

Beyond Budgeting og controlleren

*En kvalitativ studie av Beyond Budgeting, sett gjennom
controllerens øyne.*

Forfatter: Arne B. Øystese

Veileder: Bjarne Espedal

Utredning i hovedprofilen Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige skriftlige arbeidet på det 5-årige masterstudiet ved Norges Handelshøyskole.

Utredningen omhandler tankegangen bak Beyond Budgeting, en styringsfilosofi som har blitt lansert som et alternativ til den tradisjonelle budsjettstyringen de fleste bedrifter har benyttet seg av i lengre tid. Formålet til utredningen er å forsøke finne ut hvorvidt Beyond Budgeting har en fremtid, eller om det bare er en av mange teorier som oppstår på kommersielt grunnlag.

Utredningen bygger på intervjuer med kontrollere i en rekke bedrifter. Disse har blitt konfrontert med teorien rundt Beyond Budgeting med det formål å avdekke deres holdninger til en slik tankefilosofi. Jeg vil i den sammenheng rette en stor takk til samtlige som har stilt opp på intervju og delt sin erfaring og kunnskap med meg. Uten deres hjelp ville denne utredningen aldri blitt til. En stor takk også til Bjarte Bogsnes fra Statoil, som gjennom en gjesteforelesning en gang på våren 2008 klarte å vekke interessen for dette temaet hos meg. Han er skyld i at jeg helt siden da har fundert på hvordan jeg skulle skrive masterutredningen om nettopp Beyond Budgeting.

Til slutt vil jeg takke min veileder, professor Bjarne Espedal ved Norges Handelshøyskole. Han har bidratt med konstruktive tilbakemeldinger og nyttige innspill som har gjort meg tryggere i arbeidet.

Bergen, 17. juni 2009

Arne B. Øystese

Innholdsfortegnelse

FORORD	2
INNHOLDSFORTEGNELSE	3
SAMMENDRAG	6
DEL I: INTRODUKSJON	7
1. INNLEDNING	8
1.1 BAKGRUNN FOR UTREDNINGEN	8
1.2 PROBLEMSTILLING	10
1.3 EMPIRI	10
1.4 FORMÅL	11
1.5 UTREDNINGENS AVGRENSNING	11
1.6 STRUKTUR OG OPPBYGNING AV UTREDNINGEN	12
DEL II: TEORI OG RAMMEVERK	13
2. ULIKE STYRINGSMODELLER	14
2.1 BUDSJETTERING	14
2.1.1 <i>Tradisjonell budsjettering</i>	14
2.1.2 <i>Kritikk av budsjettet</i>	16
2.2 BEYOND BUDGETING	20
2.2.1 <i>Innføring</i>	20
2.3 CONTROLLERENS ROLLE	25
2.3.1 <i>Historisk sett</i>	25
2.3.2 <i>Hvordan rollen i vil endre seg henhold til Beyond Budgeting</i>	25
DEL III: VALG AV METODE	27
3. METODE	28

3.1	STUDIENS FORMÅL	28
3.2	VALG AV FORSKNINGSDESIGN.....	29
3.3	INNSAMLING OG ANALYSE AV DATA.....	30
3.3.1	<i>Intervjuer</i>	30
3.3.2	<i>Kvaliteten til intervjuer</i>	32
DEL IV: EMPIRISK ANALYSE – BEYOND BUDGETING I VIRKELIGHETEN.....		34
4.	EMPIRISK ANALYSE	35
4.1	INNLEDNING	35
4.2	DE TRADISJONELLE	36
4.2.1	<i>Bransje og type styringsverktøy</i>	36
4.2.2	<i>Drøftelse</i>	37
4.2.3	<i>Oppsummering</i>	40
4.3	DE KONSERVATIVE.....	41
4.3.1	<i>Bransje og type styringsverktøy</i>	41
4.3.2	<i>Drøftelse</i>	41
4.3.3	<i>Oppsummering</i>	46
4.4	DE NYTENKENDE.....	47
4.4.1	<i>Bransje og type styringsverktøy</i>	47
4.4.2	<i>Drøftelse</i>	47
4.4.3	<i>Oppsummering</i>	55
DEL V. AVSLUTNING		56
5.	KONKLUSJON	57
6.	BEGRENSNINGER OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	59
7.	LITTERATURLISTE	61
APPENDIKS		63

Sammendrag

Denne utredningen fokuserer på det faktum at budsjettet som styringsverktøy stadig oftere blir utsatt for kritikk. Et alternativ til budsjettering som vinner mer og mer grunn er systemer som er basert på såkalt Beyond Budgeting. Utredningen forsøker å finne ut om hva aktørene i markedet tenker om et slikt system, og hva de ser som utfordringer i forhold til en innføring av denne måten å tenke på.

For å finne svar på disse spørsmålene har jeg intervjuet kontrollere i flere ulike selskaper, for å forsøke å finne ut hva de tenker om dette systemet. Årsaken til at det er akkurat kontrollere som er valgt ut som kandidater er teorien tilsier at deres rolle vil forandre seg, og vil spille en aktiv aktør under et nytt system.

På bakgrunn av dette momentet forsøker jeg i utredningen også å finne ut hvordan denne rollen vil forandre seg. Respondentene deler både sine håp, meninger og holdninger til dette elementet.

Controllerne som har blitt intervjuet kommer både fra bedrifter som har gått over til Beyond Budgeting og fra bedrifter som styrer etter den tradisjonelle måten, med budsjettering.

Utredningen konkluderer med en rekke interessante tilbakemeldinger fra controllerne. På bakgrunn av disse tilbakemeldingene er det vanskelig å se at fremtiden ikke vil innebære større innskudd av Beyond Budgeting-baserte systemer. I tillegg er det stor grunn til å tro at rollen som controller vil få et mye mer interessant innhold i et slikt system, et innhold som også vil være mer hensiktsmessig for bedriften.

Del I: Introduksjon

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for utredningen

Når vi får spørsmålet om hvilke verktøy vi behøver for å drive en bedrift, vil et budsjett være noe av det første vi kommer på. Mye av årsaken til dette ligger i at vi føler et behov for å planlegge fremtiden dersom vi skal ha kontroll på en bedrift, og for å bli i stand til å dirigere og samkjøre en stor organisasjon. Budsjettet har vært en sentral del av så å si alle ulike ledelsesmodeller som har vært i bruk gjennom store deler av etterkrigstiden.

De siste årene har imidlertid budsjettet blitt utsatt fra kritikk fra flere hold, akademisk så vel som fra bedrifters hold. Fellesbetegnelsen for kritikken synes å være et bestemt inntrykk av at budsjettet ikke evner å tilføre ledelsen nok beslutningsgrunnlag i forhold til de kostnader forbundet med budsjettarbeidet. I tillegg er det en rekke kritikere som mener at budsjettet tvert i mot inneholder prosesser som er direkte skadelige for organisasjonen og dens evne til å nå sine mål. Essensen i kritikken ligger i at budsjettet krever for mye tid og kostnader, og er for detaljert og komplisert. I tillegg anklages det for å blande flere roller, nemlig målsetting, planlegging og ressursallokering. Blant annet vil målsetting og planlegging skape motstridende effekter, gjennom at mål skal være motiverende og ambisiøse, mens planleggingen skal være realistisk. Dette kan føre til at målene skal bli senket slik at planleggingen fremstår vellykket. Videre sier kritikerne at fordi budsjettet er tidkrevende og komplisert, gjør det bedriftene ute av stand til å reagere raskt nok i forhold til de stadig skiftende markedsvilkårene vi ser i dagens økonomi.

Det mest konkrete alternativet til budsjettering er en ledelsesfilosofi som går under fellesbetegnelsen *Beyond Budgeting* (Hope og Fraser, 2003). Denne retningen innebærer i hovedsak at man forlater budsjettet, og erstatter det med andre verktøyer som ikke gir de samme effektene. På denne måten fremkommer det at det ikke er prosessene representert gjennom budsjettarbeidet som er kritisert, men måten budsjettet kombinerer disse på en lite hensiktsmessig måte. Gjennom å separere prosessene i tid ved å nytte flere mindre verktøyer oppnår vi den effekten vi er ute etter. Hvilke verktøyer dette bør være er det ulike meninger om, men en ofte benyttet skisse er at det benyttes en kombinasjon av balansert målstyring (Balanced Scorecard, BSC), rullerende prognoser og såkalte kritiske prestasjonsindikatorer (KPIer) (Hope og Fraser, 2003). På denne måten klarer vi å unngå sammenblandingen av

rollene som nevnt ovenfor, og i tillegg tillater vi at strategi får en større plass i styringssystemet.

Beyond Budgeting som fagområde har ikke eksistert i mer enn drøye ti år, og eksempler på bedrifter som har adoptert det er derfor begrenset. Det tidligste eksempelet på en bedrift som har forlatt budsjettet i stor skala er Handelsbanken i Sverige. De forlot budsjettet allerede på 70-tallet, og har således vært en foregangsbedrift innen dette fagområdet. Handelsbanken har lagt stor vekt på at mye av deres suksess med å forlate budsjettet har vært å fokusere på desentralisering av beslutningsmakt. Tanken er at de medarbeiderne som sitter nærmest kunden er de som best forstår behovene og hvordan bedriften bør tilpasse seg. Derfor er det nødvendig at de gis den nødvendige tillit og innflytelse som trengs for at slike tilpasninger skal bli mulig.

Foruten Handelsbanken finnes det ikke eksempler på bedrifter som har forlatt budsjettet i like stor grad før vi kommer frem til de siste ti årene. Norden utmerker seg i så måte med flere bedrifter som har annonsert sin interesse for Beyond Budgeting og tanken om å forlate budsjettet. Det eksempelet som er tilknyttet størst spenning til, er det norske oljeselskapet StatoilHydro, som i disse dager er i ferd med å fase ut budsjettet av de siste avdelingene. Denne tidsepoken sammenfaller med Hope og Fraser (2003) og den klassifiseringen av Beyond Budgeting som de står for, både gjennom sitt forfatterskap, men ikke minst med opprettelsen av Beyond Budgeting Roundtable (www.bbrt.org). BBRT skal fungere som et forum hvor ideer, erfaringer og spørsmål rundt Beyond Budgeting kan utveksles, og på denne måten spres filosofien blant bedrifter som er interessert i den.

Denne utredningen har som utgangspunkt å forsøke finne ut hvordan kritikken av budsjettet blir mottatt blant de som jobber med dette arbeidet til vanlig, og hva de mener om den styringsfilosofien som Beyond Budgeting representerer. Det er grunn til å tro at det finnes ulike måter å tolke de prinsippene som ligger bak Beyond Budgeting på ulike måter. Sammen med at tankegangen bryter med tradisjonelle prinsipper, kan dette tilsi at Beyond Budgeting som styringsmodell vil møte utfordringer forut så vel som gjennom en implementeringsfase.

1.2 Problemstilling

Jeg har valgt å formulere problemstillingen som følger:

Hvilke holdninger har controllerne til budsjettet, og hvordan stiller de seg til en overgang fra budsjett til Beyond Budgeting? Hvilke tanker gjør de seg om sin egen rolle ved en slik overgang?

Problemstillingen er todelt, og tilsier at utredningen først vil fokusere på de tanker og meninger controlleren måtte ha til kritikken til budsjettet og teorien bak Beyond Budgeting. I den andre delen av problemstillingen ligger det at jeg forsøker å finne ut om rollen som controller vil forandre seg gjennom en slik overgang. Her ligger det til grunn en antagelse om at rollen vil få en større evne til å påvirke beslutningene som tas, og at et økt fokus på kunder og drift kommer til syne. Antagelsen henger sammen med teorien bak Beyond Budgeting som tilsier desentralisert beslutningsmakt og et økt fokus på markedet man opererer i.

1.3 Empiri

Mitt ønske med utredningen er å finne ut hvordan holdningene til Beyond Budgeting er blant de som skal bruke dette i praksis. Måten jeg har valgt for å forsøke finne ut av dette er å gå bredt ut og intervjuere kontrollere i flere ulike selskaper for å se om jeg kan se noen ulikheter mellom bransjer og lignende. Analysen baserer seg på elleve intervjuer i ni ulike selskaper, hvor selskapene fordeler seg i tre grupper. Den første gruppen fokuserer på budsjetter i sin daglige drift, den andre representerer de som har valgt å supplere budsjettet med andre verktøyer, mens den tredje inneholder de som bevisst har valgt å forlate budsjettet til fordel for en tankegang som enten ligner på eller direkte er Beyond Budgeting.

1.4 Formål

Beyond Budgeting som fagområde er svært ungt, i overkant av snau ti år, og det finnes derfor et begrenset utvalg med forskning som er gjort innen dette området. Dette til tross for at det eksisterer en del eksempler på bedrifter som har blitt styrt uten budsjetter. Derfor representerer fagområdet et behov for ytterligere forskning for å kartlegge i større grad hvordan dette vil virke i praksis. Formålet for utredningen vil være å kartlegge holdninger til og tanker rundt Beyond Budgeting fra controllerens ståsted. Begrunnelsen for at fokuset ligger på nettopp controlleren er todelt. Den første grunnen er at en omlegging av styringsmodell vil ha virkning på hele organisasjonen, og å kartlegge dette i stor skala vil gå langt ut over rammene som en masterutredning tillater. Den andre er at controlleren har en spesiell rolle i teorien bak Beyond Budgeting, hvor den påstås å få en mer strategisk rolle (Hope og Fraser 2003). Den representerer sådan et interessant aspekt ved Beyond Budgeting-tankegangen.

1.5 Utredningens avgrensning

Jeg har valgt å fokusere denne studien på én enkelt stillingsgruppe, nemlig controlleren. Jeg har vært ute etter å finne ut hva denne gruppen mener og tenker om ideene og tankene bak Beyond Budgeting, og har derfor forsøkt å gå bredt ut for å oppnå flest mulig tilbakemeldinger. Dette begrenser utredningen i den grad at den ikke har som formål å se på detaljene rundt en eventuell innføring av Beyond Budgeting i en spesifikk bedrift. Snarere forsøker jeg å se om det eksisterer ulikheter mellom ulike typer bedrifter og ulike bransjer, sett ut i fra denne stillingsgruppen. Intervjurespondentene representerer fagpersoner som har spesifikk kjennskap til Beyond Budgeting og dens litteratur, så vel som de som ikke har denne kjennskapen. Dette tilsier at svarene jeg baserer min analyse på vil spenne fra detaljkunnskap via generell synsing til rene subjektive ytringer. Likevel mener jeg hele spennet er interessant, ettersom dette er et nytt fagområde og en implementering av nye styringsmodeller vil bli sterkt påvirket av holdninger fra organisasjonen..

1.6 Struktur og oppbygning av utredningen

Denne utredningen består av fem ulike deler, hvor del 1 er en innledning. Del 2 presenterer teori, rammeverk og begreper rundt budsjettering og Beyond Budgeting modellen. Deretter kommer del 3 med den metodiske fremgangsmåten, mens del 4 er analysen, den sentrale delen av utredningen. Del 5 inneholder avslutningen av utredningen, hvor konklusjonen blir presentert sammen med forslag til videre forskning.

Del II: Teori og rammeverk

2. Ulike styringsmodeller

2.1 Budsjettering

Dette kapitlet har som formål å gi en teoretisk referanseramme for utredningen. Det innebærer at det teoretiske grunnlaget som utredningen bygger på blir presentert, samtidig som sentrale begreper og det rammeverket som blir benyttet som utgangspunkt for analysen blir forklart nærmere. Kapitlet vil bestå av fire deler, hvor den første definerer hva som legges i tradisjonell budsjettering og hva denne måten å styre på impliserer. Del to vil ta for seg kritikken mot det tradisjonelle budsjettet, mens del tre vil forklare den alternative styringsmodellen som er temaet for utredningen, Beyond Budgeting. Den fjerde og siste delen vil gi en kort innføring i hva rollen som controller innebærer, og hva som gjør denne rollen interessant i lyset av Beyond Budgeting. Summen av dette vil forhåpentligvis gi leseren et godt grunnlag for å forstå analysen som kommer i del 4.

