

SNF-rapport nr. 10/10

Budsjettet relatert til dynamisk styring

- En casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS

av

Wenche Elisabeth Bystrøm

Marit Holm

SNF-prosjekt nr. 7980

Beyond Budgeting – Research Program

Prosjektet er finansiert av Statoil ASA

SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS
BERGEN, AUGUST 2010

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo. Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale og i strid med åndsverkloven er straffbart og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 978-82-491-0709-4 Trykt versjon
ISBN 978-823-491-0710-0 Elektronisk versjon
ISSN 0803-4036

Forord

Denne utredningen er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole (NHH), og er skrevet innenfor hovedprofilen Økonomisk Styring (BUS). Studien er gjort på oppdrag fra Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF) og er finansiert av Statoil.

Studien fokuserer på relasjonen mellom budsjettet og dynamisk styring, og er en casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS. Vi vil rette en stor takk til SpareBank 1 Gruppen som har gitt oss tilgang til sin organisasjon. En spesiell takk til informantene som tok seg tid til oss og delte sine erfaringer og sin kunnskap. Arbeidet med utredningen har vært både interessant og lærerikt, og vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi tror vil være nyttig i årene som kommer.

Utredningen er en del av forskningsprosjektet Beyond Budgeting ved NHH. Vi vil i den forbindelse takke alle deltakerne i forskningsgruppen, som består av andre masterstudenter, deres veiledere og doktorgradsstipendiat Nina Haraldsen. Vi er svært takknemlige for alle innspill, kommentarer og diskusjoner gruppen har bidratt med.

Til slutt vil vi takke vår veileder, Daniel Johanson. Han har gjennom hele prosessen vært tilgjengelig og tatt seg god tid til å hjelpe oss. Vi har satt stor pris på konstruktive tilbakemeldinger og oppmuntrende ord.

Bergen, 9. juni 2010

Wenche Elisabeth Bystrøm

Marit Holm

Sammendrag

De siste årene har budsjettet blitt kritisert fra flere hold. Mange organisasjoner opplever omgivelsene som komplekse og volatile og flere kritikere mener at budsjettet ikke er i stand til å håndtere dem. Det sies at organisasjoner bør ha evnen til å være dynamiske og at styringssystemet som brukes, også bør bidra til dette. Med bakgrunn i dette skal utredningen svare på følgende problemstilling:

Hvordan forholder budsjettet seg til dynamisk styring i teori og praksis?

Utredningen er en casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS. I 2009 valgte konsernet å avskaffe det tradisjonelle budsjettet til fordel for et helt nytt styringssystem, "*Dynamisk Styring*". Den nye filosofien bygger på prinsipper fra Beyond Budgeting. For å svare på problemstillingen brukes kvalitativ metode i form av delvis strukturerte dybdeintervju. Konklusjonen bygger på teori, samt kunnskapen og erfaringene til fem informanter fra SpareBank 1 Gruppen AS.

Ut i fra teoretiske refleksjoner fant vi at budsjettet ikke møter de kriteriene som ligger til grunn for et dynamisk styringsverktøy. En modifisering av budsjettet kan imidlertid gjøre organisasjoner mer dynamiske. Den empiriske analysen viser at kritikken mot budsjettet er berettiget. Budsjettet innehar bare noen av de egenskapene som skal til for å skape en dynamisk økonomistyring, og er i liten grad et dynamisk styringsverktøy. Funnene indikerer likevel at forholdet mellom budsjettet og dynamisk styring kan være bedre i praksis enn det teorien gir uttrykk for. I analysen er budsjettet vurdert for seg selv. Budsjettet er imidlertid ofte bare en del av et helhetlig styringssystem, og det er sannsynlig at vurderingen av dynamikken i budsjettet derfor er noe streng.

Innhold

Forord

Sammendrag

Innhold

Figurliste

Tabelliste

1	Innledning	1
1.1	Bakgrunn.....	1
1.2	Problemstilling.....	2
1.3	Formål.....	2
1.4	Avgrensning	3
1.5	Struktur.....	3
2	Teori	4
2.1	Sentrale begrep	4
2.1.1	Økonomistyring.....	4
2.1.2	Dynamikk.....	6
2.1.3	Dynamisk styring	8
2.2	Budsjett.....	13
2.2.1	Budsjettets hensikt.....	13
2.2.2	Budsjetteringsmetoder	13
2.2.3	Kritikk mot budsjettet	15
2.2.4	Oppsummering.....	17

2.3	Modifiseringer av budsjettet	17
2.3.1	Revidert budsjett.....	17
2.3.2	Rullerende budsjett.....	18
2.3.3	Fleksibelt budsjett	18
2.3.4	Oppsummering.....	18
2.4	Styring uten budsjett	18
2.4.1	Beyond Budgeting	19
2.5	Supplerende styringsverktøy.....	24
2.5.1	Rullerende prognoser.....	24
2.5.2	Balansert målstyring.....	25
2.5.3	Benchmarking.....	26
2.5.4	Oppsummering.....	27
2.6	Oppsummering av teori.....	27
2.7	Analyseverktøy	28
3	Metode.....	31
3.1	Forskningsdesign	31
3.1.1	Forskningshensikt.....	31
3.1.2	Forskningsstrategi	32
3.2	Studieobjekt.....	33
3.3	Datainnsamling	34
3.3.1	Metodevalg	34
3.3.2	Kvalitativ datainnsamling	35

3.3.3	Kvalitative forskningsintervju.....	35
3.4	Evaluering	37
3.4.1	Pålitelighet.....	38
3.4.2	Troverdighet.....	38
3.4.3	Overførbarhet	39
3.4.4	Overensstemmelse.....	39
3.5	Studiens begrensninger	40
4	Empiri og analyse.....	41
4.1	Om SpareBank 1 Gruppen AS.....	41
4.2	"Dynamisk Styring" i SpareBank 1 Gruppen AS.....	42
4.2.1	Rullerende prognoser.....	43
4.2.2	Benchmarking og ligatabeller.....	44
4.2.3	Bonus og Incentiver.....	44
4.2.4	Kultur og organisasjon.....	45
4.2.5	Oppsummering.....	45
4.3	Analyse.....	46
4.3.1	Budsjettet	46
4.3.2	Budsjettet og andre styringsverktøy	56
4.3.3	Intensjonen bak dynamisk økonomistyring	60
4.3.4	"Dynamisk Styring"	63
4.3.5	Konsekvenser av en budsjettfjerning.....	76
4.4	Svar på forskningsspørsmål	80

4.4.1	Konklusjon forskningsspørsmål 1.....	80
4.4.2	Konklusjon forskningsspørsmål 2.....	81
4.4.3	Konklusjon forskningsspørsmål 3.....	82
4.4.4	Konklusjon forskningsspørsmål 4.....	83
5	Konklusjon og diskusjon.....	85
5.1	Budsjettet relatert til dynamisk styring.....	85
5.1.1	Teoretiske refleksjoner	85
5.1.2	Praktiske refleksjoner.....	87
5.1.3	Oppsummering av konklusjon.....	88
5.2	Avslutning	89
5.2.1	Vårt bidrag.....	89
5.2.2	Avsluttende refleksjoner	90
5.2.3	Forslag til videre forskning	91
	Referanseliste	93
	Vedlegg.....	100
	Intervjuguide	100

Figurliste

Figur 1: Styringsløyfen (Kilde: Anthony og Govindarajan, 2004).....	5
Figur 2: Egenskaper for å skape dynamisk styring (Kilde: Fossdal og Gardum, 2009).....	11
Figur 3: Oppbygningsmetoden (Kilde: Bergstrand, 2009).....	14
Figur 4: Nedbrytingsmetoden (Kilde: Bergstrand, 2009).....	15
Figur 5: Økonomiske styringsverktøy og dynamikk	28
Figur 6: Analyseverktøy.....	29
Figur 7: Organisasjonskart (Kilde: Tilpasset etter Idebøen, 2010).....	42
Figur 8: "Dynamisk Styring" (Aune, 2009).....	42
Figur 9: Rullerende prognoser (Kilde: Aune, 2009).....	43
Figur 10: Benchmarking og ligatabeller (Kilde: Aune, 2009).....	44
Figur 11: Ledelsesfilosofi (Kilde: Aune, 2009)	45

Tabelliste

Tabell 1: Prinsipp for desentralisert lederskap (Kilde: BBRT, 2008e)	20
Tabell 2: Prinsipper for fleksible og dynamiske prosesser (Kilde: BBRT, 2008e).....	21
Tabell 3: Analyseobjekter.....	30
Tabell 4: Intervjuinformasjon	37
Tabell 5: Dynamikk i budsjettet.....	56
Tabell 6: Dynamikk i "Dynamisk Styring"	76

1 Innledning

Hensikten med dette kapitlet er å presentere utredningens problemstilling. Bakgrunn og formål begrunnes før det redegjøres for avgrensning av oppgaven og strukturen videre.

1.1 Bakgrunn

Charles Robert Darwin uttalte en gang at *”den som overlever er ikke den sterkeste eller den mest intelligente, men den som kan tilpasse seg endringer”* (Hessen, 1998). Mer enn hundre år senere har økonomene begynt å forske på det samme. Globalisering og bedret teknologi har ført til at omgivelsene blir stadig mer komplekse og usikre (Evans og Wurster, 2000; Lawrence, Morse og Fowler, 2005). Det å være i stand til å tilpasse seg omgivelser i endring har derfor i økende grad blitt viktig for å overleve i dagens konkurransemarkeder (Tatikonda og Tatikonda, 1998).

Budsjettet har helt siden andre verdenskrig vært det tradisjonelle styringsverktøyet i organisasjoner verden over (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999). Jan Wallander, administrerende direktør i den svenske Handelsbanken, var imidlertid kritisk til budsjettbruken. Allerede i 1970 valgte han å fjerne det tradisjonelle budsjettet i banken og innføre en helt ny styringsmodell (Wallander, 1999). Dette skulle være en mer fleksibel styringsmodell som ved hjelp av radikal desentralisering skulle sikre høy kundetilfredshet og lave kostnader. Resultatene var svært gode og banken har siden 1972 vært mer lønnsom enn den gjennomsnittlige konkurrenten (Bogsnes, 2009).

De siste tiårene har flere kritikere begynt å sette spørsmålstegn ved budsjettet (Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Hope & Fraser, 2003a, 2003b; Grønnevet og Østergren, 2008; Bergstrand, 2009; Østergren og Stensaker, 2010). En konsekvens er at mange store selskaper nå følger i fotsporene til den svenske Handelsbanken og er på jakt etter mer dynamiske styringssystemer. Blant dem er flere norske. I 2005 innførte Statoil et program de kaller *”Ambition to Action”* (StatoilHydro-boken, 2008). Noen år senere fulgte også Telenor etter med *”Going Dynamic”* og SpareBank 1 Gruppen med *”Dynamisk Styring”* (Bamrud, 2009; Aune, 2009) Felles for disse selskapene er at de alle har meldt seg inn i Beyond Budgeting

Roundtable (BBRT, 2010). Dette er et nettverk av virksomheter som jobber for å fjerne det tradisjonelle budsjettet og innføre mer fleksible styringsmodeller (BBRT, 2008a).

Beyond Budgeting og dynamisk styring har med andre ord blitt aktuelle begrep innenfor økonomistyring de siste årene. De framtrer imidlertid mer i praksis enn i teorien da det fremdeles er gjort relativt lite forskning rundt emnene. I den forbindelse synes vi det vil være interessant å bidra med forskning innenfor dette fagområdet. Vi ønsker å ta utgangspunkt i budsjettet som styringsverktøy og se på hvordan det forholder seg til begrepet dynamisk styring.

1.2 Problemstilling

Utredningen søker å svare på følgende problemstilling:

Hvordan forholder budsjettet seg til dynamisk styring i teori og praksis?

I arbeidet med å svare på problemstillingen er det definert fire forskningsspørsmål:

1. Hvorfor vil man skape mer dynamisk styring?
2. Kan en modifisering av budsjettet bidra til en mer dynamisk styring?
3. Hvordan relaterer budsjettet seg til andre styringsverktøy?
4. Hvilke konsekvenser er knyttet til en fjerning av budsjettet?

1.3 Formål

Det tradisjonelle budsjettet har de senere årene blitt kraftig kritisert fra flere hold, samtidig som omgivelsene stiller større krav til organisasjonene (Wallander, 1999; Hope og Fraser, 2003; Butler, 2009). For å håndtere disse kravene mener flere teoretikere og praktikere at organisasjoner bør ha evnen til å være dynamiske, og at styringsverktøyet som brukes, også bør bidra til dette (Tatikonda og Tatikonda, 1998). Innenfor økonomiske termer og litteratur finnes det ingen entydig definisjon på hva som menes med dynamikk og dynamiske styringsverktøy. Utredningens hovedformål blir derfor å se på hvordan budsjettet relaterer

seg til begrepet dynamisk styring, med utgangspunkt i relevant teori og empiri. Oppgaven søker også å kartlegge intensjonene bak en implementering av mer dynamisk styring, og konsekvensene av en budsjettfjerning.

1.4 Avgrensning

Utredningen er avgrenset ved at den kun vil ta utgangspunkt i SpareBank 1 Gruppen. Ved å bare se på én bedrift vil vi kunne få en dypere forståelse av emnet. SpareBank 1 Gruppen er et stort konsern. Vi vil se på konsernet under ett og skiller ikke mellom ulike enheter innenfor organisasjonen. Dermed forholder vi oss til én analyseenhet. For å undersøke hvorvidt våre funn også er gjeldene for andre organisasjoner og bransjer, er det nødvendig med videre forskning.

SpareBank 1 Gruppen befinner seg fortsatt i startfasen med å implementere "*Dynamisk Styring*". På bakgrunn av dette vil det derfor være vanskelig å se om det nye systemet har gitt positive effekter med hensyn på lønnsomhet på det nåværende tidspunkt. Utredningen vil derfor være begrenset til å se på erfaringer intervjuobjektene har opparbeidet seg så langt, ikke finansielle resultater.

Utredningens funn bygger på informasjon fra informanter i SpareBank 1 Gruppen. Ettersom dette konsernet allerede har fjernet budsjettet og innført et nytt styringsverktøy, eksisterer det en fare for at de stiller seg mer kritiske til budsjettet enn hva informanter fra andre selskaper ville gjort. Våre konklusjoner kan være påvirket av dette.

1.5 Struktur

Utredningen inneholder fem kapitler inkludert introduksjonskapitlet. Kapittel to presenterer sentrale begrep, relevant teori og analyseverktøy. Kapittel tre tar for seg metodevalg for analysen, mens kapittel fire presenterer utredningens studieobjekt og analyse. Her konkluderes det også på utredningens fire forskningsspørsmål. I kapittel fem oppsummeres studien og konklusjonen på problemstillingen presenteres. Studien avrundes med noen avsluttende diskusjoner.

2 Teori

Hensikten med dette kapitlet er å presentere den teoretiske referanserammen for utredningen. Teorien er valgt på bakgrunn av oppgavens problemstilling og formål og vil ligge til grunn for den empiriske analysen. Merk at det skiller mellom begrepet dynamisk styring og SpareBank 1 Gruppens nye styringsfilosofi, "*Dynamisk Styring*". Sistnevnte er et egnenavn og blir alltid henvist til med store forbokstaver og anførselstegn.

I første del av kapitlet vil utredningen definere sentrale begrep som er vesentlige i forhold til helhetsforståelsen av oppgaven. Dette inkluderer økonomistyring, dynamikk og dynamisk styring. Videre vil det bli gjennomgått teori om det tradisjonelle budsjettet, ulike modifiseringer av dette, samt styring uten budsjett. Utredningen vil også presentere teori knyttet til andre styringsverktøy som kan benyttes alene eller i tillegg til budsjettet. I gjennomgangen av de ulike modellene og filosofiene vil utredningen påpeke hensikten bak dem, samt fordeler og utfordringer som knytter seg til dem. Til slutt oppsummeres teoridelen før analyseverktøyet for studien presenteres.

2.1 Sentrale begrep

Vi vil her definere de begrepene vi mener er essensielle for utredningen. Det er viktig at leserne og forfatterne tar utgangspunkt i de samme definisjonene, slik at en bedre forståelse for studien oppnås.

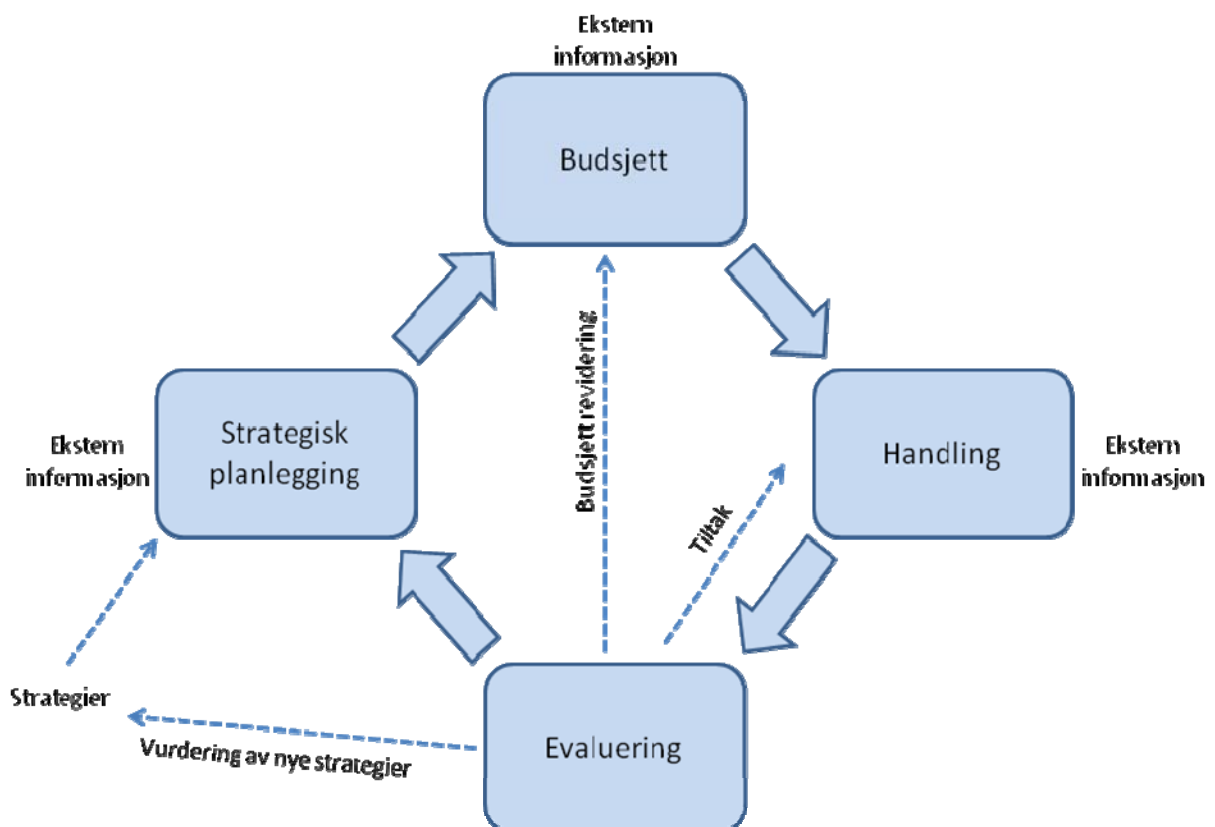
2.1.1 Økonomistyring

Det finnes mange definisjoner på økonomistyring. I Skandinavia er dette et begrep som har forskjellig betydning hos ulike brukergrupper (Folgerø, 1992). Det er vanskelig å finne ett synonym i den engelske litteraturen som tilsvarer økonomistyring. Både management accounting og management control brukes, og ofte om hverandre. Det vil imidlertid ikke bli fokusert ytterligere på denne forskjellen da dette ikke er relevant for utredningens formål. Horngren, Datar, Foster, Rajan og Ittner (2009) sier at økonomistyring handler om å måle, analysere og rapportere finansiell og ikke finansiell informasjon. Formålet er å hjelpe ledere til å ta beslutninger slik at organisasjonens mål nås. En enklere beskrivelse gis av Bergstrand

(2009) som forklarer at økonomisk styring er et kontrollsystem som bruker økonomiske mål for selskapet.

I arbeidet med måloppnåelse benytter organisasjoner ulike systemer eller verktøy. Horngren et al. (2009) sier at et økonomisk styringsverktøy er et instrument som anvendes av hele organisasjonen for å samle og bruke informasjon. Det skal i tillegg bidra til koordinering og planlegging i selskapet, samt styre atferden til ledere og ansatte. Et effektivt styringsverktøy, som skal bidra til god økonomistyring, må være nært knyttet til virksomhetens strategi og mål. Det må i tillegg virke motiverende for de ansatte (Horngren et al., 2009).

Anthony, Dearden og Govindarajan definerte i 1992 økonomisk styring som en prosess hvor ledere påvirker andre medlemmer i organisasjonen til å implementere organisasjonens strategier. De deler økonomistyringen inn i fire aktiviteter: strategisk planlegging, budsjettering, handling og evaluering. Hver aktivitet leder til den neste, og sammen danner de en lukket syklus som kalles styringsløyfen (Anthony og Govindarajan, 2004), se figur 1.



Figur 1: Styringsløyfen (Kilde: Anthony og Govindarajan, 2004)

Under strategisk planlegging bestemmes tiltakene som skal settes i gang for å utføre strategiene og for å oppnå målene effektivt. Resultatet av denne prosessen er et dokument som kalles den strategiske planen. Den dekker vanligvis tre til fem år fram i tid. Etter at planen for hvordan strategiene skal implementeres er lagt, venter budsjettforberedelsene. Her transformeres den strategiske planen til finansielle tall i budsjettet. Resultatet er en oversikt over de inntektene og kostnadene som forventes hos de ulike ansvarssettene for en bestemt periode.

I løpet av budsjetteringsperioden utføres hele eller deler av planene. Rapporter blir utarbeidet og sendt rundt i organisasjonen. De inneholder både finansiell og ikke-finansiell informasjon om det som har skjedd versus det som var forventet. Deretter blir de brukt som basis for kontroll. Evalueringsprosessen er hovedsakelig en sammenligning av budsjetterte og virkelige tall, som ender i enten ros eller konstruktiv kritikk. Under noen omstendigheter resulterer den i revidering av budsjettet, men som oftest tas det bare til etterretning når strategien på nytt skal planlegges.

Oppsummert kan økonomisk styring sies å være en prosess som skal bidra til at organisasjonens overordnede mål oppnås. Tradisjonelt har denne prosessen inneholdt både strategisk planlegging, budsjettering, og evaluering. Den siste tiden har prosessen imidlertid blitt kritisert for å være lite fleksibel (Hansen, Otley og Stede, 2003). Forskere påpeker at mer dynamikk i økonomistyringen kan være en løsning på dette problemet (Hope og Fraser, 2003a; Bogsnes, 2009). I de påfølgende avsnittene vil vi derfor forklare hva som ligger i begrepene dynamikk og dynamisk styring.

2.1.2 Dynamikk

Begrepet dynamikk oppstod tidlig på 1900-tallet og kommer fra det greske ordet *dunamikos*, som betyr kraft (Oxford Dictionary of English, 2010a). Ordet ble opprinnelig brukt i tilknytning til mekanikk og fysikk, men blir i dag også anvendt i forbindelse med musikk og i beskrivelsen av en person eller en prosess.

I fysikken handler dynamikk om krefter som skaper bevegelse (Oxford Dictionary of English, 2010a). Begrepet søker å forklare hvorfor ting er i bevegelse og hvordan endring i denne bevegelsen oppstår. I musikkens verden er dynamikk en skildring av styrkegraden i en lyd,

tone eller intensitet. En tone kan være sterk eller svak, og dynamikken er derfor beskrivende for volumet til den aktuelle tonen. Begrepet benyttes også som en egenskap for en person eller en prosess. En dynamisk person kan bli karakterisert som en person med positiv holdning, og som er full av energi og nye ideer. En dynamisk prosess er noe som er under konstant utvikling og endring. Andre synonymer som relateres til egenskapen dynamisk er aktiv, livlig, kraftfull og effektiv. Kontrasten til å være dynamisk er å være statisk (Oxford Dictionary of English, 2010b). Statisk er altså en rolig eller stillestående tilstand som mangler bevegelse og variasjon.

Innenfor økonomiske termer og litteratur er det skrevet lite om dynamikk som et konkret begrep. Det finnes for eksempel ingen entydig definisjon. Flere teoretikere og praktikere hevder imidlertid at det aldri har vært mer aktuelt for organisasjoner å besitte dynamiske egenskaper om man vil oppnå suksess (Tatikonda og Tatikonda, 1998; Fanning, 1999).

Hovedårsaken til at bedrifter bør være dynamiske, relaterer seg til deres omgivelser. Disse kan være svært komplekse, og det kan herske stor usikkerhet rundt dem (Butler, 2009). Årsaken er blant annet teknologisk utvikling og økt globalisering (Evans og Wurster, 2000; Lawrence et al., 2005). Globalisering gjør at markedene utvikler seg raskt, samtidig som konkurrentene og kundene befinner seg verden over. Når geografiske barrierer brytes ned, øker konkurranseintensiteten. Dette er noe bedrifter bør ta hensyn til i den daglige driften. Rask utvikling innenfor teknologi gjør også omgivelsene mer uforutsigbare. En type teknologi som har akselerert kraftig, er informasjonsteknologien. Å finne informasjon blir stadig lettere. Dette gjør at konkurranseintensiteten forsterkes ytterligere ettersom kunder og konkurrenter raskt kan holde seg oppdatert på hverandre. Utvikling innenfor produksjonsteknologi har ført til at kostnadene ved å produsere produkter har blitt redusert. Dette åpner for at nye bedrifter kan komme inn på markedet, noe som igjen kan være en utfordring for eksisterende bedrifter i bransjen. Man ser også at produktlivssyklusene blir kortere med tiden fordi kundene endrer preferanser raskere enn før (Hope og Fraser, 2003a). Dette gjør at behovet for innovasjon har økt betraktelig.

Kort oppsummert handler dynamikk om bevegelse og variasjon. Man møter ofte på begrepet innenfor fysikk og musikk, men det har også i senere tid blitt vanlig å bruke det som en egenskap. Ifølge Fanning (1999) er det relativt få selskaper som har den fordel at

de opererer i forutsigbare markeder. Som nevnt må bedriftene, i mye større grad enn før, ta høyde for at omgivelsene rundt dem er volatile og endres raskt. For å trekke en parallell til Charles Darwin sitt utsagn, bør derfor organisasjoner reagere raskt på eksterne endringer hvis de ønsker å overleve og oppnå suksess i dagens konkurranseintensive marked (Tatikonda og Tatikonda, 1998). Vi vil i de neste avsnittene se på hvordan selskaper kan svare på disse nye utfordringene ved å gjøre de økonomiske styringssystemene mer dynamiske.

2.1.3 Dynamisk styring

Flere organisasjoner har prøvd å svare på de volatile omgivelsene ved å innføre en mer dynamisk styring. Dynamisk styring er et vidt begrep og relativt nytt innenfor økonomistyringen. Den siste tiden har det blitt aktuelt blant organisasjoner som har valgt å gå vekk fra den tradisjonelle budsjettstyringen. Disse selskapene leter etter mer dynamikk i sine styringssystemer. Eksempler på dette er Statoil og deres *"Ambition to Action"*, Telenor og *"Going Dynamic"*, samt SpareBank 1 Gruppen som har innført en modell de kaller *"Dynamisk Styring"*.

Det finnes ingen oppskrift på hvordan man oppnår dynamisk styring. Simons (1995) argumenterer for at det ikke er styringsverktøyet i seg selv som avgjør om et selskap kan operere i tråd med omgivelsene. Han påpeker at det heller er bruken av de ulike verktøyene som er avgjørende. Dette kom også Fossdal og Gardum (2009) fram til i sin masterutredning. Funnene viser at endret tenkesett og måten eksisterende styringsverktøy brukes på, er av større betydning enn innføringen av nye verktøy om man ønsker en mer dynamisk styring.

Utredningen vil i de neste avsnittene se på ulike tilnærminger til dynamikk i forhold til økonomistyring.

Dynamikk i tid og innhold

Ifølge Bjørnenak (2010a, 2010b) kan dynamisk styring i en virksomhet dekomponeres i to deler: tid og innhold. Med dynamisk i tid, tenker vi hovedsaklig på hvilken rapporteringsperiode selskapet bruker og hvor ofte det rapporteres. Mange selskaper velger å rapportere i tråd med kalenderåret (Bergstrand, 2009). En fordel med dette er at kalenderåret står i samsvar med den lovpålagte regnskapsrapporteringen. I teorien er det imidlertid ingenting

som tilsier at rapporteringen må gjøres i henhold til kalenderåret. For mange selskaper avviker den naturlige forretningscyklusen fra denne perioden. Dynamikk handler om å tilpasse seg situasjoner. Selskaper bør dermed velge en periode som er tilpasset egne behov for å oppnå en mer dynamisk styring (Boye et al., 1999; Bjørnenak, 2010a).

Rapporteringen kan skje til en fast tid eller utarbeides etter hvert som behovet oppstår. Som nevnt omhandler dynamikk bevegelse og variasjon. Den mest dynamiske formen for rapportering er derfor å rapportere når behovet melder seg. Selskapene unngår da å låse seg til ett bestemt tidspunkt og har i stedet hendelsesdrevet rapportering. Velger selskapene derimot å rapportere til forhåndsbestemte tidspunkt, er dette i mindre grad forenelig med begrepet dynamikk.

Det skiller også mellom å rapportere ex post og ex ante. Ex post vil si at det rapporteres med bakgrunn i eksisterende kunnskap, mens ex ante tar utgangspunkt i antakelser og forhåndsvurderinger (Oxford Dictionary of English, 2010e; 2010f). For å ta hensyn til utviklingen i omgivelsene bør selskaper supplere ex post rapportering med ex ante rapportering (Bjørnenak og Olson, 1999; Bjørnenak 2010b). På denne måten oppnås mer dynamikk i økonomistyringen.

