implementering av BB tar jeg utgangspunkt i en endringsteori. Min vurdering ut ifra dette er at de største utfordringene ser ut til å være å få en større andel av organisasjonen til å se fordelene med en mer dynamisk styringsmodell og gevinstene dette kan gi. En sterk budsjetteringskultur kan føre til økt motstand om det benyttes en push strategi på implementeringen av BB. Ut ifra min vurdering vil det beste alternativet være å starte implementeringen i enheter eller avdelinger som selv ønsker endring. På denne måten kan andre enheter og avdelinger se hvordan filosofien fungerer i praksis og hvilke endringer den medfører. Ut ifra min vurdering har NT de nødvendige ressursene for å lykkes med en implementering av BB.

For NT er ikke målet nødvendigvis å implementere BB, men å endre til et mer dynamisk styringssystem. Det ville derfor også vært interessant å se hvordan Advanced Budgeting og Better Budgeting kunne bidratt til en mer dynamisk budsjetteringsprosess, men på grunn av utredningens avgrensninger er ikke dette vurdert. NT har tidligere hatt relativt stabile forutsetninger for driften av selskapet. Det fremkommer likevel i utredningen hvordan det stadig blir større konkurranse om kundene. Jeg tror derfor at selskapet vil ha behov for mer fleksibilitet og en evne til å agere raskere på endringer i tiden fremover.

## **7.1 Begrensninger og forslag til videre forskning**

I arbeidet med utredningen har jeg gjort noen tanker underveis på temaer det vil være interessant å forske videre på. På grunn av begrenset med tid og ressurser var det ikke mulig å ta de med i denne utredningen.

Denne utredningen bruker kun tre informanter fra Økonomiavdelingen og funnene er derfor knyttet til hvordan de tre oppfatter selskapets styringssystemer. Selv om de er på ulike nivåer i hierarkiet, innehar de alle stillinger i Økonomiavdelingen. Det kan derfor være interessant og intervju flere i organisasjonen, men fra andre enheter og avdelinger. Mer spesifikt ville salg og kunderelasjoner vært et ønsket studieobjekt på bakgrunn av NT's mål om å være kundeorienterte. I denne utredningen er det også begrenset informasjon om HR sin rolle i styringssystemet. Noen flere erfaringer fra de nevnte avdelingene kunne belyst forskningsteamet fra ytterligere sider og avdekket flere nyanser i utredningen.

NT har som tidligere nevnt gjort store endringer på budsjettprosessen og målekortet de siste årene. De er nå inne i en periode hvor handlingsplanene til Økonomiavdelingen innebærer å utrede og se på en mer dynamisk styring. Jeg mener derfor det kunne vært interessant å forske på styringsutviklingen i selskapet om noen år, for å se om de har endret måten å styre på og eventuelt i hvilken grad. Det kunne også vært interessant å se på Better Budgeting og Advanced Budgeting som alternativer til budsjettprosessen i NT. De er mindre radikale enn BB og istedenfor å fjerne budsjettet, søker de en forenkling av budsjettet og prosessen.

Videre kunne en forskning på de økonomiske effektene hos selskaper som har implementert BB vært interessant. En studie hvor det før og etter en implementering blir foretatt en analyse av de finansielle resultatene. Dette for å se hvordan styringsmodellen direkte påvirker bunnlinjen i kroner. utfordringen vil være å finne studieobjekter som arbeider under de samme rammebetingelsene og forholdene både før og etter implementeringen.