2.1.1 Tradisjonell budsjettering

For å finne opprinnelsen til dagens budsjett i vår del av verden må vi tilbake til den såkalte kammerforvaltningstiden, ca. år 1500 (Høgheim 2009). Utgangspunktet for kammerforvaltningen var å holde fyrstene sine skattkammer fulle, og kontroll av offentlige penger var viktig. I Danmark-Norge var det slik at ”i følge instruks 8. 11. 1660 skulle Skattkammeret forvalte alle statsmaktens finansielle anliggender” (Rigsarkivets Samlinger). Budsjettering i det private regner vi i følge budsjettlitteraturen (for eksempel Otley 1977) tok til i USA rundt år 1900. Foretakene begynte å vokse på grunn av bedring i kommunikasjon, særlig gjennom jernbaneutbyggingen. Administrasjonen ble derfor en fulltidsoppgave, og behovet for informasjon gikk ut over det eieren fikk plass til i sin egen jakkelomme. Når det gjelder norske forretningsforetak finner vi få eksempler på budsjettering før 1960-årene (Høgheim 2009). I Norge som i andre land har altså det offentlige vist vei på dette området,

et interessant poeng med tanke på hvor hyppig det offentlige i dag henvender seg til det private næringsliv for å finne løsninger på sine styringsproblemer.¹

Dersom vi slår opp i økonomisk leksikon (www.ordbok.oekonomi.no) finner vi følgende definisjon av et budsjett:

”En oversikt over forventede inntekter og kostnader i framtida.”

Dette er en definisjon de fleste av oss vil anerkjenne. Når vi snakker om budsjetter tenker vi på den konkrete planleggingen vi gjør om fremtiden. Dette vil resultere i en oversikt over hva vi forventer å tjene, og hvilke utlegg vi vil få i form av investeringer og innkjøp. En av årsakene til planlegging vil i svært mange tilfeller være at vi har behov for et dokument å fremlegge for styret, som på denne måten skal bli i stand til å foreta beslutninger om fremtiden (Bergstrand et al. 1999). Gjennom å vise en gjennomarbeidet plan for hele virksomheten, og for hvordan eierne får en tilfredsstillende kapital på avkastningen sin, viser vi at vi har kontroll over arbeidet og fremtiden.

Når jeg snakker om tradisjonell budsjettering vil derimot ikke en definisjon som over være tilstrekkelig. Det er fordi det ikke bare er den konkrete planleggingen av fremtiden som er i fokus, men også alle de prosesser denne måten å tenke på innebærer. Med dette mener jeg hvordan budsjettet blir oppfattet av de som jobber i organisasjonen, og hvordan budsjettet blir brukt som et middel eller verktøy til å nå mål. Dette poenget er også tatt frem hos Hope og Fraser (2003), der de definerer budsjettering som ”a performance management process”. Dette innebærer en komplisert prosess hvor man blir enige om hva som skal være målene til bedriften, hvordan man planlegger for å nå disse, og på hvilken måte ressursallokering skal skje. Deretter måler og kontrollerer man i forhold til resultatet, og ser hvor man har endt opp. Formålet til prosessen rundt budsjettering er derfor tredelt, målsetting, planlegging og ressursallokering. Samtidig blir budsjettet et naturlig utgangspunkt for et system som skal bestemme belønninger. Derfor vil tradisjonell budsjettering i denne utredningen representere alle disse prosessene, ikke bare opplistingen av inntekter og utgifter man forventer fra perioden.

¹ Innføringen av helseforetakene kan tjene som et billedliggjørende eksempel på hvordan det offentlige har adoptert private løsninger.

Hope og Fraser (2003) fortsetter med å kalle budsjettet ”a fixed performance contract”, altså en fastsatt prestasjonskontrakt. Dette innebærer at dokumentet de involverte blir enige om inneholder alle kriterier for den kommende budsjettperioden, og de vil være forpliktet til å tilstrebe og oppnå disse. Gjennom detaljnivået vi finner i dagens budsjett betyr det at alt fra absolutte måltall og hvilken belønning oppnåelse av disse innebærer, til konkrete handlingsplaner og ressursallokering. I tillegg blir koordinering av aktiviteter mellom avdelinger listet opp. Hvordan prestasjoner overvåkes og kontrolleres blir også ofte formidlet gjennom budsjettet. Påstanden til Hope og Fraser ovenfor innebærer derfor også en innledning til de negative aspektene av budsjettet, nemlig at detaljnivået fører til at fokuset blir selve budsjettet, og ikke den fremtiden dette dokumentet er ment å gi et bilde av.

2.1.2 Kritikk av budsjettet

Den tradisjonelle budsjettprosessen som ble beskrevet ovenfor, har i en lengre periode vært utsatt for kritikk. Opphavet til denne kritikken kan sees i sammenheng med den såkalte ”relevance lost”-debatten som oppsto på slutten av 1980-tallet (se blant annet Johnson og Kaplan 1991), hvor de tradisjonelle styringssystemene ble kritisert for å ha mistet sin relevans og ikke lenge være tilpasset virkeligheten. Tap av konkurransevne i USA på 1970- og -80-tallet skapte store deler av grunnlaget for denne debatten.

Blant de største kritikerne finner vi Hope og Fraser (2003), som mener at budsjettet bærer preg av en prosess bedriften ”må” igjennom i sin årlige syklus, men som ikke bidrar spesielt mye til grunnlaget organisasjonen skal fatte beslutninger på. De kaller budsjettet derfor ganske treffende for ”the annual performance trap”. De legger vekt på tre ankepunkt som de mener understøtter påstanden om å forlate dette styringsverktøyet.

Det første argumentet Hope og Fraser presenterer er kostnadsnivået tilknyttet budsjettet. Resultatet av detaljnivået i tradisjonell budsjettering er et enormt tidsforbruk. Som intervjuene i del 4 viser, så bruker de fleste bedrifter store deler av de siste 4 månedene av året på budsjettarbeidet. Mål blir formidlet fra ledelsen til alle leddene i organisasjonen. Deretter vil alle avdelinger og divisjoner planlegge for sitt område, tallene blir sendt oppover og et aggregert budsjett fremstår. Denne prosessen har en iterativ art, og blir derfor svært tids- og kostnadskrevende. Store deler av denne tiden kunne heller blitt brukt på mer verdiskapende aktiviteter, som økt kundefokus, produktutvikling og effektivisering.

Som det andre argumentet trekker Hope og Fraser frem hvordan budsjettet er bygd opp. Dette henger sammen med begrepet henvist til ovenfor, at budsjettet er en prestasjonsfelle. Budsjettets oppbygning gir seg her utslag i spesielt to effekter. Den første er at de ansatte vet hvordan budsjettet og kontrollmekanismene er konstruert, og kan da se hvordan belønningen blir regnet ut. Derfor vil de ha et incentiv til å påvirke grunnlaget for belønningen når de leverer tallene i budsjetteringsfasen. Ved å budsjettere med lavere inntekter enn hva de tror vil bli resultatet, vil sjansene for å nå målene øke, og med det øker også sannsynligheten for bonusutbetalinger. Det samme gjelder også diametralt motsatt, det vil være et lignende incentiv for å overdrive fremtidige kostnader, slik at periodens slutt viser en mer effektiv avdeling enn hva egentlig er tilfellet. Vi kan derfor si at budsjettet medfører både et tak på inntekter og et gulv på kostnader. Denne dysfunksjonelle atferden stopper imidlertid ikke her. Ansatte som ikke har mulighet til å påvirke planleggingen, vil heller ikke ha incentiv til å forsøke å slå budsjettmålet i særlig grad verken når det gjelder inntekter eller kostnader; ettersom kravene til bonuser bare øke for senere perioder. Den andre effekten som kommer fra budsjettets konstruksjon gjelder ressursallokeringen. Gjennom at denne står eksplisitt i budsjettet, og sett i sammenheng med hvor tidkrevende og komplisert prosessene med å få ressursene inn i budsjettet i første omgang er, vil avdelingslederen ikke ha noe incentiv for å forsøke ikke bruke opp alle ressursene. Dette ville bare føre til at han i neste periode får mindre ressurser å rutte med. Det finnes derfor en rekke eksempler på investeringer som skjer i slutten av budsjettperioden, som kun har det formål å bruke opp inneværende periodes tilgjengelige ressurser. I mange tilfeller vil denne effekten til og med innebære at avdelingslederne vil forsøke å få ekstra ressurser inn i budsjettet for å ha en buffer.

Det tredje argumentet til Hope og Fraser omhandler budsjettets manglende egnethet når det gjelder å kople de opp mot bedriftens strategi. I vår markedsbaserte og stadig skiftende økonomi vil bedriftene ha behov for å gjøre strategiske tilpasninger stadig oftere. Dette går dårlig overens med budsjettankegangen og sammenstillingen av kalenderåret som den riktige benevnelsen på det finansielle året til enhver type bedrift. Dette fører til en handlingslammelse hvor bedriften må vente til neste budsjettperiode før endringer kan fases inn. Ressursallokeringen kan tjene som et eksempel på dette; en avdeling finner et prosjekt som ligger helt i mållinjen til bedriften, men trenger ekstra ressurser for å komme i gang. Budsjettet vil i et slikt tilfelle ofte virke som en hindring snarere enn en tilrettelegger. Årsaken ligger i de komplekse prosessene relatert til ressursallokering jeg nevnte ovenfor. Et

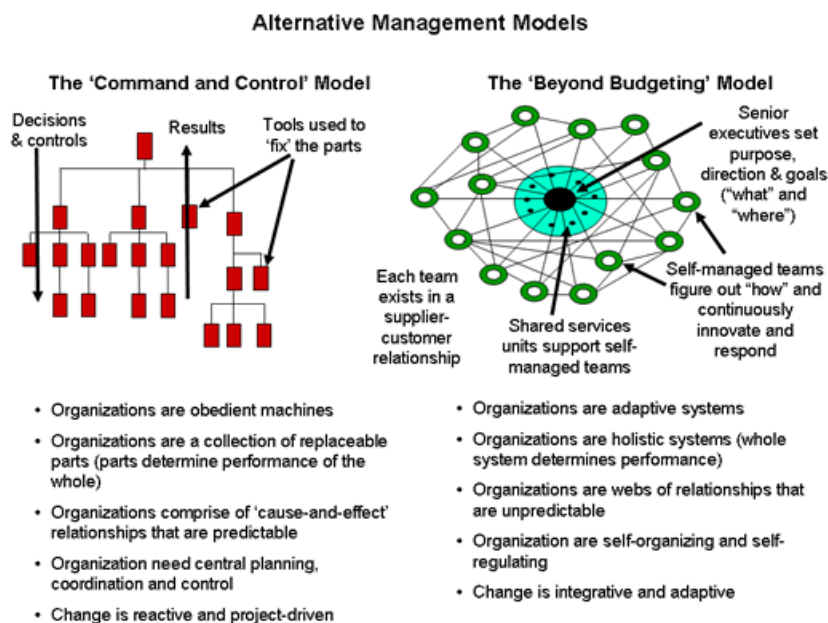
annet eksempel kan være at en konkurrent kommer på banen. Evnen til å reagere raskt vil bli hemmet som følge av tregheten som følger med budsjettet.

Problematikken tilknyttet det tredje argumentet har i følge Hope og Fraser blitt forsøkt løst av mange ved å supplere budsjettet med nye styringsverktøy, eksempelvis Balanced Scorecard. De poengterer videre at dette verktøyet isolert sett er et godt system, men ved å kombinere det med et budsjett i grunn, så vil resultatet ikke bli optimalt. Argumenteringen deres sammenfaller med Bogsnes (2009), som sier at fokuset i stor grad vil bli på budsjettet og de kortsiktige resultatdriverne satt der. Strategiske områder vil ikke få fokus, noe som ville vært ønskelig. Poenget er at styringssystemet blir for tungt og komplisert når budsjettet fremdeles ligger i bunn, og de ansatte vil ha store problemer med å se hva de skal fokusere på. At resultatet blir at budsjettet får oppmerksomheten kommer ikke spesielt overraskende.

Jan Wallander er også en stor kritiker av budsjettet. Dette er samme mannen som stod bak Handelsbankens avgjørelse om å forlate budsjettet når han tok over sjefsstolen på 1970-tallet. Han bygger sin kritikk på at budsjettet er basert på prognoser som er dårlig underbygget, og budsjettet blir derfor uegnet til å forutse trendbrudd (Wallander 1995). Årsaken til at prognosene er dårlig underbygget ligger i at vi gjerne har to måter å predikere fremtiden på. Det første alternativet er at vi tror det samme vil skje neste år som i år, eller som han sier: ”det samme været vil fortsette i morgen”. Dette kan være riktig en stund, men når et trendsifte i markedet forekommer vil det være vanskelig å reagere riktig. Den andre måten å tenke på som Wallander nevner, er at de endringer vi ser forekommer blir tolket som abnormale. Forventningen er at ting vil gå tilbake til det vi feilaktig tror er normalen. At en slik holdning slår negativt ut når markedet er i endring er ikke vanskelig å se. Som et eksempel på hvordan en slik tangedang kan slå uheldig ut, bruker Wallander Ericsson, hvor han har sittet som av styret. Ifølge Wallander underestimerte selskapet inngangen til mobilmarkedet, og brukte det han kaller ”farlig lang tid” på å forstå endringene som oppstod.

Som jeg viste i avsnitt 2.1.1 ovenfor, innbefatter det tradisjonelle budsjettet målsetting, planlegging og ressursallokering i en og samme prosess. Bogsnes (2009) fremhever det at budsjettet forsøker å håndtere alle disse formålene på en gang som et kritisk punkt. Årsaken ligger i at disse tre formålene ikke har en naturlig sammenheng. Mens mål på den ene siden skal være ambisiøse, skal prognoser være realistiske. Når disse to blir satt i en og samme prosess vil resultatet bli uklare signaler som fører til at organisasjonen ikke vil operere optimalt.

Samtidig som Hope og Fraser (2003) kritiserer budsjettet, poengterer de at det blir feil å gi budsjettet all skylden for at bedrifter ikke lykkes i bruken av det. Dette fordi budsjetteringsprosessens klare hensikt er å skape en forståelse på tvers av organisasjonen, og skal i tillegg sikre toppledelsen kontroll over alle elementer av organisasjonen. De mener videre at de som bør forlate budsjettet til fordel for prinsipper for styring som tillater større frihet til lederne, er organisasjoner og selskaper som operer i bransjer med stor usikkerhet, mye endringer og mer krevende konkurranseomgivelser. Dette sammenfaller til en viss grad med Bogsnes (2009) sin påstand om at poenget med Beyond Budgeting ikke er å fjerne budsjettet i seg selv, det bare er enklere om man gjør det. Dette fordi vi da fjerner oss fra det tankesettet som tradisjonell budsjettstyring fører med seg. I denne sammenheng kan budsjettet sees på som en viktig og identifiserbar del av "Command and Control"-modellen som Beyond Budgeting forsøker å erstatte, se figur 1.



Figur 1: Command and Control versus Beyond Budgeting. Kilde: Beyond Budgeting Round Table (www.bbrt.org)

Et nyttig poeng å ta med før vi går over til å se på Beyond Budgeting, er kort å si noe om hvorfor vi bare snakker om å forlate budsjettet i privat sektor. Som vi så i innledningen av avsnitt 2.1.1., har budsjettet sitt opphav i offentlig sektor. Det kan derfor være naturlig å tenke at de negative sidene ved budsjettet vi har vært gjennom også skader offentlig sektor, og at vi skulle ønske å forlate verktøyet også der. Årsaken til at så ikke er tilfelle ligger i at styringsproblemet ikke er det samme i offentlig som i privat sektor (Høgheim 2009). Privat sektor fokuserer på lønnsomhet, og effektivitet blir et naturlig mål. Det spiller ikke noen rolle på hvilken måte man i prinsippet oppnår denne lønnsomheten, så hva som blir produsert eller tilbudt kundene kan derfor endre seg radikalt på kort tid. Det offentlige står ikke i den samme stillingen, da de vil til en hver tid være forpliktet til å tilby innbyggerne de tjenester det til en hver tid finner politisk enighet om. Målformuleringen er derfor ikke så klar som i det private, det vil avhenge av den politiske debatten. Budsjettet representerer derfor en svært sentral politisk prosess, siden det alltid vil være behov for flere offentlige tilbud enn det finnes tilgjengelige midler. Denne prosessen er ikke til stede i særlig grad i det private, siden organisasjonen som helhet har et overordnet mål; lønnsomhet.

