

Controllerens rolle og bruk av styringsverktøy

En studie av hvordan controllerens rolle i organisasjonen og bruk av forskjellige styringsverktøy bidrar til å skape verdi

Christian Tjørve
Einar Bekkelund

**SNF**

Et selskap i NHH-miljøet

**SAMFUNNS- OG
NÆRINGS- OG
LIVSFORSKNING AS**

*Institute for Research in Economics
and Business Administration*

SNF

Samfunns- og næringslivsforskning AS

- er et selskap i NHH-miljøet med oppgave å initiere, organisere og utføre eksterntfinansiert forskning. Norges Handelshøyskole, Universitetet i Bergen og Stiftelsen SNF er aksjonærer. Virksomheten drives med basis i egen stab og fagmiljøene ved NHH og Institutt for økonomi (UiB).

SNF er Norges største og tyngste forskningsmiljø innen anvendt økonomisk-administrativ forskning, og har gode samarbeidsrelasjoner til andre forskningsmiljøer i Norge og utlandet. SNF utfører forskning og forskningsbaserte utredninger for sentrale beslutningstakere i privat og offentlig sektor. Forskingen organiseres i programmer og prosjekter av langsiktig og mer kortsiktig karakter. Alle publikasjoner er offentlig tilgjengelig.

SNF

Institute for Research in Economics and Business Administration

- is a company within the NHH group. Its objective is to initiate, organize and conduct externally financed research. The company shareholders are the Norwegian School of Economics and Business Administration (NHH), the University of Bergen (UiB) and the SNF Foundation. Research is carried out by SNF's own staff as well as faculty members at NHH and the Department of Economics at UiB.

SNF is Norway's largest and leading research environment within applied economic administrative research. It has excellent working relations with other research environments in Norway as well as abroad. SNF conducts research and prepares research-based reports for major decision-makers both in the private and the public sector. Research is organized in programmes and projects on a long-term as well as a short-term basis. All our publications are publicly available.

ISBN 978-82-491-0795-7 Trykt versjon
ISBN 978-82-491-0796-4 Elektronisk versjon
ISSN0803-4036

Sammendrag

Målet med denne utredningen har vært å bli bedre kjent med controlleres rolle i organisasjonen og deres holdninger til forskjellige styringsverktøy. Fra litteraturen finner vi hentydninger til en “tradisjonell” controllerrolle som står i kontrast til den mer moderne “nye” controllerrollen. Vi ønsker her å finne ut hvorvidt de aspektene som beskrives ved disse rollene er noe som kommer tydelig frem i en virkelig organisasjon. Videre er forskjellige styringsverktøy både blitt presentert som gode midler for styring og kontroll fra enkelte hold, mens de blir kritisert for å skape problemer av andre. Vi ønsker derfor å få et innblikk i controllernes egne holdninger til verktøyene, og hvorvidt de legger til rette for verdiskapende aktiviteter. Controllernes perspektiv er noe vi anser som viktig da de vil ha et praktisk utgangspunkt både i forhold til selve bruken av styringsverktøy og deres egen rolle i selskapet.

For å få et innblikk i disse temaene har vi gjennomført en casestudie av et norsk selskap innen detaljhandel. Dette selskapet er veldig interessant for utredningen ettersom det har gått Beyond Budgeting og dermed har erstattet budsjetter med andre styringsverktøy. Vi finner at controllerne er svært enige i at de forskjellige aspektene av hva som beskrives som den nye controllerrollen er verdiskapende. Det ansees som viktig med proaktivt arbeid og et fokus på fremtiden, men administrative oppgaver ansees også som viktig for å støtte opp om dette. Selv om controllerne mener det er viktig å ha frihet til å på eget initiativ kunne gjøre analyser ut fra hva som er relevant for deres forretningsenhet er det også en unison enighet om at det er viktig med sammenlignbarhet mellom enhetene i det som rapporteres til sentralt nivå.

Det kommer også frem at controllerne mener at mye av tiden går til ikke verdiskapende aktiviteter, men det er ineffektive tekniske systemer som fører til mye manuelt arbeid som trekkes fram som den største synderen. Et annet interessant funn er at controllerne i vår studie er relativt lite kritisk til budsjetter i forhold til hva en kanskje kunne forvente i et selskap som har implementert Beyond Budgeting. Det viser seg at budsjettene kan sees på som et nyttig verktøy i kombinasjon med andre verktøy.

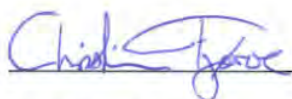
Forord

Denne utredningen er skrevet innen fordypningsprofilen Økonomisk styring og utgjør en del av vårt masterstudie ved Norges Handelshøyskole. Utredningen er også del av et større forskningsprogram innen “Beyond Budgeting” hos Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF). Oppdraget for utredningen er også gitt av dette forskningsselskapet med finansiering fra Statoil.

Vi er interesserte i den praktiske bruken av styringsverktøy og sammenhengen mellom dette og controllernes rolle i selskapet. Dette utgjør også en stor del av fokuset i utredningen. Vi har også hatt en veileder som har vært svært engasjert og vist interesse for studien vi har gjennomført. En stor takk rettes derfor til professor Trond Bjørnenak for all hjelp og støtte under prosessen. Vi har hatt stor nytte av de konstruktive tilbakemeldinger og innspill vi har fått i veiledningsmøtene.

Vi vil også takke alle de controllerne som har tatt seg tid til å svare på spørreundersøkelsen vår, og en ekstra takk til de som i tillegg deltok i intervjuene. Uten tilstrekkelig respons og informasjon fra disse personene ville ikke resultatene fra studien være anvendelige. Vi vil også takke SNF og Trond Bjørnenak for å ha blitt tildelt dette interessante oppdraget og for lån av kontor under den siste innspurten av arbeidet.

Bergen, 15. juni 2012



Christian Tjørve



Einar Bekkelund

Innhold

Sammendrag

Forord

Innhold

Figurliste

Tabelloversikt

1 Introduksjon	1
1.1 Bakgrunn for utredningen	1
1.3 Formål med utredningen	2
1.4 Avgrensning	4
1.5 Videre oppgavestruktur	4
2 Teoretisk bakgrunn: Controllerrollen og styringssystem	6
2.1 Styringssystem	6
2.2 Styringssystemets dimensjoner	10
2.2.1 Holdningssystemer	11
2.2.2 Barrieresystemer	11
2.2.3 Diagnostisk kontroll.....	12
2.2.4 Interaktiv kontroll	14
2.3 Budsjetter	15
2.4 Kritikk mot budsjetter	17
2.4.1 Budsjetter fremfor tillit.....	18
2.4.2 Budsjetter og kostnadsstyring.....	19
2.4.3 Målsetting i budsjetter og evaluering.....	19
2.4.4 Motivasjon og opportunistisk atferd	20
2.4.5 Rytmen i budsjetteringsprosessen.....	21
2.4.6 Budsjettets flerfoldige formål	21
2.4.7 Budsjetter og produktivitet	22
2.5 Beyond Budgeting.....	22
2.5.1 Balansert målstyring	25
2.5.2 Rullende prognoser	26
2.5.3 Benchmarking.....	27
2.6 Dynamiske styringssystem.....	28
2.6.1 Desentralisering	30
2.7 Controlleren	32
2.7.1 Hva er en controller?	32
2.7.2 Controllerens tradisjonelle rolle.....	34
2.7.3 Kritikk av tradisjonell rolle.....	35
2.7.4 Controllerens nye rolle	37
2.8 Oppsummering.....	42

3 Metode	44
3.1 Studieobjekt	45
3.2 Utvalg.....	45
3.3 Forskningsdesign	46
3.4 Datainnsamling	47
3.4.1 Primær- og sekundærdata	48
3.4.2 Kvalitativ og kvantitativ metode	48
3.4.3 Spørreundersøkelse.....	50
3.4.4 Intervju.....	52
3.5 Evaluering av datamaterialet.....	53
3.5.1 Reliabilitet	53
3.5.2 Intern validitet.....	54
3.5.3 Generaliserbarhet	56
3.6 Statistiske tester.....	58
4.0 Analyse	61
4.1 Introduksjon	61
4.2 Hvordan opplever controllerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping?	61
4.2.1 Oppsummering	73
4.3 Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter?.....	74
4.3.1 Oppsummering	77
4.4 Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?	77
4.4.1 Balansert målkort.....	77
4.4.2 Prognoser	84
4.4.3 Benchmarking.....	88
4.4.4 Dynamisk styring.....	89
4.4.5 Oppsummering	93
5 Avslutning	95
5.1 Drøfting.....	95
5.1.1 Hvordan opplever controllerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping?	95
5.1.2 Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter	97
5.1.3 Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?.....	98
5.2 Konklusjon	101
5.3 Mulige feilkilder	102
5.4 Forslag til videre forskning	104
Referanseliste	105
Bøker	105
Artikler	106

Utredninger	107
Tidsskrift	107
Presentasjoner	107
Nettsted	107
Vedlegg 1 – Spørreskjema.....	108
Vedlegg 2 – Intervjuguide.....	117
Vedlegg 3 – Korrelasjoner	120
Vedlegg 4 – T-tester	121
T-test Selskap 1 og Selskap 2	121
T-test Selskap 1 og et annet stort internasjonalt selskap	122
T-test Verdiskaping.....	123
Vedlegg 5 – Wilcoxon test	124

Figurliste

Fig. 2. 1 Enkel prosessmodell (Simons, 2000).....	7
Fig. 2. 2 Enkel prosessmodell utvidet (Simons, 2000).....	8
Fig. 2. 3 Informasjonsflyt (Simons, 2000)	9
Fig. 2. 4 Simons rammeverk for styringssystem (Simons, 1995).....	11
Fig. 2. 5 Budsjett eller rullende prognoser? (Bergstrand, 2009)	23
Fig. 2. 6 Dynamikk i fokus og levetid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011)	30
Fig. 2. 7 Definisjon av begrep (www.controllerverein.de).....	33
Fig. 2. 8 Utvikling av controllerrollen (Burns & Balvinsdottir, 2007).....	40
Fig. 3. 1 Pendling mellom teori og empiri (Grønmo, 2004).....	47
Fig. 4. 1 Verdiskapende aktiviteter i Selskap 1.....	62
Fig. 4. 2 Tidsperspektiv i controllernes arbeid	70

Tabelloversikt

Tabell 2. 1 Den nye og den tradisjonelle controllerrollen	42
Tabell 4. 1 Verdiskaping i aktiviteter	61
Tabell 4. 2 Controllere og verdiskaping	63
Tabell 4. 3 Controllere og verdiskaping i andre selskaper.....	64
Tabell 4. 4 Tidsbruk og verdiskaping	64
Tabell 4. 5 Controllerens egenskaper	66
Tabell 4. 6 Analytiske egenskaper og kommunikasjon	66
Tabell 4. 7 Initiativ for arbeidsoppgaver	67
Tabell 4. 8 Frihet i analyser	69
Tabell 4. 9 Frihet i analyser i andre selskap	69
Tabell 4. 10 Controllerens arbeid og rolle	71
Tabell 4. 11 Controllernes arbeid og rolle i andre selskap	72
Tabell 4. 12 Budsjetter: Interessekonflikt og ressursallokering.....	74
Tabell 4. 13 Budsjetter: Kontroll og koordinering	75
Tabell 4. 14 Budsjetter: Arbeidsbyrde og respons på omgivelser	76
Tabell 4. 15 Balansert målkort.....	78
Tabell 4. 16 Roller i selskapets målkort	80

SNF-rapport nr. 05/12

Tabell 4. 17 KPI'ene i selskapets målkort	82
Tabell 4. 18 Selskapets målkort: Tiltak og interessekonflikt.....	84
Tabell 4. 19 Prognoser i Selskap 1 og Selskap 2	84
Tabell 4. 20 Benchmarking og nøkkeltall.....	88
Tabell 4. 21 Dynamisk styring.....	90

1 Introduksjon

1.1 Bakgrunn for utredningen

Variasjoner av økonomiske styringssystemer og arbeid med å måle forskjellige objekters lønnsomhet for å bedre kunne styre de strekker seg langt tilbake i historien. Før 1800-tallet var de fleste bedrifter små, og det meste av transaksjoner foregikk med eksterne parter, så behovet for interne styringssystemer var lite. Det var først når det oppsto større mer komplekse organisasjoner som tekstilmøller og jernbaneselskaper på 1800-tallet at behovet for å måle effektiviteten i interne prosesser gjorde seg gjeldende. I disse tidlige årene var innovasjonstakten høy når det gjaldt å finne nye måter å kalkulere kostnader og måle effektivitet på, men etter hvert ble finansregnskapets behov dominerende og måling av interne prosesser ble neglisjert (Atkinson & Kaplan, 1998). Det skal sies at det i den tyske tradisjonen fortsatt var fokus på internregnskap som et eget område parallelt med finansregnskapet.

I 1987 kom Johnson & Kaplan ut med boken *Relevance Lost*, der de kritiserte hvor fokuset i bedrifters styringssystemer lå. De mente at det man gjorde var «... too late, too aggregated and too distorted to be relevant for management's control decisions», man gjorde for lite og fokuserte på fortiden for mye (Johnson & Kaplan, 1987). I etterkant av dette dukket det opp en rekke nye styringsverktøy, mange av dem tilpasset spesifikke situasjoner. Etter hvert ble budsjettet av enkelte trukket frem som et av de største problemene, man brukte en masse tid på å planlegge fremtiden i detalj, for så å sammenligne dette med hva som egentlig skjedde som et mål på effektivitet. Ut fra dette vokste det fram en bevegelse som ville fjerne budsjetter helt og gå «beyond budgeting».

Stadig nye innovasjoner dukker opp. Disse kan utgjøre alt fra nye navn, nye elementer så vel som nye kombinasjoner av eksisterende elementer (Bjørnenak & Olson, 1999). Gjennom en kontinuerlig prosess av nyskaping i forretningslivet så vel som i akademia er det dermed blitt dannet et komplekst bilde av økonomisk styring. Jan Lindvall fokuserer i sin bok på at den teknologiske utviklingen har gjort det så lett og billig å få tak i enorme mengder informasjon, at det ikke lenger er tilgangen på informasjon som er begrensningen, men menneskets evne til å ta inn over seg den informasjonen som er tilgjengelig (Lindvall 2009). Dette medfører at det blir stadig viktigere å velge ut og redigere den informasjonen som er relevant for beslutninger som skal tas.

Tidligere litteratur rundt økonomiske styringssystemer har ofte fokusert på å implementere et

kontinuerlig system i hele bedriften, men utviklingen av stadig nye verktøy viser nettopp at forskjellige problemer krever forskjellige verktøy. Hva som er problemet eller fokus vil variere over tid, og for forskjellige deler av organisasjonen (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). Lindvall skriver at selskapets styringsmodeller i stor grad preges av selskapets historie. Mange av de problemstillingene som man holder øye med kan være uttrykk for problemer som har eksistert i selskapet tidligere. Rapporteringen i forhold til dette kan i mange tilfeller leve videre lenge etter at problemet er løst (Lindvall, 2009). Dette gir et behov for dynamiske styringssystemer som gir relevant informasjon tilpasset aktivitetene som skal gjøres, problemene som skal løses eller beslutningene som skal tas.

Denne utviklingen har medført nye utfordringer og en endring i rollen til de som står for den økonomiske styringen i bedrifter. Denne rollen går som regel under betegnelsen controller. Utviklingen har økt behovet for controlleren som en «handlende aktør», en aktør som både påvirkes av den felles strukturen, men som også selv evner å påvirke strukturen i ønsket retning (Lindvall 2009). Controllerens evne og mulighet til å påvirke styringssystemet og vise versa kan sees på som en kontinuerlig dynamisk prosess. Controllerens holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse bidrar til verdiskaping har tidligere blitt undersøkt i bl.a. Selskap 2 (Moløkken & Ytre-Hauge, 2009), vi mener det er interessant å undersøke dette videre i Selskap 1, og samtidig se på dynamikken mellom controllerne og styringssystemet.

1.3 Formål med utredningen

Gjennom arbeidet med denne utredningen vil vi svare på følgende problemstilling:

Hva er controllernes rolle i organisasjonen, og hvordan forholder de seg til forskjellige styringsverktøy?

Vi vil strukturere arbeidet etter følgende tre forskningsspørsmål:

- *Hvordan opplever controllerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping?*
- *Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter?*
- *Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?*

Denne utredningen er en mulighet for oss til å sette oss inn i controllerens rolle og deres bruk av styringsverktøy i Selskap 1. Det å få et innblikk i controllernes oppfatning av de

forskjellige verktøyenes nytteverdi er også noe vi ønsker å oppnå med denne utredningen. En ting vi har merket oss er at bedrifters faktiske styringssystemer ikke nødvendigvis følger de modellene og elementene innen styringssystemer som det skrives mest om i akademien.

Dette prosjektet er knyttet opp mot SNFs forskningsprogram innen Beyond Budgeting. Beyond Budgeting er et ganske nytt konsept, som også er ganske vidt definert. Vi mener at problemstillingen om hvorvidt kontrollere bidrar til verdiskaping kan ledes tilbake til relevance lost-debatten. Der Kaplan og Johnson (1987) mente at bedrifters økonomiske styringssystemer i stedet for å se framover bare fokuserte på fortiden, og at selv ikke dette ble gjort på en god måte. Altså at økonomistyringssystemer og controllerens rolle i bedriften var utformet slik at de ikke bidro til verdiskaping. Selskap 1s vektlegging av en frigjort og proaktiv rolle blant controllerne ble nevnt innledningsvis. Det ble argumentert for at dette var i tråd med selskapets kjerneverdier og en nødvendighet for å oppnå gode resultater. Vi er interessert i å finne ut av sammenhengen mellom dette og controllerenes oppfatning av egen verdiskaping, noe som leder oss til vårt første forskningsspørsmål: *«Hvordan opplever controllerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping?»*

Mye har endret seg siden relevance lost-debatten ble satt i gang. Det har kommet en rekke nye verktøy, mange av dem tilpasset spesifikke situasjoner. Beyond Budgeting er et eksempel på dette, og er en reaksjon på kritikken mot bruk av budsjetter som styringsverktøy. Blant annet er det blitt hevdet at tradisjonelle budsjetter passer dårlig i situasjoner hvor det kreves fleksibilitet, og i liten grad er knyttet opp mot bedriftens strategi (Hansen et al., 2003; Hope & Fraser, 2003a). Controlleren har stadig flere verktøy tilgjengelig og en stadig videre definert rolle. Likevel kan arbeidet ta en mekanisk form. I stedet for å fokusere på å løse problemer på best mulig måte, og knytte planlegging og måling opp mot bedriftens strategi, kan man fortsatt ende opp med rutinemessige oppgaver som ikke fokuserer på de rette problemene. Dette kan lede til delte meninger om kritikken mot budsjetter, og vi vil se på controllerenes holdninger til dette ved forskningsspørsmål 2: *«Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter?»*

Det kommer også stadig flere styringsverktøy å velge mellom og forskjellige løsninger kan passe til forskjellige selskaper. Derfor virker det veldig interessant å se på hvorvidt kontrollere mener at slike verktøy faktisk øker deres mulighet/evne til å drive med verdiskapende aktiviteter. En del av dette vil også være å se på systemet som helhet og ikke kun verktøyene individuelt da dynamikk i styringssystemet, og hvordan verktøyene brukes i kombinasjon, kan antas å få virkninger for tilretteleggingen for verdiskapende aktiviteter. Hvorvidt det å erstatte

budsjetter med et system bestående av andre styringsverktøy faktisk bidrar til en utvikling i retningen av økt mulighet for verdiskapende aktiviteter blant controllerne er et tema vi er interessert i å utforske videre, og leder oss til vårt tredje og siste forskningsspørsmål: *«Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?»*

De tre forskningsspørsmålene underbygger vår overordnede problemstilling: *«Hva er controllernes rolle i organisasjonen, og hvordan forholder de seg til forskjellige styringsverktøy?»* For å kunne finne et svar på dette spørsmålet må vi altså undersøke hvordan controllerne arbeider, hva de mener at fungerer, og hva de mener at kan forbedres. Bruk av spørreskjema og dybdeintervju vil bli tatt i bruk som metode for innhenting av førstehåndsdata fra Selskap 1. Vi tror vår faglige bakgrunn har gitt oss et godt grunnlag for å undersøke denne problemstillingen.

1.4 Avgrensning

Dette prosjektet er en del av SNFs forskningsprogram innen Beyond Budgeting og resultatene er basert på både en spørreundersøkelse og kvalitative intervju av kontrollere på forskjellige nivåer i Selskap 1. Utredningen har fokus på hele Selskap 1 som organisasjon hvilket inkluderer deres avdelinger i andre land.

Ved bruk av vår spørreundersøkelse får vi et utgangspunkt i kvantitative førstehånds-data. De kvalitative intervjuene baserer seg videre på analysen av disse dataene og muliggjør en dypere innsikt i de mest interessante funnene fra spørreundersøkelsen. Vår utredning vil avgrenses til et utgangspunkt i denne datainnsamlingen, men vi vil i tillegg analysere våre resultater opp mot resultatene fra lignende utredninger med fokus på andre selskaper.

Med respondenter fra forskjellige land i Europa anser vi våre resultater for å være representative også utenfor Norges landegrensener. Samtidig må vi ta høyde for at noen forskjeller i oppfatning og praksis kan eksistere på tvers av landene og at dette vil kunne gjenspeiles i vårt datamateriale. Ettersom vår studie kun fokuserer på oppfatning om eksisterende styringssystem i Selskap 1 vil vi kun danne oss et still-bilde. Det kan argumenteres for at longitudinelle studier ville være hensiktsmessig for å få innblikk i styringssystemet og dets effekter over tid, men dette vil da altså ligge utenfor vår utredning.

1.5 Videre oppgavestruktur

Utredningen er delt inn i fem kapitler, der det første utgjøres av innledningen. Kapittel 2 tar for seg relevant litteratur og gir en referanseramme for vår studie. Dette er en omfattende del

ettersom vi i studien ønsker å dekke flere forskjellige områder. For å skape et helhetlig bilde vil det derfor her være nødvendig med en grundig gjennomgang. Kapittel 3 beskriver metoden for studien samt at det gis et innblikk i vårt studieobjekt og utvalg. Det vil gis et innblikk i det overordnede forskningsdesignet samt mer spesifikke beskrivelser av hvordan vi har valgt å hente inn data og foreta statistiske tester på disse. I kapittel 4 tar vi for oss studiens tre forskningsspørsmål og presenterer relevante funn som kan bidra til å underbygge svar på disse. Til slutt vil funnene drøftes i kapittel 5 hvor vi også konkluderer opp mot den overordnede problemstillingen.

2 Teoretisk bakgrunn: Controllerrollen og styringssystem

2.1 Styringssystem

En hver bedrift med mer enn noen få ansatte behøver en eller annen form for et økonomisk styringssystem. Vi vil her forsøke å definere hva vi mener med økonomisk styringssystem, vi vil se på hvilke oppgaver et styringssystem skal utføre, og sette dette inn i et teoretisk rammeverk. Vi vil se på utviklingen innen økonomiske styringssystem med utgangspunkt i en presentasjon av budsjettet som det som de fleste tenker på som kjernen i bedriftens økonomiske styring. Deretter går vi inn på kritikken som har blitt reist mot budsjetter og alternative løsninger som blir foreslått. Videre ser vi på hvordan controllerens rolle i organisasjonen har utviklet seg parallellt med dette, og hvordan rollen påvirkes av styringssystemet.

Vi bruker her begrepet økonomisk styring synonymt med det engelske begrepet «management control». Berry et al. (2005) gir følgende generelle definisjon av management control: «*Management control is the process of guiding organizations into viable patterns of activity in a changing environment*». Senere i boken sin refererer de til en annen definisjon av Anthony og Govindajaran (2004): «*The management control process is the process by which managers of all levels ensure that the people they supervise implement their intended strategies*». Zimmerman (2011) sier at for å lykkes så må en bedrift utvikle mekanismer som bidrar til å gjøre det i de ansattes interesse å maksimere bedriftens verdiskaping, og det er alle disse mekanismene i felleskap som utgjør bedriftens styringssystem. Simons (2000) definerer «performance measurement and control systems» som formelle og informasjonsbaserte rutiner og prosedyrer som brukes av ledelsen for å opprettholde eller forandre handlingsmønstre i organisasjonen. Ut fra denne definisjonen legges det vekt på tre formål: Formidling av informasjon, registrere, analysere og rapportere informasjon, samt ledelsens bruk av informasjonen. Gjønnnes og Tangenes (2012) bruker begrepet «prestasjonsstyring» på norsk om det engelske begrepet management control, og sier at det omfatter «*utvikling, tilrettelegging og anvendelse av mekanismer for styring av atferd for å understøtte verdiskapingsprosessen*». Bruk av styringsverktøy i en organisasjon kan være med forskjellige formål, men noe som er felles for organisasjoner flest er at en kombinasjon av slike verktøy er en nødvendighet for å oppnå effektiv styring og kontroll over driften. Økonomistyring har to forskjellige hensikter (Nyland & Østergren, 2008, Zimmerman, 2011). Det ene er å gi informasjonsgrunnlag for beslutning og signaler dersom forandring er nødvendig. Driften styres dermed ved at beslutningene leder til videre handling. Den andre hensikten til

styringssystemet er å påse at handlingene faktisk utføres, eller med andre ord at de som blir delegert ansvar utfyller sin ansvarsrolle. Økonomistyringen gir på denne måten også en kontroll av driften. Disse to hensiktene som vi refererer videre til som styring og kontroll kan være motstridene og det er viktig å finne en god balanse.

Gjønnnes og Tangenes (2012) nevner fire hovedformer av økonomisk styring. De to første er direktstyring og regelstyring. Direktstyring innebærer at man veileder og direkte overvåker de ansatte når de jobber. Regelstyring er at man utarbeider detaljerte prosedyrer for hvordan en oppgave skal utføres, og kontrollerer at prosedyrene følges. Jan Bergstrand (2009) nevner også disse to formene for kontroll i sin bok, og legger til at begge systemene har samme filosofiske bakgrunn. Nemlig at man antar at det finnes noen som vet hva det beste man kan gjøre i en hver situasjon er. I dagens forretnings situasjon, der ting endrer seg raskt og man har høyt kvalifiserte ansatte, er det å fortelle dem akkurat hvordan man skal løse en oppgave ikke lenger ansett som den beste måten å utøve kontroll på. Den tredje formen for økonomisk styring som Gjønnnes og Tangenes (2012) nevner er prosjektstyring, som gjerne brukes når hver leveranse er unik. Det begynner med at man spesifiserer hva som skal leveres, hvilke deler det består av og hvordan disse forholder seg til hverandre. Deretter kartlegger man i detalj hvilke aktiviteter som trengs, hvilken rekkefølge de bør gjøres i og hvilke ressurser som kreves. Bergstrand (2009) nevner ikke denne formen for økonomisk styring, men skriver om *målstyring* som også er den siste formen som Gjønnnes og Tangenes (2012) nevner. Målstyring kan finnes i flere former, men alle karakteriseres av at man har prestasjonsindikatorer og feedback. Bergstrand (2009) sier at man i målstyring erstatter detaljerte instruksjoner med klare mål og en viss grad av frihet i forhold til hvordan man skal oppnå målene.

For å vite om man har oppnådd målene man har satt må man måle driften på en eller annen måte. Det meste som foregår i en bedrift kan beskrives som en prosess, og man vil gjerne måle hvor effektiv denne er. Simons (2000) beskriver en generell modell som en hver prosess kan dekomponeres til. Den består av input som forbrukes eller omformes gjennom en prosess som tilfører verdi, og output som kan være halvfabrikata eller ferdige varer eller tjenester. Dette er illustrert i figur 2.1 under.



Fig. 2. 1 Enkel prosessmodell (Simons, 2000)

Ledelsen må kontrollere både at tilstrekkelig input er tilgjengelig til riktig tid, at prosessen

foregår effektivt, og at output er i henhold til spesifikasjoner. Dette kan relateres til det som er sagt tidligere om direktestyring og regelstyring. Begge styringsfilosofiene går ut på å regulere og kontrollere selve prosessen i figuren ovenfor i detalj. Målstyring derimot fokuserer på å kontrollere output i stedet for selve prosessen. Et eksempel på dette er illustrert i figur 2.2 nedenfor som også er hentet fra Simons (2000).

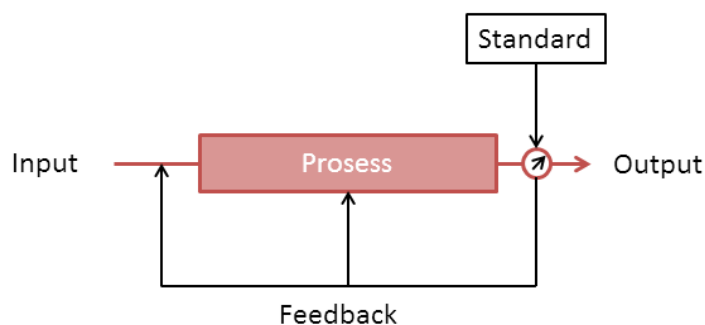


Fig. 2. 2 Enkel prosessmodell utvidet (Simons, 2000)

Det vi kan legge merke til ved figur 2.2 er at i forhold til den enkle prosessmodellen ovenfor så må vi legge til to nye elementer. Den ene er at vi må ha en standard å sammenligne de faktiske resultatene med, for å finne ut hvordan vi faktisk har gjort det. Det andre er at vi må ha et system for å gi feedback tilbake på avvik fra standarden. Simons (2000) legger vekt på at ledelsen må gjøre en avveining i forhold til hva man skal overvåke. Som tidligere nevnt så går direktestyring og regelstyring ut på at man har streng kontroll over selve prosessen. Ulemper ved dette er for det første at det i mange tilfeller ikke er praktisk eller kostnadmessig fornuftig å overvåke hele prosessen. En annen viktig ting er at når man standardiserer og overvåker prosessen så hindres muligheten for innovasjon. Dette inkluderer både det at man fjerner muligheten for at ansatte kan finne nye og bedre måter å gjøre ting på, samt at de fleste ansatte vil finne det mindre motiverende å jobbe når de har mindre frihet til å selv bestemme hvordan de skal gjøre ting. Derfor sier Simons (2000) at for å legge til rette for innovasjon er det bedre å kontrollere outputs enn prosesser. Det er nettopp det målstyring i stor grad dreier seg om. Bergstrand (2009) legger til at målstyringen beveger seg mot å bli mer multidimensjonal. Med det mener han at man stadig inkluderer flere aspekter ut over rent økonomiske mål i målstyringen. Et eksempel på dette er balansert målstyring, som vi kommer tilbake til senere.

Det er klart at for å kunne styre en bedrift eller organisasjon trenger man mye informasjon, og man trenger systemer for å samle inn og kommunisere ut denne informasjonen. Bedriftens økonomiske styringssystem har en viktig funksjon her. Når vi tenker på informasjon i styringssystemet, tenker vi gjerne på informasjon som strømmer oppover i organisasjonen

mot ledelsen. Det finnes to typer av slik informasjon som er relevant for implementering av strategi, informasjon om fremgang og måloppnåelse, og informasjon om kommende trusler og muligheter (Simons, 2000). Begge disse er eksempler på feedback-informasjon, informasjon om faktiske hendelser som kan sammenlignes med forventninger eller standarder. I tillegg til denne informasjonen er det også viktig å ha en strøm av informasjon fra ledelsen og nedover i organisasjonen. Dette bør være informasjon om hva man prioriterer å gi ressurser til og en klar beskrivelse av bedriftens strategi. I tillegg er det viktig at de kommuniserer planer, mål og milepæler framover, fordi medarbeiderne trenger å vite hva de kortsiktige målene er for å kunne bidra til disse (Simons, 2000). Denne informasjonsflyten er viktig i et styringssystem, og er illustrert i figur 2.3 under.

Som figur 2.3 også viser er det viktig for ledelsen å kommunisere mye av denne informasjonen videre til eksterne parter, men da i en mer aggregert form.

Vi ser at styringssystemet skal dekke flere behov, det meste av dette kan oppsummeres som at styringssystemet skal sørge for både kontroll og styring

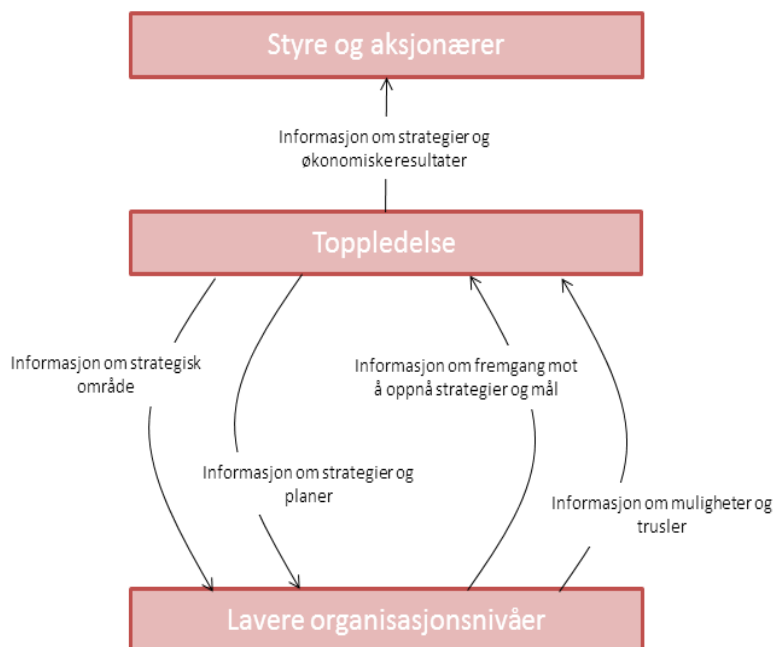


Fig. 2. 3 Informasjonsflyt (Simons, 2000)

av driften. Et viktig poeng her er at styringssystemet tillater å utføre disse oppgavene relativt tids- og kostnadseffektivt. En av de knappeste faktorene av alle er ledelsens tid og oppmerksomhet, og et viktig moment i styringssystemets design er å bedre kunne utnytte disse ressursene. Simons (2000) bruker begrepet «return on management» som et mål for å skildre mengde av verdiskaping gitt av ledelsen relativt til forbruk av tid og ressurser. Ut fra dette definerte begrepet kan man si at styringssystemet effektivt bør maksimere «return on management». Tuomela (2005) baserer seg på Simons definisjon av styringssystemet som presentert ovenfor og kommer med videre innsikt i forholdet mellom styring og kontroll. Det argumenteres for at styringssystemet burde tilpasses dersom strategien til foretaket endres.

Dette vil i så fall medføre en relativt frekvent raffinering av systemet, noe som i seg selv kan virke positivt på styringen av driften. Baksiden av medaljen vil være mangel på kontinuitet i hva som måles, noe som kan være problematisk med tanke på kontroll. Dette ligger tett opp mot begrepet dynamiske styringssystemer som vi kommer tilbake til senere. I diskusjonen om relasjon mellom strategi og styringssystem viser Tuomela (2005) også til at feltstudier tyder på at hvilke system det opereres med er mindre viktig enn hvordan systemene faktisk brukes. Dette er noe Simons (1995, 2000) trekker også fram.

2.2 Styringssystemets dimensjoner

Vi har nå snakket litt om hvilke behov styringssystemet skal dekke, men for å videre forstå hva et styringssystem faktisk er må vi gå dypere inn på hva det omfatter og hvordan de brukes. Nyland & Østergren (2008) skriver at det finnes flere forskjellige dimensjoner av styring som på ulike måter påvirker organisasjonens suksess i implementeringen av sin strategi. Det siktes da spesielt til 4 dimensjoner som utgjør Simons (1995) «levers of control». Dette blir av mange karakterisert som et av de viktigste bidragene til virksomhetsstyringslitteraturen i de siste to tiår (Gjønnes og Tangenes, 2012). Dette er et generelt rammeverk for styringssystemer som beskriver egenskapene til system for forskjellig bruk. De fire dimensjonene som inngår i rammeverket er holdningssystemer, barrieresystemer, diagnostiske styringssystemer og interaktive styringssystemer. Vi vil nå ta for oss hver og en av disse for å gi innsikt i hva som kjennetegner styringssystem. Det sentrale i Simons rammeverk er at det i bedrifter eksisterer noen sentrale spenninger, som ledelsen må gjøre avveininger i forhold til. Simons (1995) sier at effektive ledere bruker styringssystemet til å balansere motsetningene mellom begrenset oppmerksomhet og ubegrensede muligheter, tilsiktet og fremvokst strategi, og individets selvinteresse og ønske om å bidra til gruppen.

Figur 2.4 viser en oversikt over rammeverket til Simons. To av systemene (holdningssystemer og interaktive styringssystemer) representerer positive og inspirasjonelle krefter. De andre to (barrieresystemer og diagnostiske styringssystemer) representerer begrensende krefter. En suksessfull oppfølging av strategi krever at man balanserer disse kreftene. Dette henger også sammen med at man må finne en balanse i forhold til de spenningene vi har nevnt som finnes i alle bedrifter. Figuren under viser rammeverket til Simons, og hvordan hvert av systemene relateres tilbake til bedriftens forretningsstrategi. Videre skal vi gå nærmere inn på hvert enkelt av systemene.

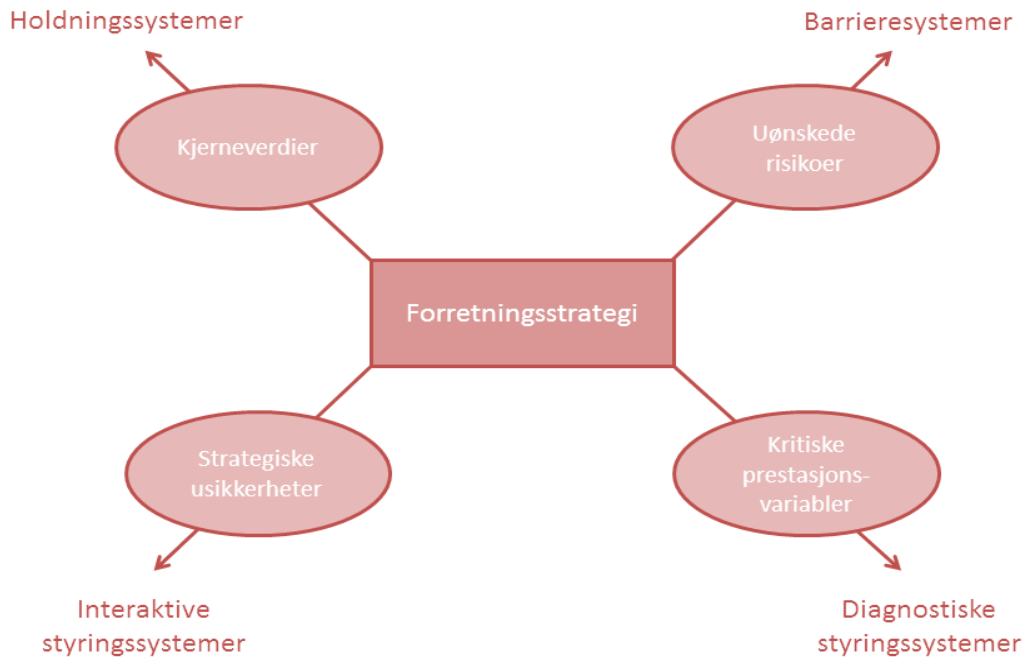


Fig. 2. 4 Simons rammeverk for styringssystem (Simons, 1995)

2.2.1 Holdningssystemer

Holdnings- og barrieresystemer er litt på siden av det som tradisjonelt oppfattes som økonomiske styringssystemer, men er like fullt viktige. Alle organisasjoner har en grunn til at de ble opprettet. Et ungt foretak er som regel såpass lite og har såpass tett kontakt mellom gründere og andre ansatte, at foretakets misjon lett kan forstås av alle. Når foretaket vokser er dette vanskeligere å få til, og man har behov for holdningssystemer. Holdningssystemer er en eksplisitt og formell formulering fra ledelsens side av virksomhetens verdier, mening og retning. Simons (1995) sier at for at slike formuleringer skal kunne ansees som en del av et system må de være formelle, informasjonsbaserte og brukt av ledelsen for å endre adferd i organisasjonelle aktiviteter. Vi har tidligere nevnt avveiningen mellom begrenset oppmerksomhet og ubegrensede muligheter, holdningssystemer er positive systemer som skal motivere ansatte til å søke nye måter å skape verdi, altså utforske nye muligheter. I tillegg skal de veilede og hjelpe ansatte med hvor de skal lete og hva de skal lete etter. Viktigheten av holdningssystemer henger også sammen med at man i dag har bedre utdannede ansatte med høyere forventninger til selvrealisering. For å lede disse på en effektiv måte må hver enkelt ansatt forstå virksomhetens formål, og hvordan de selv kan bidra til det.

2.2.2 Barrieresystemer

Barrieresystemer er motstykket til holdningssystemer. Der holdningssystemer skal motivere ansatte til å søke nye løsninger og utvide mulighetsområdet, skal barrieresystemet sette

grenser for hva de kan gjøre. Simons (1995) nevner et viktig poeng i at å forsøke å på forhånd si hvordan ansatte skal utføre oppgavene sine utelukker at man kan finne opp nye muligheter som kan skape verdi. Derfor foreslår han bruken av holdningssystemer for å oppmuntre og motivere ansatte til å søke nye muligheter, uten å gå for mye i detalj. Samtidig bruker man barrieresystemer for å spesifisere i detalj hva man ikke skal gjøre. Barrieresystemer går ut på nettopp det at man skal sette grenser for oppførsel, og gi ansatte frihet innenfor disse grensene til å finne gode løsninger. Som et velkjent eksempel på noe som kan kalles et barrieresystem nevner Simons (1995) de ti bud fra det gamle testamentet. De fleste av de 10 bud er formulert slik at de sier hva man ikke skal gjøre, og ilegger slik klare begrensninger på oppførsel, men fortsatt frihet innenfor de fastsatte grensene. Holdningssystemer og barrieresystemer sammen skaper et begrenset fokusområde innenfor det som var et ubegrenset mulighetsområde. Som et eksempel på barrieresystemer i faktiske bedrifter nevner Simons (1995) såkalte «codes of conduct», som er regler for hvordan ansatte i bedriften skal oppføre seg. Verdien av disse blir ofte undervurdert siden det handler om unngåtte kostnader. Allikevel viser det seg at mange av disse reglene kommer på plass etter at en hendelse eller krise har påført bedriften tap. Eventuelt etter at man har observert en slik krise i andre bedrifter.