Oppsummert er altså et selskap dynamisk i tid dersom det tilpasser rapporteringsperioden etter egne behov, rapporterer etter hvert som behovet oppstår, og rapporterer både i henhold til ex post- og ex ante-prinsippet.

Bjørnenak (2010a) mener videre at en organisasjon kan være dynamisk i innhold på tre områder: beskrivende objekter, variabilitetsfaktorer og mål. Beskrivende objekter defineres som objekter hvor måling av finansielle eller ikke-finansielle regnskapsdata er ønsket (Bjørnenak og Olson, 1999). Eksempler på slike objekter er avdelinger eller produkter. En variabilitetsfaktor er en faktor som beskriver årsakene til variasjon i de beskrivende objektene. Det er viktig å forstå de faktorene som påvirker kostnader og prestasjoner, og det letes derfor etter blant annet kostnads- og inntektsdrivere. Med mål vises det til hvilken informasjon som rapporteres. Det kan rapporteres både finansiell og ikke-finansiell informasjon.

For å oppnå dynamikk i innhold må en organisasjon være fleksibel i forhold til beskrivende objekter. Den bør gjerne utvide fokuset fra ansvarssenter og produkter til et større antall faktorer, som for eksempel kunder, distribusjonskanaler, merkevarer og konkurrenter. Videre må organisasjonen være dynamisk i forhold til variabilitetsfaktorer. De siste årene har det blitt vanlig å ta i bruk flere faktorer til å forklare variasjon i beskrivende objekter, gjerne både interne og eksterne variabilitetsfaktorer (Bjørnenak og Olson, 1999). I tillegg bør organisasjoner være i stand til å variere den informasjonen som rapporteres. Et eksempel her er bruk av balansert målstyring, hvor både finansiell og ikke-finansiell informasjon rapporteres.

Kort oppsummert vil selskaper oppnå dynamikk i innhold dersom de er fleksible i forhold til beskrivende objekter, variabilitetsfaktorer og måling av informasjon.

Bemyndigelse og kontroll

For å oppnå mer fleksibilitet og dynamikk i styringssystemene mener flere forskere at det er nødvendig med en balanse mellom bemyndigelse og kontroll (Simons, 1995; Kolehmainen, 2009). Mer bemyndigelse innebærer at beslutningsmyndighet flyttes nedover i organisasjonen, slik at flere ansatte får autoritet og ansvar (Simons, 1995). Ansatte får dermed mer handlingsfrihet. I forbindelse med dette nevner Kolehmainen (2009) at tillit er av avgjørende betydning. Økt bemyndigelsen kan i tillegg gjøre at lokal kunnskap blir bedre utnyttet og at kommunikasjon av strategi kommer i fokus (Kolehmainen, 2009). I mange tilfeller vil dette resultere i mer pålitelige og forståelige strategier, noe som igjen gjør at organisasjonen blir bedre rustet til å reagere på uforutsette hendelser (Simons, 1995; Kolehmainen, 2009). Dette kan bidra til at problemer oppdages og løses på tidligere tidspunkt.

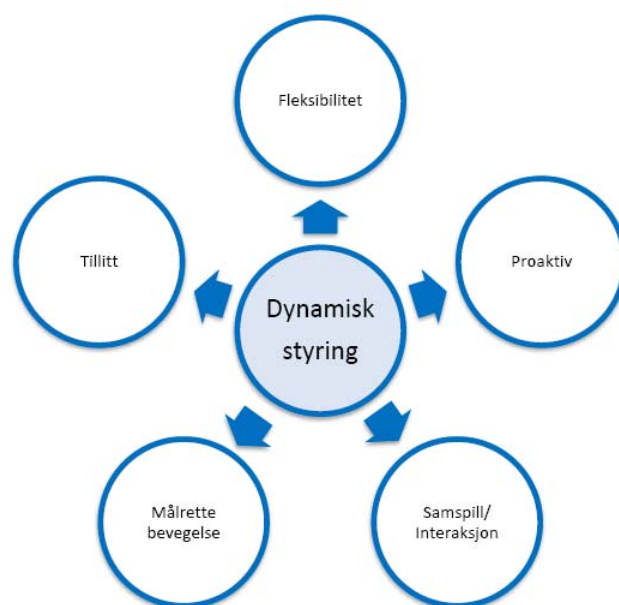
Bemyndigelse av flere ansatte betyr ikke nødvendigvis tap av kontroll og at ansatte kan gjøre som de vil. Det endrer imidlertid måten organisasjonen kontrolleres på (Simons, 1995). De ansatte skal fortsette å jobbe mot organisasjonens mål og overordnede strategi, og det trengs derfor kontrollmekanismer som sørger for dette. Kolehmainen (2009) hevder at toppledelsen bør innføre kontrollprosesser som indirekte påvirker målsetting og atferd til ansatte på lavere nivåer. Simons (1995) mener at et selskap bør ha klare prinsipper, verdier og retningslinjer for ønsket atferd. Videre bør kontrollsystemene kunne måle oppnådde

prestasjoner for å gi ledelsen en indikasjon på hvordan det går. Incentiv og belønning er også viktige faktorer i arbeidet med å skape en balansegang mellom bemyndigelse og kontroll. Det nevnes både økonomiske og ikke-økonomiske bonussystemer for å redusere risiko knyttet til økt bemyndigelse.

Å finne balansen mellom bemyndigelse og kontroll står altså sentralt dersom et selskap ønsker å oppnå mer dynamikk i styringen. På den ene siden må ledelsen klare å gi fra seg ansvar, men den må samtidig sikre seg at alle jobber mot felles mål. En slik balanse vil gjøre organisasjoner i stand til å reagere raskt på endringer som oppstår i omgivelsene.

Egenskaper for dynamisk styring

Fossdal og Gardum (2009) fokuserer i sin utredning på hvilke egenskaper som må til for å skape et dynamisk styringsverktøy. Disse egenskapene illustreres i figur 2.



Figur 2: Egenskaper for å skape dynamisk styring (Kilde: Fossdal og Gardum, 2009)

Å være *fleksibel* betyr å være i stand til å respondere raskt på uventede omstendigheter (Oxford Dictionary of English, 2010c). Stalk og Hout (1990) mener dette nærmest er en forutsetning for å bli konkurransedyktig. Videre argumenterer Mouritsen (1999) at fleksible selskaper har et sterkt fokus på kunder, ny teknologi, innovasjon og en horisontal organisasjonsstruktur. Disse beskrivelsene av fleksibilitet viser at det er en nær kobling til det å være dynamisk. Bakgrunnen for dette er at dynamikk og økonomistyring i stor grad handler om bedriftens omgivelser og hvordan endringene i disse håndteres.

Proaktivitet handler om at man på forhånd tar stilling til framtidige hendelser, slik at man på best mulig måte kan håndtere framtiden (Oxford Dictionary of English, 2010d). Denne egenskapen bidrar til at bedrifter lettere kan identifisere og utnytte muligheter som oppstår. I tillegg kan den være en beskyttelse for potensielle problemer og trusler. Dette gjør at man i større grad klarer å tilpasse seg ulike situasjoner som måtte inntreffe (Business Dictionary, 2010).

Samspill og interaksjon mellom ulike ansvarsenheter og styringsverktøy er også viktig for å oppnå en mer dynamisk styring, spesielt innenfor ressursallokering, rapportering og evaluering (Fossdal og Gardum, 2009).

Fossdal og Gardum (2009) finner videre i sine studier at hele selskapet bør styres i en felles retning for at en mer dynamisk styring skal oppnås. Dette mener de er av særskilt betydning i komplekse og uforutsigbare omgivelser. Ved å være *målrettet* sørger man for at bedriften oppnår sine overordnede ambisjoner.

Tillit er en forvissing om at en person eller et objekt innehar bestemte egenskaper og er til å stole på (Norsk Ordbok, 2010). Denne mekanismen kan være med på å redusere usikkerhet som oppstår blant annet i forhold til ansattes atferd (Grey og Garsten, 2001). Fossdal og Gardum (2009) kommer i sin utredning fram til at tillit spiller en sentral rolle når det gjelder dynamisk styring.

Ifølge Fossdal og Gardum (2009) bør altså virksomheter være fleksible, proaktive, ha samspill/interaksjon, ha målrettede bevegelser og skape tillit på tvers av organisasjonen for å skape et dynamisk styringsverktøy.

Oppsummering av dynamisk styring

Oppsummert er dynamisk styring et relativt nytt begrep innenfor økonomistyringen, og det har blitt svært aktuelt blant selskaper som velger å gå bort fra det tradisjonelle budsjettet. Det hevdes at dynamikk i styringen kan deles i tid og innhold, og at selskaper bør besitte ulike egenskaper for å oppnå dynamisk styring. I tillegg bør de finne en balanse mellom bemyndigelse og kontroll. Flere teoretikere og forskere hevder imidlertid at det først og fremst er bruken av verktøyene, og ikke verktøyene i seg selv, som er relevant i jakten på en mer dynamisk økonomistyring.

2.2 Budsjett

Budsjettet ble i de fleste store selskaper introdusert de første tiårene etter andre verdenskrig (Bergstrand, 2009). På 1960-tallet ble budsjettet definert som:

”Et handlingsprogram for bedriften med mål for dens resultatenheter som beskriver forventede konsekvenser uttrykt i økonomiske termer, alt basert på angitte forutsetninger for en begrenset tidsperiode.” (Sveriges Mekanförbund, jf. Boye et al., 1999)

Med andre ord betyr dette at budsjettet skal være et planleggingsverktøy som fastsetter mål og prognoser, uttrykt i tall, for en angitt tidsperiode.

2.2.1 Budsjettets hensikt

En av hensiktene med budsjettet er å gi toppledelsen en oversikt over kommende periode (Boye et al., 1999). Ved å beregne forventet resultat for perioden og utarbeide målsetninger for de ulike resultatene, blir virksomheten i stand til å arbeide på et mer desentralisert plan. Budsjettet vil slik sikre bedre samordning og kommunikasjon mellom enhetene. Dermed blir det også enklere å gjøre prioriteringer mellom resultatene, slik at ressurser kan fordeles mellom dem.

Budsjettet er også et viktig utgangspunkt for kontroll, oppfølging og utarbeiding av resultatprognoser (Sending, Tangenes og Gjønnnes, 2007). Det brukes til å se hva som opprinnelig var forventet, avvikene i forhold til virkeligheten og hvilke trender som er på vei.

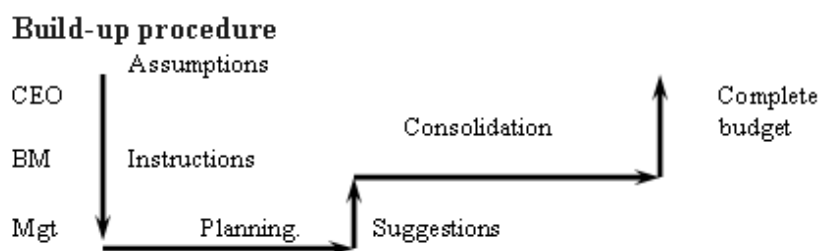
Det at de ansatte kan jobbe opp mot et klart definert budsjett, hjelper dem med å forstå deres arbeidsoppgaver, samt hvordan de passer inn i virksomheten som en helhet (Boye et al., 1999). Dette vil være en faktor som bidrar til økt motivasjon på arbeidsplassen. Budsjettet kan også brukes som grunnlag for incentiv- og bonussystemer. Her kan de ansatte motiveres til ekstra innsats gjennom bonus dersom de klarer å overgå målene som blir formulert i budsjettet.

2.2.2 Budsjetteringsmetoder

Utarbeidelsen av budsjettet er i mange virksomheter en komplisert prosess ettersom mange aktører på ulike nivåer skal involveres. Hvordan denne prosessen skal foregå avhenger i stor

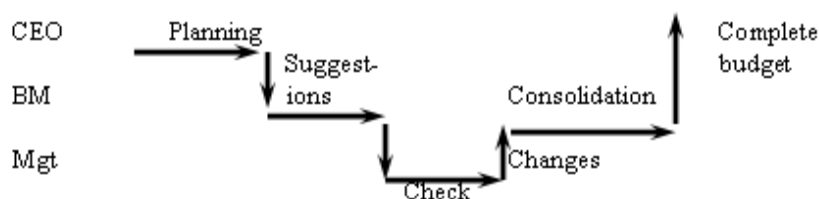
grad av hovedformålet med budsjettet (Boye et al., 1999). Boye et al. (1999) skiller i hovedsak mellom tre ulike budsjetteringsmetoder: (1) direkte budsjetteringsmetoder som består av (a) oppbyggings- og (b) nedbrytingsmetoden, (2) iterative metoder og (3) kombinasjonsmetoder. Under følger en beskrivelse av de ulike metodene samt fordeler og ulemper knyttet til dem.

1a. *Oppbyggingsmetoden* er illustrert i figur 3. Den starter med at toppledelsen (CEO) definerer forutsetningene som budsjettet bygger på, samt gir de ulike avdelingsnivåene (Mgt) instruksjoner om hvem som skal gjøre hva. Hver avdeling utarbeider så sitt eget budsjett som sammenstilles på nivået over (BM). Det ferdige budsjettet presenteres til slutt for toppledelsen og eventuelt styret for et formelt vedtak. En fordel med denne metoden er at den blir sett på som svært demokratisk siden alle får være med å bidra til det endelige resultatet. Ulempene med metoden er at den er svært tidkrevende. I tillegg kan det endelige budsjettet avvike kraftig fra de opprinnelige forutsetningene og instruksjonene som ble gitt av toppledelsen i begynnelsen.



Figur 3: Oppbyggingsmetoden (Kilde: Bergstrand, 2009)

b. *Nedbrytingsmetoden* er illustrert i figur 4. Den starter med at toppledelsen utarbeider et budsjettforslag for hele selskapet, for så å sende dette ned til de ulike avdelingene. Avdelingene har muligheten til å komme med forslag om eventuelle forbedringer før det sendes tilbake til toppledelsen. En fordel med denne metoden er at den kan bidra til at selskapet når sine mål på en effektiv måte ettersom den ikke er like tidkrevende. En åpenbar ulempe knytter seg til svekket motivasjon blant de ansatte da beslutningene ofte blir tatt på forhånd av toppledelsen.

Break-down procedure

Figur 4: Nedbrytingsmetoden (Kilde: Bergstrand, 2009)

2 Den *iterative metoden* er en gjentakende budsjetteringsprosess hvor selskapet jobber med budsjettet i flere runder. Metoden tar ofte utgangspunkt i oppbyggingsmetoden, og resultatet fra hver runde blir brukt som utgangspunkt for neste (Bergstrand, 2009). Styrken til denne metoden er at den egner seg godt for selskaper som opererer i komplekse omgivelser. En klar ulempe ved metoden er at den krever enormt mye ressurser i form av tid, noe som igjen kan føre til at de ansatte blir lite motiverte i sitt arbeid.

3 *Kombinasjonsmetoden* er en budsjetteringsprosess som kombinerer oppbyggings- og nedbrytingsmetoden. Ledelsen starter med å utarbeide budsjettet med forholdsvis grove tall som sendes nedover i selskapet etter prinsipper fra nedbrytingsmetoden. Videre blir budsjettet utviklet ytterligere av de ulike avdelingene etter oppbyggingsmetoden. Denne metoden kan, på samme måte som nedbrytingsmetoden, bidra til økt effektivitet innad i virksomheten. Den stiller imidlertid krav til at ledelsen må inneha tilstrekkelig kunnskap om selskapet som helhet.

2.2.3 Kritikk mot budsjettet

Debatten om budsjettet som et velegnet styringsverktøy kom for alvor opp i 1970-årene. Tidligere administrerende direktør i den svenske Handelsbanken, Jan Wallander, uttalte at budsjettet burde avskaffes fordi det var "*et unødvendig onde*" (Wallander, 1999). Bob Lutz, tidligere administrerende direktør i Chrysler, støtter også Wallanders kritikk og mener at budsjettet har blitt et verktøy for undertrykkelse i stedet for innovasjon (Hope & Fraser, 2003a). Lutz og Wallander er ikke alene om å kritisere den tradisjonelle budsjettstyringen. Flere praktikere fra Europa og USA, samt en rekke teoretikere har de siste årene også ytret

sin misnøye (Hansen et al., 2003). Under følger de mest sentrale årsakene til denne misnøyen.

En utbredt kritikk mot budsjettet er at det er enormt ressurskrevende i form av tid og penger (Hansen et al., 2003; Hope & Fraser, 2003a, 2003b; Grønnevet og Østergren, 2008; Bergstrand, 2009). Grønnevet og Østergren (2008) avslører i sin artikkel at den gjennomsnittlige tidsbruken er fra fire til fem måneder og at ledere bruker 20-30 prosent av tiden sin til budsjettarbeid. Det blir også argumentert med at den overdrevne ressursbruken knyttet til budsjettet er med på å hemme verdiskapingen i selskapet (Hope & Fraser, 2003a).

Videre går kritikken på at budsjettet er for detaljorientert og for lite tilpasningsdyktig (Hansen et al., 2003; Bergstrand, 2009). Budsjettet inneholder mange detaljerte data som ofte er innhentet i god tid før de anvendes. Et direkte resultat av dette er at budsjettet ofte blir utdatert og foreldet før det i det hele tatt blir tatt i bruk (Boye et al., 1999). Hope og Fraser (2003b) støtter også denne argumentasjonen ved å kalle budsjettet for en samling av unødvendig mange detaljer. Liten tilpasningsdyktighet blir ofte relatert til volatile omgivelser (Hansen et al., 2003; Hope & Fraser, 2003a). Siden budsjettet i hovedsak bygger på forenklete prognoser, vil det ikke være i stand til å fange opp usikkerheten knyttet til at omgivelsene kan forandre seg (Wallander, 1999). Denne type kritikk mener Hope og Fraser (2003a) er spesielt slående for bedrifter som opererer i konkurranseutsatte bransjer, hvor prisene er under kontinuerlig press og der kundelojaliteten er lav. Den lave tilpasningsdyktigheten kan i tillegg være med på å låse bedrifter i beslutningssammenheng. Selskaper kan for eksempel risikere å gi avslag på lønnsomme prosjekter fordi de blir "tvunget" til å holde seg innenfor budsjettets rammer (Bergstrand, 2009).

En annen type kritikk som er rettet mot den tradisjonelle budsjettstyringen, er forbundet med organisasjonsstruktur og ansattes incentiver (Hansen et al., 2003). Budsjettet blir betraktet som et nyttig styringsverktøy dersom det integreres med selskapets strategi (Horngren et al., 2009). Dessverre er ikke dette alltid tilfellet. Ettersom det utelukkende fokuseres på finansielle resultater, hevdes det at en budsjettstyrt organisasjon vil ha et forsterket hierarki som ikke er forenelig med den overordnede strategien (Merchant, 1985; Østergren og Stensaker, 2010). Dermed blir budsjettet med på å tvinge fram en vertikal kommando- og kontrollstruktur der beslutningene fattes sentralt (Hansen et al., 2003).

Budsjettet kan også føre til at de ansatte får gale incentiver og at de handler irrasjonelt. En konsekvens av dette er overdrevet ressursforbruk. På mange avdelinger kan for eksempel det overordnede målet være å bruke opp de budsjetterte ressursene, slik at de får like mye i neste periode (Bergstrand, 2009). I tillegg kan ledere, ofte ubevisst, prøve å justere tall som ligger utenfor egen kontrolllevne i den hensikt å oppnå gode resultater for eget ansvarsområde. Slike handlinger skyldes i stor grad et irrasjonelt belønningssystem, hvor bonusen til lederne avhenger av resultatene i forhold til de forhåndsbestemte budsjettkravene (Hope & Fraser, 2003a).

2.2.4 Oppsummering

Budsjettet fungerer som et planleggingsverktøy, og det finnes ulike fremgangsmåter for hvordan det kan utarbeides. Det brukes ofte som et verktøy for kontroll, oppfølging, evaluering og som grunnlag for belønning. De siste årene har imidlertid budsjettet blitt kraftig kritisert, blant annet for å være ressurskrevende og lite egnet for bedrifter som opererer i skiftende omgivelser.

2.3 Modifiseringer av budsjettet

På grunn av den kraftige kritikken som har vokst fram mot det tradisjonelle budsjettet, har alternative metoder blitt utviklet med hensyn på å redusere denne misnøyen (Boye et al., 1999). Disse metodene blir fortsatt å betrakte som en type budsjett og de vil bli gjennomgått i påfølgende avsnitt.

2.3.1 Revidert budsjett

Revidert budsjett går ut på at man oppdaterer budsjettet innenfor den aktuelle budsjettperioden. Revideringen kan for eksempel skje én gang i kvartalet og man har på den måten mulighet til å se an den nåværende markedssituasjonen og oppdatere de ulike variablene etter dette (Boye et al., 1999). Fordelen med metoden er at man i større grad får tilpasset selskapets strategi ved å se på markedet (Bergstrand, 2009). Svakheterne er at metoden medfører en del ekstraarbeid og at det opprinnelige budsjettet forsvinner. Dette kan forårsake uklarheter blant de ansatte i forhold til ansvarsområder og forpliktelser (Boye et al., 1999).

2.3.2 Rullerende budsjett

Rullerende budsjett har likhetstrekk med revidert budsjett i den forstand at man oppdaterer budsjettet med jevne mellomrom (Bergstrand 2009). Forskjellen er at man oppdaterer budsjettet ved å se ett år fram i tid i stedet for å holde seg innenfor den faste budsjettperioden. Denne metodikken medfører at budsjettet alltid vil være tilgjengelig for ett helt år fram i tid. Dette er en klar forbedring sammenlignet med tradisjonelt og revidert budsjett. Risikoen ved denne praksisen er imidlertid at budsjettet kan miste sin opprinnelige status i organisasjonen. De ansatte blir hele tiden nødt til å forholde seg til nye tall, noe som igjen kan gi opphav til irritasjon og forvirring.

2.3.3 Fleksibelt budsjett

Fleksibelt budsjett er en metode som går ut på at man lager flere budsjetter for det aktuelle budsjettåret (Boye et al., 1999). Disse budsjettene beskriver et matematisk forhold mellom salg, ressurser og kostnader som hele tiden oppdateres når variablene endrer seg. Eksempelvis må kostnadene endres dersom salgsvolumet viser seg å bli noe annet enn først antatt (Bergstrand, 2009). En slik metodikk kan være verdifull dersom det er mange faktorer som ligger utenfor egen kontroll. Likevel blir fremgangsmåten sett på som passiv, og metodene ovenfor kan være bedre egnet (Boye et al., 1999).

2.3.4 Oppsummering

Teorien skiller mellom tre forskjellige modifiseringer av budsjettet: revidert-, rullerende- og fleksibelt budsjett. Det finnes fordeler og ulemper med hver metode, og de kan i mange tilfeller være hensiktsmessige verktøy. De ivrigste kritikerne mener likevel at en modifisering ikke er nok for å svare på misnøyen knyttet til det tradisjonelle budsjettet. Forslagene som har vokst fram de siste årene relaterer seg til å fjerne budsjettet. Ved å gjøre dette håper de å lettere kunne svare på eksterne endringer (Hope og Fraser, 2003a; Otley, 2008; Bogsnes, 2009).

2.4 Styring uten budsjett

Den svenske Handelsbanken valgte i 1970 å fjerne sine budsjetter, noe som har gitt dem gode resultater (Bogsnes, 2009). Flere norske bedrifter har de senere årene valgt å gjøre det

samme. Når organisasjoner velger å ta bort budsjettet som styringsverktøy, bør det finnes en klar formening om hva som skal være erstatningen. Det finnes ingen konkret fremgangsmåte for hvordan styring uten budsjett skal foregå. Flere har fjernet budsjettet, og gjennom studier ser man at dette er gjort på forskjellige måter (Hope og Fraser, 2003a).

I 1998 ble Beyond Budgeting Roundtable stiftet, heretter kalt BBRT (BBRT, 2008a). Dette er et uavhengig, internasjonalt nettverk, hvor medlemmene forsker og deler kunnskap om styringsmodeller i endring. Organisasjonen definerer sin oppgave som å transformere styringsmodeller i den hensikt å sikre varige, høye prestasjoner under turbulente forhold. Stor variasjon og hyppige endringer i bedrifters eksterne miljø førte til at begrepet Beyond Budgeting ble utviklet. I de neste avsnittene vil vi utdype hva som ligger bak denne nye styringsfilosofien.

2.4.1 Beyond Budgeting

Budgeting i Beyond Budgeting-tankegangen brukes som et uttrykk for den tradisjonelle kommando- og kontroll styringsmodellen, med budsjettet som hovedkjerne. (BBRT, 2008b) En slik styringsmodell antar at organisasjonen består av forutsigbare årsak-virkning forhold og innebærer sentral planlegging, koordinering og kontroll. (BBRT, 2008c)

Beyond Budgeting, derimot, handler om å revurdere måten organisasjoner styres på (BBRT, 2008b). Hope og Fraser (2003a), gjorde en studie av en rekke Beyond Budgeting-organisasjoner. Resultatet av studien viste at lederne i disse organisasjonene hadde tolv prinsipper til felles i arbeidet med å skape en styringsmodell uten budsjett. Disse tolv prinsippene er igjen delt inn i to bolker (Hope og Fraser, 2003a; Otley, 2008). Den første går ut på å erstatte de tradisjonelle kommando- og kontrollteknikkene med desentralisering og mer myndighet til ansatte på lavere nivåer i organisasjonen. Den andre bolken går ut på å erstatte faste prestasjonskontrakter, som regel budsjettet, med mer fleksible prosesser. For å få maksimalt utbytte av konseptet, er det vesentlig at man har en nær kobling mellom prinsippene i de to bolkene (Bogsnes, 2010). Det bør også påpekes at Beyond Budgeting ikke er én modell eller ett verktøy, men en samling av tolv prinsipper som skal benyttes til veiledning og inspirasjon (Player, 2003; Bogsnes, 2010). Under følger en nærmere beskrivelse av de to bolkene og de tilhørende prinsippene.

Prinsipper for desentralisert lederskap

I tabell 1 vises de prinsippene lederne i Hope og Fraser (2003a) sin studie hadde til felles i arbeidet med å skape en desentralisert organisasjon.

Prinsipper for desentralisert lederskap	
1. Rammer	Velg noen få klare verdier, mål og grenser, ikke detalj-reguler.
2. Ansvar	Skap en kultur som fremmer høyt ansvar på alle nivå, ikke bare på toppnivå.
3. Selvstyre	Gi team friheten og evnen til å handle; ikke detaljstyr dem.
4. Organisasjon	Organiser i få nivåer og gjennom nettverk av ansvarlige team, ikke gjennom sentraliserte funksjoner.
5. Kunder	Skap fokus på kunder hos alle medarbeidere, ikke på hierarkiske relasjoner.
6. Åpen informasjon	Tilrettelegg for åpen informasjon, ikke begrens informasjonen hierarkisk.

Tabell 1: Prinsipper for desentralisert lederskap (Kilde: BBRT, 2008e)

Prinsippene for et desentralisert lederskap gjør at organisasjonen får en flatere struktur som er bygget opp rundt noen få konkrete verdier og mål som alle ansatte er bevisst på (Hope og Fraser, 2003a). Filosofien stiller kanskje høyere krav til de ansatte ved at de får mer ansvar, men de vil også i større grad enn før få styre sin egen arbeidssituasjon. Hensikten med dette er å bedre organisasjonens innovasjon og reaksjonsevne. Frihet blir også et viktig stikkord i denne sammenhengen. Ledelsen må åpne opp og gi de ansatte større handlingsrom og muligheten til å ta beslutninger. Dette krever i sin tur gjensidig tillit mellom ledelsen og de ulike ansvarsområdene. Et annet viktig prinsipp er å øke fokuset rundt kundene hos alle ansatte. Dette kan for eksempel gjøres ved å la alle team være i dialog med kundene. Ledelsen må også legge til rette for en rask og åpen informasjonsflyt, slik at de ansatte til enhver tid har tilgang til nødvendig informasjon. For at dette skal være mulig er det vesentlig at det settes en høy etisk standard ved behandling av informasjon.

Prinsipper for fleksible og dynamiske prosesser

Hope og Fraser (2003a) fant også seks prinsipper som viser hvordan man kan erstatte budsjettet med mer tilpasningsdyktige prosesser. Disse vises i tabell 2.

Prinsipper for fleksible og dynamiske prosesser	
1. Mål	Sett relative mål på kontinuerlig forbedring, ikke forhandle faste kontrakter.
2. Belønning	Belønn felles suksess basert på relativ måloppnåelse, ikke faste mål.
3. Planlegging	Skap en kontinuerlig og inkluderende planleggingsprosess, ikke en top-down årlig prosess
4. Ressurser	Gjør ressurser tilgjengelige ved behov, ikke gjennom årlig budsjettbevilgninger
5. Koordinering	Koordiner samhandling kontinuerlig og dynamisk, ikke gjennom årlige planleggingssykluser
6. Kontroll	Baser kontroll på relative indikatorer og trender, ikke på avvik fra plan

Tabell 2: Prinsipper for fleksible og dynamiske prosesser (Kilde: BBRT, 2008e)

I stedet for å fastsette mål på bakgrunn av tall i budsjettet, bør det settes mer fleksible mål (Hope og Fraser, 2003a). Disse blir gjenstand for benchmarking i forhold til omgivelsene eller konkurrentenes prestasjoner (Otley, 2008). Ofte velges det ut både finansielle og ikke-finansielle kritiske prestasjonsvariabler ("Key Performance Indicators" – KPI'er) til bruk i benchmarkingen. Siden ansvarsenheter hele tiden blir sammenlignet med enten seg selv eller lignende enheter, vil atferden deres endres. Incentivet deres til å oppnå fastsatte mål reduseres og fokuset vil heller være på relativ forbedring. Irrasjonell oppførsel i forbindelse med ressursbruk vil også reduseres. Når budsjettet fjernes, får ikke lenger selskapsenheter ressurser tildelt gjennom faste budsjettbevilgninger. Ressursene gjøres i stedet tilgjengelig ved behov.