Jeg har i denne delen vist hvordan budsjettet blir kritisert, og hvilke potensielle problemer styringsverktøyet kan medføre. I neste del vil jeg presentere Beyond Budgeting modellen, et tankesett som har som formål å være en mer prestasjonsfremmende styringsmodell enn den tradisjonelle budsjetteringen.

2.2 Beyond Budgeting

2.2.1 Innføring

Beyond Budgeting representerer et eksempel på en styringsmodell som har sitt opphav i praksis og ikke i akademia. Som jeg har vist tidligere, er ikke konseptet med å styre uten budsjetter nytt. Jan Wallander fjernet budsjettet i Handelsbanken allerede på 1970-tallet. Likevel ble ikke Beyond Budgeting som konsept formalisert før på slutten av 1990-tallet, gjennom Hope og Fraser sin stiftelse av BBRT. Noe av årsaken til dette kan ligge i at akademia har vist liten interesse for det å forlate budsjettet (Ekholm og Wallin 2000), til tross for at resultatene i Handelsbanken sitt tilfelle var svært gode. Beyond Budgeting har imidlertid begynt å vekke interesser i akademiske miljøer (et eksempel er NHH sitt

forskningssamarbeid med StatoilHydro på nettopp Beyond Budgeting). Ifølge BBRT øker også antallet bedrifter som har valgt å styre uten tradisjonelle budsjetter, noe som helt klart tilsier at konseptet begynner å vinne terreng.

Bakgrunnen for Hope og Fraser sin konkretisering av konseptet Beyond Budgeting var en rekke casestudier som de foretok blant bedrifter som hadde gått bort fra å styre ved hjelp av budsjetter. Foruten om Handelsbanken bidrog blant annet også Volvo, Rhodia, Borealis og Ahlsell til å gi Hope og Fraser kjennskap til de prosessene som foregikk, og på basis av dette ble modellen utviklet. Det finnes imidlertid ingen klar definisjon på hva Beyond Budgeting faktisk er, men i et litt større perspektiv innebærer det å tenke nytt i forhold til organisasjonens rolle i dagens markeder og konkurransesituasjon. I hovedsak går det ut på å frigi ansatte fra byrden som et rigid system som budsjettering representerer, og i stedet vise dem tillit og gi dem mulighet til mer direkte å påvirke det som skjer i bedriften. På denne måten skal resultatet bli en organisasjon er mer markeds- og kundefokusert. Hovedpoenget ved konseptet Beyond Budgeting handler faktisk om å lære hvordan endringene gjennomføres. Dette blir gjort ved at ledere som har bygget opp og ledet Beyond Budgeting-organisasjoner deler erfaringene gjennom kanaler som nettopp BBRT.

Beyond Budgeting representerer et nytt menneskesyn i forhold til den tradisjonelle budsjetteringen (Bogsnes 2009). Dette kan sees i sammenheng med McGregor (1987) sine to klassifikasjoner, teori X og teori Y. Teori X handler om at mennesker misliker både å ta ansvar og å jobbe, og at de har lave ambisjoner og foretrekker å bli kontrollert og styrt. På den andre siden så innebærer teori Y at mennesker ønsker å ta ansvar og bli involvert. Gjennom å utvikle seg og prestere føler de at de utgjør en positiv forskjell, noe som er ettertraktet. Mens det er dette synet på mennesket som ligger til grunn i Beyond Budgeting, er det nettopp teori X som ligger bak tankegangen i den tradisjonelle budsjetteringen. Dette medfører at tradisjonell budsjettstyring er utviklet på bakgrunn av et behov for å kontrollere ansatte, og bygger ifølge Bogsnes (2009) på antagelser som i dag kan virke utdatert.

Slik Hope og Fraser (2003) presenterer Beyond Budgeting, er det en helhetlig styringsmodell som har tydelige logiske prinsipper. Den innebærer et alternativ, og ikke et supplement til budsjettering. Årsaken til dette ligger i poenget jeg understreket i avsnitt 2.1.2 om at budsjettet vanskelig lar seg kombinere med andre styringsmodeller. Beyond Budgeting er altså ikke en oppskrift på hvordan bedrifter bør styres, men et alternativ som er basert på behovet for desentralisert beslutningsmyndighet. Ved å gi slik myndighet og åpne opp

rapporteringsystemer til lederne blir organisasjonene mer fleksible og tilpasningsdyktige. I tillegg innebærer modellen et sett med alternative prosesser som støtter relative mål og belønning som har en basering som er relativ. Dette oppnås gjennom å gjøre planlegging kontinuerlig, ha en dynamisk ressursallokering, tilstrebe koordinasjon mellom avdelinger og iverksette en rekke kontrollsystemer på ulike nivåer i organisasjonen. Budsjettet blir beskrevet som "a fixed performance contract", mens Beyond Budgeting blir sett på som "a relative improvement contract". I dette legger Hope og Fraser at det vil være en overgang til en mer langsiktig tenkning. I og med at kontroll blir fordelt på flere nivå i organisasjonen vil det innebære at ledere også på lavere nivå får økt tillit og får mulighet til å foreta beslutninger. Dette innebærer imidlertid ikke at lederne ikke blir gitt visse rammer å forholde seg til, hovedforskjellen er at graden av påvirkning de selv kan ha er større. Hovedfokuset har ikke forandret seg selv om budsjetteringen er forlatt. Gode prestasjoner er fremdeles hva organisasjonen tilstreber å oppnå. Det viktige er at ansvaret for å oppnå disse bør ligge hos de som har nok operasjonell kunnskap til å gjøre det som vi gjerne kaller "de rette tingene". Bogsnes (2009) sier at dette betyr økt grad av desentralisering, som kan øke de ansattes grad av eierskap og forpliktelse i forhold til bedriften og de resultater som oppnås. Samtidig er det verdt å gjenta at poenget med Beyond Budgeting ikke er å fjerne budsjettet i seg selv, men å avskaffe de negative effektene budsjettet innebærer. I et intervju med Finance Week i 2007 gjør Bogsnes det samme poenget: "Budsjettet hindrer bedriften i å nå det man ønsker, at man sparer tid og at ting blir enklere er ikke målet, bare en bonus."

For å hjelpe interesserte bedrifter i å innføre et system basert på Beyond Budgeting har Hope og Fraser (2003) klassifisert 12 prinsipper som kan virke retningsgivende. Forfatterne deler de i to grupper, som kan tolkes som to hovedutfordringer med å innføre Beyond Budgeting. Den ene er relatert til behovet for å erstatte de eksisterende prosessene rundt budsjetteringen med såkalte tilpasningsdyktige prinsipper. Disse prinsippene bygger på en antagelse om at det er prosessene som driver atferd, og siden målet vårt er å endre atferden, må også prinsippene endres. Som vi så i avsnitt 2.1.2 er det den dysfunksjonelle atferden vi ønsker å unngå, den som resulterer i at det er ikke bedriftens prestasjoner som blir målet, men budsjettet i seg selv.

De tilpasningsdyktige prosessene bygger på følgende prinsipper:

- Mål settes ambisiøst for å oppnå relativ forbedring. Dette innebærer at det ikke forhandles om ”fixed performance contracts”, men at målene settes i forhold til ekstern benchmarking og i forhold til andre enheter internt.
- Evaluering og belønning skjer på grunnlag av kontrakter som er basert på relativ forbedring, ikke i forhold til faste mål.
- Planlegging gjøres til en kontinuerlig og inkluderende prosess, ikke en aktivitet som går ovenfra og ned.
- Ressurser gjøres tilgjengelig etter behov, ikke på basis av årlige allokeringer.
- Aktiviteter koordineres på tvers av selskaper i forhold til kundenes behov og på en dynamisk måte, ikke gjennom årlige planleggingssykluser.
- Kontroll baseres på effektiv ledelse og på en rekke relative prestasjonsindikatorer, ikke på avvik fra tidligere planer.

Den andre utfordringen ligger i at det er nødvendig å endre tankesettet til lederne i organisasjonen. Sentralt her er at radikal desentralisering må fremmes, som i hovedsak innebærer å gi de ansatte mer beslutningsmyndighet. Her snakker vi om en beslutningsmyndighet som går ut over det som vil bli resultatet av de prinsippene for tilpasningsdyktige prinsipper over. Også ansatte helt ned på de laveste nivåene skal ta ansvar for resultater, noe som innebærer en helt radikal endring i kultur så vel som tankesett i forhold til hva som har vært vanlig under styring etter tradisjonelle budsjetter. Hope og Fraser understreker at før en kan oppnå en endring i ansvarlighet må prosessene endres. Dette betyr at bedrifter må starte med å implementere systemet og de tilhørende prosessene, før arbeidet med å endre holdninger, atferd og kultur i organisasjonen kan ta til.

Prinsippene som er sentrale for å fasilitere den rette tankegangen er som følger:

- Styringsrammeverk bør være basert på klare prinsipper og grenser, ikke detaljerte regler og komplekse budsjetter.
- Skap et prestasjonsklima basert på relativ suksess
- Gi de ansatte på lavere nivå frihet til å ta beslutninger som er konsistent med styringsprinsippene og organisasjonens mål, ikke detaljstyr dem.
- Gi ansvar for verdiskapende beslutninger til team i frontlinjen
- Gjør folk ansvarlig for kunderesultater, ikke kun å følge planer.

- Støtt og formidl åpne og etiske informasjonssystemer som sørger for ”én sannhet” gjennom hele organisasjonen og da selvledelse, ikke begrenset dette hierarkisk.

For at et system som er basert på disse 12 prinsippene skal fungere, er det essensielt at alle elementer er med (Hope og Fraser 2003). Ledelsesprinsippene skal være drivere for endring, mens prinsippene som er relatert til prosessene skal sammenstille styringsprosessene i organisasjonen med handlingsplanene (BBRT). Vi snakker derfor ikke om en modell hvor man kan plukke det som passer og utelate det vi ikke liker, men en holistisk modell hvis grad av suksess avhenger av at bitene passer sammen.

Avslutningsvis kan det være greit å kort si litt om hvordan Beyond Budgeting modellen rent praktisk ofte ender opp. Som nevnt flere ganger er det de uønskede effektene ved budsjetteringen vi ønsker å unngå, ikke selve planleggingen. Videre ønsker man å unngå sammenblandingen av de tre rollene målsetting, planlegging og ressursallokering. Resultatet blir i mange tilfeller (Hope og Fraser 2003) at bedrifter ender opp med en kombinasjon av Balanced Scorecard, rolling forecasts og KPIer. BSC opptar da den strategiske rollen, og målsettingen skjer gjennom dette verktøyet. Det vil være mål som både er av finansiell og ikke-finansiell karakterer. Den strategiske målsettingen vil ha høyeste fokus, og det to andre verktøyene skal ha som oppgave å bidra til at vi når disse. Derfor er det viktig å huske på at ikke de blir mål i seg selv, men kun skal fungere som tilretteleggende elementer. Videre vil planleggingen skje gjennom såkalte rullerende prognoser. Disse ligner på planleggingen som skjer i budsjettet, men dette skjer nå på et mer overordnet nivå. Færre variabler blir prognostisert, og dette blir gjentatt med korte mellomrom. Det finnes et utall av ulike måter å foreta slike rullerende prognoser på. Et eksempel som går igjen, er nye tolv måneders prognoser hvert kvartal, med en femten måneders prognose i oktober, for å gi eiere informasjon om hele neste år. Dette bidrar til å gi dem tilstrekkelig informasjon. Ressursallokeringen skjer gjennom prestasjonsindikatorer. De ansatte vet hvilke mål de skal tilstrebe å oppnå, og på basis av det må de avgjøre hvilke tiltak som skal gjennomføres og hvilke som må vente. KPIene representerer en kritisk side ved denne modellen. Bakgrunnen ligger i hvilket antall måltall som skal brukes. Poenget er at for få indikatorer ikke gir tilstrekkelig informasjon, mens for mange kan gi samme effekt som ved budsjettering. Resultatet kan sees på som at vi da har budsjetterte måltall. Bogsnes forklarer i et intervju med EPM Review at alle KPIer har svakheter, slik at det er nytteløst å jakte på den perfekte KPI, eller den perfekte sammensetning av KPIer. Det viktige er å ha en konstruktiv og

kontinuerlig diskusjon rundt hvilke KPIer vi bør bruke, og vi må fokusere på å finne gode kombinasjoner av disse. Vi må ikke glemme hva I-en i KPI står for, det er bare en indikator på hvorvidt vi beveger oss i riktig retning. Den skal ikke være et mål i seg selv.

2.3 Controllerens rolle

Dette avsnittet vil forsøke å helt kort sette leseren inn i rollen som controller, for å bli i stand til å forstå hvorfor denne er interessant i sammenheng med en studie av Beyond Budgeting.

2.3.1 Historisk sett

Begrepet controller møter vi stadig oftere i dag, men det er ikke alltid at det er brukt om samme rollen. Stillingsgruppen som kalles kontrollere er derfor relativt stor, og man vil finne mange stillingsbeskrivelser som spriker når det gjelder hva rollen inneholder. Likevel er det visse likhetstrekk. Controlleren er typisk en person som har ansvaret for å sammenligne periodens resultater med hva som var forventet. Den informasjonen vedkommende er i stand til å trekke ut av en slik analyse vil bli overlevert ledelsen for avdelingen eller organisasjonen, alt etter hvilket nivå controlleren opererer på. Denne informasjonen har som formål å bidra til beslutningsgrunnlaget til ledelsen. Controlleren har altså tradisjonelt vært en person som har et fokus rettet inn mot bedriften og kontroll opp mot planlegging, budsjettering og lignende. Som vi har vært gjennom tidligere, innebærer den tradisjonelle budsjetteringen et stort detalj- og kompleksitetsnivå, som igjen fører til at controlleren sitter på et stort antall data å kontrollere og rapportere på. Dette har bidratt til at controlleren har blitt sett på som en tallknuser, en såkalt "bean counter", som innebærer at store mengder mekanisk arbeid tilfaller denne rollen.

2.3.2 Hvordan rollen i vil endre seg henhold til Beyond Budgeting

Som presentasjonen av Beyond Budgeting ovenfor har vist, er et av hovedpoengene hvordan fokuset endrer seg fra detaljert planlegging og kontrollering til et mer drifts- og markedsdrevet fokus. Hope og Fraser (2003) trekker disse poengene inn i rollen til controlleren spesifikt, og påpeker at deres rolle vil endre seg som følge av denne

overgangen. Årsaken ligger blant annet i at mye av grunnlaget for det mekaniske arbeidet blir eliminert, og controlleren får mer tid til å fokusere på drift og kunder. Dette skal videre føre til at controllerens rolle får en mer strategisk karakter. Fra å rapportere på detaljnivå hvordan prestasjonene har vært i tidligere perioder, skal controlleren forsøke å se hvilke tiltak som bør iverksettes for å nå de mål som er blitt formidlet fra ledelsen. Samtidig som dette skal bidra til effektivisering og økt lønnsomhet, poengterer Hope og Fraser at rollen får en mer interessant og givende profil. Dette forsøker jeg i denne utredningen å finne ut av, gjennom andre delen av problemstillingen.

Del III: Valg av metode

3. Metode

3.1 Studiens formål

I dette kapitlet vil jeg gjøre rede for hvilken metode som er valgt for å finne svar på utredningens problemstilling:

Hvilke holdninger har controllerne til budsjettet, og hvordan stiller de seg til en overgang fra budsjett til Beyond Budgeting? Hvilke tanker gjør de seg om sin egen rolle ved en slik overgang?