## Litteraturliste

- BBRT. (2015). What is the Beyond Budgeting Round Table (BBRT)? Lastet ned 16.01, 2015, fra <http://www.bbrt.org/about/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbrt/>
- Bjørnenak, Trond. (2003). Strategisk økonomistyring—en oversikt. *Magma*, 6(2), 21-28.
- Bjørnenak, Trond. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*(4), 49-54.
- Bjørnenak, Trond, & Kaarbøe, Katarina. (2011). Dynamiske styringssystemer - hva er det? *Magma*(5), 22-30.
- Boesen, Thomas. (2000). Creating budget-less organizations with the balanced scorecard. *Balanced Scorecard Report*, 6.
- Bogetoft, Peter. (2012). *Performance benchmarking : measuring and managing performance*. New York: Springer.
- Bogsnes, Bjarte. (2009). *Implementing beyond budgeting : unlocking the performance potential*. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons.
- Bogsnes, Bjarte. (2012, 08.10.2012). Beyond Budgeting – en styringsmodell som tar virkeligheten på alvor. Lastet ned 09.03, 2015, fra <http://biblogg.no/2012/10/08/beyond-budgeting-en-styringsmodell-som-tar-virkeligheten-pa-alvor/>
- Bogsnes, Bjarte. (2013). Taking reality seriously-towards a more self-regulating management model in Statoil. P. Gooderham, K. Kaarbøe, & H. Nørreklit, *Managing in Dynamic Business Environments: Between autonomy and control*, 11-33.
- Bunce, Peter. (2013, 17.04.2013). What is Beyond Budgeting? Lastet ned 25.02, 2015, fra [http://fpaclub.afponline.org/PDF/FPAclub\\_Beyond\\_Budgeting\\_Bunce.pdf](http://fpaclub.afponline.org/PDF/FPAclub_Beyond_Budgeting_Bunce.pdf)
- ELISE summary - 2012. (2013). Lastet ned 09.04, 2015, fra <https://www.european-lotteries.org/list/elise>
- Eriksrud, Magnus Sørnum, & McKeown, Mikael B. (2010). *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Hoff, Kjell Gunnar, & Bjørnenak, Trond. (2010). *Driftsregnskap og budsjettering* (5. utg. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Hope, Jeremy, & Fraser, Robin. (2003). *Beyond budgeting : how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Jensen, Michael C. (2001). Corporate Budgeting Is Broken, Let's Fix It. *Harvard Business Review*, 79(10), 94-101.
- Johnson, H. Thomas, & Kaplan, Robert S. (1987). *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1999). The balanced scorecard for public-sector organizations. *Balanced Scorecard Report*, 1(11), 1999.
- Kothari, Chakravanti Rajagopalachari. (2011). *Research methodology: methods and techniques*: New Age International.
- Kotter, John P. (1995). Leading change: Why transformation efforts fail. *Harvard business review*, 73(2), 59-67.
- Libby, Theresa, & Lindsay, R. Murray. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- McGregor, Douglas. (1960). *The human side of enterprise*. New York,: McGraw-Hill.
- Neely, Andy, Sutcliff, Michael R, & Heyns, Herman R. (2001). Driving value through strategic planning and budgeting. *New York: Accenture*.
- NT. (2014a). Om Norsk Tipping. Lastet ned 21.01, 2015, fra <https://www.norsk-tipping.no/selskapet/om-norsk-tipping>
- NT. (2014b). Overskudd og sponsorater. Lastet ned 21.01, 2015, fra <https://www.norsk-tipping.no/selskapet/overskudd-og-sponsorater/overskudd>
- NT. (2014c). Velkommen til besøkssenteret! Lastet ned 07.05, 2015, fra <https://www.norsk-tipping.no/selskapet/om-norsk-tipping/norsk-tippings-besokssenter>
- Proffice Group. (2014). Et portrett av dagens ledere. Lastet ned 27.04, 2015, fra [https://www.proffice.no/globalassets/proffice-no/presse/pama/rapporter/pama-19\\_juni-2014\\_et-portrett-av-dagens-ledere.pdf](https://www.proffice.no/globalassets/proffice-no/presse/pama/rapporter/pama-19_juni-2014_et-portrett-av-dagens-ledere.pdf)
- PwC. (2011). Financial planning: Realizing the value of budgeting and forecasting. Lastet ned 28.01, 2015, fra <http://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/publications/financial-planning-realizing-the-value-of-budgeting-and-forecasting.jhtml>
- Rambøll. (2015). Utredning av økonomiske konsekvenser av en mulig lisensordning for pengespill. Lastet ned 20.04, 2015, fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/ba4e735203e748d5bb1c48d3d4ba1de5/rapport\\_rmc-utredning\\_av\\_ekonomiske\\_konsekvenser\\_av\\_en\\_mulig\\_lisensordning\\_for\\_pengespill.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/ba4e735203e748d5bb1c48d3d4ba1de5/rapport_rmc-utredning_av_ekonomiske_konsekvenser_av_en_mulig_lisensordning_for_pengespill.pdf)
- Rickards, Robert C. (2006). Beyond budgeting: boon or boondoggle. *Investment Management and Financial Innovations*, 3(2), 62-76.
- Saunders, Mark, Lewis, Philip, & Thornhill, Adrian. (2003). *Research methods for business students* (3 utg.): Pearson Education Limited.