Når organisasjoner går vekk fra budsjettet, forsvinner mange detaljer (Hope og Fraser, 2003a). Planleggingen blir gjort i grovere trekk, noe som gir mer ansvar til ansatte nedover i organisasjonen. Lederne får dermed mer tid og kan fokusere på kontinuerlig verdiskapning. Slik oppnås også en mer langsiktig planleggingshorisont. Oppdateringer blir gjort jevnlig, og avgjørelser blir dermed tatt på bakgrunn av ferskere informasjon. Den økte friheten ansatte får krever imidlertid tillit i organisasjonen. En desentralisert ledelse krever også et kontrollsystem som støtter lokal beslutningstaking. Kontrollen baseres derfor ofte på et vidt sett av KPI'er og prognoser.

Fordeler med Beyond Budgeting

Beyond Budgeting er som nevnt ikke en oppskrift som må følges fra a til å, men to bolker av veiledende prinsipper. Dersom begge bolkene implementeres i større eller mindre grad, skal grunnlaget være lagt for at en organisasjon skal kunne lykkes innenfor Beyond Budgeting. En studie gjort av Fraser og de Wall (2001) viser at jo flere Beyond Budgeting prinsipper en organisasjon innfører, dess bedre blir resultatet.

Fordelen som ofte dukker opp først er den direkte kostnadsreduksjonen ved å fjerne budsjettet (Hope og Fraser, 2003a). Med dette menes sparingen av både tid og penger knyttet til budsjetterings- og rapporteringsarbeid. En mindre kompleks styringsprosess medfører ikke bare reduserte kostnader, men gir også ledelsen mer tid til å fokusere på strategi, handlingsplaner og konkurransemarkedet.

Beyond Budgeting er en kontinuerlig og tilpasningsdyktig prosess som gjør virksomhetene i stand til å respondere raskere på stadig mer volatile omgivelser (BBRT, 2008d). Virksomheten kan reagere på trusler og muligheter etter hvert som de oppstår. Dette står i kontrast til å måtte følge en fast plan slik den tradisjonelle kommando- og kontroll styringsstilen tilsier. Rask responstid er noe kundene verdsetter. En organisasjon som styrer i henhold til Beyond Budgeting-prinsippene setter kundene i sentrum av strategien og utformer prosesser i forsøk på å tilfredsstille dem. Dermed vil en slik organisasjon ha større sannsynlighet for å få lojale kunder.

En Beyond Budgeting-organisasjon har også mer framoverskuende, åpne og gjennomsiktede informasjonssystemer (Hope og Fraser, 2003a). Dette bidrar til bedre intern kontroll. Organisasjoner kan dermed lettere unngå irrasjonell atferd, som ofte er knyttet til budsjetteringsprosessen. Med dette menes blant annet den unødvendige bruken av ressurser som oppstår fordi avdelinger ønsker å bruke opp sin del av budsjettet før året er omme. Under Beyond Budgeting kan operasjonsledere i stedet dele ut ressurser etter hvert som behovet oppstår i de ulike avdelingene. Den åpne informasjonen gjør at alle i organisasjonen ser tallene samtidig. De ulike mellomleddene får dermed færre muligheter til å pynte på rapporteringstall. Beyond Budgeting kan dermed sies å være en god måte å bygge tillit på, både innad i organisasjonen og opp mot investorene.

Utfordringer med Beyond Budgeting

Litteraturen som er skrevet om Beyond Budgeting, er ofte vinklet i en positiv retning hvor man hører om den ene suksess historien etter den andre (Wallander, 1999; Bogsnes, 2009). Det finnes likevel utfordringer knyttet til denne styringsmetoden (Ekholm og Wallin, 2000; Libby og Lindsay, 2009; Bogsnes, 2010; Bjørnenak, 2010a).

Beyond Budgeting handler i stor grad om å endre tankegangen til organisasjonen. Utfordringen blir dermed å håndtere de menneskene som i utgangspunktet er imot denne endringen. Man må akseptere at folk kan virke skeptiske i begynnelsen, og man må nærmest regne med å møte motstand (Bogsnes, 2010). I Statoil ble motstanden begrunnet med at folk trodde implementeringen ville medføre forvirring og kaos, kostnadseksplisjon og irrasjonell atferd (Bogsnes, 2010). Teori om endringsledelse sier også at radikale organisasjonsforandringer vil utløse ulike grader av motstand (Grønhaug, Hellesøy og Kaufmann, 2003). Dersom man har en plan for hvordan dette kan håndteres, vil det likevel komme noe positivt ut av endringsprosessen.

Bjørnenak (2010a) sier også at Beyond Budgeting-filosofien kan virke noe forvirrende og komplisert siden man ikke følger en bestemt oppskrift. Noen bedrifter innehar kanskje ikke nok kunnskap til å begi seg ut i et landskap der de verken vet retningen eller hva som må gjøres for å komme dit. Bjørnenak (2010a) viser også til en studie hvor det kommer fram at arbeidsmengden for kontrollere økte ved innføringen av Beyond Budgeting. Dette står i kontrast til Hope og Fraser (2003) sitt argument om at Beyond Budgeting vil lette arbeidsmengden.

Ifølge Hope og Fraser (2003a), bygger Beyond Budgeting-filosofien på en verden hvor bedrifter står overfor svært volatile omgivelser. Filosofien sier lite om bedrifter som opererer i mer stabile miljøer. Ekholm og Wallin (2000) setter derfor spørsmålsteget ved hvor aktuelt Beyond Budgeting er for disse bedriftene. Den svenske Handelsbanken oppnådde stor suksess med å fjerne budsjettet (Hope og Fraser, 2003a, Bogsnes, 2003). Libby og Lindsay (2009) argumenterer imidlertid med at Handelsbanken ikke trengte å håndtere ustabile omgivelser på samme måte som bedrifter må i dag. Det finnes svært suksessfulle bedrifter som fremdeles bruker budsjettet til planlegging og kontroll (Knight og Dyer, 2005). Libby og Lindsay (2009) spør derfor hvordan dette kan være mulig hvis bruken av budsjettet er så feil.

Oppsummering

Beyond Budgeting er en samling av tolv prinsipper som skal veilede og inspirere virksomheter til å håndtere stadig mer komplekse og volatile omgivelser. Hovedfordelene knytter seg til ressursparing og raskere responstid. Et viktig poeng er likevel at virksomheter kan møte utfordringen relatert til innføringen av den nye filosofien.

2.5 Supplerende styringsverktøy

Styring av virksomheter foregår ofte ved bruk av flere styringsverktøy. De ulike verktøyene brukes enten alene eller i kombinasjon med andre metoder. Vi vil i de neste avsnittene gjennomgå de vanligste verktøyene som selskaper bruker i tillegg til eller som substitutt for det tradisjonelle budsjettet.

2.5.1 Rullerende prognoser

I over 50 år har selskaper jevnlig sett framover i en konstant tidsperiode gjennom det vi i dag kaller *rullerende prognoser* (Clarke, 2007). Til tross for den lange historien, har interessen for emnet nylig fått et oppsving. Rullerende prognoser er en vurdering av framtidige aktiviteter, basert på tidligere prestasjoner. Disse blir rutinemessig oppdatert innenfor en jevnlig tidsramme (Rasmussen, Eichorn, Barak, Prince, 2003). Rullerende prognoser er begrenset til bare de viktigste variablene, slik at de kan utarbeides i løpet av relativt kort tid (Bogsnes, 2009).

I dag har fem-kvartals rullerende prognoser nesten blitt en standard i Beyond Budgeting-implementeringen (Bogsnes, 2009). En slik prosess tilsier at prognosene blir oppdatert hvert kvartal og ser fem kvartaler fram i tid.

Det er to hovedfordeler knyttet til rullerende prognoser. Først og fremst hjelper det ledelsen å planlegge på mer kontinuerlig basis. Fokuset flyttes forbi den årlige sluttlinjen, løser opp ledelsens tankegang og får dem til å se på risiko og muligheter lenger inn i framtiden. En annen fordel er at rullerende prognoser tilbyr selskaper mer realistiske tall dersom uventede hendelser oppstår, som for eksempel en nedtur i økonomien (Rasmussen et al., 2003). Ved rullerende prognoser er det mulig å tildele ressurser til prosjekter kontinuerlig, ikke bare én

gang i året, slik budsjettprosessen indikerer. Hvis ledelsen øyner en lønnsom mulighet, kan de spontant utnytte denne.

En risiko ved rullerende prognoser er at det kan gå bort mye ressurser i form av tid (Bergstrand 2009). I sammenligning med budsjettet foregår nå planleggingen flere ganger i løpet av året, og det totale ressursforbruket kan dermed øke. Den hyppige oppdateringen av prognosene vanskeliggjør også arbeidet med å sette mål for de ulike selskapsenhetene. Etter hvert som tiden går, dukker det opp ny informasjon. Prognosene oppdateres, noe som også betyr at målene må justeres i henhold til denne informasjonen. På grunn av at dette vil også ledelsens oppfølgingsavgjørelser bli mer utfordrende.

2.5.2 Balansert målstyring

Budsjettet har blitt kritisert for at finansielle mål ikke er tilstrekkelige for å planlegge et selskaps aktiviteter på lang sikt (Bergstrand, 2009). Skal man oppnå suksess i et marked, må man supplere det med ikke-finansielle prestasjonsmål (Otley, 2008). Kaplan og Norton (1992) kom opp med en løsning på dette – *balansert målstyring*. Denne metoden supplerer den finansielle målstyringen med operasjonelle mål. Rammeverket brukes til å oversette en virksomhets mål og strategi til et sett av prestasjonsmål (Horngren et al., 2009). Balansert målstyring evaluerer prestasjoner ut i fra fire forskjellige perspektiver: det finansielle perspektivet, kundeperspektivet, interne prosesser, samt læring og vekst (Kaplan og Norton, 1992).

Det finansielle perspektivet velger ut noen KPI'er som er viktige for å vise eierne hvordan selskapet presterer. Disse måleindikatorer fokuserer derfor i hovedsak på lønnsomhet, salgsvekst og andre variabler som er av betydning for aksjonærene (Kaplan og Norton, 1992).

Kundeperspektivet skal måle hvordan kundene anser virksomheten. Vanlige KPI'er er derfor tid, kvalitet, prestasjoner og service, samt kostnader (Kaplan & Norton, 1992). Disse indikatorene kan i stor grad forklare årsakene til hvorfor kundeforhold oppstår og hvorfor de faller i grus.

Prosessperspektivet måler syklustider, kvalitet, ansattes ferdigheter og produktivitet (Kaplan & Norton 1992). Disse målene skal vise hva virksomheten gjør for å bedre produksjon eller service, forbedre prosesser og for å bli mer fleksible (Bergstrand, 2009).

Til slutt viser KPI'ene for *læring og vekst* hvordan selskapet behandler sine produkter og menneskelige ressurser (Kaplan og Norton, 1992). Perspektivet stiller spørsmål ved hvorvidt selskapet er i stand til å utvikle seg og fortsette å skape verdier.

I mange europeiske selskaper har det også blitt innført et femte perspektiv (Bergstrand, 2009). Dette fokuserer på de ansatte og måler for eksempel kompetanseutvikling, sykefravær og tilfredshet.

Hensikten med balansert målstyring er å sette strategi og visjon i sentrum, slik at man kan bedre lønnsomheten på lang sikt (Kaplan & Norton, 1992). Mange selskaper har tatt i bruk balansert målstyring, og resultatene viser at de blir mer kundeorienterte, reduserer responstiden, bedrer kvaliteten, vektlegger teamarbeid, reduserer lanseringstiden til nye produkter og blir flinkere til å flytte fokuset fram i tid.

Det finnes også de som er kritiske til balansert målstyring. Hope og Fraser (2003a) mener for eksempel at det er for sterkt koblet til budsjettet. Rapporteringene foregår som regel på samme måte som budsjettet ved at man sammenligner de faktiske tallene med målene man satte seg. I tillegg mener de at bedriftene ikke har grunnlag for å kalle seg strategiorienterte organisasjoner da de strategiske KPI'ene bare blir supplementert til det årlige budsjettet. Kritikken handler også i stor grad om manglende oppdateringer og forbedringer. Skal et styringsverktøy være effektivt, bør man ta hensyn til eksterne endringer og foreta kontinuerlige justeringer (Bergstrand, 2009). Dette er dessverre ikke alltid tilfelle. Lewy og du Mee (1998) kom i sine studier fram til at hele 70 prosent av bedriftene som implementerte balansert målstyring, ikke var vellykket. Dette viser at balansert målstyring, i likhet med andre verktøy, er populært når det introduseres, men at det fort mister sin relevans som følge av manglende oppdateringer (Bergstrand, 2009).

2.5.3 Benchmarking

Benchmarking er en kontinuerlig prosess for forbedring, hvor selskaper sammenligner sitt prestasjonsnivå med det best antatte prestasjonsnivået (Horngren et al., 2009). Tilpasning til

den beste metoden gjør at selskapet kan øke sine prestasjoner til ledende nivå når det gjelder produkter, tjenester og prosesser (Camp, 1995).

Camp (1995) skiller mellom fire forskjellige typer benchmarking. Ved bruk av *intern benchmarking* sammenlignes lignende prosesser innenfor én og samme virksomhet. *Konkurransemessig benchmarking* er en annen metode, hvor virksomheten sammenligner seg med den beste konkurrenten i samme bransje. En tredje type benchmarking er *funksjon*. Her sammenlignes metoder med selskaper som har lignende prosesser innenfor samme funksjon, men som ikke opererer i samme industri. Den siste typen er *generisk prosess*. Dette er en metode hvor arbeidsprosessen sammenlignes med andre innovative prosesser som framstår som forbilder for virksomheten.

Implementering av benchmarking kan være en utfordring for mange bedrifter. Det kan være vanskelig å finne et passende referansepunkt, samt å sikre seg at benchmark-tallene er sammenlignbare. Likevel fungerer benchmarking godt som et styringsverktøy, og virksomheter oppnår forbedring gjennom sammenligning med andre selskaper.

2.5.4 Oppsummering

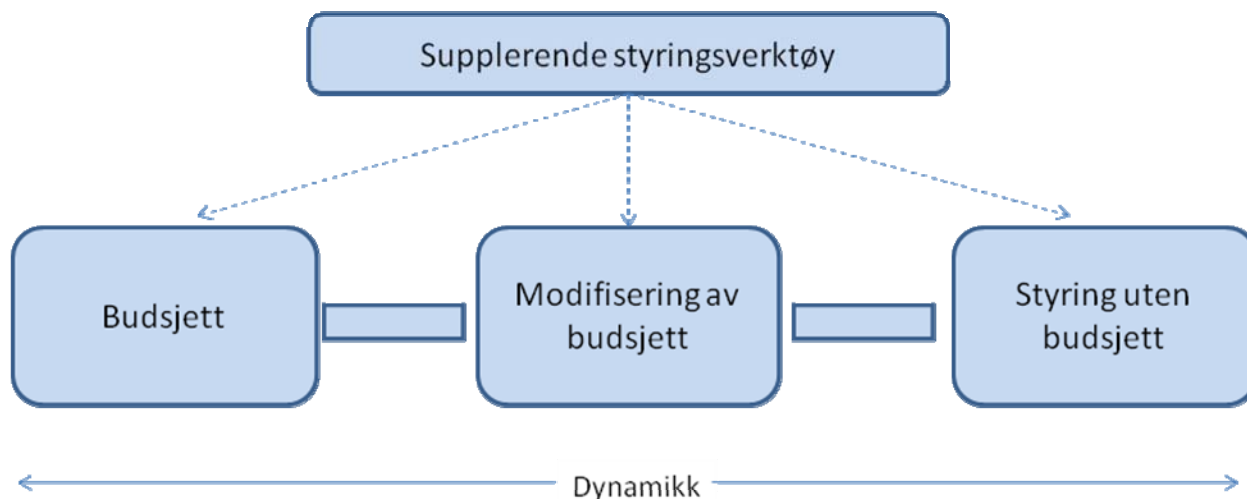
Rullerende prognoser, balansert målstyring og benchmarking er alle verktøy som kan brukes innenfor økonomistyringen. De kan brukes hver for seg, men kan også kombineres med hverandre og budsjettet. Beyond Budgeting-organisasjoner benytter i stor grad rullerende prognoser som hovedverktøy. Balansert målstyring og benchmarking inkluderer også ikke-finansielle måleindikatorer og er derfor mer strategisk rettet.

2.6 Oppsummering av teori

I første del av teorikapitlet ble begrepene økonomistyring, dynamikk og dynamisk styring introdusert. De to sistnevnte har blitt aktuelle begrep innenfor økonomistyringen de siste årene. Det viser seg imidlertid at det finnes lite forskning på dynamisk styring og hvordan tradisjonelle styringsverktøy relaterer seg til dette.

Flere økonomiske styringsverktøy har også blitt gjennomgått. Vi startet med å presentere relevant teori om det tradisjonelle budsjettet, før vi gikk over til modifiseringer av budsjettet

og styring uten budsjett. Til slutt gjennomgikk vi andre styringsverktøy. Teorien er oppsummert i figur 5 nedenfor.

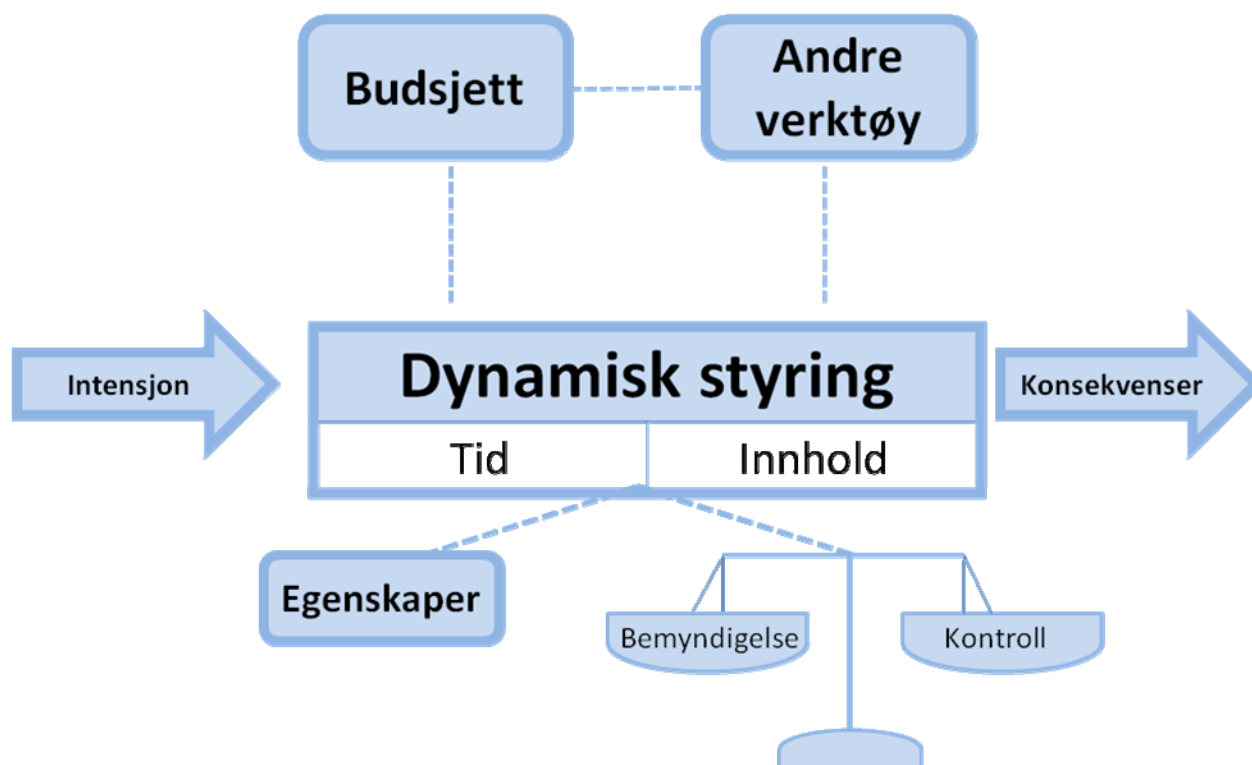


Figur 5: Økonomiske styringsverktøy og dynamikk

Figuren er ikke ment som et analyseverktøy, men heller en oversikt over teorien som er gjennomgått i kapitlet. De ulike styringsverktøyene viser seg å være dynamiske i ulik grad. Dette er illustrert med at pilen ut fra "dynamikk" går i begge retninger.

2.7 Analyseverktøy

Basert på teorien som er presentert i dette kapitlet, har vi utarbeidet et analyseverktøy. Det søker å knytte den overordnede problemstillingen og forskningsspørsmålene sammen, slik at linjene for utredningen blir klarere. Verktøyet skal være til hjelp ved innhenting og strukturering av datamaterialet. I tillegg fungerer det som basis for den empiriske analysen. Analyseverktøyet er illustrert i figur 6.



Figur 6: Analyseverktøy

Som analyseverktøyet illustrerer, finnes det en relasjon mellom budsjettet og begrepet dynamisk styring. Utredningens problemstilling søker å svare på *hvordan* dette forholdet fremstår. I arbeidet med å analysere denne relasjonen tar vi utgangspunkt i en teoretisk dekomponering av dynamisk styring. Sentrale komponenter er dynamisk i tid og innhold, balansegangen mellom bemyndigelse og kontroll, samt hvilke egenskaper som skal til for å skape en mer dynamisk styring. Studien vil også se på forholdet mellom budsjettet og andre styringsverktøy. Analysen vil ta utgangspunkt i de verktøyene caseobjektet benyttet i tillegg til budsjettet. I arbeidet med å finne relasjonen mellom budsjettet og de andre styringsverktøyene vil vi se på hvilken rolle budsjettet har i forhold til andre verktøy. Er det for eksempel slik at de andre verktøyene er avhengig av budsjettet eller står de som uavhengige verktøy i organisasjonen? I tillegg vil utredningen prøve å kartlegge hvorvidt modifiseringer av budsjettet kan bidra til en mer dynamisk styring.

Videre ønsker studien å undersøke hvilke intensjoner som ligger bak en dynamisk styring. Med intensjon mener vi de bakenforliggende hensiktene og motivene et selskap har for å skape en mer dynamisk økonomistyring. Sentrale spørsmål er hvorfor organisasjoner ønsker

å være dynamiske og hva som er de grunnleggende årsakene til at dynamiske styringssystemer innføres.

Til slutt skal studien undersøke hvilke konsekvenser som knytter seg til en fjerning av budsjettet. Oxford Dictionary (2010g) definerer en konsekvens som et resultat eller en effekt av en bestemt handling. I utgangspunktet kan en fjerning av budsjettet medføre flere konsekvenser, både finansielle og ikke-finansielle. Fokuset i denne studien vil være på de ikke-finansielle konsekvensene. Vi begrenser oss her til å se på konsekvenser som følge av endringsprosessen, ansattes reaksjoner og hvordan økonomistyringen fungerer i selskapet i dag.

Analyseverktøyet er oppsummert i tabell 3. Denne viser en oversikt over de ulike objektene som analyseres i utredningen og vil være utgangspunkt for strukturen i analysedelen.

Analyseobjekter
Budsjettet
Budsjettet og andre styringsverktøy
Intensjonen bak dynamisk styring
Dynamisk styring
Konsekvenser av en budsjettfjerning

Tabell 3: Analyseobjekter

3 Metode

Metode kommer av det greske ordet *methodos* og betyr *å følge en bestemt vei mot et mål* (Johannessen, Tufte og Kristoffersen, 2005). Det handler om arbeidet med å innhente informasjon og videre hvordan informasjon skal analyseres og tolkes. Hensikten med dette kapitlet er å presentere og begrunne metodevalg for forskningen i utredningen. Først gjennomgås forskningsdesign, før studieobjektet introduseres i korte trekk. Deretter følger metode og gjennomføring av datainnsamling samt evaluering. Til slutt påpekes begrensninger i tilknytning til den aktuelle studien.

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesignet er en generell plan over hvordan problemstillingen skal besvares (Saunders, Lewis og Thornhill, 2009). Det tar utgangspunkt i forskningsspørsmålene og vurderer hvordan undersøkelsen kan gjennomføres fra start til mål (Johannessen et al., 2005). Dette inkluderer metoder for hvordan datainnsamlingen skal foregå, samt kriterier for gjennomføringen.

3.1.1 Forskningshensikt

Den mest vanlige klassifiseringen av forskningshensikt er tredelt: utforskende, beskrivende og forklarende. Førstnevnte går ut på å finne ut hva som skjer, søke nye innsikter, stille spørsmål og sette fenomen i nye lys (Robson, 2002). Dersom man forsøker å skildre en nøyaktig profil av en person, hendelse eller situasjon, faller dette inn under beskrivende forskning. Forklarende forskning søker å studere en situasjon eller et problem i forsøk på å forklare forholdet mellom variabler (Saunders et al., 2009).

I vår utredning er det overordnede målet å finne ut hvordan budsjettet forholder seg til dynamisk styring i teori og praksis. Dynamisk styring er et relativt nytt forskningsobjekt, og budsjettet har tidligere i liten grad blitt knyttet opp mot dette begrepet. Vi ser derfor på hensikten med oppgaven som utforskende ettersom vi stiller nye spørsmål rundt budsjettet. En utforskende studie gjennomføres i tilknytning til mindre kjente eller helt ukjente emner, hvor kunnskapen om emnet er dårlig eller ikke-eksisterende (Johannessen, 2005). Det er derfor viktig å ha en klart definert forskningsstrategi.

3.1.2 Forskningsstrategi

Forskningsstrategi er en plan for hvordan problemstillingen skal besvares (Saunders et al., 2009). Det finnes mange forskjellige forskningsstrategier å velge mellom. Vanlige eksempler er eksperiment, undersøkelse, casedesign og etnografisk design. Sentralt i valget mellom dem står spørsmålet om de er i stand til å svare på utredningens formål. Valget gjøres på bakgrunn av problemstilling, omfang av eksisterende kunnskap om emnet, tilgjengelig tid og ressurser, samt egne ideer og motiver for oppgaven.

Vi velger i denne utredningen å bruke casedesign som forskningsstrategi. Yin (2003) definerer casedesign som *"et studium av ett eller flere objekter over tid gjennom detaljert og omfattende datainnsamling"*. To kjennetegn er spesielt viktig når det kommer til casestudier. Det skal være et absolutt fokus på den bestemte casen og en mest mulig inngående beskrivelse (Johannessen et al., 2005). Sagt med andre ord skal det samles så mye informasjon som mulig om ett bestemt emne.

Ifølge Yin (2003), passer casedesign spesielt godt til forskningsspørsmål som spør hvordan og hvorfor og som har forankring i eksisterende teori. Casedesign er vanlig å bruke i både utforskende og forklarende studier (Johannessen et al., 2005). En casestudie passer godt til vår utredning, både med tanke på formål og ideene rundt oppgaven. I tillegg er problemstillingen og flere av forskningsspørsmålene hvordan- og hvorfor spørsmål.

Yin (2003) beskriver videre to forskjellige dimensjoner innenfor casestudier. Den første dimensjonen fokuserer på hvor mange studieobjekt som er involvert. Det kan være en enkeltcasedesign eller en flercasedesign. Ved enkeltcasedesign gjøres analysene på ett studieobjekt. I mange tilfeller ønsker man imidlertid å sjekke om funnene er gjeldende for mer enn ett studieobjekt. Da velges flercasedesign. Et eksempel på dette er å lage samme problemstilling for flere organisasjoner, for deretter å sammenligne resultatene. I de fleste tilfeller foretrekkes flercasedesign framfor enkeltcasedesign (Saunders et al., 2009). Dersom enkeltcasedesign velges, må dette valget rettfærdiggjøres.

Den andre dimensjonen knytter seg til antall analyseenheter (Saunders et al., 2009). Dersom man velger én analyseenhet, ser man på organisasjonen under ett. Flere analyseenheter går ut på at man studerer flere divisjoner, avdelinger og grupper innenfor en organisasjon.

Vi har i vår oppgave valgt å bruke enkeltcase design, med SpareBank 1 Gruppen AS som studieobjekt. Årsaken til dette er begrensninger knyttet til ressurser, særlig med tanke på tid og litteratur rundt emnet. Vi ønsker dermed å bruke de ressursene vi har på å gå dypt inn i én organisasjon framfor å gjøre overfladiske undersøkelser av flere. Dette er også forenelig med valget av en utforskende forskningsdesign og ønsket om økt forståelse rundt budsjettet og dets forhold til dynamisk styring. Videre har vi valgt å hente inn data fra flere enheter i organisasjonen. Dette henger sammen med tilgangen vi fikk til konsernet. Ledelsen ønsket at vi skulle hente informasjon fra personer på tvers av enhetene for på den måten å få et bedre bilde av det nye styringssystemet som er innført. Vi var enige med ledelsen og syntes at dette var en god idé med tanke på oppgavens problemstilling. Flere innfallsvinkler kunne kanskje gi oss mer informasjon rundt emnet fordi personene vi snakket med hadde ulik bakgrunn i forhold til hvor de befant seg i organisasjonen.

Kort oppsummert vil vi altså foreta en enkelt casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS der vi henter inn data fra flere enheter.

3.2 Studieobjekt

Utredningens studieobjekt er SpareBank 1 Gruppen AS. Konsernet er ett av flere store selskaper som har innsett at det eksisterer åpenbare svakheter med det tradisjonelle budsjettet. De opererer i en bransje med svært turbulente omgivelser, og de opplevde at budsjettet hvert år ble utdatert bare etter noen få måneder (Aune, 2009). Det siste året har konsernet derfor valgt å innføre en helt ny styringsfilosofi som bygger på de tolv Beyond Budgeting-prinsippene. Denne styringsmodellen kalles *"Dynamisk Styring"* og de definerer den som *"et tillitsbasert system uten budsjetter, der målet er å være best på det meste i forhold til markedet og konkurrenter"*. Ifølge SpareBank 1 Gruppen handler altså *"Dynamisk Styring"* om å ta vekk de tradisjonelle budsjettene og heller fokusere på benchmarking i forhold til bedriftens konkurrenter og markedet som helhet. Modellen skal hjelpe SpareBank 1 Gruppen til å oppnå en sterkere kundeposisjon og bedre økonomiske resultater. I tillegg skal konsernet bli en mer interessant, utviklende og morsom arbeidsplass.