Problemstillingen er todelt, og gir derfor utredningen to formål. Det første ligger i å kartlegge holdninger controlleren har til budsjettet og dets kritikk, og videre hvordan de stiller seg til en overgang til et system basert på prinsippene bak Beyond Budgeting. Det andre formålet er å finne ut om de har noen formeninger om sin egen rolle sett i lyset av en slik overgang.

En relativt vanlig måte å klassifisere forskningsformål på finner vi i Saunders et al. (2007), som klassifiserer det som enten eksplorerende, deskriptive eller forklarende. Jeg vil nå forklare disse i korte trekk. Eksplorerende studier nyttes når vi forsøker å finne ut hva skjer, eller vi forsøker å finne nye innsikter til et fenomen. Formålet med deskriptive går lenger enn eksplorerende studier gjennom at vi da er ute etter å tegne et nøyaktig bilde av en situasjon. Dette krever at vi har mer oversikt over situasjonen eller fenomenet vi ønsker å samle data om. Den siste, forklarende studier, også kalt kausale studier, har som formål å finne årsakssammenhenger. Dette vil bety at vi vet hvilke data vi trenger å samle, og setter de deretter inn i et metodisk verktøy, for eksempel statistikk. På bakgrunn av en slik analyse kan vi se om det er en årsakssammenheng.

Siden mengden forskning gjort innen Beyond Budgeting er begrenset, spesielt når det gjelder å sette fokus på en spesiell rolle, vil forskningen få en utforskende og eksplorativ art. Jeg som forsker vet i denne sammenhengen lite og ingenting om hvordan controllerne stiller seg i forhold til teorien bak budsjettet, dets kritikk og Beyond Budgeting. Hvor vidt de har noen spesielle tanker rundt sin egen rolle oppi dette har jeg ingen som helst forutsetning for å si noe om. Dette er en av årsakene til at jeg har valgt akkurat dette temaet.

Beyond Budgeting som fagområde er svært ungt, i overkant av snau ti år, og det finnes derfor et begrenset utvalg med forskning som er gjort innen dette området. Dette til tross for at det eksisterer en del eksempler på bedrifter som har blitt styrt uten budsjetter. Derfor representerer fagområdet et behov for ytterligere forskning for å kartlegge i større grad hvordan dette vil virke i praksis. Formålet for utredningen vil være å kartlegge holdninger til og tanker rundt Beyond Budgeting fra controllerens ståsted. Begrunnelsen for at fokuset ligger på nettopp controlleren er todelt. Den første grunnen er at en omlegging av styringsmodell vil ha virkning på hele organisasjonen, og å kartlegge dette i stor skala vil gå langt ut over rammene som en masterutredning tillater. Den andre er at controlleren har en spesiell rolle i teorien bak Beyond Budgeting, hvor den påstås å få en mer strategisk rolle (Hope og Fraser 2003). Den representerer sådan et interessant aspekt ved Beyond Budgeting-tankegangen

3.2 Valg av forskningsdesign

Når vi har klarert hva som er formålet med forskningen blir neste steg å bestemme hvilket forskningsdesign vi vil benytte (Saunders et al. 2007). Utfordringen ligger i å velde det designet som best gjør oss i stand til å svare på problemstillingen. Eksempler på forskningsdesign er case, eksperiment og spørreundersøkelser. Spørreundersøkelser hører hjemme under deskriptiv forskning mens de to andre blir brukt ved eksplorerende og forklarende forskningsformål. Med bakgrunn i problemstillingen har jeg valgt casestudie, da dette er godt egnet til å samle inn mye informasjon om et begrenset fagområde eller tema. Casestudier passer godt til spørsmål som går på "hvordan" og "hvorfor". Videre poengterer Saunders et al.(1997) at case-strategien kan fokusere på et enkelt case, eller på flere. I mitt tilfelle vil det være flere case, siden hver respondent jeg intervjuer vil representere et case. Til slutt gjør forfatteren et poeng av at selv om case-strategien kan gi oss følelsen av å være lite "forskningsrelatert", kan den representere en nyttig måte å utforske teorier på. Dersom den er godt konstruert kan den også være i stand til å utfordre eksisterende teori og forsyne oss med nye forskningsspørsmål. Dette poenget føler jeg er viktig for min utredning, siden jeg fikk akkurat denne følelsen i da jeg foretok intervjuene. Selv om jeg hadde forberedt intervjuene godt, var det ikke lett å se på forhånd hvorvidt jeg ville bli i stand til å konkludere med ny informasjon. Når jeg i ettertid ser tilbake på prosessen blir det klarere for

meg at denne måten å forske på faktisk representerer en nyttig innfallsvinkel, og den tjener absolutt mitt formål. Dette fører oss over til selve intervjuene og hvordan jeg gikk frem for å samle inn data til analysen.

3.3 Innsamling og analyse av data

Når data skal samles inn skilles det mellom to hovedfremgangsmåter, kvalitative og kvantitative metoder. Problemstillingen vil i de fleste tilfeller bestemme hvilken måte som er hensiktsmessig (Saunders et al. 1997). Mens kvalitativ metode registrerer og analyserer data i form av tekst, har den kvantitative metoden fokus på data i form av tall. Det naturlige for mitt tilfelle er den kvantitative metoden, da jeg forsøker å avdekke holdninger, tanker og meninger. Dette vil vanskelig kunne gjøres ved å samle inn talldata, da holdninger og så videre ikke lar seg kvantifisere. Innsamlingen av data har skjedd gjennom kvalitative intervjuer med en rekke kontrollere, og har representert den største utfordringen i prosessen med å skrive denne utredningen. Årsaken består i hovedsak av to elementer; jeg har ikke mye nevneverdig erfaring med intervjuarbeid fra før av, og det har vært utfordrende å få kontakt med bedrifter som hadde mulighet til å stille opp på intervju.

3.3.1 Intervjuer

Når kvalitative intervjuer skal benyttes kan de hovedsakelig ta to former; strukturerte og delvis strukturerte (Saunders et al. 1997). Strukturerte intervjuer vil si at alle respondentene svarer på eksakt samme spørsmål, mens delvis strukturerte innebærer at en intervjuguide blir benyttet som grunnlag for intervjuet. Fordelen med den siste varianten er at den tilbyr en viss fleksibilitet og lar respondenten få påvirke hvilken retning samtalen skal ta. Samtidig tilbyr en intervjuguide at samtlige intervju får en viss form, og tillater en sammenligning av hovedlinjene. Min problemstilling tilsier at jeg forsøker å gå bredt ut og innhente informasjon fra et større antall respondenter. Samtidig vil det være respondenter som har ulike forutsetninger for å uttale seg om Beyond Budgeting på grunn av ulikt kunnskapsnivå. Derfor vil en delvis strukturert intervjuguide passe som instrument. At denne måten å intervjuer på samtidig tillater sammenligninger i etterkant er helt avgjørende for analysen

min, da jeg forsøker å avdekke likheter og forskjeller mellom bransjer og ulike erfaringsnivå. Intervjuguiden jeg har brukt som basis i intervjuene er vedlagt i Appendiks. Denne guiden ble laget for å gjøre meg i stand til å svare på problemstillingen. I tillegg inneholder den til å begynne med en del spørsmål for å gi meg som intervjuer litt informasjon om respondentens bakgrunn. Bakgrunnen for et slikt behov ligger i at jeg på denne måten bedre blir i stand til å tilpasse intervjuet og graden av detaljer rundt teorien til hver enkelt respondent. Jeg kunne ønsket å ha flere spørsmål i guiden, men dette ble avveining mot at jeg også ønsket så mange respondenter som mulig. Ved for mange spørsmål er det spesielt to utfordringer jeg ser for meg. Jeg ville fått større vanskeligheter med å finne kandidater som var villige til å delta, og ikke minst at arbeidsmengden i analysen kunne blitt for stor i forhold til de knappe ressurser jeg råder over i en masterutredning.

Jeg har hatt et stort arbeid med å finne tilstrekkelig antall respondenter. Målet var å få til mellom ti og femten intervju, jeg endte på elleve. Tre av intervjukandidatene jobbet i samme selskap, slik at jeg har innhentet tilbakemeldinger fra ni ulike organisasjoner. Jeg hadde bortimot 30 henvendelser til ulike firma, og disse elleve ble altså resultatet. Håpet var å få respondenter med ulike erfaringsnivå, men hovedpoenget var å få nok svar til å kunne gjennomføre en noenlunde analyse. Derfor ble ikke hovedprioritet å finne respondenter på ulike nivå. Likevel har jeg endt opp med tre ulike nivå, med tre respondenter i en gruppe, tre i en og fem i en. I den siste finner vi de tre respondenter fra samme firma, slik at jeg har tre ulike firmaer i hver gruppe. Dette er jeg veldig fornøyd med, siden det bidrar til en fin balanse for analysen.

Intervjuene i seg selv var svært utfordrende å gjennomføre, siden de krevde oversikt over teorien, samt at jeg i enkelte tilfeller måtte formidle denne på en effektiv måte. Deretter måtte diskusjonen holdes på et tilstrekkelig høyt nivå til at det blir interessant for respondenten gi tilbakemeldinger som kan brukes i en analyse. Jeg har gjennom intervjuene forsøkt å utfordre og konfrontere respondentene med kritikk og teori, og har vært avhengig av at respondenten anstrenger seg i å forsøke sette seg inn i en situasjon som i enkelte tilfeller har vært ukjent for dem. I tillegg har det vært nødvendig at de er villig til å se også de negative aspektene ved modellskifter og ulike måter å tenke på. Dette fordi det også er viktig å ha fokus på hva man mister ved å forlate et verktøy eller system, i dette tilfellet budsjettet.

Resultatet er altså elleve intervjuer over telefon, som varte fra ca. 25 til 55 minutter, til sammen over 7,5 timer med intervjuer. Intervjuene ble transkribert i ettertid, og jeg har forsøkt å se likheter og ulikheter i svarene, og har i analysen trukket ut det jeg mener er essensen, det som er interessant for formål og problemstilling tilhørende utredningen. Respondentene har blitt anonymisert, det samme har bedriften de jobber i. Årsaken er todelt; for det første bidrar dette til at fokuset kommer på tankegangen Beyond Budgeting representerer og ikke på de enkelte firmaer; det andre er at en anonymisering gjør det lettere for de jeg har kontaktet å si ja til å bli med på intervjuet. Grunnen til at det er lettere er at de slipper å bekymre seg for å gi fra seg bedriftssensitiv informasjon. I og med at utvalget av respondenter er relativt lite har det lite og ingenting for seg å sette svarene inn i et ambisiøst analyseverktøy. Det interessante er tanker, synsing og meninger respondentene har om temaet. Derfor er det sammenligninger av disse jeg fokuserer på, og vil konkludere på basis av disse. Som jeg nevner er utvalget lite, men likevel er det viktig å komme til en konklusjon, for å bidra til tiltro til arbeidet jeg gjør. I denne sammenhengen er det naturlig med noen få ord om kvalitet og gyldighet til denne måten å samle inn og analysere data på.

3.3.2 Kvaliteten til intervjuer

Når intervjuer benyttes er det viktig å være oppmerksom på hva som påvirker kvaliteten til de data vi ender opp med. Ved delvis strukturerte intervju relateres kvaliteten til spesielt to begrep, reliabilitet (hvor pålitelig dataene er) og validitet (grad av troverdighet) (Saunders et al. 1997).

Reliabilitet referer til hvorvidt datainnsamlingsteknikken som er brukt vil gi konsistente resultater. Tre punkter er trukket fram for å sikre den påkrevde påliteligheten. Det er viktig at leseren gis både en grundig beskrivelse av konteksten og at fremgangsmåten blir fremstilt åpen og detaljert nok. Videre bør vi stille oss spørsmålet om lignende observasjoner ville blitt tilfelle dersom andre forskere gjorde den samme analysen, eller om metodene vi bruker ville gitt samme resultat i en annen situasjon. Det siste poenget vedrører at metoden ved kvalitative undersøkelser vil være situasjons- og tidsspesifikk.

Dataene jeg har brukt i denne utredningen har kommet som resultat av samtaler med kontrollere i bedriftene. Dette er personer som hver dag gjennom sin stilling må forholde seg til styringsmodellen som benyttes. Jeg mener derfor at dataene har tilstrekkelig reliabilitet.

Jeg har forsøkt å gjengi utdrag fra samtalene på en slik måte at ikke utsagn blir tatt ut av sammenhengen de har fremkommet i. Likevel er det vanskelig å fullstendig utelukke en viss grad av subjektiv påvirkning gjennom hvordan stoffet blir presentert.

Validitet vil her bli hvorvidt det er trolig at jeg har fått tilgang til de meninger og holdninger controllerne faktisk har hatt. Gjennom anonymisering føler jeg at respondentene har gitt signal om at de føler seg komfortable med å dele sine holdninger og meninger med meg. Likevel gir jeg litt informasjon om bransjen bedriften tilhører, noe som kan føre til en marginal endring av validiteten gjennom at respondentene legger bånd på seg. En måte å håndtere dette på er å sende intervjuene tilbake til respondentene for kontroll. Dette ble imidlertid ikke gjort. Både fordi ingen ønsket det og fordi mitt inntrykk er at det ikke var behov for en slik kontroll.

Del IV: Empirisk analyse – Beyond Budgeting i virkeligheten

4. Empirisk analyse

4.1 Innledning

I denne delen vil jeg foreta analysen som har som formål å svare på utredningens problemstilling:

Hvilke holdninger har controllerne til budsjettet, og hvordan stiller de seg til en overgang fra budsjett til Beyond Budgeting? Hvilke tanker gjør de seg om sin egen rolle ved en slik overgang?

Analysen vil ta form av referat fra diverse utsagn gjennom intervjuene, og jeg vil diskutere og problematisere disse for å se om det er mulig å avdekke hvilke holdninger som eventuelt er til stede hos controllerne. Grunnlaget for analysen er de elleve intervjuene i ni selskaper som er gjennomført. Som forklart tidligere fordeler intervjuene seg slik at jeg kan klassifisere bedriftene i tre grupper. Disse gruppene har følgende kjennetegn:

- De som fremdeles bruker det tradisjonelle budsjettet og ikke bevisst har begynt å bevege seg bort fra denne styringsmodellen. Herunder finner jeg eksempler på supplering til budsjettet med for eksempel prognoser og KPIer, men ikke en planlagt overgang fra budsjettet.
- De som har tatt kritikken mot budsjettet til seg, og har valgt å supplere med prognoser, balanced scorecard og KPIer fordi de ikke er fornøyd med informasjonen fra budsjettet. Likevel har de et bevisst ønske om ikke å forlate budsjettet. Grunner til dette kan være at de synes prosessen innehar enkelte positive aspekter eller at de opplever bransjen eller ledelsen å være umotivert eller konservativ. Likevel ser mange i denne gruppen at budsjettet med tiden kan forsvinne helt, spesielt på høyere nivåer.
- Til slutt de som ikke ser nytten av budsjettet, og har forkastet budsjetteringen helt. Dette vil være både de som har tatt et klart utgangspunkt i Beyond Budgeting, men også eksempler på bedrifter som har gått i denne retningen uten noen spesiell tiknytning til BB-tankegangen spesielt. Tilbakemeldingene mine tilsier likevel at resultatet av overgangen blir veldig likt som de som har en klar forankring i Beyond Budgeting-filosofien.

Denne fordelingen mener jeg tjener som en oversiktlig måte å presentere analysen på, og analysen vil derfor bestå av nettopp disse tre delene. Jeg har valgt å kalle de tre grupperingene for henholdsvis de tradisjonelle, de konservative og de nytenkende bedriftene. Begrunnelsen bak akkurat disse benevnelsene er rent subjektive, og formålet er bare at de skal tjene som oversiktlige. For hver del vil jeg først forklare hvilke bransjer bedriftene tilhører, deretter kommenterer jeg samtalene og de funn jeg har gjort. Avslutningsvis oppsummeres hver del, og disse tre oppsummeringene danner grunnlaget for konklusjonen.