2.2.3 Diagnostisk kontroll

Diagnostiske kontrollsystemer er det som de fleste forbinder med økonomiske styringssystemer. Dette er systemer som i hovedsak skal kommunisere kritiske nøkkeltall og overvåke implementeringen av planlagte strategier. Diagnostiske styringssystemer skal altså sørge for forutsigbar måloppnåelse (Simons, 1995). Et informasjonssystem kan sies å være diagnostisk dersom man kan fastsette mål på forhånd, måle resultat og beregne avvik, for så å bruke denne informasjonen som feedback for å tilpasse innsatsfaktorer og aktiviteter (Simons, 2000). Nyland & Østergren (2008) påpeker at diagnostiske styringsverktøy skal motivere, overvåke og gi grunnlag for iverksetting av tiltak når avvik observeres. Altså ligger fokuset ved diagnostiske styringsverktøy på output og de brukes for forskjellige formål.

Faktiske styringsverktøy som kan brukes diagnostisk kan være budsjetter, balanced scorecards, og verktøy for å overvåke markedsandeler, inntekt på varemerke eller prosesser i prosjekter for å nevne noen eksempler. I stedet for å konstant måtte overvåke interne prosesser manuelt skal diagnostiske styringssystem avdekke avvik slik at oppmerksomhet kan rettes mot de viktige områdene og at det kun investeres signifikant tidsbruk der hvor tiltak kan være nødvendige. Med andre ord er diagnostiske styringsverktøy en svært viktig del av styringssystemet med hensyn på «return on management». Diagnostiske styringsverktøy

legger til rette for effektiv utnyttelse av ledelsens tid og oppmerksomhet.

Simons (2000) beskriver 5 områder som nødvendigvis må vies oppmerksomhet for at det diagnostiske styringsverktøyet effektivt skal kunne brukes i tråd med sitt formål. Han påpeker at det er kritisk for en effektiv implementering av strategi at det defineres hvor underordnede skal vie sin energi. Det er derfor viktig at ledelsen forhandler og setter bestemte mål. For å videre forsikre at det man måler, eksempelvis et utvalg av nøkkeltall, i realiteten reflekterer strategiske mål og prioriteringer må det foretas en sammenstilling mellom disse elementene. Dette er også et stort fokusområde i balansert målstyring som vi vil beskrive i mer detalj under neste delkapittel. Det tredje oppmerksomhetsområde som Simons (2000) fremhever er design av insentiver. For å slippe å overvåke daglige aktiviteter for å forsikre seg om at underordnede arbeider i retning mot fastsatte mål kreves det at de blir gitt en form for ytre motivasjon. Denne motivasjonen kan best gis i form av godt utformede insentiver. Når disse tre første elementene er på plass er grunnlaget for det diagnostiske styringsverktøyet dannet, og det gjelder videre da å bruke verktøyet på riktig måte. Det vil si å gjennomgå avviksrapporter og å følge opp signifikante avvik, som representerer Simons (2000) henholdsvis fjerde og femte oppmerksomhetsområde i denne sammenhengen. Ved å kun fokusere på store signifikante avvik økes potensialet for «return on management», og når man raskt kan rette fokuset mot viktige problemstillinger kan også tiltak iverksettes hurtig for å styre seg inn på rett kjøl.

Det kan oppstå problemer som følge av at diagnostiske styringsverktøy ikke blir brukt på riktig måte. Den «riktige måten» slik den er blitt definert av Simons (2000) er beskrevet i avsnittet over. Når ikke forhåndsreglene for bruk av diagnostiske system blir overholdt kan verktøyet gjøre mer skade enn nytte. Det kan forekomme at feil variabler måles, eksempelvis ved at det fokuseres på nøkkeltall som ikke er i sammenheng med de overordnede målene som er satt. I slike tilfeller står man i fare for å arbeide i helt feil retning i forhold til hva man ønsker å oppnå. En annen felle man kan stå i fare for å trå i er dårlig utformede insentiver. Når disse ikke designes på riktig måte kan de for det første ha dårlig innvirkning, og for det andre virke mot sin hensikt. Dette kan skje ved at det henholdsvis legges inn «slakk» i stilte krav slik at det skal bli enklere å oppnå gitte mål eller at gis rom for «gaming» med insentivene. Belønningssystem åpner opp for å frigjøre energi og kreativitet i arbeid for å oppnå gode resultater i de parameterne belønningen gis etter (Simons, 2000). En rekke virkemidler kan brukes for å oppnå dette og problemer kan oppstå når det er mulig å finne kreative løsninger for å kunne rapportere bedre resultater enn hva som er tiltenkt med systemet. Ved å forskyve

handling i tid for å oppnå ønskelige effekter på målte resultat i gitte tidsperioder («smoothing»), bevisst fremheve positive resultater over negative («biasing»), eller rett og slett utføre ulovlige handlinger, kan det være mulig å oppnå belønning på ufortjent grunnlag. For et godt funksjonelt diagnostisk system er det derfor viktig at ikke bare ledelsen, men alle brukerne av systemet ser det gunstig å følge retningslinjene for riktig bruk av systemet.

2.2.4 Interaktiv kontroll

Styringsverktøy kan også brukes for å rette organisasjonens oppmerksomhet og fokus mot strategisk usikkerhet. Målet med dette kan være å finjustere og tilpasse strategien ettersom konkurransesituasjonen i markedet forandrer seg (Simons, 2000). Strategi kan være enten tilsiktet, altså planlagt og utarbeidet av ledelsen og kommunisert nedover i organisasjonen, eller fremvokst, det vil si at strategien blir til underveis, og gjerne kommer fra lavere organisasjonsnivåer (Mintzberg, 1994). Diagnostiske kontrollsystemer sørger for at man på en forutsigbar måte kan implementere tilsiktet strategi. Interaktive kontrollsystemer sørger derimot for at ny strategi kan vokse frem som et svar på oppfattede trusler og muligheter (Simons, 1995). Det viktige i interaktive kontrollsystemer er dermed ikke nødvendigvis dataene som registreres, men heller prosessen for å komme frem til de. Dialog som knytter sammen de formelle og uformelle elementene i styringssystemet kan bidra til motivasjon for læring og fokus på strategiske mål (Nyland & Østergren, 2008). Det påpekes også av Nyland & Østergren (2008) at fokuset i interaktive kontrollsystem ligger på overvåkning av organisasjonsprosesser, og ikke output slik som når systemet brukes diagnostisk. I slik type overvåkning er det vesentlig at ledelsen personlig kan involvere seg i de underordnedes beslutninger og aktiviteter (Simons, 2000). Altså er fokuset som nevnt, men med andre ord, på hvordan arbeidet foregår heller enn hvilke kortsiktige resultater det fører til. En av fordelene med slike verktøy er da at ledelsen kan guide bedriftens overordnede strategier ut fra utviklingen av handlingene som faktisk utføres. Dette gjør det mulig å avdekke vekstområder, forbedre profitabilitet samt oppdatere posisjonering av produkter og tjenester med et godt utgangspunkt i informasjon om hvordan organisasjonen allerede ligger an. Tuomela (2005) refererer til gitte bevis på at enkelte spesifikke styringsverktøy har vært effektive midler under strategisk forandring. Blant annet henvises det til Abernethy & Brownell (1999) som har påvist effektivitet i interaktiv bruk av budsjetter og Vaivo (2004) som påpeker at ikke-finansielle måltall kan bidra til å konkretisere «tacit knowledge» og gjøre denne kunnskapen eksplisitt i organisasjonen.

Interaktive styringssystem skal dekke fire forskjellige kriterier og designet må derfor omfatte

visse funksjoner for å tilfredsstille kravene til systemet (Simons, 2000). Informasjonen i systemet må være lettfattelig slik at det oppnås god forståelse av og tiltro til dataene. Først da vil det dannes grunnlag for produktiv debatt og dialog mellom ledelsen og underordnede. Informasjonen må videre være relevant for belysning av strategisk usikkerhet og systemet må brukes av ledelse (og ansatte) på flere nivåer i organisasjonen. Til slutt må det interaktive systemet generere nye handlingsplaner, og for å få til dette bør fokuset være på eksisterende handlingsmønstre slik at fremvoksende strategier kan baseres på real-time informasjon. Tuomela (2005) påpeker videre at alle slags styringsverktøy kan brukes interaktivt. Det viktige er altså ikke styringsverktøyets art, men hvordan det brukes i bedriften. Det å bruke et styringsverktøy interaktivt krever mye oppmerksomhet og en stor grad av involvering fra flere organisasjonsnivåer. Derfor er det normalt at det kun er hensiktsmessig å bruke ett styringsverktøy av gangen interaktivt slik det er beskrevet her (Simons, 2000; Tuomela, 2005).

2.3 Budsjetter

Av alle forskjellige styringsverktøy er budsjetter blant de mest kjente og mest brukte. Eriksrud & McKeown (2010) finner at budsjetter er både det styringsverktøyet som flest norske bedrifter bruker og det verktøyet som flest vil beskrive som nyttig.¹ Deres studie inkluderer respondenter fra mange forskjellige bransjer og stillinger og vil således gi et vidt bilde av det norske næringslivets meninger. Studien viser at budsjett er i særklasse mest utbredt, men brukes ofte i kombinasjon med andre verktøy som kan inngå under begrepet «Beyond Budgeting», hvilket er et emne vi vil komme tilbake til. Bergstrand (2009) beskriver hvordan budsjetter som konsept ble utviklet for lenge siden med hensikt om å være et verktøy for å fordele penger til statlige operasjoner og forsikre at parlamentet eller andre autoriteter kunne kontrollere offentlige utgifter. Det var først etter at budsjetter var godt implementert som verktøy for dette formålet at konseptet også ble adoptert i private bedrifter. Det bør nevnes at det nevnes forskjellige opprinnelser i litteraturen, og hva som er reelt er et tema som er åpent for fortolkning. I den engelske litteraturen skilles det mellom «driftsbudsjetter», «investeringsbudsjetter» og «langtidsbudsjetter» (Gjønnes & Tangenes, 2012). Selv om alle disse formene for budsjetter også er utbredt her i Norden er det gjerne driftsbudsjetter det siktes til når man snakker om budsjettering, og det er denne formen for budsjett vi vil beskrive videre.

¹ Basert på Eriksrud & McKeowns utvalg av 109 respondenter fra norske bedrifter som har fullført Executive MBA studier ved NHH.

Selv i nokså oversiktlige og ukompliserte bedrifter er det problematisk å overskue alle implikasjoner av planlagte tiltak uten å modellere dem på en systematisk måte (Gjønnes & Tangenes, 2012). En slik modellering av finansielle implikasjoner er ett av flere formål med budsjettet. I tillegg til dette påpekes det at ytterligere formål med budsjett kan være å koordinere økonomisk aktivitet på tvers av organisatoriske enheter som inngår i samme verdikjede, samt å sette rammer for ressursbruk og atferd. Sammenlagt skal budsjettet altså «anskueliggjøre hva som skal til for å oppnå visse mål og i tillegg teste hvorvidt definerte planer og tiltak er egnet til å sikre målrealisering» (Gjønnes & Tangenes, 2012). Eriksrud & McKeowns (2010) studie viser at konkrete oppgaver som kontroll og oppfølging/evaluering samt planlegging er de bruksområdene til budsjetter som ansees å være viktigst her i Norge. I tillegg brukes verktøyet til ressursallokering og koordinering, men ansees å ha mindre grad av viktighet her.

Praktiseringen av styring i de fleste bedrifter kan deles inn i fire ulike prosesser som har tette koblinger seg i mellom (Anthony & Young, 2003). Disse fire prosessene er strategisk planlegging, budsjetteringsprosess, handling, og rapportering og evaluering. Hver av prosessene oppstår regelmessig hvert år i en kontinuerlig loop. Budsjettet har i følge dette en stor rolle både alene og i tilknytning til de andre prosessene i styringen av de fleste bedrifter. Anthony & Young (2003) beskriver budsjettet alene som en strategisk plan i monetære eller kvantitative uttrykk. Til tross for denne store rollen påpeker Gjønnes & Tangenes (2012) at budsjettet ikke skal være et mål i seg selv. Det er heller utarbeidelsen som er det viktige. Det er her eventuelle svikt i antagelser om realiteten vil komme til syne, og basert på dette kan man i neste omgang justere mål og planer. Dette aspektet av prosessen medfører følgelig at budsjetter ikke er en form for målstyring der målene settes først.

Etter å ha gitt et kort innblikk i budsjettets opprinnelse og formål vil vi nå gå mer inn på hva som faktisk utgjør et budsjett. Gjønnes & Tangenes (2012) definerer budsjettets innhold slik: «sammenfattet oppstilling av økonomisk-finansielle implikasjoner av (rammene for) virksomhetens planer og utvikling for øvrig, hensyntatt eksterne forhold, der planene forutsetningsvis er forankret i nærmere definerte strategiske og finansielle mål». Forfatterne forklarer videre at det normalt er finansregnskapets formatramme som tas i bruk, noe som innebærer resultat-, balanse-, og kontantstrømoppstillinger. I prosessen for å tilvirke disse oppstillingene beskriver Bergstrand (2009) to forskjellige metoder som kan benyttes. Ved en «Build-up» fremgangsmåte starter planlegging og tilvirkningen av budsjettet av ledelsen på lavere nivåer ute på de forskjellige avdelingene i bedriften, men basert på toppledelsens

antagelser og retningslinjer. En «Break-down» fremgangsmåte foregår ved at planlegging og tilvirkning av budsjett foretas av toppledelsen før det bringes ned i organisasjonen for sjekk og endringsforslag av ledere på lavere nivåer. Dette medfører at utgangspunktet for budsjettet kan være noe forskjellig og vil avhenge av selve prosessen. Tidshorisonten for det satte budsjettet er vanligvis ett år med periodisering innenfor kortere intervaller (Gjønnes & Tangenes, 2012). Bergstrand (2009) er enig i at dette er tilfellet, men påpeker at det ville være mulig å oppnå fordeler ved å konfirmere budsjettet etter årsskiftet i stedet for å følge kalenderåret. Ved å gjøre dette ville man også kunne tatt de forholdene som ligger i årsskiftet med i betraktningen.

Bergstrand er langt fra alene om å foreslå endringer knyttet til praksisen ved bruk av budsjetter. Styringsverktøyet er blitt gitt mye kritikk fra forskjellige hold, og mens noen foreslår endringer i verktøyet mener andre at det rett og slett burde byttes ut. Vi vil i del 2.4 ta for oss noe av denne kritikken.

2.4 Kritikk mot budsjetter

I litteraturen er det blitt presentert en rekke ulemper med budsjetter slik de brukes i de fleste bedrifter (Bogsnes, 2009; Hope & Fraser, 2003a; Hansen et. al., 2003). Bogsnes (2009) stiller spørsmål ved hvorfor budsjetter brukes i et stort omfang til tross for at han finner en konsensus blant personer på mange forskjellige organisatoriske nivåer om at det er forbundet store problemer med budsjettene. «*Many see the budget problems as an irritating itch but not as a dangerous disease*» (Bogsnes, 2009). Altså mener han at en etterlengtet løsning på budsjettproblemene uteblir som en følge av at det ikke stilles en sannferdig diagnose på problemet. Selskaper som sverger på å holde nære tilknytninger til sine kunder for å raskt kunne oppdage og tilpasse seg til skift i markedet klamrer seg fast til sine budsjetter. Bruken av budsjetter, og prosessen i utarbeidelsen av de, fører til en umyndiggjøring av ansatte på frontlinjen, motvirker intern informasjonsdeling og forsinker respons på utvikling i markedet til det er for sent (Hope & Fraser, 2003a). Uten budsjetter kan de ansatte tilpasse seg og handle på den informasjonen de får om endringer i markedet i stedet for å prøve å skjule denne for å oppnå overensstemmelse med budsjett, føyer de to forkjemperne for Beyond Budgeting til. Selv om det har blitt identifisert en rekke problemområder i forbindelse med budsjetter er det ikke fullstendig enighet om at svaret på problemene er å erstatte dette styringsverktøyet. Libby & Lindsey (2010) mener at de forskjellige temaene i kritikken mot budsjetter foreslår at vi ikke besitter en tilstrekkelig robust forståelse av budsjettene som er i stand til å forklare de mekanismene som fører til tilfredsstillende eller utilfredsstillende

konsekvenser av styringsverktøyet. Fra deres studie kommer det frem at det muligens ikke er budsjettene som objekt som er problemet, men hvordan de brukes i bedriftene². Dette stemmer også overens med funnene fra Fossdal & Gardrum (2009) som påpeker at bruken av styringsverktøyet er viktigere enn verktøyets art.

Vi vil nå gi en kort oppsummering og en videre forklaring av hva som går igjen av kritikk mot budsjetter i litteraturen. Bogsnes (2009) har oppsummert kritikken rettet mot budsjetter slik han har hørt om dette som førstehåndsinformasjon fra ansatte på forskjellige nivåer i blant annet Statoil og Borealis. Dette gjør han ved å organisere kritikken in i følgende syv hovedtemaer: «The Trust Problem, The Cost Management Problem, The Target Setting and Evaluation Problem, The Bonus Problem, The Rhythm Problem, The Quality Problem, and The Efficiency Problem». Hansen et al. (2003) har gjort en tilsvarende oppsummerende inndeling basert på det de har funnet i litteraturen, men de presenterer hele 12 forskjellige temaer for kritikk. De forskjellige temaene fremstilt i de to kildene dekker mange av de samme problemområdene. Utover det som Bogsnes (2009) har tatt for seg beskriver også Hansen et al. (2003) problematikken rundt mangel på strategisk fokus i budsjetter, at løpende utvikling av nettverksstruktur i organisasjonen ikke reflekteres, og at budsjettenes kvantitative størrelser baseres på gjetning og antagelser. Bogsnes (2009) hevder at flere av disse problemene kan sees i sammenheng med at budsjetter som verktøy i utgangspunktet ble skapt for store og stødige selskaper for flere tiår tilbake. Som nevnt hersker det dog noe uenighet om dette. Det påpekes videre at det i disse tider kan sies å foregå en «global oppvarming» i bedriftenes miljø, noe som i stor grad svekker forutsigbarheten i markedene. Det menes altså at nye og mer volatile tider krever nye styringsverktøy for de organisasjonene som tidligere hadde god nytte av budsjetter. Hvorvidt markedene faktisk er mer volatile på det nye millenniumet sammenlignet med tiden for budsjettets opprinnelse er riktignok også noe det kan stilles spørsmål ved. Vi vil anta at dette vil være svært bransjeavhengig. Vi vil i de følgende avsnitt gi korte innblikk i kritikken mot budsjetter slik denne er presentert i litteraturen som beskrevet over.

2.4.1 Budsjetter fremfor tillit

Det å faktisk stole på at de ansatte vil ta beslutninger som er ønskelige fra organisasjonens side er et flersidet tema. Som Bogsnes (2009) understreker er tillit fundamentalt viktig for organisasjoner. Ledelsen i foretaket er avhengige av å stole på sine ansatte når de opererer

² Libby & Lindseys studier oppnådde svært lave responsrater (13,6% og 1,5%). Dette er uheldig for studiens validitet og åpner for spørsmål om det trolig eksisterer noe bias i resultatene.

dyrt maskineri, når de har innvirkning på kundenes sikkerhet og når de skriver store kontrakter på vegne av foretaket. Av en eller annen grunn kan det være vanskeligere å gi ansatte like god tillitt når det gjelder deres forbruk av bedriftens ressurser. Dette til tross for at det individuelle tilfellet her ofte vil ha langt mindre signifikans for driften enn ved tilfellene som eksemplifisert over. Problemet kan oppstå ved at man stoler på majoriteten av de ansatte, men at man lar en minoritet som man er mer usikker på ødelegge for det totale tillitsbildet. Løsningen som velges er da ofte en preventiv kontroll på alle, noe som mange har tillit til at budsjettet kan tilby, fremfor en skadekontroll ved få enkelttilfeller. Hansen et al. (2003) beskriver hvordan nettopp budsjetter styrker det vertikale forholdet for «ordre-og-kontroll», og at slik styring kan medføre en følelse blant de ansatte av å bli mindre verdsatt. Bogsnes (2009) foreslår desentralisering som en løsning på problemet og skriver at ledelsen bør «skifte fra førersetet til baksetet», altså ikke «kjøre» selv, men gi kartlesing, veiledning, motivasjon og assistanse ved behov.

2.4.2 Budsjetter og kostnadsstyring

Det å bli tildelt et budsjettert beløp for ressursforbruk i en periode kan være med hensikt på å sette et tak på kostnadene i denne gitte perioden. Problemet med dette er at det vil oppleves som å bli tildelt en «pengesekk» og at det budsjetterte beløpet på så måte like fullt fungerer som et gulv for forbruket (Bogsnes, 2009). Dette medfører at budsjettet kan legge til rette for unødvendig høyt pengebruk. I stedet for å holde et jevnt forbruksmønster kan det også virke inn mer restriktivt mot slutten av budsjettperioden, når «pengesekken» nærmer seg tom, noe som kan føre til uheldige beslutninger. Hansen et al. (2003) viser til at budsjetter konsentrerer seg om kostnadsreduksjoner og ikke verdiskaping. Det burde skilles mellom positive og negative kostnader i forhold til om de representerer investeringer for fremtiden eller rent forbruk (Bogsnes, 2009). Ulempen med budsjetter er altså en kunstig innvirkning på forbruk i tid og mangel på hensyn til kostnadenes art. Eriksrud & McKeown (2010) finner riktignok i sin studie av norske bedrifter at kun 34,9 % av deres respondenter vil si seg «svært enig» i at budsjetter fremmer kostnadsreduksjon fremfor verdiskaping.

2.4.3 Målsetting i budsjetter og evaluering

For å oppnå en riktig evaluering av ytelse er det nødvendig med gode mål som sammenligningsgrunnlag. Nøyaktig hva som utgjør et godt mål er ikke åpenbart. Bogsnes (2009) viser til akronymet SMART, som står for at mål bør være spesifikke, målbare, oppnåelige, relevante og tidsbundet. Han påpeker videre at dette vil gi målet presisjon, men understreker at dette ikke nødvendigvis impliserer at målet er av god kvalitet. Hansen et al.

(2003) viser til at et tema som går igjen i kritikken mot budsjetter er nettopp det at mål som settes i budsjettene baseres på antagelser som ikke har noen form for håndfast støtte. Denne kritikken retter seg altså mot målenes presisjon. Men som nevnt kan selv presise mål være av dårlig kvalitet. En årsak til dette kan være bias som følge av for sterkt fokus på finansielle tall. En andel på 44,1 % av respondentene til Eriksrud & McKeowns (2010) studie er «svært enig» i at det eksisterer et overdrevet fokus på finansielle måltall. Finansielle tall er enkle å kvantifisere og kan derfor i for stor grad bli brukt til målsetting. For å videreføre et sitat nevnt av Bogsnes i denne sammenheng: «Not everything that counts can be counted, and not everything that can be counted counts» (Albert Einstein).

2.4.4 Motivasjon og opportunistisk atferd

Når det som nevnt over finnes problemer med målsetting i budsjetter medfører dette også at blant annet bonus- og belønningssystemer vil bli rammet som en direkte følge. Når evalueringen som ligger til grunn kan bli feilaktig vil det også kunne gis belønninger på feil grunnlag. Et mer signifikant problem er likevel at bonus-system i seg selv kan virke negativt på motivasjon, ytelse og intern informasjonsdeling (Bogsnes, 2009). Det henvises da til bevis om at ytre motivasjon reduserer den indre drivkraften og motivasjonen som finnes i mennesket. I denne sammenhengen kan bonusen undergrave eksisterende indre motivasjon direkte knyttet til arbeidsoppgavene. Andersen (2009) viser til Herzbergs motivasjonsteori og påpeker at motivasjon som en indre drivkraft verken kan påvirkes av «gulrot eller pisk». Dette fordi det i følge teorien er forskjellige kategorier av faktorer som kan lede til trivsel eller mistrivsel. Mens motivasjonsfaktorer som egne prestasjoner, anerkjennelse og vekst kan skape trivsel, vil «hygienefaktorer» som økonomisk godtgjørelse og arbeidsforhold i beste fall skape «ikke-mistrivsel». Incentivene til å hjelpe andre i egen organisasjon svekkes også når andres prestasjoner kan medføre høyere krav til egen avdeling og påfølgende reduserte bonus-utbetalinger. Hansen et al. (2003) skriver at budsjetter forsterker barrierer mellom avdelinger, noe som kan sees i sammenheng med dette problemet. Videre ledes de ansatte til å drive lobby-virksomhet for å få satt lavere mål til seg selv, noe som videre gir en negativ effekt på ytelse. Etter at målene er fastsatt «oppmuntrer» budsjettene videre til påfølgende pervers atferd som «gaming» (Hansen et al., 2003). Libby & Lindsey (2010) finner en signifikant negativ korrelasjon mellom gaming og budsjettets verdi og Eriksrud & McKeown (2010) finner at hele 54,7 % av deres respondenter er «svært enige» i at slik gaming eksisterer i deres bedrifter. Argumentene for å ta i bruk bonus- eller andre belønningssystem er å være konkurransedyktige på arbeidsmarkedet samt å skape motivasjon. I følge kritikken er slike

system ikke hensiktsmessige for det sistnevnte punktet, og det eksisterer kanskje bedre måter å oppnå det første på. Penger er likevel enklere å vise til enn mer indirekte belønninger som autonomi, tilhørighet og mestringsfølelse (Bogsnes, 2009). Dette til tross for at belønningen fort kan forvandles til en straff når forhold en selv ikke har innvirkning på kan medføre tilbakeholdt utbetaling.

2.4.5 Rytmen i budsjetteringsprosessen

Det er vanlig at budsjetter lages for kalenderåret, altså at de skal gjelde fra januar til desember hvert år. En slik kunstig tidsinndeling er ikke tilpasset dynamikken i bedriftens omgivelser (Bogsnes, 2009; Bergstrand, 2009). Det vil være mer hensiktsmessig å gjøre en periodeinndeling som er tilpasset til den bransjen man opererer i når man først skal ta i bruk budsjetter. Bergstrand (2009) mener at det er lite troverdig at en leder kan lage planer som er gyldige et helt år frem i tid med hensyn på hvor raskt markedene beveger seg i de fleste industrier i dag. I Eriksrud & McKeowns (2010) studie var det sterkest enighet blant respondentene om at antagelsene i budsjettet blir for raskt utdatert. Hele 66,1 % var her «svært enige». Akkumulerte hendelser under kalenderåret kan være vanskelig å forutse for hele den lange budsjetteringsperioden, og hvorvidt budsjettene bør oppdateres med ny informasjon skaper videre problemstillinger. Hansen et al. (2003) skriver at budsjettene av denne grunn dannes og oppdateres for sjelden. En annen kritikk de nevner som også kan sees i sammenheng er at budsjetter begrenser reaksjonsevnen til bedrifter og utgjør ofte en barriere mot forandring. Det at budsjettene mangler en naturlig rytme og dynamikk i tråd med bedriftens omgivelser kan altså virke negativt inn på bedriftens tilpasningsevne. Libby & Lindsey (2010) stiller spørsmålsteget ved denne kritikken og påpeker at selv om mange bransjer opererer i uforutsigbare omgivelser kan ikke dette over-generaliseres til å gjelde for alle. De tilføyer videre at selv om budsjetter er potensielt svake i forhold til tilpasning så viser deres studie at bedrifter gjerne tar hensyn til dette og korrigerer ved å adoptere andre prosesser dersom dette er nødvendig.

2.4.6 Budsjettets flerfoldige formål

Mange bedrifter bruker forretningsplaner og budsjetter for å dekke tre svært forskjellige formål (Bogsnes, 2009). Disse er å sette gode mål, pålitelige prognoser og effektiv ressursallokering. Budsjettet brukes ofte med den intensjon å dekke alle av disse tre formålene i ett og samme verktøy. Problemet er at disse tre forskjellige emnene passer dårlig sammen. Når de blir lagt inn under budsjettet alene vil det kunne oppstå konflikter. Dette vil få negative konsekvenser for kvaliteten til hver av de tre formålene individuelt, og da også for styringen

generelt (Bogsnes, 2009). Eksempelvis kan et sterkt bånd mellom prognoser og målsetting eller ressursallokering medføre svekket troverdighet for prognosene. Dette fordi at det gis insentiv for å manipulere prognosene i en gitt retning for å oppnå ønskelige effekter i form av lavere mål/krav eller tildeling av flere ressurser.

2.4.7 Budsjetter og produktivitet

En siste kritikk mot budsjetter er at de krever for mye tid og ressurser i prosessen med å lage de (Hansen et al., 2003; Bergstrand, 2009). Bogsnes (2009) skildrer en anekdote om hvor mye frem og tilbake det er i prosessen med å kun få budsjettene godkjent fra toppledelsen, der ledere på lavere nivå blir tvunget til å ta heisen opp til toppen og ned igjen i mange omganger og foreta allerede forventede endringer. Han påpeker likevel videre at til tross for at ressursforbruk er det som vies størst fokus i kritikken, så har dette et langt mindre potensiale for skade enn de tidligere nevnte problemene. Samtidig er det like fullt et irriterende moment for mange og gir motvekt for de eventuelle verdiskapende effektene budsjettet har. Hansen et al. (2003) skriver at budsjetter gir lite «value added» nettopp på grunn av ressursforbruket i utarbeidelsen. Moløkken & Ytre-Hauge (2009) finner høyest enighet av denne kritikken blant sine respondenter fra Selskap 2 med 32 av 46 som sier seg enige i at budsjettprosessen er alt for tidkrevende. Libby & Lindsey (2010) er derimot ikke enige i at budsjetter gir lite «value added» når de viser til sin egen undersøkelse. Majoriteten av deres respondenter hevder nemlig å finne måter å oppnå betydelig verdi av deres budsjetter. Dessuten viser deres studie at forbruk av tid og ressurser er langt lavere for deres respondenter enn hva kritikere som Hope & Fraser (2003a) finner.

2.5 Beyond Budgeting

Til tross for at budsjetter er svært utbredt blant organisasjoner i alle slags forskjellige industrier er dette styringsverktøyet også viet mye kritikk. Bergstrand (2009) skriver at mye av denne kritikken oppsto på slutten av 90 tallet, og vi ser at den er godt representert i litteraturen på det nye millenniumet. Ettersom ulempene med budsjetter er viet såpass mye oppmerksomhet er det naturlig at det søkes etter nye løsninger for styring og kontroll. En rekke forskjellige styringsverktøy som inngår under begrepet «Beyond Budgeting» er et resultat av nettopp dette. Hope & Fraser (2003b) beskriver formålet med beyond budgeting som å erstatte et kraftig styringsverktøy med noe enda mer kraftig. Bogsnes (2009) virker enig i dette og skriver at «Beyond Budgeting is about better cost management than budgets can provide». Hammer (2010) påpeker i sin utredning at budsjetter er blitt kritisert i litteraturen

både på -50, -60, og -70 tallet. I disse tidligere tiårene var det hovedsakelig akademikere som stilte seg kritiske til budsjetter. Den nye bølgen av kritikk på -90 tallet er derimot mer rotfestet i praktikerens meninger, og det er med denne kritikken at beyond budgeting har sitt fundament.

Hansen et al. (2003) fastslår at et av målene med beyond budgeting er å erstatte rigide årlige budsjett-baserte evalueringer av ytelse med evaluering basert på relative ytelses-kontrakter med «etterpåkløskskap». I dette ligger det at det skal være åpent for å tilpasse de satte målene ved å se seg tilbake underveis og innlemme virkelige hendelser som oppstår i perioden. Hver av de forskjellige kritikerne til budsjetter kommer med forskjellige forslag til hvordan dette kan gjøres og hva som må til. Benchmarking er eksempelvis noe som går igjen blant både Bogsnes (2009), Hansen et al. (2003) og Hope & Fraser (2003b). Sistnevnte forklarer også hvordan bruk av «Key Performance Indicators» (nøkkeltall) kan brukes til å kontrollere profitt, kontantstrøm, kundelønnsomhet og kvalitet. Et viktig moment her er at man kan separere planlegging og evaluering av ytelse. Dette kan medvirke til mer presise prognoser (j. fr. «budsjettets flerfoldige formål») (Hansen et al., 2003). I tillegg beskriver Hope & Fraser (2003b) en mer indirekte effekt i sammenheng med desentraliseringen som slike styringsverktøy kan bidra til. Avdelinger eller forretningsenheter vil bli mindre i størrelse og mer innovative. Samtidig vil strategi bli en sak for frontlinjen, noe som sammenlagt medvirker til en mer tilpasningsdyktig organisasjon.

Mens noen foreslår at budsjettene byttes ut mener andre at det basert på kritikken kun er nødvendig med en forbedring av budsjettene. Libby & Lindsey (2010) skriver at kritikerne bare viser til suksessfulle foretak som har adoptert beyond budgeting og foreslår at lignende studier bør gjøres for suksessfulle bedrifter som holder seg til tradisjonelle budsjetter. Bergstrand 2009 mener at bruk av både budsjetter og rullende prognoser kan være fornuftig under forskjellige omstendigheter. Det vil være bransjeavhengig hvor mye handlingsfrihet bedriften har til å raskt tilpasse sin strategi, samtidig som sikkerheten i prognoser også vil avhenge av markedene man opererer i. I figur 2.5 vises sammenhengen mellom disse to dimensjonene og hvilke styringsverktøy Bergstrand (2009) foreslår for de forskjellige situasjonene.

Han påpeker riktignok at det i mange

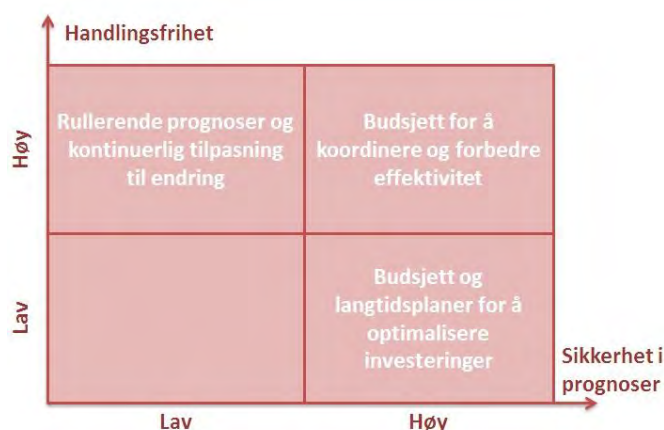


Fig. 2. 5 Budsjett eller rullende prognoser? (Bergstrand, 2009)

industrier har foregått et skift fra høy sikkerhet i prognoser og lav handlingsfrihet i retning av det eksakt motsatte, og gir eksempler som tele- og bilindustrien på dette. Større handlingsfrihet og lavere sikkerhet i prognoser svekker i følge figuren budsjettets relevans.

For å overkomme de ulempene som ligger i budsjettene og oppnå en signifikant positiv forandring mener Bogsnes (2009) at styringsverktøyet likevel rett og slett må byttes ut. Han skriver også at dette kan være vanskelig for mange å akseptere og påpeker at «tillit» muligens er det viktigste ordet innen beyond budgeting. For de som har vært trofaste brukere av budsjetter i mange år kan det være vanskelig å oppgi den følelsen av kontroll som styringsverktøyet gir. Bogsnes (2009) mener derfor at det er viktig å oppnå en realistisk holdning om at organisasjonen ikke nødvendigvis vil bryte ut i anarki som følge av at dette styringsverktøyet fjernes. Hope & Fraser (2003b) beskriver en rekke prinsipper som bør ligge til grunn for effektiv bemyndiggjøring av de ansatte. Det er helt grunnleggende at de ansatte både blir gitt frihet og at de innehar den nødvendige kompetansen som kreves for å handle i foretakets interesse. I forhold til problematikken rundt tillit påpekes det at beyond budgeting-filosofien fremmer en kultur for åpenhet og informasjonsdeling i tillegg til vissheten om kun én gjeldende sannhet. Det argumenteres for at dette til sammen vil fremme etisk atferd. Zimmerman skriver (2011) at en større grad av desentralisering vil medføre økte agentkostnader. Dette utsagnet baseres på prinsippal-agent modellen som igjen tar utgangspunkt i en rekke antagelser om blant annet at individet vil handle rasjonelt for å maksimere sin egen nytte. Modellen er mindre fokusert på at ansatte ønsker å handle etisk og i foretakets beste interesse utover det som det gis direkte finansielt insentiv for. Prinsippene for desentralisering som Hope & Fraser (2003b) beskriver legger til rette for at bemyndiggjøringen av ansatte skal fungere, og da er det fler forhold som bør tas i betraktning enn kun insentivordninger. Eksempelvis må det være et godt innebygget rammeverk for styringssettet. Dette innebærer at det utvikles klare prinsipper og barrierer, og at de ansatte bindes til et felles formål og delte verdier. Videre forutsettes det at man lykkes i å føre en «coach & support» lederstil for å gi den friheten som er nødvendig (Hope & Fraser, 2003b). Simons (2000) skriver at desentralisering er en nødvendig tilstand for å bygge en tilpasningsdyktig organisasjon og for å oppnå dette bør det tas hensyn til de grunnleggende prinsippene for suksessfull desentralisering.

I de kommende delkapitlene vil vi beskrive noen forskjellige styringsverktøy som omfattes av beyond budgeting, og som dermed kan kombineres for å utgjøre en erstatning for budsjetter. I denne sammenhengen vil vi gi innsikt i verktøyene balansert målstyring, rullende prognoser,

benchmarking. For å svare på våre tre forskningsspørsmål og vår problemstilling vil en innsikt i disse verktøyene sammen med en forståelse av kritikken mot budsjetter være nyttig å ha med seg i analysen av hvorvidt de gir grunnlag for mer verdiskaping i bedriftens økonomifunksjon.

2.5.1 Balansert målstyring

Balansert målstyring er basert på troen på tesen «what you measure is what you get». Når man stiller opp fornuftige mål, så vil de ansatte innrette sin innsats for å nærme seg disse målene. Dette gjør at det å komme opp med de rette målene er den store utfordringen (Gjønnes og Tangenes, 2012). Balansert målstyring ble lansert av Kaplan og Norton i 1992, som en reaksjon på kritikk mot for sterkt fokus på finansielle data og «tradisjonell» økonomisk styring. Spesielt det at man måler feil ting, og at koblingen til foretakets strategi var for svak (Bergstrand, 2009). Som det ble vist til under kritikken av budsjetter kreves det at målene som settes er relevante i tillegg til å være presise. I dette ligger det at målene bør være knyttet til foretakets overordnede strategi.

Balansert målstyring er basert på at man skal måle og følge opp ytelsen gjennom hele bedriftens verdiskapingsprosess, ikke bare se på de finansielle tallene som er resultatet av prosessen. Budsjetter er blitt kritisert for å ha en bias i målsettingen som følge av overvekt i fokus på finansielle tall. Balansert målstyring er et verktøy som kan motarbeide dette problemet ved at man også måler det som driver verdiskapingen i bedriften. Selvfølgelig i tillegg til de finansielle resultatene (Gjønnes og Tangenes, 2012). Konseptet er at man skal koordinere og ta hensyn til sammenhengen mellom forskjellige mål. Opprinnelig ble det foreslått fire forskjellige dimensjoner, et finansielt perspektiv, et kundeperspektiv, et prosessperspektiv og et lærings- og vekstperspektiv (Kaplan og Norton, 1996). Tradisjonelt har man lagt for mye vekt på finansielle måltall for å måle en bedrifts suksess. Og for de fleste bedrifter vil finansielle mål fortsatt være det viktigste sluttresultatet, men fokus utelukkende på dette kan føre til at man maksimerer finansielle resultater på kort sikt, noe som kan gi en negativ effekt på resultatene på lang sikt. Balansert målstyring tar hensyn til at finansielle resultater ofte vil være et produkt av beslutninger som ble tatt for lenge siden. Derfor måler man også ikke-finansielle prestasjonsindikatorer som man mener at beskriver det som driver finansielle resultater på lengre sikt. Denne årsaks-virkning tankegangen er sentral i balansert målstyring. Dette gjør de ansatte oppmerksomme på å se sammenhenger mellom forskjellige mål i bedriften, og mange mener at bare det å utvikle balansert målstyring i seg selv er et gode fordi det kartlegger sentrale sammenhenger i bedriften (Bergstrand, 2009).

Et annet sentralt punkt ved balansert målstyring er at det dreier oppmerksomhet og lederkraft mot det som er kritisk i strategisk forstand. Vi vet fra Simons (1995, 2000) at ledelsens oppmerksomhet er en viktig knapp faktor, og at et effektivt styringssystem bør maksimere «return on management». Budsjetter er blitt kritisert for å gi lite verdi når arbeidsmengden de medfører tas med i betraktningen. Balansert målstyring prøver derimot å oversette strategiske mål til operative mål som det kan knyttes konkrete tiltak til. Det er sentralt i balansert målstyring at man ser verdiskapingsprosessen som en årsaks-virknings kjede som til slutt leder til måloppnåelse i finansielle ytelsesparametere (Gjønnes og Tangenes, 2012).

