



Endrede styringsverktøy over tid

En case-studie av hvordan et kraftselskap i Norge har tatt i bruk og forlatt styringsverktøy ettersom behovene har endret seg.

Petter Rygg Johnsen

Petter Woldseth Jørgensen

Veileder: Iver Bragelien

Masterutredning i Økonomi og Administrasjon

Hovedprofil: 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 eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Det tradisjonelle budsjettet har vært kritisert for å være et krevende styringsverktøy med mange ulemper. Kritikken mot budsjettet går blant annet ut på at det ikke tar tilstrekkelig hensyn til virksomhetens omgivelser. I en verden som blir stadig mer teknologisk og dynamisk, må styringsverktøyene kunne tilpasse seg endringene i omgivelsene. Det sies at budsjettet ikke klarer å endre seg i samme hastighet. Flere alternative styringsverktøy har blitt utviklet for å erstatte eller supplere budsjettet. Disse styringsverktøyene oppfattes av mange som mer tilpasningsdyktige, men de har også ulemper. Denne utredningen skal svare på følgende problemstilling:

Hvordan bidrar ulike styringsverktøy til verdiskapning i et kraftselskap?

Utredningen er en casestudie av et kraftselskap i Norge. Kraftselskapet har tidligere avskaffet det tradisjonelle budsjettet og tatt i bruk andre styringsverktøy, men de opplever også utfordringer knyttet til disse styringsverktøyene. I utredningen vil vi svare på hvilke fordeler og ulemper det var med tidligere og dagens styring, og vi vil komme med anbefalinger til hvordan kraftselskapet kan utvikle styringen sin videre. Vi har benyttet kvalitative metoder, med semistrukturerte intervjuer av ti ansatte i kraftselskapet. Svaret på problemstillingen baseres på funn fra datainnsamling, teori og tidligere empiri.

Funnene våre bekrefter mange av teoriene om de ulike styringsverktøyene, både i forhold til fordeler og ulemper. Verktøyene må designes for å dekke formålet, samtidig som man tar hensyn til allerede eksisterende styring. Ikke alle verktøy passer inn i alle virksomheter. De må derfor tilpasses kulturen, styringen og miljøet. For å innhente informasjon om styringsverktøy kan fungere godt i virksomheten, kan det eksperimenteres på mindre områder før verktøyene implementeres i hele selskapet.

Vår utredning kommer frem til at styringsverktøyene kraftselskapet har benyttet tidligere har vært for detaljert og ressurskrevende. Vi konkluderer med at kraftselskapet bør redusere tidshorisonten på prognosen de benytter i dag, hvor oppmerksomheten rettes mot de første årene. Videre anbefaler vi at de reduserer detaljeringsgraden i prognosen. Strategikartet som kraftselskapet benytter i dag, kan utvikles videre til også å inkludere scenarier for å bedre håndtere risiko. Til slutt anbefaler vi at kraftselskapet fortsetter å bruke benchmarking, men på et svært overordnet nivå.

Forord

Utredningen er gjennomført som et ledd i vår masterutdanning i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole (NHH). Oppgaven er obligatorisk og vektet med 30 studiepoeng. Formålet med oppgaven er at vi som studenter skal fordype og tilegne oss avansert kunnskap om et tema innenfor studiets rammer. Utredningen er skrevet med utgangspunkt i vår hovedprofil Økonomisk Styring. Oppgaven ble gjennomført høsten 2018.

Gjennom faget «Styring av større foretak» fikk vi stor interesse for og kunnskap om ulike dynamiske styringsverktøy og hvilke egenskaper disse styringsverktøyene kan ha. I den forbindelse kom vi i kontakt med et kraftselskap som har gått vekk fra tradisjonelt budsjett som styringsverktøy og heller tatt i bruk andre verktøy. Selskapet ville vite mer om hvordan de kunne utvikle sine styringsverktøy. Selskapet ønsket å være anonym i utredningen, og vi har i det følgende valgt å kalle det for «Kraftselskapet».

Arbeidet med utredningen har vært utfordrende, men lærerikt. Vi håper forskningen vår kan bidra til verdifull kunnskap til Kraftselskapet og andre virksomheter som ønsker å ta i bruk ulike styringsverktøy.