4.2 De tradisjonelle

4.2.1 Bransje og type styringsverktøy

De tre bedriftene som hører til i denne gruppen kommer alle fra bransjer innen industrien. Det ene selskapet er et norsk gjødsselfirma, det andre et shippingfirma. Det tredje er et internasjonalt olje-relatert selskap, hvor den norske divisjonen jeg snakket med tilhører drilling-divisjonen av selskapet. Alle disse tre benytter det tradisjonelle budsjettet som styringsverktøy. I tillegg suppleres budsjettet med rullerende prognoser og enkelte prestasjonsindikatorer. Innslaget av disse to verktøyene er riktignok strengt supplerende i utgangspunktet. Ingen av de tre intervjuede controllerne så for seg at budsjettet ville bli forlatt av deres arbeidsgiver i den nærmeste fremtid. Hovedårsaken til dette mente samtlige lå i graden av konservativisme i de respektive bransjene. Som controlleren i shippingfirmaet ordlegger seg:

”(Navnet på bedriften) er en konservativ bedrift, jeg tror ikke vi er kommet dit enda at det vil være aktuelt å forlate budsjettet. Jeg tror det vil være et veldig langt lerret å bleke. Jeg har også inntrykket av at våre konkurrenter bruker budsjettarbeidet aktivt.”

Det mest interessante poenget er likevel at denne controlleren sammen med controlleren fra oljefirmaet er de to respondentene som viste størst interesse for Beyond Budgeting-tankegangen. De begrunnet dette med at de hadde store vanskeligheter med å se verdien i mye av arbeidet relatert til kontroll og oppfølging av budsjettet. Controlleren i oljefirmaet peker spesielt på at omgivelsen deres endrer seg så raskt at budsjettet mister verdi mer eller mindre rett etter at det er ferdig. Controlleren fra gjødsselfirmaet representerer den stikk motsatte siden. Han var svært skeptisk til Beyond Budgeting-tankegangen. Etter hans

mening er Beyond Budgeting intet annet enn et konsept som kommer som et resultat av konsulenter og nye ledes behov for å innføre noe nytt, samt å gi signal om at de har kontroll på situasjonen. Denne controlleren representerte en veldig polarisert holdning, og jeg tolket denne å være spesielt subjektiv og ikke særlig relatert til hans bransje eller selskapstilhørighet. Han er den eneste jeg har intervjuet som har ytret slike ekstreme meninger, og jeg har derfor valgt å tone hans innslag i analysen litt ned. Årsaken til dette ligger i at han skiller seg ut i grad av sin subjektivitet, jeg gjør ikke dette fordi han er skeptisk til Beyond Budgeting. Tvert i mot er det viktig å få med skepsisen for å få et balansert syn på teorien. Jeg mener likevel at hans grad av subjektivitet tilsier at det vil være hensiktsmessig å ikke vektlegge de meste ekstreme synspunktene for mye.

4.2.2 Drøftelse

Det var spesielt controlleren fra oljefirmaet som viste en sterk egeninteresse for Beyond Budgeting. Han hadde blant annet deltatt på seminarer om temaet i egen regi, og var interessert i hvordan implementeringen har skjedd i andre selskaper. Videre var han også interessert i mulighetene for å få gjennomført en undersøkelse om hvor vidt Beyond Budgeting kunne passet i hans bedrift. Vi diskuterte blant annet kort NHH sin satsing på forskningssamarbeidet med StatoilHydro under institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, og muligheten for å formidle en masterutredning relatert til hans bedrift gjennom dette programmet. Han pekte på at siden selskapet hans er styrt fra Houston i Texas, USA, så er det usannsynlig å få gjennomslag for slike endringer rent lokalt. Samtidig peker han på trender som viser at budsjettet mister fotfeste, og ser for seg at i fremtiden kan en overgang fra budsjettet bli mer aktuell. På spørsmål om hva som kan fungere som et alternativ til budsjettet peker controlleren på koblingen av BSC, rullerende prognoser og KPIer som en modell som vil være veldig anvendelig for hans bransje. Som begrunnelse for dette hevder han at modellen vil kunne tilpasses de stadige endringene de opplever i oljebransjen.

På spørsmål om hva han tror påvirker tilbøyeligheten til å forlate budsjettet svarer han følgende:

"Slik som det er i (...), vi jobber i det vi kaller kundestøtte, dette blir mer servicedelen av selskapet. Så har du mer manufacturing, produksjonsdelen, som ligger på (...) og i

(...). Det er veldig stor forskjell i kulturen og til det å ville endre seg. De gamle tradisjonsrike produksjonsmiljøene, som (...), der finner du en sånn iboende motstand mot forandringer, alt som er nytt. Det preger organisasjonen veldig.”

Når jeg går over til å fokusere på hans rolle og om han har noen tanker rundt hvordan den eventuelt vil forandre seg, har han en klar formening om det:

”Jeg vil få frigjort tid til å drive value added aktiviteter. Det går mye tid (slik situasjonen er i dag), og budsjettet gir lite informasjonsverdi. Tilfellet kan være noe annet i andre bransjer, men hos oss blir budsjettene veldig fort gamle. Tror nok at noen nøkkeltall som gir mening, og styrt etter disse ville vært mer hensiktsmessig.”

Han sier videre at tiden som blir frigjort ville tillatt han å være mer proaktiv i forhold til operasjon og marked enn det han har mulighet til å være gjennom det han kaller for den tradisjonelle ”tallknuserollen”. I tillegg føler han rollen kunne blitt mer interessant, siden han gjennom mindre sentral styring ikke vil gå glipp av å ta slike initiativ på egen hånd.

Avslutningsvis forsøker jeg å finne ut om han har noen tanker rundt hva som vil være utfordrende ved en innføring av Beyond Budgeting eller en modell bygget på lignende prinsipper. Til dette har han ikke noen spesifikke meninger, men antar at implementeringsfasen vil innebære betydelig ressursbruk for å få kjørt modellen gjennom systemet.

På dette punktet kan det være nyttig å se på hva controlleren fra shippingfirmaet mener. Når det gjelder hvor vidt Beyond Budgeting virker til å være en brukbar modell, og hvordan den vil påvirke hans rolle hadde ikke controlleren så sterke meninger. Han er i mer eller mindre grad enig med controlleren fra oljefirmaet, men kom ikke med så spesifikke holdninger. Når det gjelder utfordringene til en innføring var han derimot mer konkret. Dette gjaldt spesielt bruken av KPIer, hvor han påpeker følgende:

”Så å si alle bedrifter har KPIer, men overordnet, må jo følge KPIene dine. Greit nok at man kan oppnå dem, men kan alltid oppnå en bedre KPI. Jeg har aldri hørt om noen som kan si opp årsverk pga. at det forlater budsjettet til fordel for andre systemer. Sånn som Handelsbanken, hvor de benchmarker opp mot filialer, det er ikke like enkelt å få til i alle bransjer. I shippingbransjen kan dette gå, har man like skip i lik trade, da kan man benchmarke skipene opp mot hverandre, det er fullt mulig. Vil

da gjøre dette internt. Jeg vil tro at vi vil introdusere denne parameteren internt, det blir veldig aktuelt for oss.

Shipping-controlleren fortsetter med å poengtere at en utfordring for en innføring av Beyond Budgeting vil være tilstedeværelsen av ikke-økonomisk utdannet personell i organisasjonen. For de fleste av disse vil budsjettet være velkjent, mens en introduksjon av andre systemer vil kreve ressurser på å endre tankegangen hos folk som ikke har så gode forutsetninger for å jobbe med økonomiske tall og figurer. Han kommenterer videre at begrep som strategi benchmarking og BSC blir økonomi-uttrykk, og oppfattes som ”svevende.”

Han avslutter med å si at han tror budsjettene vil følge hans bedrift og bransje i lang tid, i kombinasjon med KPIer. Han sier imidlertid at budsjetter på inntekter kan ha mindre hensikt enn budsjetter på kostnader, et eksempel mener han kan være finanskrisen. Over natten ble inntektsbudsjettene verdiløse, mens det ikke gjelder for kostnadsbudsjettene, mye på grunn av tilstedeværelsen av faste kostnader.

Når det gjelder controlleren fra gjødsselfirmaet så viste han som sagt sterk motstand mot Beyond Budgeting og tankegangen om at budsjettet som alt annet gammelt måtte kastes på båten til fordel for det han kalte ”fine kurver og plansjer, stolper og flotte farger og sexy uttrykk.”. Jeg forsøkte derfor å fokusere på å avdekke hans holdninger til budsjettet og dets relevans, ikke så mye på akkurat modellen Beyond Budgeting. Jeg fikk da følgende svar:

”Budsjettering har ikke vært noe absolutt. Når jeg gikk på NHH (for ca. 25 år siden), så fikk vi et case fra (...) sin nitrogendivisjon på 1960-tallet. Da opererte de med 10-års budsjetter, altså en T&L og en balanse ti år fremover i tid. Så begynte jeg å jobbe i (...) sin budsjettavdeling i 1992, da hadde vi 3-års budsjetter. I 1997 begynte jeg å jobbe i (...), og vi hadde da 1-års budsjetter, og nå ser vi at vi bare jobber med kvartalsbudsjett. Vi kaller det ikke budsjett, men prognoser for inntjening, men det er akkurat det samme som du hadde 10 år frem på 60-tallet, og på starten av 90-tallet hadde 3 år frem. Det er jo mer at stabiliteten i bransjen i dag er så mye mindre enn den var i 1960 og 1990 som er årsaken, ikke selve budsjetteringen som er noe feil med. Da blir horisonten mindre også, og jeg tror at om vi går noen år fremover i tid, så vil også tre måneder virke som lang tid.”

Når jeg konfronterer han med kritikken mot budsjettering sier han seg for så vidt enig i kritikken, men mener den ikke kan tilskrives bare budsjettering. Han etterlyser et fokus på

prosessene bak, og begrunner dette med at det finnes gode og dårlige prosesser i dagens nye systemer akkurat som man finner disse i det jeg i utredningen kaller tradisjonell budsjettering. Videre sier han at i hans bedrift vil noen avdelinger planlegge på en grov måte, og noen på en særdeles detaljert måte. Han mener begge måtene kan virke, det er avhengig av kultur og mennesketyper. Han poengterer dette videre med at deres fabrikker i Tyskland og Østerrike planlegger enormt detaljert, mens dette ikke er tilfelle i for eksempel Frankrike, igjen påpeker han forskjeller i kultur.

Gjødsel-controlleren avslutter med å si at han er svært skeptisk til bruken av KPIer, og at det virker som mange tror det er mulig å styre et stort selskap etter en håndfull KPIer. Dette mener han er tull, virkeligheten er alt for komplisert, og spesielt KPIer som omhandler pris er i følge han umulig å fastsette. Grunnen er at hvilken pris som er riktig vil skifte med markedssituasjonen, noe som gjør det så å si umulig å konstruere slike KPIer.

Akkurat når det gjelder denne respondenten mistenker jeg at han er enig i det meste av kritikken mot budsjettet, men at han misliker at det er selve budsjettbegrepet som blir kritisert. Grunnen til at jeg tror dette er at han etterlyser kritikk av prosessene som ligger bak, det er jo nettopp dette som er essensen i kritikken som forklart i del 2. Det er ikke budsjettets planleggingsbit som kritiseres konkret, men de effekter budsjettet har gjennom prosessene som foregår i budsjettarbeidet.

4.2.3 Oppsummering

Gjennom presentasjonen og drøftelsen av disse tre intervjuene ser vi klart at respondentene er enige i at måten å tenke på rundt budsjettering har endret seg i de senere årene. Bakgrunnen for dette ligger i hyppigere endringer i markeder og økte krav til å reagere raskt. Controllerne påpeker misnøye med budsjettets evne til å gi nyttige bidrag til beslutningsgrunnlaget, og ser for seg at vi i fremtiden mer og mer vil supplere budsjettet med verktøyer som har en større evne til å tilpasses omgivelsene, og fører til økt fokus på eksterne effekter og ikke intern detaljkontroll. Jeg finner lite støtte for at de utelukker at budsjettet i fremtiden vil forsvinne i større grad. Som motkrefter til en slik utvikling peker de spesielt på budsjettets stilling som tradisjonelt og godt kjent styringsverktøy, og hvor vidt organisasjonen har evne til å tenke nytt eller er for konservativ.

4.3 De konservative

4.3.1 Bransje og type styringsverktøy

Spennet i bransjer er litt større i denne delen enn i den tradisjonelle delen over. Jeg vil likevel ikke legge for mye vekt på det, i og med at antallet bedrifter jeg har vært innom kan det like godt være tilfeldig. Den ene bedriften er et av Norges aller største mediekonsern. De benytter et tradisjonelt budsjett i bunn, og supplerer med innslag av BSC, samt rullerende prognoser og et fåtall KPIer. Neste bedrift er et av Norges største konglomerater. De benytter et budsjett i bunn, utover dette var controlleren svært tilbakeholden med informasjon rundt detaljene i deres styringsmodell. Han fokuserte mesteparten av intervjuet på prosessene og egenskapene ved budsjett-tankegangen. Det siste selskapet i denne gruppen er et av Norges største treforedlings- og papirselskap. De benytter også budsjettet i bunn, men har i stor grad supplert med prognoser, KPIer og scorecard. Alle tre respondentene stilte seg samtykkende til kritikken mot budsjettet, og hadde ingen problemer med å se behovet for å supplere budsjettet med andre verktøyer. Store deler av kritikken kjente de igjen, og kunne assosiere den med sin egen arbeidsplass. Likevel hevder alle tre at de ikke ser for seg at budsjettet umiddelbart vil bli forlatt. En av årsakene ligger i at den prosessen budsjetteringen representerer ved at hele organisasjonen blir gjennomgått, blir oppfattet som så positiv og verdidrivende at det ikke vil være hensiktsmessig å forlate den.

4.3.2 Drøftelse

Controlleren fra mediebedriften skisserer deres budsjettprosess som en svært tradisjonell prosess, hvor arbeidet startes med formidling av strategiske mål fra ledelsen på vårparten. Budsjetteringen i avdelingene skjer på bakgrunn av disse på høsten, som så konsolideres opp på konsernnivå. I tillegg foretas fire år lange prognoser på høsten, og disse blir oppdatert hvert kvartal, da ut inneværende år. Dette gjøres for å supplere budsjettet, et behov controlleren begrunner med økte krav til reaksjonsevnen. I tillegg foretas såkalte flashrapporteringer annenhver eller tredjehver uke fra de største enhetene, typisk på annonseinntekter som er en sentral indikator på konjunktursvikt. På tross av at bedriften har supplert budsjettet med så mye informasjon som vist over, holder controlleren fast på at budsjettet har positive sider hun ikke kunne tenkt seg å være foruten:

”Selv om budsjettet tar mye tid på høsten så er det noe med å få folk gjennom den tankegangen at de må sette seg ned med budsjettarbeidet, det tror jeg er et gode i seg selv på mange måter.”

Hun forteller videre at de benytter KPIer til en viss grad, og har igangsatt et arbeid for å finne ut om de skal gå bredere ut for å se hva selskapet skal styre etter. Tanken er at ledelsen skal få de ulike avdelinger og selskaper til å ta utgangspunkt i strategien og delmål og KPIer som skal bidra til å nå delmålene. Her ser hun for seg en variant som kan innebære at budsjettet blir forlatt på lang sikt. Et sentralt element er at selskapet i den senere tiden har fått et økt fokus på lean management. Resultatet har blitt en påvirkning på delmålene og KPIene. Derfor tror hun budsjettet på et visst tidspunkt kan bli overflødig. Hun poengterer at det ikke har blitt flagget fra sentralt hold at bedriften bevisst beveger seg bort fra budsjettet, men hun ser at det kan bli resultatet. Interessant her er at det er andre faktorer, blant annet inntoget av lean management, som gjør at denne prosessen har startet, og en konsekvens kan bli at budsjettet forsvinner. Her kan vi selvsagt diskutere hva som er årsaken til at lean management er innført. Dette kan for eksempel relateres til problemer tilknyttet prosessene relatert til den tradisjonelle budsjetteringen. Likevel er det et viktig poeng at ikke budsjettets eventuelle avgang har fått et konkret fokus, men snarere kan bli en konsekvens.