Balansert målstyring har blitt godt mottatt i næringslivet siden det ble introdusert, men det finnes også kritikere. Kenney (2010) mener at det generelle balanserte målstyringskonseptet, utformet av Kaplan og Norton generaliserer for mye og slettes ikke passer for alle selskaper. Det er ingen grunn til at man skal basere seg på akkurat de fire perspektivene, ut over at det har fungert for noen selskaper. Kenney mener at man heller bør ha en fokusert målstyring, som er basert direkte på den aktuelle bedriftens viktigste stakeholders, og ikke en bare en generell samling av KPI'er som måler «litt av alt». Nå sier også Kaplan og Norton (1996) selv at de fire perspektivene de foreslår bør sees på som en mal, og ikke som en tvangstrøye.

2.5.2 Rullende prognoser

Et annet svar på kritikken mot tradisjonelle budsjetter er rullende prognoser. Rullende prognoser skal som budsjetter gi en prognose for fremtiden, men i motsetning til budsjetter som prøver å utfylle mange funksjoner samtidig, fokuserer rullende prognoser på å gi en forventningsrett prognose for fremtiden. Gjønnes og Tangenes (2012) understreker at samme størrelse, eller sett av sammenhengende størrelser ikke samtidig kan være både mål og prognose. Et mål skal uttrykke en ønsket tilstand, mens en prognose skal beskrive den sannsynlige utviklingen basert på forutsetninger. Budsjettet er blitt kritisert for å være for sterkt basert på tidligere resultater, og ved å legge til vekstrater kan utfallet bli mer en ønskesituasjon enn et sannsynlig utfall. Ved rullende prognoser forsøker man å løse dette problemet ved at det skilles mellom mål og prognose. Det settes deretter inn tiltak hvis den forventningsrette prognosen indikerer at man ikke vil oppnå målet.

Rullende prognoser forsøker også å redusere arbeidsmengden i forhold til budsjetter ved å gjøre prognosene mindre detaljerte og på denne måten oppnå mer verdi for den innsatsen som legges inn. Det er viktig å begrense antallet variabler som blir inkludert i prognosen (Bergstrand, 2009). En annen ting som rullende prognoser prøver å rette opp er at siden budsjettering vanligvis utføres en gang i året så blir budsjettet fort utdatert. Dessuten vil det

være liten sammenheng mellom eventuell sesongavhengighet i bransjen og gyldigheten til budsjettet. Det kan eksempelvis være lite hensiktsmessig å utarbeide budsjett etter kalenderåret når dette medfører at den høyeste prognoseusikkerheten blir tillagt den viktigste årsperioden for driften. Poenget med rullende prognoser er at man skal oppdatere prognosene oftere. Og for hver oppdatering lager man en prognose like langt inn i framtiden som ved forrige prognose. Man baserer seg ikke bare på den stadig kortere delen av året som er igjen. Rullende prognoser skiller seg fra budsjetter nettopp ved at man ikke har en «mållinje» i slutten av året, der de faktiske resultatene sammenlignes med det man har budsjettet (Hope og Frasier, 2003b). Ofte velger man å oppdatere rullende prognoser hvert kvartal og da legger man til en prognose for et nytt kvartal for hver oppdatering, i tillegg til å revidere oppdateringen for de neste kvartalene. Den stadige oppdateringen kan føre til at enkelte opplever at rullende prognoser bare er budsjett flere ganger i året. Bergstrand (2009) understreker nettopp at rullende prognoser ikke er et budsjett, det skal kun inneholde de viktigste variablene som var inkludert i budsjettet. Derfor er det ønskelig å kunne produsere prognosene på så kort tid som mulig.

Det er likevel mulig at arbeidsmengden kan bli like stor eller større enn for budsjett ettersom rullende prognoser utarbeides flere ganger i året. Derfor er det viktig at prosessen organiseres effektivt slik at prognosene faktisk vil gi mer «value-added». Det er lite tid til diskusjoner underveis, så hver mellomleder må ta fullt ansvar for prognosen som sendes videre. Mindre detaljerte rullende prognoser kan også føre til mindre koordinering mellom resultatsentra. Og siden det lavere detaljnivået, og frikoblingen mellom budsjett og ressurstildeling gir individuelle ledere mer frihet, fører det implisitt til mindre kontroll. Mens budsjetter styrker det vertikale forholdet for ordre-og-kontroll er altså dette ikke tilfellet for rullende prognoser. Derfor er tillit mellom forskjellige ledere veldig viktig for å suksessfullt implementere rullende prognoser (Bergstrand 2009).

2.5.3 Benchmarking

Benchmarking nevnes ofte som en teknikk som kan bidra til å forbedre noe av det budsjettet blir kritisert for. Essensen av benchmarking er at det er en relativ prestasjonsmåling. Man måler sin egen ytelse, men i stedet for å sammenligne med budsjetterte størrelser, så sammenligner man med andres resultater. Benchmarks som representerer «beste praksis» kan være tilgjengelig både innenfor og utenfor bedriften. Benchmarking er prosessen med å sammenligne ytelse med denne «beste praksisen». Benchmarking skal filtrere ut effekten av felles ukontrollerbare faktorer. For å klare dette er det viktig at man «sammenligner epler med

epler», man må sørge for at de tallene man henter er sammenlignbare (Horngren, 2006).

Benchmarking innebærer at man måler egne prestasjoner for så å sammenligne med andre, måle «beste praksis» og la seg inspirere av dette til forbedringer i egen virksomhet. Dette bidrar til å tydeliggjøre virksomhetens relative kostnadsposisjon (Gjønnes og Tangenes, 2012). Hvis man kun ser på kostnaden for en avdeling har man ikke noe referansepunkt å sammenligne med og dermed kan man ikke si om kostnaden er høy eller lav. Ofte har man valgt å sammenligne den faktiske kostnaden med en budsjettert kostnad for å kunne vurdere denne. Beyond Budgeting-filosofien kritiserer denne praksisen. Siden budsjettet ble utarbeidet er det mye som kan ha endret seg, og akkumulerte hendelser under kalenderåret reflekteres ofte ikke i den budsjetterte størrelsen. Dersom det korrigeres for slike endringer vil dette skape videre problemstillinger. I tillegg kan det at budsjettet brukes til evaluering gjøre at man bevisst velger lave mål. Det at målene kun baseres på antagelser gir rom for å påvirke de på denne måten. Derfor foreslås benchmarking som en løsning der man sammenligner seg med andre, enten internt eller eksternt. Det er en måte man kan lære av andres suksess, og lære av andre for å finne ut hva som bør forbedres (Gjønnes og Tangenes, 2012).

Når man bruker interne benchmarks for å evaluere ytelse så kan det føre til en målkonflikt. Fordi hvis man stiller ytelsen til to ledere opp mot hverandre så kan man øke sin egen vurdering enten ved å gjøre det bedre selv, eller ved at den andre gjør det dårlig. Når de sammenligner med er i samme bedrift kan dette gjøre at man ikke har insentiver til å hjelpe hverandre, men tvert om til å sørge for at motparten gjør det dårligere. Selv om budsjetter er blitt kritisert for å forsterke barrierene mellom avdelinger løses altså ikke dette problemet ved å kun ta i bruk et annet styringsverktøy som benchmarking. Dette fordi at det her ikke er selve styringsverktøyet som er problemet, men hvordan det brukes, ved at det skapes et miljø for konkurranse mellom enheter internt i bedriften.

2.6 Dynamiske styringssystem

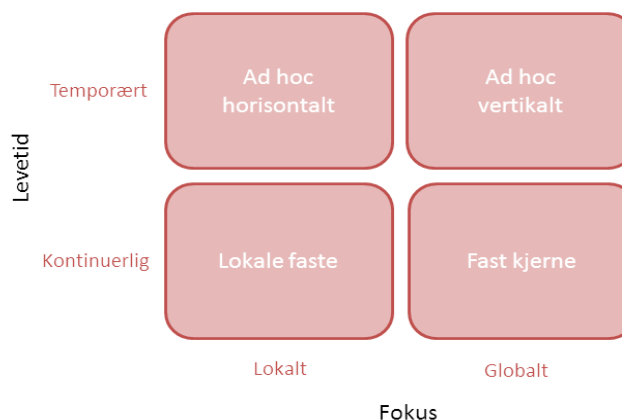
Vi begynte delen om økonomiske styringssystemer med Berry et al. (2005) sin definisjon av management control: «*Management control is the process of guiding organizations into viable patterns of activity in a changing environment*». Et sentralt punkt i definisjonen er at miljøet man står ovenfor stadig endrer seg. Bogsnes (2009) skriver at «*Across almost all businesses, the operating environment has become radically more dynamic, unpredictable, and turbulent*». Dette medfører store utfordringer for bedrifter, og det virker naturlig at man for å møte slik usikkerhet i omgivelsene har en innebygget dynamikk i bedriftens styringssystem.

Det at styringen av bedriften bør bli mer dynamisk er også et av målene med beyond budgeting. Hope og Fraser (2003a) påpeker at når omgivelsene endrer seg hele tiden så trenger man en styring som er mer dynamisk enn en budsjettprosess en gang i året. I følge norsk fremmedordbok er dynamikk læren om legemers bevegelse under påvirkning. Dette henger sammen med at begrepet har sin opprinnelse fra fysikken. I senere tid er begrepet også brukt mye i betydningen av at styringen av bedrifter må bli mer dynamisk, og i tilknytning til utforming og bruk av interne styringssystemer (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). Hamel (2009) trekker frem at omgivelsene og rammevilkårene for bedrifter endrer seg hele tiden, en stor utfordring for bedrifter er å bygge en organisasjon som evner å endre og tilpasse seg, uten at det går på bekostning av effektivitet og fokus. Når omgivelsene er dynamiske så må styringssystemene også være det.

Bjørnenak og Kaarbøe (2011) tar for seg dette i sin artikkel om dynamiske styringssystem. Her skriver de at *«Vi tror at det ligger et stort potensial i å innføre mer dynamikk i styringssystemene, ikke minst når det gjelder å utnytte kompetansen i økonomifunksjonen»*. I artikkelen presenterer de fem forskjellige former for dynamikk som er relevante når det kommer til økonomiske styringssystemer. Den første er dynamikk i kostnadsbildet. Det som er sentralt her er at hvilke kostnader som er relevante avhenger av beslutningen man ser på. Her nevnes det blant annet at avanserte kalkylesystemer som aktivitetsbasert kalkulasjon faktisk kan bidra til å gjøre styringen mindre dynamisk, fordi avanserte fordelingsmekanismer gjør det vanskelig å ha oversikt og tilpasse kostnadsbildet til beslutningen som skal tas. Det neste de presenterer er dynamikk i verktøy. Dette går ut på å velge riktig verktøy til riktig oppgave. Her trekkes det fram at utviklingen går mot stadig mer spesialiserte verktøy tilpasset situasjonen, i stedet for å bruke et universalverktøy som skal passe til alt. Simons (1995,2000) legger vekt på at man må bruke flere verktøy i kombinasjon. Videre nevnes dynamikk i tid som en form for dynamikk. Her trekkes det fram at planleggingshorisonten kan frigjøres fra det tradisjonelle regnskapsåret, og dermed bli mer dynamisk. Deretter nevnes dynamikk i fokus og tid som et punkt. Her nevnes tid på nytt, ved at man kan velge å fokusere på ulike ting til ulike tidspunkter. Systemer kan være temporære eller kontinuerlige. Videre kan det i en stor bedrift være forskjeller internt, og derfor kan systemer være enten lokale eller globale. Dette presenteres i figur 2.6 under.

Mye av styringslitteraturen fokuserer på systemer som er globale og kontinuerlige. Slike systemer er gjerne ikke så dynamiske. Det er behov for slike systemer som en fast kjerne, men det bør være rom for andre systemer i tillegg. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) sier at en

dynamisk systemtenkning bør drives av både eksterne forhold, og intern kunnskap. Det vil si at endringer eksternt, og nye hypoteser internt bør begge drive dynamikken i systemet. Den siste formen for dynamikk som nevnes er dynamikk i styringspakker. Her fokuseres det på selskapets



styringsverktøy som en helhet, og **Fig. 2. 6 Dynamikk i fokus og levetid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011)** hvordan bruk av enkelte styringsverktøy påvirker andre. Fossdal og Gardum (2009) fant at det ikke er hvilke verktøy som brukes, men hvordan de brukes, og holdningene til de som bruker dem som er avgjørende for hvor dynamisk styringssystemet er. Fossdal og Gardum (2009) trekker videre fram at man ikke bør etterstrebe dynamikk for en hver pris. Det er ikke alle deler av styringssystemet som burde være dynamiske, forskjellige deler og nivåer opplever ulik grad av usikkerhet. Hvis man alltid skal snu kappen etter vinden mister man langsiktighet og kontinuitet, noe som kommer fram i figuren over. Det er behov for en fast kjerne, men også deler av systemet som kan justeres etter interne og eksterne forhold. Dette samsvarer bra med det Simons (1995,2000) skriver. Man kan bruke styringsverktøy enten diagnostisk eller interaktivt, en interaktiv bruk av styringsverktøy i Simons' terminologi er i stor grad den samme som dynamisk bruk. Simons (1995,2000) sier at det er nødvendig med flere systemer samtidig, som brukes på forskjellige måter. Simons (1995) trekker videre fram at man ofte bare vil bruke ett system interaktivt, resten kan man bruke diagnostisk. Det man bruker interaktivt er ofte det som ledelsen vil fokusere på, dette er det samme som den ene typen dynamikk som presenteres av Bjørnenak og Kaarbøe (2011). De deler inn i to hovedtyper av dynamikk, en der systemet tilpasses behovet, og en som tar utgangspunkt i brukeren og de sosiale systemene. Den siste innebærer at man endrer fokus uten at eksterne forhold nødvendigvis har endret seg. Dette henger sammen med at ledelsens oppmerksomhet er en knapp faktor, man kan ikke fokusere på alt samtidig. En del av poenget med diagnostiske systemer er å kun tiltrekke seg oppmerksomhet hvis det skjer noe uventet. Interaktive systemer krever derimot mer innsats og samspill på flere nivåer i bedriften, og endringer kommer ikke nødvendigvis fra toppen. Dermed er denne typen systemer mer dynamisk.

2.6.1 Desentralisering

Et sentralt punkt i forhold til å oppnå mer dynamisk styring i bedrifter er å flytte mer

beslutningsmyndighet nedover i systemet, og nærmere kundene. Skal man kunne respondere raskt på endringer i markedet må de som har nærmest kontakt med markedet ha myndighet til å ta beslutninger. Simons (2000) tar opp nettopp dette og sier at «*Empowering employees, moving decision making from higher to lower levels in the organization, is a necessary condition for building responsive organizations. At the same time, however, the ceding of decision authority to subordinates can be dangerous*». Advarselen til slutt er verdt å merke seg. Store organisasjoner består av en lang rekke av prinsipal-agent forhold. Et forhold der en part (prinsipalen) bruker en annen (agenten) til å utføre oppgaver for seg. Mange i en slik kommandolinje er både prinsipaler for sine underordnede og agenter for sine overordnede. Det at agenter maksimerer sin egen nytte i stedet for prinsipalens er det man kaller agentkostnader (Zimmerman, 2011). Det å flytte mer beslutningsmakt nedover i organisasjonen øker risikoen for agentkostnader, og stiller høyere krav til styringssystemet.

Ideen om å flytte beslutningsmakt nedover i organisasjonen henger sammen med kritikken fra Beyond Budgeting leiren, som ser på budsjettet som et verktøy for en “command and control” ideologi for styring, der man antar at de ansatte egentlig ikke vil jobbe, derfor må man detaljregulere hva de skal gjøre og kontrollere nøye at det skjer (Bogsnes, 2009). For å oppnå en mer dynamisk organisasjon må man tro på at ansatte vil handle i selskapets interesse, og gi dem en viss frihet til å vise det. Dette er også mer motiverende for de ansatte. Hamel (2009) sier at «*Control is critical, but all too often it comes at the cost of initiative, creativity and passion – the essential building blocks of organizational success. In dynamic environments, like the hair-trigger world of modern finance, decision making authority has to be distributed, so control has to come mostly from organizational norms, not sclerotic review procedures*». Fossdal og Gardum (2009) sier at man må balansere frihet og kontroll. I stedet for å anta at alle ansatte vil skulke unna hvis man ikke kontrollerer dem, bør man utforme systemer i den tro at alle ansatte vil jobbe for selskapets beste. Så kan man heller håndtere de som eventuelt ikke gjør det individuelt. De fleste større selskaper er delt inn i flere enheter slik som kostnadssenter, resultatsenter og investeringssenter. Disse forskjellige typene enheter har forskjellige beslutningsrettigheter og blir evaluert på forskjellig grunnlag. En slik inndeling gir lederen for hver enkelt enhet større frihet, og ansvar, men kan føre til at når enkelte enheter handler etter egen interesse så er det skadelig for bedriften som helhet (Zimmerman, 2011). Bergstrand (2009) nevner at dagens bedrifter ofte består av mange resultatsentra (profit centers) og disse har en viss frihet. Det gjør at sentralledelsens oppgave endres fra tradisjonell ledelse til å utforme kvalitative og økonomiske mål, og definere begrensninger for hva

lederne av resultatsentra kan foreta seg. Horngren et al. (2006) presiserer at bare fordi at en bedrift er inndelt i resultatsentra betyr ikke at den er desentralisert, det er ingenting i veien for at også en slik bedrift kan være sterkt sentralstyrt.

Beyond Budgeting-filosofien tilsier at man skal tro på at de ansatte vil handle i bedriftens interesse. Det krever et effektivt styringssystem, som sørger for at man i tråd med Zimmerman (2011) sin definisjon av styringssystemer gjør det i de ansattes *interesse* å maksimere bedriftens verdi.

2.7 Controlleren

Vi har hittil fokusert på hva som kjennetegner styringssystemet samt gått inn på mer spesifikke styringsverktøy. Videre vil vi ta for oss controllerens rolle i organisasjonen slik at vi samlet sett kan knytte denne opp mot verktøyene som brukes og hvorvidt de støtter opp om verdiskaping i selskapet.

2.7.1 Hva er en controller?

De første controllerne finner man på det statlige området i USA og England. På 1500-tallet hadde man ved det engelske hoffet en «counroller» som holdt oversikt over inn- og utgående gods og penger. I USA var det i 1778 en «comptroller» som holdt oversikt over at pengebruken var i tråd med statsbudsjettet. De første referansene til en controller i privat virksomhet er i Topeka & Santa Fe Railwaysystem i 1880. Også her var hovedoppgaven til controlleren å sørge for at transaksjoner ble nøyaktig bokført (Weber & Schäffer, 2008). Vi har tidligere nevnt at et styringssystem har to hensikter, både styring og kontroll. Disse tidlige eksemplene på controllere fokuserer ganske ensidig på kontrollaspektet.

I dag finnes det mange oppfatninger om hva som ligger i tittelen controller, det er også forskjeller mellom land i hvordan rollen oppfattes. Vi bruker en vid definisjon av controlleren som en som arbeider med den økonomiske styringen i en organisasjon. I mye av litteraturen vi har basert oss på, spesielt amerikansk litteratur, brukes begrepet «management accountant», vi skiller her ikke mellom dette og controller, men bruker selv betegnelsen controller i alle tilfeller. Spesielt i den tyske litteraturen er controllerbegrepet mye brukt, samt i skandinavisk litteratur.

Weber og Schäffer (2008) begynner sin tyske lærebok i controlling med å definere «controller», «controlling» og «controllership» som tre forskjellige begreper. Der en «controller» er en stillingsinnehaver som gjør et bestemt sett oppgaver for ledelsen, «controllership» er et samlebegrep for oppgavene controlleren gjør, og «controlling» er et

begrep med en videre betydning, som betegner en styringsfunksjon som blir utført av flere aktører, ikke bare controlleren. For å illustrere controlling som et eget konsept brukes figur 2.7 hentet fra den tyske controllerforeningen (www.controllerverein.de) i deres beskrivelse.

Den tyske controllerforeningen definerer controlling som styring som leder til praktisk oppnåelse av vedtatte mål. Figuren ovenfor illustrerer at dette ikke bare er noe som controlleren gjør på egenhånd, det er noe som skjer i samspill med ledelsen. Lederen har ansvaret og tar beslutninger, mens controllerens oppgave er å synliggjøre

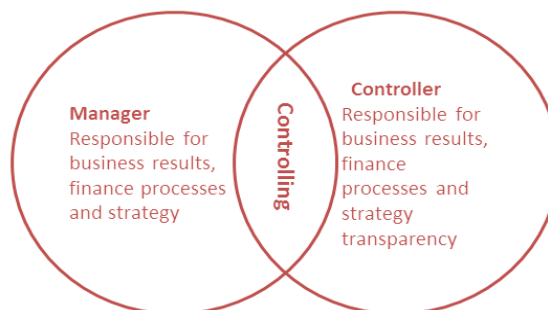


Fig. 2. 7 Definisjon av begrep (www.controllerverein.de)

resultater og effektivitet i prosesser, samt koblingen opp mot strategi. Altså i stor grad å skaffe informasjon til beslutninger og måle resultatene. Controlling kan ut fra dette defineres som bruken av informasjon gitt ved økonomiske verktøy og begrep til å styre bedriftens produktivitet og verdiskaping i tråd med dens strategi.

I tysk akademisk litteratur ble begrepet «Controlling» først brukt på slutten av 1960-tallet. På denne tiden var tittelen controller allerede i bruk i det tyske næringslivet. Adopsjonen av controlling som et eget fagfelt i academia hadde dermed sitt utspring i begrepet slik det ble brukt i næringslivet (Messner et al., 2008; Wagenhofer, 2006). Det stilte seg allerede da spørsmål om hva som egentlig mentes med controlling og det var ikke konsensus om dette blant akademikere på tvers av økonomiske fagfelt. Dette preger også den akademiske forskningen på controlling. Videre har det vært brukt ulike tilnærminger for å definere hva som gjør controlling til noe unikt, men det de har til felles er at de gir begrepet en funksjonell definisjon (Messner et al. 2008). Det vil si at controlling utgjør en oppgave i bedriften som ikke dekkes av tidligere innarbeidede verktøy og begrep, men omfatter funksjonen og prosessen hvor disse tas i bruk.

Bergstrands (2009) generelle definisjon av controllerrollen sier at controlleren skal sørge for at økonomisk informasjon er tilgjengelig i rett form og til rett tid. Det er også controllerens oppgave å administrere kontrollsystemet for å øke effektivitet i resultatsentra og i transaksjoner dem imellom, slik at hele selskapet bruker ressursene sine på en måte som gjør dem i stand til å drive på en bra måte. Dette kan sammenlignes med det vi hentet fra den tyske controllerforeningen, det viktigste er å synliggjøre informasjon. Green & Kaplan (2004) sier at controllerens oppgave er å analysere og utvikle tidsriktig og nøyaktig finansiell

informasjon som gjør selskapet i stand til å levere og forbedre sin fremtidige ytelse. Dette henger videre sammen med grunnlaget for verdiskaping i selskapet. Igjen så er det sentrale å fremskaffe riktig informasjon til riktig tid den viktigste oppgaven til en controller. Spesielt med tanke på den enorme utviklingen som har skjedd og skjer innen datateknologi så har man fått enorme muligheter men også utfordringer, og det har bidratt til å utvikle controllerrollen.

2.7.2 Controllerens tradisjonelle rolle

I mye av litteraturen hevdes at controllerens rolle har endret seg i de senere år. For å kunne forstå hva som har endret seg og hva som ligger bak endringene må vi først se på hva som legges i henvisningene til den «tradisjonelle» controllerrollen. Ordet «tradisjonelt» er egentlig et dynamisk begrep med tanke på at hva det sikter til endres med tiden. Det som ansees som moderne på ett tidspunkt vil i senere tid kunne gå over til en kategorisering som «tradisjonell». Når vi her bruker dette uttrykket sikter vi til det som trekkes fram som en tradisjonell controllerrolle i litteraturen.

En amerikansk håndbok i controlling omtaler den tradisjonelle controllerrollen som ikke noe annet enn en bokfører. Controllerens oppgave var å nøyaktig føre opp alle transaksjoner som gikk gjennom regnskapsavdelingen, og i tillegg sende ut regelmessige finansielle resultatrapporter (Roehl-Anderson & Bragg, 2005). Burns og Balvinsdottir (2007) sier at den tradisjonelle rollen i stor grad gikk ut på å kontrollere ytelsen til forskjellige ansvarsenheter og produsere finansielle rapporter som deretter ble sendt oppover i hierarkiet før de tilslutt ble konsolidert for hele virksomheten. De skulle være passive tilbydere av objektiv regnskapsinformasjon, med et distansert forhold til selskapets kjernevirksomhet.

Jan Lindvall (2009) refererer i sin bok til Simon et al. (1954) som gjennomførte en studie i USA om controllerens arbeid. Denne studien delte controllerens oppgaver grovt sett inn i tre områder, «scorekeeping, attention directing and problem solving». Det er ikke tvil om at tradisjonelt så er det scorekeeping-funksjonen som har fått mest oppmerksomhet. Spesielt før man hadde dagens avanserte dataverktøy, så var det en arbeidskrevende oppgave å fysiske og nøyaktig registrere alle transaksjoner, og senere sammenstille disse på en hensiktsmessig og informativ måte.

Controllerfunksjonen har tradisjonelt vært en stabsfunksjon, plassert nær toppledelsen men på fysisk avstand fra øvrig virksomhet (Lindvall, 2009). Burns og Balvinsdottir (2007) sier at økonomiavdelingen ofte var isolert fra resten av virksomheten, og hvis man så noe til dem i det hele tatt så var det når de dukket opp en gang i måneden for å diskutere månedens

resultater med ledelsen. Fokuset var på tallene i seg selv, og siden man arbeidet så fjernt fra bedriftens kjernevirksomhet var det i liten grad på virkeligheten bak tallene, og aspekter som ikke ble reflektert i tallene ble ikke hensyntatt. Lindvall (2009) nevner også en konservativ og ensidig oppfatning av controllerrollen som tidligere var vanlig men som nå stadig blir sjeldnere. At controlleren kun skal arbeide med informasjon om foretakets finansielle strømmer, men all annen prestasjonsorientert informasjon, for eksempel angående kunder og kvalitet overlates det til andre i selskapet å håndtere.

Den tradisjonelle rollen med størst fokus på controllerens kontrollfunksjon la liten vekt på controllerens samhandling med resten av virksomheten. Henning & Moseley (1970) argumenterte for at controllerens rolle var svært mer kompleks enn hva som ble foreslått på denne tiden i litteraturen. Dette ble begrunnet med at controlleren hadde funksjonelle ansvarsområder på mange forskjellige plan i en organisasjon, men var samtidig ilagt forskjellig og noe tvetydig autoritet knyttet til sine arbeidsoppgaver. Dette kan sees i sammenheng med at controlleren rapporterer til både lokal ledelse og sentral ledelse, samt at man i tillegg til denne rapporteringsfunksjonen ble bedt om å bidra med grunnlag for beslutninger. Det viser at controlleren også tidligere hadde mange hatter og roller å forholde seg til. Henning & Moseley (1970) fant at oppfatninger om controllerens autoritet var vel så varierende blant underordnede, likestilte og overordnede, som variasjon relatert til forskjellige arbeidsoppgaver. Det å måtte forholde seg til forskjellige forventninger fra forskjellige hold i tillegg er da altså hva forfatterne mener kompliserte controllerens rolle ytterligere.

2.7.3 Kritikk av tradisjonell rolle

Johnson & Kaplan (1987) kritiserte de tradisjonelle styringssystemene i bedrifter, de mente at finansregnskapets behov hadde fått en alt for dominerende rolle, og at det man målte var for lite, for aggregert og for sent til være relevant som underlag til beslutninger. Burns og Balvinsdottir (2007) ser på den tidlige controllerrollen som en form for historiker, som nedtegner og sammenstiller ting som har skjedd. En utvikling som var i gang på 80-tallet og som er enda sterkere i dag er at informasjonsflyten går stadig raskere. Det innebærer at historisk informasjon blir utdatert stadig raskere. Når markedsforholdene også endrer seg raskt i mange bransjer er verdien av denne informasjonen for å si noe om fremtiden stadig mindre. En viktig del av kritikken er nettopp at man må fokusere mindre på fortiden og mer på fremtiden. Lindvall(2009) skriver at økonomers arbeid blir kritisert for å være for bakoverskuende. Mye av formalisert styring består av sammenstilling mot en tidligere formalisert standard, og det medfører at styringen for det meste fungerer reaktivt. Dette er det

samme som vi har nevnt tidligere med feedback-systemer, og er det som Simons (1995) refererer til som diagnostiske systemer. Handlingen blir da et svar på noe som allerede har skjedd og man kan uansett ikke gjøre noe med det.

En annen ting som går igjen i kritikken er at kontrollere kun var fokusert på tallene og ikke kunne relatere de til virkeligheten som lå bak. En viktig grunn til det er at de i liten grad hadde kjennskap til virkeligheten bak tallene. Som regel var økonomifunksjonen fysisk adskilt fra kjernevirksomheten, og hadde mer samhandling med sentral ledelse enn med operative linjeledere. Dette var til en viss grad en følge av et bevisst ønske om at kontrolleren skulle kunne gi en objektiv beskrivelse av virksomheten, og dermed ikke burde bli for involvert i den daglige driften (Byrne, 2009). Igjen kommer det fram at det er kontrollaspektet ved økonomisk styring som tillegges mest vekt. Denne oppfatningen av kontrolleren som en person som på avstand analyserer virksomheten gjennom tallene er en viktig kritikk, for som Lindvall (2009) sier så er det å kun basere seg på tallene som fremkommer fra formelle informasjonssystemer utilstrekkelig. Tallene forteller sjelden hele historien, og alt som er viktig i virksomheten måles heller ikke. Derfor kan et ensidig fokus på tallenes tale, uten innsikt i underliggende organisatoriske sammenhenger føre til at den tilgjengelige informasjonen ikke kan omdannes til brukbar kunnskap.

Det at kontrolleren kun fokuserer på tall og ellers oppleves for å være fjern fra selve virksomheten har ledet til begrepet «beancounter». Dette er et begrep med negativ ladning som spesielt går igjen i amerikansk litteratur. Friedman & Lyne (1997) definerer en beancounter slik: *“an accountant who produces financial information which is regarded as of little use in efficiently running the business and, as a result, its production has become an end in itself”*. Altså sees tall-arbeidet på som et mål i seg selv uten at det gis noe verdiskapende bidrag til virksomheten. Begrepet «beancounter» retter også kritikk mot kontrolleren som person. I begrepet ligger det en stereotype om et menneske som kun kan arbeide ut fra presisjon og formaliteter, et menneske som er kjedelig og systematisk, nøytralt og konservativt, som bestemt, ærlig og presist teller «bønner» (Friedman & Lyne, 1997). Det hevdes videre at en ren mekanisk regnings-prosess fjernet fra virksomhetens realitet kan kvele initiativtaking og i verste fall lede til beslutninger som er direkte skadelig for forretningen.

Den teknologiske utviklingen har bidratt til å øke hva man kan måle, og ikke minst bidratt til å redusere innsatsen som kreves for å måle det. Økningen i tilgjengelig informasjon har gjort at «attention directing» har blitt en stadig viktigere og vanskeligere del av kontrolleren arbeid. Lindvall (2009) refererer til Herbert Simon som sier at det ikke lenger er tilgangen på

informasjon, men vår evne til å absorbere og se over tilgjengelig informasjon som er begrensningen. En av de mest kjente utsagnene i økonomisk styringslitteratur er «what gets measured gets managed» (Catasus et al., 2007), men som Lindvall (2009) sier, når den teknologiske utviklingen gjør det stadig lettere å måle stadig mer så er det åpenbart at selv om noe måles og finnes tilgjengelig i en formell rapport så leder det ikke nødvendigvis til konkret handling av noe slag.

2.7.4 Controllerens nye rolle

Controllerens rolle kan sies å være delvis styrt av hvilke styringssystem det opereres med (Burns & Scapens, 2000; Friedman & Lyne, 1997). Hva som er fokus og hva styringssystemet bør omfatte har endret seg over tid. I sammenheng med dette har det også vært en utvikling i controllerens rolle.

Granlund & Lukka (1998) finner i en studie av finske bedrifter at kontrollere som oftest finnes i resultatsentra og de beskriver deres funksjon som rådgivere til selskapet. Forfatterne understreker også viktigheten av controllerens rolle på et funksjonelt plan, noe som samsvarer med Messner et al. (2008). Videre påpekes det at en viktig suksessfaktor i controlling utgjøres av fleksibel kommunikasjon og arbeid på tvers av avdelinger i bedriften. Dette skyldes at det er avgjørende å kunne handle raskt og fleksibelt basert på «real-time» informasjon. Med andre ord vektlegges det at controlleren har et syn rettet mot nåtid og fremtid kombinert med kunnskap om egen bedrift som strekker seg ut over det rent kalkyle- og tallmessige (Granlund & Lukka, 1998). Dette fokuset på nåtid og fremtid, i stedet for fortiden henger også mye sammen med bevegelsen som har skjedd bort fra tradisjonelle budsjetter. Lindvall (2009) skriver at med en ambisjon om å skape en mer proaktiv styring har mange bedrifter komplementert eller erstattet budsjettet med en mer frekvent og eller kontinuerlig prognostisering. Det medfører at stadig flere av controllerens oppgaver utføres med tanke på fremtiden. Og det finnes ambisjoner om at framtidsperspektivet skal bli enda mer fremtredende i controllerens arbeid. Dette er et viktig moment i det som kan kalles den «nye controllerrollen».

Resultatet er et vidt ansvarsområde for controlleren som dekker både tilvirkning av relevante kalkyler og økonomiske analyser så vel som bruken av disse for beslutningsgrunnlag i bedriften. Den sistnevnte delen her er gjenspeilt i Burns & Baldvinsdottir (2007) som beskriver hvordan arbeidet med management accounting har utviklet seg fra «kjedelig» og «monoton» tallføring til spennende og proaktiv business-consultancy. Det argumenteres her for at oppgavene ikke lenger bare består i å overvåke og kontrollere andres ytelse, men som

en følge av globalisering, teknologisk utvikling kreves det mer framoverskuende arbeid. Utviklingen gir ikke lenger rom for å opprettholde varige konkurransefortrinn dersom man ikke følger «real-time» informasjon og arbeider proaktivt på grunnlag av dette (Burns & Baldvinsdottir, 2007).

Byrne (2009) sin doktoravhandling om controllerrollen tar opp det at det tidligere var et fokus på controlleren som en «politimann» som kontrollerte andres ytelse, var lite involvert i og hadde et objektivt forhold til driften. Byrne (2009) fokuserer også på nettopp det at controllerrollen nå går mer ut på å være en lagspiller som bidrar til beslutningsstøtte i stedet for å være en slags politimann som betrakter virksomheten på avstand og ikke involverer seg direkte. Burns og Balvinsdottir (2007) sier at som en følge av teknologisk utvikling så har kalkyle- og analysearbeidet blitt effektivisert. Dette har frigjort ressurser som og har gjort en endring i controllerrollen mulig. Når antallet rene rutinemessige oppgaver i større grad kan automatiseres, har ad-hoc oppgaver som utføres når det oppstår et behov begynt å utgjøre stadig mer av controllerens arbeid. Og som en del av forventningen om en mer proaktiv controllerrolle, så forventer man at controlleren tar initiativ til mer oppgaver selv. Dette henger også sammen med det som vi tidligere har nevnt med «attention directing» som blir stadig viktigere. Lindvall (2009) fant i sin controllerstudie at 20% av controllernes arbeidsoppgaver var ad hoc, og disse oppgavene var spesielt tidkrevende. Samtidig fant han at hele 44 % av controllerens oppgaver ble igangsatt på eget initiativ.

Som nevnt har den teknologiske utviklingen gjort at mange rutinemessige regnskapsoppgaver er mindre arbeidskrevende. På den andre siden så har regnskapsrelaterte skandaler som Enron og Parmalat, og påfølgende strengere reguleringer økt kravene til kunnskap og innsats i ekstern rapportering. Byrne (2009) siterer Sharman (2007) som sier at « *the US management accounting profession as increasingly being oriented to regulatory (e.g., Sarbanes Oxley (SOX) legislation) concerns as opposed to supporting managers decision-making processes.* » Dette kan være en medvirkende årsak til at det i økende grad er vanlig å dele opp i to typer controllerstillinger. På den ene siden en business controller som i større grad jobber med interne beslutningsstøtte og planleggingsoppgaver, og en financial controller som jobber mer med ekstern rapportering (Bergstrand, 2009). Olve (2006) beskriver utviklingen i controllerens rolle som at det har skjedd en splittelse mellom Accounting Controller og Business Controller, der accounting controlleren holder mer på med analyse av tall, mens business controlleren har en videre definert rolle. Burns og Balvinsdottir (2007) sier at ekstern rapportering og skattespørsmål ofte blir håndtert av et lite team av spesialister, og blir stadig

mer sentralisert. I visse tilfeller blir deler av oppgavene også outsourcet.

For business controllere har utviklingen i forhold til sentralisering gått motsatt vei. I dag er idealet å være så tett opp mot virksomheten som mulig. Lindvall (2009) nevner at spørsmålet om en sentralisert eller desentralisert økonomifunksjon er å foretrekke er noe som har interessert forskere lenge. Som et generelt svar sier han at jo nærmere man er virksomheten jo bedre kan man forstå den. Videre nevner han at for å kunne støtte virksomheten må det være enkelt for medarbeiderne å komme i kontakt med controlleren. Dette blir enklere gjennom fysisk nærhet, og i tillegg så øker muligheten for å utvikle den gjensidige tilliten som er viktig for en velfungerende styring. Burns & Baldvinsdottir (2007) sier også at energien i arbeidet blir mer rettet mot produktivitet og forbedringer i bedriften, noe som gjør management accounting til en mer verdiskapende prosess. Dette vil påvirke selve organisasjonsstrukturen i en retning mot mer desentralisering.

Moløkken & Ytre-Hauge (2009) sin masterutredning tar for seg en undersøkelse av disse nye elementene i controllerrollen ved en studie av styringsverktøy i Selskap 2 sett fra controllernes perspektiv. Det påpekes her at controllerens rolle må sees i sammenheng med styringssystemet som tas i bruk og at endring i dette systemet dermed vil påvirke controllerens rolle. Dette kan sees i sammenheng med hva Burns & Scapens (2000) beskriver ut fra et institusjonelt perspektiv. Moløkken & Ytre-Hauge (2009) beskriver videre nødvendigheten av et bredere spekter av nødvendige egenskaper hos controlleren for å kunne lykkes med å oppfylle den nye rollen og alt den innebærer. I tillegg til å kunne analysere tall påpekes det at controlleren også må ha forretningsforståelse, forstå bedriftskulturen, ha kommunikasjonsevner og evne å være fremtidsrettet. Alt dette er nødvendig for å leve opp til den nye og mer proaktive rollen. Moløkken & Ytre-Hauge (2009) stiller deretter spørsmål ved kvaliteten på controllerens arbeid som en følge av kompleksiteten i arbeidsoppgaver som den nye rollen representerer. De finner gjennom deres spørreundersøkelse at 30 av 46 spurte controllere mener at mindre enn 40% av deres tid i arbeidet kan tilskrives «verdiskapende» aktiviteter. Det kunne tenkes at dette skyldes mye tidsbruk på «tradisjonelle» oppgaver som ansees som lite verdiskapende, men et annet interessant perspektiv fremkommer i et av deres intervjuer. En prosjektcontroller sier at *«veldig mye tid går med til interne møter og å bli enige med hverandre»*. Dette kan tyde på at koordineringen som kreves ved den nye og komplekse controller-rollen kan motvirke formålet om verdiskaping som ligger i rollen. Controlleren skal engasjere seg i ad-hoc oppgaver ved å være oppdatert på real-time informasjon og ha en tilknytning til de operasjonelle avdelingene i tillegg til å utføre kalkyle-

og analysearbeid. Dette taler da for at det kan være en signifikant kostnad forbundet med å kreve utførelse av oppgaver over et så bredt spekter.

Utvidelsen av arbeidsbeskrivelsen til controlleren er vist i figur 2.8 nedenfor. Slik controllerens nye rolle er blitt fremstilt i litteraturen (Burns & Baldvinsdottir, 2007; Byrne, 2009; Lindvall, 2009) ser vi at en business controller i større grad kan beskrives som et medlem av management-teamet.



Fig. 2. 8 Utvikling av controllerrollen (Burns & Balvinsdottir, 2007)

Skillet mellom rollen til en financial controller og en business controller oppstår som en følge av hvilke arbeidsoppgaver som står i fokus. Foretakets styringssystem vil legge føringer for hvilke aktiviteter som utføres av controlleren. Yazdifar & Tsamenyi (2005) studerte controller-rollen i britiske selskaper der de skilte mellom selvstendige og gruppeorganisasjoner. Oppgaver som toppet listen historisk (på -90 tallet) hadde vært «Business performance evaluation», «cost/financial control», budsjettering samt å tolke og presentere «management accounts». Når det derimot dreide seg om oppgaver som ble antatt å bli mest viktige i fremtiden var «profit improvement» kommet med som en viktig oppgave sammen med disse. Dette kan speile fokuset på mer verdiskapende aktiviteter i controller-rollen. I neste rekke medfører dette at synet på controllerens rolle vil avhenge av hvilke styringsverktøy som ligger til grunn og skaper rammene for arbeidet. Friedman & Lyne (1997) foretok en casestudie av seks bedrifter hvor kontrollere (accountants) ble ansett som beancounters. I hver av disse seks bedriftene ble det introdusert nye aktivitetsbaserte teknikker i styringssystemene. Resultatet var at dette jevnt over ga kontrollere et mer positivt image og de ble sett på som mer verdifulle for bedriften. Dette studiet kan gi en nyttig innsikt i spillet mellom hvilke styringsverktøy som tas i bruk og hvordan dette kan påvirke oppfatningen av og rollen til kontrollere. Vi nevnte tidligere at den teknologiske utviklingen har tilrettelagt for en mer proaktiv rolle blant kontrollere, og vi kan nå ut fra dette også se en sammenheng mellom bruk av styringsverktøy og controllerens image.