SpareBank 1 Gruppen egner seg godt som studieobjekt for denne utredningen. Av den nye styringsmodellens navn kommer det fram at konsernet søker mer dynamikk i sin styring. I jakten på en mer dynamisk virksomhetsstyring, valgte de å fjerne budsjettet. På bakgrunn av

dette antar vi at konsernet har fordypet seg innenfor forskningsområdet vårt. De har trolig gjort seg opp meninger og erfaringer som er interessante for vår problemstilling – *hvordan forholder budsjettet seg til dynamisk styring* – og flere av våre forskningsspørsmål.

3.3 Datainnsamling

Å gjennomføre samfunnsvitenskapelige undersøkelser dreier seg om å samle inn, analysere og tolke data (Johannessen et al., 2005). I dette avsnittet vil vi presentere fremgangsmåter knyttet til innsamling av data og redegjøre for de valg vi har tatt med hensyn på datainnsamlingen.

3.3.1 Metodevalg

En datainnsamling kan gjennomføres ved hjelp av kvantitativ eller kvalitativ metode (Johannessen et al., 2005; Saunders et al., 2009). Kvantitative metoder brukes hovedsakelig som et synonym for enhver datainnsamlingsteknikk som genererer numerisk data. Spørreundersøkelse er et eksempel på dette. Kvalitative metoder brukes hovedsakelig for datainnsamlingsteknikker som genererer ikke-numerisk data. Eksempler på dette er intervju og observasjon.

Tradisjonelt har kvantitativ metode vært den mest populære metoden innenfor samfunnsvitenskapelig forskning (Johannessen et al., 2005). De siste tiårene har imidlertid ensidig bruk av kvantitativ metode blitt kritisert, og kvalitativ metode har blitt mer framtrødende. Kritikken av ensidig kvantitativ metode knytter seg til at det ofte ligger en dypere mening bak enhver handling. I tillegg blir det sagt at metoden gir overfladisk og splittet informasjon. For å finne den faktiske hensikten bak en handling, hevdes det at forskere bør delta mer aktivt og være i dialog med mennesker. Slik kan de utføre en bredere tolkning av resultatene. For å oppnå dette kreves kvalitative metoder for datainnsamling. Metoden gir imidlertid ingen garanti for dybde og helhetsforståelse, og kvantitative metoder kan i mange tilfeller være bedre egnet. Dette er avhengig av omfanget av forskningen og tolkningen av den.

Det er imidlertid galt å skille fullstendig mellom kvantitative og kvalitative metoder (Johannessen et al., 2005). Ofte vil en kombinasjon av disse metodene være det optimale. Til syvende og sist er valg av metode i stor grad avhengig av forskningsspørsmålene og hvilke

ressurser som er tilgjengelige. Man må derfor velge den eller de metodene som egner seg best til utredningens formål.

Ettersom vår utredning skrives innenfor et relativt nytt forskningsområde, er det begrenset tilgang til litteratur. I tillegg er det vanskelig å knytte oppgavens problemstilling til numerisk informasjon. Vår utfordring spiller heller på å identifisere mønstre og utarbeide rammeverk for å formidle innholdet i informasjonen vi finner. Med bakgrunn i dette vil en kvalitativ metode egne seg best til datainnsamling i denne utredningen.

3.3.2 Kvalitativ datainnsamling

Det skilles i hovedsak mellom to måter å samle inn kvalitative data på: observasjon og intervju (Johannessen et al., 2005). Datainnsamling ved observasjon innebærer at man er til stede i situasjoner som er relevante for studien og gjennomføres ved å erfare, se og lytte. Denne metodikken bygger derfor i stor grad på forskerens oppfatninger og sanseinntrykk av den aktuelle situasjonen. Intervju går ut på at data samles inn ved hjelp av en dialog mellom forsker og informant. Kvale (1997) definerer et kvalitativt forskningsintervju som en samtale med en struktur og et formål. Intervjueren stiller spørsmål og følger opp informantens svar.

Å bruke observasjon vil ikke kunne gi den type informasjon som utredningen søker å finne. Observasjon er heller egnet til undersøkelser relatert til sosiale fenomener, hvor samhandling mellom mennesker står sentralt. Data i denne utredningen vil derfor bli hentet gjennom kvalitative forskningsintervju. Hovedårsaken til dette er at informantene får større frihet til å uttrykke seg og lettere kan være med på å forme diskusjonen. Dette gjør at informantens erfaringer og oppfatninger kommer bedre fram. Mulighetene åpner seg også for bedre samhandling og anledning til å stille spørsmål. Slik oppnås en bredere forståelse for emnet.

3.3.3 Kvalitative forskningsintervju

Kvalitative forskningsintervju kan gjennomføres på forskjellige måter. På den ene siden har man strukturerte intervjuer der spørsmålene er utarbeidet på forhånd (Johannessen et al., 2005). På den andre siden har man ustrukturerte intervjuer med åpne spørsmål som tilpasses den enkelte intervjusituasjonen. Mellom disse ytterpunktene finner man semi-strukturerte eller delvis strukturerte intervjuer som baserer seg på en forhåndslaget

intervjuguide. Intervjuguiden skal være en oversikt over tema og generelle spørsmål som skal stilles til informanten.

I denne utredningen blir det brukt delvis strukturerte intervjuer. På den måten oppnås en fin balanse mellom fleksibilitet og standardisering. Å være fleksibel under intervjuene så vi på som svært verdifullt. Vi hadde mulighet til å endre strukturen på intervjuet, kutte spørsmål, følge opp med tilleggsspørsmål og åpne for kommentarer fra informantene underveis. Samtidig er en viss standardisering og struktur viktig for å kunne sammenligne svarene i ettertid. At vi var to stykker som ledet intervjuene gjorde at strukturen ble ivaretatt.

Intervjuguiden (Vedlegg 1) er basert på analyseverktøyet som ble presentert i kapittel 2. Den er delt inn i overordnede tema, som igjen består av spørsmål og tilhørende underspørsmål. I utgangspunktet skulle temaene gjennomgå i den oppsatte rekkefølgen, men vi valgte i stedet å tilpasse oss den enkelte intervjusituasjonen. Informantene var ikke alltid interesserte i å følge vår struktur, men så lenge alle temaene ble diskutert, så vi ikke noen problemer knyttet til dette.

Med unntak av én informant, ble intervjuguiden sendt ut i forkant av intervjuene. En fordel med dette er at informantene kunne forberede seg og samtidig føle seg tryggere på hvilke spørsmål som kunne komme. Risikoen er imidlertid at informantene plukker ut de spørsmålene de ser på som spesielt interessante. Vi som forskere var derfor observante på dette og prøvde å styre intervjuene for å redusere denne ulempen.

Bruken av delvis strukturerte intervjuer kan gi opphav til skjevhet i datagrunnlaget (Saunders et al, 2007). Det skiller i hovedsak mellom to typer skjevhet: skjevhet knyttet til intervjuer og skjevhet knyttet til informant. Intervjueren kan skape skjevhet ved at informantens respons på de ulike spørsmålene påvirkes av intervjuerens tone, kroppsspråk og kommentarer underveis. Informanten kan skape skjevhet ved at forskerne ikke nødvendigvis får tilgang til de personene som passer best til studiens formål.

I gjennomføringen av intervjuene prøvde vi å unngå at informanten ble påvirket av våre holdninger. Vi la i liten grad inn egne kommentarer, og vi lot heller informanten styre intervjuet. SpareBank 1 Gruppen har fra dag én vært svært positive til studien. På bakgrunn av dette har vi vært klar over at informantene som ble stilt til disposisjon, kan ha vært

unormalt positive til det nye systemet. På forhånd fremsatte vi imidlertid noen krav til informantene. Vi ønsket blant annet at de skulle ha en fartstid i selskapet på minst fem år, slik at de har opparbeidet seg meninger og erfaringer fra begge systemene. På bakgrunn av dette mener vi at skjevhetene som knytter seg til semi-strukturelle dybdeintervju, har blitt redusert. Vi fikk både positive og negative tilbakemeldinger, og vi mener at informantene fikk ytret sine personlige meninger og erfaringer.

Informantene vi intervjuet befant seg på ledernivå 1, 2 og 3 i organisasjonen, hvor administrerende direktør er på ledernivå 0. De kom fra fire ulike enheter og deres roller i SpareBank 1 Gruppen er derfor svært ulike. At informantene hadde forskjellige ledernivå og roller, gjorde at vi kunne få fram flere ulike synspunkter rundt utredningens problemstilling og forskningsspørsmål. Det ble satt av én time til hvert intervju. Intervjuenes relativt lange varighet gav informantene mulighet til å gi utfyllende svar på hvert spørsmål. Alle intervjuene varte fra rundt en halv time til litt over én time, avhengig av hvor mye informanten hadde å fortelle. Tabellen under viser en oppsummering av de intervjuene som ble foretatt.

Dato	Informant	Fartstid i selskapet	Varighet
21.04.10	1	10 år	1 time 5 min
21.04.10	2	14 år	29 min
21.04.10	3	27 år	36 min
26.04.10	4	25 år	46 min
27.04.10	5	10 år	46 min

Tabell 4: Intervjuinformasjon

I arbeidet med å gjennomgå datamaterialet valgte vi å opprette fem overordnede emner som var basert på analyseverktøyet. Hvert emne fikk sin farge, og teksten i de transkriberte intervjuene ble farget avhengig av hvilket emne teksten gav informasjon om. Dette arbeidet ble gjort for å få en oversikt over hva informantene snakket om, samt forenkle arbeidet i den videre analysen. Johannesen et al. (2004) kaller denne metoden for deduktiv koding.

3.4 Evaluering

Når man har kommet så langt at man skal vurdere kvaliteten av undersøkelsene, står reliabilitet og ulike validitetsformer sentralt (Johannessen et al., 2005). Disse begrepene blir

først og fremst brukt om kvantitativ forskning, men det strides fortsatt om begrepene også kan brukes om kvalitative undersøkelser. Yin (2003) mener at begrepene fullt ut kan benyttes for alle typer undersøkelser, mens Guba og Lincoln (1989, 1995) stiller seg skeptiske til dette. De mener at kvalitative undersøkelser bør evalueres på en annen måte. Guba og Lincoln (1989, 1995) bruker derfor begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse som kriterier for kvaliteten i slike undersøkelser. Utredningen vil i de påfølgende avsnittene ta utgangspunkt i Guba og Lincoln sine kriterier til evalueringen av kvalitativ forskning.

3.4.1 Pålitelighet

Forskningens pålitelighet relaterer seg til informasjonen som brukes, måten den samles inn på og hvordan den bearbeides. Dette kriteriet er imidlertid ikke like hensiktsmessig for kvalitative undersøkelser. Det finnes flere årsaker til dette. For det første anvendes ikke strukturerte datainnsamlingsteknikker, og dialogen i intervjuene påvirker ofte datainnsamlingen. For det andre er observasjonene svært kontekstavhengige, noe som gjør det vanskelig for andre forskere å oppnå samme resultat. Til slutt er tolkningen av observasjonene nært knyttet til forskeren selv. Dette fordi den i stor grad blir påvirket av forskerens bakgrunn og erfaring.

I arbeidet med å styrke påliteligheten for studien har vi underveis valgt å gi fyldige beskrivelser av caseobjektet, valg, metoder og fremgangsmåter. I tillegg ble alle intervjuene tatt opp på bånd og transkribert. Dette ble gjort for å sikre at alt som ble sagt ble tatt hensyn til i den endelige analysen. I analysedelen benytter vi oss av direkte sitat fra informantene. Vi vet at direkte sitat ofte kan bli tatt ut av en større sammenheng, slik at meningen bak forandres. For å unngå denne konsekvensen har vi vært oppmerksomme på å ikke ta sitater ut av kontekst. For å øke påliteligheten ytterligere, valgte vi i tillegg å kategorisere og tolke alle data hver for oss før de ble sammenlignet.

3.4.2 Troverdighet

Ifølge Johannessen et al. (2005), handler troverdighet om hvorvidt forskerens funn reflekterer formålet med studien og presenterer virkeligheten på en riktig måte. I denne utredningen har vi forsøkt å styrke troverdigheten på flere måter. For det første gjorde vi oss godt kjent med studieobjektet i forkant av intervjuene. Dette gjorde vi for å kunne skille

mellom relevant og ikke relevant informasjon. Videre ble de transkriberte intervjuene sendt tilbake til informantene. På den måten fikk informantene muligheten til å bekrefte det som ble sagt. Ved å gjøre dette kan man forebygge at sitater blir brukt i feil sammenheng eller at de feiltolkes. I tillegg er alle intervjuobjekter anonymisert ved at det verken refereres til navn eller stilling. Anonymitet kan føre til at informantene i større grad tør å si sine personlige meninger om emnet, noe som igjen bidrar til en mer troverdig presentasjon av virkeligheten.

3.4.3 Overførbarhet

I kvalitativ forskning benyttes ofte begrepet overførbarhet i stedet for generalisering (Malterud, 1996; Thagaard, 2002). Overførbarhet relateres til hvorvidt resultatene fra forskningen kan brukes til liknende fenomener. Man ønsker å sjekke om man har lyktes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som også kan være nyttige i andre sammenhenger (Johannessen et al., 2005).

Funnene i analysen bygger på kunnskapen og erfaringene til fem informanter i SpareBank 1 Gruppen. På bakgrunn av dette bør det påpekes at man må være forsiktig med å generalisere funnene. Vi mener imidlertid at resultatene fra denne studien kan brukes i andre kontekster. Funnene kan først og fremst være verdifulle og nyttige for andre avdelinger og områder i SpareBank 1 Gruppen. Videre mener vi at resultatene også kan være interessante for andre selskaper. Vi tenker da i hovedsak på selskaper med lignende system som påvirkes av de samme eksterne faktorene.

3.4.4 Overensstemmelse

Det siste kriteriet i vurderingen av kvaliteten på forskningen er overensstemmelse. Overensstemmelse går ut på at på funnene i undersøkelsene skal reflektere resultater av forskningen og ikke resultater av forskerens subjektive holdninger (Johannessen et al., 2005). I arbeidet med å oppnå overensstemmelse mellom virkeligheten og resultatene har vi vært nøye med å avdekke og beskrive alle valg i hele prosessen. Vi har også prøvd å være selvkritiske til gjennomføringen av studien ved å kommentere egne erfaringer, avvik og oppfatninger som kan være med å påvirke tolkningen av resultatene.

3.5 Studiens begrensninger

På bakgrunn av lite tilgang til ressurser i form av litteratur og tid er det knyttet begrensninger til den aktuelle studien. Utredningen er kun basert på kvalitative dybdeintervjuer. Bruken av en slik ensidig analyse gjør at det kan settes spørsmålsteget ved resultatene. Dette kan imidlertid løses ved bruk av en kvantitativ oppfølgingsstudie. Oppfølgingsstudiene baseres på den aktuelle studien og har som hensikt å teste ut funnene som ble gjort i første omgang. En annen begrensning er at det finnes en viss risiko for at resultatene ikke vil være de samme om datainnsamlingen hadde foregått på et annet tidspunkt eller av andre forskere.

4 Empiri og analyse

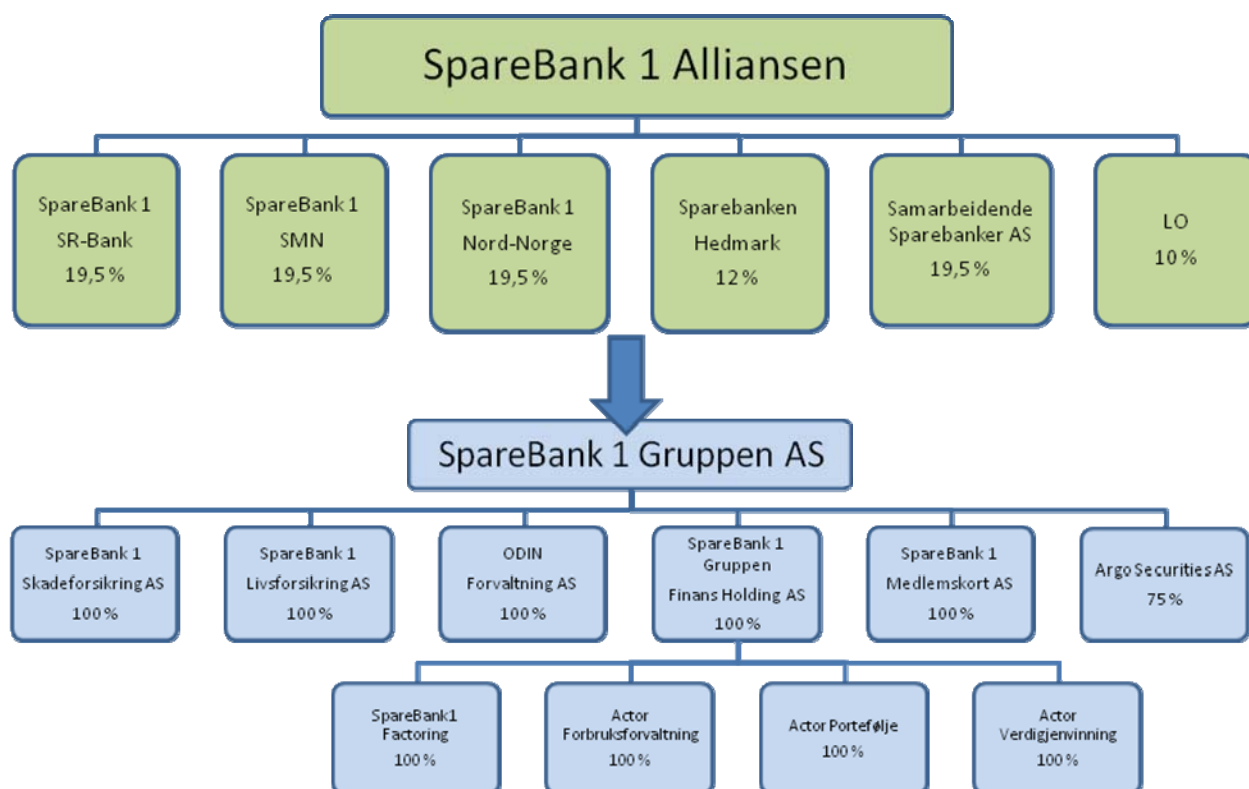
Hensikten med dette kapitlet er å presentere nødvendig empiri for den videre analysen. Den første delen av kapitlet vil være en kort innføring i SpareBank 1 Gruppen AS, hvor blant annet eier- og organisasjonsstruktur presenteres. Deretter gis en presentasjon av styringssystemet, *"Dynamisk Styring"*, som i dag brukes i organisasjonen. Til slutt vil vi analysere datamaterialet vi fikk etter å ha intervjuet ansatte fra SpareBank 1 Gruppen. På bakgrunn av denne analysen vil vi besvare utredningens forskningsspørsmål.

4.1 Om SpareBank 1 Gruppen AS

SpareBank 1 Gruppen AS er et holdingselskap som eies av SpareBank 1 SR-bank, SpareBank 1 SMN, SpareBank 1 Nord-Norge, Sparebanken Hedmark, Samarbeidende Sparebanker AS og Landsorganisasjonen/fagforbund tilknyttet LO (SpareBank 1 Gruppen AS, 2010a). Konsernet ble etablert i 1996 og er en del av SpareBank 1 Alliansen. Videre eier konsernet aksjer i følgende selskaper: SpareBank 1 Livsforsikring, SpareBank 1 Skadeforsikring AS, ODIN Forvaltning AS, SpareBank 1 Medlemskort AS, SpareBank 1 Gruppen Finans Holding AS og i Argo Securities AS. For at leseren skal få en bedre oversikt illustreres organisasjonsstrukturen i figur 7.

SpareBank 1 Gruppens oppgave er å opptre som en pådriver for alliansesamarbeidet i SpareBank 1 (SpareBank 1 Gruppen AS, 2010b). Virksomheten består av rundt 1400 ansatte og visjonen deres er at *"kundene anbefaler SpareBank 1 og opplever lokal forankring, dyktighet og en enklere hverdag"* (SpareBank 1 Gruppen AS, 2010c). Kjernevirksomheten til SpareBank 1 Gruppen går ut på å produsere off-balance produkter¹ som distribueres gjennom ca. 340 bankkontorer over hele landet (SpareBank 1 Gruppen AS, 2010b). Konsernet opererer i dag innenfor ni forretnings- og stabsområder: 1) Sparing, 2) Skadeforsikring, 3) Betaling, teknologi og e-handel, 4) Markedskommunikasjon, 5) Finans og økonomi, 6) Strategi, 7) Informasjon, 8) Alliansesamarbeidet og 9) Inkasso og factoring.

¹ Komplekse derivater som brukes til finansiering, hvor store kapitalkostnader holdes utenfor et selskaps regnskaper ved hjelp av ulike klassifiseringsmetoder (Gründer Økonomisk Rapport, 2009).

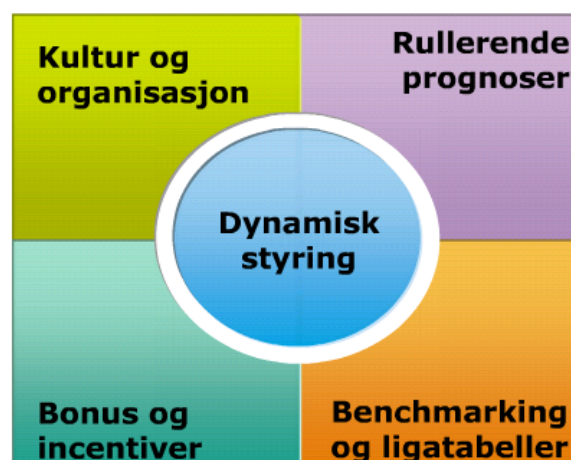


Figur 7: Organisasjonskart (Kilde: Tilpasset etter Idebøen, 2010)

4.2 "Dynamisk Styring" i SpareBank 1 Gruppen AS

SpareBank 1 Gruppen ble i 2008 medlem av Beyond Budgeting Round Table (Aune, 2009). Siden den gang har konsernet arbeidet med å utvikle et nytt styringssystem som de i dag kaller "Dynamisk Styring". Det nye systemet ble for første gang introdusert våren 2009 og er basert på prinsipper hentet fra Beyond Budgeting.

"Dynamisk Styring" er en styringsfilosofi bestående av fire elementer: rullerende prognoser, benchmarking og ligatabeller, bonus og incentiver, samt kultur og organisasjon. Figur 8 illustrerer SpareBank 1 Gruppens nye modell.



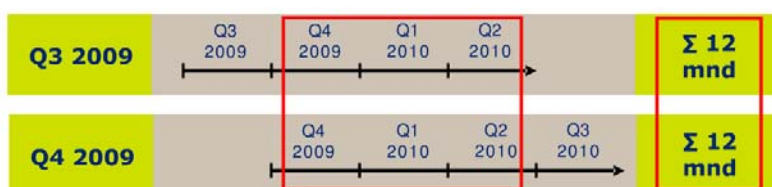
Figur 8: "Dynamisk Styring" (Aune, 2009)

For konsernet handler *“Dynamisk Styring”* om å bruke tillit og relative mål for å bli blant de beste. Dette skal de oppnå gjennom dyktige medarbeidere som synes det er interessant og utviklende å jobbe i SpareBank 1 Gruppen og ved å holde et sterkt fokus på det som skjer i markedet. I definisjonen av det nye systemet bestemte konsernet at det ikke lenger skulle bruke det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy. De neste avsnittene gir en nærmere beskrivelse av de elementene som nå utgjør SpareBank 1 Gruppens nye styringsfilosofi.

4.2.1 Rullerende prognoser

Rullerende prognoser har blitt en viktig brikke i det nye styringssystemet (Aune, 2009). SpareBank 1 Gruppen har valgt å innføre kvartalsvise rullerende prognoser som går tolv måneder fram i tid, og som raskt hjelper dem å styre konsernet i riktig retning. Prognosene utarbeides og sendes opp til neste nivå. Den enkelte er selv ansvarlig for det som sendes opp til neste nivå, og den som mottar prognosen skal stole på at den er riktig. Det vil ikke være rom for forhandlinger eller ytterligere forandringer når en prognose er sendt avgårde.

Et viktig poeng med de rullerende prognosene er at det virkelige utfallet aldri måles opp mot prognosen. I stedet følger SpareBank 1 Gruppen AS opp prognosene ved å sammenligne dem med hverandre. En illustrasjon av dette vises i figur 9.



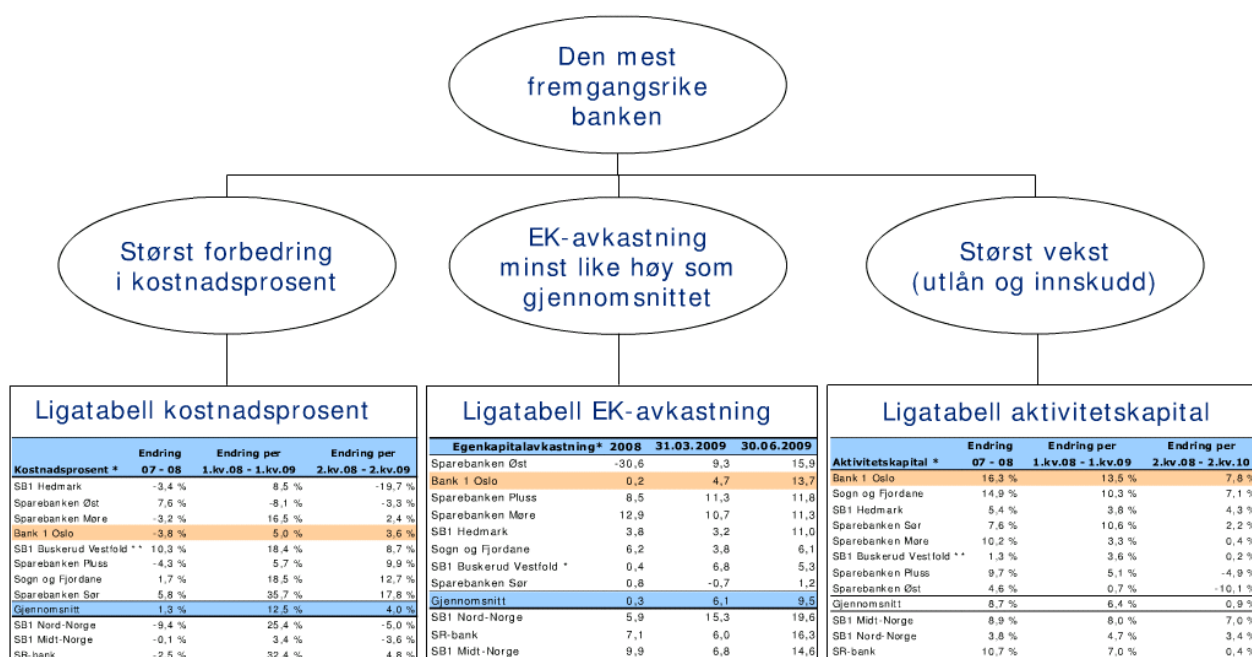
Figur 9: Rullerende prognoser (Kilde: Aune, 2009)

Den markerte firkanten illustrerer at prognosene som ble utarbeidet i Q3 2009 blir sammenlignet med dem som ble laget i Q4 2009. Denne oppfølgingen skal blant øke konsernets forståelse for hvorfor slike avvik oppstår. Når en slik oppfølging eller sjekk foretas, tar man i større grad stilling til hvor man er og hvor man vil. I tillegg kan man se om den overordnede strategien fungerer, og om man trenger å endre denne.

4.2.2 Benchmarking og ligatabeller

SpareBank 1 Gruppen har også valgt å innføre benchmarking i sin nye styringsfilosofi (Aune, 2009). Dette brukes for å undersøke hvordan man ligger an i forhold til konkurrentene. En sammenligning med konkurrentene skal gi svar på om de oppnådde prestasjonene er gode eller dårlige. I arbeidet med benchmarking har SpareBank 1 Gruppen valgt å bryte ned det ambisiøse målet, "å være den mest framgangsrike banken", til mindre delmål. Disse vises i form av ligatabeller. En ligatabel er, på samme måte som i fotball, en oversikt over hvor man er i forhold til konkurrentene. Hele benchmarking prosessen vises i figur 10. Figuren viser at SpareBank 1 Gruppen har innført ligatabeller som måler kostnadsprosent, egenkapitalavkastning og aktivitetskapital.

Nedbryting av et ambisiøst mål



Figur 10: Benchmarking og ligatabeller (Kilde: Aune, 2009)

4.2.3 Bonus og Incentiver

I arbeidet med å utvikle det nye styringsverktøyet har SpareBank 1 Gruppen innført et helt nytt bonus- og incentivsystem (Aune, 2009). I stedet for å knytte belønningen opp mot budsjettet, skal bonusen nå knyttes til hvordan man presterer i forhold til de ulike ligatabellene.

4.2.4 Kultur og organisasjon

Det hevdes at den viktigste brikken i det nye systemet omhandler kultur og organisasjon (Aune, 2009). *"Dynamisk Styring"* inkluderer dermed en helt ny ledelsesfilosofi. Den nye ledelsesfilosofien i SpareBank 1 Gruppen består av tre viktige elementer: Forretningsforståelse, involvering og ansvar. De tre elementene vises i figur 11.

I tråd med Beyond Budgeting-prinsippene, kan konsernet oppnå økt forretningsforståelse ved å ha stor åpenhet når det gjelder informasjon og kunnskapsbygging. Denne åpenheten skal bidra til at nysgjerrigheten vekkes, samt at man får en større forståelse for markedet. Forretningsforståelsen gjør at medarbeiderne kan involveres på et høyere nivå enn før og mer ansvar blir en naturlig konsekvens. Med ansvar følger også tillit, og det nye styringssystemet gjør at dette blir viktigere enn før.