- Stenbacka, Caroline. (2001). Qualitative research requires quality concepts of its own. *Management decision*, 39(7), 551-556.
- Stenheim, Tonny, & Madsen, Dag Øivind. (2014). *Strategisk økonomistyring: En oversikt over sentrale konsepter og modeller*
- Thagaard, Tove. (2013). *Systematikk og innlevelse: en innføring i kvalitativ metode* (4 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Tjora, A. (2013). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. (2 utg.). Oslo: Gyldendal.
- Wallander, Jan. (1999). Budgeting — an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15(4), 405-421.



## Vedlegg

### Intervjuguide Norsk Tipping

Nedenfor er intervjuguiden som ble benyttet til intervjuene i Norsk Tipping. Alle spørsmålene ble ikke stilt i alle intervjuene. Dette kommer av en semistrukturert intervjuguide hvor det i noen av intervjuene ble naturlig å ikke følge den eksakt. Alle temaene ble likevel gjennomgått, men oppfølgingsspørsmål og andre spørsmål underveis er ikke representert i intervjuguiden.

#### A. Åpningsspørsmål

- Hva er din stilling i bedriften?
- Hvilken avdeling er du tilknyttet, og hva er ansvarsområdene?

#### B. Norsk Tipping som organisasjon

- Hvordan foregår målsettingsprosessen?
- Er verdiplattformen forankret i organisasjonen?
- Hvordan er intern og ekstern informasjonsflyt organisert?
- Hvordan sikres det at kunden er i fokus?
- Hvordan belønnes prestasjoner?

#### C. Aktiviteter og ressurser i NT

- Hvordan foregår ressursallokeringen, og hvilke kriterier legges til grunn?
- Hvordan koordineres prosjekter og aktiviteter på tvers av organisasjonen?
- Hvilke aktiviteter er ikke-verdiskapende, og hvorfor gjøres de?
- Har kundebehandlere og avdelinger frihet til å ta lokale beslutninger om de er forenelig med styringsprinsipper og målsetninger? Ansvar for verdiskapende beslutninger?

#### D. Eksterne forhold

- I hvilken grad kan man forutse endringer i følgende forhold det nærmeste året for Norsk Tipping
  1. Konkurrenter
  2. Etterspørsel
  3. Kostnader
  4. Kundepreferanser

#### E. Budsjettet

- Hvilke formål har budsjettet?
- Hvordan opplever du budsjetteringsprosessen?
- Oppfatter du noen i bedriften som motstandere av budsjett, og hvorfor?

#### F. Styringsverktøy i Norsk Tipping

- Hvilke styringsverktøy brukes i NT?
- Hvordan opplever du nyttegraden av de ulike verktøyene?
- Kjenner du til Beyond Budgeting konseptet?



Norges miljø- og  
biovitenskapelige  
universitet

Postboks 5003  
NO-1432 Ås  
67 23 00 00  
[www.nmbu.no](http://www.nmbu.no)