I litteraturen er det presentert en rekke forskjellige egenskaper som ansees som viktige for at controlleren skal kunne overholde sin nye og mer proaktive rolle. Controlleren får en viktig oppgave i å velge ut og sortere informasjon. Burns & Baldvinsdottir (2007) snakker om

viktigheten av en sømløshet mellom styringssystemer og kommunikasjon, noe som kan knyttes opp mot den interaktiviteten Lindvall beskriver og mener at må beherskes. Videre argumenteres det for at evne til kontroll-delning (teamwork), ledelse og support til avdelinger samt generelle analytiske egenskaper er viktige kjerneverdier for å beherske controller-rollen. Yazdifar & Tsamenyi (2005) sin studie av controllerrollen så også på personlige egenskaper ved controlleren studert i lys av utviklingen av deres oppgaver. Historisk var det analytiske ferdigheter, evne til å integrere finansiell og ikke-finansiell informasjon samt en vid forretningsforståelse som ble ansett som viktigst. Sammen med disse egenskapene scoret kjennskap til IT og kunnskap om dataverktøy og –systemer høyest for viktigste antatte egenskaper i fremtiden.

Basert på dette kan vi trekke noen slutninger om hva som ansees som sentralt i den nye og mer framtidsrettede controllerrollen. For det første er tidsperspektivet fokusert på nåtid og framtid, man skal jobbe proaktivt og ikke reaktivt med problemstillinger. Videre så ansees det som optimalt at controlleren er lokalisert så nært virksomheten som mulig for å best kunne forstå denne. Dette betyr også at controlleren skal være mer involvert i daglig drift, og ikke nødvendigvis ha et like distansert og objektivt forhold som tidligere. Dette henger sammen med at rutinemessig rapportering for kontrollformål, noe som tidligere var en av de viktigste oppgavene blir stadig mer automatisert. Det gjør at rapportering blir mindre viktig, mens det å tilby informasjon som underlag til beslutninger i selskapet blir stadig viktigere. Dette arbeidet foregår mer på en ad hoc basis etter behov, og det forventes også at controlleren selv kan ta initiativ til analyser. Endringen i controllerens rolle medfører videre endringer i de egenskaper som ansees som viktig å inneha for en controller. Nå forventes det at mer informasjon innhentes fra mennesker, ikke tall, samt at det å kunne fremstille resultater av analyser på en forståelig måte bli viktigere. Derfor ansees kommunikasjonsegenskaper som stadig viktigere. IT-kunnskaper forventes også å være stadig viktigere, noe spesielt Lindvall (2009) fokuserer på. I tabellen under har vi forsøkt å sammenfatte noen av de sentrale kontrastene mellom det som omtales som den tradisjonelle og den nye controllerrollen.

Den tradisjonelle controllerrollen	Den nye controllerrollen
Reaktiv	Proaktiv
Fokus på fortid	Fokus på nåtid og fremtid
Sentralisert og objektiv	Desentralisert og involvert
Analytiske ferdigheter	Kommunikasjon og forretningsforståelse
Rutine-oppgaver	Ad hoc-oppgaver
Fokus på finansielle måltall	Både finansielle og ikke-finansielle måltall

Tabell 2. 1 Den nye og den tradisjonelle controllerrollen

Den nye controllerrollen kan sees i sammenheng med det vi tidligere har nevnt om dynamiske styringssystemer. Bjørnenak & Kaarbø (2011) sier at de tror det ligger et stort potensial i å innføre mer dynamikk i styringssystemer for å utnytte kompetansen i økonomifunksjonen bedre. Dynamikk i styringssystemet gir større muligheter for en mer proaktiv rolle, som er noe av det som kjennetegner den nye controllerrollen. Det er altså klart at det er to parallelle utviklinger her, både controllerrollen og styringssystemet utvikler seg og påvirker hverandre. Lindvall (2009) nevner nettopp behovet for en controller som både påvirkes av den felles strukturen, men som også evner å påvirke strukturen i ønsket retning. En mer proaktiv controllerrolle og mer dynamikk i styringssystemet trekkes her frem som positive endringer som kan lede til mer verdiskaping. En slik endring er likevel ikke helt uproblematisk. For det første så kjennetegnes den nye controllerrollen av at ansvarsområdet og rollen blir stadig videre, forventningene blir stadig høyere. Dette skjer ved at nye oppgaver og forventninger legges til, men uten at de gamle oppgavene forsvinner. Derfor blir det nødvendig for controlleren å kunne stadig mer. Et annet problematisk område er at controlleren som tidligere nevnt forventes å være stadig mer involvert i driften og kunne bidra til endringer og lønnsomhetsforbedringer. Samtidig har controlleren fortsatt en oppgave i å synliggjøre kostnader og ressursbruk til den sentrale ledelsen. Dette var nok enklere tidligere når man snakket om en mer objektiv controller, som var mer distansert fra den daglige driften. Når man i den nye rollen forventes å være mer involvert fører det også til potensielle interessekonflikter.

2.8 Oppsummering

Det vi har sett er at både økonomiske styringssystemer og controllerens rolle i organisasjonen har gjennomgått en utvikling over tid. Når det gjelder styringssystemer har budsjetter lenge vært det mest brukte styringsverktøyet, men det har blitt møtt med kritikk i flere bølger. Som en reaksjon på dette har det dukket opp en rekke andre verktøy som skal løse problematikken rundt det som budsjettet kritiseres for. Enkelte mener også at disse bør erstatte budsjetter helt,

og at man går beyond budgeting. Empiriske studier (Libby & Lindsey, 2010, Eriksrud & McKeown, 2010) har vist at selv om mange bedrifter er enig i kritikken mot budsjetter, og er villige til å gjøre endringer og ta i bruk nye verktøy, så er det få som er villige til å fjerne budsjetter helt. Samtidig utvikler controllerens rolle i organisasjonen seg både som en følge av dette og parallelt med dette. Siden begge deler påvirker og er avhengig av hverandre er det naturlig at begge utvikler seg i noenlunde samme retning, men dette er ikke bare uproblematisk. Økonomiske styringssystemer skal bidra til både styring og kontroll, og selv om kontroll aspektet i økende grad overlates til en egen internrevisjon, er det fortsatt gjerne controllerens oppgave å påse at begge deler utføres. Samtidig stilles det stadig høyere krav til controlleren. Det er ikke lenger nok å være analytisk og passe på at tallene er i orden. Man må forstå og støtte opp om virksomheten, kunne kommunisere med forskjellige mennesker, selv ta initiativ til analyser og ha en mening om framtiden. Det gjør at det etterhvert blir vanskelig for en og samme person å være oppdatert på alt. Videre så skal mer dynamiske styringssystemer bidra til en desentralisering av beslutningsmakt, samt mer frihet og tillit for de ansatte. Parallelt med dette blir controllerrollen desentralisert og controlleren jobber mer i forretningsenhetene. Det kan være problematisk at controlleren jobber såpass involvert i driften ut fra et kontrollperspektiv, siden dette kan føre til interessekonflikter. Dette kan også være medvirkende årsaker til at man noen steder deler opp i business controllers og financial controllers som jobber mer sentralisert og uavhengig.

3 Metode

Med denne studien ønsker vi å undersøke controllerens bruk av styringsverktøy og hvilke følger dette får for controllerens rolle i vårt studieobjekt Selskap 1. Vi ønsker også å få en bedre forståelse av controllernes oppfatning om nytteverdien til forskjellige styringsverktøy. Formålet med dette er å forhåpentligvis kunne si noe om sammenhengen mellom bruk av styringsverktøy og verdiskapende aktiviteter. I forhold til dette antar vi at det ikke kun er verktøyene i seg selv og bruken av de som er interessant, men også hvordan de tilpasses forholdene i bedriften. Dynamikk i styringssystemet, hvordan tilpasning og bruk av verktøy skjer mellom enheter og over tid, er dermed også sentralt for utredningen. Vi ønsker å bli opplyst på dette temaet gjennom arbeidet for å besvare vår problemstilling:

Hva er controllernes rolle i organisasjonen, og hvordan forholder de seg til forskjellige styringsverktøy?

For å kunne besvare problemstillingen på en tilfredsstillende måte er det nødvendig med metode. Selv om det i dagliglivet er det vanlig å skape seg en forståelse av virkeligheten ut fra hva man observerer kan dette føre til over-generalisering, selektiv observasjon og forhastede konklusjoner (Johannessen, 2004). Det er nødvendig med retningslinjer som sikrer at vitenskapelig aktivitet er faglig forsvarlig (Grønmo, 2004). Ved vitenskapelig forskning kreves det at undersøkelser foretas på en slik måte at kunnskapen kan etterprøves av andre i ettertid. Metode gir retningslinjer for innhenting og behandling av informasjon, og er dermed et viktig hjelpemiddel for å beskrive virkeligheten. Retningslinjene skal sørge for at tre viktige prinsipper overholdes (Grønmo, 2004). For det første er det viktig med klarhet i bruk av terminologi slik at det eksisterer en felles forståelse av hva som undersøkes mellom alle som har betydning for og interesse av undersøkelsen. Videre er det viktig at argumentasjon bygges på holdbare betingelser og at det er en logisk sammenheng mellom argument og konklusjonene som fattes. Til slutt må alle relevante momenter tas med i betraktning slik at det sikres en entydig, men ikke ensidig argumentasjon. Metodens tre prinsipper kan altså oppsummeres som presisjon, gyldighet og fullstendighet.

Å benytte en bestemt forskningsmetode er altså nødvendig for undersøkelsen, og det må da videre avgjøres hva slags metode som er mest aktuell. Ontologisk og epistemologisk ståsted får følger for dette valget (Johannessen, 2004). Med ontologi menes forskerens virkelighetsoppfatning mens epistemologi omhandler hva som utgjør akseptabel kunnskap innen fagfeltet. Liknende studier har en tradisjon for et positivistisk utgangspunkt i epistemologi, noe som innebærer et syn om at man undersøker en uavhengig observerbar

sosial virkelighet og derfor kan tillate seg å gjøre generaliseringer på statistisk grunnlag når resultatene åpner for dette. Til tross for at vi ønsker å oppnå en forståelse av controlleres oppfatninger og holdninger generelt, er vår utredning informert av og følgelig påvirket av flertolkende syn. Smith (2003) påpeker også at det ofte kreves kunnskap om teori for å velge data som skal observeres ved induksjon, mens deduksjon vil være avhengig av valgte hypoteser. I begge tilfeller eksisterer det nesten alltid avhengighetsforhold. Ettersom menneskelige handlinger, intensjoner og refleksjoner har påvirkning på studiens resultat taler dette for et mer fortolkende epistemologisk utgangspunkt.

Vi vil komme tilbake til dette med deduktive og induktive tilnærminger i beskrivelsen av vårt forskningsdesign, før vi går mer spesifikt inn på hvordan vi har valgt å hente inn data og videre følger for evaluering av datamaterialet. Aller først vil vi gi et lite innblikk i vårt studieobjekt samt en liten beskrivelse av vårt utvalg for undersøkelsen.

3.1 Studieobjekt

Selskap 1 var tidligere en del av et større konsern, men ble skilt ut som eget selskap for noen år siden. Mens Selskap 1 var en del av konsernet ble Beyond Budgeting implementert, og var dermed med som et grunnlag når Selskap 1 ble skilt ut som et eget selskap. Selskap 1 var opprinnelig bare en liten del av et stort konsern, etter at det ble et eget selskap har Selskap 1 satset på å videreutvikle og tilpasse styringssystemet i ettertid for å oppnå en økonomisk styring som er mer relevant for Selskap 1 alene. Det at Selskap 1 er en organisasjon som har levd en «budsjettløs» tilværelse relativt lenge som en del av et konsern, og nå har videreutviklet systemet i forhold til slik det opprinnelig ble brukt gjør at det er svært interessant som studieobjekt. Tidligere forskning på bedrifter som har implementert Beyond Budgeting har ofte fokusert på implementeringsprosessen og det å gå fra en tilværelse med budsjetter til en uten. Vår undersøkelse er i så måte et steg frem i tid, og ser på en bedrift som har videreutviklet sin tilnærming til Beyond Budgeting.

Det at vi valgte å fokusere på kun en bedrift gjorde at vi hadde muligheten til å gå mer i dybden og få en grundigere forståelse for hvordan styringssystemet i Selskap 1 fungerer, noe som gjør oss mer i stand til å tolke svarene fra undersøkelsen. Det at vi også gjennomførte dybdeintervjuer i tillegg til en spørreundersøkelse gav oss i tillegg muligheten til å gå dypt inn i temaer som var interessante og få en mer helhetlig forståelse.

3.2 Utvalg

Utvalget til denne undersøkelsen består av 74 controllere i Selskap 1, hvorav 31 fullførte

undersøkelsen. Det gir en responsrate på 41,9 % for spørreundersøkelsen. Ettersom undersøkelsen gikk ut til alle kontrollere på en liste vi fikk fra Selskap 1 anså vi en mulighet for at den ikke ville være relevant for alle som mottok den. For de som valgte å ikke svare la vi til rette for å komme med en tilbakemelding på hvorfor. Det var totalt 10 kontrollere som ga tilbakemelding på dette, og av disse var det 4 som ikke så relevans i undersøkelsen i forhold til sin stilling. Disse er derfor ikke å regne som en del av populasjonen vår. Vi kan dermed regne en aktiv responsrate på 44,3 % ved å trekke fra disse fire fra det relevante utvalget.

Av de 31 respondentene var det 13 som anså seg selv som business kontrollere, 9 som anså seg som financial kontrollere og 9 som svarte annet. Nå er det ikke et formelt skille i stillingsbeskrivelse og tittel mellom financial og business kontrollere i de fleste av landene. Og i enkelte land er det svært få kontrollere som gjør at hver enkelt deltar i det meste. Dette skillet er derfor basert på kontrollernes egen vurdering av hva deres hovedoppgave er. En annen ting er at ettersom Selskap 1 nylig ble et uavhengig selskap så er mange av de ansatte ganske ferske i Selskap 1, spesielt i sentrale stabsfunksjoner ved hovedkontoret. I gjennomsnitt hadde de arbeidet 7 år i Selskap 1, men dette tallet er påvirket av noen høye enkeltverdier. Medianen er derfor her et bedre middelmål, og den var på 3 år. Videre var det 10 som jobbet i et resultatsenter, 12 som jobbet i et kostnadssenter og 9 som svarte annet. Den høye andelen som jobber i kostnadssenter kan tyde på høy deltakelse fra ansatte i stabsfunksjoner på hovedkontoret. Utvalget består av ansatte i 8 forskjellige land, men ettersom det i enkelte land bare er noen få respondenter har vi av anonymitetshensyn ikke skilt mellom disse i undersøkelsen.

I tillegg til spørreundersøkelsen har vi foretatt dybdeintervjuer hvor det var 6 forskjellige kontrollere som deltok. Av disse hadde halvparten arbeidsoppgaver knyttet til den sentrale styringen av selskapet, mens de resterende var tilknyttet lokale forretningsenheter i forskjellige land. Av anonymitetshensyn vil vi ikke gå mer detaljert inn på deres stillingsbeskrivelser eller arbeidsoppgaver, men vil kun referere til de som kontrollere i denne utredningen.

3.3 Forskningsdesign

Det finnes flere forskjellige kategorier av forskningsdesign. Johannessen (2004) skiller mellom tversnittundersøkelser, longitudinelle undersøkelser, eksperiment, evaluering, case-undersøkelser samt andre design. Valg av forskningsdesign er ofte en naturlig følge av hva man er ute etter å undersøke. Når dette er sagt er det ikke slik at designet nødvendigvis

bestemmer hvilke teknikker som skal tas i bruk for datainnhenting (Johannessen, 2004). Likevel er det slik at en del teknikker passer best for enkelte forskningsdesign.

Vår utredning er designet som en case-studie hvor vi er i kontakt med kontrollere i vårt studieobjekt Selskap 1 i håp om å kunne bruke dette til å si noe om kontrollernes rolle og meninger mer generelt. En av fordelene med å fokusere på ett studieobjekt er at man kan kombinere forskjellige metoder, både kvalitative og kvantitative, for å skaffe seg mye og detaljerte data (Johannessen, 2004).

Ved empirisk forskning er det sterke bånd mellom teoretiske referanserammer og data (Johannesen, 2004). Teori uten basis eller bekreftelse i empiri kan lett bli spekulasjon, mens empiri uten teoretisk rammeverk kan gi begrenset verdi når det kun leder til beskrivelser av enkelttilfeller. I forskningen skilles det mellom deduktive («fra teori til empiri») og induktive («fra empiri til teori») tilnærminger. Figur 3.1 oppsummerer forholdet mellom teori og empiri opp mot disse to forskjellige tilnærmingene.

For å besvare vår

problemstilling kreves det at vi gjør fortolkninger av empiriske funn basert på de dataene som hentes inn fra vårt studieobjekt. Når

så formålet er å oppnå en mer generell forståelse

går vi altså i retningen fra empiri til teori og vi får en induktiv tilnærming. Ettersom det tidligere også er gjort liknende studier basert på andre studieobjekt står vi likevel ikke på bar bakke ved vår studie, men kan teste hvorvidt de foreliggende funnene ser ut til å være holdbare. Dette vil da være en deduktiv tilnærming, og totalt sett ender vi altså opp med en kombinasjon av disse tilnærmingene i arbeidet med å besvare vår problemstilling.

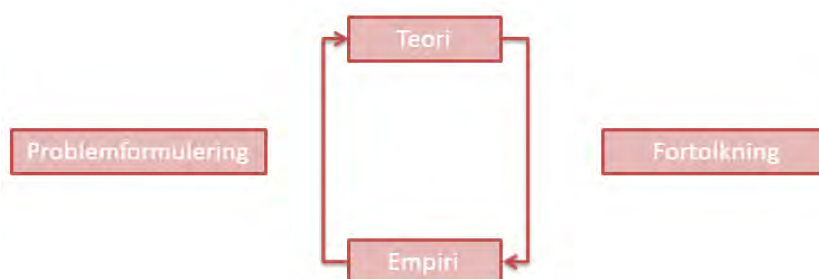


Fig. 3. 1 Pendling mellom teori og empiri (Grønmo, 2004)

3.4 Datainnsamling

Når vi så har et bestemt studieobjekt og forskningsdesign gjenstår det bare å konkretisere hva slags type data vi vil samle inn for analyse. Det skilles mellom primærdata og sekundærdata i forhold til hvilke kilder som benyttes (Smith, 2003). Primærdata er den informasjonen som en selv samler inn med den hensikt å besvare problemstillingen, mens sekundærdata opprinnelig er samlet inn for andre formål. Som tidligere nevnt skilles det også mellom kvalitative og

kvantitative data. Vi vil beskrive hvert av disse forholdene samt våre datainnsamlingsmetoder for å belyse hva som kjennetegner de dataene vi sitter igjen med etter innsamling. Vi har hentet inn både kvalitative og kvantitative data, og selv om vi hovedsakelig baserer oss på primærdata tar vi også inn sekundærdata som grunnlag for sammenligning. Alle disse forskjellige datatypene vil derfor være relevante for utredningen.

3.4.1 Primær- og sekundærdata

I arbeidet med å besvare vår problemstilling tar vi hovedsakelig utgangspunkt i primære data. Dette medfører et omfattende arbeid i datainnhenting, men bidrar til at vi får inn nettopp den informasjonen vi er ute etter som grunnlag for videre analyse. Det eksisterer ikke data som er dekkende for vår problemstilling i Selskap 1. Derfor har vi hentet inn primærdata ved spørreundersøkelse og intervju. Selv om dette medfører en større grad av relevans enn hva som kan forventes ved sekundærdata finnes det også noen ulemper og sider det må tas høyde for. I tillegg til mer ressurskrevende datainnhenting vil kvaliteten på den informasjonen som samles inn være avhengig av responsraten som oppnås.

Sekundærdata finnes i mange former og kan være laget for mange forskjellige formål. Det skilles mellom rådata hvor lite eller ingenting er prosessert og compilert data der det er foretatt en form for utvalg eller oppsummering (Saunders et. al., 2009). I begge tilfeller bør det foretas en kritisk vurdering av de foreliggende dataene med hensyn til relevans og kvalitet (Grønmo, 2004). Det foreslås derfor at man gjør seg godt kjent med egenskapene til datamaterialet og gjennomføringen av datainnsamlingen. Vi tar i bruk sekundærdata fra SNF-rapport nr. 14/09 «Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy» i tillegg til en annen utredning som holdes anonym, men som også tar for seg et stort internasjonalt selskap. Fra SNF-rapport 14/09 har vi tilgjengelige rådata, noe som har mye å si for hvor detaljerte sammenligninger vi kan gjennomføre. Datainnsamlingen er gjort via strukturerte spørreskjema for innhenting av kvantitative data samt semi-strukturerte dybdeintervju for utfyllende kvalitative data. Metoden for innhenting av data er her altså så å si identisk med vår egen noe som styrker datasettet som sammenligningsgrunnlag. Når det gjelder utredningen om det store internasjonale selskapet som vil forbli holdt anonymt har vi kun tilgang på selve utredningen. Dette medfører at vi må ta utgangspunkt i compilerte data som er valgt ut og trukket inn i diskusjonen i selve utredningen.

3.4.2 Kvalitativ og kvantitativ metode

Analysen som gjøres er ikke direkte basert på virkeligheten, men de dataene som innhentes.

Data utgjør dermed bindeleddet mellom virkeligheten og analysen av den. Det skilles mellom kvalitative og kvantitative data (Johannessen, 2004). Dette skillet kommer av teknikken for datainnhenting som tas i bruk og påfølgende karakteristikkk av informasjon. Grovt skissert kan data beskrives som kvantitative dersom de uttrykkes i form av rene tall eller andre mengdetemer (Grønmo, 2004). Data som uttrykkes på andre måter er kvalitative.

Ett og samme fenomen kan altså ha både kvalitative og kvantitative aspekter. Johannessen (2004) påpeker at spørreskjema er en metode som kan passe bra for innsamling av “harde” (kvantitative) data, mens fokusgrupper eller intervju passer bedre når fokuset ligger på «myke» (kvalitative) data. Vår studie inkluderer både en kvantitativ spørreundersøkelse og kvalitative fokusintervju. Mens kvalitative metoder kan brukes for å oppnå fleksibilitet i undersøkelsen er kvantitative undersøkelser bedre egnet når det er større mengder data som skal samles inn og det derav er behov for strukturering (Grønmo, 2004). Ved vårt forskningsdesign, som er et case-studie, er det normalt at data samles inn fra flere kilder (Smith, 2003). Det foreslås at man blant annet kan kombinere dokumenterte fakta med intervjudata og med direkte eller deltakende observasjon. Selv har vi som nevnt valgt å ta utgangspunkt i et strukturert spørreskjema for kvantitativ datainnhenting, kombinert med semistrukturerte dybdeintervju for en kvalitativ tilnærming.

Å benytte flere metoder samtidig for å oppnå ulike fordeler med hver av de kalles triangulering mellom metoder (Smith, 2003). Vi ønsker som nevnt å kunne si noe om kontrollernes rolle og holdninger generelt, noe som taler for en kvantitativ tilnærming. Vi ønsker også enhetlige data slik at funnene kan sees i sammenheng med resultatene fra tidligere studier. De kvalitative dybdeintervjuene er på sin side til god hjelp i å oppnå en dypere analytisk beskrivelse av det som undersøkes. Ved et kvalitativt opplegg kan datainnsamlingen styres underveis for å oppnå mest mulig dekkende informasjon, noe som underbygger relevans i de tolkningene som så kan gjøres. Samtidig kan man ende opp med lite sammenlignbare data som vil gi lite entydige tolkninger og begrenset gyldighet (Grønmo, 2004). I motsetning oppnås det ofte et avgrenset og enhetlig datasett ved en kvantitativ tilnærming. Informasjonen kan videre behandles ut fra matematiske og statistiske prinsipper, slik at det også gis grunnlag for å anslå hvor presis den er. Likevel kan dataene hentet inn fra kvantitativ analyse tendere til å bli noe overfladiske og dermed lite relevante for en dypere analyse av problemstillingen. En triangulering mellom disse to metodene vil derfor være gunstig ettersom de kan virke utfyllende for hverandre.

3.4.3 Spørreundersøkelse

Spørreskjema med ferdigformulerte spørsmål i en bestemt rekkefølge og med faste svaralternativer for de fleste spørsmålene utgjør selve kjernen av strukturert utspørring (Grønmo, 2004). Saunders et al. (2009) påpeker også at prestrukturerte spørreskjema med lukkede svaralternativ passer bra til deskriptiv forskning. Når vi søker å beskrive hvordan forskjellige styringsverktøy fungerer og hvilke følger de får for controllernes mulighet til verdiskapende aktivitet er altså prestrukturerte spørreskjema et datainnhentingsverktøy som skulle passe svært bra. Fordelene med slike spørreskjema er at man enkelt kan se likheter og variasjoner mellom svar, og det legges til rette for generalisering av resultatene fra utvalg til populasjon (Johannessen, 2004). En annen åpenbar fordel er at det kan samles inn data fra mange respondenter på forholdsvis kort tid når strukturen tillater datainnsamling uten at forskeren selv er fysisk tilstede. Dette er viktig for vår datainnhenting ettersom vi ønsket å nå ut til samtlige kontrollere i Selskap 1. Johannessen (2004) skriver at bruk av spørreskjema ikke nødvendigvis leder til objektivitet. En selektiv vurdering av respondentene som fyller ut skjemaene kan eksempelvis lede til bias. For vår studie var det derfor viktig å ikke gjøre forskjell mellom de controllerne som sitter på sentralt eller lokalt nivå, eller gjøre forskjell mellom geografiske områder.

For å lage til og sende ut vårt spørreskjema har vi tatt i bruk den nettbaserte survey-tjenesten Qualtrics. Å sende ut spørreskjemaet på denne måten har noen klare fordeler. Respondenten velger selv tid og sted for utfylling av skjemaet og det er svært lite tid- og kostnadskrevende å foreta utsendelsen. Samtidig finnes det også noen ulemper. Det åpnes opp for at respondenter kan åpne opp spørreskjemaet og starte en besvarelse for så å ta en rekke pauser underveis til å drive med andre ting. Dette kan avlede fokuset på spørsmålene som skal besvares samt medføre en skjevhet i utvalget ettersom det er lett å hoppe av undersøkelsen underveis.

Utformingen av selve spørsmålene er svært viktig ved slike spørreskjema ettersom hvordan fenomenene man ønsker å undersøke operasjonaliseres er avgjørende for den responsen man kan forvente å få (Johannessen, 2004). Det er også viktig å ha gjort en grundig gjennomgang av relevant litteratur på forhånd ettersom det ikke kan endres på eller legges til spørsmål i ettertid. Vi har derfor forsøkt å følge de retningslinjene som gis av forskjellige forfattere innen metode-teorien (Smith, 2003; Johannessen, 2004; Saunders et al., 2009). Det er viktig å skille mellom mening, atferd og attributter og være tydelig på hva man spør om. Det er eksempelvis ikke alltid slik at mennesker handler i samsvar med hvordan de mener at ting bør gjøres. Spørsmålene som stilles bør være mest mulig konkrete på dette området for at de lettest mulig

skal kunne besvares og i ettertid tolkes (Johannessen, 2004). Det er også en rekke forhold som er viktig for utformingen av svaralternativene. De bør alltid være gjensidig utelukkende og mest mulig uttømmende. Respondentene skal føle at ett, og kun ett av svaralternativene er riktig. Det er i tillegg viktig i både spørsmål og svaralternativer å vite at egne formuleringer kan virke ledende for hvordan respondentene svarer. Saunders et al. (2009) foreslår at det veksles mellom positivt og negativt ladde spørsmål slik at respondenten ikke havner i en vane, men for hvert spørsmål må tenke seg om før et svar avgis. Vi benytter hovedsakelig to forskjellige typer spørsmål i vårt skjema. Den ene typen er såkalte «ranking»-spørsmål hvor respondenten blir bedt om å rangere svaralternativene etter eksempelvis hva de mener er mest viktig, eller hva det brukes mest tid på. For slike spørsmål anbefales det maks 7 svaralternativer for å unngå uoversiktighet, noe vi har tatt hensyn til. Den andre typen er «rating»-spørsmål hvor respondentene blir bedt om å svare ut fra en skala. Vi har her benyttet en Likert-skala på 1 til 7 som representerer grad av enighet i utsagnet som det spørres om. Vi har også lagt inn «vet ikke» som et svaralternativ ved siden av denne skalaen. Selv om vi antar at våre respondenter har mer enn godt nok grunnlag for å besvare de fleste spørsmålene kan det finnes unntak. Eksempelvis kan et spørsmål oppfattes som mer relevant for en annen avdeling sentralt eller lokalt eller en annen type controller-stilling. Å ha med «vet ikke» som et svaralternativ er derfor viktig når vi av validitetsgrunner krever at alle spørsmål besvares. Det vil si, det er ikke mulig for respondenten å la være å svare på enkelt-spørsmål.

Angående selve spørsmålene i skjemaet bør det til slutt nevnes at en god del av de er formulert slik at resultatene kan sammenlignes med tidligere studier. Johannessen (2004) foreslår at spørsmål lånes fra andre skjemaer dersom det ikke eksisterer copyright når en ønsker å sammenligne egne resultater med andre utredninger. Som tidligere nevnt ønsker vi nettopp å sammenligne våre resultater med både SNF-rapport 14/09 og en annen undersøkelse som ble foretatt i den norske delen av et stort internasjonalt selskap. Ettersom vår studie omfatter respondenter i 8 forskjellige land var vi likevel avhengig av å formulere spørsmålene på engelsk, noe som kan argumenteres for å redusere validiteten ved direkte sammenligning av respons.

Før vi sendte ut spørreskjemaet til de aktuelle respondentene for undersøkelsen sørget vi for å teste ut spørsmålene. Johannessen (2004) og Grønmo (2004) påpeker at det er viktig å gjennomføre pretester av spørreskjema slik at eventuelle endringer kan foretas før det sendes ut til de aktuelle respondentene.

Når pre-testingen var gjennomført ble det endelige spørreskjemaet sendt ut til våre

respondenter via en lenke knyttet til en e-post. I denne e-posten ble det gitt en utfyllende forklaring på hva undersøkelsen dreide seg om og dens omfang ettersom dette også antas å ha positive effekter på responsraten.

3.4.4 Intervju

Vi vil benytte kvalitative intervju i kombinasjon med den kvantitative spørreundersøkelsen for å hente inn data. I følge Johannessen (2004) er det mange gode grunner for å ta i bruk slike intervjuer. Informantene (personene som intervjues) gis større frihet til å uttrykke seg enn hva et pre-strukturert spørreskjema tillater. Samtidig kan forskeren være aktiv og reflekterende under hele forskningsprosessen. Med et ontologisk perspektiv om at menneskers kunnskap, forståelser erfaringer og samhandlinger gir mening for det som skal undersøkes finnes det informasjon som kan hentes ut. Forskeren må snakke, samhandle, lytte og stille spørsmål for å få tak i denne informasjonen. Dette utgjør det epistemologiske utgangspunktet for intervjuet. Det medfører at et intervju er like mye en sosial situasjon som annen samhandling og det kreves at intervjuene skreddersys til informantens situasjon. Dermed er også kunnskapen som hentes inn situasjonsbestemt.

Kvalitative intervju kan ha en ustrukturert, strukturert eller semi-strukturert utforming (Johannessen, 2004; Saunders et al., 2009). Valg av slik utforming gjøres i forkant av intervjuet og bestemmer hvilke forberedelser som må ligge til grunn. Ved et strukturert intervju er både tema og spørsmål fastlagt på forhånd og gjennomføringen er svært fokusert på disse. Ustrukturerte intervju foregår mer uformelt med åpne spørsmål og det er ofte kun gitt et tema for intervjuet. Semi-strukturerte intervju kan gjøres ved å følge en intervjuguide som er tilrettelagt på forhånd. Ved utformingen av en slik guide må informasjonsbehovet vurderes på forhånd, gjerne med utgangspunkt i studiens problemstilling (Grønmo, 2004). Vi har valgt å benytte semi-strukturerte intervju for å ha en viss fleksibilitet i tilpasning av intervjuene til informantene, samtidig som informasjonen vil være noe sammenlignbar. En balansegang mellom standardisering og fleksibilitet vil være nyttig for å kunne gå i dybden der det virker nødvendig uten å miste strukturen og temaet for selve intervjuet. Saunders et al. (2009) viser til at denne typen intervju med tema og åpne spørsmål bestemt på forhånd passer bra for forklarende forskning. Når vi så vil gå mer i dybden etter den mer deskriptive undersøkelsen ved spørreskjemaet passer altså denne intervjuformen bra.

Det er nettopp det å gå litt dypere inn på enkelte tema vi er ute etter å oppnå med intervjuene. Ettersom vi velger å foreta semi-strukturerte intervju baserer vi oss på en intervjuguide som tar for seg de temaene vi vil gå nærmere inn på. I Intervjuguiden er de mer konkrete

spørsmålene vi tar utgangspunkt i listet opp og det gis en kort forklaring av hva vi ønsker å oppnå ved å stille de forskjellige spørsmålene. Intervjuguiden er gitt som vedlegg 2 til denne utredningen.

Når det gjelder den tekniske utførelsen av intervjuene har vi både intervjuer ansikt til ansikt og intervjuer over telefon. Det er både fordeler og ulemper med begge disse intervjuformene. Saunders et al. (2009) skriver at telefonintervju krever mindre tid og ressurser for begge parter samtidig som datainnhenting kan skje raskere. En ulempe er at det kan være vanskeligere å demonstrere egen integritet og kompetanse for å vinne informantenes tillit, noe som kan svekke reliabiliteten. Johannessen (2004) påpeker at man også går glipp av ikke-verbal informasjon ved slike intervju. For vårt formål hadde det sannsynligvis vært best med flest mulig intervju ansikt til ansikt ettersom det totale antallet intervjuer er relativt lavt (6 stk.). Dermed er tidsbruk per intervju et mindre problem. Likevel er dette vanskelig å få til da de informantene vi søker er mye ute å reiser og det er vanskelig å få til datoer som kan passe for alle, dessuten befinner noen av de seg på bedriftsenheter i utlandet. Vi har derfor sett det mest gunstig med et kompromiss der vi benytter begge intervjuformene. En fordel med telefonintervjuene som vi vil ha god nytte av er rask datainnhenting da dette gir oss mer tid i ettertid til å foreta relevante analyser. Ettersom intervjuene brukes som oppfølging til en tidligere gjennomført spørreundersøkelse og vi dermed har vært i kontakt med informantene tidligere antas det at svekket reliabilitet ikke vil utgjøre noe stort problem.

En av ulempene med telefonintervju gjenstår riktignok, og kan være betydelig for de dataene vi får samlet inn. Nettopp det at dataene som samles inn i en viss forstand kan sies å være noe ufullstendige. Det er åpent for tolkning og skjønn når det skal bestemmes hva man skal regne for å være data ved intervju. Det er ikke kun det som sies, men også ansiktsuttrykk, kroppsspråk og toneleie som kan observeres ved et intervju ansikt til ansikt (Johannessen, 2004). Vi har registrert dataene ved å ta notater av hva som ble sagt under intervjuene, samt opptak med diktafon. Som en følge av dette er det hovedsakelig det verbale vi vil vektlegge som data for våre intervjuer, men det kan ikke utelukkes at vi får en bedre forståelse av hva som sies ansikt til ansikt sammenlignet med telefonintervjuene.

3.5 Evaluering av datamaterialet

3.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet refererer til hvor pålitelig datamaterialet er. At datamaterialet er pålitelig innebærer at hvis vi hadde samlet inn data på nytt med samme undersøkelsesopplegg på

samme fenomen så ville vi fått de samme dataene (Grønmo, 2004). Et av kriteriene for at dataene skal være pålitelige er at de er konsistente over tid. Vår undersøkelse ser på holdninger hos ansatte kontrollere i en enkelt bedrift. Siden noen slutter og noen nye blir ansatt så vil sammensetningen av ansatte endre seg over tid, dermed er det ikke usannsynlig at også holdningene endrer seg. Dette kan bidra til å gjøre funnene mindre stabile over tid. Vår undersøkelse må derfor forstås som et øyeblikksbilde av tilstanden i Selskap 1.

Det kan videre være et potensielt problem at respondentene ikke svarer det de egentlig mener, men for eksempel det de tror at sjefen vil høre. Siden vår spørreundersøkelse var hundre prosent anonym tror vi at dette problemet er minimalt. Når det gjelder intervjuer så er det vanskeligere å sikre full anonymitet, og vi intervjuet langt færre enn antall deltakere i spørreundersøkelsen. Allikevel ble intervjuene gjennomført hovedsakelig for å utdype aspekter som kom fram i spørreundersøkelsen, så vi tror heller ikke dette er et stort problem i forhold til reliabilitet. Johannessen et al. (2010) skriver at det for kvalitativ forskning er lite hensiktsmessig å stille de samme kravene til reliabilitet som for kvantitative forskning.

For å sikre en undersøkelses reliabilitet er det viktig at respondentene faktisk er en del av populasjonen. Vårt internettbaserte spørreskjema ga oss liten mulighet til å kontrollere dette, men det at vi sendte ut en personlig lenke via epost til hver enkelt av controllerne gjør at vi kan være rimelig sikre på at det er de rette personene som har svart på undersøkelsen. Det kan allikevel tenkes at respondentene har diskutert spørsmålene med andre, og at dette kan ha påvirket svarene, men dette er vanskelig å forhindre.

Et annet problem som kan oppstå er at vi gjør feil som påvirker svarene i undersøkelsen. Det kan for eksempel være tekniske feil og lignende. Vi benyttet det nettbaserte undersøkelsesverktøyet Qualtrics for å gjennomføre spørreundersøkelsen, og siden vi ikke var kjent med verktøyet på forhånd var det en fare for at det kunne ha oppstått feil. Vi gjennomførte en pretest av spørreundersøkelsen i Qualtrics der vi sendte undersøkelsen ut til controllerne i et norsk kraftselskap, noe vi tror ville ha avdekket eventuelle tekniske svakheter. I tillegg testet både vår veileder og vår kontakt i Selskap 1 undersøkelsen før den ble sendt ut.

3.5.2 Intern validitet

Intern validitet refererer til hvor godt egnet datamaterialet er til å belyse de problemstillingene man ser på. Det at datamaterialet har høy pålitelighet (reliabilitet) trenger ikke å bety at det har høy validitet, men for å ha høy validitet må datamaterialet være pålitelig (Grønmo, 2004).

Det vil si at mens reliabilitet refererer til kvaliteten på datamaterialet vi har, så refererer validitet til om dataene vi har samlet inn er relevant i forhold til det vi vil undersøke. Validitetsbegrepet er ganske komplekst og lite presist, og det kan derfor være utfordrende å vurdere validiteten. Likevel er det å foreta en kritisk drøfting av undersøkelsesopplegget, datainnsamlingen og datamaterialet en viktig fremgangsmåte (Grønmo, 2004).

Grønmo (2004) skriver at spørsmål om meninger ofte blir mindre konkrete enn spørsmål om handlinger. Vår undersøkelse baserer seg i hovedsak på meninger og ikke handlinger og dermed kan validiteten være truet. Vi har allikevel forsøkt å definere spørsmålene så spesifikt som mulig. Og vi har fått utdypet et utvalg av respondenters meninger og holdninger gjennom kvalitative intervju i etterkant av spørreundersøkelsen, noe som øker validiteten. Smith (2003) nevner også at triangulering der man kombinerer både spørreundersøkelser og dybdeintervju bidrar til å øke validiteten.

For å ha høy validitet er det viktig at spørsmålene er utformet slik at respondentene forstår spørsmålet slik som vi mener at det skal forstås. I en intervjusituasjon er det lettere å bli oppmerksom på og oppklare eventuelle misforståelser, men dette er vanskeligere i en spørreundersøkelse. En del av spørsmålene vi brukte i vår egen undersøkelse ble formulert slik at responsen kunne sammenlignes med resultatene fra en tidligere undersøkelse utført av Moløkken og Ytre-Hauge (2009). En del av de samme spørsmål hadde også blitt brukt i en annen undersøkelse i den norske avdelingen av et stort internasjonalt foretak som vi sammenligner med. Vi antok derfor at disse spørsmålene var klart og hensiktsmessig definerte, men vi gjennomførte likevel en pretest på controllerne i en norsk energibedrift. For å bruke disse spørsmålene måtte vi ta en vurdering på hvorvidt de var relevante i vår studie, og dette ble diskutert og testet med både vår veileder og vår kontakt i Selskap 1.

Vi hadde videre en del spørsmål i spørreundersøkelsen som var mer tilpasset vår studie, og disse fant vi at det var spesielt viktig å teste, dermed ble disse også inkludert i pretesten som ble sendt ut til en norsk energibedrift. I tillegg til at de ble diskutert med vår veileder og verifisert av vår kontakt i Selskap 1. Den siste delen av spørsmålene i spørreundersøkelsen var spørsmål som gikk spesifikt på forhold i på vårt studieobjekt, og dermed ikke kunne inkluderes i pretesten. Disse ble derimot også diskutert med vår veileder, og vi la spesielt vekt på disse i diskusjon med vår kontakt i Selskap 1, siden det var viktig at disse var relevante og definert på en måte som var presis og dekkende for forholdene i selskapet. Dermed mener vi at validiteten er ganske høy.

Det må nevnes at siden vår spørreundersøkelse ble sendt til kontrollere i flere land måtte alle

spørsmålene oversettes til engelsk. Det gjør at de spørsmålene vi har hentet fra tidligere undersøkelser, og sammenligner med disse ikke nødvendigvis er helt identiske. Våre oversatte spørsmål har som nevnt blitt grundig gjennomgått med veileder så vi er ganske trygge på at de er så sammenlignbare som mulig.