Figur 11: Ledelsesfilosofi (Kilde: Aune, 2009)

De ansatte trenger for eksempel tillit i forbindelse med ressursbruk, disponering av tid og nytenking. Den nye ledelsesfilosofien blir ofte kalt *"ledelse med hendene i lommen"*. Kort oppsummert handler den om å stille spørsmål og være veiledende, framfor å fortelle folk hva de skal prestere og hva de skal gjøre.

4.2.5 Oppsummering

SpareBank 1 Gruppen har det siste året innført et nytt styringssystem de kaller *"Dynamisk Styring"*. Den nye styringsfilosofien er basert på tanker hentet fra Beyond Budgeting og er delt i fire. Rullerende prognoser skal på en rask og effektiv måte hjelpe konsernet å reagere på hyppige endringer i markedet, noe som skal få dem på riktig kurs. For å bli blant de beste i bransjen brukes benchmarking og ligatabeller. Det har også blitt innført et helt nytt bonus- og incentivsystem som er nært knyttet opp mot ligatabellene. Den viktigste prosessen er imidlertid den nye ledelsesfilosofien for kultur og organisasjon, der forretningsforståelse, involvering og ansvar er viktige elementer.

I de neste avsnittene følger analyse av dataene vi innhentet gjennom intervjuer i SpareBank 1 Gruppen.

4.3 Analyse

Hensikten med denne delen er å analysere funnene fra utredningens datainnsamling. Strukturen i analysen vil ta utgangspunkt i analyseverktøyet som ble presentert i teorikapitlet. Områdene som analyseres er det tradisjonelle budsjettet, budsjettet og andre styringsverktøy, intensjonen bak dynamisk økonomistyring, "Dynamisk Styring" og konsekvensene av en budsjettfjerning.

4.3.1 Budsjettet

I denne delen av analysen vil vi se på hvordan budsjettet forholder seg til dynamisk styring. Vi vil først ta for oss selve budsjettprosessen. Videre vil vi se på hvorvidt budsjettet er dynamisk i forhold til tid og innhold, har balanse mellom bemyndigelse og kontroll, samt om det besitter de ulike egenskapene som skal til for å skape en dynamisk virksomhetsstyring.

Budsjetteringsprosessen

Budsjetteringsprosessen i SpareBank 1 Gruppen ble av flere informanter sett på som en svært lang og detaljert prosedyre, som i tillegg var ressurskrevende. Prosessen startet i det små allerede før sommeren og varte helt til årsskiftet.

"Det startet som regel i juni, hvor man satte opp en tidsplan og så pågikk det da helt fram til desember, hvor da budsjettet ble vedtatt i styret. Så det var en ganske omfattende prosess." (Informant 2)

"Man hadde jo en veldig intensiv periode fra august/september til november først og fremst, hvor mye av det praktiske ble lagt, hvor man prøvde å sy sammen et bilde av hvordan regnskapet skulle se ut for neste år." (Informant 3)

Som informantene uttrykker, summerer den totale budsjetteringstiden seg til et halvt år hvor den mest intensive perioden fant sted mellom september og november. I løpet av denne perioden ble budsjettet utarbeidet med utgangspunkt i den iterative oppbyggingsmetoden. En av informantene forklarer metoden på denne måten:

"En tradisjonell prosess som startet i type midten av september med noen overordnede føringer og ambisjoner i fra ledelsen. (...) De enkelte budsjettansvarlige etablerte sine egne budsjett og så hadde du denne iterative prosessen hvor da dette

ble konsolidert og sydd sammen og så lagt frem for ledelsen i banken. Og så sa de 'ser dette bra nok ut da? Er vi fornøyde med det som har kommet opp i fra organisasjonen nedenifra?' Så kom det klassiske 'nei inntektene var nok noe lavere enn det vi så for oss og kostnadene er noe for høye'. Så måtte vi sende det tilbake igjen med melding fra ledelsen om at kostnadene må ned med 10 %, salget må opp, rentemarginen må opp. Så gikk det da en prosess tilbake." (Informant 1)

Dette gjenspeiler en svært omfattende prosess der ledelsen ikke er helt fornøyd med arbeidet som ble utført på de lavere nivåene. Misnøyen resulterte i en ny budsjetteringsrunde, hvor målet var forbedringer fra alle ledd. Som kjent fra teorien egner den iterative budsjetteringsmetoden seg godt for selskaper som opererer i komplekse omgivelser. Slike omgivelser krever ekstra fleksibilitet og evnen til å svare på endringer. SpareBank 1 Gruppen er, som tidligere nevnt, et selskap som står overfor turbulente omgivelser. På bakgrunn av dette ser det ut til at de har valgt den mest tilpasningsdyktige budsjetteringsmetoden.

Flere informanter kunne i tillegg berette at de fleste som arbeidet aktivt med budsjettet, var klar over at det på et tidspunkt ville komme i retur fra ledelsen. Dette førte til at det kunne oppstå et slags spill rundt budsjettet, hvor ansatte hadde incentiver til å legge inn litt ekstra i budsjettpostene den første runden. Informanter forklarer spillet i budsjetteringsprosessen på denne måten:

"Det skjedde flere ganger at budsjettet gikk i retur fordi de [ledelsen] ikke var helt fornøyd med hvordan budsjettet så ut. Så det var jo litt sånn spill rundt dette budsjettet." (Informant 2)

"Hele organisasjonen visste jo i gåseøyne at det budsjettet som jeg sender fra meg kommer i retur på et tidspunkt. Det er jo en lære. Altså, organisasjonen lærer seg disse prosessene. Da vet du at hvis du sitter med et budsjettansvar og du faktisk blir målt på budsjettoppnåelsen, så ligger det i seg selv at du har et insitamant til å legge den listen så lavt så mulig." (Informant 1)

Som det framgår av sitatene, ble budsjettprosessen sett på som en forhandlingsrunde mellom ledelsen og organisasjonen for øvrig. Ansatte hadde incentiver til å legge inn litt ekstra i budsjettpostene den første runden for å komme bedre ut av forhandlingene.

En viktig funksjon ved budsjettet var at det skulle fungere som et kontroll- og oppfølgingsverktøy. Avviksrapportering var en viktig del av budsjettprosessen. Den forgikk ved at de så bakover i historien og prøvde å forklare hvorfor avvik mellom budsjetterte og virkelige tall hadde oppstått. En informant forteller at det var et sterkt fokus på å kunne redegjøre for det som hadde skjedd og i mindre grad ta hensyn til det som venter.

”Vi forklarte hele tiden hvorfor vi hadde avvik i forhold til budsjettet. Så vi hadde veldig fokus på tilbake i tid, i stedet for å ha fokus framover.” (Informant 2)

Sitatet tyder på at SpareBank 1 Gruppen ønsket å holde sine medarbeidere ansvarlige for egne handlinger. Dette gjorde de for å sikre at ansatte jobber effektivt mot organisasjonens mål. En annen informant er kritisk til måten avviksrapporteringen ble gjort på.

”Forutsetningene forandrer seg hele tiden og var foreldet før du begynte på det året budsjettet var laget for. For det er klart hvis du ser da med finanskrisen ikke sant, hvor dette kom i januar, så møter du smellen. Så skal du gjennom hver eneste måned gjennom hele året forklare gapet. Og gapet mellom det du hadde trodd og det som er blir jo bare større og større. Og det hjelper jo ikke hva du gjør, for du kan ikke påvirke det.” (Informant 3)

Utsagnet viser at informanten ikke ser noen mening i å drive med avviksrapportering i en budsjettverden. Til tider er det vanskelig å ta ansvar for de avvikene som oppstår. Årsaken er at forutsetningene som ligger til grunn for budsjettet, er under konstant utvikling.

Informantene mente også at budsjetteringsprosessen var ressurskrevende, spesielt med tanke på tidsbruk.

”Den [budsjetteringsprosessen] tar jo masse ressurser fra ledelsen. Det er veldig mange flinke folk blant lederne, som bruker fryktelig mye av tiden sin på å drive og fylle ut tall og sulle med det.” (Informant 4)

Som vi ser, kunne den lange budsjetteringsprosessen være til hinder for verdiskapende arbeid ettersom den tok mye tid fra kompetente ledere i organisasjonen.

Kort oppsummert ble budsjettet i SpareBank 1 Gruppen utarbeidet ved hjelp av den iterative oppbygningsmetoden. Denne ses på som den mest tilpasningsdyktige av budsjetteringsmetodene. I tillegg ble prosessen ofte oppfattet som et forhandlingsspill mellom ledelsen og organisasjonen for øvrig. Budsjettet krevde mye ressurser og hadde et stort fokus bakover i tid.

Dynamisk i tid og innhold

Som kjent fra teorikapitlet er tid i forhold til dynamisk økonomistyring knyttet til hvilken rapporteringsperiode som brukes, rapporteringsfrekvens, samt hvorvidt det brukes ex post eller ex ante data (Bjørnenak, 2010a, 2010b). Basert på intervjuene kommer det fram at SpareBank 1 Gruppen brukte kalenderåret som basis i utarbeidelsen av budsjettet. Budsjettet som ble laget og sammenstilt på høsten, var derfor gjeldene fra 1. januar til 31. desember det påfølgende året. En av informantene forteller at det aldri ble stilt spørsmål eller reflektert ytterligere rundt bruken av kalenderåret.

”Det [kalenderåret] reflekterte vi egentlig ganske lite over. Denne datoen 31.12, den er en sånn magisk skildringsdato. Vi tok nå aldri det steget at vi faktisk hadde en oppdatering av budsjettet eller valgte å skyve det utover den 31.12 datoen. Det var så låst mot regnskapsrapporteringen og årsregnskapet.” (Informant 1)

Av sitatet framgår det at budsjettet var nært forankret i regnskapsrapporteringen, som er en lovpålagt ekstern rapportering. Det ser ut til at SpareBank 1 Gruppen så det som nærmest selvsagt å velge kalenderåret som rapporteringsperiode. For å være dynamisk med hensyn på budsjetteringsperiode, bør SpareBank 1 Gruppen velge den perioden som egner seg best til deres forretningsvirksomhet. Det ser ut til at konsernet har reflektert lite over dette, noe som tyder på at dynamikken i styringen ikke har blitt ivare tatt ved valg av budsjetteringsperiode.

Når det gjelder hyppigheten på rapporteringene, ble dette formelt sett gjort hvert kvartal. Det ble utarbeidet avviksrapporter som skulle vise status på hvordan man lå an i forhold til budsjettet. Foruten de kvartalsvise rapportene ble det også gjort oppfølginger hver måned.

Slike faste rapporteringer blir sett på som lite dynamiske. En mer dynamisk framgangsmåte ville vært å rapportere etter hvert som behovet oppsto.

Når det gjelder bruken av ex post og ex ante data, viste det seg at budsjettet i SpareBank 1 Gruppen i hovedsak var bygget på ex post data med noe innslag av ex ante data. En av informantene forteller blant annet at det ofte ble laget en makroanalyse av marked og eksterne forhold og at dette ble tatt inn i budsjettet. Flere informanter forklarte hvordan tallene i budsjettet oppstod:

”Du tar utgangspunkt i det som er dagens tall, og så synser du om hvilken retning de skal gå og så legger du noen nye tall basert på det. Du starter jo ikke på null hver gang.” (Informant 3)

”Det blir jo gjerne at du ser på fjoråret og så legger du på noen prosent.” (Informant 4)

Ikke all inndata i budsjettet var basert på fortiden. Informantene forteller at de også i noen grad tok hensyn til fremtidsrettede hendelser. Dette viser den klassiske bruken av ex post data supplert med ex ante data i tradisjonell budsjettering. Man ser på historiske tall og justerer dem opp eller ned, avhengig av hvordan man tror det kommer til å gå. En slik kombinasjon av ex post og ex ante data ses på som den optimale metoden for en dynamisk økonomistyring.

Om budsjettstyringen i SpareBank 1 Gruppen var dynamisk i innhold, avgjøres av hvorvidt konsernet var fleksibelt i forhold til beskrivende objekter og variabilitetsfaktorer, samt hvilken type informasjon som ble rapportert.

Under intervjuene fikk vi vite at budsjettet i stor grad var basert på regnskapspostene. Informantene gav oss få tilbakemeldinger da vi spurte dem om beskrivende objekter og variabilitetsfaktorer. Vi fikk imidlertid noe informasjon:

”Man budsjetterte stort sett på de samme postene fra et år til et annet.” (Informant 1)

Utsagnet viser at budsjettet i stor grad hadde det samme designet fra år til år. En annen informant fortalte at budsjettet var svært detaljrikt, hvor man budsjetterte selv de minste tingene.

”Det er ikke nødvendig å budsjettere ned til aviser og kulepenners altså. Og det ble det, for å være litt stygg, gjort før altså.” (Informant 4)

Budsjettet hadde lite rom for endring, og det kan tyde på at SpareBank 1 Gruppen var lite dynamisk i forhold til budsjettets innhold.

Å rapportere variert informasjon er positivt i henhold til det å være dynamisk i innhold. Budsjettet i seg selv rapporterer bare finansiell informasjon. I SpareBank 1 Gruppen ble imidlertid budsjettet supplert med balansert målstyring. Dermed fikk konsernet rapportert både finansiell og ikke-finansiell informasjon.

”Ja, vi hadde jo balansert målekort som vi brukte. Det var jo i stor grad knyttet opp mot budsjettet.” (Informant 1)

Det bør imidlertid understrekes at flere av informantene var misfornøyde med hvordan balansert målstyring fungerte i organisasjonen. Ettersom det ikke fungerte optimalt, er det vanskelig å si om balansert målstyring var et positivt innslag til dynamikken i SpareBank 1 Gruppen. Vi vil gå nærmere inn på dette senere i analysen.

Kort oppsummert ble ikke dynamikken i budsjettet ivaretatt når det gjelder budsjetteringsperiode og rapporteringsfrekvens. Vi har imidlertid kommet fram til at det var dynamisk med hensyn på bruken av ex post og ex ante informasjon. Budsjettet var også i liten grad dynamisk i forhold til innhold.

Bemyndigelse og kontroll

Da SpareBank 1 Gruppen var en budsjettstyrt organisasjon, var beslutningsmyndigheten til medarbeidere og ledere formet som et fullmaktshierarki. Jo høyere oppe i systemet du befant deg, jo større beslutningsramme hadde du. Da vi spurte en informant om hvordan beslutningsmyndigheten var for ansatte som befant seg på de lavere nivåene, fikk vi til svar at den nærmest var ikke-eksisterende.

”Nei! Alt måtte godkjennes.” (Informant 3)

Videre forteller en annen informant at beslutningsmyndigheten ble styrt av budsjettammen.

”Altså hver enkelt linjeleder hadde jo mulighet til å ta beslutninger så lenge de holdt det innenfor sitt budsjett” (Informant 2)

Dette viser en fullmaktsstruktur som hovedsakelig var knyttet til budsjettet og dets rammer. Ansatte hadde stor frihet dersom de holdt seg innenfor budsjettammene, men hvis de manglet midler, hadde de selv liten mulighet til å ta beslutninger.

Da vi spurte hvilke kontrollmekanismer ledelsen brukte for å få de ansatte til å jobbe mot felles mål, trakk informantene fram budsjettet i seg selv. Målet var alltid å holde seg innenfor budsjettets rammer, og organisasjonen kontrollerte de ansatte etter hvordan de gjorde det i forhold til budsjettet. Selskapets bonus- og incentivsystem var en viktig del av denne kontrollmekanismen. Systemet var knyttet sterkt opp mot budsjettet, og ansatte ble belønnet i forhold til budsjettoppnåelse. En informant bekrefter dette slik:

”Det er budsjettoppnåelsen som er parameter for belønning og bonus, heder og ære i organisasjonen.” (Informant 1)

Forholdet mellom bemyndigelse og kontroll er avgjørende når man skal vurdere dynamikken i et styringssystem. I SpareBank 1 Gruppen hadde ansatte på lavere nivåer lite ansvar og ingen mulighet til å ta beslutninger som gikk utenfor budsjettets rammer. For å sikre at de jobbet mot organisasjonens mål, ble ansatte kontrollert opp mot budsjettet. Denne kontrollen kan tolkes som svært streng, da flere informanter uttrykte at det var slitsomt å ha budsjettavvik. Ønsket atferd ble oppmuntret av et bonus- og incentivsystem som var sterkt knyttet mot budsjettet. Vi mener derfor at balansen mellom bemyndigelse og kontroll ikke bidro til en dynamisk styring i SpareBank 1 Gruppen som en budsjettstyrt organisasjon.

Egenskaper for å skape dynamisk økonomistyring

I teorikapitlet ble fem egenskaper nevnt som nødvendig for å skape en dynamisk økonomistyring. For å undersøke *fleksibiliteten* til budsjettet i SpareBank 1 Gruppen, spurte vi informantene hvorvidt det var mulig å gripe muligheter etter hvert som de oppstod. Slike muligheter kunne være investeringsprosjekter eller muligheten til å sende avdelinger på kurs. Alle informantene var enige om at budsjettet ikke var absolutt og låsen på døren om

noe ekstraordinært skulle dukke opp. Her forteller tre av informantene om å gå utenfor budsjettet dersom en mulighet oppstod:

"Jeg opplevde aldri at budsjettet på en måte var absolutt, og det som du hadde å forholde deg til i oktober, det gjaldt hele året gjennom. Er det et godt businesscase, ja, da skal vi gjøre det. Ikke fordi at det var budsjettbegrensninger, men fordi at det var et godt business case." (Informant 1)

"Vi var såpass åpne at man kunne vurdere ekstraordinære ting som oppsto underveis. Det er klart at hadde du satt i gang et ekstraordinært budsjett som var et godt prosjekt, så ville du få et budsjettavvik. Det var ikke så stivbent." (Informant 2)

"Så det var ikke så ille at vi lot en strålende forretningsmulighet gå fra oss. Selv om ikke budsjettet gav plass." (Informant 4)

Selv om budsjettet ikke var endelig og man hadde muligheten til å gå utenfor rammene, forteller flere av informantene at prosjektene måtte opp til grundig vurdering før de ble iverksatt. Forslaget måtte sendes opp ett eller flere nivåer, så prosessen var omfattende. To av informantene uttrykte det på følgende måte:

"Ja, det er klart at vi kunne gå inn i et nytt prosjekt, eller altså øke utgiftene, men det skulle være veldig, veldig, veldig godt begrunnet. Altså, det var en veldig streng prosess for å få det til." (Informant 3)

"Og det [prosjektet] måtte jo også ofte ganske høyt opp, kanskje til og med på styrenivå, for å få lov til å gå over budsjettet." (Informant 2)

Budsjettet i SpareBank 1 Gruppen kan sies å ha vært fleksibelt i forhold til at man hadde muligheten til å gå inn i prosjekter som lå utenfor budsjettets rammer. Konsernet hadde en realisme og forståelse for at uforutsette hendelser kunne dukke opp og at disse måtte håndteres når de forelå. Den omfattende prosedyren som de uforutsette prosjektene måtte gjennom, er likevel med på å begrense fleksibiliteten i budsjettet.

I teorien ble dynamikkbegrepet også knyttet opp mot egenskapen *proaktiv*, altså det å kunne være forutseende, slik at man kan håndtere framtiden på en bedre måte. Da vi spurte informantene på hvilken måte budsjettet var proaktivt, kom det fram sterke meninger om

dette. Alle informantene var enige om at budsjettprosessen var alt annet enn proaktiv. Budsjettet som ble vedtatt i styret skulle gjelde for det neste året, og det var aldri snakk om å revidere eller tilpasse det underveis. Noen av informantene beskriver hvorfor budsjettet ikke var forutseende.

"I en budsjettverden, så lever du i den virkeligheten du beskrev akkurat der og da når du satt opp det ene budsjettet som skal vare i 1 år. Så har virkeligheten endret seg neste dag. Da blir på en måte budsjettet irrelevant nesten i det du har skutt opp nyttårsrakettene. Og det opplevde vi mange ganger." (Informant 1)

"Det ble mer meningsløst å kommentere mot budsjettet. Det var jo utdatert nesten idet det ble vedtatt i styret." (Informant 2)

Ut i fra sitatene ovenfor ser man at informantene var kritiske til at budsjettet fort ble utdatert og den manglende muligheten til oppdatering. Vi mener derfor at budsjettet er lite proaktivt.

Tillit er en annen av de fem egenskapene som må være til stede for å skape dynamisk økonomistyring. Som det framgår av analysen om bemyndigelse og kontroll ovenfor, var SpareBank 1 Gruppen en sentralt styrt organisasjon. Ledelsen overlot få store beslutninger til lavere nivåer i organisasjonen. I tillegg måtte de ansatte lage formelle avvikrappporter, noe som indikerer at selskapet ikke hadde troen på at de ansatte jobbet i tråd med selskapets ambisjoner.

"De fleste bedrifter vil nok med hånden på hjertet si at 'det er klart vi har tillit til våre medarbeidere. Det er klart vi viser tillit til våre mellomledere'. Og så etablerer man likevel styringssystemer og verktøy som signaliserer at vi egentlig ikke har helt tillit. Vi ønsker kontroll og vi ønsker å følge det opp." (Informant 1)

Det informantene prøver å si, er at konsernet i utgangspunktet hadde tillit til de ansatte. Denne tilliten ble imidlertid svekket ved at de brukte budsjettet som styringsverktøy. Budsjettet bidro til at de ansatte i liten grad fikk muligheten til å vise seg tilliten verdig. Det viser seg derfor at budsjettet ikke var et tillitsbasert system, noe som er nødvendig for å skape mer dynamisk økonomistyring.

Budsjettprosessen i SpareBank 1 Gruppen ser også ut til å ha innslag av *samspill og interaksjon* på tvers av de ulike avdelingene:

”Og så var det nok også en fordel at man en gang, om ikke annet, en gang i året fikk en koordinering på tvers i selskapet og i forhold til aktiviteter og diskusjoner. (...) Koordinering og diskusjon på tvers er nok en av styrkene med budsjettprosessen som sådan.” (Informant 1)

Informanten mente altså at dette samspillet var en av de største fordelene knyttet til bruken av budsjettet. Det ble lagt opp til samarbeid og koordinering både horisontalt og vertikalt i organisasjonen. Samspill mellom ulike enheter er et positivt innslag i SpareBank 1 Gruppen ettersom kunnskap og erfaringer kan utveksles på tvers i organisasjonen.

Målrettet bevegelse er den siste av de fem egenskapene som er viktig for å skape dynamisk økonomistyring. En av informantene uttrykte at SpareBank 1 Gruppen under budsjettstyringen jobbet mot faste mål. Dersom endringer i omgivelsene eller forutsetningene førte til skift i konsernets retning, hadde dette lite eller ingen innflytelse på selskapets overordnede mål. Dette tyder på at SpareBank 1 Gruppen ikke hadde fokus på målrettet bevegelse under budsjettstyringen.

Oppsummert kan det sies at budsjettet bare hadde noen av de egenskapene som skal til for å skape en mer dynamisk økonomistyring. Vi mener det hadde stor grad av samspill og interaksjon. Budsjettet var også i noen grad fleksibelt, men det var et lite tillitsbasert system. Ut i fra analysen fant vi at budsjettet i liten grad hadde målrettet bevegelse og evnen til å være proaktiv. Alt i alt mener vi derfor at SpareBank 1 Gruppen, som en budsjettstyrt organisasjon, ikke hadde de egenskapene som må være til stede for å skape en mer dynamisk styring.

Funn

Funnene fra analysen er oppsummert i tabell 5 og tar utgangspunkt i den teoretiske dekomponeringen av dynamisk styring. Innenfor de ulike komponentene har vi vurdert hvorvidt de har evnen til å være dynamiske eller gjøre SpareBank 1 Gruppen i stand til å være dynamisk.

Tabellen leses på følgende måte:

- + indikerer at en komponent i stor grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.
- ÷ indikerer at en komponent i liten grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.
- +/- indikerer at en komponent i noen grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.

Komponenter	Dynamikk
Dynamisk i tid	
- Budsjetteringsperiode	÷
- Rapporteringsfrekvens	÷
- Rapportering av ex post vs. ex ante informasjon	+
Dynamisk i innhold	
- Beskrivende objekter	÷
- Variabilitetsfaktorer	÷
- Måling av informasjon	÷
Bemyndigelse og kontroll	
- Balanse mellom bemyndigelse og kontroll	÷
Egenskaper for å skape dynamisk styring	
- Fleksibilitet	+/-
- Proaktiv	÷
- Tillit	+/-
- Samspill/Interaksjon	+
- Målrettet bevegelse	÷

Tabell 5: Dynamikk i budsjettet

Oppsummert fant vi at SpareBank 1 Gruppen bruker den mest dynamiske budsjetteringsmetoden, den iterative metoden. Videre kom vi fram til at budsjettet stort sett var lite dynamisk med hensyn på tid og innhold. Deretter avdekket vi at balansegangen mellom bemyndigelse og kontroll ikke er hensiktsmessig i jakten på en mer dynamisk økonomistyring. Til slutt fant vi at SpareBank 1 Gruppen som en budsjettstyrt organisasjon til en viss grad innehar de egenskapene som skal til for å skape en dynamisk styring.

4.3.2 Budsjettet og andre styringsverktøy

Under intervjuene var også noen av spørsmålene rettet mot hvilke styringsverktøy som ble brukt i tillegg til budsjettet. Informantene opplyste at balansert målstyring, samt bonus- og incentivsystemet sto sentralt her. Flere andre verktøy ble også benyttet, men i mindre grad. Benchmarking, konkurranseanalyse og oppfølging av salg er eksempler på dette. I de

påfølgende avsnittene følger en analyse av samspillet mellom budsjettet og andre styringsverktøy.

Balansert målstyring i SpareBank 1 Gruppen

Konsernet brukte tidligere den klassiske formen for balansert målstyring som inneholder fire perspektiv: finansielt perspektiv, perspektivet for kunder og markeder, interne prosesser, samt organisasjon og læring. I tillegg hadde de også et perspektiv som fokuserte på de ansatte, der blant annet sykefravær inngikk. I løpet av intervjuene uttrykte alle informantene at balansert målstyring var en viktig del av den gamle økonomistyringen i SpareBank 1 Gruppen, og at det i stor grad hang sammen med budsjettet.

”Det [balansert målekort] var selvfølgelig basert på budsjettet i veldig stor grad. Det var jo satt opp en del mål på økonomi, kunde og prosesser og medarbeidere ikke sant. Mål på sykefravær og mål på hvor mye som skulle gjøres på ditt og datt. Veldig sånn budsjettorientert da.” (Informant 4)

”Og i forhold til økonomiperspektivet i det balanserte målekortet, så var jo budsjettet helt avgjørende i forhold til hvilken score man fikk der. Da fikk du grønt hvis du var over budsjettet, gult hvis du var litt under og rødt hvis du var mye under.” (Informant 4)

”Det fungerte veldig greit å bruke balansert målstyring i forbindelse med budsjettet. Altså, utfordringen var jo bare å sørge for at det var samsvar mellom det innledningsvis.” (Informant 3)

”Når du har lagt et scorecard for 2007, så stemmer det med de tallene du har lagt for budsjettet i 2007. Så du får ikke noe avvik på det. (...) Det er jo en måte å ha en tettere oppfølging for driverne for det endelige regnskapet. Så jeg synes at det var en veldig positiv ting.” (Informant 3)

Som det framgår av sitatene, hadde budsjettet og balansert målstyring i SpareBank 1 Gruppen en nær relasjon. Flere av informantene var positive til dette og de syntes samspillet mellom verktøyene fungerte fint.

En tett relasjon trenger imidlertid ikke bare være positivt. I teorikapitlet ble det redegjort for at verktøyene ofte blir koblet for sterkt sammen. Dette fører til at KPI'ene, i likhet med

budsjettet, ikke inkluderer kontinuerlige justeringer. Dette bekreftet også flere av informantene. I SpareBank 1 Gruppen kunne det derfor tyde på at balansert målstyring ikke var fleksibelt nok til å ta hensyn til eksterne faktorer.

En annen informant uttrykte også at bruken av balansert målstyring var overdrevet. Informanten påpekte at alle enhetene nærmest var pålagt å komme opp med KPI'er som kunne brukes.

”Altså, vær så god, finn et måltall, samme hva det er.’ Det kunne virke litt krampeaktig på stabene da. (...) Hvis det blir krampeaktige tall som du produserer fordi du har blitt bedt om å produsere dem, så vil ikke det gi noen mening.”
(Informant 2)

Sitatet tyder på at balansert målstyring ikke nødvendigvis er passende for alle enheter og at bruken i mange tilfeller kan virke overflødig.

Alt i alt gav informantene uttrykk for at balansert målstyring fungerte fint sammen med budsjettet i SpareBank 1 Gruppen, selv om dette kunne gjøre organisasjonen lite tilpasningsdyktig i forhold til omgivelsene. Styringsverktøyet ble også kritisert fra flere hold. Det ble blant annet sagt at incentivet til bruk av verktøyet var feil, og at bruken på mange områder var overdrevet.

Bonus- og incentivsystemet i SpareBank 1 Gruppen

Bonus- og incentivsystemet i SpareBank 1 Gruppen var nært knyttet opp mot budsjettet. Ansatte fikk bonus på bakgrunn av oppnåelse i forhold til budsjett eller i form av et fast mål på egenkapitalavkastningen. En av informantene uttrykte det slik:

”Bonusen var knyttet til budsjettoppnåelse, det vil si enten salg eller til faktisk resultat i selskapet.” (Informant 1)

Dersom ansatte og avdelinger nådde budsjettet sitt, ble det satt av en del til bonus og overskuddsdeling. Flere av informantene kritiserte dette bonus- og incentivsystemet. De mente at ansatte under dette systemet hadde en tendens til å legge listen ekstra lavt i budsjettet. En av dem innrømmer også å ha gjort dette selv.