På spørsmål om hva hun mener bedriften mister dersom det ble vedtatt å forlate budsjettet, sier hun:

”Det er nok den totaloversikten for neste år på et oppkonsolidert budsjett, med detaljer på investeringer, bemanning og alt som er. I den andre varianten (tolker at hun viser til Beyond Budgeting) blir dette oppsummert på et litt annet vis, du får ikke det totalbildet på samme måten. Det henger nok litt med det vi skriver rapporter til styret på, måten vei framlegger ting på, hvordan de er vant til å lese dette, hvordan de er vant til å styre, etter regnskap mo budsjett osv. I stedet blir det regnskapet mot fjorårets pluss hva som skjer nå og i fremtiden. Hvordan vi ligger ift. måltall og slikt, det blir mer svevende, ift. hvordan avvikstallene blir tolket. Det er dette man er vant til å forholde seg til.

Hun sier videre at budsjettet er trygt og kjent for alle, og dersom man skal forlate det til fordel for noe annet vil det kreve at hele organisasjonen er klar for det. Årsaken til det mener hun ligger i at tankegangen skal formidles til alle i organisasjonen, og dersom ikke

elementene kommer under huden på samtlige aktører er hun overbevist om at innføringen ikke vil fungere.

Når det gjelder controller-rollen spesielt er hun overbevist om at den vil bli mer interessant ved en overgang til Beyond Budgeting. Dette siden de vil lære mye mer om drift gjennom at strategi får et økt fokus siden mye av grunnlaget for det mekaniske arbeidet faller bort. Hun fortsetter og sier:

”Controlleren vil komme mer inn under huden på hva vi holder på med, og blir tvunget til å følge på en helt annen måte. Med tall er det lett å gå seg vill, tanken på drift faller lett bort. Jeg tror derimot ikke det blir mindre jobb, snarere tvert i mot. Det er fokus som endres, og til et mye mer fornuftig fokus sett fra bedriftens ståsted.

Hun avslutter med å kommentere prinsippene som ligger bak Beyond Budgeting, og sier det minner henne mye om hva som ligger bak kontinuerlig forbedring som de innfører i disse dager. Bedrifter som velger å supplere det tradisjonelle budsjettet med tunge verktøy som for eksempel BSC typisk ikke er klare til å forlate budsjettet, og ender derfor opp med et u hensiktsmessig tungt styringssystem, ville vært bedre å holde på hva man hadde. Hun synes Beyond Budgeting representerer et spennende område, og sier det blir interessant å se hva bedrifter har vunnet og tapt på prosessen.

Controlleren fra industrikonglomeratet fokuserte som sagt mest på prosessene rundt budsjettet, ikke på hans bedrifts styringssystem. I tillegg gjorde han et spesielt poeng ut av at hans organisasjon er sammensatt av flere svært ulike markedsområder, og når han bærer controller-hatten blir utfordringen å se om de samme styringsparametrene er viktig i alle avdelingene. Med dette mener han at noen avdelinger vil kunne styres etter et system som utelukker budsjettet, i andre avdelinger vil ikke dette være mulig. Han sier videre at det er veldig spennende å følge med på hva som skjer i StatoilHydro, og hva de klarer å oppnå. Likevel tror han ikke det er noen enkel vei til himmelen, problemet er veldig sammensatt. Det virker til å handle veldig mye om at spørsmålet skal være budsjett eller ikke budsjett. Han mener det er viktigere å se på hvordan man bruker budsjettet, det bør være en av flere indikatorer eller referanser på utviklingen. Han avslutter med å si at han er skeptisk til KPIer og tanken om å styre etter slike. Årsaken til dette ligger i at behovet for en breakdown-analyse vil komme uansett, og da vil overordnede KPIer ikke være tilstrekkelige. I tillegg sier han at å jobbe med KPIer bare blir å budsjettere måltall. På dette punktet mener jeg han

tar en alt for lettvinnt løsning. Min påstand blir støttet av en controller fra bank-virksomhet som vi kommer til i neste del. Årsaken til at det blir feil å kalle det budsjettering av måltall ligger i svært stor grad i den enorme forskjellen det er fra detaljplanlegging i tradisjonell budsjettering og til overordnet planlegging gjennom bruk av KPIer.

Jeg går så over til hvordan controlleren fra treforedlingsbedriften argumenterer. Hennes bakgrunn er som controller i konsernregnskapet. Bedriften bruker tradisjonelt budsjett som blir supplert med både scorecard, prognoser og KPIer. Bakgrunnen ligger i at bedriften har hatt problemer med å lage budsjetter de kan stole på. Årsaken til dette mener hun ligger i markedet som endrer seg så mye. Hun ser på suppleringen av budsjettet som en måte å takle kritikken mot budsjettet på. Videre sier hun:

”Vi har hatt problemer med å stole på budsjettet, markedet har vært for lite stabilt og vi har hatt behov for å sitte nærmere tallene, følge tettere opp. Har fått et enormt fokus på forecastene, på actual rapportering. Når apriltallene kommer så er det første som skjer å sammenligne med hva de sa i sist periode. De som ikke har kontroll blir veldig synliggjort, ekstra press blir da lagt på fabrikkene. Budsjettet blir altså ikke brukt på hovedkontoret angående oppfølging.”

Hun fortsetter videre med å si at selv om man kan si at dette betyr at mye arbeid blir lagt ned i budsjettet uten at beslutningsverdien blir så stor, så representerer budsjettarbeidet på høsten en viktig verdi i at man stopper opp og bruker tid på hvor de har vært, hvor de er og hvor de er på vei. Men i en så fluktuerende tilstand som de er i nå så kan de ikke ta utgangspunkt i så slaviske forutsetninger i analysen, da vil man hele tiden snakke om avvik. Jeg spør om hun mener at selve prosessen med å lage et budsjett har et positivt innhold, men at dokumentet ikke blir brukt til styring. Dette bekrefter hun, og sier at hun har forståelse for kritikken mot budsjettet. Samtidig er hun i følge seg selv konservativ, og mener at man må være sikker på at man forstår viktigheten av prosessene, alternativet kan bli dyrt dersom budsjettet blir fjernet. Hun poengterer samtidig med at budsjettet i løpet av de siste 4 årene har fått en mye mindre grad av detaljer, tidligere var det en mye mer tungrodd prosess. Hun ser på dette som et eksempel på at man har forsøkt å forbedre budsjettverktøyet i stedet for å forlate det. Når jeg konfronterer henne med tankegangen fra Beyond Budgeting om å skille målsetting, planlegging og ressursallokering gir hun følgende svar:

”Jeg føler dette ligger veldig tett opp til det vi gjør. For å si det sånn, når det gjelder avdelingsbudsjetter, her på hovedkontoret, budsjettet for hovedkontoret jeg kjenner best, i vårt tilfelle får vi lavere budsjett for hvert år. Det er liksom ikke snakk om å bruke opp det vi har i budsjettet, får sjelden det vi skisserer at vi har behov for, det problemet har vi nok ikke, man må argumentere hvor hver krone i budsjettet, og får likevel ikke det. Så det vi jobber med er å øke kostnadsbevisstheten i alle ledd. Det har vi hatt stor suksess med vil jeg si, vi har fått en egen finance manager på hovedkontoret som følger opp rutiner og resultater, belyser ting på en helt annen måte. Kan ikke lenger ha feilperiodiseringer, at regninger dumper inn fordi en eller annen har hatt den liggende på pulten sin. Det blir fulgt opp i mye større grad, på fabrikkene er det blitt sagt at det er enda større kostnadsbevissthet.

Deretter får hun spørsmål om hvordan hun ser på styringssystemet med forecasts og KPIer, og om det blir kontinuerlig vurdert og endret i forhold til omgivelsene. Hun svarer da:

”Ja, det er ikke mer enn 4 måneder siden vi reviderte de åtte linjene i forecast, og da la vi til dette med market downtime, antall tonn man lot være å produsere i en periode. Det går på det vi kaller for capacity management. Denne måten å tenke på som styringssystemet representerer tillater oss å reagere raskere. Det blir forventet at være mer hands on, blant annet sagt at man skal være minst 50% sikker på en forecast. Kan ikke forvente at vi er helt sikker, men man skal ha tro på hva man prognostiserer.”

Hun sier videre at rollen som controller har endret seg gjennom at hun føler hun har mer kontroll. I tidligere perioder med fokus på budsjettet fikk hun følelsen av en nedadgående trend hvor ingen trodde på budsjettet og at det var oppnåelig, man fremmedgjorde seg og fikk ikke noe eierskap til det. Når det gjelder frafallet av mekanisk arbeid sier hun:

”Ja, og man ser i større grad fremover, bruker ikke så mye tid på å forklare hvorfor de siste seks månedene ikke ble som de ble. Man ser på den siste måneden, er den i henhold, i så fall hvorfor ikke, og kan vi da stole på de neste seks kvartalene, er det noe som ser rar ut. Jeg vil si at vi utfordrer forecastet i mye større grad, mye større fokus fremover i stedet for bakover. Vi får en mer proaktiv rolle, og jeg føler at vi ved å jobbe på denne måten får en bedre forståelse for bedriften, markedet og

utfordringene. Det er mye lettere å gå inn i diskusjoner, og ha riktige oppfatninger av virkeligheten.”

Dette svaret må sies å ligge helt i tråd med teorien bak Beyond Budgeting og dets effekt på controlleren, som vist av blant annet Hope og Fraser (2003).

Når hun blir spurt om fremtiden og hvordan hun ser på budsjettets framtid sier hun at det neppe blir forlatt på fabrikknivå, men det er ikke umulig at budsjettprosessen på høsten faller bort på konsernnivå. Årsaken for at det beholdes i fabrikkene ligger i hennes bekymring for at kontroll med faste kostnader som vedlikehold, planlegging og optimalisering av når vedlikehold skal utføres på maskiner og lignende kan bli svekket dersom budsjettet forsvinner.

Hun avslutter med å poengtere viktigheten av at ledelsen gir inntrykk av at de følger de sammen linjene som resten av organisasjonen når det gjelder bevisstgjøringen av kostnader og lignende. Dette kan sees i sammenheng med controlleren fra mediebedriften som poengterer hvor viktig det er at organisasjonen og spesielt ledelsen må være klar for slike endringer. Dersom de ikke er det vil de få vanskeligheter med å få med seg resten av organisasjonen.

4.3.3 Oppsummering

Et av de mest slående trekkene ved denne gruppen i forhold til den tradisjonelle er at controllerne her jobber i en bedrift som mye mer bevisst har prosesser som har som formål å supplere budsjettet, samtidig som disse controllerne virker mer tilbakeholdne med å forlate budsjettet fullt og helt. Dette kan muligens sees i sammenheng med at controllerne i den tradisjonelle gruppen ikke har tillatt seg selv, eller blitt tillatt å tenke på muligheten for å forlate budsjettet. Derfor kan tanken virke ekstra fristende å akseptere gjennom et intervju som har som formål å finne ut av akkurat dette.

Som i den tradisjonelle gruppen finner jeg heller ikke i den konservative gruppen noe grunnlag for å si at budsjettet ikke kan forsvinne i fremtiden. Dette bidrar til å bygge opp under grunnlaget for at Beyond Budgeting kan representere et eksempel på en styringsfilosofi som vil bli hyppigere brukt frem i tid.

Et annet fellestrekk er at i hvert fall de to controllerne som var villige til å direkte diskutere controller-rollen i den konservative gruppen, virker til å være enige med både teorien og controllerne fra den tradisjonelle gruppen. Derfor ser det foreløpig ut til å herske enighet om at en overgang fra budsjett til Beyond Budgeting vil tilføre controller-rollen et mer strategisk fokusert innhold.

4.4 De nytenkende

4.4.1 Bransje og type styringsverktøy

Til forskjell fra de to foregående gruppene består denne, som forklart tidligere, av fem intervjuer. Tre av disse er imidlertid fra samme selskap, slik at det kun er tre ulike bransjer også i denne gruppen. Det første selskapet er en verdensomspennende malings- og lakkprodusent som holder til i Norge. De har bevisst forlatt budsjettet til fordel for en kombinasjon strategisk målstyring og KPIer. Det de imidlertid ikke har gjort er å adoptere rullerende prognoser, i stedet fokuseres det på rullerende trender. Den andre controlleren kommer fra bankvirksomhet. Denne banken besluttet å forlate budsjettet og innførte balansert målstyring, rullerende prognoser og KPIer. De tre siste controllerne jobber i et stort norsk oljeselskap, spesielt kjent for sin klare forankring i Beyond Budgeting-filosofien gjennom sin utviklede styringsmodell. Også her finner vi BSC, rullerende prognoser og KPIer. I tillegg er den utvidet og innebærer målsetting av både konkrete leveranse- og atferdsmål.

4.4.2 Drøftelse

Malingsprodusenten forlot budsjettet som følge av en lederdiskusjon om prosessene rundt budsjettarbeidet. Dette var et krevende arbeid som baserte seg på innlevering av månedlige budsjetter fra alle selskaper. I tillegg hadde man to prognoser for hvert år. Det ble først besluttet å gi opp den første prognosen, deretter den andre. Man fant ut at ingen ting ble tapt som følge av dette. Deretter ble budsjettprosessen forenklet i retning av grove budsjetter på disposisjonsnivå. Controlleren sier at de med andre ord beveget seg inn på KPI-styring ved å sette noen kritiske indikatorer. Han sier videre at dette representerte starten på at bedriften

trengte noe i stedet for budsjettene. Det ble derfor vedtatt å kjøre 12 måneders trender på en del kritiske nøkkeltall. De diskuterte også rullerende prognoser siden det er svært vanlig at bedrifter velger dette når budsjettet tones ned. Rullerende prognoser ble imidlertid ikke adoptert, årsaken er i følge controlleren:

”Ja, og rullerende prognoser diskuterte vi, og det mente vi ville skape enda mer arbeid, ville da få et sånt prognosearbeid hver måned. Da fant man ut at arbeidsmengden ble den samme, så vi kastet oss ikke på den rullerende prognoseprosessen, vi kuttet ut prognoser og budsjetter, og fokuserte på trender. Vi la da opp til å sette en del måltalt på kritiske suksessfaktorer. På den måten kan man fra de nøkkeltallene sette opp enkle simuleringer på divisjons- og konsernnivå. Så spør du deg kanskje hva som skjedde på selskapsnivå, ble all budsjettering borte der også? Det har vi sagt at vi overlater til selskapsenhetene å avgjøre. Det kan være nyttig å budsjettere på f.eks investeringer mht KS-budsjettering, og likviditetsbudsjettering er viktig, likviditetsstyring osv, og også styre kostnadene sine. Det som har skjedd, på lokalt nivå har man overlatt dette til å bli en mer fleksibel prosess, man overlater til selskapene å avgjøre hvor de vil ha fokus på sine ting. Det kan være for noen selskaper viktig å ha fokus på kostnadene, fordi de er i en prosess hvor de er i en mettet prosess, i et marked de ikke vokser så mye. Derfor vil fokus på kost være viktig. I andre selskaper som vokser veldig mye så vil kost på mange måter øke, og der kan det være andre styringsvariabler som er viktigere. Så man overlot mye av dette til hvert selskap for å finne ut av hvilke styringsverktøy de måtte ha. Men alle selskapene skulle ha rullerende tolv måneder trend og KPI-styring, det har alle blitt pålagt fra konsernet.

Han fortsetter med å forklare at strategidelen ligger i det balanserte målkortet gjennom KPIer. Disse blir benyttet opp mot trendene, og ved å finne ut hvor man skal gå, ender man opp med en diskusjon rundt hvilke tiltak som skal treffes for å nå målene.

På spørsmål om det er noe han synes mangler ved modellen svarer han nei, og påpeker viktigheten av støtten gjennomføringen har hatt fra ledelsen. Etter hans mening ville det ikke være mulig å gjennomføre en slik gjennomgående endring uten en klok og engasjert ledergruppe. Controlleren legger også spesielt vekt på at det faktum at bedriften er et familieselskap har gitt de den nødvendige ro og mulighet til å tenke langsiktig, har ikke blitt jaget av investorer om et krav til kortsiktig avkastning.