Validiteten på spørsmålene fra spørreundersøkelsen ble ytterligere styrket ved at vi i de kvalitative intervjuene som ble gjennomført i etterkant gikk dypere inn i mange av aspektene fra spørreundersøkelsen. For å ha høy validitet, kreves det at respondentene både er motivert til og svare og i tillegg er i stand til å svare på spørsmålene. Siden denne undersøkelsen er gjennomført i samarbeid med Selskap 1, noe som vi også har kommunisert til respondentene anser vi at de som har gjennomført er tilstrekkelig motiverte til at de svarer seriøst på undersøkelsen. Allikevel var spørreundersøkelsen muligens litt lang, noe som kan ha påvirket antallet respondenter. Spørreundersøkelsen ble sendt ut på personlig epost til kontrollere i Selskap 1, dermed antar vi at de som innehar disse stillingene alle vil være i stand til å svare på de fleste spørsmålene i undersøkelsen. Noen spørsmål krever kanskje mer spesialisert kunnskap, men vi har inkludert muligheten til å svare «vet ikke» på de fleste spørsmål, slik at det heller ikke skulle være et problem for validiteten.

Sekundærdataene vi har hentet fra andre utredninger vil også måtte vurderes på samme måte, vi forutsetter at reliabiliteten er i orden i henhold til disse utredningene, men validiteten må vurderes i forhold til vår problemstilling. Vi vurderer allikevel at det vi har hentet fra andre utredninger er relevant for vår forskning, siden det dreier seg om identiske spørsmål som de vi har inkludert i vårt eget spørreskjema og som har blitt vurdert og testet i den sammenhengen.

3.5.3 Generaliserbarhet

Et spørsmål man må stille seg er hvorvidt resultatene er generaliserbare. Det vil si hvorvidt slutninger vi trekker kan anvendes på andre settinger, f.eks. andre organisasjoner enn den vi har studert (Saunders et al., 2009). Vår populasjon er i utgangspunktet kontrollere generelt, og utvalget er alle kontrollere i vårt studieobjekt. Vi sammenligner også med resultater fra tidligere undersøkelser i andre organisasjoner for å med større sikkerhet kunne generalisere. Generaliserbarhet blir ofte referert til som ekstern validitet, og vanligvis vil det i undersøkelsesopplegg være en viss motsetning mellom generaliserbarhet og intern validitet, der det å øke den ene går på bekostning av den andre (Grønmo, 2004). Det vil si at for å øke validiteten kan vi ha mer spesifikke og kontrollerte forhold, men dette vil gå ut over muligheten til å generalisere.

Som tidligere nevnt har vi en aktiv responsrate på 44,3 %. Vi anser dette som en god nok responsrate til at vi kan generalisere funnene til å gjelde for hele populasjonen. Moløkken og Ytre-Hauge sin studie i Selskap 2 oppnådde en responsrate på 48 % som er ganske nært vår. For å oppnå en høyest mulig responsrate sendte vi ut 2 purringer med oppfordring om å fullføre undersøkelsen, og dette økte antallet respondenter noe. Det var riktignok flere enn 44,3 % som påbegynte undersøkelsen, men disse fullførte stort sett bare noen få av de første spørsmålene, derfor har vi valgt å ikke inkludere ufullstendige svar i undersøkelsen. De fleste av spørsmålene hadde også muligheten for å svare «vet ikke», noe som kan redusere responsraten på de enkelte spørsmålene. Det var et par spørsmål som på grunn av mange «vet ikke» oppnådde en veldig lav responsrate og disse har vi derfor valgt å se bort fra.

En lav responsrate kan være problematisk hvis de som svarer skiller seg fra de som ikke svarer. Vår undersøkelse ble som nevnt sendt ut til alle kontrollere i Selskap 1, totalt 74 personer, basert på en liste vi fikk oversendt fra Selskap 1. Dette omfattet ansatte i 8 land. Johannessen et al. (2010) snakker om tilfeldig og systematisk bortfall. Systematisk bortfall innebærer at noen grupper svarer i mindre grad enn andre, det kan føre til at sammensetningen i nettoutvalget blir skjevt i forhold til sammensetningen i bruttoutvalget. Det kan tenkes at en større andel av de ansatte ved hovedkontoret i Norge har svart på spørreundersøkelsen vår siden vår kontakt har vært med hovedkontoret, og det er større sannsynlighet for at de ansatte i Norge kjenner til NHH som institusjon. Det kan føre til en viss skjevhet i utvalget, men det er vanskelig å kontrollere for dette. Vi kunne ha inkludert hvilket land man jobbet i som en variabel i undersøkelsen, men siden det er såpass få ansatte i enkelte land ville dette ha gått ut over anonymiteten, derfor har vi valgt å ikke gjøre dette. Vi har inkludert et spørsmål om hvorvidt de ansatte jobber i et resultatsenter eller kostnadscenter, her kan vi anta at de som sitter i stabsfunksjoner på hovedkontoret jobber i kostnadscenter og de som jobber ute i forretningsenhetene sitter i resultatsenter. Ut fra dette er ansatte ved hovedkontoret muligens litt overrepresentert, men det er også god deltakelse fra resultatsentre, så det bør ikke være en for stor trussel mot generaliserbarheten. Det var mange som svarte “annet” på dette, så det er vanskelig å si noe helt definitivt.

Siden vi kun fokuserer på en enkelt bedrift som studieobjekt kan det stilles spørsmål ved hvorvidt våre funn kan generaliseres til å gjelde alle kontrollere som populasjon. Vi ser derfor også på funnene våre opp mot resultatene fra tidligere undersøkelser i to andre selskap, hvor vi tester om eventuelle forskjeller er signifikante på et 5 % signifikansnivå. Funn som virker konsistente på tvers av disse organisasjonene har en større sannsynlighet for å gjelde mer

generelt. Mye av det vi undersøker er også basert på teori, og der våre funn er konsistente med teorien bør det være god mulighet for å generalisere.

3.6 Statistiske tester

Vi har brukt online-verktøyet Qualtrics for å gjennomføre spørreundersøkelsen vår. Etter at undersøkelsen var ferdig har vi lastet ned dataene og brukt Excel og SPSS til å beskrive og analysere disse. Vi har bruker statistiske verktøy først for å beskrive dataene, vise sentraltendens og spredning i svarene.

De fleste av dataene samlet inn fra spørreundersøkelsen er på ordinalnivå. Det vil si at de i tillegg til å være forskjellige og gjensidig utelukkende så er de ordnet i en bestemt rekkefølge, verdiene er altså både ulike og rangerte (Grønmo, 2004). Rangeringen er som nevnt gjort etter en likert-skala fra 1 til 7 hvor tallene representerer grad av enighet i påstandene eller spørsmålene som stilles. Et høyt tall på skalaen representerer en sterkere enighet enn et lavere tall, men det er altså ikke nødvendigvis slik at 6 er «dobbel så enig» som 3. For å kunne fastslå dette sikkert kreves det at tallene er på intervallnivå. Da vet man ikke bare at et tall er større enn et annet, men man vet også hvor mye større. Dette er svært viktig for den muligheten man har til å analysere dataene som hentes inn. Vi er interessert i er å finne ut hva som er det «typiske» for responsen. Det finnes flere måter å gjøre dette på, og de to mest vanlige er gjennomsnitt og median. Når man har tall på intervallnivå er det mulig å beregne gjennomsnitt, noe som ligger til grunn for mer omfattende statistiske analyser som T-tester og lignende. Det er likevel ikke uvanlig å anta at ordinaldata kan analyseres på et intervallnivå når noen forutsetninger er dekket. En viktig forutsetning er at man kan anta relativt like intervaller mellom verdiene til tross for at de er på ordinalnivå. I vårt tilfelle må vi eksempelvis anta forholdet mellom 7 og 6 er like stort som forholdet mellom 6 og 5 på vår skala. Saunders et al. (2009) skriver at «*some researchers argue that where such data (ordinal) are likely to have similar gaps between data values, they can be analyzed as if they were quantifiable interval data*». Vi velger selv å foreta statistiske analyser på noen våre ordinaldata som om de var på intervallnivå.

Det aritmetiske gjennomsnittet finner vi ved å legge sammen alle observasjonene og dele på antall observasjoner. Selv om gjennomsnitt er det mest brukte sentralitetsmålet har det noen ulemper. Gjennomsnittet er svært følsomt for ekstreme enkeltverdier, og en ekstrem verdi er nok til å dra gjennomsnittet i en annen retning enn det flertallet av observasjoner peker mot. Medianen finnes ved å stille opp alle observasjonene i rekkefølge og velge den midterste

observasjonen. Dette gjør at vi unngår påvirkning fra ekstreme enkeltverdier. Vi har valgt å bruke begge to siden hver har sine fordeler. Våre spørsmål har verdier begrenset fra 1-7, derfor er det ikke mulig med ekstreme svar som påvirker gjennomsnittet i alt for stor grad. Og vi mener at gjennomsnittet har den fordel at det oppgis med desimaler, slik at vi får en mer nøyaktig beskrivelse. Allikevel er det medianen som er den teoretisk mest riktige måten og vi oppgir derfor begge deler. Vi oppgir også modus som er den verdien av variabelen med flest observasjoner (Johannessen et al., 2010). Denne definisjonen gjør at modus ikke nødvendigvis er unik, da det kan finnes flere verdier med like mange observasjoner.

I tillegg til å finne det typiske svaret er vi interessert i å vite hvor stor spredning det har vært i svarene. Den vanligste måten å beskrive dette på er å bruke standardavvik. Standardavviket hører sammen med gjennomsnittet og siden det baserer seg på avstander mellom verdier kan det i utgangspunktet ikke brukes på ordinale data. Som vi har forklart tidligere er det likevel vanlig å gjøre dette på spørsmål av den typen vi har, og vi velger å gjøre det samme. En mer teoretisk riktig metode for å beskrive spredning, som ofte nevnes i forbindelse med medianen er kvartilavvik. Vi har allikevel her valgt å benytte oss av standardavvik for å beskrive spredningen. Standardavviket er basert på gjennomsnittet ved at det er definert som kvadratrotten av summen av alle observasjonenes kvadrerte avvik fra gjennomsnittet delt på antall observasjoner. Siden vårt utregnede standardavvik baseres på responsen fra kun et utvalg av den totale populasjonen må vi bruke et estimat på gjennomsnittet for populasjonen, og vi trekker derfor fra en frihetsgrad. Dette utgjør en bedre estimator på standardavviket (Keller, 2006). Formelen vi bruker er da:

$$S = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2}{n - 1}}$$

For å avdekke sammenhenger mellom svar på forskjellige spørsmål har vi brukt Pearsons R. Pearsons R uttrykker i hvilken grad det er en lineær sammenheng mellom to variabler (Grønmo, 2004). Denne koeffisienten kan variere mellom -1 og +1, fra en perfekt negativ sammenheng til en perfekt positiv sammenheng. Verdier mellom +1 og -1 representerer svakere korrelasjoner, og en koeffisient på 0 betyr at det er ingen sammenheng. Perfekte og tilnærmet perfekte korrelasjoner er imidlertid svært sjeldne, og en korrelasjon på 0,7 regnes som en sterk korrelasjon (Saunders et al., 2009). I tillegg til å vurdere styrken på sammenhengen representert ved korrelasjonskoeffisienten, er det nyttig å forsikre oss om at sammenhengen ikke bare er tilfeldig. Vi brukte SPSS for å undersøke korrelasjon, og da testet

den automatisk om sannsynligheten for at sammenhengen er tilfeldig er mindre enn 0,05, i så fall regner vi den som statistisk signifikant.

For å se på forskjeller mellom svarene til forskjellige grupper har vi brukt t-testen for uavhengige stikkprøver, som kan gi oss svar på om en gruppe svarer signifikant forskjellig på et spørsmål enn en annen gruppe respondenter. Denne testen har en nullhypotese om at gjennomsnittet for de to gruppene er likt, og en alternativhypotese om at det er ulikt, for en p-verdi under 0,05 forkaster vi nullhypotesen og konkluderer at de to gruppene svarer forskjellig.

Som tidligere nevnt kan t-testen i utgangspunktet ikke brukes på ordinale data, men vi har i tråd med vanlig praksis brukt den på spørsmål med respons etter en likert-skala. Vi har også noen spørsmål der vi ber respondentene rangere svaralternativer. For denne typen data mener vi derimot at vi ikke kan si at avstanden mellom de forskjellige rangeringene er tilnærmet lik. For eksempel kan en respondent være tilnærmet like enig i de to utsagnene han rangerer som 1 og 2, mens han er langt mindre enig i det han rangerer som 3. Det betyr at vi her ikke kan benytte parametriske tester som t-testen. Vi har derfor valgt å benytte Wilcoxon's signed rank sum test, som er en ikke-parametrisk test, på noen av disse spørsmålene. Dette gjelder spørsmål der vi bad respondentene rangere de samme aspektene først etter hva de brukte mest tid på, deretter hva de mente var mest verdiskapende. Det vi ville undersøke her var hvorvidt det var signifikante forskjeller i hva de brukte tid på og hva de anså som verdiskapende. Derfor vil nullhypotesen her være at det ikke er noen forskjell mellom svarene, og alternativhypotesen at det er en forskjell. Også her forkaster vi nullhypotesen for p-verdi under 0,05.

4.0 Analyse

4.1 Introduksjon

Vi vil i denne delen presentere og analysere våre funn fra den kvantitative spørreundersøkelsen og det kvalitative intervjuet. Vi har valgt å dele analysen inn etter våre tre forskningsspørsmål for å gi oversikt over dataene som vi skal bruke videre i neste del for å komme til en konklusjon. I Selskap 1 er det kontrollere med forskjellige stillingsbeskrivelser og arbeidsoppgaver både sentralt og på forskjellige lokale forretningsenheter. Det kan videre antas at oppfatninger om og holdninger til verdiskaping, forskjellige styringsverktøy og budsjettkritikk vil være noe avhengig av perspektiv ut fra disse skillene. Derfor er det også viktig å ha et utvalg som er representativt for selskapet som helhet, og som nevnt i 3.2 “Utvalg” omfatter vår utredning alle kontrollere i Selskap 1.

4.2 Hvordan opplever kontrollerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping?

Vi åpnet spørreskjemaet med

å be kontrollerne angi hvor stor andel av tiden sin de brukte på henholdsvis

verdiskapende, potensielt verdiskapende og ikke

verdiskapende aktiviteter. Controllerne skulle oppgi en prosentandel for hvert alternativ og summen av alle tre måtte bli 100 %. Tabellen ovenfor viser de gjennomsnittlige svarene til kontrollerne i Selskap 1, i tillegg til å vise de samme tallene for Selskap 2 og et annet stort internasjonalt konserns norske virksomhet (Selskap 3). Disse tallene er hentet fra to tidligere utredninger. Hvis vi ser på tallene er det med en gang tydelig at andelen tid som brukes på verdiskapende arbeid, i følge kontrollerne selv, er klart lavere i Selskap 1 enn i de to andre selskapene. På et 5 % signifikansnivå er det kun forskjellen mellom Selskap 1 og Selskap 3 på andelen potensielt verdiskapende arbeid som er signifikant, men forskjellen mellom Selskap 1 og Selskap 2 på andel verdiskapende arbeid er signifikant på et 10 % nivå. Videre skal vi gå nærmere inn på fordelingen i Selskap 1, og se på mulige årsaker til at andelen tid brukt på verdiskapende arbeid er så lav.

Figur 4.1 viser grafisk hvordan kontrollerne i Selskap 1 svarte (øverst) og hvordan kontrollere som karakteriserer seg selv som business kontrollere, financial kontrollere eller annet har svart (nederst). I utgangspunktet skulle man tro at de som betegner seg selv som business

	Selskap 1	Selskap 2	Selskap 3
Verdiskapende	26.39%	35.42%	33.5%
Potensielt verdiskapende**	35.94%	34.90%	26.7%
Ikke verdiskapende	37.68%	29.69%	39.8%

* Signifikant forskjell fra Selskap 2 ** Signifikant forskjell fra Selskap 3

Tabell 4. 1 Verdiskaping i aktiviteter

controllere, og driver med analyse og oppfølging av virksomheten, skulle bruke en større andel av tiden sin på verdiskapende aktiviteter. Dette er også en tendens som tidligere undersøkelser i både Selskap 2 og et selskap 3 bekrefter. For Selskap 1 sin del ser vi derimot at fordelingen mellom andel tid brukt på henholdsvis verdiskapende, potensielt verdiskapende og ikke verdiskapende arbeid er veldig lik for business og financial controllere. Og det er faktisk financial controllere som sier at de bruker mer tid på verdiskapende arbeid. Her skiller tydeligvis Selskap 1 seg fra andre selskaper.

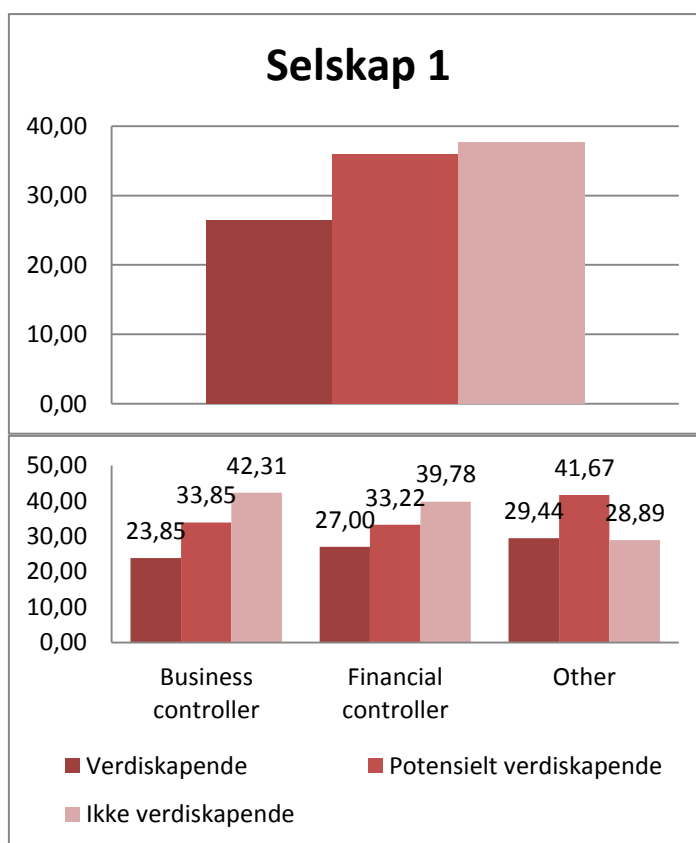


Fig. 4. 1 Verdiskapende aktiviteter i SELSKAP 1

I dybdeintervjuene vi gjennomførte spurte vi om respondentenes meninger om hvorfor man brukte så lite tid på verdiskapende arbeid. Noen årsaker som gikk igjen var lite hensiktsmessige it-systemer, mye arbeid med å bygge opp gode rutiner og uklare ansvarsforhold. Som tidligere nevnt så ble Selskap 1 et eget børsnotert selskap i 2010, og har etter dette vært nødt til å bygge opp en egen økonomifunksjon og rapporteringsstruktur, der de tidligere var en del av et konsern. Dette har medført mye arbeid med å få grunnleggende ting på plass. Som en sier:

«Vi bygger grunnmur og den grunnmuren er nok ofte ikke kanskje det man definerer som kjempe verdiskapende, fordi når man sier verdiskapende så tenker jeg fort kundenært, analytisk, endring. Og jeg tror veldig mye av det vi gjør er å legge grunnlaget for det, men det er kanskje ikke det som føles mest verdiskapende. Men hvis ikke vi har grunnlaget så har vi ikke noe mulighet til å begynne å jobbe med de verktøyene som vi skal jobbe med.» – Controller 1

Det er også flere som kommenterer manglende IT-systemer:

«Jeg tror det er knyttet mye til av vi ikke har tilstrekkelige systemer, altså må man gjøre mye manuelt arbeid.[...] Det er mye manuell analyse som må gjøres i excel, som føles veldig lite verdiskapende. [...] Du får brukt for lite tid på analyse, men bruker veldig mye tid på å stable tallene for analysen.» – Controller 4

Når vi snakker om hvor mye tid som brukes på verdiskapende arbeid er det interessant å undersøke nærmere hva som legges i begrepet verdiskapende. Derfor undersøkte vi dette i dybdeintervjuene. Det gikk igjen at controllerne definerer verdiskaping som å øke verdien for aksjonærene og bidra til å skape bunnlinje, som eksempler på hvordan de kunne gjøre dette anså de å støtte opp om virksomheten og gjennomføre forbedringsarbeid som verdiskapende. En generell definisjon på hva som karakteriserer verdiskapende arbeid fra en av respondentene var:

«Å skape mer verdi for aksjonærene ut fra de ressursene vi har tilgjengelig.»

– Controller 6

Et annet mer spesifikt eksempel ut fra controllerens ståsted var:

«... gjøre ad-hoc analyser som gir deg endringer og ikke bare sitte å fortelle noen hvordan noe går uten å mene noe om hva man skal gjøre med det. Så du må legge på en aktiv komponent.» – Controller 1

Beskrivelsen ovenfor samsvarer i stor grad med det vi i teorien har beskrevet som den nye controllerrollen. Det legges opp til at man som controller skal være proaktiv og ta initiativ selv. Det tyder på at aktiviteter og egenskaper som tillegges den nye controllerrollen anses som verdiskapende.

I spørreundersøkelsen spurte vi også om controllerne kunne bidratt mer til verdiskaping. Her var det en ganske unison enighet om at de kunne bidratt mer til verdiskaping. På en skala fra 1 til 7, der 7 er mest enig var medianen 6, og det var ikke en eneste respondent som svarte 1,2 eller 3, som angir grader av uenighet. Av alle spørsmålene i vår undersøkelse var dette det med sterkest enighet, det er dermed tydelig at det er et potensiale for økt verdiskaping fra controllernes side.

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Gj.snitt	Median	Modus	Std.avvik
Selskap 1s controllere kunne bidratt mer til verdiskaping	31	97 %	0 %	5.81	6	6	0.75

Tabell 4. 2 Controllere og verdiskaping

Når det er såpass unison enighet om at man kunne bidratt mer til verdiskaping så er det interessant å se på hva som står i veien for at man greier det. Derfor gikk vi i dybdeintervjuene inn på hvilke hindre som står i veien for å øke graden av verdiskaping, og hvordan controllerne mener at denne kan økes. Her var det også de samme årsakene som ble nevnt tidligere som kom opp, IT-systemer og uklare ansvarsforhold, samt det at Selskap 1 er i en spesiell situasjon som et veldig nytt selskap. For å få en indikasjon på hvordan controllerne i Selskap 2 og Selskap 3 stilte seg til dette spørsmålet har vi tatt med svarene

derfra under. Vi ser at svarene for begge selskapene under ikke skiller seg nevneverdig fra våre. Det er stor enighet om at potensialet for økt verdiskaping er tilstede for alle bedriftene.

	Selskap 2				Selskap 3			
	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig
Controllerne kunne bidratt mer til verdiskaping	47	5.57	87 %	9 %	58	5.86	90 %	2 %

Tabell 4. 3 Controllere og verdiskaping i andre selskaper

For å få en dypere forståelse av hvordan controllerne bruker tiden sin og hvilke aktiviteter de anser som verdiskapende spurte vi også i spørreundersøkelsen hvor mye tid controllerne bruker på et utvalg aktiviteter og hvor verdiskapende de samme aktivitetene er. Tabellen under viser resultatene fra disse spørsmålene. Vi ba respondentene rangere 5 aktiviteter fra 1 til 5, først etter hvor mye tid de brukte på disse, deretter etter hvor verdiskapende de mente at de samme aktivitetene er. En 1'er er altså det de enten bruker mest tid på, eller mener er mest verdiskapende. Figuren under viser resultatene, vi har stilt verdiskaping og tidsbruk for samme aktivitet ved siden av hverandre for å sammenligne. Det er flest som rangerer aktivitet 1 som den aktiviteten de bruker mest tid på, men det er også ganske mange som rangerer denne som den de bruker minst tid på. På den andre siden er det flest som rangerer aktivitet 5 som mest verdiskapende. Dette var også noe som ble trukket frem som verdiskapende i dybdeintervjuene.

	Median	Gjennomsnitt
1: [Tidsbruk] Forberede ekstern rapportering*	3.00	3.03
1: [Verdiskaping] Forberede ekstern rapportering*	5.00	3.61
2: [Tidsbruk] Planlegging og prognoser	2.00	2.42
2: [Verdiskaping] Planlegging og prognoser	3.00	2.71
3: [Tidsbruk] Identifisere og analysere avvik	2.00	2.48
3: [Verdiskaping] Identifisere og analysere avvik	2.00	2.61
4: [Tidsbruk] Forbedre styringssystemets funksjonalitet	4.00	3.39
4: [Verdiskaping] Forbedre styringssystemets funksjonalitet	3.00	3.10
5: [Tidsbruk] Igangsette og gjennomføre forbedringstiltak*	3.00	3.19
5: [Verdiskaping] Igangsette og gjennomføre forbedringstiltak*	2.00	2.48

Tabell 4. 4 Tidsbruk og verdiskaping

*Signifikant forskjell mellom tidsbruk og verdiskaping

Fra tabellen ovenfor så ser vi at det bare er aktivitet 4 og 5 som rangeres høyere på verdiskaping enn på tidsbruk. Når vi sammenligner parvis hvilke aktiviteter som det er forskjell mellom tidsbruk og verdiskaping for, så er det aktivitet 1 og 5 som skiller seg ut. For de andre tre aktivitetene er det mer samsvar mellom hvor mye tid man bruker på aktiviteten og hvor verdiskapende man synes den er. Det er tydelig færre som synes at å forberede ekstern rapportering er verdiskapende i forhold til hvor mange som bruker mye tid på det. Det er også klart flere som synes at det å igangsette og gjennomføre forbedringstiltak

er verdiskapende enn det er folk som bruker tid på det. Vi gjennomførte en statistisk test (Wilcoxon signed rank sum test) for å finne ut om disse forskjellene var signifikante, og vi fant at det var en signifikant forskjell mellom tidsbruk og verdiskaping for disse to aktivitetene, men ikke for de andre tre. Dette tyder altså på at mange kontrollere bruker mye tid på ekstern rapportering som de ikke synes er så verdiskapende, mens de bruker en mindre andel av tiden på forbedringsarbeid, som de synes er veldig verdiskapende. Dette kan nok henge noe sammen med hva man definerer som verdiskapende, og at mange ser på rutineoppgaver som mindre verdiskapende, selv om de også er viktige. Naturlig nok er det her en forskjell mellom financial og business kontrollere. Der financial kontrollere bruker mer tid på rapportering og mindre på spesielt forbedringstiltak. De er videre mer positivt innstilt til at rapportering er verdiskapende, men ikke i like stor grad som tidsbruken skulle tilsi. Sitatet under viser kontrollernes forhold til rapportering og verdiskaping.

«Det er at en del av de for eksempel ikke definerer noen typer aktiviteter som verdiskapende fordi de er repetitive eller kjedelige, for meg så betyr ikke det at de ikke er verdiskapende. For eksempel rapportering ville mange si at ikke er verdiskapende, mens jeg mener at veldig god rapportering er verdiskapende, og ikke minst dårlig rapportering er verdiødeleggende.» – Controller 1

For å finne ut mer om controllerens rolle er det interessant å se på hvilke egenskaper som ansees som viktige. Derfor ba vi controllerne i Selskap 1 om å rangere hvilke personlige egenskaper som de mener er viktige å ha som controller. Der de rangerte den de anså som viktigst som 1 og den de anså som minst viktig som 5. Nedenfor har vi forsøkt å stille opp alternativene i rekkefølge basert på median og gjennomsnittlig rangering. Vi kan se at analytiske ferdigheter helt klart scorer høyest. Det var hele 20 av 31 respondenter som rangerte denne som viktigst. De tre neste har alle fått en median-rangering på 3, og ganske likt gjennomsnitt, så det er ikke mye som skiller hvor viktig controllerne mener at disse er. Når det kommer til IT-ferdigheter så scorer denne lavere enn de andre. Dette kan henge sammen med at for Selskap 1 sin del så er mange av controllerne misfornøyd med IT-systemene og det brukes mye tid på manuelt arbeid. Dermed kreves det kanskje ikke mer IT-ferdigheter enn å kunne excel slik ting er i dag.

Hvilke egenskaper er viktigst for en controller?	Median	Gjennomsnitt
Analytiske ferdigheter	1.00	2.06
Samarbeidsferdigheter	3.00	3.13
Kommunikasjonsferdigheter	3.00	3.23
Evnen til å integrere finansiell og ikke-finansiell informasjon	3.00	3.23
IT-ferdigheter	4.00	3.65

Tabell 4. 5 Controllerens egenskaper

Fra teorien så er en ting som går igjen i forhold til den såkalte “nye controllerrollen” at kommunikasjonsferdigheter blir stadig viktigere. Derfor spurte vi spesifikt om respondentene mente at kommunikasjonsferdigheter var viktigere enn analytiske ferdigheter. Rangeringen ovenfor gir en klar indikasjon på at man anser analytiske ferdigheter som viktigst. Og selv om det i spørsmålet under er klart flest som er enige i at analytiske ferdigheter er viktigere, så er det hele 8 respondenter som i en eller annen grad er enige i at kommunikasjonsferdigheter er viktigere enn analytiske ferdigheter. I rangeringen ovenfor var det ikke en eneste respondent som rangerte kommunikasjonsferdigheter som viktigst.

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Gj.snitt	Median	Modus	Std.avvik
[Selskap 1]Kommunikasjonsferdigheter er viktigere for en controller enn analytiske ferdigheter	31	26 %	52 %	3.87	3	3	1.38
[Selskap 2]Kommunikasjonsferdigheter er viktigere for en controller enn analytiske ferdigheter	48	17%	15%	3.60	4	4	1.18

Tabell 4. 6 Analytiske egenskaper og kommunikasjon

Vi har også tatt med svarene fra Selskap 2-undersøkelsen her og det er interessant å se at det der var veldig få som tok stilling til spørsmålet i det hele tatt. I den grad de tok stilling så heller de også mer mot å være enig i utsagnet.

Ut fra dybdeintervjuene så kommer det fram at controllerne mener at det at en viss analytisk evne i bunnen er en selvfølge, men det er ikke tilstrekkelig. Det er kombinasjonen av å kunne analysere og forstå tall, samt å kunne kommunisere dette til andre som er viktig. En av controllerne sier følgende:

«Hvis man tar utgangspunkt i at en person har grunnkompetansen på tall som ligger i bunnen, for den er jo ekstremt viktig. Du må ha analytiske evner og tallforståelse, men det er jo gitt. Utover det så mener jeg at det absolutt viktigste er gode kommunikasjonssevner og samarbeidsevner. Fordi uten people-skills så stopper det veldig fort.» – Controller 4

En annen påpeker at man kommer ikke så langt hvis man bare er veldig analytisk, men man må kombinere det med andre egenskaper.

«Hvis du bare er analytisk så kan du sitte å grave deg ned i excelark og bruke 5 mnd på en analyse, men man må på en måte evne å få det ut og gjøre noe med det.»

– Controller 1

En tredje controller mener også at det er grenser for hvor analytisk man trenger å være som controller, og at behovet for analytiske egenskaper er noe overvurdert.

«Folk synes det er fancy å si at de er veldig analytiske. Jeg mener at det er overvurdert, det med den analytiske delen, det er ikke rocket science det vi driver på med »

– Controller 6

Korrelasjonsanalysen vår viser blant annet at det er en korrelasjon på 0,43 som er signifikant mellom å synes at kommunikasjonsferdigheter er viktigere og å synes at controllerne kan bidra mer til verdiskapning. Dette kan tyde på at de som legger vekt på kommunikasjonsferdigheter hos controllere er mer kritiske til hvor verdiskapende man er i dag.

Et annet kjennetegn ved den nye controllerrollen som man får fra teorien er at det forventes og legges opp til at controlleren inntar en mer aktiv rolle og selv tar initiativ til relevante analyser. Vi har tidligere nevnt at i den nye controllerrollen skal man jobbe proaktivt, dette forutsetter også at det er tidsmessig rom til å gjøre ad hoc oppgaver for å teste egne hypoteser. Hvis rutineoppgaver tar hele controllerens arbeidstid er det ikke tid igjen. Selskap 1 har ikke et formelt skille mellom business og financial controllere, bortsett fra i et land. I intervjuene kom det allikevel fram at det med å ha tid til annet enn rapporteringsarbeid er en viktig grunn til å ha et slikt skille:

«så tror jeg det er fordi man ser at det er veldig tette knyttinger mellom regnskap og finansiell rapportering, og det kan man bruke uendelig mye tid på. Og business controlling blir da på en måte skilt ut som en egen del som skal da beskyttes nettopp for å ha tid til å jobbe nært virksomheten, nært kundene, og ikke bruke all tiden sin på rapportering.» – Controller 1

Vi ba respondentene rangere hva som var drivkraften bak arbeidsoppgavene deres. Tabellen under viser resultatene.

Hvordan igangsettes arbeidsoppgaver?	Median	Gjennomsnitt
Rutiner	1.00	1.65
Eget initiativ	2.00	2.55
Overordnedes initiativ	3.00	2.52
Medarbeideres initiativ	4.00	3.29

Tabell 4. 7 Initiativ for arbeidsoppgaver

Vi ser at rutiner er det som ganske klart rangeres høyest, men at eget initiativ rangeres allerede som nummer 2, basert på median. Basert på gjennomsnitt er det overordnedes initiativ som

rangeres som nummer 2, men dette er fordi det er flere som rangerer denne som nummer 1 i stedet for rutiner. Dette kan skyldes at det er noe overlapp i hva noen regner som rutiner og andre som oppgaver diktert ovenfra. Det er uansett klart flest som rangerer eget initiativ som nummer 2. Dette forteller oss ikke noe om hvor mye tid som brukes på rutinearbeid i forhold til arbeid på eget initiativ, men det kan tyde på at det er rom for å gjøre ad hoc analyser på eget initiativ i Selskap 1, i tråd med den nye controllerrollen. Dybdeintervjuene ga oss en mulighet til å gå nærmere inn på dette. Konklusjonen der var at controllerne mente det var ganske stor frihet til å gjøre ad hoc analyser etter eget initiativ i forretningsenhetene. Allikevel er det en del ting som er styrt fra sentralt hold.

«På den ene siden så finnes det en veldig stor frihet, og på den andre siden så er det veldig styrt. Men det er ofte fordi avslutningsarbeidet er veldig styrt fordi det er veldig tydelig hva og når vi skal rapportere. Og eksakt hva det skal inneholde. Mens på den andre siden imellom det så har vi det veldig fritt og kan se på det som vi vil . Så jevnt over så er det meste ganske fritt.» – Controller 5

I tillegg til den mer diagnostiske rapporteringsprosessen som er veldig styrt fra sentralt hold, så har Selskap 1 også det de omtaler som en dynamisk prosess.

«i den eksterne rapporteringsprosessen så er veldig mye av analyseområdene definert, enten ut fra hva de eksterne er opptatt av eller utfra hvordan resultatene blir. Så der er det ikke så stor påvirkningsmulighet. Så har vi en annen prosess som er vår dynamiske prosess som heter business reviews. [...] da er det veldig problemfokuset og hypotesedrevet. Og det er veldig opp til BA selv hva de ønsker å fokusere på. Så den graden av frihet avhenger veldig av hvilken prosess man er i.» – Controller 1

Selv om enkelte ting ligger fast var det i det hele ganske stor enighet om at det var mye frihet lokalt til å fokusere og dra oppmerksomheten mot det man selv synes var viktig. Det var derimot ikke alle som syntes det var utelukkende en bra ting.

«HQ har visse krav til hvilken informasjon de vil se I månedlige presentasjoner og i rapporteringsmodellen [...] når det gjelder lokal informasjon er det opp til hver enkelt forretningsenhet å bestemme når og hva de skal dele med lokal ledelse [...] Hvis forretningsenheten ikke har gjort dette på egen hånd så finnes det ikke noen retningslinjer eller tenkning fra sentralt hold i forhold til hva ledelsen i forretningsenhetene skal få fra controlling. Det er helt opp til lokal controlling å bestemme hva, hvordan og når de skal presentere og dra oppmerksomhet mot for den lokale ledelsen. På den ene siden kan det være bra at det gir mye frihet til lokal controlling å bestemme hva som er relevant, på den andre siden er det enkelte ting, mener jeg, som kan være en overordnet mal, noen sentrale ting gjennom alle forretningsenhetene som controlling skal forberede og dele innad i forretningsenheten. Det finnes ikke, så hver forretningsenhet bestemmer disse tingene ad hoc.»

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Modus	Median	Gj.snitt	Std.avvik
Controllerne har stor frihet i å velge hva som skal analyseres og rapporteres	31	39 %	42 %	3 og 6	4.00	4.03	1.60

Tabell 4. 8 Frihet i analyser

Som vi kan se i tabellen ovenfor så spurte vi direkte om controlleren har stor frihet i å velge hva som skal analyseres, og svarene her var veldig delte. Det var ca. like mange som er enige som uenige, og både median og gjennomsnitt ligger ca. midt i. Dette kan være konsistent med virkelighetsbeskrivelsen fra intervjuene der controllerne har stor frihet i noen prosesser mens andre er veldig styrt fra sentralt hold. Det kom også fram i intervjuene at for små forretningsenheter med få kontrollere så spiser nok pålagte oppgaver opp en større del av tiden, slik at det blir mindre frihet av den grunn. Det er derfor mulig at de som jobber i små forretningsenheter er mer uenige i at de får stor frihet rett og slett fordi de har færre folk til å gjøre de pålagte oppgavene. Vår undersøkelse har gått ut til kontrollere i mange forskjellige land og det er tenkelig at kulturelle forskjeller kan spille inn her, i forhold til hva man regner som “stor frihet”.

	Selskap 2				Selskap 3			
	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig
Controllerne har stor frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres**	48	4,25	48 %	38 %	58	3,10	21 %	66 %

Tabell 4. 9 Frihet i analyser i andre selskap

* Signifikant forskjell fra Selskap 2 ** Signifikant forskjell fra Selskap 3

Som vi ser av tabellen ovenfor var responsen i vårt utvalg ganske lik hva som ble funnet i Selskap 2. Det var derimot en stor forskjell i forhold til Selskap 3, her var de langt mer uenige enn hos Selskap 1. Denne forskjellen var også statistisk signifikant på et 5 % signifikansnivå. En mulig forklaring på dette er at selskap 3 er den norske delen av et stort internasjonalt konsern, mens de to andre er norske selskap. Riktignok så er vår undersøkelse distribuert til utenlandske avdelinger i Selskap 1, men selskapet er styrt fra Norge og premissene vil dermed i stor grad være styrt av norske verdier. Skandinaviske land har ofte en flatere og friere organisasjonsstruktur, noe som kan forklare at disse selskapene legger opp til en friere controllerrolle. Det kan altså være kulturelle forskjeller som spiller inn her. Det at man i mange andre land er vant til en tettere kontroll og mindre frihet. Dette er også inntrykket vi fikk fra dybdeintervjuer med kontrollere i flere forskjellige land. En av controllerne nevnte nettopp det med kulturelle forskjeller mellom landene Selskap 1 er tilstede i:

«Jeg tror det ligger en del kulturelt i dette her og. Jeg tror det er en stor forskjell på Skandinavia og Øst-Europa. I Øst-Europa er de mer opptatt av å få konkrete instruksjoner på hva de skal gjøre.» – Controller 6

Et annet sentralt aspekt både i kritikken av den “tradisjonelle controllerrollen” og kritikken mot budsjetter er at man fokuserer for mye på fortiden og å finne ut hva som gikk galt i stedet for å se på fremtiden og hva vi kan forbedre. Derfor spurte vi i undersøkelsen om hvilket tidsperspektiv controllerne anså som viktigst i sitt eget arbeid, og hva de brukte mest

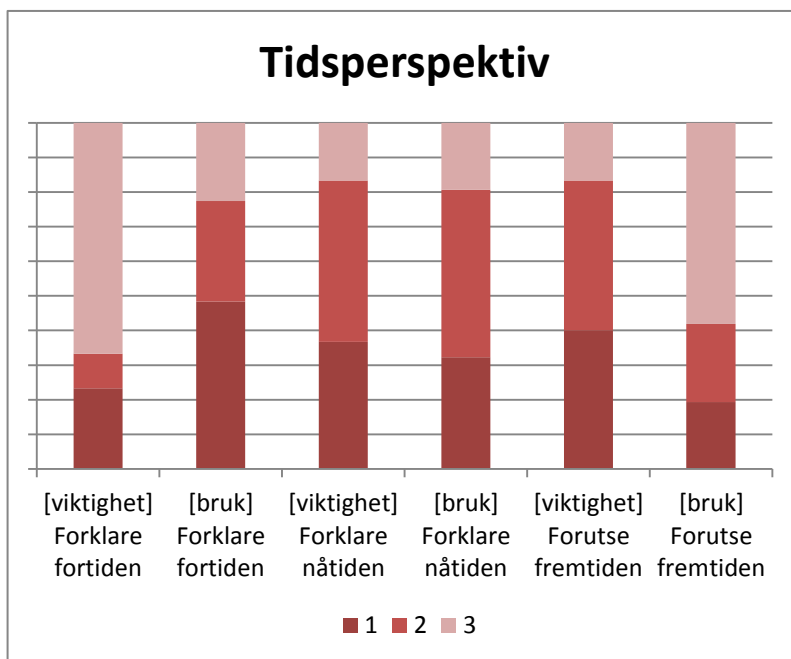


Fig. 4. 2 Tidsperspektiv i controllernes arbeid

tid på. Resultatene vises i figuren til høyre. Her har vi stilt viktighet og tidsbruk for hvert perspektiv opp mot hverandre for å sammenligne. 1 er det som ble rangert som viktigst (brukte mest tid på) og har mørkest farge, 3 ble rangert som minst viktig (brukte minst tid på) og har lys farge. Vi ser at for det å forklare nåtiden så rangeres denne nesten helt likt på viktighet og tidsbruk, dette tyder på at man bruker like mye tid på det som man burde. For det å forklare fortiden og forutse fremtiden så er svarene motsatt på bruk og viktighet, man bruker mye tid på å forklare fortiden men anser ikke det som så viktig. Samtidig bruker man lite tid på å forutse fremtiden, men anser det som viktig. Vi testet om disse to forskjellene var signifikante, noe de var (vedlegg 5). Dette sier ikke noe om hvor mye tid man bruker på hver, eller hvor viktig den ene er i forhold til den andre, men det sier at controllerne gjerne skulle brukt mindre tid på å forklare fortiden og mer på å forutse fremtiden. At man ikke bruker nok tid på å forutse framtiden kan tyde på en mer tradisjonell controllerrolle. Det kan også være at man bruker en god del tid på å forutse framtiden, men at controllerne mener at det ikke er nok. Her kan vi tenke tilbake på det tidligere sitatet om at rapportering kanskje ikke føles så verdiskapende. Det er nødvendig å også se på fortiden, det som er viktig er å ha en god balanse.