Vi ønsker å rette en spesiell takk til kontaktpersonen i Kraftselskapet og alle intervju-deltakerne. Alle viste stor samarbeidsvilje og bidro med verdifull informasjon. Vi vil og takke vår veileder, Iver Bragelien, som har bidratt med gode og konstruktive innspill, samt tilbakemeldinger, underveis i skriveprosessen.

Bergen, februar 2019

Petter Rygg Johnsen

Petter Woldseth Jørgensen

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	2
FORORD	3
INNHOLDSFORTEGNELSE	4
FIGURLISTE	7
TABELLISTE	8
1. INNLEDNING	9
1.1 BAKGRUNN	9
1.2 PROBLEMSTILLING	10
1.3 TILNÆRMING.....	11
1.4 BIDRAG	11
1.5 AVGRENSING.....	11
1.6 STRUKTUR.....	12
2. TEORI	13
2.1 ØKONOMISTYRING	13
2.2 BUDSJETTEORI	15
<i>Budsjettmetoder</i>	16
<i>Formål med budsjett</i>	18
<i>Alternative budsjett</i>	20
2.3 KRITIKK MOT BUDSJETT	21
2.4 DYNAMISK ØKONOMISTYRING	23
<i>Prognoser</i>	25
<i>Rullerende prognoser</i>	25
<i>Balansert målstyring</i>	26
<i>Benchmarking</i>	28

<i>Scenarier</i>	28
2.5 STYRING UTEN BUDSJETTER	29
<i>Beyond Budgeting</i>	29
2.6 STYRINGSPAKKER	35
2.7 TEORETISK RAMMEVERK.	36
2.8 OPPSUMMERING AV TEORIKAPITTELET	37
3. METODE	38
3.1 STUDIENS FORMÅL.....	38
3.2 FORSKNINGSDESIGN.....	39
3.3 DATAINNSAMLING	40
3.4 INTERVJU	41
3.5 KVALITET	43
<i>Pålitelighet</i>	44
<i>Troverdighet</i>	44
<i>Overførbarhet</i>	44
<i>Bekreftbarhet</i>	45
3.6 ETIKK.....	45
3.7 BEGRENSNINGER.....	46
3.8 OPPSUMMERING AV METODEKAPITTEL	47
4. CASET	48
4.1 OM KRAFTBRANSJEN.....	48
4.2 BRANSJESTRUKTUR.....	49
4.3 OM KRAFTSELSKAPET.....	50
5. FUNN OG ANALYSE AV TIDLIGERE STYRINGSVERKTØY	53
5.1 BUDSJETT.....	54

5.2	BALANSERT MÅLSTYRING	61
5.3	STYRINGSPAKKE	67
5.4	SVAR PÅ FORSKNINGSSPØRSMÅL 1	67
6.	FUNN OG ANALYSE AV DAGENS STYRINGSVERKTØY	69
6.1	PROGNOSE.....	69
6.2	STRATEGIKART	78
6.3	BENCHMARKING	85
6.4	STYRING PÅ TVERS	89
6.5	SVAR PÅ FORSKNINGSSPØRSMÅL 2	90
7.	VIDERE STYRING.....	93
7.1	VEIEN VIDERE	93
7.2	ANDRE STYRINGSVERKTØY	96
	<i>Rullerende prognoser</i>	97
	<i>Scenarier</i>	102
7.3	SVAR PÅ FORSKNINGSSPØRSMÅL 3	104
8.	KONKLUSJON	108
8.1	SVAR PÅ PROBLEMSTILLING	108
8.2	BEGRENSNINGER I UTREDNINGEN.....	110
8.3	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	111
	LITTERATURLISTE	112
	VEDLEGG.....	121

Figurliste

Figur 1: Økonomistyringens rolle. Anthony & Govindarajan, 2007.....	s 13
Figur 2: Økonomisk styring – den rasjonelle modellen. T. Bjørnenak, 2012.....	s 14
Figur 3: Oppbyggingsmetoden. K. Boye, T. Bjørnenak & J. Bergstrand, 1999.....	s 16
Figur 4: Nedbrytningsmetoden. K. Boye, T. Bjørnenak & J. Bergstrand, 1999.....	s 17
Figur 5: Iterativ metode. K. Boye, T. Bjørnenak & J. Bergstrand, 1999.....	s 17
Figur 6: Kombinasjonsmetoden. K. Boye, T. Bjørnenak & J. Bergstrand, 1999.....	s 18
Figur 7: Balansert målstyring. Kaplan og Norton, 1992.....	s 26
Figur 8: Styringspakke. T. Malmi & D. A. Brown, 2008.....	s 35
Figur 9: Rammeverk. I. Bragelien, 2016.....	s 37
Figur 10: Verdikjeden i kraftselskap.....	s 49
Figur 11: Tidslinje for styringsverktøyene i Kraftselskapet.....	s 51