Controlleren påpeker at den stabiliteten de har fått har gitt seg utslag i stor fortjeneste og inntjening, men på spørsmål om han tror noe av dette kan tilskrives den nye styringsmodellen blir han nølende til å svare. Når jeg snur på spørsmålet og spør om han anser bedriftens evne til å reagere raskere og riktigere har blitt bedre når de sitter på et slikt styringsverktøy er han ikke nølende:

”Jaja, det er helt klart. Normalt så vil, før i tiden varte prosessen fra august til november, mange brukte mange timer på det. I disse krisetider så er det mye viktigere å jobbe med forbedringer, hele tiden tilpasse seg markedsforutsetninger som kommer.

Ved siden av å si seg fornøyd med modellen deres, trekker også kontrolleren frem et viktig poeng når vi snakker om fremtiden og levedyktigheten til modellen;

”Noen vil jo da hevde at det å frikoble seg fra budsjettering og prognostisering, den tradisjonelle måten å planlegge på, det kan man fint gjøre i tider hvor alt går bra. Det er riktig, når vi gjorde denne endringen, så gikk alt veldig bra, vi var i en fin oppgang, og har vært de siste årene. Og så kommer man inn i en krise hvor man ser at inntjeningen reduseres dramatisk, det gjelder ikke oss, men for mange. Vi og forventer å bli påvirket av krisen. Mange vil hevde at man vil begynne å skrike etter budsjettet, nå må vi vite mer, styring på kostnader, vite mer om hva salg blir om tre måneder og så videre. Men foreløpig har jeg ikke hørt noen røster som har kommet med slike synspunkter, om å gå tilbake til slik vi hadde det før, har ingen diskusjon i vårt konsern på det.”

Han viser igjen til ledergruppen deres som forklaring på hvorfor de har lyktes. Konsernledelsen er moderne, fremtidsrettet og fleksibel. Han mener dette er viktig, fordi ledergrupper gjerne er preget av den tradisjonelle tankegangen preget av årevis med budsjetter. Han sier at kanskje når den yngre generasjonen kommer mer på banen vil vi se tegn til større endringer. Dette må tolkes som et sterkt signal om hvilken posisjon budsjettet har hatt.

Vi avslutter samtalen med å diskutere hvilken effekt systemendringen har hatt på controllerrollen. Svaret hans sammenfaller med teorien:

”Vi kan hele tiden fokusere på kontinuerlige forbedringer, kan gjøre ting annerledes, hvordan bli smartere og mer effektive. Rollen blir mye mer givende og interessant.”

Controlleren fra banken som også har forlatt budsjettet, gir tilbakemeldinger som sammenfaller med teorien på en rekke felt. Dette gjelder både kritikken til budsjettet og arbeidet bak KPIer, hvor viktig det er å ha et kontinuerlig arbeid med disse for å sikre kvaliteten på indikatorene osv. Han peker også på KPIene som essensielle for å lykkes med utfasingen av budsjettet, samtidig som ledelsen og organisasjonen er involvert. Siden disse tingene er godt belyst gjennom uttalelser tidligere i analysen kommenterer jeg derfor bare de delene av tilbakemeldingene som trekker inn noe nytt i forhold til problemstillingen.

Denne controlleren gav kanskje den mest treffende beskrivelsen av budsjettprosessen jeg har sett siden Hope og Fraser (2003):

”Vi bruker det aktivt (tankegangen rundt BB), og det er for meg, erkjennelsen er nok for meg, og det ser vi veldig tydelig, at når man kjører budsjettprosesser, tradisjonelle budsjettprosesser, så får du summen av pessimisme. Altså, du får, man skal ta i litt på kostnadene og så skal man være litt forsiktige på inntektene. Så summerer du all pessimismen og da får du et vekstnivå som er både under hva man kommer til å klare, og under det som er, kall det gjerne et overordnet krav.”

Han er også den eneste som har vært villig til direkte å uttale seg om hvor vidt utfasingen av budsjettet har hatt en lønnsomhetsvirkning:

”Ja, og jeg tror at, selv om det er vanskelig å regne på siden vi ikke har brukt disse systemene ved siden av hverandre, at det man strekker seg, og at man ser at det er et gap mellom det man har strukket seg til og det man er i ferd med å nå, de aktivitetene som da iverksettes for å close det gapet, det tror jeg ikke hadde blitt gjort hvis man ikke hadde hatt den ambisjonen å strekke seg til. Jeg tror faktisk også at, spesielt på inntektssiden så vil man skape mer inntekter ved å bruke det styringsverktøyet fremfor budsjettprosessen.”

Når det gjelder referansen til at noen påstår at KPIer blir som å budsjetter måltall, så sier han følgende:

”Det har jeg hørt mange ganger, at dette bare er en budsjettprosedyre. Det er jo ikke det, fordi når man budsjetterer så har man kanskje tusen linjer i et regnskap som du skal fremskrive på, enormt detaljnivå. Kan tenke deg hvordan det er i bank. Nå har vi noen linjer som er viktige og definert, og det er de vi skal forecaste på, og da er vi

langt i fra på produktnivå, vi er kanskje på produktgruppenivå. Så det er en helt annen struktur, og jeg tror det må kombineres med at man innfører typen BSC målkort og at man bygger opp strategien med å forklare på en enkel måte sammenhengene.”

Vi snakker så kort om hva utfallet blir dersom man putter BSC på toppen av budsjettet:

”Ikke sant. Og så er det en annen stor fordel, at, vi har KPIer som vi lyssetter kvartalsvis, egentlig månedlig, men har kvartalsvis oppfølging med enhetene. Det er klart at hvis man da i en periode får noen strukturelle endringer eller får makroendringer i markedet som gjør at man kanskje burde trykke litt annerledes, så har vi en reell mulighet for å kunne si at denne kpien velger vi nå å tone ned, mens denne kpien blir veldig viktig. Og det kan vi faktisk henge litt opp det man måtte ha av bonussystemer. Det er klart at du får gjerne det du måler, og dersom du i tillegg belønner det du måler, så blir det en enorm kraft altså. Man begynner å snakke om at dette begynner å påvirke din lommebok som leder, da skal jeg love deg at du får dratt det i den retningen du ønsker.”

Det mest interessante poenget i dette intervjuet kom frem når vi diskuterte på hvilken måte rollen som controller ble påvirket. Først svarer han på spørsmålet:

”Når jeg ser min egen rolle, og jeg har et team på 7 stk. så ser vi at rollen blir mye dreiet fra, hvis vi tar akkurat den prosessen, så er den dreiet fra å være tallorientert til å bli trendorientert, og forretningsmessig orientert. Vi får en helt annen rolle, en proaktiv rolle i forhold til hvilke tiltak, vi avdekker trendsifte og vi kommer med forslag til tiltak som da forretningsledelsen vurderer og beslutter på. Det blir mye morsommere å være controller i dag enn under de tunge budsjettprosessene. Jeg husker jeg satt i, det var fire regionbanker, og i den ene regionbanken jeg hadde kontroll på så satt vi med 17 avdelingsbanker, vi kjørte budsjettprosess med 17 avd banker på to uker, klart det, og det var to mann, det blir ikke mye value-added. Det blir og tre en rekke forutsetninger nedover hodene og så diskutere, og så bygger man opp nedenfra og kommer frem til, som jeg sa, summen av pessimisme.”

Han påpeker deretter at controllerfunksjonen har blitt sentralisert, denne funksjonen var tidligere stasjonert ute i enhetene. Dette bidrar til en fortsatt god kontroll på enhetene. Hvis ikke de var blitt flyttet kunne noe av kontrollen blitt flyttet med dem. På mitt spørsmål om at det å flytte controllerne var en effekt av det nye systemet sier han:

”Jeg tror det er en god måte å sikre at man klarer å implementere de, f eks styringssystemet som er innført. Hvis man blir for fristilt, så tror jeg man fort faller tilbake til den gamle, det er ikke alltid at man trives over endringer, og dette skjer jo noenlunde samtidig, sentralisering av controllerfunksjonen, vi la all standardrapporteringen ut, lagt ut av (...), og controllerne mine sitter ikke og rapporterer i hele tatt, det er det et annet miljø som gjør. Vi bruker tid på business. Den finansielle biten er dratt ut, og så er vi selvfølgelig inne og vurderer, men det er mer ad hoc. Standardrapporteringen er ute, og det var et viktig skritt for å være mer på hugget, for å følge regionene og være en, ja en partner i diskusjoner og vurderinger i hvor er det vi skal og hvor er det vi ikke skal være. Hvem performer og hvem performer ikke.”

Oppfølgingsspørsmålet mitt, om vi fremover i tid vil se at dette bidrar til å endre rollen som controller fundamentalt, at de i hovedsak blir business controllere, og at rapporteringsbiten blir skilt ut i en egen rolle, ble besvart som følger:

”Jeg håper det ift til andre, jeg tror det er viktig og riktig. Jeg hadde et innlegg på, det var vel på tema planprosess i Siviløkonomene for tre år siden det var, og da var jeg litt sånn kjepphøy, og sa at i mitt hode så bør en business controller ikke drive med rapportering i det hele tatt. Det er det andre som bør gjøre, det går nettopp på at det, man skal likevel kjenne tallene, det forutsetter jeg jo, men du skal være samtalepartneren og du skal også være høyre- eller venstrehånda til administrerende ift det og faktisk kunne gjøre en del riktige valg ved å være proaktiv. Kan tenke det at når signalene kommer om at du skal spare penger eller signalene kommer at inntektsveksten er for lav, så må man jo, det er ikke nok å si at nå må vi skjerpe oss, bare å kjøre på, du må finne konkrete aktiviteter. Det er ikke veldig lett, og det mener jeg er en kjempeviktig oppgave, å være proaktiv på det.”

Denne konkrete delingen mellom finansielle og business controllere som følge av at man forlater budsjettet synes jeg er spesielt interessant, og jeg konfronterte alle intervjukandidatene jeg snakket med etter bank-controlleren om de var enige i dette. De fleste bifalt denne tankegangen, og så verdien av et slikt skille.

Jeg avslutter analysen med å se på tilbakemeldingene fra de tre respondentene fra oljeselskapet som opplest har en Beyond Budgeting-forankring i sitt egenutviklede

styringssystem. Den ene respondenten var med og ledet et av pilotprosjektene under innføringen av systemet, og sitter således på nøkkeltunnskap i tilknytning til hva som var sentralt, og hvilke effekter man erfarte. Den andre controlleren sitter som leder for en enhet som selger business service-tjenester til resten av konsernet, og ser flere sider av hvordan systemet fungerer. Den tredje controlleren jobber i en rent teknisk avdeling, og representerer et perspektiv som tilskuer og bruker av modellen.

Alle tre controllerne bruker samme karakteristikkk av systemet: gjennom fraværet av budsjettet som tvangstrøye skal det bli lettere å få fokus på de rette tingene. I tillegg er et sentralt punkt at målene nå blir gitt i begynnelsen av perioden, tidligere ble de gitt etter at budsjettet var fremforhandlet. Dette førte til at målene ble begrenset deretter.

Controlleren som jobbet i pilotenheten forklarer at de største motkreftene til implementeringen lå i den iboende skepsisen hos ledergruppen til å ta bort noe så fundamentalt og naturlig som budsjettet fra driften av et selskap. På bakgrunn av dette er det et behov for ”walk the talk”, faktisk klare å vise at dette både virker og er hensiktsmessig. Hun sier videre at hun opplevde så stor skepsis blant ledergruppen at hun ikke hadde klart gjennomføringen uten god back-up fra den personen som hadde rollen som hennes nærmeste støttespiller. Siden de to hadde en genuin tro på modellen ble det en suksess i forhold til at de klarte å overbevise resten av gruppen.

Når det gjelder controllerrollen sier hun at den er avgjørende for suksessen av modellskiftet. Hun er også enig i skiftet fra financial til business controller, økt fokus på strategi og mindre på detaljrapportering. Får et mindre tilbakeskuende blikk, mer på drift og hva de faktisk skal gjøre for å nå målene sine. I tillegg skal controlleren være en utfordrer til de målene og måten man tenker på, og en tilrettelegger for tiltak som skal gi retning i henhold til strategien. Her er det helt sentralt at lederne forstår og godtar denne rollen. Controlleren skal for eksempel ikke bli tillagt ansvaret for å gjennomføre endringene, det ligger hos linjelederne. Controlleren skal fungere som tilretteleggeren. Strategi- og driftsfokusert er videre stikkord, samtidig som rollen da, eller heller på grunn av, blir mer krevende. Rapportering og kontrollering har ikke blitt mer lettvent som følge av omleggingen til Beyond Budgeting, snarere tvert i mot, poenget er måten dette blir gjort på, nok en gang at tiden blir brukt på de rette tingene.

Hun fortsetter med å gjøre et poeng ut av at i deres styringssystem måles og belønnes det både på atferd og hva man leverer. Fokuset ligger ikke bare på at man når målene sine, men også på hvordan man faktisk nådde disse målene. Hun sier at mange selskaper sier de fokuserer på atferd, men etterlyser flere som faktisk belønner på bakgrunn av dette.

Også controlleren for den sentrale enheten forventet at controllerne i større grad skulle bli rådgivere, utfordrere og tilretteleggere for gode beslutninger, han så på rollen deres som verdidrivende i ledergruppen de var en del av. Detaljert tallknusing og oppfølging på detaljnivå skal de ifølge han derimot gjøre mindre av. Likevel tror han controllerne vil erfare at mye detaljarbeid havner på pulten deres, siden det er en del ting som må fungere i bunn for at systemet skal fungere. Bedriften må ha en kostnadsstruktur, en ansvarsstruktur og en godkjenningsstruktur. Han sier at maskineriet som ligger bak en stor bedrift som dette skal vedlikeholdes, denne oppgaven tilfaller også controllerne. I tillegg påpeker han at det ikke er sikkert at rollen fungerer, og viser til dette med ledergruppen som den kvinnelige controlleren var inne på ovenfor. Han summerer til slutt opp hva som er det viktigste for controlleren i et slikt system:

”Ja, hvis du skal si med en setning hva som er det viktigste i controller rollen, så vil jeg si at controlleren skal sikre at den enheten du er controller for faktisk når målene sine. Det er det viktigste for controlleren. Så sier du da: hva må du så gjøre, hvordan må du agere, og hva må du gjøre for å få det til? Svaret er i alle fall ikke at du setter deg ned og graver deg ned i detaljerte tall og budsjetter, da må du arbeide på et helt annet nivå, og da trenger du en helt annen styringsinformasjon, det får du ikke fra det tradisjonelle budsjettet.”

Begge disse to controllerne sier de ikke ser noe negativt ved systemet, og savner heller ikke noe fra budsjettet som har blitt forlatt. Dette skiller de fra controlleren som sitter i den tekniske enheten. Han starter med å forklare at det BB-baserte systemet egner seg godt for hans avdeling. Det er fordi denne avdelingen bare jobber med investeringer, og mottar oppdrag fra interne kunder. De egner seg derfor dårlig til å bli styrt etter finansielle rammer. Gjennom det systemet de bruker i dag kan de vektlegge fysiske måleparametre som gir dem riktig styringsinformasjon og gjør også dem i stand til å gjøre ”de rette tingene”. Likevel mener han at systemet, eller rettere sagt selskapet har en svakhet. Han mener selskapet har

en nærmest religiøs holdning til systemet, grunnen til dette kan ligge i at selskapet helt fra starten kategorisk har koblet styringssystemet opp mot BB-teorien. En uheldig effekt av dette kan antas å være at det er mye prestisje knyttet til at resultatet ikke kan bli et nederlag. Controlleren for den tekniske enheten påpeker at virkemidlene, for eksempel budsjett eller KPIer osv. ikke skal være målet i seg selv, men som navnet nettopp tilsier, et virkemiddel. Han etterlyser en større grad av nyansering til hvor passende styringssystemet er til alle markedssituasjoner. Han utelukker videre ikke at budsjettet kan få en naturlig tilhørighet i selskaper igjen. På samme måten som ved den religiøse holdningen kritiserer denne controlleren til en viss grad også systemets policy om at måling og belønning gjøres på bakgrunn av atferd og leveranse. Vektingen er 50 % på hver. Årsaken til kritikken ligger i at han påpeker hvor vanskelig det er å måle atferd, og spesielt hvordan man skiller god og dårlig atferd.