Vi hadde videre en del flere spørsmål om controllerens rolle som vises i tabellen under. Vi ba respondentene svare på om de synes at controllernes arbeid er mer administrativt enn strategisk. Her var det en forholdsvis stor andel som var enige i påstanden. Nå kommer dette veldig an på hva man regner som administrativt arbeid. En av controllerne sier følgende i forhold til administrativt arbeid:

«Det er vel litt todelt på akkurat det der. Spontant så skulle man si at javisst, bort med administrasjon og mer strategisk arbeid. Men samtidig er administrasjonen som kanskje er det regelmessige arbeidet, ekstremt viktig for det er jo noe man må gjøre. Vi må jo se tilbake på hvordan det har gått og hvordan vi gjør saker og ting for at man i det hele tatt skal kunne ha en base å stå på i det strategiske. Det er selvfølgelig alltid morsommere å jobbe med strategier og fremtiden. Men man kan ikke bare gjøre det, så jeg tror det er viktig med en bra balanse mellom strategi og administrasjon. Litt avhengig av hva man regner som administrasjon. Men jeg tenker mer på det regelmessige arbeidet. Det er kanskje ofte slik at det som er en del av min administrasjon er en del av noen andres strategi.» – Controller 5

Det siste er nok et godt poeng, og det er noe som trekkes fram i flere intervjuer. Hvis man følger forutsetningen om at det er rutinearbeidet som ansees som administrativt så er det nok en del ting som føles som rent administrativt arbeid for en controller som kan være viktig input i strategiprosesser på andre nivåer. Derfor er det et poeng at arbeid som er rutinemessig og administrativt også kan være verdiskapende. Selv om de kanskje ikke oppfattes som det av den enkelte controller. Det er nok ofte dette rapporteringsarbeidet som oppfattes som lite verdiskapende, slik sitatet under påpeker:

« ...jeg tror veldig mange da svarer at de har brukt mye tid på lite verdiskapende arbeid sånn som de definerer det fordi 1, de ikke definerer rapportering som verdiskapende, og de har brukt masse tid på rapportering de siste halvannet årene.» – Controller 1

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Modus	Median	Gj.snitt	Std.avvik
1: Controllerens arbeid er mer administrativt enn strategisk**	31	61 %	26 %	5	5.00	4.65	1.54
2: Rapporter og analyser gjort av controllere får stor oppmerksomhet	31	74 %	13 %	6	5.00	5.00	1.24
3: Å kommunisere Selskap 1s kjerneverdier er en viktig del av controllerens jobb	31	74 %	13 %	6	5.00	5.10	1.30
4: Controllerens rolle er ikke veldig integrert i forretningsenhetenes drift	31	26 %	48 %	2	4.00	3.42	1.57
5: Bransjekunnskap er viktig for en controller	31	81 %	3 %	6	6.00	5.77	1.18

Tabell 4. 10 Controllerens arbeid og rolle * Signifikant forskjell fra Selskap 2 ** Signifikant forskjell fra Selskap 3

Vi kan se at det er ganske stor enighet om at rapporter og analyser gjort av kontrollere får stor oppmerksomhet. Dette tyder på at controllerne selv mener at de har gjennomslagskraft i organisasjonen og at deres analyser blir lagt vekt på, noe som er i tråd med den “nye controllerrollen”. Videre så er controllerne i stor grad enige i at å kommunisere selskapets kjerneverdier er en viktig del av jobben. Simon (1995) legger i sitt rammeverk for styringssystemer vekt på verdisystemets viktighet for å ha et helhetlig styringssystem. Controllernes oppfatning av at de har en viktig del i å formidle verdier understreker deres sentrale rolle i styringen av bedriften. Nedenfor har vi hentet inn tall for de av spørsmålene ovenfor som har vært med i tidligere undersøkelser. Her viser det seg at når det gjelder spørsmål 1 i tabellen ovenfor så er våre svar veldig sammenlignbare med Selskap 2, men de skiller seg fra Selskap 3. Her er det mye høyere enighet om at controllerens arbeid er mer administrativt enn strategisk. Forskjellen er også statistisk signifikant. Som tidligere nevnt så kan dette skyldes at Selskap 3 er den norske delen av et internasjonalt konsern, mens Selskap 1 og Selskap 2 er norske selskaper med en annen kultur.

	Selskap 2				Selskap 3			
	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig	Antall	Gj.snitt	Enig	Uenig
Controllerens arbeid er mer administrativt enn strategisk**	47	5.02	68 %	13 %	58	5.72	79 %	9 %
Controllerne har en viktig rolle i å formidle bedriftens kjerneverdier	48	4.73	65 %	27 %	58	4.76	55 %	22 %
Controllerrollen er ikke veldig integrert i avdelingene	48	3.08	23 %	65 %	58	3.57	26 %	52 %

Tabell 4. 11 Controllernes arbeid og rolle i andre selskap * Signifikant forskjell fra Selskap 2 ** Signifikant forskjell fra Selskap 3

Det er ganske mange som er uenige i at controllerne ikke er integrert i driften i forretningsenhetene. Det at controllerne skal jobbe tettere på driften er også en av hovedpunktene i den “nye controllerrollen”. Likevel er det en fjerdedel av respondentene som mener at controllerne er lite integrert, og en annen fjerdedel som har svart 4 som er nøytralt. Nå jobber heller ikke alle controllerne ute i forretningsenhetene, det sitter en del på corporate-nivå, og en del av disse er nok mindre integrert i driften enn kontrollere ute i de enkelte forretningsenhetene. Videre er det en svært stor enighet, med en median på hele 6 om at bransjekunnskap er viktig for en controller. En “ny controllerrolle” skal jobbe tettere på og være mer involvert i driften, ha forretningsforståelse og kunne se virkeligheten “bak tallene”. For å oppnå det er god kjennskap til bransjen viktig. Det at controllerne i Selskap 1 er såpass enige i dette tyder på at de er enige i at disse kjennetegnene på den “nye controllerrollen” er viktige egenskaper for kontrollere i Selskap 1.

4.2.1 Oppsummering

Vår undersøkelse viser at på mange områder har controllerne i Selskap 1 mye til felles med det som i litteraturen omtales som den “nye controllerrollen”, mens de på en del andre områder skiller seg mer ut. Likevel virker det som det er stor enighet i at trekk som forbindes med den nye controllerrollen bidrar til å skape verdi.

I en ny controllerrolle skal kommunikative ferdigheter være viktig, både for å innhente informasjon og for å presentere den på en forståelig måte for andre. Vi fant at fortsatt blir analytiske ferdigheter ansett som viktigst for en controller, men det påpekes at analytiske ferdigheter ikke er verdt så mye på egenhånd men må settes i kombinasjon med kommunikasjon og forretningsforståelse. Den nye controllerrollen skal også legge opp til at controllere har rom for å gjøre analyser ad hoc basert på egne eller medarbeideres hypoteser. Vi fant at fortsatt er det rutinearbeid som tar størst andel av tiden, og det var 42 % som var uenige i at controllerne har stor frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres. Allikevel fant vi i intervjuene at de fleste mener de har nok frihet til å gjennomføre de analyser de anser som relevant. Svaret er nok at noen prosesser er veldig fastlagt, mens utover det har controllerne stor frihet. For små enheter kan det derimot tenkes at de fastlagte prosessene tar såpass mye av tiden at det blir lite igjen til å gjøre noe på eget initiativ. Det kan også være kulturelle forskjeller som spiller inn. Når vi sammenlignet med resultatene fra den norske delen av et stort internasjonalt konsern fant vi at controllerne her mente de hadde mindre frihet enn i Selskap 1 og Selskap 2. Dette understrekes av at controllerne i det samme internasjonale konsernet var langt mer enig i at de jobber mer administrativt enn strategisk. Det er ofte regelmessig rapporteringsarbeid som ansees som administrativt, men det som rapporteres kan også være viktig underlag til strategiprosesser på høyere nivå. En viktig del av en ny controllerrolle er likevel at man skal jobbe proaktivt og være involvert i, og støtte opp om driften. Det fordrer at man har tid til overs etter alt rapporteringsarbeidet.

Når det gjelder verdiskaping fant vi at controllerne i gjennomsnitt bruker ca. 62 % av tiden sin på enten verdiskapende eller potensielt verdiskapende arbeid. Dette er noe lavere enn resultatene fra Selskap 2, men ganske likt resultatene fra vårt selskap 3. Det er videre en ganske unison enighet om at controllerne kunne bidratt mer til verdiskaping. Interessant nok så skiller Selskap 1 seg fra Selskap 2 og selskap 3 ved at det er liten forskjell i andel verdiskapende arbeid mellom de som anser seg som business controllere og financial controllere.

4.3 Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter?

Med det siste forskningsspørsmålet vårt vil vi undersøke hvordan controllerne stiller seg i forhold til budsjetter. Det er allerede foretatt mange undersøkelser på controllernes holdning til budsjetter, så dette er ikke noe vi har fokusert veldig mye på. I tillegg så bruker ikke Selskap 1 fullstendige budsjetter i særlig grad, i alle fall ikke på sentralt hold der det kun benyttes kostnadsbudsjetter. De har operert uten fullstendige budsjetter i mange år, og det virker ikke som de savner det. Som en av controllerne sa:

«Jeg ser ikke helt hvordan budsjett skulle ha hjulpet meg.» – Controller 4

Likevel virker det for at budsjetter ansees å være nyttige for mer spesifikke formål når de brukes ved siden av andre verktøy som står for mer helhetlig styring av selskapet. Det kommer frem i intervjuene at controllere på enkelte lokale forretningsenheter foretrekker å ta i bruk budsjetter. I tillegg føres det kostnadsbudsjett for den sentrale enheten alene:

«Vi har et kostnadsbudsjett. Det implementerte vi, det hadde vi ikke før. Der er vi litt uenige, dette med beyond budgeting, hva det er for noe. Jeg ser ikke feil med kostnadsbudsjett, tvert imot, det er helt ypperlig. Budsjetter er vanskelige for ting som er volatilt eller uforutsigbart. Men kostnadene dine det er, for det første så er det som oftest faste kostnader, eller så kan du faktisk påvirke de, det er dine handlinger som bestemmer hvor mye penger du bruker. Et kostnadsbudsjett er et ypperlig verktøy så det har vi implementert på corporate.» – Controller 1

Ettersom det ser ut til å kunne være noe delte meninger om dette verktøyet har vi valgt å ta med noen spørsmål om budsjett og nytten av dette i forhold til andre styringsverktøy som kan benyttes alternativt. Vi har også her sammenlignet svarene med Moløkken og Ytre-Hauge (2009) sin utredning i Selskap 2. Vår utredning tar blant annet for seg verktøy som kan bidra til å erstatte budsjetter og vi vil derfor gi et innblikk hva controllerne mener om kritikken mot dette verktøyet.

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Modus	Median	Gj.snitt	Std.avvik
Tradisjonelle budsjetter kombinerer ressursallokering, målsetting og evaluering i et verktøy, noe som kan lede til interessekonflikter	29	72 %	17 %	5	5.00	4.72	1.25
Å bruke budsjetter til ressursallokering gir en bedre distribusjon av ressurser til forretningsenhetene	27	33 %	26 %	4	4.00	4.04	1.32

Tabell 4. 12 Budsjetter: Interessekonflikt og ressursallokering

Fra tabellen ovenfor ser vi at det er stor enighet om at budsjetter kan ha en iboende interessekonflikt, hele 72 % sier seg enig i dette. Det at budsjettet ofte er designet slik at det

forsøker å dekke både ressursallokering, målsetting og evaluering i ett og samme verktøy kan svekke kvaliteten på hver av de tre formålene (Bogsnes, 2009).

Når det gjelder å bruke budsjetter til ressursallokering så er det klart flest som har svart 4, som er hverken enig eller uenig. Det er også 4 som har svart “vet ikke”. Det er altså tydelig at mange ikke er helt sikre på dette punktet, og de som har svart er ganske delt. Temaet om ressursallokering i seg selv virker for å være vanskelig for controllerne i utvalget å besvare. Ved å tildele et begrenset antall ressurser til enheten ønsker man å sette et tak på forbruket, men enheten kan oppleve det som å få tildelt en pengesekk (Bogsnes, 2009). Spørsmålet videre blir da hvorvidt forretningsenhetene gis insentiv til å forvalte denne “pengesekken” sparsommelig, noe som kritikere mener at ikke er tilfellet med budsjetter.

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Gj.snitt	Modus	Median	Std.avvik
[Selskap 1] Fjerning av budsjett gir mindre kontroll	30	67 %	20 %	4.67	5 og 6	5	1.65
[Selskap 2] Fjerning av budsjett gir mindre kontroll*	46	22 %	61 %	3.04	2	3	1.65
[Selskap 1] Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom forretningsenheter	27	37 %	37 %	3.85	4	4	1.77
[Selskap 2] Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom forretningsenheter*	44	14 %	66 %	2.77	1	3	1.44

Tabell 4. 13 Budsjetter: Kontroll og koordinering

* Signifikant forskjell

Den neste påstanden er om fjerning av budsjett gir mindre kontroll, og her sier de fleste seg ganske enige. Hansen (2003) skriver at budsjetter er styrkende for det vertikale forholdet for ordre og kontroll i selskapet. Controllerne i vårt utvalg svarer med andre ord i tråd med hva man kunne forvente ut fra denne påstanden. I Beyond Budgeting litteraturen generelt ligger noe av fokuset på at en skal bevege seg bort fra fokus på detaljkontroll og mer over til fokus på styring i de verktøyene som benyttes. Fra dybdeintervjuene kom det fram at det ikke er en selvfølge med mindre kontroll kun som en følge av at budsjetter fjernes. Som sitatet under antyder så avhenger grad av kontroll med hva budsjettene erstattes med.

Om fjerning av budsjett fører til mindre kontroll:

«Jeg tror ikke at det må gjøre det. Det avhenger av, man må jo gjøre noe i stedet.»

– Controller 5

Hvorvidt fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom forretningsenheter har akkurat like mange enige som uenige, og også her ganske mange som ikke vet eller som svarer nøytralt. Vi finner videre en sterk positiv korrelasjon på 0.809 som er signifikant mellom denne påstanden og det at fjerning av budsjett gir mindre kontroll.

Vi har også tatt med tilsvarende resultater fra Moløkken og Ytre-Hauges (2009) undersøkelse i Selskap 2. Det som er interessant her er at det for begge disse to spørsmålene er en signifikant forskjell mellom svarene i Selskap 2 og Selskap 1. I Selskap 1 er controllerne langt mer enige i at fjerning av budsjetter gir både mindre kontroll og dårligere koordinering mellom forretningsenheter. En forskjell her er at undersøkelsen i Selskap 2 ble foretatt i det Selskap 2 skulle gå bort fra budsjettstyring, vår undersøkelse er i en bedrift som har klart seg uten budsjetter i mange år. Dermed kan det være slik at når controllerne i Selskap 2 er mer uenig i at fjerning av budsjetter leder til mindre kontroll og dårligere koordinering mellom forretningsenheter, så har ikke de like mye erfaring med dette som controllerne i Selskap 1. Dermed kan dette kanskje tolkes slik at fjerning av budsjetter leder til mindre kontroll og dårligere koordinering enn det man trodde i utgangspunktet. Det bør likevel tas høyde for at dette som tidligere diskutert antagelig vil avhenge av hva budsjettene faktisk erstattes med.

Påstand	Antall svar	Antall enige	Antall uenige	Gj.snitt	Modus	Median	Std.avvik
[Selskap 1] Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllere	31	35 %	48 %	3.84	2	4	1.79
[Selskap 2] Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllere*	47	19 %	72 %	2.79	1	2	1.76
[Selskap 1] Uten budsjett kan Selskap 1 respondere raskere på endringer i omgivelsene	28	46 %	39 %	4.14	6	5	1.78
[Selskap 2] Uten budsjett kan Selskap 2 respondere raskere på endringer i omgivelsene	46	67 %	20 %	4.91	7	5	1.91

Tabell 4. 14 Budsjetter: Arbeidsbyrde og respons på omgivelser

* Signifikant forskjell

Når det gjelder hvorvidt fjerning av budsjetter gir controllerne en mindre arbeidsbyrde så er det noen flere som er uenige i dette enn enig. Dette kan virke noe overraskende med bakgrunn i at dårlig produktivitet er den kritikken mot budsjetter som oftest går igjen. Selv om budsjetter er kritisert for å være lite value-added i forhold til arbeidsmengden som påføres så kommer det frem i Libby & Lindseys (2010) studie at mange bedrifter ved tilpasning finner måter å oppnå betydelig verdi fra sine budsjetter. Som nevnt ovenfor er det også avgjørende hva budsjettet erstattes med. Selv om de byttes ut med andre verktøy som ansees å gi høyere produktivitet kan dette være en følge av økt verdi, og ikke nødvendigvis redusert arbeidsbyrde. Hvis vi sammenligner med Selskap 2 så er det her en signifikant forskjell der controllerne i Selskap 1 er mer enig i at fjerning av budsjetter reduserer arbeidsmengden. Controllerne i Selskap 1 har kanskje mer erfaring med å jobbe uten budsjetter enn i Selskap 2, så de kan vite mer om hvordan arbeidsbyrden faktisk blir. På den andre siden så avhenger dette igjen i veldig stor grad av hva man erstatter budsjetter med, så det er ikke nødvendigvis mulig å sammenligne to forskjellige selskaper på denne måten.

Det er videre noen flere som er enig enn uenig i at Selskap 1 kan respondere raskere på endringer i omgivelsene uten budsjetter. Et interessant moment ved dette er at det er signifikant sterkt negativt korrelert til påstandene om at budsjetter fungerer bedre for ressursallokering og at fjerning av de gir mindre kontroll og dårligere koordinering, med koeffisienter på henholdsvis -0.690, -0.625 og -0.680. Controllere som er enige i at man responderer raskere uten budsjett tenderer altså til å være uenige i at budsjetter fungerer bedre for ressursallokering og at fjerning av de gir mindre kontroll og dårligere koordinering. Selv om forskjellen ikke er signifikant så er controllerne i Selskap 1 mer uenig enn Selskap 2 i at selskapet kan respondere raskere på endringer i omgivelsene uten budsjetter. Dette kan indikere at Beyond Budgeting systemer som skal være mer dynamiske og raske til å fremme endring også kan bli mer satt etterhvert.

4.3.1 Oppsummering

Vår undersøkelse viser at controllerne i Selskap 1 i stor grad er enig i kritikken om at budsjetter ofte brukes på en måte som gjør at det kan oppstå en interessekonflikt. På andre spesifikke områder i forhold til budsjett så er controllerne langt mer splittet og vi har heller ikke kunnet skille ut forskjeller i meninger blant business og financial controllere. De svarer ganske likt. Sammenlignet med controllerne i Moløkken og Ytre-Hauges studie finner vi likevel noen klare forskjeller mellom disse og våre egne respondenter. Controllerne i vårt utvalg er langt mer enige i at fjerning av budsjetter gir mindre kontroll, noe som de fleste controllerne i Selskap 2 er uenige i. Det er også langt flere controllere i Selskap 2 som er uenige i at fjerning av budsjett gir dårligere koordinering. Fra flere av spørsmålene virker det altså konsistent at controllerne i vårt utvalg er mindre kritiske til budsjetter enn de i Selskap 2.

4.4 Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?

I Selskap 1 benyttes en rekke forskjellige styringsverktøy som tidligere er blitt beskrevet i denne utredningen. Verktøyene som er beskrevet er budsjetter, benchmarking, prognoser, og en egen variant av et balanced scorecard. Det er likevel ikke slik at alle de forskjellige lokale forretningsenhetene bruker de samme verktøyene i like stor grad eller på samme måte. Vi vil her presentere hva de forskjellige controllerne mener om ulike styringsverktøy samt dynamikk i styringssystemet.

4.4.1 Balansert målkort

Den tilpassede varianten av et balansert målkort utgjør en planleggingsprosess som inkluderer

hele Selskap 1. Dette skal sikre at mål satt sentralt møtes, prioritering av handling og allokering av kapital, forsikre om at handlinger og initiativ vil oppfylle finansielle mål, samt knytte sammen selskapets mål og prioriteringer med insentivene som gis til de ansatte. Det tas utgangspunkt i selskapets overordnede strategi og produktet er et scorecard som inkluderer mål, KPI'er og handlinger/tiltak. Strategiske mål blir gruppert inn i områder for å sikre et balansert fokus på tvers av forskjellige enheter i organisasjonen. På denne måten benyttes målkort i en mer tilpasset form for bedriften enn hva som er tekstbok-eksempelet for slike styringsverktøy. Ettersom vi anser målkortet som et veldig sentralt styringsverktøy i Selskap 1 har vi stilt controllerne en god del spørsmål som tar for seg forskjellige tema vedrørende verktøyet. Grunnet anonymitetshensyn vil vi ikke oppgi selskapets navn på det tilpassede målkortet, men vil henviser til det ved betegnelsen [målkort] der det blir nevnt i spørsmål fra undersøkelsen og sitater fra intervjuene. En presentasjon av responsen følger under.

Påstander vedrørende selskapets målkort	Antall svar	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: [Målkortet] har vært en suksess i SELSKAP 1	28	43%	43%	3,89	5	4	1,55
2: Jeg har en god forståelse av hva [målkortet] innebærer	31	71%	19%	5,00	5 og 6	5	1,44
3: [Målkortet] gir bedre overvåking av hva som må gjøres	31	55%	23%	4,58	5	5	1,41
4: [Målkortet] trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene	31	55%	26%	4,61	6	5	1,41
5: [Målkortet] gir et mer langsiktig fokus	29	59%	28%	4,31	5	5	1,56

Tabell 4. 15 Balansert målkort

Til tross for stor spredning i responsen på hver av påstand 2, 3, 4, og 5 i tabellen over er de fleste controllerne enige. Vi kan merke oss at medianen har en verdi på 5 for hver av påstandene, som kan sies å representere en svak enighet ut fra vår skala. Særlig mange mener at de har en god forståelse av hva målkortet innebærer. Moløkken & Ytre-Hauge (2009) stilte controllerne i Selskap 2 tilsvarende spørsmål angående deres system "Going Dynamic", som utgjør styring beyond budgeting i dette selskapet. De fant her en enda sterkere enighet på hele 83 % av totalt 48 respondenter, samt at de hadde noe lavere spredning. Selv om det her er snakk om to forskjellige systemer i to forskjellige selskaper vil vi bruke utredningen til sammenligning videre for å underbygge den mer generelle forståelsen av controllernes holdninger til beyond budgeting-systemer.

Til tross for at de fleste av våre respondenter er enige i disse påstandene, som kan sies å være positive til målkortet som styringsverktøy, er det likevel stor uenighet om hvorvidt verktøyet har vært en suksess i Selskap 1. Vi ser fra tabellen over at det er like mange enige som uenige,

og medianen ligger i en nøytral posisjon på 4. Det er så å si ingen ekstremiteter i responsen på denne påstanden slik at spredningen er mer konsentrert rundt nøytralitet. Intuitivt sett kan responsen her virke noe selvmotsigende. Men det er heller ikke nødvendigvis slik at styringsverktøyet er suksessfullt selv om man kan stille seg positivt til flere av aspektene ved det. Responsen her er svært sammenfallende med studien i Selskap 2 hvor det også var omtrent like mange enige som uenige. Målkortet er med inn i Selskap 1 fra tiden selskapet var en del av et større konsern, og det er nå blitt mer tilpasset for å dekke Selskap 1s. Dermed er implementeringen av verktøyet i Selskap 1 sammen med disse endringene også en viktig side angående hvorvidt det kan sies å ha vært en suksess for selskapet. Ut fra våre intervjuer finner vi delte meninger blant controllerne om hvordan verktøyet fungerer for selskapet, og hvorfor det eventuelt fungerer bra eller dårlig.

«Jeg synes det fungerer bedre og bedre.. det er et produkt av at vi er et relativt nytt selskap på børs, og den prosessen opprinnelig har vært oppsatt for oppstrømsvirksomhet og hvor vi har hatt muligheten til å påvirke prosessen og lage vår egen versjon av den.» – Controller 4

Synet til denne controlleren er altså at bruken av målkortet i Selskap 1 er på rett vei nettopp fordi de som eget selskap har kunnet gjøre tilpasninger etter behov. Signifikante endringer i systemer møter likevel ofte motstand av de som blir direkte påvirket. I tilfellet med endringene i målkortet har flere informanter signalisert at dette var tilfellet her.

«[Målkortet] slik det var i [konsernet] passet ikke våre behov. Vi måtte finne en enklere løsning for å styre vår strategiske planlegging..folk som var vant til det gamle [målkortet] var ganske motvillig til foreslåtte endringer» - Controller 2

En controller som viser en slik innstilling har følgende å si om saken:

«Delen av [målkortet] som utgjør handling er de facto borte... ingen bryr seg om den, ikke i BU'ene eller, etter min oppfatning, på HQ fordi vi blir aldri spurt om den...[Målkortet] har i mine øyne krympet til tall, targets, til budsjetter...[Målkortet] slik det var, var et godt system...nå er det omgjort til ren budsjettering.» – Controller 3

Årsaken til at denne controlleren mener at målkortet fungerer dårlig er altså på grunn av at det oppleves å være for lite fokus på handling fra hovedkvarteret. Selv om KPI'er måles og det settes targets kan dette oppleves som budsjettering i en ny innpakning. I følge Controller 3 ender man kun opp med å se på måltall for faktiske månedsresultater og muligheter til forbedring ettersom lite fokus vies til annet enn de finansielle KPI'ene i målkortet. I Selskap 1 er man på vei til å utvikle målkortet til å bli mer fokusert, noe vi kommer tilbake til nedenfor, og det er da mye fokus på selve KPI'ene. Men det er videre viktig at dette ikke går utover

fokuset på handling dersom målkortet skal fungere som ønskelig. Det kan virke som denne problematikken også er kjent på sentralt nivå i selskapet:

«...også tror jeg business units'ene er dødsfrustrert for de føler at alt for mye kommer fra Corporate som det ikke blir noe av» – Controller 1

For hver av påstand 3, 4 og 5 i tabell 4.7 er responsen ganske sammenfallende med hva som ble funnet blant respondentene i Selskap 2. Spredningen på påstand 3 og 4 var svært lik mens antall enige var over 70 % for påstander sammenlignbare med 3 og 4 i denne studien. Til tross for litt større spredning i deres respons på at det gis et mer langsiktig fokus var den gjennomsnittlige enigheten også her svært lik. Ut fra korrelasjonsanalysen har vi videre funnet flere statistiske signifikante korrelasjoner mellom vår respons på påstandene som er listet opp i tabellen over. En ting vi merker oss er at de som mener at målkortet har vært en suksess i Selskap 1 også tenderer å være enige i at de har en god forståelse av verktøyet, at målkortet leder oppmerksomhet mot de viktigste prioriteringene, samt gir et mer langsiktig fokus. For disse sammenhengene finner vi ganske sterke korrelasjonskoeffisienter på henholdsvis 0.600, 0.681 og 0.634. De som er positive til målkortet generelt tenderer altså til å være enige i påstandene som stiller seg positivt til forskjellige attributter ved verktøyet.

Påstander vedrørende selskapets målkort	Antall svar	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: [Målkortet] innebærer at ledere involverer seg mer i beslutningsprosesser på lavere nivåer i organisasjonen (delegerer mindre)	28	50%	32%	4,18	5	5	1,42
2: [Målkortet] innebærer økt involvering av kontrollere i beslutninger	31	42%	35%	3,97	5	4	1,33
3: Lokale kontrollere har en stor rolle i målsettingen for forretningsenhetene i [målkortet]	29	31%	45%	3,86	3	4	1,27
4: Lokale kontrollere har en stor rolle i valg av relevante KPI'er for forretningsenhetene	29	28%	52%	3,48	3	4	1,40

Tabell 4. 16 Roller i selskapets målkort

For hver av de fire påstandene over er det nesten ingen av respondentene som har valgt å svare “helt enig” eller “helt uenig”. Vi ser at alle gjennomsnittene ligger relativt nært 4 for de tre første påstandene, mens det er noe lavere for den siste som følge av at flere av respondentene er uenige. I tillegg er det en del spredning for hver av påstandene. Tendensen er likevel en svak enighet i at målkortet innebærer mer involvering i beslutninger av både ledere og kontrollere. Videre finner vi ved korrelasjonsanalysen at de controllerne som er enige i påstand 1 også tenderer å være enige i påstand 2 fra tabellen over, med en relativt sterk koeffisient på 0.509. Dette kan tyde på at i stedet for at det er et motsetningsforhold mellom

de to så fører bruk av målkortet til mer dialog og interaksjon mellom både ledelsen og controllere. Ut fra et av intervjuene kommer det frem at målkortet er involverende for flere forskjellige parter i bedriften og at dette gir positive følger til tross for å by på noen utfordringer.

«..Forener mange interessenter på alle nivåer i organisasjonen, det er noe som virkelig konsoliderer hvordan vi som organisasjon skal arbeide sammen.. og det er alltid en vanskelig oppgave, avhengig av folks posisjon har de forskjellige interesser. Alle er opptatt av deres egen ytelse så å si» – Controller 2

Når det gjelder setting av targets i målkortet og valg av KPI'er er det mange som er uenige i at controllerne har en stor rolle i dette. Gjennomsnittet ligger i mellom en nøytral posisjon og en svak uenighet. Spredningen er stor også her. Ulike oppfatninger om frihet på forskjellige nivåer i selskapet kan bidra til spredningen. I hvor stor grad frihet til å påvirke styringssystemet eksisterer i selskapet kan antas å variere med stillingsbeskrivelse og plassering sentralt eller på en forretningsenhet i selskapet. Noen sitater fra controllerne som ble intervjuet knyttet til selskapets KPI'er tyder på dette.

«...Vi definerer en del felles KPI'er som alle har og så er det opp til hver enkelt lokale enhet om de vil ha noen flere.. til BU-nivå så har HQ ganske mye og si, men under der står de veldig fritt til å velge hvordan de vil implementere disse tingene og hva de ønsker å fokusere på» – Controller 1

Denne controlleren på HQ mener altså at det gis mye frihet utover de nøkkeltallene som defineres felles for hele selskapet. Når det gjelder KPI'ene isolert sett går en annen controller litt mer spesifikt inn på hvordan disse bestemmes.

«..Det er en slags to-sidet tilnærming. Vi har en finansiell kjerne.. den utgjør hovedsakelig bare et begrenset antall KPI'er som vi pålegger alle nivåer i organisasjonen. Parallelt kan vi ha et sett av det vi kaller operasjonelle KPI'er... controllere på corporate blander seg ikke mye inn i denne delen.. men legger mer til rette for.» – Controller 2

Controllerne sentralt er altså mest aktive i å velge nøkkeltallene som skal settes for hele selskapet. Selv om de lokale controllerne gis frihet til å velge egne KPI'er utover de som er fastsatt fra hovedkvarteret har de mindre innflytelse på den "finansielle kjernen". I og med at vårt studieobjekt er et stort internasjonalt selskap kan det også være kulturelle forskjeller som påvirker holdningene vedrørende påstandene om frihet og roller. Hvor sterk grad av sentralstyring som forventes, eventuelt hvor sterkt ønske om autonomi kan variere mellom land ut fra arbeidskultur. Dette er dermed en faktor som kan spille inn og forklare noe av spredningen.

Påstander vedrørende KPI'ene i selskapet målkort	Antall	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: Ledelsen legger mer vekt på finansielle enn ikke-finansielle nøkkeltall	31	77%	13%	5,13	6	5	1,31
2: SELSKAP 1 burde konsentrere seg om et lite antall nøkkeltall	31	81%	6%	5,61	6	6	1,20
3: KPI'ene i [målkortet] måler de viktigste suksessfaktorene i vår forretningsenhet	29	62%	21%	4,66	6	5,00	1,42
4: KPI'ene i [målkortet] gir en rettferdig evaluering av ytelse på tvers av forretningsenheter	27	63%	19%	4,67	5	5,00	1,27

Tabell 4. 17 KPI'ene i selskapets målkort

Når det så gjelder de KPI'ene som er blitt fastsatt er det langt mer enighet blant controllerne om at ledelsen legger mest vekt på finansielle KPI'er. Sammenlignet med responsen på dette i både Moløkken & Ytre-Hauges (2009) studie og en studie som omfatter et annet stort internasjonalt selskap er en betydelig større andel av controllerne enige i dette i vår studie. I disse to studiene var det kun mellom 40 og 50 prosent av controllerne som var enige av henholdsvis 43 og 51 respondenter totalt. Den sterke enigheten i påstand 1 kan knyttes opp mot den "finansielle kjernen" som ble nevnt i et sitat ovenfor av controller 2.

Det er også sterk enighet i at selskapet burde fokusere på noen få KPI'er. Igjen, sammenlignet med studien i Selskap 2 hvor 68 % var enige i denne påstanden finner vi her at langt flere av våre kontrollere er enige. Vi har også betydelig lavere spredning blant våre respondenter om dette. Ettersom det er relativt få uenige for både påstand 1 og 2 skyldes spredningen i begge tilfeller hovedsakelig forskjeller i grad av enighet, i tillegg til at noen få har svart nøytralt. For å få en begrunnelse på denne enigheten mellom kontrollere på forskjellige nivåer tok vi opp dette temaet i intervjuene. Blant informantene var det enstemmig at antall KPI'er som settes for hele selskapet burde være ganske få.

«...Vi tror at KPI'er med mål på ikke bør være så utrolig mange for da tror vi at det å sette et mål i seg selv ikke har verdi hvis det ikke er drivende for atferd» – Controller 1

Når det her snakkes om nøkkeltall med mål på menes det nøkkeltall som måles opp mot targets i selskapets målkort. Informanten mener altså at for mange slike nøkkeltall resulterer i at en ikke oppnår ønsket atferd, ettersom det ikke medfører prioritering. Dette synet deles med et par andre kontrollere vi intervjuet:

Om Selskap 1 bør ha få KPI'er:

«Ubetinget svar på det er ja. For det første hvis du har alt for mange KPI'er blir det uoversiktlig og du vil ikke ha fokus på en KPI hvis du har 30 KPI'er å måle på. Men når det er sagt så kan du ha mange KPI'er, men på ulike nivåer i selskapet.»

– Controller 4

«...det å ha for mange KPI'er skaper for mye administrasjon og går utover verdiskapingen, man må ha fokus på de tingene man ønsker å bli god på.»

– Controller 6

Innledningsvis beskrev vi målortet som tilpasset for Selskap 1. I litteraturen legges det vekt på måling og oppfølging av ytelsen gjennom hele verdiskapingsprosessen, og ikke kun se på de finansielle tallene som er et resultat av denne prosessen. Man søker å oppnå et balansert målkort der forskjellige perspektiver balanseres mot hverandre. Et snevert fokus med hovedvekt på finansielle måltall er i strid med denne teorien. Som nevnt under teoridelen i oppgaven er det rettet kritikk mot dette synet, og det kan argumenteres for at et fokusert målkort som er basert på selskapets viktigste områder er mer gunstig. Controllerne i Selskap 1 virker for å støtte dette synet, noe som også til en viss grad underbygges av responsen på de følgende to påstandene. Dette gjelder altså de KPI'ene som rapporteres sentralt. I tillegg til denne finansielle kjernen står de lokale enhetene fritt til å velge og ta i bruk operasjonelle måltall. På denne måten kan forretningsenhetene likevel oppnå et balansert fokus i sin målstyring lokalt, selv om de nøkkeltallene som skal være like for alle enhetene er veldig få og av finansiell art.

Til tross for at det ønskes et utgangspunkt i noen få KPI'er og at ledelsen i tillegg legger mer vekt på de finansielle nøkkeltallene mener de fleste av respondentene likevel at KPI'ene i selskapets målkort måler de viktigste suksessfaktorene. Selv med en modus på 6 er det ingen av respondentene som har gått et steg videre og sagt seg "helt enige" i påstanden. Til tross for at mange av respondentene er ganske enige i denne påstanden er det med andre ord heller ingen som mener at det ikke kan være rom for forbedringer. Videre er de fleste respondentene enige i påstand 4, men med noe svakere enighet og mindre spredning enn foregående påstand. Vi kan også legge merke til at så mange som 4 respondenter har svart "vet ikke" om påstanden. Generelt kan det likevel sies at de fleste av respondentene er enige i både påstand 3 og 4 i tabellen over noe som taler for en tilfredshet i forhold til KPI'ene. Vi finner en positiv korrelasjon mellom at målkortet resulterer i økt involvering fra controllere i beslutningstaking og hver av påstand 3 og 4 i tabellen over med koeffisienter på henholdsvis 0.390 og 0.439. Tidligere har vi også nevnt en positiv korrelasjon mellom påstand 2 og 4 i tabell 4.9. Totalt sett kan det tyde på at det er de samme controllerne som mener at de blir mer involvert i å ta beslutninger som følge av målkortet som også mener at de lokale controllernes rolle for påvirkning av elementer i verktøyet er stor, og som følgelig da er fornøyde med de valgte elementene (KPI'ene).

Påstander	Antall	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: Å bruke [målkortet] for planlegging avslører effektivt avvik mellom prognoser og mål slik at oppmerksomhet kan rettes mot viktige saker	27	52%	19 %	4,56	4	5,00	1,15
2: [Målkortet] tilrettelegger for korrigerende tiltak for å proaktivt følge målsettingen når ting ikke går som planlagt	27	33%	30%	4,15	4	4,00	0,99
3: Det er ingen interessekonflikt mellom ressursallokering, målsetting, forecasting og evaluering i [målkortet]	27	33%	44%	3,89	3	4	1,50

Tabell 4. 18 Selskapets målkort: Tiltak og interessekonflikt

Ovenfor ser vi at det er enighet om at selskapets målkort effektivt avslører avvik slik at oppmerksomheten kan rettes mot det som er viktig. Det er litt mer splittelse når det kommer til om målkortet legger til rette for korrigerende tiltak, med veldig mange som svarer hverken enig eller uenig. Vi husker at budsjetter kritiseres for å ha en iboende interessekonflikt fordi det søker å kombinere ressursallokering, målsetting og planlegging. Her ser vi at det er noe uenighet om hvorvidt målkortet klarer å løse dette problemet.

4.4.2 Prognoser

I tabellen under presenteres noen påstander om prognoser som også var inkludert i studien til Moløkken & Ytre-Hauge (2009). Vi kan legge merke til at spredningen i responsen for påstandene generelt er ganske sammenfallende for de to studiene. I forhold til grad av enighet finner vi større forskjeller. Vi kjørte derfor en T-test for å se om gjennomsnittene var signifikant forskjellige. Til tross for forskjeller i grad av enighet fant vi likevel ikke at noen av gjennomsnittene var signifikant forskjellige.

1: Prognoser er budsjett flere ganger i året

2: prognoser gjør at lederne involverer seg mindre i avdelingenes (enhetenes) beslutninger

3: Kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktige prognoser

4: Mer volatile markeder krever hyppigere rapportering

Påstander om prognoser	Selskap 1							Selskap 2						
	Antall	Enig	Uenig	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik	Antall	Enig	Uenig	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1	31	42%	45%	3,94	2	4	1,71	48	56%	33%	4,33	5	5	1,72
2	29	24%	55%	3,55	3	3	1,43	46	28%	65%	3,11	2	3	1,57
3	31	26%	65%	3,06	2	2	1,86	46	17%	72%	2,52	1	2	1,76
4	30	47%	37%	4,1	2	4	1,77	46	43%	37%	3,91	5	4	1,79

Tabell 4. 19 Prognoser i Selskap 1 og Selskap 2

* Signifikant forskjell fra Selskap 2

Om påstanden at prognoser er budsjett flere ganger i året er det stor spredning i kontrollernes holdninger og medianen ligger i en ganske nøytral stilling. Standardavviket ligger veldig nært opp mot tilsvarende spredning i Moløkken & Ytre-Hauges (2009) studie, mens de fant noe

mer vekt mot enighet i påstanden. Det at svarene er så spredt på nettopp dette spørsmålet kan skyldes forskjeller i hva controllerne definerer som budsjettering i tillegg til forskjellige meninger om hvorvidt prognoser og budsjett er det samme. I et av intervjuene påpekes det at controllere kan ha forskjellige syn på nettopp dette.