Tabelliste

Tabell 1: Beyond Budgeting prinsipper (BBRT, 2016a).....	s 30
Tabell 2: Oversikt over intervjudeltakerne.....	s 43
Tabell 3: Oppsummering av metodekapittelet.....	s 47
Tabell 4: Funn av fra tidligere styringsverktøy.....	s 53
Tabell 5: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i budsjettet.....	s 57
Tabell 6: Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruken i budsjettet.....	s 57
Tabell 7: Prediksjoner fra teori om budsjett mot våre funn.....	s 60
Tabell 8: Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruken i balansert målstyring.....	s 62
Tabell 9: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i balansert målstyring....	s 63
Tabell 10: Prediksjoner fra teori om balansert målstyring mot våre funn.....	s 66
Tabell 11: Oppsummering av forskningsspørsmål 1.....	s 68
Tabell 12: Funn fra dagens styringsverktøy.....	s 69
Tabell 13: Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruken i budsjettet og prognosen.....	s 72
Tabell 14: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i budsjettet og prognosen.	72
Tabell 15: Prediksjoner fra teori om prognose mot våre funn.....	s 78
Tabell 16: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i balansert målstyring og strategikart.....	s 82
Tabell 17: Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruk i balansert målstyring og strategikart.....	s 83
Tabell 18: Prediksjoner fra teori om strategikart mot våre funn.....	s 84
Tabell 19: Prediksjoner fra teori om benchmarking mot våre funn.....	s 89
Tabell 20: Oppsummering av forskningsspørsmål 2.....	s 92
Tabell 21: Funn om veien videre.....	s 93
Tabell 22: Funn om andre styringsverktøy.....	s 97
Tabell 23: Prediksjoner fra teori om rullerende prognose mot våre funn.....	s 101
Tabell 24: Prediksjoner fra teori om scenariostyring mot våre funn.....	s 104
Tabell 25: Våre anbefalinger	s 107
Tabell 26: Svar på problemstilling.....	s 108

1. Innledning

I dette kapitlet forklarer vi bakgrunnen for utredningen, vi presenterer problemstilling, utredningens tilnærming og vårt bidrag. Avslutningsvis forklarer vi utredningens avgrensninger og dens struktur.

1.1 Bakgrunn

«Budgeting which lies at the heart of management, is typically backward-looking, inflexible, politicized, and overly conservative – in other words, it’s drag on organizational vitality» (Hamel, 2016, sitert på omslag av Bogsnes, 2016).

Budsjetter har vært det vanligste styringsverktøyet i organisasjoner og bedrifter siden etterkrigstiden (Boye, Bjørnenak & Bergstrand, 1999). Budsjettet sitt formål har tradisjonelt vært å gi beslutningsinformasjon til ledelsen og samtidig motivere de ansatte til å yte for å nå bedriftens mål (Boye et. al, 1999).

I de siste tiårene har budsjetter blitt kritisert for å være for lite knyttet til virkeligheten, for lite dynamisk og ikke tilpasset dets formål. Budsjetter er også blitt kritisert for å være svært ressurs- og tidskrevende (Wallander, 1995, 1999; Hope & Fraser, 2003; Bogsnes, 2009, 2016).

Verden er i stadig endring, og ny teknologi gjør at bedrifter raskt må tilpasse seg endringer i omgivelsene og forutsetningene (Hope & Fraser, 2003). Det krever at også styringsverktøyene som bedriftene benytter, er tilpassningsdyktige i henhold til endrede omgivelser og forutsetninger. Flere hevder at budsjett ikke er velegnet i så måte (Wallander, 1995, 1999; Hope & Fraser, 2003; Bogsnes, 2016).