4.4.3 Oppsummering

Først og fremst henvender denne delen seg direkte til begge delene av problemstillingen. At controllerne har en positiv holdning til Beyond Budgeting er helt klart, de ser på dette som den fremtidige måten å styre på. Det er ingen ting som tilsier at de på kort sikt vil bytte tilbake til budsjetter. Eventuelt kan det bli aktuelt å innføre budsjettlignende planlegging på spesielle områder, men ikke i stor skala.

Den andre delen, som vedrører hvor vidt rollen som controller vil endre seg som følge av en overgang til Beyond Budgeting har fått en rekke svar som mer eller mindre blir bekreftet av alle fem controllerne. Spesielt interessant er tanken om at rollen vil bevege seg fra en finansiell karakter og over til å bli driftsfokusert, blir en business controller.

Del V. Avslutning

5. Konklusjon

Jeg har i denne utredningen jobbet med en todelt problemstilling som omhandler overgangen fra budsjetter til styringssystemer som ligner på eller er basert på Beyond Budgeting. Hovedfokus har i utgangspunktet vært å forsøke finne ut hvilke holdninger stillingsgruppen som jeg fokuserer på, controlleren, har til Beyond Budgeting. I tillegg har jeg forsøkt å finne ut hva controlleren tror om sin egen rolle i en slik overgang.

Datamengden som ligger til grunn for utredningen er for lite til at jeg kan generalisere og komme til en bestemt konklusjon. Dette betyr at jeg ikke har mulighet til å si hvor vidt controlleren definitivt er positivt til Beyond Budgeting, eller om de mener dette systemet peker i feil retning. Det jeg imidlertid har tenkt å gjøre er å poengtere det jeg synes er interessant på bakgrunn av de data jeg har kommet frem til.

Når det gjelder controllernes holdninger til det tradisjonelle budsjettet ble jeg overrasket over hvor samstemte de var. Selv om jeg har foretatt et fåtall intervju synes jeg det er påfallende at ingen av controllerne var i særlig grad uenig i kritikken av budsjettet. I tillegg mente alle at budsjettet representerte for mye detaljarbeid og tilførte lite nyttig informasjon til beslutningstaking. De mente også at det var helt nødvendig å supplere budsjettet med andre verktøy, som prognoser og KPIer for å bli i stand til styre bedriften bedre. Jeg har vanskelig for å tolke disse tilbakemeldingene på annen måte enn at controllerne ser et behov for endring når det gjelder bruken av budsjett. På hvilken måte disse endringene skal foregå er det imidlertid mer vanskelig å si noe om. Likevel er det interessant å se hvor stor interesse Beyond Budgeting fikk blant de som ikke hadde hørt spesielt mye om det. Dette fikk utslag i at jeg ble bedt om å forklare mer i detalj, og jeg formidlet også hvor den kunne finne mer informasjon om denne styringsfilosofien. Det blir vanskelig å si på et slikt grunnlag hvor vidt Beyond Budgeting representerer fremtiden. På den andre siden viser interessen for Beyond Budgeting at jeg i hvert fall ikke kan si at systemet representerer noe uønsket. Det synes jeg er viktig poeng, som bidrar til at fremtiden til Beyond Budgeting kan innebære økt utbredelse.

Et punkt som de fleste controllerne har trukket frem er at budsjettet er noe som hører til i bedriften, og at det vil være utfordrende å forlate det helt. Dette innebærer et viktig poeng ved en mulig implementering av Beyond Budgeting. En klar utfordring vil være å overbevise organisasjonen om at budsjettet må bort. I tillegg er controllerne samstemte på viktigheten av

at ledergruppe må ha tro på et eventuelt nytt styringssystem. Det vil i så fall representere ytterligere en utfordring ved en implementering, nemlig hvordan ledelsen skal formidle at et slikt system vil være det riktige for bedriften.

Den andre delen av problemstillingen omhandler hvilke tanker controllerne gjør seg om sin egen rolle, og om de tror den vil forandre seg under Beyond Budgeting. Respondentene som ikke har erfaring med Beyond Budgeting-relaterte systemer peker først og fremst på hva de håper vil forandre seg hva angår rollen deres. I tillegg gjør de seg noen tanker om hva de tror vil bli utfallet. Disse tankene samstemmer i stor grad med hva de med erfaring sier blir utfallet. Flere av controllerne jobber i dag i systemer som enten har innslag av Beyond Budgeting, eller er fullstendig basert på BB. Tilbakemeldingene fra disse tilsier at rollen som controller får et mer strategisk innhold. Fokuset skifter fra internt til eksternt, og kunder og omgivelser får en mer naturlig del av hverdagen til controlleren. Som forklart kan jeg ikke konkludere at rollen vil forandre seg på denne måten. Jeg kan imidlertid si ganske sikkert at det virker usannsynlig at rollen vil få mindre innslag av strategi og eksternt fokus. Dette bidrar til å vise at Beyond Budgeting har en positiv oppfattelse blant controllerne.

På bakgrunn av intervjuene vil jeg derfor våge meg til en påstand. Jeg har vanskelig for å se at ikke fremtiden vil innebære mindre fokus på budsjettering, og større innslag av en tankegang som kan identifiseres med Beyond Budgeting.

6. Begrensninger og forslag til videre forskning

I denne delen vil jeg redegjøre for begrensninger og svakheter ved utredningen. Samtidig kommer jeg med forslag til temaer for videre forskning.

Som konklusjonen viser, representerer datagrunnlaget en begrensning for utredningen. For å bli i stand til å si noe mer håndfast om fremtiden til bruken av Beyond Budgeting, ville jeg behøvd et mye større datagrunnlag. Dette vil innebære mye flere intervjuer, og det ville vært aktuelt å innbefatte andre analysemetoder. I tillegg til antallet vil det være nødvendig med grundigere studier fra hver bedrift.

Det at jeg har valgt å fokusere på en enkelt stillingsgruppe kan sies å være en svakhet ved utredningen. Ved å ikke innbefatte andre typer stillinger vil tilbakemeldingen ikke bli like balanserte. Jeg er i så fall enig i påstanden, og tror at ved å inkludere flere grupper kunne en konklusjon blitt mer fyldig. Forklaringen til mine prioriteringer blir en avveining mellom antall grupper og antall studier totalt som er mulig å gjøre gitt de begrensede ressurser som er tilgjengelig ved en masterutredning.

For den videre forskning innen Beyond Budgeting vil jeg si det finnes mange interessante områder. Mye av årsaken til dette ligger i at det er et ungt forskningsområde. Dersom jeg skal se i forhold til min forskning vil jeg spesielt trekke frem å forske ytterligere på ulike stillingsgrupper. Dette kan for eksempel være å se på ledere og deres holdninger til systemet. På denne måten kan det bli mulig å sammenligne holdninger blant ulike grupper. Det kan innebære en interessant vinkling på problematikken i tilknytning til implikasjonene til Beyond Budgeting.

Videre vil det være nyttig å gjennomføre undersøkelser for å finne ut mer om hva som vil være utfordringene ved en implementering av BB. Dette kan gjøres ved at flere ledd av organisasjoner som har innført systemet rapporterer hva de oppfatter som de største utfordringene. Dette kan sammenlignes med hva bedrifter som styrer etter budsjettet forventer skal være utfordrende. Resultatet vil bli at det blir mulig å trekke ut hva som representerer de største utfordringene, og hvilke vanskeligheter man må forvente seg.

Et siste forslag til forskning kunne vært å fokusere konkret på hvordan controllerens rolle forandrer seg. begrunnelsen for en slik vinkling er at så å si all teori bak Beyond Budgeting tilsier at denne rollen er helt sentral i det nye styringssystemet. Dette kunne blitt gjort ved å

sammenligne et gitt antall kontrollere som jobber med budsjett opp mot noen som jobber med Beyond Budgeting. Ved å gjøre en studie over tid, hvor respondentene rapporterer innholdet i deres stilling og hvordan de jobber til hverdagen, kan det resultere i at det blir mulig å trekke ut signifikante forskjeller.

7. Litteraturliste

Bøker og artikler

Bogsnes, Bjarte (2009): *Implementing Beyond Budgeting, Unlocking the Performance Potential*. John Wiley & Sons, Inc., New York.

Bergstrand, Jan, et al. (1999): *Budsjettering*. Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.

Ekholm, Bo-Göran og Jan Wallin (2000): *Is the Annual Budget Really Dead? The European Accounting Review*, Vol. 9 (4), pp. 519-539).

Hope, Jeremy. og Robin Fraser (2003): *How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Johnson, H. Thomas og Robert S. Kaplan (1991): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

McGregor, Douglas (1987): *The Human Side of Enterprise*. Penguin Books Ltd. Harmondsworth, Middlesex.

Otley, David T. (1977): *Behavioural Aspects of Budgeting*. Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London.

Saunders, Mark et al. (2007): *Research Methods for Business Students*. 4th ed. Pearson Education Limited, Essex.

Wallander, Jan (1995): *Budgeten – ett onödigt ont, andra upplagan*. SNS Förlag, Stockholm.

Forelesninger

Bogsnes, Bjarte (2008): (Gjesteforelesning ved Norges Handelshøyskole i faget BUS420, mars 2008)

Høgheim, Sverre (2009): *Budsjettering i teori og praksis* (Gjesteforelesning ved Norges Handelshøyskole i faget BUS435, 15. mars 2009)

Nettsteder

Beyond Budgeting Roundtable

www.bbrt.org

(sist nedlastet 11. juni 2009)

Rigsarkivets Samlinger

<http://www.sa.dk/Ra/brugearkivet/RAsaml/foer1848/rentekammer/S317.htm>

(sist opplastet 16. mars 2009)

Økonomisk ordbok

www.ordbok.oekonomi.no

(sist nedlastet 13. juni 2009)

StatoilHydro

www.statoilhydro.com

(sist nedlastet 15. juni 2009)

Finance Week

<http://www.financeweek.co.uk/item/4697>

Intervju med Bjarte Bogsnes 5. mars 2007 (sist nedlastet 15. juni 2009)

EPM Review

http://www.epmreview.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=125

Intervju med Bjarte Bogsnes (sist nedlastet 15. juni 2009)

Appendiks

Jeg presenterer her intervjuguiden som jeg utviklet i forbindelse med de elleve intervjuene som ligger til grunn for analysen. Ettersom jeg har benyttet delvis strukturerte intervjuer fungerte spørsmålene veiledende i den forstand at de ble benyttet for å gi en naturlig rekkefølge og flyt i intervjuet. Ikke alle spørsmålene ble benyttet i hvert intervju, årsaker til dette kan være flere, poenget er om de faller seg naturlig i samtalen. Videre så har det blitt stilt oppfølgingsspørsmål som ikke er nevnt, disse kom da som et naturlig tillegg til et svar respondenten har komt med. Fellesbetegnelsen for alle intervjuene er at de tok form som en samtale, hvor guiden under virket tilretteleggende for på diskusjonen. Guiden inneholder først en generell del som hjalp meg å sette meg inn i respondentens utgangspunkt, denne biten har blitt anonymisert i analysen. Deretter følger et skille, basert på om controlleren svarer ja eller nei på om bedriften har innført et system som enten er Beyond Budgeting-basert, eller ligner på dette. Det som er essensielt i spørsmålet angående om systemet ligner på BB er hvorvidt de bruker budsjettet i særlig grad til styring.

Intervjuguide for samtaler med controller om BB-systemet og eventuelle effekter på deres rolle.

- Navn
- Navn og bransje på bedrift (Relevant å ta med størrelse, hvorvidt det er nasjonalt eller internasjonalt eller om det ansees som en konservativ eller innovativ bedrift, dette kan tenkes å si noe om tilbøyeligheten til å følge trender innen styrings- og organisasjonslitteratur eller relevant forskning?)
- Stillingsbeskrivelse
- Har bedriften innført BB?
 - Hvis Ja:
 - Hva var begrunnelsen for å innføre BB? Kritikken av budsjettet etc.
 - Hvordan har du oppfattet mottakelsen av innføringen av BB på generelt basis? (Her sentralt for meg som intervjuer å tenke på hva er grunner for at bedrifter befinner seg i en av de tre kategoriene? Hva er drivkrefter i en utvikling fra budsjett til BB? Hva er motkreftene? Er utviklingen styrt av moter, trender etc.?)
 - Hvordan så du for deg at din hverdag skulle bli som følge av endringen?
 - Hvordan har innføringen av BB forandret din rolle som controller?
 - Hva er det positive?
 - Hva er det negative?

- Hva tror du om fremtiden for din rolle spesielt?
 - Hva oppfatter du som det mest positive, hva har man oppnådd ved å forlate budsjettet?
 - Motsatt, hva er ikke spesielt positivt, hva har man mistet gjennom å gå bort fra budsjettet?
 - Hvordan ser du på fremtiden med BB? Tror du vi vil se mer av BB eller relaterte verktøy som erstatter budsjettet?
- Hvis Nei:
 - Hvordan ser du på budsjettet som styringsverktøy? (Relater til kritikken som er rettet mot budsjettet som verktøy)
 - Hva tror du kan være et godt alternativ til budsjettet? (Eksemplifiserer eventuelt med BSC, RF og KPIer)
 - Har bedriften vurdert BB? (Om en kombinasjon av budsjett med BSC og RF har blitt diskutert?)
 - Hva ville være de positive aspektene med å innføre BB, etter dine øyne?
 - Motsatt, hva ville man mistet ved å forlate det tradisjonelle budsjettet?
 - Hva tror du om sannsynligheten for at man i fremtiden vil se mer av BB eller lignende styringsverktøyer?
 - Hvordan tror du din rolle spesielt ville forandret seg dersom man innførte BB?
- Hva tror du om fremtiden til BB på generell basis? (Eventuelt inkluderer dette spørsmålet eksplisitt til slutt hvis det ikke har kommet naturlig i resten av samtalen)
 - Hvordan ser du på fremtiden med BB? Tror du vi vil se mer av BB eller relaterte verktøy som erstatter budsjettet?

I tillegg ble prinsippene bak Beyond Budgeting presentert for respondentene sammen med et utvalg av aktuelle temaer for samtalen. Dette ble gjort per e-post etter at jeg hadde fått i stand en avtale om intervju. På denne måten fikk respondentene mulighet til å forberede seg uten at de eksplisitte spørsmålene ble gitt til dem.

Prosessrelaterte prinsipper

Selskap må, ifølge Hope og Fraser (2003), endre sine prosesser for å få nytten av et Beyond Budgeting-system. De presenterer følgende prinsipper som bør følges:

- Sett ambisiøse mål for å oppnå relativ forbedring.
- Evaluer og belønn på kontrakter som er basert på relativ forbedring.
- Gjør planlegging til en kontinuerlig og inkluderende prosess.
- Gjør ressurser tilgjengelige etter behov.
- Koordiner aktiviteter på tvers av selskapet i forhold til kundenes behov.
- Basér kontroll på effektiv ledelse og på en rekke relative prestasjonsindikatorer.

2.3.2 Ledelsesprinsipper

Ledere som innfører Beyond Budgeting i sitt selskap, vil få en ny hverdag, og Hope og Fraser (2003) har presentert følgende prinsipper de bør følge:

- Sørg for et styringsrammeverk basert på klare prinsipper og grenser.
- Skap et prestasjonsklima basert på relativ suksess.
- Gi folk frihet til å ta beslutninger på lavere nivå som er konsistent med styringsprinsippene og organisasjonens mål.
- Gi ansvar for verdiskapende beslutninger til team i frontlinjen.
- Gjør folk ansvarlig for kunderesultater.
- Støtt åpne og etiske informasjonssystemer som sørger for ”én sannhet” gjennom hele organisasjonen.