”Man hadde jo et bonussystem som var knyttet opp mot budsjettet. Så man hadde en tendens til å kjøre ned salget og kjøre opp kostnadene. Altså rett og slett safe litt i begge retninger. Det vet jeg at jeg til dels selv gjorde på kostnadssiden, fordi jeg ville være sikker på at jeg hadde den rammen. Så det var et spill.” (Informant 2)

Ved å ha et bonus- og incentivsystem som var knyttet opp mot budsjettet, risikerte SpareBank 1 Gruppen at ansatte budsjetterte i den hensikt å oppnå ekstra bonus. Flere av informantene påpekte imidlertid at de sjeldent opplevde dette.

”Jeg tror ikke det var sånn veldig bevisst for å hente ut bonus, men mer fordi det er mye mer behagelig å ligge innenfor budsjettene. For da er det ingen som spør om noe. Mens hvis du sikter litt høyt og ikke klarer det, så blir du veldig pest på hvorfor du ikke klarer det. Selv om du kanskje da har siktet mye høyere enn sidemannen din, så kan sidemannen din sitte å ha en dårligere prestasjon, men få masse ros fordi han holder seg innenfor det han sa han skulle.” (Informant 3)

Sitatet viser at det ikke bare var bonus- og incentivsystemene som førte til forsiktig budsjettering. I stor grad var dette også en konsekvens av de strenge budsjetttrammene og av at ansatte møtte en enklere hverdag dersom de lå innenfor rammene. Den forsiktige budsjetteringen kan derfor ha vært en effekt av ubevisste handlinger, framfor et mål om å hente ut ekstra bonus.

Bonus- og incentivsystemet i SpareBank 1 Gruppen hadde altså en nær relasjon til budsjettet. Årsaken er at bonus og belønning var basert på budsjettoppnåelse. Informantene var negative til denne tette relasjonen da det i mange tilfeller kunne føre til forsiktig budsjettering.

Øvrige styringsverktøy i SpareBank 1 Gruppen

Informantene nevnte også andre styringsverktøy som ble brukt i tillegg til budsjettet. Benchmarking og konkurranseanalyse var blant disse. De som jobbet med strategi i konsernet, lagde konkurrentanalyser som viste hvordan SpareBank 1 Gruppen og dens enheter presterte i forhold til konkurrentene.

”Vi hadde jo sammenligning mot konkurrentene, men vi hadde ikke noe sånn formalisert benchmarking om at vi skulle ligge på første eller andre plass på det eller det nøkkeltallet. (...) Men vi har jo alltid hatt konkurrentanalyser.” (Informant 2)

Utsagnet ble bekreftet av flere informanter. Det ble imidlertid poengtert at benchmarking i mindre grad ble brukt som styringsverktøy ved siden av budsjettet. I tillegg til benchmarking ble oppfølging av salg også nevnt som et styringsverktøy, men ingen av informantene gikk videre inn på dette. Vi har dermed lite informasjon til å kunne trekke slutninger rundt disse verktøyenes relasjon til budsjettet.

Funn

Etter å ha analysert intervjuene, fant vi at budsjettet ble supplert med flere styringsverktøy. Balansert målstyring og bonus- og incentivsystemet var de verktøyene som hadde den nærmeste relasjonen til budsjettet. Rent teknisk sett fungerte dette fint. Likevel oppsto det noen utfordringer. KPI'er som var sterkt knyttet opp mot budsjettet ble sjeldent oppdatert. I likhet med budsjettet, var det dermed fare for at balansert målstyring kunne bli for lite dynamisk. Bruk av bonus- og incentivsystem i tilknytning til budsjettet førte til at budsjetteringen ble et spill. Kostnadene ble satt ekstra høyt, mens inntektene ble satt ned. Dette førte til uærlige tall i budsjettet.

4.3.3 Intensjonen bak dynamisk økonomistyring

Noe av formålet med utredningen er å finne ut hvorfor bedrifter velger å innføre en mer dynamisk økonomistyring. I SpareBank 1 Gruppen var et av de viktigste grepene å fjerne budsjettet. Vi vil i denne delen av analysen se på hvorfor SpareBank 1 Gruppen i 2009 valgte å erstatte det tradisjonelle budsjettet med *”Dynamisk Styring”*.

Etter å ha gjennomført intervjuene viste det seg at intensjonene bak *”Dynamisk Styring”* var flere. Flere informanter trakk fram den tidligere administrerende direktøren, Eldar Mathisen, som en utløsende faktor. Mathisen hadde stillingen som administrerende direktør i SpareBank 1 Gruppen fra 2007 til 2009, og informantene kunne fortelle at han hadde en sentral rolle og var en viktig pådriver for at *”Dynamisk Styring”* ble innført.

"Han [Eldar Mathisen] kom inn med disse tankene og ideen i 2007 og luftet det litt. Da hev konsernøkonomi seg på og sa: 'oi, her kan det jo faktisk være et vindu for at vi kan endre tenkingen og modellen'." (Informant 1)

"Jeg vet hvem som hadde ideen, det var jo den tidligere administrerende direktøren vår." (Informant 3)

"Hadde det ikke vært for at vi hadde hatt han [Eldar Mathisen] det første året, så hadde vi ikke vært der vi er i dag." (Informant 2)

Videre forteller informantene at Eldar Mathisen var en person som hadde en enorm entusiasme og påvirkningskraft. Dette gjorde at hele konsernet ble revet med. En av informantene sier at konsernet var veldig budsjettstyrt da Mathisen trådte inn i rollen som administrerende direktør. Da han brakte de nye tankene og ideene på banen syntes flere at dette virket utrolig spennende. Sitatene under vitner om at Mathisen var en mann med sterk tro på en budsjettløs organisasjon.

"Han var jo veldig overbevisende. Han hadde en veldig sterk tro på det." (Informant 3)

"Det er klart at når topplederen er så involvert og har så mange sterke meninger, så får han med seg sin ledergruppe." (Informant 2)

"Det er mulig han var veldig flink til å selge det inn." (Informant 4)

Mathisen ble imidlertid ikke utpekt som den eneste pådriveren for den nye filosofien. En av informantene trekker også fram BBRT:

"Det var vel i 2008 vi ble medlem i Beyond Budgeting Roundtable. Så det var jo også en pådriver." (Informant 1)

SpareBank 1 Gruppen deltok også på et kurs om Beyond Budgeting i regi av BBRT, der blant annet Bjarte Bogsnes var en av foredragsholderne. En informant fortalte at foredraget falt i smak, og at de ble svært nysgjerrige på det Bogsnes hadde å si. Dette resulterte i at SpareBank 1 Gruppen inviterte Bogsnes og den daværende sjefen i den svenske Handelsbanken til å holde et innlegg for økonomimiljøet i konsernet. De eksterne foredragsholderne utfordret organisasjonen til å tenke nytt og fortalte at det faktisk fantes alternativer til en budsjettstyrt organisasjon. Informanten mente at en budsjettløs

organisasjon var et initiativ fra konsernøkonomiavdelingen, men at det falt veldig sammen med at de fikk ny administrerende direktør.

En annen informant trakk fram suksesshistorien fra den svenske Handelsbanken som en av intensjonene bak innføring av *"Dynamisk Styring"*.

"Vi hadde jo sett at det fungerte andre steder, Handelsbanken for eksempel."
(Informant 3)

I teoribøker og fagartikler blir den svenske Handelsbanken ofte brukt som suksesseksempel i forbindelse med budsjettfjerning. Informanten over fortalte at historien om Handelsbanken kanskje var spesielt relevant for SpareBank 1 Gruppen siden de faktisk opererer i samme bransje og derfor i stor grad står overfor de samme omgivelsene.

En informant som har vært i finansbransjen i over 20 år forteller at også eksterne faktorer hadde innvirkning på hvorfor konsernet innførte *"Dynamisk Styring"*.

"Vi endrer oss fortere og omgivelsene endrer seg fortere. For 20 år siden kunne du styre på halvannet år gamle tall. For kundene oppfører seg annerledes, markedene oppfører seg annerledes, konkurrentene oppfører seg annerledes. Altså, det er ikke så statisk som det en gang var." (Informant 3)

En av de andre informantene er også enig i dette, og trekker i tillegg inn sosiale media, samt høyere krav fra myndighetene og de ansatte som mulige årsaker til hvorfor de ønsket å innføre en mer dynamisk økonomistyring.

Ingen av informantene nevnte selve budsjettet som den grunnleggende intensjonen bak *"Dynamisk Styring"*. Som vi kjenner fra litteraturen blir budsjettet kritisert fra flere hold, og mange mener at budsjettet står i veien dersom man ønsker en mer dynamisk økonomistyring. Vi trodde på forhånd at informantene først og fremst ville trekke fram budsjettets svakheter når de skulle fortelle om intensjonene bak *"Dynamisk Styring"*. I budsjettanalysen kom det fram at de fleste informantene hadde noe negativt å si om budsjettet. Det var derfor overraskende at ingen av informantene nevnte svakhetene ved budsjettet som årsak til at det ble fjernet fra selskapet. Basert på intervjuene virker det som om de fleste syntes budsjettarbeidet fungerte greit og at ulempene først ble oppdaget i

etterkant. Da vi spurte en informant om budsjettet ble fjernet fordi det var et problem, forteller informanten:

”Nei, det var nok mer det at han [Eldar Mathisen] følte at en ny type virksomhetsmodell ville bidra til at konsernet ble drevet på en bedre måte og det ville gi seg utslag på bunnlinjen på slutten.” (Informant 2)

Igjen ser vi at Mathisen utpekes som hovedmannen bak *”Dynamisk Styring”*. Disse funnene avviker derfor en del fra det vi har lært fra litteraturen, der en rekke kritikere setter spørsmålsteget ved bruken av budsjettet. Alle informantene vi snakket med i SpareBank 1 Gruppen ramset opp en rekke svakheter med budsjettet da vi stilte direkte spørsmål om dette, men ingen av dem tok det opp som en intensjon bak *”Dynamisk Styring”*.

Funn

Intensjonene bak *”Dynamisk Styring”* i SpareBank 1 Gruppen ser ut til å ha stor sammenheng med at Eldar Mathisen kom inn som administrerende direktør i 2007. Han mente at en ny virksomhetsmodell kunne drive konsernet på en bedre måte. Med sitt engasjement og nye ideer tente ledelsen på ideen, og ballen begynte å rulle. Andre pådrivere for implementeringen var medlemskapet i BBRT, høyere krav fra omgivelsene og at økonomiavdelingen inviterte eksterne foredragsholdere til å snakke om budsjettløse virksomhetsstyringer. Det mest oppsiktsvekkende funnet var at ingen av informantene så på budsjettet som et problem. Kritikken rundt budsjettet har først blitt diskutert etter at det ble avviklet.

4.3.4 ”Dynamisk Styring”

I 2009 fjernet SpareBank 1 Gruppen budsjettet. Som en erstatning innførte de en styringsfilosofi, *”Dynamisk Styring”*. Vi vil i denne første delen av analysen se på hva SpareBank 1 Gruppen legger i begrepet dynamisk styring, før vi går nærmere inn på den nye styringsfilosofien. Videre vil vi vurdere dynamikken i styringsfilosofien ut i fra tid og innhold, balanse mellom bemyndigelse og kontroll, samt egenskaper som skal til for å skape dynamisk styring.

Begrepet – dynamisk styring

Under intervjuene prøvde vi å få fram hva informantene i SpareBank 1 Gruppen la i begrepet dynamisk styring.

”Nei, det er jo det motsatte av statisk styring, budsjettstyring. Om det er fullt dekkende vet jeg ikke, men jeg synes jo det sier ganske mye om at vi er fleksible og styrer ut i fra at omverden endrer seg. Konseptet heter jo Beyond Budgeting. Og målet vårt var vel egentlig å finne et norsk ord da. Så det var vel det beste vi fant. Jeg synes egentlig det er ganske bra jeg.” (Informant 4)

”Vi ønsket en dynamikk i organisasjonen som gjør at vi raskt klarer å tilpasse organisasjonen etter de endrede forutsetningene i omgivelsene.” (Informant 1)

”Når vi skulle implementere Beyond Budgeting hos oss, så var spørsmålet: ‘hva kan vi kalle det med et norsk begrep som gir mening?’ Og da er det liksom ”Dynamisk Styring”. Det er liksom en styringsform som er mer fleksibel og som gir oss dynamikk.” (Informant 3)

Begrepet dynamisk styring går ut på å være tilpasningsdyktig slik at man kan møte endrede forutsetninger i markedet. Informantene var stort sett enige om at *”Dynamisk Styring”* rett og slett er en fornorsking av ordet Beyond Budgeting.

Styringsfilosofien – ”Dynamisk Styring”

Det nye styringssystemet, *”Dynamisk Styring”*, er som kjent en firedelt modell som består av rullerende prognoser, benchmarking og ligatabeller, et nytt bonus- og incentivsystem, samt en ny ledelsesfilosofi for kultur og organisasjon (Aune, 2009). Den største endringen som var knyttet til det nye styringssystemet var fjerningen av budsjettet. Om overgangen fra en budsjettstyrt organisasjon til *”Dynamisk Styring”* uttalte noen av informantene:

”Vi hadde sånn Big Bang i oktober 2008. Da sa vi: ‘i år blir det ingen budsjetteringsprosess, nå er det rullerende prognoser’. Det var ingen mellomting.” (Informant 1)

”Det var jo sånn at det ene året hadde vi et budsjett og det neste hadde vi det ikke.” (Informant 3)

Som det framgår av sitatene, var det altså ingen overgangsperiode mellom budsjettet og "Dynamisk Styring". Det ene året hadde de budsjett, mens det neste brukte de rullerende prognoser. Hvert kvartal blir det nå utarbeidet prognoser som ser ett år fram i tid. Om bruken av rullerende prognoser uttalte informantene:

"Vi har et ambisiøst mål langt der oppe, og så lager vi brutalt ærlige prognoser."
(Informant 2)

"I stedet for å lage budsjettet, så lager man jo nå prognoser hvert kvartal. Og de prognosene skal jo da være dønn ærlige. Ingen blir grillet på at de ikke når prognosen. Den skal bare gi et værvarel for ledelsen i forhold til hvordan det ser ut framover, slik at man kan iverksette tiltak." (Informant 4)

"Så skal man altså hvert kvartal egentlig ta en fot i bakken og se på status og gi en brutalt ærlig prognose på hvordan vi tror at det ser ut. 'Hvordan ser det ut ett år fram i tid nå, gitt at vi ikke gjør noen tiltak?' Og så basert på den prognosen vi da ser, må vi jo diskutere hva vi trenger å gjøre for å nå målene våre." (Informant 3)

Flere av informantene poengterte i løpet av intervjuene at prognosene skal være *brutalt ærlige*. Ledelsen har ikke mulighet til å sende prognosene tilbake med kommentar om at de ikke er bra nok. Prognosene viser allerede sannheten og tilsvarer et værvarel for ledelsen. De kan ikke forbedres, men bare brukes til å vurdere hva som kan gjøres for å møte framtidige utfordringer. En av informantene mener imidlertid at det er mange likehetstrekk mellom anvendelsen av budsjettet og rullerende prognoser.

"Vi har innført prognoser, men vi bruker prognosene på mange måter sånn som vi brukte budsjettet. (...) Når vi bruker prognosene, rapporterer på dem og diskuterer dem, så er vi fortsatt litt i en sånn budsjettverden." (Informant 3)

Selv om rullerende prognoser ikke skal være en firedelt budsjettprosess, ser det altså ut som at selskapet bruker prognosene på samme måte som de brukte budsjettet. Fortsatt kommer prognosene opp til diskusjon, og noen av informantene påpekte også at prognosene, i likhet med budsjettet, krever mye ressurser. Som kjent er en av de største ulempene med budsjettet den enorme tidsbruken (Hansen et al., 2003; Hope & Fraser, 2003a, 2003b;

Bergstrand, 2009; Østergren og Stensaker, 2010). Da vi spurte SpareBank 1 Gruppen om "Dynamisk Styring" var tidsparende, gav informantene motstridende tilbakemeldinger.

"Vi har nok spart noe. Vi gjorde noen beregninger. Men det var nok mindre enn det vi trodde. Vi satt med en følelse av at vi brukte mye tid på budsjettprosessen, men vi ser at det å kjøre prognoseprosess ut i dette konsernet, sammenstille det, har helt klart snev av budsjettprosessen, sånn systemteknisk." (Informant 1)

"Nei, mye kortere. Faktisk. Tiden går jo forferdelig fort, så når du begynner med en prognose så har du jo nettopp levert den forrige. Sånn at du er mye mer bevisst i det du gjør. Du slipper å ta det dypdykket hver gang. Så, jeg synes vi bruker kortere og kortere tid. Vi får mye mer innsyn i hva vi holder på med og hvorfor vi gjør det." (Informant 5)

Det første utsagnet kan tyde på at SpareBank 1 Gruppen enda ikke har opplevd rullerende prognoser som mindre tidkrevende enn budsjettet. Ettersom hver prognoseprosess er kortere, kan imidlertid dette gi en opplevd følelse av tidsparing for de ansatte. Det er også sannsynlig at det er mer tid å hente etter hvert som de ansatte får bedre rutiner innenfor det nye systemet.

En annen viktig del av "Dynamisk Styring" er bruken av benchmarking og ligatabeller, samt bonus- og incentivsystemet som er knyttet opp mot dette. Konsernet ønsker å gjøre relative målinger av seg selv, både internt og i forhold til konkurrentene. Informantene under forteller om de relative målene og hvordan benchmarkingen fungerer:

"Filosofien til "Dynamisk Styring" er jo at vi skal ha ambisiøse mål, vi skal måle oss relativt sett mot konkurrentene og vi skal evne å justere oss i takt med utviklingen i markedet og oss selv." (Informant 3)

"Fra å følge budsjettet, så er det i mye større grad en sammenligning mot hvordan andre banker presterer. Så det lages jo fortløpende benchmarker mot de fleste norske banker, både på vekst, avkastning på egenkapitalen og kostnadsprosessen og den type ting. Og det har blitt viktige styringsparameter. Og så er det jo i forhold til forbedring fra fjoråret." (Informant 4)

SpareBank 1 Gruppen setter nå ambisiøse mål om hvor de ønsker å ligge i forhold til andre banker i ligatabellene. Ansattes bonus og belønninger er nå avhengige av hvorvidt bankene klarer å oppnå disse målene eller ikke.

”Tidligere så fikk de jo premiering ut ifra hvor høy måloppnåelse de hadde på budsjettet. Og det er jo da borte, så nå er det relativ plassering i forhold til andre lokalbanker som er avgjørende om du blir premiert.” (Informant 4)

”Bonusene i døtrene er jo avhengig av hvor de ligger på den ligatabellen da.” (Informant 2)

”For det første så blir det jo sånn nå at det er jo et bonussystem for de ansatte i banken. Og det er basert på hvor godt banken presterer når det gjelder avkastning på egenkapitalen, vekst og forbedring av kostnadsprosenten. Det er vel de tre hovedvariantene. Og der har vi satt opp en ligatabell mot en del andre banker, innenfor og utenfor SpareBank 1 Alliansen. Hvor mye man får i bonus, det er ut i fra hvor godt vi presterer sammenlignet med andre banker.” (Informant 4)

Av sitatene framgår det at bonus- og incentivsystemet er forandret fra hvordan det fungerte før. Nå måles ikke ansatte og enheter i forhold til budsjettoppnåelse, men på hvordan de presterer relativt i forhold til andre. Under budsjettet kunne ansatte drive forsiktig budsjettering, slik at de enkelt klarte å holde seg innenfor budsjettammen. På den måten sikret de sin egen bonus. Under det nye systemet må imidlertid ansatte og enheter hele tiden fokusere på kontinuerlig forbedring ettersom bonusen også er avhengig av andres prestasjoner.

Den siste brikken i *”Dynamisk Styring”* fokuserer på kultur og organisasjon, der forretningsforståelse, involvering og ansvar er sentrale elementer (Aune, 2009).

”Dette innebærer jo også en mye sterkere ansvarliggjøring av hver enkelt medarbeider.” (Informant 3)

Vi vil gå nærmere inn på dette under diskusjonen om bemyndigelse og kontroll i *”Dynamisk Styring”* senere i kapitlet.

Dynamisk i tid og innhold

En av fordelene med *"Dynamisk Styring"* er at det holder bedre fokus fram i tid. Under budsjettet så konsernet ett år fram i tid én gang i året, mens med rullerende prognoser ser de ett år fram i tid hvert kvartal.

"Du har et mye mer framtidsrettet fokus og vi oppdaterer jo prognosene våre fire ganger i året, så i forhold til det som skjer i makrobildet så har du også muligheten til å justere deg." (Informant 2)

"Det ["Dynamisk Styring"*] har gjort organisasjonen mye mer opptatt av omverden og omgivelsene. Det har gjort organisasjonen mye mer framoverskuende. Nesten sånn kontra innadvent og tilbakeoverskuende i budsjettverden, til å bli mye mer framoverskuende og eksternt fokusert. En av de åpenbare gevinstene."* (Informant 1)

Av disse sitatene ser vi at kalenderåret er tatt bort som budsjetteringsperiode. Konsernet ser oftere fram i tid og er dermed bedre rustet til å møte framtidige utfordringer. Vi kan dermed si at rapporteringsperioden har blitt mer dynamisk.

Også de faste rutinene for rapportering har blitt fjernet i det nye styringssystemet. Under budsjettet ble det gjort oppfølginger hver måned, og det var formelle rapporteringer hvert kvartal. Da konsernet begynte å bruke rullerende prognoser, ble imidlertid den formelle rapporteringen avviklet. En informant forteller om prognoserapporteringen:

"Nei, vi rapporterer ikke oppover. Det gjør vi ikke. Det går på hver enkelt." (Informant 5)

Dette viser at prognoserapporteringen skiller seg fra budsjettreporteringen. Avvikene som eventuelt måtte oppstå får bare betydning for den som utarbeidet prognosen. Om avvikene blir for store, fortalte den samme informanten at de selvfølgelig må ta tak i dette og spørre seg selv om hvorfor slike store avvik oppstår. Ved å arbeide på denne måten, skal avvikene være grunnlag for læring og refleksjon. En annen informant var også enig i dette:

"Nei, altså det vi gjør i forhold til læringsprosessen, det er jo å få en refleksjon omkring 'ja forrige gang dere lagde prognosen så trodde dere at resultatet ble 100, nå er prognosen 90, hva er det som har skjedd? Hvilke forutsetninger er det som har

endret seg? Hvorfor har dette endret seg?’ Å få både en tilbakemelding og refleksjon rundt forutsetningene som endrer seg.” (Informant 1)

Som det fremgår av sitatet, skal prognoseavvikene være grunnlag for læring. De ansatte skal reflektere over hvorfor eksterne endringer oppstår, og hvordan dette får betydning for inndataene i prognosene.

Alt i alt viser det seg at rapporteringsfrekvensen i SpareBank 1 Gruppen har blitt mer dynamisk. Da konsernet styrte etter budsjettet, måtte de rapportere hvert kvartal. I dag finnes det ingen formell rapportering. Avviksanalysene skal bare være grunnlag for stadig forbedring.

Når det gjelder metoden for utarbeidelse av prognoser, har ikke denne endret seg mye. Tanken bak både budsjettering og prognoser er å forutse inntektene og kostnadene for en bestemt periode. Dette gjør SpareBank 1 Gruppen fremdeles ved å bruke ex post data, supplert med ex ante data.

”Du har jo regnskapet. Det vil du jo alltid ha. Og så tenker du: ’Hva er det som vil skje innenfor min avdeling nå det neste året? Skal jeg nedbemanne? Få en ekstra ansatt? Satse på et spesielt prosjekt?’ Og da legger du det inn. I forhold til hva du vet på tidspunktet du lager ny prognose.” (Informant 2)

Informantene er enige om at denne prosessen i bunn og grunn er den samme. Dynamikken på dette området har dermed ikke endret seg.

For å analysere dynamikken i innholdet ser vi blant annet på beskrivende objekter og variabilitetsfaktorer. I likhet med budsjettanalysen kom informantene med lite informasjon på dette området. Noen informanter kunne imidlertid fortelle oss at *”Dynamisk Styring”* er mye mindre detaljstyrt. De rullerende prognosene inneholder langt færre variabler enn budsjettet. En slik reduksjon kan gjøre at innholdet i hver enkelt variabel blir mer pålitelig og kvaliteten høyere. Med dette tenker vi i hovedsak på at hver variabel i større grad tar høyde for omgivelsene. Ettersom vi fikk lite informasjon fra informantene om dette emnet, har vi vanskelig for å trekke en klar konklusjon. Vi tror imidlertid at en mindre detaljstyrt organisasjon har et bedre utgangspunkt for å være dynamisk i innhold.

SpareBank 1 Gruppen rapporterer fremdeles variert informasjon. Tidligere hadde konsernet balansert målstyring og rapporterte både finansielle og ikke-finansielle KPI'er. I dag er ikke avdelingene pålagt å bruke balansert målstyring. En informant forklarer det slik:

"Noen avdelinger bruker balansert målekort veldig aktivt, de får løpende og frekvent oppdatering av sine KPI'er, og de opplever at dette er nyttig styringsverktøy. I andre enheter har balansert målekort mer eller mindre forsvunnet som styringsverktøy ut i fra at de lokale avdelingslederne ikke opplever dette som et relevant hjelpemiddel i styringen av avdelingen." (Informant 1)

Den nye styringsfilosofien gir altså økt frihet til hva som skal rapporteres. Hver avdeling rapporterer de KPI'ene de finner hensiktsmessig for sin avdeling. Vi mener derfor at den nye styringsfilosofien er dynamisk med tanke på måling av informasjon.

Kort oppsummert har SpareBank 1 Gruppen blitt mer dynamisk med tanke på tid. Kalenderåret er tatt bort som rapporteringsperiode og prognosene utarbeides hvert kvartal. I tillegg har konsernet blitt mer fleksibelt når det gjelder rapportering, da dette i hovedsak kun skjer ved behov. Når det gjelder innhenting av informasjon til prognosene, foregår dette i stor grad på samme måte som ved budsjettet. SpareBank 1 Gruppen er også under *"Dynamisk Styring"* i noen grad dynamisk i innhold.

Bemyndigelse og kontroll

Som nevnt tidligere, er kultur og organisasjon en viktig del av *"Dynamisk Styring"*. Den nye ledelsesfilosofien fokuserer på økt forretningsforståelse ved å ha en åpen organisasjon, hvor ansatte på alle nivå involveres og får større beslutningsmyndighet. Om økt ansvar og bemyndigelse i *"Dynamisk Styring"* sier noen av informantene:

"Ja, det er jo noe av grunnideen i "Dynamisk Styring". At hvis man gir folk ansvar, så vil de sannsynligvis prestere bedre. Og hvis du ikke fokuserer på budsjettet, men heller i forholdt til hvor bra du er i forhold til naboen, så vil du ikke stoppe når du har nådd 100 prosent." (Informant 4)

"Det betyr jo at hver enkelt ut i organisasjonen må ha større myndighet til å gjøre ting. For du blir ikke dynamisk hvis alt skal opp til toppen og ned igjen. Og det er faktisk ikke sånn at det er den som sitter på toppen som kan best alle svarene. Og når

vi skal tilpasse oss og se 'hva trenger vi å gjøre i forhold til omgivelsene', så er det de der ute som vet det. (...) Så de må ha kompetansen og myndigheten til å faktisk gjøre disse tingene selv." (Informant 3)

Disse utsagnene viser at SpareBank 1 Gruppen innser at lederne ikke nødvendigvis er de som sitter med mest kunnskap, og dermed heller ikke har de beste forutsetningene for å fatte beslutninger. Økt involvering og bemyndigelse nedover i organisasjonen kan gi konsernet muligheten til å reagere raskere på endringer, og dermed også gjøre dem mer fleksible og tilpasningsdyktige.

Tillit er også et viktig stikkord i denne sammenhengen. Dette er alle informantene i SpareBank 1 Gruppen enige om.

"Det ["Dynamisk Styring"] er jo frihet under ansvar. Så det er klart at når du går over til et dynamisk styringssystem, så må du ha tillit til at ikke folk bruker penger som fulle sjøfolk som Bjarte Bognes pleier å si." (Informant 2)

""Dynamisk Styring", når du summerer det, er at det handler om tillit." (Informant 1)

"Dynamisk styring er i veldig stor grad et tillitsbasert system, hvor ambisjonen er at de som sitter ut mot kunden, lokale avdelinger og leder, skal ha mye større beslutningsmyndighet enn det de har hatt tidligere. (...) Tanken er jo den at hvis du selv får ansvar og muligheten, så vil du ikke bli stoppet av at du har 100 prosent måloppnåelse på budsjettet." (Informant 4)

Ledelsen viser med dette at de ønsker å øke tilliten innad i organisasjonen og ansattes beslutningsmyndighet. Ansatte nedover i organisasjonen sitter også på nyttig informasjon, noe som de vil utnytte. Gjennom økt tillit i "Dynamisk Styring" vil de kunne bruke denne kompetansen bedre. Om dette fungerer i praksis, er imidlertid flere av informantene usikre på. Sitatene ovenfor reflekterer i stor grad informantenes syn på hvordan "Dynamisk Styring" bør og skal være. En av dem uttrykte det slik:

"Ja, ideelt sett skal de jo få det [større beslutningsmyndighet]. Men det er jo der jeg sier at det er jo en reise vi er på. Jeg kan ikke si at vi er der framme enda, men det er dit vi skal. Men igjen så er det jo sånn at det forutsetter den kompetansen. Og den får

du jo ikke over natten, selv om du får den myndigheten, slik at vi må ta det litt gradvis.” (Informant 3)

Selv om målet er økt beslutningsmyndighet og ansvar til ansatte, kommer det fram at SpareBank 1 Gruppen fortsatt opererer med den samme fullmakts- og beslutningsstrukturen som da de styrte etter budsjettet.

Ja, vi har fortsatt, mer eller mindre, den samme fullmakts og beslutningsstrukturen inntakt, så de fleste vil nok oppleve at ikke så veldig mye har endret seg. (Informant 1)

Sitatet viser at SpareBank 1 Gruppen ikke har lyktes i å innføre en ny fullmaktsstruktur. Det viser seg at lederne fremdeles ikke er helt komfortable med å gi fra seg kontroll og delegere ansvar.