«Vi bruker ikke budsjetter da. Det er jo kanskje et definisjonsspørsmål i og med at vi setter targets for neste år, og det er jo en type budsjett. Så targets brukes aktivt, det vil jeg si, men i løpende oppfølging så måler vi ikke konsekvent mot targetet eller hvis vi hadde kalt det et budsjett så måler vi ikke hver måned eller hvert kvartal mot budsjett.» – Controller 4

Om hvordan prognoser fungerer sier en annen informant:

«Ja det er egentlig en mini-[målkort]....business units går ut til linjelederne og innhenter hva de kommer til å oppnå innenfor sitt område.»

– Controller 6

Hvorvidt man ser på prognoser som et budsjett er i stor grad et definisjonsspørsmål og kan variere ut fra respondentenes bakgrunn, en viktig forskjell går på hvordan de brukes og ikke hva de inneholder. Fra teorien som er beskrevet tidligere har vi at et poeng for skille mellom budsjetter og forecast er tilknytning til målsetting. Det skal skilles mellom mål og prognose (Gjønnes & Tangenes, 2012). Det kommer frem i et av intervjuene at forecasting gjøres opp mot satte mål:

«Vi bruker forecasting mot et mål... business plan laget som et budsjett med inntekter, kostnader og marginer, og så forecaster vi mot det målet.» – Controller 1

Det som menes her er at prognosene, som i seg selv skal være så virkelighetsnære som mulig og følgelig uavhengige av selve målet, skal sammenlignes med målsettingen for å kunne sette inn tiltak og styre opp mot denne. Til tross for at prognosetallene isolert sett ikke påvirkes av målene kan det tenkes at prosessen totalt sett oppleves for å være lik budsjettprosessen for enkelte controllere. I og med at tiltak skal settes inn for å nå satte mål er responsen på påstand 2 konsistent med dette. Selv om vi også her har stor spredning er det en langt større vekt mot uenighet. Dette er sammenfallende med hva som ble funnet i Selskap 2-studien. Med modus og median på 3 er uenigheten likevel noe svak. For en bedre forståelse av hvorfor, eller på hvilken måte, ledelsen er involvert i forretningsenhetenes beslutninger ved bruk av prognoser i Selskap 1 kan det være nyttig med en bedre forståelse av hvordan prognosene tilvirkes og benyttes. Dette var derfor også et tema vi tok opp i intervjuene:

«Forecasting.. vi utfører de på to måter. En bottom-up tilnærming hvor vi spør BU'ene om å komme med en komplett årsplan og de skal være veldig realistiske og unbiased.[...] Imidlertid gjør vi samtidig en separat high-level prognose.. hvor vi også vil ta med

selskapets initiativer og eventuelle top-down prosjekter.» – Controller 2

Hver forretningsenhet leverer altså inn sin egen forecast som brukes aktivt i styringen av selskapet. Mens det første utsagnet tilsier at det gis frihet til forretningsenhetene i beslutningstaking om hvilke tiltak som skal iverksettes for å nå mål påpeker utsagnet fra det andre intervjuet at det samtidig legges inn tiltak på et sentralt nivå basert på egne “high-level” forecasts. Dermed er både controllerne og ledelsen involvert i prosessen og begge har hver sin påvirkning på ulike typer beslutninger.

Videre om hvordan forecastingprosessen fungerer blir vi informert om at det lages prognoser 4 ganger i året, altså for hvert kvartal, og at dette gjøres ganske omstendig.

*«...går igjennom alle rader i vår rapporteringsmodell, alt fra salg i kroner og volum og marginer, kostnader og avskrivninger.. og det gjør vi fire ganger per år.» –
Controller 5*

En påstand fra spørreskjemaet er at prognoser kvartalsvis burde erstattes med enda mer kortsiktige prognoser. I likhet med de to foregående spørsmålene er det her veldig delte meninger og følgelig stor spredning. Men flesteparten av respondentene er uenige og medianen har en ganske lav verdi på 2. Det er da også en betydelig andel som har svart at de er “helt uenige”. Vår tilbakemelding på dette var dermed ganske likt hva Moløkken og Ytre-Hauge (2009) fant, selv om det der var enda sterkere uenighet. Fra spørreskjemaet gis det ingen indikasjon på nøyaktig hvorfor controllerne mener at kvartalsvise prognoser er ofte nok og vi har derfor valgt å trekke også dette inn i intervjuene. Som nevnt i utdraget over gjøres prognosene omfattende for hvert kvartal ved at alle linjene i rapporteringsmodellen gjennomgås. Man kunne valgt å forecaste oftere enn hvert kvartal, men spørsmålet er om økt nytteverdi er tilstrekkelig for å veie opp mot det ekstra arbeidet.

«Hvis du ser på det sånn det var før så var det månedlig. Jeg tror ikke frekvensen nødvendigvis øker kvaliteten eller at det gir mer verdi. Jeg tror.. heller ha de mindre frekvent, men med mer innsikt og mulighet for å virkelig gå igjennom input.»

– Controller 2

«.. Begynte med forecasts hver måned, men vi rekker ikke en gang å bruke det hver måned, så vi kuttet ut det. Så nå bruker vi det en gang i kvartalet, noen ganger skulle vi ønske at vi hadde det litt oftere, men det funker helt fint.» – Controller 1

Tiden til controllerne er en knapp faktor noe som medfører at det må gjøres en avveining mellom hyppighet og kvalitet på prognosene. Ettersom prognosene tar for seg alle linjene i rapporteringsmodellen virker det for å være en enighet blant controllerne generelt at det ikke vil være hensiktsmessig med prognostisering oftere enn kvartalsvis. Controller 1 påpeker også

at det ikke alltid en gang ville vært tid til å bruke prognosene så ofte som hver måned. Selv om utarbeidelse av prognosene i seg selv kan ansees som nyttig for å få et innblikk i hvor man er på vei vil det være lite gunstig å gjøre prosessen så omfattende og ofte at det ikke er mulig å bruke prognosene til videre styring av selskapet. For å få til dette med mer frekvent forecasting måtte detaljnivået eventuelt vært lavere. Bergstrand (2009) skriver at det er viktig å begrense antall variabler som inngår i prognosen. En av våre informanter virker for å være av samme oppfatning.

«En optimal løsning ville egentlig vært om vi hadde hatt en mindre omfattende forecast som ikke involverte absolutt alle linjer, men som ga forecast mer på.. skal vi si markedsutvikling, volumer...i så fall kunne vi ha oppdatert oftere, men jeg mener kvartalsvis holder. »

– Controller 1

Et annet moment som også i stor grad påvirker nytteverdien av en eventuell mer hyppig forecasting er volatiliteten i markedet. Isolert sett kunne man anta at mer volatile markeder skulle kreve hyppigere oppdatering i prognoser, men som nevnt over er det flere andre faktorer som er med på å påvirke om dette er hensiktsmessig. Når vi spurte controllerne i vår spørreundersøkelse om de var enige i at mer volatile markeder krever hyppigere rapportering var det veldig stor spredning i svarene. Selv om vi har en modusverdi på 2 så er likevel nesten halvparten av respondentene enige i utsagnet. Dette kan tolkes som en mer generell påstand som ikke nødvendigvis er knyttet direkte til selskapet controllerne arbeider i. Både graden av enighet og spredningen i utvalget ligger også nært opp mot hva som ble funnet av Moløkken og Ytre-Hauge (2009). Hvorvidt selskapet befinner seg i et svært skiftende marked eller i mer stabile omgivelser kan likevel antas å få følger for hva controllerne mener om hyppig rapportering. Et par av våre informanter kommenterer hyppighet i rapportering opp mot volatiliteten i markedet:

«Bedre å gjøre et stort arbeid fire ganger per år enn å gjøre et mindre arbeid tolv ganger per år[...]i slutt-enden får man fram samme produkt. Selv om det skjer raske forandringer er det sjelden at de skjer så fort.» – Controller 5

«blir fort litt teknisk...vår kontantstrøm er ikke super-volatil ut fra markedssituasjonen, relativt stabil i vårt hovedmarked i Skandinavia. Største volatilitetsdriveren er oljepris som gjør at vi får en høyere arbeidskapital ved høy oljepris, og ved lav oljepris får vi en lavere arbeidskapital. Og det er en likviditetsvolatilitet som ikke er gunstig.»

– Controller 1

Det kommer også frem i et av intervjuene at enkelte geografiske markeder kan være mer volatile, men Selskap 1 opererer i flere land og det er sjelden at alt går ned samtidig. Dessuten

er Skandinavia et av selskapets hovedmarked og dette geografiske markedet ansees for å være relativt robust med tanke på etterspørsel og priselastisitet. Altså ser det ut til å være lite grunnlag for at det skulle være ønskelig å lage forecasts oftere enn kvartalsvis, hvilket utgjør dagens praksis for selskapet.

4.4.3 Benchmarking

Påstander vedrørende Benchmarking	Antall	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: Benchmarking er et essensielt verktøy for å effektivt kunne måle ytelse	31	87%	6%	5,68	6	6	1,11
2: Selskap 1 burde konsentrere seg om et lite antall nøkkeltall	31	80%	6%	5,61	6	6	1,20

Tabell 4. 20 Benchmarking og nøkkeltall

Nesten alle av de spurte controllerne i Selskap 1 er enige i at benchmarking er et essensielt verktøy til måling av ytelse. Ingen av respondentene sa seg “helt uenig” i dette, og ingen svarte med verdien 2 på enighetsskalaen. Standardavviket på 1,11 gjelder med andre ord hovedsakelig spredning i grad av hvor enige respondentene er. Vi kan også legge merke til at både modus, median og gjennomsnittet ligger svært høyt på skalaen for enighet. Benchmarking er altså noe som de aller fleste controllerne stiller seg positive til i denne sammenhengen, og for å komme mer i dybden på hvordan det brukes og hvorfor det er et godt verktøy stilte vi spørsmål om dette i intervjuene. Svarene vi fikk fra informantene her tyder på at benchmarking brukes i ulik grad i forskjellige forretningsenheter. Mens noen mener at det er noe som brukes mye og utgjør en viktig del av styringen er det andre som mener at verktøyet har potensiale, men at det ikke fullstendig er tatt i bruk enda. Videre er det noen som mener at det ikke er en del av det sentraliserte styringssystemet i Selskap 1, men heller noe som eventuelt kan skje på forretningsenhetenes egne initiativ. Under gis det utdrag fra tre forskjellige intervjuer som skildrer disse tre respektive synspunktene.

«..Benchmarker BU'ene på forecastingkvalitet og på rapporteringskvalitet.. hvert kvartal så rangerer vi de på hvem som rapporterer best og hvem som har best forecasting accuracy[...]så det fungerer kjempebra altså.» – Controller 1

«...Så mye vi greier. Vi har, i og med at det her er en butikk med veldig autonome business units, så opplever vi at, det er jo litt slingringsmonn innenfor regnskapsreglene, og vi opplever at det er litt forskjellig hvordan ting blir rapportert og ført. Pluss at business setup'en i de forskjellige landene ofte har vært litt forskjellige, slik at det er vanskelig med det tallgrunnlaget vi har i dag å benchmarke[...] Alle vil benchmarke så mye som mulig og sånn sett kan du si vi bruker det veldig aktivt, men vi ville brukt det mer aktivt om vi hadde enklere tilgang på tall.»

– Controller 4

«... hvis jeg skulle velge ja eller nei ville jeg heller sagt nei[...] For eksempel budsjetteringsprosessen eller andre områder er som de er i hver forretningsenhet, og det er kun opp til lokale folks initiativ, lokale økonomisjefer eller ledelse å gå rundt til andre forretningsenheter for å prøve å sammenligne.» – Controller 3

Det kan virke som de største skillene mellom meningene her kommer som en følge av hvordan eller hvorvidt benchmarking praktiseres i de forskjellige forretningsenhetene. Fra sentralt nivå virker svarene ganske konsistente på at dette er et nyttig verktøy som fungerer bra i selskapet, eventuelt med rom for noe utvikling. På lokale nivå er det i vårt lille utvalg av informanter mindre samstemthet angående bruk av benchmarking. Når det ble spurt om benchmarking brukes aktivt i forretningsenhetene i Selskap 3 var også spredningen her svært høy. Mens det var like mange enige og uenige på i overkant av 20 % var det så mange som 30 % som svarte “vet ikke”, noe som ga et standardavvik på hele 2,24. Dette viser at uenighet om hvorvidt benchmarking brukes også eksisterer i andre selskaper.

De delte meningene kan skyldes det som ble nevnt i det andre utdraget over om at business setup og hvordan ting rapporteres og føres kan være litt forskjellig mellom forretningsenhetene. Det kan tenkes at det dermed blir vanskeligere for noen forretningsenheter å få noe ut av benchmarkingstallene. Horngren (2006) påpeker viktigheten av at man faktisk “sammenligner epler med epler”, at man må sørge for at tallene som hentes inn er sammenlignbare.

Fra spørreundersøkelsen fant vi en statistisk signifikant korrelasjon på 0.429 mellom påstand 1 og 2 i tabellen over. Det at det er de samme respondentene som tenderer å være enige i disse to utsagnene kan gi et signal om et ønske om korte og konsise nøkkeltall som er direkte sammenlignbare på tvers av forretningsenhetene. Dette vil sannsynligvis være viktig for at benchmarking skal bli oppfattet som et godt verktøy av controllere i alle avdelinger. Vi vil ta opp spørsmålet om hvorvidt dette er viktigere enn tilpasning for lokale enheter når vi går mer inn på temaet om dynamisk styring nedenfor.

4.4.4 Dynamisk styring

Vi har hittil i denne delen sett på hva controllerne mener om forskjellige styringsverktøy hver for seg og vil nå gå mer inn på hva slags holdninger vi finner i vårt utvalg angående dynamikk i styringssystemet som helhet.

Påstander vedrørende dynamikk	Antall	Antall Enige	Antall Uenige	Snitt	Modus	Median	Std-Avvik
1: Aspekter som bør måles og rapporteres endres med tiden. Som resultat av dette er det behov for dynamikk i rapportering	28	82%	4%	5,32	5	5,00	1,02
2: Det er viktig med fleksibilitet til å velge forskjellige styringsverktøy ettersom forhold forandrer seg	30	87%	0%	5,63	6	6,00	0,93
3: Forskjellige enheter har forskjellige behov og dermed bør lokale systemer være mer spesifikke for enhetene	30	70%	23%	4,70	5	5,00	1,62

Tabell 4. 21 Dynamisk styring

Vi ser at controllerne generelt kan sies å være svært enige i alle de tre påstandene i tabellen over.

Med både modus og median på 6 er det sterkest enighet i at dynamikk er noe som kreves ettersom forhold forandrer seg. Det er verdt å merke seg at det ikke er noen av controllerne som er uenige i dette utsagnet, men noen få velger å stille seg nøytralt. Vi fant videre en positiv korrelasjon på 0.457 mellom de to første påstandene. Det vil si at de controllerne som er mer enige i at dynamikk kreves på grunn av at aspekter som bør måles og rapporteres endres med tiden tenderer å være mer enige i at det er viktig med fleksibilitet til å opptre dynamisk ettersom forhold forandrer seg. Disse to påstandene kan jo sees i sammenheng og en positiv korrelasjon er derfor her ganske logisk, det er noe man kanskje kunne forvente. Til tross for den sterke enigheten i disse påstandene fra spørreundersøkelsen virker det ut fra intervjuene som at det også er svært ønskelig med sammenlignbarhet. Eller rettere sagt, at det er mer spesifikt enn som så hva controllerne mener bør være dynamisk, og hva som bør være fastlagt for selskapet som helhet.

«Kjernen er stabil og skal ikke endres uansett hva som skjer. Den reflekterer essensen av vår business.. Hvis konteksten i seg selv hvor vi opererer endres så må vi absolutt tilpasse oss og heller være proaktive enn reaktive.» – Controller 2

Med “kjernen” forstår vi den tidligere nevnte finansielle kjernen for rapportering i selskapet. Ut fra dette utsagnet ansees denne å være like relevant uavhengig av eventuelle endringer i tid og forhold så lenge businessen essensielt er den samme. Det må følgelig større endringer til som påvirker selve konteksten i bedriftens omgivelse før en endring er å foretrekke her. En slik fast kjerne vil sikre sammenlignbarhet både mellom enheter og over tid. Det kan virke som at store endringer ikke er å forvente, noe en annen informant også åpner med.

«Jeg mener jo at, en del vil ikke endre seg over tid, og det er jo det sentrale ERP-systemet hvor ting registreres. Men det som er viktig er masterdatabasene. Hvis du har gode masterdata kan du i tillegg til fundamentet du har også ta ad hoc analyser og dra

ut data fra systemet som du ønsker. Så kan du gjøre det ved siden av. For det er jo en del analyser som du ikke ønsker å gjøre hele tiden ikke sant, fordi de ikke er nødvendig.» – Controller 6

Det kan altså virke for å være en enighet i at det er ønskelig med dynamikk både over tid og ettersom forhold i omgivelsene forandrer seg. Dette kan gi seg utslag i initiativer som at man for en periode fokuserer på og følger en ting, f.eks. arbeidskapital, for deretter å fokusere på noe annet. Likevel er flere av controllerne av den oppfatning at kjernen av det som rapporteres til sentralt nivå ikke burde endres. En annen form for dynamikk går mer på tilpasning på lokale nivå. Som tidligere nevnt har controllerne en viss frihet til å måle det de ser som relevant, ikke i stedet for, men i tillegg til det som må rapporteres til sentralt nivå. Vi spurte også i intervjuene om det er et problem at mer valgfrihet på lokalt nivå fører til mindre kontroll. Det var mer delte meninger om dette på en generell basis, men for selskapets egen situasjon svarte de fleste informantene at lokal valgfrihet ikke er problematisk.

«Nei, jeg synes ikke det. Det blir litt å slå inn åpne dører, men lokalt har man best kjennskap til lokale aktiviteter og da tror jeg at hvis man tar lokale initiativ så kommer ikke det til å lede til mindre kontroll...Vi vil ha god kontroll, selv om ingen ber oss ha det.» – Controller 5

«Nei ikke nå, vi er i ferd med å innføre et nytt ERP-system, og det systemet medfører mye mindre valgmuligheter...så da vet vi at alle vil gjøre ting likt.» – Controller 4

I det første utsagnet over legges det vekt på at lokale initiativ er naturlig ettersom man har best kjennskap til aktivitetene i den forretningsenheten man arbeider. I det andre påpekes det at kommende system for sentral rapportering vil sikre sammenlignbarhet. Til tross for forskjellig argumentasjon er altså disse to informantene uenige i at lokal valgfrihet fører til mindre kontroll. Spørsmålet videre er da hvorvidt man skal åpne for dynamikk i form av lokale systemer som er mer spesifikke for forretningsenhetene. Fra spørreundersøkelsen var det litt mer delte meninger om dette. Til tross for at de fleste var svakt enige, noe som gir en modus på 5, var hele skalaen for enighet benyttet i responsen på dette. Hva som kan være årsaken til denne spredningen kommer noe frem i intervjuene. Når det gjelder hvorvidt det er viktigst med tilpasning av verktøy på lokalt nivå eller å sikre sammenlignbarhet på sentralt nivå er det ganske stor enighet blant informantene, og alle foretrekker det sistnevnte. For det første så er det noen av informantene som mener at det er lite hensiktsmessig med for mye lokal tilpasning i og med at alle forretningsenheter er i samme business, de har de samme produktene og selger disse til de samme type kundene.

«Det andre alternativet virker mer appellerende. Forretningene blant BU'ene i Selskap 1 er fortsatt ganske lik, vi er ikke i ulike forretninger og industrier.» –

Controller 3

«For Business units i Skandinavia og Sentral-Europa bør det være 90 % helt likt. Og de siste 10 % blir for å tilfredsstille lokale lover og regler.» – Controller 6

For det andre så er det mange av informantene som foretrekker sammenlignbarhet mellom enheter nettopp fordi de anser benchmarking som et viktig verktøy, og muligheten til å kunne benchmarke mellom forskjellige forretningsenheter er noe som flere av de legger stor vekt på. Som beskrevet i benchmarkingdelen tidligere er svært mange enige i at benchmarking er et essensielt verktøy, men det er mer variasjon i oppfatninger angående hvorvidt verktøyet faktisk brukes i Selskap 1, noe som kan skyldes ulik praksis på unike enheter. I sitatet ovenfor påpekes det at det kan være forskjeller i lover og regler mellom land, noe som får følger for rapporteringssystemet. En av informantene tar også opp diskusjonen om geografisk sammenlignbarhet og påpeker at man selv med like systemer ikke nødvendigvis oppnår sammenlignbarhet.

«Selv om man tror at man kan sammenligne epler med epler, så er det ikke sikkert at det er det man gjør likevel. I ønsketilfellet skulle det jo være det samme, men det må være lokale tilpasninger.» – Controller 5

Ideelt sett ønskes det altså likevel sammenlignbarhet av enheter på sentralt nivå, og dette er noe alle informantene er enige om. Dette retter spørsmålet videre til hva som da kan legges i mer lokale systemer spesifikke for enhetene. Fra spørreundersøkelsen har vi jo tross alt fortsatt en enighet blant de fleste respondentene om at lokal tilpasning er noe man burde ha. Ut fra intervjuene kommer det frem at controllerne vil ha muligheten til å foreta egne analyser på lokalt nivå. At de kan tilpasse og ha fleksibilitet i hva de skal se på. Men selve systemene for rapportering til sentralt nivå ønsker de som sagt at skal være like for hele selskapet. Gjennom intervjuene gis det uttrykk for tilfredshet når det gjelder muligheten til å gjøre analyser og dataauthenting på eget initiativ ut fra hva de selv anser som relevant. Vi berørte så vidt dette temaet i verdiskapingsdelen, hvor vi fant at arbeid på eget initiativ var nest høyest rangert under arbeid basert på rutiner. Fra intervjuene får vi her ytterligere inntrykk av at controllernes arbeid i Selskap 1 er sammenfallende med det vi omtaler som “den nye controllerrollen” i teoridelen. Noe som igjen kan sees på som et viktig aspekt av lokal dynamikk.

«.. jeg som controller kan utføre analyser etter behov. Det burde være mulig for lokale kontrollere å foreta analyser de ser som relevante, på en ad hoc basis, avhengig av pågående prosjekt eller behov og så videre. Det bør åpenbart ikke være slik at alle analyser utføres sentralt og de lokale controllerne kun ser på de og ikke noe mer.»

– Controller 3

Selv om det blir oppfordret til lokal initiativtaking i selskapet er det kanskje mer usikkert hvorvidt controllerne faktisk har tid til dette. At tid og oppmerksomhet er knappe ressurser er noe som er diskutert i del 2.8.4 om den nye controllerrollen.

«Min gut-feeling er at selskapet er ganske åpent for gode ideer og mennesker som har initiativ[....]Også selvfølgelig dette med tid tilgjengelig, og da vil sikkert mange controllere si at de har lite tid til det...Men jeg tror nok at hvis man vil, så er det mulig å få det til.» – Controller 1

Selv om en del tid går til rutinemessig rapportering og styring bør det være, og virker det som at det er, noe tid for controllerne til å foreta andre analyser og oppgaver. Dette sees også som en viktig del av controllernes bidrag til verdiskaping.

«Det viktigste controllerfunksjonen gjør er egentlig å støtte linjen med å gjøre de analysene og datauttrekningen som linjen trenger.» – Controller 6

4.4.5 Oppsummering

Angående de forskjellige styringsverktøyene som er tatt med i analysen, og som er relevante for Selskap 1, er det visse tydelige trender blant holdningene til controllerne. Disse trendene kan gjelde verktøyene generelt, attributter ved dem, eller følgene av å bruke dem.

Når det gjelder prognosene fikk vi svært lik respons fra spørreundersøkelsen sammenlignet med hva Moløkken og Ytre-Hauge (2009) fant. Det var ingen signifikante forskjeller i grad av enighet basert på gjennomsnittene og spredningen i utvalgene var også svært like for de forskjellige påstandene. Totalt sett kan vi si at controllernes holdninger til prognoser som verktøy er sammenfallende med det vi har funnet. Controllerne i Selskap 2 mente at man ikke kunne si at prognoser var tidsbesparende sammenlignet med budsjetter, men at bruken var mer verdiskapende, så det var mer vel anvendt tid (Moløkken & Ytre-Hauge, 2009). Et annet tema angående prognosene har vært hvorvidt disse burde gjøres oftere enn kvartalsvis, som utgjør dagens praksis. Når vi knytter dette opp mot markedsvolatilitet finner vi fra intervjuene at oftere forecasting enn kvartalsvis ikke er hensiktsmessig for Selskap 1 i følge controllerne. Prognosene gjøres omfattende og en informant påpeker at det heller ikke er tid til å bruke de oftere enn kvartalsvis.

Om holdningene til Selskap 1s eget tilpassede målkort, var det generelt relativt stor spredning i responsen på de fleste påstandene. Til tross for at det var klare tendenser for enighet og uenighet knyttet til hvert av spørsmålene var dette jevnt over i svak forstand ut fra vår enighetsskala. Informasjon fra intervjuene var derfor nyttig, og den signaliserer blant annet at holdningene kan være litt påvirket grunnet endringene i verktøyet for tilpasning til selskapet.

De som har oversikt over denne prosessen og er med på styre endringene virker mer positive til verktøyet enn de som kun er brukere av det. Fra korrelasjonsanalysen har vi kun positive korrelasjoner mellom respons på påstander som er positivt rettet om styringsverktøyet. De som er positive til enkelte aspekter eller følger av å bruke verktøyet tenderer dermed også til å være positive til andre aspekter eller verktøyet totalt sett. På samme måte tenderer de som stiller seg negative til verktøyet mot å være mer uenige i positive følger av verktøyets spesifikke aspekter.

Noe som virker ganske gjennomgående for controllernes holdninger gjennom hele analysen er at kjernen i det som rapporteres til sentralt nivå fra de forskjellige forretningsenhetene skal være mest mulig sammenlignbart. I forhold til selskapets målkort medfører dette at controllerne generelt er enige i at Selskap 1s sentralstyring burde konsentrere seg om noen få KPI'er som er felles for alle. Videre er det også tydelig at det blant disse legges mest vekt på finansielle nøkkeltall. Det kan diskuteres hvorvidt dette er gunstig da det mest sannsynlig vil gi et lite balansert fokus. Det å ha en fokusert målstyring sentralt, heller enn en balansert, er likevel noe de fleste controllerne støtter. Det argumenteres blant annet for at dette gir et mer handlingsrettet fokus enn hva som ville vært tilfellet dersom man skulle ha mange KPI'er som måler litt av alt. Dessuten gis controllerne stor frihet til å velge operasjonelle måltall for sine lokale enheter ut fra hva de selv anser som relevant, og kan dermed oppnå balanse.

5 Avslutning

5.1 Drøfting

5.1.1 Hvordan opplever controllerne sin rolle i organisasjonen og hvordan deres aktiviteter bidrar til verdiskaping

Controllerne i en bedrift har en sentral rolle i å bidra til opprettholdelse av styringssystemet. Bedrifters styringssystemer slik de har vært lagt opp har fått mye kritikk de siste tiårene, og det har dukket opp mange nye løsninger. I samsvar med dette har også controllerens rolle i organisasjonen endret seg, og man kan lese om den “nye controllerrollen”. Vi vil her drøfte noen trekk ved denne opp mot de funn vi har gjort i vår undersøkelse. I bunn og grunn handler også dette om å skape verdi, og vi har derfor knyttet controllerens rolle opp mot verdiskaping. Under dette ligger det en antakelse om at en ny controllerrolle vil kunne bidra til å skape mer verdi enn den tradisjonelle rollen.

Et trekk som går igjen i forhold til både Beyond Budgeting og den nye controllerrollen er at man skal ha større fokus på fremtiden og jobbe proaktivt. Det med at man skal jobbe mer proaktivt kan sees i sammenheng med det at man skal ha rom for å gjøre egne analyser. En av informantene våre sa nettopp det at for at kontrollere skal bidra til verdiskaping må de *«ikke bare sitte å fortelle noen hvordan noe går uten å mene noe om hva man skal gjøre med det»*. Vi fant at controllerne er veldig enige i at det å forklare nåtiden og forutse fremtiden er viktigst, allikevel bruker de mest tid på å forklare fortiden. Det tyder på at deres oppfatning av hva som er viktig samsvarer med den nye rollen, men det er ikke rom for å etterleve det i praksis. En grunn til at mange bedrifter innfører et skille mellom business og financial controller er nettopp for å frigjøre tid hos business controller til å jobbe mer proaktivt og på eget initiativ. Et slikt skille vil også gi rom for at business kontrollere kan se mer på fremtiden, når financial kontrollere tar seg av mye av rapporteringsoppgavene.

Nettopp disse rapporteringsoppgavene er noe av det som sees på som administrativt arbeid av kontrollere. Det er en ganske stor enighet i Selskap 1 om at controllerens arbeid er mer administrativt enn strategisk, og denne enigheten er på linje med resultatene fra Moløkken og Ytre-Hauge (2009) sin undersøkelse i Selskap 2, det tredje selskapet vi sammenlignet med hadde en enda høyere enighet. Den nye controllerrollen legger opp til at kontrollere skal delta mer i strategiarbeidet. Vi har tidligere nevnt Anthony og Govindajaran (2004) sin definisjon av økonomisk styring: *«The management control process is the process by which managers of all levels ensure that the people they supervise implement their intended strategies»*. Simons (1995) beskrev et konseptuelt helhetlig styringssystem som bestod av fire deler, der en av

disse var det diagnostiske systemet. Anthony og Govindajarans definisjon harmonerer kanskje mer med det diagnostiske systemet enn et helhetlig system slik beskrevet av Simons. Allikevel så er det diagnostiske systemet en svært viktig del av et helhetlig styringssystem, og controllerne spiller en viktig rolle i å følge opp dette. Og selv om diagnostisk styring slik beskrevet av Simons kanskje mest forbindes med en tradisjonell controllerrolle og "scorekeeping" så bør det fortsatt være en del av en såkalt ny controllerrolle. Dette scorekeeping arbeidet oppfattes kanskje som administrativt, og mange mener kanskje at strategisk arbeid er mer verdiskapende. Våre resultater viser at noen controllere også påpeker at "god rapportering kan være verdiskapende", og at "det er viktig med en bra balanse mellom strategi og administrasjon". Mye av rapporteringen som kanskje oppfattes lite strategisk og verdiskapende, inngår også som underlag til strategiprosesser på andre organisasjonsnivå. Vi spurte videre om hvilke konkrete oppgaver controllerne anså som verdiskapende, og hvor mye tid de brukte på disse. Her kom det fram at man brukte mye tid på rapportering, men ikke anså dette som veldig verdiskapende. Det var også mange som trakk fram mangelfulle IT-systemer i dybdeintervjuene, dette er en medvirkende årsak til at man bruker mer tid enn man burde på rapportering. Så selv om prosessen tydeligvis kan effektiviseres er det viktig å huske at noe rapportering må man ha.

Videre så skal også en ny controllerrolle jobbe tett på bedriftens kjernevirksomhet og være involvert i driften. Lindvall (2009) sier at jo nærmere man er virksomheten jo bedre kan man forstå den. Ca. en fjerdedel av controllerne er enige i at de er lite integrert i driften, mens halvparten er uenig. Nå svarte ca. en tredjedel av respondentene at de jobbet i et kostnadscenter. Hvis vi antar at disse jobber i stabsfunksjoner på hovedkontoret så er det svært sannsynlig at de er mindre integrert i driften, og dette kan forklare enigheten. Antallet som er enig i at de er lite integrert er på linje med svarene i de to andre bedriftene vi sammenligner med. Det kom også fram i vår undersøkelse at bransjekunnskap blir ansett som viktig for en controller. Dette støtter opp om idealet om at controlleren skal være integrert i kjernevirksomheten og jobbe med å støtte opp om driften, ikke bare sitte på avstand og studere tallene. I tillegg til at det samsvarer med at controlleren må ha forretningsforståelse og kunne se sammenhengen mellom finansiell og ikke-finansiell informasjon. I den nye controllerrollen legges det i tillegg til dette også stor vekt på kommunikasjonsegenskaper, allikevel fant vi at dette kun ansees som viktig når man allerede har analytiske egenskaper i bunnen.

Simons (1995) legger i sitt helhetlige styringssystem vekt på at verdisystemet som skal

inspirere de ansatte også er en viktig del av styringen av en organisasjon. Det kom også fram i undersøkelsen at man er enig i at controllerne har en viktig rolle i å kommunisere bedriftens kjerneverdier, dette tyder på at controlleren har en viktig rolle også her. Dette understreker ytterligere controllerens viktige rolle i å opprettholde organisasjonens styringssystem. Dette kommer også klart frem av at 74 % er enig i at rapporter og analyser fra kontrollere får stor oppmerksomhet. Controlleren spiller altså en viktig rolle, og burde ha et stort potensiale for å skape verdi. Vår undersøkelse viser at controllerne ofte anser egenskaper som tillegges den nye controllerrollen som verdiskapende, men de er ikke like samstemte i at deres egen rolle lever opp til dette.

Ved hjelp av dybdeintervjuene prøvde vi å avdekke årsaken til at man bruker nesten 40 % av tiden på ikke verdiskapende arbeid. Hvis vi antar at en ny controllerrolle er mer verdiskapende skulle man kanskje forvente at de punktene der Selskap 1 ikke lever opp til en slik rolle ble trukket frem som hinder for verdiskaping. Det var ikke tilfellet. Hovedforklaringene for den lave andelen verdiskapende arbeid, i følge våre informanter var at siden IT-systemene ikke strekker til så må man bruke mye tid på å manuelt sammenstille og kvalitetssjekke tall, samt at Selskap 1 har en del strukturelle ting som ikke har falt helt på plass etter at selskapet ble børsnotert. Begge disse aspektene er noe det jobbes med. Nå kan det innvendes at det “grunnmursarbeidet” som må legges ned i forbindelse med at Selskap 1 har blitt et eget selskap kanskje ikke er så forbigående som det legges opp til. Hvis man har et dynamisk syn på styringssystemer så vil det kontinuerlig være endringer i omgivelsene. Selv om man utvikler et perfekt styringssystem så vil verden ha endret seg innen man får implementert det og systemet vil ikke være så perfekt lenger. Derfor må man kanskje regne med at denne typen arbeid vil ta opp noe av kontrollernes tid også i fremtiden.

5.1.2 Hvordan stiller controllerne seg til kritikken mot budsjetter

Fra analysedelen har vi sett at controllerne i Selskap 1 er enige i noe av kritikken mot budsjetter. Det er stor enighet om at å kombinere så mange ting i ett verktøy kan lede til en interessekonflikt. På andre områder er svarene mer delt. Og kritikken mot budsjetter er kanskje svakere enn man skulle forvente, også sammenlignet med Moløkken og Ytre-Hauges (2009) studie i Selskap 2.

Det er også interessant å se på Selskap 1 sin holdning til styringssystemer når vi vet at dette er et selskap som har blitt drevet uten en tradisjonell budsjettprosess i flere år som en del av et konsern, og også etter at det ble et eget selskap. Når de nå holder på å tilpasse styringssystemet sitt til en virkelighet som eget selskap så tar de med seg mye av denne

erfaringen i prosessen. Man kan derfor se på dette som en slags beyond budgeting 2.0, der man her tar med seg disse erfaringene og gjør forbedringer. Nettopp derfor er det interessant at de er mer positivt innstilt til budsjetter og en av controllerne sier også følgende i et intervju:

«Vi bruker helt klart budsjetter mye mer enn vi gjorde... Og det er en grunn til det, jeg mener med tanke på at vi som et selvstendig selskap er mer utsatt og at vi må være mer selvdrevne.» – Controller 2

Det virker altså som at der man ved implementering av Beyond Budgeting i det tidligere konsernet, ville bli kvitt alle spor etter tradisjonelle budsjetter, mens man i Selskap 1 tar en mer pragmatisk holdning og ser at det kan være positive ting å hente i budsjetter. Det med at budsjetter kan være bra verktøy samsvarer med tidligere funn (Libby & Lindsey, 2010; Eriksrud og McKeown, 2010), der man fant at selv om mange var enig i kritikken mot budsjetter så ville man heller forbedre budsjettene og supplere med andre verktøy enn å fjerne de helt. Selv om man kan stille seg kritisk til noen aspekter er det ikke slik at den eneste utveien er å erstatte budsjetter med andre verktøy. Man kan også gjøre tilpasninger og ta i bruk supplerende verktøy.

5.1.3 Hva er controllernes holdninger til forskjellige styringsverktøy og hvordan disse støtter opp om verdiskaping?

Selskap 1 tar som nevnt utgangspunkt i noen få finansielle nøkkeltall i sin sentrale styring. I intervjuene kommer det frem at dette blant annet er ønskelig ettersom det vil gi et mer handlingsrettet fokus. Dette kan begrunne hvorfor det også var langt mer enighet i at selskapet burde fokusere på noen få nøkkeltall, samt at ledelsen legger mest vekt på finansielle nøkkeltall i vår studie sammenlignet med holdningene til dette i to andre internasjonale selskaper. I kritikken mot balansert målstyring argumenteres det også for mer fokus, og det foreslås at selskaper heller baserer styringen på sine viktigste interesser gjennom en fokusert målstyring (Kenney, 2010). Måten dette løses på i Selskap 1 er at det kun settes mål på de få finansielle nøkkeltallene som er satt sentralt for hele selskapet. Selv om det i mindre grad fokuseres på felles operasjonelle KPI'er for hele bedriften, så oppmuntres det til å velge disse lokalt. Det kan være en fornuftig tilnærming siden det for å oppnå de samme finansielle målene kan være hensiktsmessig å fokusere på forskjellige ting f.eks. i forskjellige land. Ved å kun sette overordnede finansielle mål sentralt vil dette være styrende for hva de lokale enhetene prioriterer. Samtidig kan det antas at de lokale enhetene selv kan styre seg mot disse prioriteringene mer smidig ved å selv velge finansielle og ikke-finansielle måltall tilpasset for sin enhet for å nå de målene som settes fra sentralt nivå. På den andre side kan det tenkes at

mer spesifikke tiltak for selskapet som helhet fra sentralt nivå kan vanskeliggjøres ved et slikt oppsett. Slike “corporate initiatives” er likevel noe som kan kommuniseres ut til forretningsenhetene på andre måter i styringssystemet.

Ved siden av at det er fokus på en finansiell kjerne i rapporteringen sentralt gis det også stor frihet til controllerne på de lokale forretningsenhetene til å foreta analyser ut fra egen oppfatning av relevans. Totalt sett kan dette dermed knyttes opp mot grad av dynamikk i styringssystemet for selskapet. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) illustrerer hvordan tiden kan brukes dynamisk til å fokusere på ulike ting på ulike tidspunkt. Fra Fig. 2.6 “Dynamikk i fokus og levetid” husker vi at dynamikk kan splittes inn i de to dimensjonene “levetid” og “fokus”. Selskap 1 bruker altså et lite sett KPI’er, den finansielle kjernen, som et globalt og kontinuerlig verktøy. Men det åpnes altså for dynamikk ved at ad hoc analyser kan gjøres lokalt, og at forretningsenhetene selv kan velge å ta i bruk mer faste verktøy på lokalt nivå. De fleste av controllerne i vårt utvalg kan sies å være enige i at dette er en gunstig løsning for styringssystemet ettersom de er enige i at de forskjellige aspektene ved systemet er fordelaktige. Et av aspektene er som nevnt at det ønskes sammenlignbarhet mellom enhetene. Dette kan sees i relasjon til controllernes holdninger til benchmarking som verktøy. Til tross for noe tvetydighet i oppfatningene om hvordan benchmarking faktisk fungerer i Selskap 1 per i dag er dette et verktøy som de aller fleste controllerne anser som et essensielt verktøy til måling av ytelse.

Et annet aspekt er friheten i controllerrollen som ble diskutert tidligere. I Selskap 1 er det til dels klare likheter med det som vi tidligere har beskrevet som den nye controllerrollen. I et av intervjuene ble det også påpekt hvor viktig det er at controllerne faktisk kan støtte driften i selskapet, og at det da må være tid til annet enn å kun fokusere på ting som skal rapporteres sentralt. Selskap 1s system kan sies å være dynamisk uten at dette går på bekostning av den faste kjernen som er global for selskapet. Dette er videre noe de fleste controllerne er ganske positive til, selv om det er noe uenighet om hvor bra det fungerer for Selskap 1s tilfelle spesifikt. En controller fra intervjuene opplever at det er lite fokus på annet enn det som har direkte med KPI’ene å gjøre, og at handlingene blir neglisjert. En controller på hovedkvarteret mener også at mange på lokalt nivå kan være ufornöyde med verktøyet nettopp fordi det ikke gis gode nok beskrivelser på hvordan målene skal oppnås. Det kan dermed tenkes at det eksisterer en splittelse her i forhold til hva de lokale enhetene selv foretrekker med tanke på ønsket grad av styring og kontroll fra sentralt nivå. Ettersom det er snakk om et internasjonalt selskap kan eksempelvis forskjellige nasjoners arbeidskultur være med å påvirke dette. Mens

noen foretrekker stor grad av frihet i valg av tiltak og handlinger for å nå målene vil andre kunne foretrekke å i større grad bli fortalt hva de skal gjøre. Noe av uenigheten kan også skyldes at selskapet er i en endringsfase for den funksjonelle delen av styringssystemet ved at de er i ferd med å gå over til et nytt ERP-system. Dagens ERP-system ble også trukket fram som en hindring for verdiskaping i noen av intervjuene. Når det gjelder utviklingen av verktøy for å tilpasse disse til selskapet er også dette et tema for dynamikk. De controllerne som arbeider med endringene i målortet virker mer positive til hvordan dette verktøyet fungerer i Selskap 1.