Det har blitt utviklet ulike styringsverktøy som skal kunne løse dette bedre, som; balansert målstyring, benchmarking, rullerende prognoser og scenariostyring (Camp, 1995; Kaplan & Norton, 1992; Hoff, 2012; Horngren, Datar & Rajan, 2015; Kahn & Wiener, 1968). De ulike verktøyene kan erstatte eller supplere budsjettet, for å gjøre bedriftene bedre i stand til å tilpasse seg endrede omgivelser og forutsetninger. Verktøyene skal gjøre bedriftene mer dynamiske og skape økt verdi for eierne. Disse verktøyene har imidlertid også sine begrensninger og ulemper, som økt arbeidsmengde og mindre kontroll (Burns, Quinn, Warren & Oliveira, 2013; Kaplan, 2006).

En ny styringsfilosofi som har fått økt oppmerksomhet de siste årene, er Beyond Budgeting (Hope & Fraser, 2003; Bogsnes, 2016). I Beyond Budgeting avskaffes det ordinære budsjettet, og det foreslås et nytt tankesett for hvordan bedrifter og organisasjoner skal styres. I Beyond Budgeting står desentralisering, autonomi og prognoser sentralt (Bogsnes, 2016).

Det finnes mye teori om hvordan de ulike styringsverktøyene fungerer hver for seg, men verktøyene må også tilpasses bedriftene og organisasjonene som tar de i bruk. Ingen bedrifter er helt like, og dermed kreves det særegen kunnskap om både bedriften og bransjen for å kunne vite hvordan styringsverktøyene skal designes for å fungere optimalt (Malmi & Brown 2008).

Kraftselskapet som vi tar for oss er i en prosess hvor de har gått vekk fra tradisjonelt budsjett som styringsverktøy, og de har tatt i bruk andre styringsverktøy isteden. Vi vil i denne utredningen undersøke hvilke effekter tidligere og dagens styringsverktøy har hatt i Kraftselskapet. Deretter vil vi undersøke hvordan Kraftselskapet kan ta i bruk andre styringsverktøy, eller tilpasse dagens styringsverktøy, for å fremme en enda bedre styring.

1.2 Problemstilling

Ut ifra ovennevnte innledning har vi har kommet frem til følgende problemstilling:

Hvordan bidrar ulike styringsverktøy til verdiskapning i Kraftselskapet?

For å svare på problemstilling har vi utledet følgende forskningsspørsmål:

- 1. Fordeler og ulemper med tidligere styringsverktøy i Kraftselskapet?*
- 2. Fordeler og ulemper med dagens styringsverktøy i Kraftselskapet?*
- 3. Hvordan kan Kraftselskapet utvikle styringen videre?*

Vi strukturerer analysen og diskusjonene i utredningen i henhold til disse tre forskningsspørsmålene.

1.3 Tilnærming

Problemstillingen er blitt besvart ved å gjennomføre en kvalitativ case-studie av Kraftselskapet, med fokus på hvordan tidligere og dagens styringsverktøy har fungert i Kraftselskapet. Deretter har vi vurdert bruken av de ulike styringsverktøyene, og Kraftselskapet sine ønsker om fremtidig styring, opp mot teori og tidligere empiri. På bakgrunn av dette har vi kommet med anbefalinger til hvordan de kan utvikle styringsverktøyene videre.

Studiens datamateriale er basert på ti semi-strukturerte intervjuer, høsten 2018, av ansatte ved fire avdelinger i Kraftselskapet. Utredningen er også supplert med informasjon om selskapet og kraftbransjen gitt i årsrapporter og andre informasjonskilder.

1.4 Bidrag

Utredningens bidrag er å undersøke hvordan tidligere og dagens styringsverktøy har blitt brukt. Vi ser også på hvordan Kraftselskapet kan utvikle styringen sin videre, og kommer med anbefalinger.

På bakgrunn av at alle bedrifter og bransjer har sine særegenheter, kan ikke funnene og analysen fra vårt bidrag overføres direkte til andre virksomheter uten nærmere vurdering. Fordelene og ulempene som vi har kommet frem til, kan likevel brukes som et grunnlag når andre virksomheter skal vurdere og utvikle sine styringsverktøy.

1.5 Avgrensning

Utredningen er avgrenset til et spesifikt selskap innenfor kraftbransjen. Selskapets tidligere, nåværende og eventuelt fremtidige styringsverktøy er blitt analysert gjennom kvalitativ datainnsamling. Vi har valgt å avgrense oppgavens primærdata til kvalitative data fordi vi ønsket å få direkte innsikt i de ansattes meninger og holdninger. Vi har ikke vurdert hvordan innføringen av de ulike styringsformene kan ha påvirket eller vil påvirke selskapet finansielt. Grunnet begrensninger i både tid og ressurser, er primærdata avgrenset til ti dybdeintervjuer.