Da budsjettet ble fjernet, forsvant også en viktig kontrollmekanisme i konsernet. Dermed oppstod faren for at de ansatte skulle bruke mer penger enn tidligere. Dette har imidlertid ikke vært tilfellet i SpareBank 1 Gruppen. På spørsmålet om hvordan de kontrollerer at ansatte viser seg tilliten verdig, svarer en informant:

”I utgangspunktet så kommer jo kontrollen gjennom ‘Har vi prestert godt nok relativt til de andre eller ikke?’” (Informant 3)

Utsagnet viser at kontrollmekanismen har endret seg. Budsjettkontrollen har blitt erstattet av blant annet de nye ligatabellene. Ansatte måles etter relative mål, og de har muligheten til å se hvordan de presterer i forhold til andre medarbeidere. Overvåkingen fra ledelsen er altså redusert.

Selv om SpareBank 1 Gruppen har en intensjon om at den nye styringsfilosofien skal gi de ansatte økt involvering, ansvar og bemyndigelse, så kommer ikke dette av seg selv. Dette krever en tillitsbasert organisasjon. Konsernet har ikke kommet helt i mål når det gjelder bemyndigelse nedover i organisasjonen. SpareBank 1 Gruppen jobber fortsatt ut i fra det gamle fullmaktshierarkiet, noe som kan være til hinder dersom de ønsker at flere ansatte skal få økt ansvar og beslutningsmyndighet. Ut i fra dette mener vi at dagens balanse mellom bemyndigelse og kontroll tilfører mer dynamikk i økonomistyringen enn tidligere. Likevel synes vi ikke at balansen er optimal, da det gamle fullmaktshierarkiet fortsatt henger igjen i organisasjonen.

Egenskaper for å skape dynamisk styring

For å avdekke om *fleksibiliteten* har endret seg etter at den nye styringsfilosofien ble innført, spurte vi om informantene nå er i stand til å gripe nye muligheter som oppstår. En av informantene fortalte følgende:

”Tidligere ville det blitt slik at ‘okei, det der tar vi til neste budsjettprosess, så hold på den ideen, så tar vi den med når vil legger neste budsjett.’ Nå kan vi bare si at ‘okei, vi gjør det’, og så legger vi det inn i neste prognose. Som jo da er mye hyppigere. (...) Så nå kan liksom ideene tas ut mye jevnere gjennom året. Man behøver ikke legge alle planene i en veiv, én gang i året.” (Informant 3)

Det er altså lettere å legge inn nye prosjekter ettersom prognosene kalkuleres hyppigere. Informantene opplever likevel at organisasjonen er kritisk til hvilke ekstraordinære prosjekter som skal gjennomføres.

”Det [prosjektet] må jo drøftes med overordnet. Og du må kunne dokumentere. Du må ha et business case på at dette er verdt å satse på.” (Informant 2)

”Altså, har du et godt business case, så får du gjennomslag like lett/like vanskelig som i den gamle budsjettverdenen. Så, det tror jeg faktisk ikke har endret seg.” (Informant 1)

Som vi ser, virker det ikke som om det har blitt lettere å få godkjent ekstraordinære prosjekter. *Fleksibiliteten* på dette området har dermed ikke endret seg mye. Likevel ser det ut til at selve prosessen for å få det godkjent er enklere under *”Dynamisk Styring”*.

”For før var det sånn at hvis du går over rammen på budsjettet, er det så mye større prosjekt. For da må vi kanskje få godkjenning av styret hvis avviket blir stor nok da. De [prosjektene] har jo nå bare vært til orientering i styret, så sånn sett tror jeg det er litt mer fleksibelt enn tidligere.” (Informant 2)

Selv om også *”Dynamisk Styring”* krever gode businesscase for gjennomføring av prosjektet, kan man si at den nye styringsfilosofien er mer fleksibel enn budsjettet. Årsaken er at prosessen for å få godkjent nye muligheter og investeringsprosjekter er lettere enn tidligere.

Under analysen av budsjettet kom det fram at de ansatte var svært kritiske til at budsjettet ikke klarte å ligge i forkant av omgivelsene. Dette er imidlertid en av hensiktene med *"Dynamisk Styring"*.

"Vi ønsker en dynamikk i organisasjonen som gjør at vi raskt klarer å tilpasse organisasjonen etter de endrede forutsetningene i omgivelsene." (Informant 1)

Rullerende prognoser, som oppdateres hvert kvartal, bidrar til at selskapet oftere stopper opp og sjekker status. Ved å gjøre dette har selskapet muligheten til å observere nye eller endrede forutsetninger som kan påvirke virksomheten i tiden framover. Evnen til å være *proaktiv* kan dermed sies å være forsterket i *"Dynamisk Styring"*.

Som kjent, er *tillit* en viktig del av *"Dynamisk Styring"*. Da ledelsen valgte å fjerne budsjettet, sa de indirekte at de, i større grad enn før, stolte på ansattes handlinger. I analysen av bemyndigelse og kontroll kom det fram at tilliten mellom ledelsen og medarbeiderne har blitt forsterket. Samsvaret mellom ord og handling er altså bedre enn tidligere. Vi mener derfor at SpareBank 1 Gruppen har bedret egenskapen *tillit* som er viktig for å skape dynamisk styring.

Kultur og organisasjon står sentralt i *"Dynamisk Styring"*. Åpenhet og involvering innad i organisasjonen er viktige brikker i den nye filosofien. Selv om budsjettet forsvant og den opplevde koordinasjonen mellom avdelingene ble redusert, har de nye ligatabellene tatt over denne funksjonen. Enhetene kan til enhver tid se hvordan de presterer i forhold til hverandre. Dette skaper ikke bare intern konkurranse, men også deling av informasjon. Gjennom denne åpenheten i organisasjonen mener vi at *"Dynamisk Styring"* bidrar til et godt *samspill* og god *interaksjon* mellom enhetene i SpareBank 1 Gruppen.

Den siste egenskapen, *målrettet bevegelse*, ser også ut til å være til stede i *"Dynamisk Styring"*. Om sammenhengen mellom omgivelsene og mål i endring forteller en informant:

"I budsjettverden så var du home and free hvis du var på plass i budsjett. Her er du på en måte aldri helt i mål. Fordi målet flytter seg. Konkurrentene flytter seg. Og det er nok en tøff omstilling for mange å tenke denne relative forbedringen hele veien og kontinuerlig forbedring." (Informant 1)

Det informanten prøver å formidle, er at omgivelsene er i kontinuerlig endring. Dette krever at organisasjonen flytter seg etter. Målene i *"Dynamisk Styring"* er relative og beveger seg i takt med omgivelsene. På bakgrunn av intervjuene mener vi at *"Dynamisk Styring"* har bidratt til en mer målrettet bevegelse, noe som også er positivt dersom man ønsker mer dynamikk i organisasjonen.

Alt i alt oppfyller *"Dynamisk Styring"*, i mer eller mindre grad, alle egenskapene som skal til for å skape en dynamisk økonomistyring. Med dette mener vi ikke at styringsfilosofien, *"Dynamisk Styring"*, er optimal, men at SpareBank 1 Gruppen har et godt utgangspunkt for å lykkes med å oppnå mer dynamikk i styringen.

Funn

Tabell 6 oppsummerer resultatene fra analysen av SpareBank 1 Gruppens nye styringsfilosofi, *"Dynamisk Styring"*. Den tar utgangspunkt i den teoretiske dekomponeringen av dynamisk styring og vurderer hvorvidt de ulike komponentene har evnen til å være dynamiske eller gjøre SpareBank 1 Gruppen i stand til å være dynamisk.

Som det fremgår av tabellen, har SpareBank 1 Gruppen gjennom *"Dynamisk Styring"* utviklet egenskaper som er nødvendige for å skape en mer dynamisk organisasjon. Grunnlaget for å skape en dynamisk økonomistyring er altså til stede. Det ser imidlertid ut til at konsernet ikke helt har lyktes med å implementere den nye filosofien. Selskapet har blitt mye mer dynamisk i tid, men vi ser at det enda er forbedringspotensiale når det gjelder å være dynamisk i innhold. De har heller ikke funnet den optimale balansegangen mellom bemyndigelse og kontroll.

Tabellen leses på følgende måte:

- + indikerer at en komponent i stor grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.
- ÷ indikerer at en komponent i liten grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.
- +/÷ indikerer at en komponent i noen grad har evnen til å være dynamisk eller gjøre konsernet i stand til å skape dynamisk styring.

Komponenter	Dynamikk
Dynamisk i tid	
- Periode	+
- Rapporteringsfrekvens	+
- Rapportering av ex post vs. ex ante informasjon	+
Dynamisk i innhold	
- Beskrivende objekter	+/-
- Variabilitetsfaktorer	+/-
- Måling av informasjon	+
Bemyndigelse og kontroll	
- Balanse mellom bemyndigelse og kontroll	+/-
Egenskaper for å skape dynamisk styring	
- Fleksibilitet	+
- Proaktiv	+
- Tillit	+
- Samspill/Interaksjon	+
- Målrettet bevegelse	+

Tabell 6: Dynamikk i "Dynamisk Styring"

4.3.5 Konsekvenser av en budsjettfjerning

I denne delen av analysen vil vi se på mulige konsekvenser som følge av at SpareBank 1 Gruppen fjernet budsjettet. Flere av informantene ville gjerne fortelle om de positive finansielle effektene av budsjettfjerningen. Selskapet er ennå i en tidlig fase og vi mener det er vanskelig å finne en økonomisk årsak/virkning sammenheng allerede etter ett år. Vi velger derfor å se bort i fra dette videre i analysen. I stedet fokuserer vi på konsekvenser knyttet til endringsprosessen, reaksjonene og hvordan økonomistyringen fungerer i selskapet i dag.

Konsekvenser i forhold til endringsprosessen

Da vi spurte informantene om hvordan de syntes endringsprosessen hadde gått, fortalte de fleste at det stort sett hadde gått greit. En informant fortalte om hvordan overgangen fra budsjett til prognoser var:

"Jeg føler at det har gått utrolig lett. Akkurat det å gå fra budsjett til prognoser synes jeg har vært veldig smertefritt altså." (Informant 2)

Noen av informantene mente imidlertid at innkjøringsfasen hadde vært litt tøff, siden overgangen fra budsjett til prognoser skjedde over natten. En av informantene uttrykte det på denne måten:

”Du klarer ikke legge det [styringssystemet] om så veldig raskt. Så det blir liksom ikke sånn at du er helt schizofren. Sånn den dagen gjør vi det helt sånn, og den dagen helt sånn. Men vi byttet verktøyet direkte over natten. Og så tror jeg det tar noen år å komme helt inn i det og bruke det riktig sånn som det er ment å bruke det.”

(Informant 3)

Den samme informanten fortalte oss samtidig at arbeidet med de nye verktøyene, rent teknisk sett, ikke blir sett på som den største utfordringen. Dette vil mest sannsynlig gå seg til etter hvert som de ansatte får trening i de nye systemene. Informanten trodde imidlertid at den største utfordringen ville være knyttet til å endre holdninger og tankesett hos de ansatte. De fleste forstår at den nye filosofien vil kreve en annen måte å tenke på, men det kan være vanskelig å sette dette ut i praksis. Informanten beskrev det slik:

”Det er lett å få med seg folk på tankesettet og motivere folk til å være med på det. Men det er krevende å få folk til å forstå hva det faktisk innebærer og hvilke konsekvenser det har. Og det er jo det som er den lange reisen.” (Informant 3)

”Den virkelig store endringen som vi fortsatt ikke har helt tatt innover oss er den nye tenkningen som kreves. Altså, vi har ikke klart å få alle på plass i forhold til virkelig å ta innover seg at trykket blir mye hardere på hver enkelt. Vi ser liksom bare goodies'ene med at vi kan bestemme mer selv, og så glemmer vi at det følger et ansvar med i andre enden.” (Informant 3)

En annen informant forklarte at de unge i selskapet, med mindre arbeidserfaring, var mer mottakelige for endring. Det ble påpekt at disse kanskje kunne virke mer positive til å ta fatt på og jobbe på linje med den nye filosofien.

”Det er klart, vi opplever nok at de unge som kommer inn er veldig mye mer klar. De har jo heller ikke veldig budsjetterfaringer og har ikke den referanserammen. Mens andre ledere og deler av organisasjonen var vel litt komfortabel med og syntes at det var en god, trygg og fin prosess. Så det er klart at der kan det nok være litt mer krevende å få til en omstilling.” (Informant 1)

Informanten sa samtidig at dette ikke var en klar trend som gjaldt på tvers av selskapet. Dermed kan vi ikke trekke noen slutning hvorvidt alder er avgjørende for en persons holdning til endring.

Reaksjoner

Vi var også interessert i å avdekke hvilke reaksjoner informantene satt igjen med i ettertid. På spørsmål om de savnet budsjettet fikk vi disse kommentarene:

"Nei, overhode ikke!" (Informant 3)

"Nei. Nei, det gjør jeg ikke." (Informant 4)

"Det er ikke mange som savner budsjettet." (Informant 5)

I og med at ingen av de spurte savner det tradisjonelle budsjettet, kan det virke som om de nye verktøyene har vært til nytte. Vi var likevel interessert i å avdekke om det fantes noe motstand innad i konsernet. På spørsmål om dette ble økonomiavdelingen i selskapet trukket fram:

"Jeg tror nesten økonomi hos oss var de største motstanderene. De mistet kontroll. Det å miste kontroll er ikke så lett for kontrollører." (Informant 5)

"De ser at de ikke har mistet kontroll fordi at de har fått en hel organisasjon som er kontrollører." (Informant 5)

Sitatene viser at økonomiavdelingen i selskapet opplevde tap av kontroll da budsjettet ble tatt bort. Den samme informanten fortalte imidlertid også at dette har endret seg med tiden. Flere og flere har oppdaget at kontrollen bare har blitt flyttet nedover i organisasjonen.

Dagens økonomistyring i SpareBank 1 Gruppen

Som nevnt handler *"Dynamisk Styring"* i SpareBank 1 Gruppen mye om tillit og det å stole på hverandre. I etterkant av implementeringen lurte vi på om de ansatte viste seg denne tilliten verdig og om den var integrert i dagens økonomistyring. En informant forklarer:

”Det er kanskje tidlig å trekke en konklusjon allerede etter et år, men det er klart at det faktisk at du gir folk tillit viser at de fleste, 9 av 10, viser seg den tilliten verdig og tar det ansvaret.” (Informant 1)

Sitatet impliserer at økonomistyringen i selskapet har blitt mer tillitsbasert enn før, og at man faktisk kan stole på at de ansatte tar ansvar. Dette henger også sammen med hensikten og teorien bak *”Dynamisk Styring”*. En annen informant forklarer den økte tilliten på følgende måte:

”Du kan nesten som noen sa en gang – gå rundt med hendene i lomma og lede – fordi at hver enkel gjør sitt ytterste.” (Informant 5)

Informanten impliserer med dette at det har blitt lettere å være leder under den nye styringsfilosofien. Lederne trenger ikke gå rundt og kontrollere at ansatte gjør det de skal. De kan i større grad enn før ha tillit til dem.

Fortsatt er det noen som føler at dagens økonomistyring ikke er helt på plass i forhold til hva de hadde sett for seg. En informant forteller at det fremdeles er mye som er på detaljnivå og at ikke alle klarer å slippe kontrollen fra seg. Årsaken er at det er vanskeligere å endre personers holdninger enn å endre styringsverktøy og prosedyrer.

”Jeg føler fortsatt at det er litt detaljstyring. Folk som har greie på ”Dynamisk Styring” greier likevel ikke å ta innover seg og slippe opp på en måte.(...) Så jeg føler at akkurat der så er vi ikke kommet så langt enda. Det er litt skuffende foreløpig. Det tar nok litt tid altså. (...)For det går jo veldig mye på holdninger. Det er klart at en personlighet er veldig vanskelig å endre.(...) Lære å delegere og stole på at den du delegerer til gjør jobben uten å detaljkontrollere den, det har jeg inntrykk av at er fortsatt litt vanskelig. Så det er skuffende.” (Informant 2)

Kort oppsummert ser det ut til at dagens økonomistyring i SpareBank 1 Gruppen fortsatt er noe detaljstyrt. Samtidig ser det ut som om organisasjonen har lyktes i å innføre et mer tillitsbasert system, hvor de fleste viser seg tilliten verdig.

Funn

Det er vanskelig å trekke klare konklusjoner i forhold til konsekvensene av at SpareBank 1 Gruppen valgte å fjerne budsjettet. Noen syntes overgangen fra budsjett til prognoser gikk

overraskende greit, mens andre syntes kanskje at den var noe brå ettersom det nærmest skjedde over natten. Selv om det ikke er noen klar trend, ser det likevel ut til at de unge i selskapet har vært spesielt åpne i forhold til den nye tenkemåten. Økonomiavdelingen var litt skeptisk i starten da de opplevde tap av kontroll, dette har imidlertid bedret seg. Interessante funn er at ingen av de spurte savner budsjettet og nesten alle viser seg den økte tilliten verdig. Det sies også at rollen som leder har blitt lettere. Likevel ser det ut som at økonomistyringen i selskapet fortsatt preges av den gamle detaljstyringen, og at de ikke helt klarer å løsrive seg fra den gamle tankegangen.

4.4 Svar på forskningsspørsmål

På bakgrunn av analysen vi har gjennomført, vil vi i de påfølgende avsnittene svare på forskningsspørsmålene som ble introdusert i innledningen.

4.4.1 Konklusjon forskningsspørsmål 1

Forskningsspørsmål 1 i utredningen er: *hvorfor vil man skape mer dynamisk styring?* Analysen tyder på at hovedårsaken til at organisasjoner vil bli mer dynamiske, er ønsket om bedre lønnsomhet og økt verdiskaping. Dette kan oppnås ved å implementere en fleksibel og tilpasningsdyktig styringsmodell som lettere kan møte skiftende omgivelser. I SpareBank 1 Gruppen handlet dette om å skape en virksomhetsmodell som kunne drive konsernet på en bedre måte, og som ville gi utslag på bunnlinjen.

Dynamisk styring har de siste årene nærmest blitt en trend innen virksomhetsstyring. Flere selskaper velger å skaffe seg kunnskap om emnet, men få våger å ta det første steget. I SpareBank 1 Gruppen var den tidligere administrerende direktøren, Eldar Mathisen, en viktig pådriver for "*Dynamisk Styring*". Han fikk selskapet til å stoppe opp og reflektere rundt egen bedrift. Ved å gjøre dette kan bedrifter i større grad se hvilke omgivelser de står overfor og hvordan disse endres.

I tillegg er suksesshistorier fra andre selskaper en viktig faktor for hvorfor organisasjoner søker en mer dynamisk styring. Etter hvert som disse dukker opp, ønsker flere og flere selskaper å jakte på den mest fleksible og tilpasningsdyktige styringsmodellen for sin

organisasjon. SpareBank 1 Gruppen nevnte den svenske Handelsbanken som en viktig driver for at de selv innførte *"Dynamisk Styring"*.

For mange selskaper, inkludert SpareBank 1 Gruppen, innebærer dynamisk økonomistyring å avskaffe det tradisjonelle budsjettet. Svakheter ved det tradisjonelle budsjettet har, i Beyond Budgeting-litteraturen, blitt sagt å stå i veien for selskaper som ønsker å skape en mer dynamisk økonomistyring. Analysen viser imidlertid at dette ikke nødvendigvis er tilfellet. Budsjettet i SpareBank 1 Gruppen ble ikke først og fremst fjernet på grunn av dets svakheter, men heller fordi konsernet ønsket å prøve en modell som kunne virke positiv på virksomhetsstyringen og lønnsomheten.

4.4.2 Konklusjon forskningsspørsmål 2

Forskningsspørsmål 2 i utredningen er: *kan en modifisering av budsjettet bidra til en mer dynamisk styring?* SpareBank 1 Gruppen gjennomførte aldri noen modifiseringer av budsjettet, men gikk rett over til *"Dynamisk Styring"* i 2009. På bakgrunn av teoretiske refleksjoner kan vi likevel trekke noen slutninger rundt forskningsspørsmålet.

Dynamisk styring relaterer seg i stor grad til det å være dynamisk i tid og innhold, og å finne en balanse mellom bemyndigelse og kontroll. Vi mener at det ikke skal være nødvendig å innføre et helt nytt styringsverktøy for å oppnå dette. Et selskap kan bli mer dynamisk i tid dersom det velger en budsjetteringsperiode etter eget behov og er åpen for å revidere budsjettet gjennom året. I tillegg bør det brukes ex post data, supplert med ex ante informasjon. Dette vil gjøre selskapet mer fremoverskuende. Budsjettet kan også bli mer dynamisk dersom det rapporterer variert informasjon og er åpent for endringer om nødvendig. Et bredere fokus på beskrivende objekter og et økt antall variabilitetsfaktorer kan også gjøre selskaper bedre i stand til å møte volatile omgivelser.

I SpareBank 1 Gruppen ble budsjettet i stor grad brukt som et kontrollsystem, og ansatte følte seg overvåket. Forsiktig budsjettering, og dermed uærlige tall, var ofte en konsekvens av dette. Et slikt system har ubalanse mellom bemyndigelse og kontroll. En bedre balansegang innebærer mindre overvåking og økt beslutningsmyndighet nedover i organisasjonen. Slik kan selskaper utnytte en større del av kompetansen som finnes i organisasjonen, samtidig som de får raskere responstid. For at en budsjettstyrt organisasjon

skal oppnå dette, er økt tillit, ansvar og bemyndigelse sentrale stikkord. En av budsjettets mest sentrale funksjoner er imidlertid kontroll og oppfølging. Dersom man modifierer budsjettet på dette området, risikerer man kanskje at noe av hensikten med budsjettet forsvinner.

Alt i alt kan vi si at et budsjett kan modifieres slik at det blir mer dynamisk med tanke på tid og innhold. Dette vil gjøre selskaper bedre i stand til å møte volatile omgivelser. Budsjettet er imidlertid en viktig funksjon for kontroll og oppfølging. I en budsjettstyrt organisasjon kan det derfor bli vanskelig å finne balansegangen mellom bemyndigelse og kontroll. Dermed vil forsiktig budsjettering kunne være et problem som er vanskelig å fjerne fra verktøyet. Selv et modifisert budsjett kan inneholde uærlige tall, og det er dermed begrenset i hvilken grad det kan fungere som et dynamisk styringsverktøy.

4.4.3 Konklusjon forskningsspørsmål 3

Forskningsspørsmål 3 i utredningen er: *hvordan relaterer budsjettet seg til andre styringsverktøy?* Gjennom den empiriske analysen fant vi at budsjettet har en nær relasjon til de andre styringsverktøyene i en organisasjon. I budsjettstyrte organisasjoner har budsjettet en svært sentral rolle. Mange av de andre styringsverktøyene har forankring i budsjettet, og de har en gjensidig påvirkning på hverandre. Dette betyr at både positive og negative effekter knyttet til en styringsmodell, også kan få konsekvenser for andre verktøy.

I SpareBank 1 Gruppen var balansert målstyring og bonus- og incentivsystemet de verktøyene som hadde den nærmeste relasjonen til budsjettet. KPI'ene i balansert målstyring var for eksempel knyttet til tallene i budsjettet. Siden budsjettallene ble utdatert fort, kunne det settes spørsmålstegn ved realismen i de balanserte målekortene. Siden påliteligheten i KPI'ene var diskuterbare, kunne dette gi galt beslutningsgrunnlag og påvirke de ansattes motivasjon på feil grunnlag. Et annet eksempel er bonus- og incentivsystemet som var nært knyttet til budsjettet. En slik tett relasjon kan føre til forsiktig budsjettering, noe som gjør at tallene i budsjettet blir uærlige.

Av analysen fant vi også at en relasjon mellom budsjettet og andre styringsverktøy kan virke positivt for virksomhetsstyringen. Budsjettet er et finansielt verktøy og supplerer av andre

styringsverktøy kan dermed øke kvaliteten i styringen ved at ikke-finansiell informasjon rapporteres.

Alt i alt kan relasjonen mellom budsjettet og andre styringsverktøy sies å være nær. Om en slik relasjon er positiv eller negativ er imidlertid avhengig av hvordan verktøyene brukes i organisasjonen. Noen ganger kan hensikten med de andre styringsverktøyene falle bort, fordi de blir litt for mye påvirket av budsjettet. På en annen side rapporterer ikke budsjettet variert informasjon, og en kombinasjon med andre styringsverktøy kan dermed være bra for økonomistyringen.

4.4.4 Konklusjon forskningsspørsmål 4

Forskningsspørsmål 4 i utredningen er: *Hvilke konsekvenser er knyttet til en fjerning av budsjettet?* For å få en realistisk diskusjon rundt konsekvensene av en budsjettfjerning er det nødvendig å vite hvilke verktøy som erstatter budsjettet. I SpareBank 1 Gruppen ble budsjettet erstattet med "*Dynamisk Styring*", og det er dette valget som ligger til grunn når vi avgjør konsekvensene knyttet til fjerningen av budsjettet.

I en budsjettstyrt organisasjon har budsjettet en sentral rolle. Fjerning av budsjettet er en kompleks endringsprosess, hvor et viktig kontroll- og oppfølgingsverktøy forsvinner. Dette innebærer store omveltninger for ansatte. De får mer tillit og ansvar og blir ikke lenger kontrollert på samme måte. Både ledere og medarbeidere får nye roller, noe som kan være både positivt og negativt. Ettersom kontrollen flyttes nedover i organisasjonen, kan ledere oppleve tap av kontroll. Dette er imidlertid ofte bare en kortsiktig konsekvens. Etter hvert som tiden går, betrakter de samme lederne budsjettfjerningen som et positivt innslag. De trenger ikke overvåke de ansatte på samme måte som før, og lederrollen kan derfor oppleves som enklere. Ansatte opplever samtidig mindre press fra ledelsen når den kontinuerlige budsjettovervåkingen blir borte. I SpareBank 1 Gruppen skjedde budsjettfjerningen nærmest over natten, noe som gjorde at de ansatte hadde vanskeligheter med å se hvilke forventninger den nye filosofien krevde av dem. Å fjerne budsjettet kan dermed også gi opphav til usikkerhet rundt arbeidsoppgavene.

Det at man fjerner budsjettet i seg selv, betyr ikke at man automatisk får en mer dynamisk organisasjon. Hvor dynamisk man blir, er avhengig av de nye verktøyene og modellene som

implementeres. Fra analysedelen så vi at SpareBank 1 Gruppen lyktes i å implementere en mer dynamisk modell da de valgte å gå bort fra budsjettet. Eksempelvis innehar den nye filosofien alle egenskapene som skal til for å skape en mer dynamisk økonomistyring. En positiv konsekvens er dermed at det *kan* bli lettere for organisasjoner å bli mer dynamiske dersom de velger å avskaffe budsjettet.

5 Konklusjon og diskusjon

Hensikten med dette kapitlet er å presentere konklusjonen på utredningens problemstilling. Vi vil runde av studien med å presisere vårt bidrag til forskningsområdet, reflektere rundt studiens innhold, samt komme med forslag til videre forskning.

5.1 Budsjettet relatert til dynamisk styring

Denne studien har fokusert på det tradisjonelle budsjettet. Problemstillingen, og dermed hovedformålet med oppgaven, har vært å se på hvordan budsjettet forholder seg til dynamisk styring i teori og praksis. I arbeidet med å løse problemstillingen har det blitt definert fire forskningsspørsmål. Vi har sett på hvorfor bedrifter ønsker en mer dynamisk økonomistyring og hvilke konsekvenser som følger av at en organisasjon fjerner budsjettet. Modifiseringer av det tradisjonelle budsjettet, samt relasjonen mellom budsjettet og andre styringsverktøy har også blitt diskutert.

Utredningen bygger på en kvalitativ casestudie av SpareBank 1 Gruppen AS. Det ble gjort dybdeintervjuer av fem personer i selskapet som alle hadde en fartstid på over ti år. Intervjuene var delvis strukturerte, og informantene fikk i forkant utlevert en intervjuguide som var basert på det teoretiske analyseverktøyet. Etter å ha analysert informasjonen fra intervjuene trakk vi konklusjoner rundt forskningsspørsmålene. På bakgrunn av teorien, den empiriske analysen og forskningsspørsmålene vil vi i de følgende avsnittene svare på utredningens problemstilling: *Hvordan forholder budsjettet seg til dynamisk styring i teori og praksis?* Konklusjonen er todelt. Først vurderer vi budsjettets relasjon til dynamisk styring ut i fra teoretiske refleksjoner. Deretter foretar vi samme diskusjon ut i fra praktiske refleksjoner, som bygger på den empiriske analysen av SpareBank 1 Gruppen. Til slutt oppsummerer vi konklusjonen.

5.1.1 Teoretiske refleksjoner

I litteraturen handler dynamikk om bevegelse og variasjon (Oxford Dictionary of English, 2010a). Det finnes ingen klar definisjon på dynamisk styring, men det handler i stor grad om å være tilpasningsdyktig og i stand til å møte komplekse og usikre omgivelser. Vi har, basert

på teorien, utarbeidet en tredelt dekomponering av dynamisk styring. Denne tredelingen fokuserer på dynamikk i tid og innhold, balanse mellom bemyndigelse og kontroll, samt fem egenskaper som er nødvendig for å skape dynamisk styring.

Det tradisjonelle budsjettet har de siste årene blitt kritisert på en rekke områder. Kritikken går blant annet på at budsjettet er for detaljstyrt, har for stort fokus på finansielle tall, er for tidkrevende og for lite tilpasningsdyktig (Merchant 1985; Hansen et al., 2003; Bergstrand, 2009; Østergren og Stensaker, 2010). Dersom vi knytter den teoretiske budsjettkritikken opp mot dekomponeringen i dynamisk styring, finner vi at budsjettet er lite dynamisk. Det oppdateres sjeldent og er dermed lite dynamisk i tid. I tillegg fokuserer det bare på finansiell informasjon og kan dermed også sies å være lite dynamisk i innhold. Budsjettet sies også å ha en vertikal kommando- og kontrollstruktur som gjør at balansen mellom bemyndigelse og kontroll ikke er hensiktsmessig for dynamisk styring. På bakgrunn av denne kritikken ser det ut til at det tradisjonelle budsjettet er lite egnet dersom en organisasjon ønsker en mer dynamisk styring.