Til tross for at det er svært delte meninger om hvorvidt målkortet totalt sett har vært en suksess i Selskap 1 så mener mange at selskapets målkort lykkes med mye av det budsjetter kritiseres for å ikke håndtere bra. Problemet om interessekonflikt er likevel ikke nødvendigvis forbedret da det er uenighet blant respondentene om hvorvidt en slik konflikt også eksisterer i målkortet. Ut fra beskrivelsene til controllerne kan det likevel se ut til at prognosene motarbeider denne problematikken. Det kommer frem i intervjuene at de lokale enhetene selv utarbeider prognosene. Det tas hensyn til at enhetene har en bedre oversikt over hva de vil bevege seg mot de neste månedene, og det legges stor vekt på at prognosene er realistiske og unbiased. Det sees deretter på avvik opp mot satte targets. Det skilles altså tydelig mellom faktisk og ønsket tilstand, noe som Gjønnnes & Tangenes (2012) argumenterer for at er viktig for å løse interessekonflikter i verktøyet. Det bør også nevnes at vi fant stor spredning i responsen på påstanden om hvorvidt prognoser er det samme som budsjetter flere ganger i året. Hvis verktøyet hadde blitt brukt på samme måte som budsjetter ville det ikke være i stand til å løse problemer som budsjetter kritiseres for. Men dette ser altså ikke ut til å være tilfellet i Selskap 1. En forklaring på at en del controllere likevel er enige i denne påstanden kan skyldes at prognosene gjøres omfattende for alle linjer i stedet for å kun fokusere på de tingene som endrer seg fra kvartal til kvartal. Den detaljerte prosessen og oppstillingen kan dermed kanskje oppleves å være sammenlignbar med den for budsjett. Like fullt er det altså uenighet om at problemet med interessekonflikt er løst i Selskap 1s målkort som helhet, uavhengig av hvorvidt prognosene bidratt til å løse dette problemet eller ikke.

En av informantene kritiserte målkortet slik det virker i dag for å inneholde for lite diskusjon rundt tallene:

«...du kan si at resultatet ditt blir mye verre, eller mye bedre eller at noen poster blir større her og der, men det er ingen formell feedback eller diskusjon eller noe sånt. Så det er mer en mekanisk øvelse. Du oppdaterer forecast, du legger inn noen endrede tall

fordi du nå vet bedre hva som foregår i år. Og det blir bare sendt inn til corporate og det er det, i alle fall fra vårt ståsted. » – Controller 3

Vi vet fra tidligere at det var god enighet om at målkortet bidrar til at ledere involverer seg mer i beslutningsprosesser på lavere nivå. Det tyder på at målkortet brukes som et interaktivt styringssystem i henhold til Simons (1995) sin “Levers of control”. Sitatet ovenfor tyder derimot på at det brukes rent diagnostisk. Nå er dette bare et enkelt sitat, så det går ikke an å basere noen konklusjon på det, men det er interessant at det er såpass forskjellige oppfatninger. Det kan nok delvis skyldes at enkelte har et videre syn på målkortet enn andre. Det kan også tenkes å henge sammen med den tidligere diskusjonen om at det eksisterer forskjellige holdninger om ønsket grad av styring og kontroll fra sentralt nivå. Riktignok er målkortet en svært viktig del av styringssystemet i Selskap 1, men det er også andre verktøy som brukes. Business reviews foregår en gang i kvartalet og skal blant annet bidra til å fremme diskusjon rundt det som linjeenheten synes er viktig. Dette fremstår som en mer interaktiv prosess, mens målkortet i seg selv kanskje er mer diagnostisk. Simons (1995) legger vekt på at man bare bør ha én interaktiv prosess. Ledelsens oppmerksomhet er en knapp faktor og det som ikke krever spesifikk oppmerksomhet bør derfor styres diagnostisk. Ved business reviews gis altså controllerne ved forretningsenhetene en stemme som taler for hva som krever spesifikk oppmerksomhet fra ledelsen. De sprikende svarene kan derfor skyldes hvorvidt man ser på business reviews som en del av målkortet. Nøyaktig hva som forstås med målkortet slik det benyttes i selskapet i dag kan altså være åpent for noe fortolkning, til tross for at det er gitt en beskrivelse om hva verktøyet skal omfatte. Dette er dermed også noe det bør tas høyde for når man diskuterer controllernes holdninger til verktøyet generelt da ulik begrepsforståelse kan utgjøre en mulig feilkilde. Selv om de aller fleste controllerne sier seg enige i at de har en god forståelse av hva selskapets målkort innebærer utelukker ikke dette at forskjellige oppfatninger mellom de individuelle controllerne kan eksistere.

5.2 Konklusjon

Vi har i denne oppgaven prøvd å besvare problemstillingen *“Hva er controllernes rolle i organisasjonen, og hvordan forholder de seg til forskjellige styringsverktøy?”* Gjennom den foregående analysen og drøftingen har vi gjort rede for våre funn. Det viser seg at controllerne i Selskap 1 har en del til felles med det som omtales som den “nye controllerrollen”. Mest av alt så er de veldig enig i at trekk ved den nye controllerrollen er verdiskapende. Controllerne synes allikevel at det ikke alltid er rom for å leve opp til dette i praksis. Her mener mange at de jobber mer med administrativt arbeid enn det strategiske arbeidet som det legges opp til i

den nye rollen. Det kommer videre fram at også dette administrative arbeidet er viktig, man må ha en balanse, og administrativt arbeid på et nivå kan inngå i strategiarbeid på andre nivåer. Det er dermed ikke nødvendigvis slik at det administrative arbeidet er mindre verdiskapende. Allikevel er det slik at hvis man anser det å jobbe proaktivt å ta initiativ til egne analyser som en viktig del av rollen så må det også være tid til overs til dette. Dette henger sammen med friheten til å gjøre egne tilpasninger lokalt, som kan sees i sammenheng med begrepet dynamiske styringssystemer. Her er det enighet om at en viss frihet er viktig, men det trekkes også fram at sammenlignbarhet mellom enheter er veldig viktig. Det gjenspeiles også i den store oppslutningen blant kontrollere rundt benchmarking.

Vi finner videre at kommunikasjonsegenskaper ansees som viktige for en controller, men kun når dette er i kombinasjon med analytiske ferdigheter. Det er stor enighet om at controllerens analyser blir tillagt oppmerksomhet i organisasjonen, noe som gir en stor mulighet til å være med å skape verdi. Allikevel mener mange kontrollere at de bruker svært mye av tiden sin på ikke verdiskapende arbeid, og de mener det er et stort forbedringspotensial. Hvis man anser den nye controllerrollen som mer verdiskapende, så skulle man anta at forbedringer på de områdene der controllerne ikke lever opp til dette idealet er det som må til for å øke verdiskapingen. I dybdeintervjuene er det derimot problemer med lite hensiktsmessige IT-systemer og uklare ansvarsforhold som trekkes fram som det som bør forbedres for å øke graden av verdiskaping.

Det kommer også frem at selv om controllerne i Selskap 1 er enige i en del av kritikken mot budsjetter er de langt fra så kritiske som man kunne forvente. Etter å ha drevet lenge uten noen budsjetter har de også tatt et lite steg tilbake mot budsjetter når de nå videreutvikler sitt styringssystem. Dette er også i samsvar med empiriske funn fra andre studier som viser at man ofte vil supplere og forbedre budsjetter heller enn å fjerne de helt. Selv om det benyttes kvartalsvise prognoser finner vi at noen kontrollere anser budsjetter for forretningsenhetene og kostnadsbudsjetter sentralt for å være nyttig. Prognosene utføres oftere enn budsjett, men likevel med et høyt detaljnivå. Det kommer frem at det eksisterer en trade-off mellom detaljnivå og hyppighet i oppdatering ettersom controllernes tid er en knapp faktor, og for å finne ønsket tilpasning må selskapets volatilitet tas i betraktning.

5.3 Mulige feilkilder

Det er noen momenter som kan bidra til usikkerhet rundt våre funn. For det første så er vårt utvalg alle kontrollere i Selskap 1. Det kan være noe usikkerhet rundt hvorvidt alle som

mottok vår undersøkelse kan regnes som kontrollere, men her anser vi det som sannsynlig at de som undersøkelsen ikke var relevant for har valgt å ikke svare. Dette bekreftes også av at vi sendte ut en undersøkelse blant de som ikke svarte der vi ba dem svare på hvorfor, og 4 av de som ikke svarte sa at det ikke var relevant for deres stilling. Et annet moment her er det at vi sendte undersøkelsen til kontrollere i flere forskjellige land. Det er sannsynlig at det er kulturelle forskjeller som spiller inn her og påvirker resultatene våre, noe enkelte funn også tyder på.

Ulik begrepsforståelse blant respondentene kan også være en mulig feilkilde. I vår oppgave står blant annet begrepet verdiskaping sentralt, og definisjonen av dette begrepet kan variere fra respondent til respondent. Vi har prøvd å fange opp dette gjennom dybdeintervjuer, og har funnet at det er ganske konsistente syn på essensen av verdiskaping, men flere meninger om hva som bidrar til å skape verdi. Forskjeller i begrepsforståelse kan være med å forklare noe av variasjonen i svarene våre, der vi generelt sett har ganske høyt standardavvik. Det kan være andre variabler som vi ikke har målt som kan forklare noe av denne variasjonen fra spørreundersøkelsen, blant annet kan resultater fra intervjuene tyde på at det er forskjellige meninger blant kontrollere ute i enhetene og ved hovedkontoret.

For at ekstreme enkelt svar ikke skal kunne slå for mye ut på resultatene er det viktig å ha et stort utvalg. Vi skulle gjerne hatt en høyere responsrate, men andelen som fullførte vår undersøkelse ligger på nivå med Moløkken og Ytre-Hauges (2009) undersøkelse i Selskap 2. Det som kan være problematisk med lav svarprosent er hvis noen grupper svarer i større grad enn andre, slik at man får en skjevhet. Siden vår undersøkelse har gått ut til flere land, og vi ikke kontrollerer for hvor respondentene kommer fra er dette et mulig problem. Vi har gjennomført dybdeintervjuer med respondenter i flere land, og tror at dette har bidratt til å fange opp noe av de kulturelle forskjellene som kan spille inn. Riktignok er det såpass få informanter i våre intervjuer at det er vanskelig å generalisere på grunnlag av informasjon fra disse, men det kan brukes til å underbygge resultater fra spørreundersøkelsen. Et annet aspekt ved intervjuene er at siden respondentene var fra flere forskjellige land ble noen gjennomført på engelsk og noen på norsk, det kan tenkes at dette har påvirket svarene, men siden mange av begrepene vi benytter uansett er på engelsk burde ikke effekten være alt for stor. Et annet aspekt ved intervjuene er at siden det er vanskeligere å være helt anonym der, så kan det tenkes at informantene vil være mindre kritiske når de snakker med oss.

Videre så ser vi kun på ett enkelt selskap og det er ikke dermed sagt at controllerne i vårt selskap nødvendigvis mener det samme som alle kontrollere generelt, men det at vi bruker

tidligere undersøkelser i andre selskaper som referansepunkt gjør at vi lettere fanger opp hva som er forskjeller og klarer å se generelle tendenser.

5.4 Forslag til videre forskning

I vår studie tar vi utgangspunkt i kun ett stort internasjonalt foretak som studieobjekt. Det er ellers blitt gjort lignende undersøkelser som tar for seg forskjellige temaer innen Beyond Budgeting både med utgangspunkt i andre internasjonale selskap (Moløkken & Ytre-Hauge, 2009; Siemens) samt bredere studier (Eriksen & McKeown, 2010; Johansen 2010). Selv om vi ikke er ute etter å gjøre komparative studier mellom spesifikke selskap har vi funnet det svært nyttig å kunne underbygge egne resultater, eller eventuelt få tydeliggjort forskjeller, opp mot funnene fra disse studiene. Vi vil derfor foreslå at det videre kan være nyttig med ytterligere dybdestudier av bedrifter i andre bransjer for å bygge videre på forståelsen av kontrollernes rolle generelt og hvordan de forholder seg til forskjellige styringsverktøy.

Som tidligere nevnt kan det tenkes at det eksisterer kulturelle forskjeller mellom forskjellige land som får følger for responsen om kontrollernes holdninger til forskjellige temaer. Dette gjelder vår studie så vel som andre hvor studieobjektet er store internasjonale selskap. Det kunne derfor være interessant å foreta en studie hvor det skilles mellom forretningsenheter i forskjellige land for å avdekke i hvor stor grad slike forskjeller eksisterer, og hvilke følger de får for de internasjonale selskapene som helhet.

Ettersom vårt studieobjekt er ungt som eget selskap og ellers er inne i en endringsprosess for design av styringssystem og tekniske ERP løsninger kunne det også vært interessant å følge med på denne utviklingen. Kontrollernes holdninger til eget styringsverktøy og følger for egen rolle i bedriften kan antas å bli noe påvirket av de tilpasningene som nå gjøres i selskapet. En longitudinell studie kunne derfor ha gitt en bedre innsikt i hvordan kontrollene forholder seg til forskjellige styringsverktøy, da dette vil være påvirket av dagens situasjon i selskapet.

Referanseliste

Bøker

- Anthony, R. N. & Young, D. W. (2003) *Management control in Non-profit organizations*, 7th Edition, McGraw-Hill
- Bergstrand, J. (2009) *Accounting for management control*, Studentlitteratur
- Bogsnes, B. (2009) *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the performance potential*, John Wiley and Sons
- Gjønnnes, S. H., Tangenes, T. (2012) *Økonomi- og virksomhetsstyring strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*, Fagbokforlaget
- Grønmo, S. (2004) *Samfunnsvitenskapelige metoder*, Fagbokforlaget
- Hope, J. & Fraser, R. (2003b) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Publishing Corporation
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987) *Relevance Lost, the rise and fall of management accounting*, HBS press.
- Johannessen A., Tuft P. A, Christoffersen L. (2004) *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*, Abstrakt forlag
- Johannessen A., Tuft P. A, Christoffersen L. (2010) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*, Abstrakt forlag
- Kaplan, R. S., Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, 3rd Edition, Prentice Hall
- Keller, G. (2006) *Statistics for management and economics*, Thomson Brooks/Cole
- Lindvall, J. (2009) *Controllerns nya roll*, Nordstedts Akademiske Förlag
- Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2009) *Research Methods for Business Students*, 5th Edition, Pearson Education
- Simons, R. (1995) *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press
- Simons, R., Kaplan, R. S., Dávila, A. (2000) *Performance measurement & control systems for implementing strategy : text & cases*, Prentice Hall
- Smith, M. (2003) *Research Methods in Accounting*, Sage Publications

Weber, J. & Schäffer, U. (2008) *Einführung in das Controlling*, Schäffer Poeschel 12. Opplag

Artikler

Bjørnenak, T. & Olson, O. (1999) *Unbundling management accounting innovations*, Management Accounting Research vol. 10, s. 325 – 338

Burns, J. & Baldvinsdottir, G. (2007) *The changing role of management accountants*, Issues in Management Accounting, Third Edition, s.117 – 132

Burns, J. & Scapens, R. W. (2000) *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, Management Accounting Research vol. 11, s. 3 – 25

Catasus, B., Ersson, S., Gröjer, J. Wallentin, F. (2007), *What gets measured gets... on indicating, mobilizing and acting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20 Iss: 4, pp.505 – 521

Friedman, A. L & Lyne, S. R. (1997) *Activity-based techniques and the death of the beancounter*, European Accounting Review vol. 6/1, s. 19 – 44

Granlund, M. & Lukka, K (1998) *Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context*, Management Accounting Research vol. 9, s. 185 – 211

Green, B.P. & Kaplan, J. (2004) *Controllership: the other accounting career*

Hansen, S. C., Otley, D. T., Van der Stede, W. A. (2003) *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*

Hope, J. & Fraser R. (2003a) *Who Needs Budgets?*, Harvard Business Review, s. 108 – 115

Libby, T. & Lindsey, M. (2010) *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*, Management Accounting Research vol 21, s. 56 – 75

Messner, M., Becker, C., Utz, S. & Binder, C. (2008) *Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research*, European Accounting Review

Tuomela, T. S. (2005) *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*, Management Accounting Research vol. 15, s. 293 – 320

Wagenhofer, A. (2006) *Management Accounting Research in German-Speaking Countries*, Journal of Management Accounting Research vol. 18, s. 1 – 19

Yazdifar, H. & Tsamenyi, M. (2005) *Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations*, Journal of Accounting & Organizational Change vol. 1/2, s. 180 – 198

Utredninger

Byrne, S.M. (2009) *Antecedents, characteristics and consequences associated with the roles of management accountants, and assisting managers in their roles*, Dissertation Dublin City University

Eriksrud, M. S., McKeown, M. B. (2010) *Budsjettrevolusjonen lar vente på seg - Norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring*, Norges Handelshøyskole

Fossdal, G. T. U., Gardrum, K. K. (2009) *Hvordan skape dynamisk styring? - En casestudie av et stort internasjonalt oljeselskap*, SNF-rapport nr. 17/09

Hammer, C. (2010) *Is Beyond Budgeting peculiarly Scandinavian, and if so what does it entail for its applicability across the world? A Cultural Analysis of Beyond Budgeting*, SNF-rapport nr. 13/10

Moløkken, N., Ytre-Hauge, I. E. (2009) *Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy - hvordan budsjett og alternative verktøy bidrar til verdiskapning, sett fra controllernes perspektiv*, SNF-rapport nr. 14/09

Nyland, K., Østergren, K. (2008) *Økonomisk styring i helseforetak – avdelingslederens holdning til økonomiansvar*, SNF-rapport nr. 06/08

Tidsskrift

Magma – ECONAs tidsskrift for økonomi og ledelse #05/2011

Presentasjoner

Olve, N. G. (2006) *Controllerns Roll*, Linkøpings Universitet

Nettsted

<http://www.controllerverein.com/What-is-Controlling-121749.html>

Vedlegg 1 – Spørreskjema

Background

1. How many years have you been working in Selskap 1?
Average: 7,06 Median: 3

2. What are your main tasks?

– Analysis and follow-up of the business (business controller)	13
– Financial analysis and reporting	9
– Other, please specify below	9
○ Cost allocation controller	
○ Analysis, reporting and follow-up	
○ Controlling manager	
○ Both business contr and fin contr	
○ both Financial & Business controller	
○ Financial Accounting and Reporting	
○ Group Controlling, both of the above for Entire Selskap 1	
○ Finance and Controll Director	
○ A combination	

3. What type of unit are you working in?

– Profit center	10
– Cost center	12
– Other, please specify below	9
○ Business Unit	
○ Both	
○ Both	
○ We use mixture of both Profit Center and Cost center	
○ Profit & Cost center	
○ BA	
○ Both	
○ Business unit with several Profitcenters	
○ Group	

Part 1: Value creation and the controller role

4. What share (in %) of your time is spent on activities that you would characterize as (Note: the sum should add up to 100%):
 - a) Value-creating, that is, activities which directly increase the value of Selskap 11
 - b) Potentially value-creating, that is, activities which has the potential to increase the value of Selskap 1
 - c) Not value-creating, that is, activities which do not increase the value of Selskap 1

5. Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task

	1	2	3	4	5
Producing external reports in line with accounting standards	11	3	1	1	14
Planning and forecasting	6	10	9	3	2
Identifying and analyzing cost variances	6	10	8	3	3
Improving the functionality of the control system	4	2	5	13	6
Initiation and implementing projects for improvement	3	5	7	10	5

6. Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task

	1	2	3	4	5
Producing external reports in line with accounting standards	7	0	3	4	16
Planning and forecasting	1	11	12	5	1
Identifying and analyzing cost variances	5	11	5	6	3
Improving the functionality of the control system	3	4	9	12	2
Initiation and implementing projects for improvement	14	4	1	3	8

7. What skills do you think is the most important for a controller? Rank the alternatives from 1 to 5

	1	2	3	4	5
Analytical skills	20	2	2	1	6
IT skills	3	3	5	11	9
Communication skills	0	8	10	11	2
Team work skills	3	9	8	3	8
The ability to integrate financial and non-financial information	4	8	5	5	9

8. Rank from 1 to 4 the amount of your work initiated based on

	1	2	3	4
Own initiative	2	15	9	5
Initiative of co-workers	4	2	6	19
Initiative of superiors	7	7	11	6
Business routines	18	7	5	1

9. Rank from 1 to 3 the perspective of time that you think is the most important in your work

	1	2	3
Explaining the past	7	3	20
Explaining the present	11	14	5
Predicting the future	12	13	5

10. Rank from 1 to 3 the perspective of time that you use the most in your work

	1	2	3
Explaining the past	15	9	7
Explaining the present	10	15	6
Predicting the future	6	7	18

For the rest of the questions please answer on a scale from 1 to 7 where 7 means that you totally agree, and 1 means that you totally disagree

11. Selskap 1's controllers could contribute more to creation of value

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	0	1	9	16	5	0

12. Reports and analysis done by controllers is given great attention

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	2	4	10	12	1	0

13. The role of the controller is not much integrated in the operation of the business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
2	11	2	8	4	4	0	0

14. Controllers are given a great amount of freedom in choosing what to analyze and report

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	5	7	6	4	7	1	0

15. The controller's work is more administrative than strategic

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	4	4	4	9	7	3	0

16. Skills in communication and conveying information are more important properties of a controller than analytical skills

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	3	13	7	3	3	2	0

17. Communicating Selskap 1's core values is an important part of the role of the controller

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	2	4	8	13	2	0

18. Industry knowledge is very important for controllers

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	1	5	4	11	10	0

Part 2: Budgets and its alternatives

Please answer on a scale from 1 to 7 where 7 means that you totally agree, and 1 means that you totally disagree

19. Traditional budgets combine resource allocation, goal-setting, forecasting and evaluation all in one tool, though this can lead to conflict of interests between the different purposes

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	3	2	3	13	8	0	2

20. Using budgets for resource allocation provides a better distribution of resources to business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	5	2	11	6	2	1	4

21. The removal of budgets leads to less control

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	5	0	4	9	9	2	1

22. The removal of budgets leads to poorer coordination between the business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
3	5	2	7	4	5	1	4

23. The removal of budgets results in a lessened workload for the controllers

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
2	7	6	5	3	6	2	0

24. Without budgets Selskap 1 is able to respond more quickly to changes in its environment

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	7	3	4	2	11	0	3

25. Forecasts is the same as having multiple budgets a year

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	8	5	4	5	7	1	0

26. Forecasts result in less involvement from management in the decisions of business units (units)

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
2	4	10	6	3	4	0	2

27. Forecasts by quarters should be replaced with forecasts of even shorter timespan

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
7	9	4	3	3	4	1	0

28. More uncertainty in the markets require more frequent reporting

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	8	2	5	6	6	2	1

29. Managers emphasize financial performance measures more than non-financial performance measures

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	2	3	10	11	3	0

30. Benchmarking as a tool is essential to measure performance effectively

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	2	2	7	13	7	0

31. Selskap 1 should concentrate on a small number of performance measures

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	2	4	6	11	8	0

Part 3: Balanced scorecard

Please answer on a scale from 1 to 7 where 7 means that you totally agree, and 1 means that you totally disagree

32. [The balanced scorecard] has been a success in Selskap 1

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	6	5	4	7	5	0	3

33. I have a good understanding of what [The balanced scorecard] involves

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	4	3	9	9	4	0

34. [The balanced scorecard]provides better monitoring of what needs to be done

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	3	4	7	8	7	2	0

35. [The balanced scorecard]guides attention towards the most important priorities

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	6	6	7	8	2	0

36. [The balanced scorecard]provides a more long-term focus

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	5	2	4	11	5	1	2

37. [The balanced scorecard] leads to more involvement by management in decision-making processes at lower levels in an organization (less is delegated)

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	5	4	5	10	3	1	3

38. Using [The balanced scorecard]results in increased involvement from controllers in decision-making

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	4	6	7	10	3	0	0

39. There is no conflict of interest between resource allocation, goal-setting, forecasting, and evaluation in [The balanced scorecard]

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	4	7	6	3	6	0	4

40. The local controllers have a major role in goal-setting for the business units in [The balanced scorecard]

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	4	9	7	5	4	0	2

41. The local controllers have a major role in choosing relevant KPIs for the business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
2	6	7	6	6	2	0	2

42. The KPIs in [The balanced scorecard] measure the most important success factors for our business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	4	2	5	7	11	0	2

43. The KPIs in [The balanced scorecard] provides a fair relative performance evaluation across business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	2	3	5	10	6	1	4

44. Using [The balanced scorecard] for planning purposes effectively reveals gaps between forecasts and goals so that attention is directed towards important issues

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	1	4	8	7	7	0	4

45. [The balanced scorecard] facilitates corrective measures in order to proactively pursue goals when things do not work out as first planned

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	8	10	6	3	0	4

46. The current system for resource allocation successfully distributes the resources needed for business units to achieve their goals in [The balanced scorecard]

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	5	6	6	5	0	0	8

47. [The balanced scorecard] makes budgets unnecessary on an HQ-level

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
4	4	5	3	3	2	0	10

Part 4: Costing and Dynamic Control

48. Traditional costing provide an equally good insight in an organizations true cost structure as does activity-based costs

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	5	2	4	4	12	1	3

49. Activity-based costing consumes more resources than the benefits it adds

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	5	7	1	3	6	3	6

50. Using both traditional and activity-based costing for different purposes is more advantageous

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	1	6	5	8	3	8

51. As time goes by the aspects that should be measured and reported changes. As a result there is a need for more dynamics in our reporting.

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	1	4	12	7	4	3

52. It is important to have flexibility in the control system to choose different tools as conditions change

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
0	0	0	4	8	13	5	1

53. Different business units have different needs and thus there should be more local systems specific to each business units

1	2	3	4	5	6	7	8 (Don't know)
1	4	2	2	10	9	2	1

Vedlegg 2 – Intervjuguide

Bakgrunn

Hvor mange år har du jobbet i Selskap 1

Hva er dine hovedarbeidsoppgaver?

Hva slags type enhet arbeider du i?

Verdiskaping of controllerens rolle

Ref. Spørsmål	Spørsmål	Formål
04.	<p><i>% av tid brukt på: verdiskapende, potensielt verdiskapende, ikke verdiskapende</i></p> <p>- Høyest gjennomsnitt for «ikke verdiskapende»</p> <ul style="list-style-type: none"> Hva tror du er grunnen til at en så stor andel mener at mye av deres tid går til ikke-verdiskapende aktivitet? Hvilke oppgaver tror du blir oppfattet som lite verdiskapende, og hvorfor gjør man disse? 	Vi ønsker å finne ut av controllernes oppfatning om hva som ligger bak høy tidbruk på ikke-verdiskapende aktiviteter
Ekstra	<ul style="list-style-type: none"> Hva legger du i ordet verdiskaping? 	«Verdiskaping» er et begrep som er sentralt i vår studie. Begrepet kan videre tolkes forskjellig og vi vil finne ut hvordan det tolkes.
11.	<p><i>Selskap 1s kontrollere kunne bidratt mer til verdiskaping</i></p> <p>- Veldig enige (nesten alle: 5-7)</p> <ul style="list-style-type: none"> Hva tror du er det største hinderet for å øke graden av verdiskaping i controllernes arbeid? Hva må til for at økt verdiskaping skulle kunne realiseres? 	Finne ut av hvorfor ikke mer tid brukes på verdiskapende aktivitet og hva som eventuelt kan gjøres med dette
14., 8.,	<p><i>Stor frihet i å velge hva som skal analyseres og rapporteres</i></p> <p>- Stor spredning i svar</p> <p><i>Arbeidsmengde basert på:</i></p> <p>Eget initiativ, medarbeideres initiativ, overordnedes initiativ, rutiner</p> <p>-Flest gir «rutiner» høyest ranking</p> <ul style="list-style-type: none"> Hvordan bestemmes hva som skal analyseres og rapporteres? Hvordan tror du dette bestemmes lokalt i forhold til sentralt? 	Finne ut hvordan holdninger til rutinebasert arbeid i forhold til verdiskaping er hos controllerne.
13., 18.	<p><i>Controllere ikke integrert i enhetenes operasjon</i></p> <p>-Mange som er uenig</p> <ul style="list-style-type: none"> I hvor stor grad er økonomifunksjonen i SF&R desentralisert? Hvordan påvirker dette controllerrollen? 	Hva har dette å si for controllerens rolle og verdiskaping? Er controllerne i SF&R mer integrert i driften og en slags sparringpartner, eller en uavhengig kontrollør.

7., 16.	<p><i>Kommunikasjon viktigere enn analytiske ferdigheter?</i></p> <p>-Flest uenige</p> <p><i>Viktigste skills for controller?</i></p> <p>-«Analytical skills» klart viktigst</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hvilke egenskaper mener du er viktigst for en controller? • Hvorfor tror du analytiske ferdigheter scorer høyest i vår undersøkelse? 	Testing av konsistens.
15.,	<p><i>Administrativt vs. Strategisk arbeid</i></p> <p>-flest mener administrativt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Er dette problematisk i forhold til verdiskaping? (def. Verdiskaping) • Hvilken av disse er mest verdiskapende? Hvorfor? 	Sammenheng med verdiskaping. Strategisk ansett som mer verdiskapende? Fra vår studie finner vi at de som har arbeidet i Selskap 1 i 5 år eller færre mener arbeidet er mer administrativt.

Balansert målkort

Ref. Spørsmål	Spørsmål	Formål
Ekstra	- Hvordan praktiseres [målkortet] i Selskap 1? (finnes det noe formalisert skriv om dette vi kunne sett på?)	Lære mer om [målkortet] som styringsverktøy.
40., 41.,	<p><i>Controllere stor rolle i målsetting og valg av KPI'er i [målkortet]?</i></p> <p>-svakt uenige</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hvordan bestemmes KPIene i [målkortet], og hva er controllernes rolle i dette? • Burde SF&R konsentrere seg om noen få KPIer? Hvorfor? 	Få bedre innsikt i controllernes forhold til [målkortet]. Fokuset målkort vs. balansert.
32., 33.,	<p>-God forståelse av hva [målkortet] innebærer, men delte meninger om hvorvidt det har vært en suksess i Selskap 1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hvordan synes du at [målkortet] fungerer for Selskap 1? • I hvor stor grad er [målkortet] tilpasset de enkelte enhetene i SF&R? 	Finne ut av holdninger til [målkortet], og i hvilken grad controllerne mener at [målkortet] er tilpasset de enkelte enhetene. Dynamikk i systemet? (globalt vs lokalt)

Budsjetter og alternative verktøy

Ref. Spørsmål	Spørsmål	Formål
Ekstra	<ul style="list-style-type: none"> - Hvordan brukes budsjetter i Selskap 1? - Utbredelse av prognoser og benchmarking? 	Bli bedre kjent med bruk av verktøy i Selskap 1.

SNF-rapport nr. 05/12

19., 21. - 24.,	-Ganske enig i kritikk (interessekonflikt) mot budsjett, men stor spredning i meninger om følgene av å fjerne budsjett <ul style="list-style-type: none"> • Fjerning av budsjett vil lede til mindre kontroll? Dårligere koordinering? Mindre arbeidsbyrde? Raskere respons mot omgivelsene? <ul style="list-style-type: none"> ○ Er mindre kontroll et problem? 	Få dypere innsikt i holdninger til forskjellige aspekter ved budsjetter.
27., 28.	<i>Enda kortere prognoser enn kvartalsvis?</i> -ganske uenige <i>Mer volatile marked krever oftere rapport?</i> -stor spredning <ul style="list-style-type: none"> • Hvor ofte oppdateres prognoser i Selskap 1? • Kortsiktig nok til å være troverdige? Langsiktige nok til å ha nytteverdi? • Hvordan vil du beskrive volatiliteten i markedet hvor dere opererer? 	Få oppklart hvordan verktøyet faktisk brukes i Selskap 1, og syn på nytteverdien av verktøyet. Undersøke hvordan volatilitet påvirker planlegging.
Ekstra	- Hvem i bedriften er mest kritiske til budsjetter? (lokalt/HQ, Anlyse/finansiell, Alder) <ul style="list-style-type: none"> • Opplever du den samme gruppen eller andre som spesielt kritiske til andre styringsverktøy? 	Se om det er ulike oppfatninger om styringsverktøy internt i bedriften.
Ekstra	- Hvilke føringer legges av IT-systemer (SAP) for måten controllerens arbeid utføres?	Oppklare hvilke følger tekniske systemer får for arbeidet. Kan relateres opp til flere tidligere spørsmål (ferdigheter, initiativ for arbeid etc.)

Dynamisk kontroll

Ref. Spørsmål	Spørsmål	Formål
53.,	<i>Behov for mer lokale system for forretningsenheter?</i> -Ganske enig <ul style="list-style-type: none"> • Er det viktigst med tilpasning på lokalt nivå, eller sammenlignbarhet mellom enheter på sentralt nivå? <ul style="list-style-type: none"> ○ Er det nødvendigvis en motsetning? • Er det et problem at mer valgfrihet på lokalt nivå fører til mindre kontroll? 	Finne ut hva slags forhold forskjellige controllere har om dynamikk (HQ vs. Forretningsenheter).

51., 52., 8.	<p>-Svært enige i behov for dynamikk over tid så vel som dynamikk (fleksibilitet) i system til å endre verktøy i tilpasning til forholdene.</p> <p>-Viktig å kunne endre verktøy etter forhold, men stor spredning i svar i forhold til frihet i hva som skal analyseres.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hvordan tror du at muligheten til å foreta relevante analyser på eget initiativ er i Selskap 1? Burde dette vært lagt mer til rette for? • Hvordan påvirkes dynamikk i styringssystem av rutiner/eget initiativ/andres påvirkning? • Behov for at styringsverktøy endrer seg over tid, hvordan tar Selskap 1 hensyn til dette? 	Finne ut mer om hvordan muligheter for dynamikk er i SF&R.

Vedlegg 3 – Korrelasjoner

Dette vedlegget er tatt ut fra denne versjonen grunnet anonymitetshensyn

Vedlegg 4 – T-tester

T-test Selskap 1 og Selskap 2

Nedenfor kan du se t-testene som ble gjennomført for å sjekke om det var noen forskjell i responsen på en rekke forskjellige spørsmål fra spørreundersøkelsen mellom Selskap 1 og to andre selskaper.

T-Test: H ₀ : Average for Selskap 1 = Average for Selskap 2							
	N	Differential Average	Pooled variance estimator	T-value	Critical value	P-value	Decision
Selskap 1's controllers could contribute more to creation of value	31	0,23	1,2195	0,9079	1,9917	0,3668	Do not discard
Reports and analysis done by controllers is given great attention	31	-0,06	1,8547	-0,1992	1,9913	0,8427	Do not discard
The role of the controller is not much integrated in the operation of the business units	31	0,34	2,6651	0,8933	1,9913	0,3745	Do not discard
Controllers are given a great amount of freedom in choosing what to analyze and report	31	-0,22	2,7009	-0,5750	1,9913	0,5670	Do not discard
The controller's work is more administrative than strategic	31	-0,38	2,0536	-1,1343	1,9917	0,2602	Do not discard
Skills in communication and conveying information are more important properties of a controller than...	31	0,27	1,5969	0,9163	1,9913	0,3624	Do not discard
Communicating Selskap 1's core values is an important part of the role of the controller	31	0,37	2,5479	0,9995	1,9913	0,3207	Do not discard
The removal of budgets leads to less control	30	1,62	2,7105	4,2012	1,9925	0,0001	Discard H₀
The removal of budgets leads to poorer coordination between the business units	27	1,08	2,4802	2,8029	1,9949	0,0066	Discard H₀
The removal of budgets results in a lessened workload for the controllers	31	1,05	3,1324	2,5677	1,9917	0,0122	Discard H₀
Without budgets Selskap 1 is able to respond more quickly to changes in its environment	28	-0,77	3,4595	-1,7276	1,9935	0,0884	Do not discard
Forecasts is the same as having multiple budgets a year	31	-0,40	2,9420	-1,0067	1,9913	0,3173	Do not discard
Forecasts result in less involvement from management in the decisions of business units	29	0,44	2,2963	1,2330	1,9930	0,2215	Do not discard
Forecasts by quarters should	31	0,54	3,2447	1,2967	1,9921	0,1987	Do not

be replaced with forecasts of even shorter timespan								discard
Managers emphasize financial performance measures more than non-financial performance measures	31	0,73	2,6634	1,9081	1,9935	0,0604		Do not discard

T-test Selskap 1 og et annet stort internasjonalt selskap

T-test: H0: Average for Selskap 1 = Average for another large international company									
	N	Average	Differential Average	Stdv	Pooled variance estimator	T-value	Critical value	P-value	Decision
Selskap 1's controllers could contribute more to creation of value	31	5,86	0,05	1,05	0,9159	0,2515	1,9876	0,8020	Do not discard
The role of the controller is not much integrated in the operation of the business units	31	3,57	0,15	1,77	2,8980	0,3978	1,9876	0,6918	Do not discard
Controllers are given a great amount of freedom in choosing what to analyze and report	31	3,10	-0,93	1,61	2,5830	-2,9728	1,9876	0,0038	Discard H0
The controller's work is more administrative than strategic	31	5,72	1,07	1,27	1,8739	3,5291	1,9876	0,0007	Discard H0
Communicating Selskap 1's core values is an important part of the role of the controller	31	4,76	-0,34	1,54	2,1367	-1,0356	1,9876	0,3033	Do not discard

T-test Verdiskaping

Nedenfor kan du se t-testene som ble gjennomført for å sjekke om det var noen forskjell mellom andel tid brukt på verdiskapende/potensielt verdiskapende/ikke verdiskapende aktiviteter mellom Selskap 1 og to andre selskaper.

T-Test: H0: Average for Selskap 1 = Average for Selskap 2							
	N	Difference	Pooled variance estimator	T-value	Critical value	P-value	Decision
Verdiskapende	31/48	-9.03	507.4159	-1.7397	1.9913	0.0859	Do not discard
Potensielt verdiskapende	31/48	1.04	418.1604	0.2206	1.9913	0.8259	Do not discard
Ikke verdiskapende	31/48	7.99	508.7933	1.5373	1.9913	0.1283	Do not discard
T-test: H0: Average for Selskap 1 = Average for another large international company							
	N	Difference	Pooled variance estimator	T-value	Critical value	P-value	Decision
Verdiskapende	31/58	-7.11	544.9406	-1.36953	1.9876	0.1744	Do not discard
Potensielt verdiskapende	31/58	9.24	373.8536	2.146885	1.9876	0.0346	Do not discard
Ikke verdiskapende	31/58	-2.12	637.3456	-0.3779	1.9876	0.7064	Discard H₀

Vedlegg 5 – Wilcoxon test

Vi benyttet Wilcoxon for å teste om det var signifikant forskjell mellom aktiviteter controllerne brukte tid på og aktiviteter som de mener skaper verdi.

Test Statistics ^c					
	Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task-Producing external reports in line with accounting standards - Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task-Producing external reports in line with accounting standards	Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task-Planning and forecasting - Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task-Planning and forecasting	Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task-Identifying and analyzing cost variances - Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task-Identifying and analyzing cost variances	Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task-Improving the functionality of the control system - Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task-Improving the functionality of the control system	Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of value created by each task-Initiating and implementing projects for improvement - Rank the following tasks from 1 to 5 with respect to the amount of time spent on each task-Initiating and implementing projects for improvement
Z	-2.069 ^a	-.682 ^a	-.433 ^a	-.932 ^b	-2.510 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.039	.495	.665	.351	.012

a. Based on negative ranks.

b. Based on positive ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

Ut fra tabellen ovenfor kan vi se at det er signifikant forskjell på rangeringen av spørsmål 1 og 5. Det vil si at aktivitet 1 scorer signifikant lavere på spørsmål om aktiviteten er verdiskapende, og aktivitet 5 scorer tilsvarende signifikant høyere.

Vi benyttet også Wilcoxon for å teste om det var signifikant forskjell på hvilket tidsperspektiv controllerne anså som viktigst og hva de bruker mest tid på.

Test Statistics ^c			
	Rank from 1 to 3 the perspective of time that you use the most in your work- Explaining the past - Rank from 1 to 3 the perspective of time that you think is the most important in your work- Explaining the past	Rank from 1 to 3 the perspective of time that you use the most in your work- Explaining the present - Rank from 1 to 3 the perspective of time that you think is the most important in your work- Explaining the present	Rank from 1 to 3 the perspective of time that you use the most in your work- Predicting the future - Rank from 1 to 3 the perspective of time that you think is the most important in your work- Predicting the future
Z	-2.597 ^a	-.471 ^b	-2.671 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.009	.637	.008

a. Based on positive ranks.

b. Based on negative ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

Her kan vi også se at perspektiv 1 og 3 har signifikante forskjeller. I dette tilfellet betyr det at for alternativ 2, så er det ikke signifikant forskjell, altså kan vi ikke si at det er noen forskjell mellom hvor mye tid man bruker på å forklare nåtiden og hvor viktig man mener det er å forklare nåtiden. Men alternativ 1 viser at vi kan si at bruker mer tid på å forklare fortiden enn hvor viktig man synes det er, tilsvarende synes man det er viktigere å forutse fremtiden enn man bruker tid på å gjøre nettopp det.

Denne utredningen er en casestudie av et norsk selskaps virksomhet både i og utenfor Norge. Målet med utredningen har vært å bli bedre kjent med controlleres rolle i organisasjonen og deres holdninger til forskjellige styringsverktøy. Fra litteraturen finner vi hentydninger til en "tradisjonell" controllerrolle som står i kontrast til den mer moderne "nye" controllerrollen. Vi ønsket å finne ut hvorvidt de aspektene som beskrives ved disse rollene er noe som kommer frem i en virkelig organisasjon. Vi har også undersøkt hvilke holdninger controllerne har til forskjellige styringsverktøy og hvorvidt de legger til rette for verdiskaping.



Et selskap i NHH-miljøet

**SAMFUNNS - OG
NÆRINGS- OG
LIVSFORSKNING AS**

*Institute for Research in Economics
and Business Administration*

Breviksveien 40
N-5045 Bergen
Norway
Phone: (+47) 55 95 95 00
Fax: (+47) 55 95 94 39
E-mail: publikasjon@snf.no
Internet: <http://www.snf.no/>

Trykk: Allkopi Bergen