1.6 Struktur

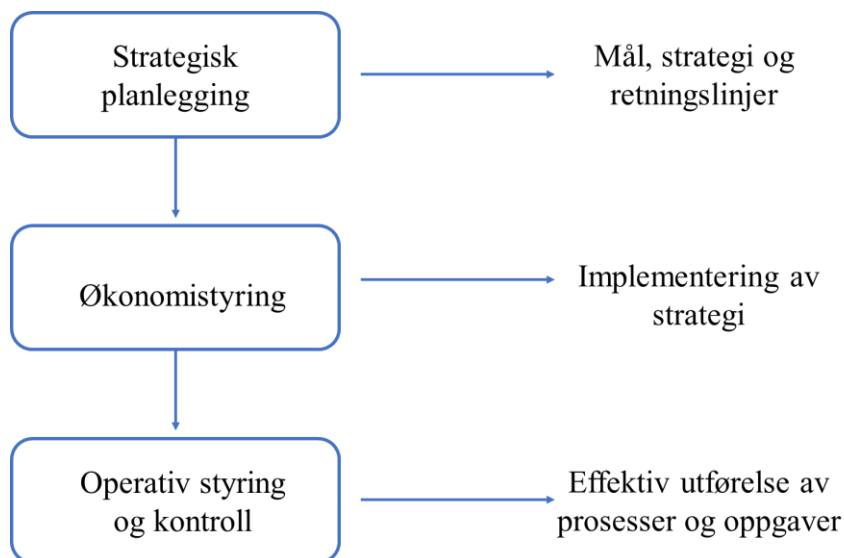
Utredningen består av 8 kapitler. I dette kapitlet har vi presentert utredningens bakgrunn, problemstilling, tilnærming, avgrensing og hvilke bidrag vi kommer med. I kapittel 2 forklarer vi relevant teori om tradisjonelt budsjett, alternative og supplerende verktøy og styring uten budsjett. Vi legger også frem et teoretisk rammeverk som vi skal benytte for å strukturere analysen. Deretter presenteres metodene vi har benyttet i kapittel 3. Presentasjon av Kraftselskapet, informasjon om bransjen og dens struktur blir lagt frem i kapittel 4. I kapittel 5 presenterer vi funnene om tidligere styringsverktøy, analyserer de, og svarer på forskningsspørsmål 1. I kapittel 6 presenterer vi funnene om dagens styringsverktøy, analyserer de, og svarer på forskningsmål 2. I kapittel 7 presenterer vi funnene om andre styringsverktøy og ønsker for videre styring, analyserer de, og svarer på forskningsmål 3. Vi konkluderer i kapittel 8, hvor vi svarer på problemstillingen, samt gir forslag til videre forskning.

2. Teori

Formålet med dette kapittelet er å presentere teori som er relevant for å besvare problemstillingen. Vi starter med å presentere hva økonomistyring er. Deretter tar vi for oss den mest tradisjonelle formen for økonomistyring, nemlig budsjettet. Vi diskuterer kritikken mot budsjettet som har kommet i løpet de siste tiårene. Videre vil vi ta for oss styringsverktøy som kan brukes i stedet for eller som supplement til budsjettet. Vi presenterer styring uten budsjett og Beyond Budgeting, og vi viser hvordan de ulike styringsverktøyene kan henge sammen som en styringspakke. Avslutningsvis vil vi oppsummere teorikapittelet.

2.1 Økonomistyring

Robert Anthony (1965), referert i Ferreira og Otley (2009), beskriver økonomistyring som «*prosessen som ledere bruker for å forsikre at ressurser er innhentet og brukt effektivt i gjennomføringen av organisasjonens mål*» (Sander, 2017). Bergstrand (2009) forklarer det som et kontrollsystem som bruker økonomiske mål for selskapet. Anthony, Dearden og Govindarajan (1992) skriver i sin bok at bedrifter blir typisk styrt ut fra prosessene strategisk planlegging, økonomistyring og operativ styring og kontroll, se figur 1.