Selv om det tradisjonelle budsjettet, teoretisk sett, ikke blir betraktet som et dynamisk styringsverktøy, kan modifiseringer øke dynamikken. Både revidert-, rullerende- og fleksibelt budsjett innebærer hyppigere oppdateringer av variabler enn hva det tradisjonelle budsjettet gjør, og det kan dermed sies å være mer dynamisk i tid. Slike budsjettmodifiseringer kan i større grad ta høyde for endringer som oppstår i omgivelsene, noe som gjør at organisasjoner blir mer tilpasningsdyktige. Flexibelt budsjett innebærer i tillegg utarbeidelse av flere aktuelle budsjett for samme budsjetteringsperiode, noe som også gjør det mer dynamisk i innhold. En ulempe knyttet til modifiseringer av det tradisjonelle budsjettet, er imidlertid at det kan være enda mer tidkrevende.

Selv om modifiseringer av det tradisjonelle budsjettet kan gjøre det mer dynamisk i tid og innhold, vil budsjettet fremdeles ha en sentral rolle som et verktøy for kontroll og oppfølging. En balanse mellom bemyndigelse og kontroll kan føre til at en organisasjon bedre klarer å utnytte kompetansen som finnes på alle nivåer. Dette bidrar til at organisasjonen kan reagere raskt på endringer som oppstår i omgivelsene. Ut i fra teorien om revidert-, rullerende- og fleksibelt budsjett ser det ikke ut til at modifiseringene innebærer endringer i forhold til organisasjonsstruktur, kontroll og oppfølging. Dette kan

tyde på at balansen mellom bemyndigelse og kontroll ikke endres dersom det tradisjonelle budsjettet modifiseres i henhold til teorien. Simons (1995) argumenterer imidlertid for at det er hvordan man bruker et styringsverktøy som er relevant for dynamikken, ikke verktøyet i seg selv. Måten budsjettet anvendes på, står derfor sentralt når man skal vurdere hvordan det forholder seg til dynamisk styring. Organisasjoner står fritt til å gjøre endringer i budsjettprosessen, og de trenger ikke nødvendigvis bruke de teoretiske modifiseringene. Poenget er at organisasjoner selv må finne den budsjettversjonen som egner seg best for dem. Gjennom praktiske refleksjoner vil vi se på hvordan bruken av budsjettet har innvirkning på relasjonen mellom budsjett og dynamisk styring.

Kort oppsummert blir det tradisjonelle budsjettet, ut i fra teoretiske refleksjoner, kritisert for å være lite dynamisk. Vi mener imidlertid at modifiseringer av budsjettet kan øke dynamikken i verktøyet, og at selskaper må søke å finne den budsjettversjonen som passer best for deres organisasjon. Vi vil i det neste avsnittet vurdere om kritikken mot budsjettet er berettiget og svare på hvordan budsjettet forholder seg til dynamisk styring i praksis.

5.1.2 Praktiske refleksjoner

I den empiriske analysen vurderte vi blant annet dynamikken i budsjettet, og vi fant at det på flere områder er lite dynamisk. Dette kommer av at budsjetteringsperiode og rapporteringsfrekvens er faste, samtidig som budsjettet er svært detaljert og har lite rom for endring. Dette impliserer at budsjettet er lite dynamisk i tid og innhold. Videre er ikke balansegangen mellom bemyndigelse og kontroll hensiktsmessig dersom man vil oppnå en mer dynamisk økonomistyring. Ansatte har lite ansvar og beslutningsmyndighet, samtidig som de blir mye overvåket av budsjettets kontrollfunksjon. På bakgrunn av dette mener vi at budsjettet i liten grad egner seg som et dynamisk styringsverktøy i praksis.

Tross den harde kritikken fant vi at budsjettet innehar noen av de egenskapene som skal til for å være i stand til å skape dynamisk styring. En av de mest sentrale kritikkene Beyond Budgeting-litteraturen retter mot budsjettet, er at budsjettstyrte organisasjoner ikke er i stand til å respondere raskt og gripe uventede muligheter i omgivelsene. Analysen av budsjettet viser imidlertid at gode businesscase blir gjennomført selv om de ikke nødvendigvis står i budsjettet. Dette impliserer at ressursallokeringen i hovedsak ikke styres av budsjettet. Funnet motbeviser delvis den antatte kritikken og viser at budsjettet er noe

fleksibelt. Kritikken bygger også videre på at budsjettet er lite tilpasningsdyktig. Den empiriske analysen viser at det tradisjonelle budsjettet bare oppdateres én gang i året og dermed fort blir utdatert, samt at budsjettstyrte organisasjoner jobber mot faste mål. Dette bekrefter kritikken som Beyond Budgeting-litteraturen påpeker og viser at budsjettet ikke er et proaktivt styringsverktøy som heller ikke har målrettet bevegelse. I tillegg viste analysen at budsjettet er et lite tillitsbasert system, som bygger på kommando- og kontroll hierarkiet. Selv om organisasjoner har tillit til sine ansatte, har ansatte liten beslutningsmyndighet og får dermed ikke anledning til å vise seg tilliten verdig. Budsjettet er imidlertid et godt utgangspunkt for samspill og interaksjon innad i organisasjoner. Horisontalt og vertikalt samspill i selskapet kan gjøre at både kunnskap og erfaringer utveksles. Medlemmer i organisasjonen lærer av hverandre, noe som kan bidra til at selskapet utvikler seg. Analysen viste at budsjettet har denne egenskapen, noe som er positivt om man søker en mer dynamisk økonomistyring.

I etterkant av analysen sitter vi igjen med et inntrykk av at forholdet mellom budsjettet og dynamisk styring er bedre i praksis enn det litteraturen gir uttrykk for. Årsaken er at vi føler budsjettet har blitt behandlet noe urimelig i caseanalysen. En organisasjon styres ikke nødvendigvis av ett verktøy. Ofte er det overordnede styringssystemet sammensatt av flere verktøy som skal utfylle hverandre. I analysen fant vi at budsjettet har en nær relasjon til andre styringsverktøy. Det er sannsynlig at budsjettet alene i mindre grad har evnen til å bidra til dynamisk styring, enn som en del av en helhetlig styringspakke som er satt sammen av flere verktøy.

Teoretiske refleksjoner viste at en modifisering av budsjettet kan bidra til at styringen blir mer dynamisk. SpareBank 1 Gruppen gikk fra å være en budsjettstyrt organisasjon til en budsjettløs organisasjon så og si over natten. Det var aldri snakk om å modifisere budsjettet med hensyn på å skape en større dynamikk innad i organisasjonen. Dermed fikk vi ikke undersøkt hvorvidt en modifisering av budsjettet gjorde det mer dynamisk i praksis og kan ikke trekke noen slutninger på dette området.

5.1.3 Oppsummering av konklusjon

Før vi gjorde grundigere analyser kunne vi ikke avgjøre hvordan budsjettet forholdt seg til dynamisk styring. Vi kunne heller ikke si noe om budsjettets relasjon til andre styrings-

verktøy, jf. analyseverktøyet i figur 6 på side 36. I teorien har budsjettet blant annet blitt kritisert for å være lite tilpasningsdyktig og lite egnet til å gripe uventede muligheter i omgivelsene. Litteraturen impliserer dermed at budsjettet ikke er et dynamisk styringsverktøy. I teorikapitlet kom det også fram at det er bruken av verktøyet, og ikke verktøyet i seg selv, som er relevant i jakten på en mer dynamisk styring. Vi har i denne utredningen prøvd å finne ut om kritikken er berettiget, og om bruken av budsjettet i praksis viser at det er et mer dynamisk styringsverktøy. Funnene fra den empiriske analysen viser at budsjettet i praksis i liten grad utgjør et dynamisk styringsverktøy. Vi fant imidlertid at det er mer fleksibelt enn det Beyond Budgeting-litteraturen mistenker det for å være. Ut i fra teoretiske refleksjoner fant vi også at det kan være mulig å gjøre modifiseringer av det tradisjonelle budsjettet slik at det blir mer dynamisk i blant annet tid og innhold. En svakhet med analysen er imidlertid at vi har vurdert budsjettet for seg selv, og ikke som en del av en helhetlig styringspakke.

5.2 Avslutning

Vi vil i denne siste delen av utredningen presisere hva vi mener er vårt bidrag til forskningsområdet og komme med noen personlige refleksjoner knyttet til studiens innhold. Til slutt vil vi runde av oppgaven med forslag til videre forskning.

5.2.1 Vårt bidrag

Funnene fra utredningen stammer som kjent bare fra én bestemt case, men vi mener likevel at de har verdi og er nyttige bidrag til forskningen. Først og fremst mener vi at denne studien har tilført ny kunnskap når det gjelder erfaringer og tanker rundt det tradisjonelle budsjettet. Selv om flere av funnene våre stemmer overens med teoretiske antakelser og tidligere studier, mener vi at kritikken av budsjettet er noe overdrevet. Basert på våre analyser kan budsjettet på visse områder sies å ha egenskaper som kan virke positivt på en dynamisk økonomistyring. Dette fant vi ved å gjøre en dekomponering av begrepet dynamisk styring. Siden dynamisk styring er et begrep som er vanskelig å definere, mener vi at denne dekomponeringen er et viktig bidrag til senere forskning. Tabell 5 på side 63 og tabell 6 på side 83 kan for eksempel brukes som analyseverktøy i vurderingen av budsjettets dynamikk i andre organisasjoner eller i analysen av andre styringsverktøy.

5.2.2 Avsluttende refleksjoner

De siste årene har dynamisk økonomistyring nærmest blitt en trend innenfor virksomhetsstyring. Flere og flere selskaper søker å skape mer dynamikk i organisasjonen, og årsaken sies å ligge i omgivelsene. Teoretikere og praktikere antyder at omgivelsene stadig blir mer komplekse og volatile, og at de aldri har vært så usikre som de er nå. Å være dynamisk handler derfor i stor grad om å være tilstede i nuet og fokusere på det som venter i nærmeste framtid. Siden framtiden oppleves som svært usikker, ser det ut til at det har blitt mindre viktige å kunne se langt fram i tid og legge langsiktige planer, mål og strategier. Kan dette tyde på at vi har blitt for opptatt av dynamikk? Er det virkelig slik at verden er mer usikker nå enn før og at behovet for å være dynamisk er mer gjeldende i dag?

Vi mener at organisasjoner alltid har stått overfor usikre omgivelser og at de til en viss grad har måttet være dynamiske. Vi tror ikke at usikkerheten i seg selv har blitt så mye større, men at organisasjoner kanskje har blitt mer bevisst på den. I tillegg tror vi at organisasjoner kanskje står overfor en annen type usikkerhet i dag enn tidligere. Det sies at utviklingen av nye teknologier er med på å øke usikkerheten i omgivelsene. Vi mener imidlertid at nye teknologier også kan være med på å redusere den. Informasjonsteknologi er et eksempel på dette. Før kunne mangel på informasjon være et stort usikkerhetsmoment for selskaper. Markedene var ofte lukket, og det kunne være vanskelig å innhente informasjon om konkurrentene. I dag er tilgangen på informasjon enorm, og det er nokså enkelt å skaffe seg nyttige opplysninger. På bakgrunn av dette kan derfor informasjonsteknologi være en faktor som faktisk gjør at usikkerheten i omgivelsene reduseres.

Virksomheter som velger å avskaffe det tradisjonelle budsjettet, innfører i mange tilfeller rullerende prognoser. Teorien tilsier at det er stor forskjell på budsjett og rullerende prognoser, men er dette egentlig tilfelle i praksis? I studien av SpareBank 1 Gruppen virket det som om ansatte fortsatt var i en budsjettverden da de utarbeidet prognosene. Man prøver å si noe om framtiden med utgangspunkt i en rekke forutsetninger. Selv om variablene er færre, virker det som om prognoseprosessen krever like mye tid som budsjettprosessen. I tillegg argumenterer Bogsnes (2009) for at rullerende prognoser gjør at bedrifter i større grad kan gripe uforutsette muligheter. Vi betviler dette argumentet, og vi tror ikke at budsjettstyrte selskaper lar lønnsomme muligheter gå tapt på grunn av strenge budsjetttrammer. Dette så vi også fra casen om SpareBank 1 Gruppen. Den største forskjellen

mellom budsjett og rullerende prognoser ser ut til å handle om bonus og incentiver. I budsjettstyrte selskaper er bonus og incentiver ofte sterkt avhenging av budsjettoppnåelse. I rullerende prognoser er dette imidlertid tatt bort, og det ser ut til at ansatte får belønning basert på andre parametre. Spørsmålet er om man kan løsrive bonus- og incentivsystemet fra budsjettet, redusere antall variabler, oppdatere det oftere og fremdeles kalle det et budsjett. Hvor går grensen mellom prognoser og budsjett? Selskaper sier at de fjerner budsjettet og erstatter det med rullerende prognoser, men er dette bare en radikal modifisering av budsjettet? Ut i fra disse spørsmålene ønsker vi å si oss enige med Simons (1995) som poengterer at bruken av verktøyet, ikke verktøyet i seg selv, står sentralt når man skal vurderer nytten av det.

Til slutt mener vi at det bør settes spørsmålstegn ved definisjonen av *økonomistyring*. Som kjent fra teorikapitlet finnes det mange definisjoner, og basert på våre analyser mener vi at definisjonen til Anthony og Govindarajan (2004) kan diskuteres. De definerer økonomistyring ved hjelp av styringsløyfen der budsjettet inngår som en viktig del. Budsjettet har helt siden andre verdenskrig vært det vanligste styringsverktøyet for virksomheter (Boye, Bjørnenak og Bergstrand, 1999). Det er nærliggende å tenke at det derfor også er det mest hensiktsmessige, og at definisjonen av styringsløyfen fortsatt har relevans. Flere og flere selskaper velger imidlertid å gå bort fra det tradisjonelle budsjettet. Selv om dette skjer, mener vi at selskaper fortsatt vil ha et sterkt fokus på økonomistyring. Selskaper vil fortsatt sette mål og strategier, og de vil fortsatt ha verdier og normer for ønsket adferd. Til syvende og sist er det dette økonomistyring handler om. En sammensatt pakke, med eller uten budsjett, som ikke nødvendigvis trenger å innetrefte i en bestemt rekkefølge. Økonomistyring handler om mer enn bare budsjetter, og budsjettets plass i styringsløyfen bør derfor debatteres.

5.2.3 Forslag til videre forskning

Studien som er utført, presenterer generelle erfaringer og tanker rundt det tradisjonelle budsjettet, andre styringsverktøy og mer dynamiske tilnærminger. Dynamisk økonomistyring er et relativt nytt begrep, og i arbeidet med å øke forståelse rundt emnet kan det derfor være interessant å bruke flere innfallsvinkler.

Én innfallsvinkel er å forske mer på SpareBank 1 Gruppen, ettersom de har et sterkt forhold til budsjettløs styring. Det kan for eksempel inkluderes flere informanter fra forskjellige enheter og ulike ledernivå i selskapet, slik at det kan foretas interne sammenligninger. Dermed kan man finne ut om informantenes oppfatninger og erfaringer rundt budsjettet er avhengig av enhet og nivå.

Det vil også være spennende å hente inn data fra andre organisasjoner. Dette gjelder både selskaper innenfor samme bransje og på tvers av bransjer. SpareBank 1 Gruppen har allerede fjernet budsjettet, og informantenes meninger vil trolig være formet av dette. Det kan derfor være interessant å se på om organisasjoner som fremdeles opererer med budsjett, har andre holdninger til budsjettet sin relasjon til dynamisk styring. I disse organisasjonene kan man også analysere den helhetlige styringspakken som budsjettet ofte er en del av, og undersøke relasjonen til dynamisk styring.

Beyond Budgeting-litteraturen impliserer at dynamisk styring er spesielt relevant for selskaper som opererer i turbulente og komplekse omgivelser. På bakgrunn av dette kan det være interessant å undersøke om det stemmer i praksis eller om behovet for en mer dynamisk styring er like aktuell for selskaper som opererer i mer forutsigbare markeder. En annen spennende innfallsvinkel vil være å undersøke hvorvidt behovet for dynamisk styring er bransjeavhengig. Er det for eksempel slik at noen bransjer har større behov for å være dynamiske enn andre?

Siden de fleste selskaper jobber for økonomisk profitt, synes vi også det vil være nyttig å kartlegge de finansielle konsekvensene av styring uten budsjett. Selskapene i Norge som har valgt å fjerne budsjettet, er fortsatt i startfasen, og det vil være for tidlig å si noe om lønnsomheten. På sikt vil det imidlertid være interessant å forske på de finansielle konsekvensene av en budsjettfjerning. Et eksempel er å sammenligne lønnsomheten til budsjettstyrte selskaper i forhold til budsjettløse selskaper innenfor samme bransje. Bankbransjen kan være eksempel på et hensiktsmessig forskningsområde, ettersom bransjen har mange aktører og konkurranseintensiteten er høy.

Referanseliste

Artikler

- Bamrud, H. R. (2009). Økt presisjon og fleksibilitet i styringen av Telenor-konsernet. *Mentor*, nr 5 , ss. 11-15.
- Bjørnenak, T., & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, Vol 10 (4) , ss. 325-338.
- Bjørnenak, T. (2010b). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 - eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma*, 13 (4) , ss. 49-54.
- Butler, B. (2009). Successful Performance via Development and Use of Dynamic Capabilities. *Business Renaissance Quarterly*, Vol 4, (3) , ss. 21-37.
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2000). Is the Annual Budget Really Dead? *European Accounting Review*, Vol. 9 (4) , ss. 519-539.
- Fanning, J. (1999). Budgeting in the 21st Century. *Management Accounting: Magasin for Chartered Management Accountants*, Vol 77 (10) , ss. 24-25.
- Folgerø, I. S. (1992). Hva er økonomistyring? *Beta - Tidsskrift for økonomi* , ss. 54-61.
- Grey, C., & Garsten, C. (2001). Trust, Control and Post-Bureaucracy. *Organization Studies*, Vol 22 (2) , ss. 229-250.
- Grønnevet, G., & Østergren, K. (2008, April). Er budsjettstyring god økonomistyring? *Praktisk Økonomi og Finans*, Vol. 24 , ss. 57-64.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15 , ss. 95-116.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs Budgets? *Harvard Business Review* , ss. 108-114.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* , ss. 71-79.

- Knight, C. F., & Dyer, D. (2005). Performance without Compromise. *Harvard Business Review* , ss. 57-70.
- Kolehmainen, K. (2009). Dynamic Strategic Performance Measurement Systems: Balancing Empowerment and Alignment. *Long Range Planning, Elsevier* .
- Lawrence, T. B., Morse, E. A., & Fowler, S. W. (2005). Managing Your Portfolio of Connections. *MIT Sloan Management Review, Vol 46 (2)* , ss. 59-65.
- Lewy, C., & du Mee, L. (1998). The Ten Commandments of Balanced Scorecard Implementations. *Management Control and Accounting* .
- Libby, T., & Lindsay, R. N. (2009). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research, Vol. 21 (1)* , ss. 56-75.
- Merchant, K. A. (1985). Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making. *Accounting Organizations and Society, Vol. 10 (1)* , ss. 67-85.
- Mouritsen, J. (1999). The Flexible Firm: Strategies for Subcontractor's Management Control. *Accounting, Organizations & Society, Vol 24 (1)* , ss. 31-55.
- Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 21 (2)* , ss. 229-239.
- Tatikonda, L. U., & Tatikonda, R. J. (1998). We Need Dynamic Performance Measures. *Management Accounting, Vol. 80 (3)* , ss. 49-53.
- Wallander, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management, Vol. 15 (4)* , ss. 405-421.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2010). Management Control without Budgets: A Field Study of Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*.

Bøker

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2004). *Management Control Systems (11th ed.)*. Boston: McGraw Hill/Irwin.

- Anthony, R. N., Dearden, J., & Govindarajan, V. (1992). *Management Control Systems (7th ed.)*. Boston: Homewood, Ill.: Irwin.
- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the performance potential*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Boye, K., Bjørnenak, T., & Bergstrand, J. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen akademiske forlag.
- Camp, R. C. (1995). *Business process benchmarking: finding and implementing best practices*. Milwaukee: ASQC Quality Press.
- Evans, P., & Wurster, T. S. (2000). *Blown to Bits: How the New Economics of Information Transforms Strategy*. Boston: Harvard Business School Press.
- Grønhaug, K., Hellesøy, O., & Kaufmann, G. (2003). *Ledelse i Teori og Praksis*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth generation evaluation*. Newbury Park: Sage Publications.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Newbury Park: Sage Publications.
- Hessen, D. O. (1998). *Om artenes opprinnelse gjennom det naturlige utvalg, eller De beguntigede rasenes bevarelse i kampen for tilværelsen/Charles Darwin; oversatt av Knut Johnsen etter første utgave, London 1859; med et innledende essay av Dag O. Hessen*. Oslo: Bokklubben dagens bøker.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (13th ed.)*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2005). *Introduksjon til Samfunnsvitenskapelig Metode (3. utg)*. Oslo: Abstrakt Forlag.

- Kvale, S. (1997). *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Ad Notan Gyldendal.
- Malterud, K. (1996). *Kvalitative metoder i medisinsk forskning: en innføring*. Oslo: Tano Aschehoug.
- Rasmussen, N. H., Eichorn, C. J., Barak, C. S., & Prince, T. (2003). *Process Improvement for Effective Budgeting and Financial Reporting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Robson, C. (2002). *Real World Research (2nd ed.)*. Oxford: Blackwell.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students (5th ed.)*. Harlow: Pearson Education.
- Sending, A., Tangenes, T., & Gjønnnes, S. (2007). *Driftsregnskap og Budsjettering: økonomi- og virksomhetsstyring*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Stalk, G., & Hout, T. M. (1990). *Competing Against Time: How Time-Based Competition is Reshaping Global Markets*. New York: Free Press.
- StatoilHydro. (2008). *StatoilHydro-Boken, Versjon 1.1*. Leder for enheten "corporate management system".
- Thagaard, T. (2002). *Systematikk og innlevelse. En innføring i kvalitativ metode*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Internettsider

- Beyond Budgeting Roundtable. (2008a). *About BBRT*. Hentet februar 15, 2010 fra <http://www.bbrt.org/BBRT/bbrt-about.html>
- Beyond Budgeting Roundtable. (2010). *BBRT - Member Organizations*. Hentet mars 17, 2010 fra <http://bbrt.org/BBRT/bbrt-members.html>

Beyond Budgeting Roundtable. (2008d). *Benefits of BB*. Hentet februar 19, 2010 fra <http://bbbt.org/beyond-budgeting/bbten.html>

Beyond Budgeting Roundtable. (2008e). *BB Principles*. Hentet mars 19, 2010 fra <http://bbbt.org/beyond-budgeting/bbprinc.html>

Beyond Budgeting Roundtable. (2008c). *Mental Models*. Hentet februar 16, 2010 fra <http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bbmental.html>

Beyond Budgeting Roundtable. (2008b). *What is BB?* Hentet februar 16, 2010 fra <http://www.bbrt.org/beyond-budgeting/bbwhat.html>

Business Dictionary. (2010). Hentet mars 1, 2010 fra Proactive: <http://www.businessdictionary.com/definition/proactive.html>

Gründer Økonomisk Rapport. (2009). Hentet mars 19, 2010 fra Bjerkes baltiske kanin: <http://www.grunder.no/kommentarer/20091108/bjerkes-baltiske-kanin/>

Norsk ordbok. (2010). Hentet februar 24, 2010 fra Tillit: http://ordnett.no/ordbok.html?search=tillit&search_type=&publications=2&publications=3&publications=6&publications=20&publications=23&publications=33&publications=36&publications=1&publications=5&publications=11&publications=12&publications=13&publication

Oxford Dictionary of English. (2010a). Hentet februar 23, 2010 fra Dynamic: http://ordnett.no/ordbok.html?search=dynamic&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010b). Hentet februar 23, 2010 fra Static: http://ordnett.no/ordbok.html?search=static&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010c). Hentet mars 2, 2010 fra Flexible: http://ordnett.no/ordbok.html?search=flexible&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010d). Hentet mars 2, 2010 fra Proactive: http://ordnett.no/ordbok.html?search=proactive&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010e). Hentet mars 23, 2010 fra Ex post: http://ordnett.no/ordbok.html?search=ex+post&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010f). Hentet mars 22, 2010 fra Ex ante:
http://ordnett.no/ordbok.html?search=ex+ante&search_type=&publications=24

Oxford Dictionary of English. (2010g). Hentet mai 4, 2010 fra Consequence:
http://ordnett.no/ordbok.html?search=consequence&search_type=&publications=24

SpareBank 1 Gruppen AS. (2010b). *Forretningsområder i SpareBank 1 Gruppen*. Hentet mars 16, 2010 fra
<http://pressesenter.sparebank1.no/weblink/felles/wlprodukter.nsf/p/BIDEC26224112936?opendocument&mid=investor>

SpareBank 1 Gruppen AS. (2010a). *Om SpareBank 1 Gruppen AS*. Hentet mars 15, 2010 fra
<http://pressesenter.sparebank1.no/weblink/felles/wlProdukter.nsf/produkter/NTK4129232AM?opendocument&mid=investor>

SpareBank 1 Gruppen AS. (2010c). *Visjon og Verdier*. Hentet mars 16, 2010 fra
<http://pressesenter.sparebank1.no/weblink/felles/wlprodukter.nsf/produkter/BIDVT26224114359?OpenDocument&mid=investor>

Presentasjoner

Aune, S. (2009). *Slideshare*. Hentet mars 15, 2010 fra Beyond Budgeting: Presentasjon fra beslutningsstøttedagen - SpareBank 1 Gruppen (Dynamisk Styring/Beyond Budgeting): <http://www.slideshare.net/SpareBank1/beyond-budgeting-presentasjon-fra-beslutningsstttedagen-av-cfo-sigurd-aune-sparebank-1-gruppen-dynamisk-styringbeyond-budgeting>

Bjørnenak, T. (2010a, februar 18). Beyond Budgeting Workshop. NHH, Bergen.

Bogsnes, B. (2010, februar 18). Beyond Budgeting Workshop. NHH, Bergen.

Idebøen, K. (2010). *Slideshare*. Hentet april 24, 2010 fra Kvartalspresentasjon Q1 2010 SpareBank 1 Gruppen:
<http://www.slideshare.net/SpareBank1/sb1-g-kvartalspresq12010endelig>

Utredninger

Fossdal, G. T., & Gardum, K. K. (2009). *Hvordan skape dynamisk styring? En casestudie av et stort internasjonalt oljeselskap*. Bergen: SNF Report Series.

Vedlegg

Under vises intervjuguiden som informantene fikk utdelt i forkant av intervjuene. Den er basert på det teoretiske analyseverktøyet og fungerte som veiledning gjennom intervjuene. Ikke alle spørsmålene ble gjennomgått og oppfølgingsspørsmål ble stilt.

Intervjuguide

Innledning

1. Informasjon
 - a. Kort om forskere og masterutredning.
 - b. Informasjon i forbindelse med anonymitet og gjennomføring av intervju.
2. Om intervjuobjektet
 - a. Stilling og din rolle i organisasjonen
 - b. Fartstid i selskapet

Budsjettet

1. Beskriv hvordan budsjetteringsprosessen i SpareBank 1 Gruppen foregikk tidligere.
 - a. Hvordan foregikk rapporteringen med hensyn på tid og innhold?
 - b. I hvilken grad hadde du/ansatte på alle nivå beslutningsmyndighet og hvordan ble de kontrollert?
 - c. I hvilken grad kunne du/ansatte gripe muligheter etter hvert som de oppsto?
2. Hvilke styrker mener du budsjettet hadde i SpareBank 1 Gruppen?
3. Hvilke svakheter mener du budsjettet hadde i SpareBank 1 Gruppen?

Budsjettet og andre styringsverktøy

1. Beskriv de styringsverktøyene som ble brukt i tillegg til budsjettet.
 - a. Ble disse verktøyene brukt mye, og hvordan ble de brukt?
 - b. Fungerte det å bruke flere verktøy i tillegg til budsjettet?
 - c. Er disse verktøyene fremdeles i bruk? Har dere endret måten de brukes på?

2. Hvilke styrker er knyttet til å supplere budsjettet med andre styringsverktøy?
3. Hvilke svakheter er knyttet til å supplere budsjettet med andre styringsverktøy?

Intensjon

1. Hvor hentet dere ideen om å innføre "*Dynamisk Styring*"?
2. Forklar hvorfor SpareBank 1 Gruppen valgte å fjerne budsjettet og innføre "*Dynamisk Styring*"?
 - a. Ble det gjort modifiseringer av budsjettet?
 - i. Hvis ja: Hjalp dette mot de negative effektene dere opplevde i tilknytning til budsjettet?
 - ii. Hvis nei: Kunne dere latt være å fjerne budsjettet og heller gjort modifiseringer?

"*Dynamisk Styring*"

1. Hva mener du det vil si å være dynamisk?
2. Hva legger du i begrepet dynamisk styring?
3. Beskriv den nye styringsmodellen, "*Dynamisk Styring*".
 - a. Hvordan foregår rapporteringen med hensyn på tid og innhold?
 - b. I hvilken grad har ansatte på alle nivåer beslutningsmyndighet og hvordan blir de kontrollert?
 - c. I hvilken grad kan du gripe muligheter etter hvert som de oppstår?
4. Hvilke fordeler knytter seg til den nye styringsmodellen?
5. Har dere møtt på problemer?

Konsekvenser

1. Beskriv hvordan endringsprosessen foregikk.
 - a. Hvilke funksjoner i selskapet har vært involvert?
2. Hvordan var reaksjonene innad i selskapet?
3. Har økonomistyringen i selskapet endret seg ved å ta bort budsjettet?
4. Savner du budsjettet?
5. Har "*Dynamisk Styring*" vært en suksess i SpareBank 1 Gruppen så langt?