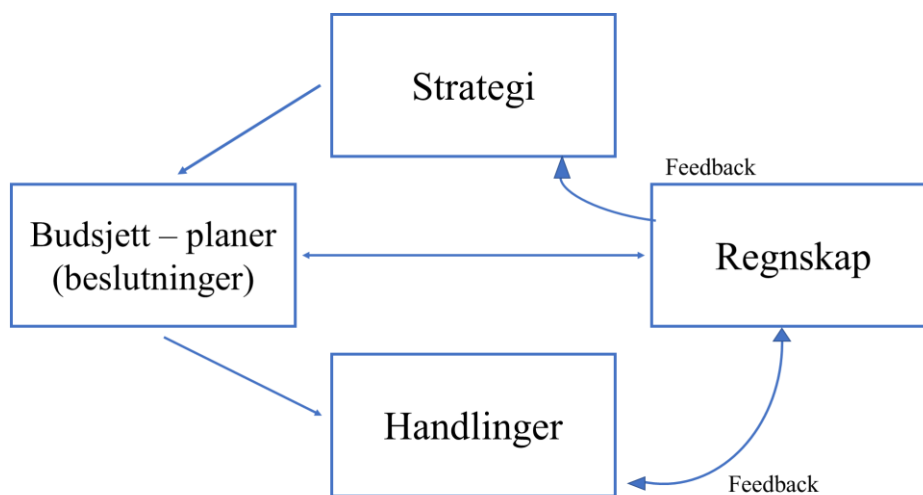
Figur 1: Økonomistyringens rolle (Anthony og Govindarajan, 2007)

Strategisk planlegging består av å planlegge de langsiktige målene for bedriften og hvilke strategier den skal benytte for å oppnå målene. Arbeidet gjennomføres av toppledelsen (Anthony et al., 1992).

Operativ styring og kontroll er en prosess som skal påse at dagligdagse prosesser og oppgaver blir gjennomført på en effektiv måte. Dette gjøres på et lavere nivå i bedriften (Anthony & Govindarajan, 2007).

Bindeleddet mellom strategisk planlegging og operativ styring og kontroll er *økonomistyringen*. Chenhall (2003) sier økonomistyring gir formell økonomisk informasjon for å hjelpe til i ledelsesbeslutninger som inkluderer ekstern informasjon om markeder, kunder, konkurrenter, interne prosesser, og ikke-finansiell informasjon.

Anthony og Govindarajan (2007) beskriver økonomistyring som en prosess der bedriften går gjennom fire faser: strategisk planlegging, budsjettering, handling og evaluering av prestasjoner.



Figur 2: Økonomisk styring – den rasjonelle modellen (Bjørnenak, 2012)

Figur 2 viser hvordan økonomistyringen foregår i en sløyfe, der det overordnede målet er å oppnå bedriftens strategi. Første del av prosessen innen økonomistyring består av *strategisk planlegging*. Her planlegger bedriften sin fremtid med tanke på overordnede planer og strategier, og de legges 3-5 år frem i tid. Deretter følger *budsjetteringsprosessen* hvor de ulike delene av bedriften i fellesskap med ledelsen budsjetterer for de vedtatte planene og strategiene. Budsjetteringsprosessen består av en detaljert planlegging for inntektene og kostnadene til bedriften og tidshorizonten er vanligvis på årsbasis. Når budsjettet er lagt, blir *handlingene* som er planlagt gjennom den strategiske planen og budsjetteringsprosessen

gjennomført. Etterhvert som handlingene blir gjennomført måles *resultatene* opp mot budsjettene og rapporter blir laget. Regnskapet danner grunnlaget for ledelsen når de skal evaluere handlingene og eventuelt revidere strategien eller budsjettene.

Tradisjonell økonomistyring har de siste tiårene blitt kritisert for å gi for lite relevant informasjon til ansatte. Det tar heller ikke tilstrekkelig godt nok hensyn til endringer som bedriftene opplever (Wallander, 1995, 1999; Johnson & Kaplan, 1991; Bjørnenak, 2003). Løsningen på problemet er ifølge Hope og Fraser (2003b) og Johnson og Kaplan (1991) at økonomistyringen må bli mer dynamisk og tilpasningsdyktig for endringer som påvirker bedriften.

2.2 Budsjetteori

Vi vil nå presentere tradisjonell budsjetteori, hvilke utfordringer dette har som styringsverktøy og kritikken som har oppstått de siste tiårene.

Et budsjett kan defineres som: «*et handlingsprogram for bedriften med mål for dens resultatenheter som beskriver forventede konsekvenser uttrykt i økonomiske termer, alt basert på angitte forutsetninger for en begrenset periode*» (Boye et al., 1999, s. 27). Hope og Fraser (2003a, s. 4) sin definisjon av budsjett er: «*defines budgeting not so much as a financial plan but as the performance management process that leads to and executes that plan*». Budsjettet skal gi bedriften oversikt over den kommende periode sine inntekter og kostnader. Det skal inneholde målsettinger og forventede resultater fra de ulike enhetene, og brukes til å måle avvik fra virkeligheten. Budsjettet er viktig for oppfølging og kontroll for virksomhetens prestasjon i perioden, i tillegg til at det kan benyttes for kommunikasjon og samarbeid mellom ulike avdelinger (Boye et al., 1999).

Budsjettet som styringssystem har vært det mest benyttede styringsverktøyet siden etterkrigstiden. Det er basert på de historiske prestasjonene til organisasjonen og benyttes for å kaste lys over fremtidige prestasjoner (Horngren, George & Datar, 1994). I offentlig sektor brukes budsjettet for å avgjøre hvilke formål som skal få penger og hvordan de skal benyttes. I privat sektor brukes budsjetter til å finne ut hva som forventes kommer til å skje i fremtiden basert på tidligere erfaringer (Boye et al., 1999).

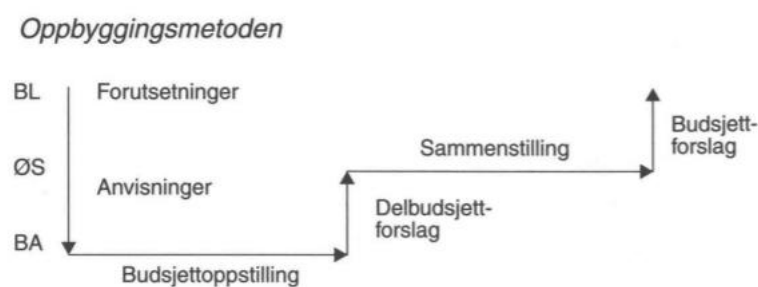
Budsjettmetoder

Det finnes ingen fast mal for hvordan et budsjett skal se ut. Det er individuelt for hvert selskap hvordan de vil strukturere det, og hva de ønsker å måle. Det finnes derimot noen grunnleggende filosofier for hvordan budsjettet bygges opp. Boye et al. (1999) deler opp utarbeidelsen av budsjett i tre metoder: direkte budsjetteringsmetode, iterativ metode og kombinasjonsmetode.

Direkte budsjetteringsmetoder

Direkte budsjetteringsmetode skiller mellom oppbyggingsmetoden og nedbrytningsmetoden (Boye et al., 1999).

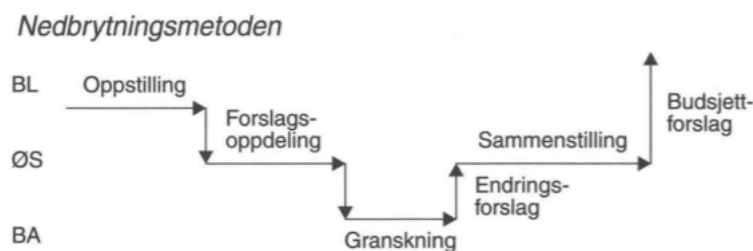
I *oppbyggingsmetoden* starter budsjettarbeidet hos ledelsen som stadfester forutsetningene for neste budsjettperiode. Videre er det økonomiavdelingen hos ledelsen som anviser instruksjer for hver avdeling, før budsjettansvarlig lager et delbudsjettsforslag for sin avdeling. Delbudsjettsforslaget blir sendt opp igjen til økonomiavdelingen som godkjenner eller avviser det før de sammenstiller budsjettene fra alle avdelingene. Deretter blir resultatbudsjettet presentert for ledelsen som godkjenner eller avviser forslaget (Boye et al., 1999). Figur 3 viser hvordan budsjettprosessen foregår. Fordelen med denne budsjetteringsmetoden er at alle får sagt sitt og det fremstår som demokratisk. Ulempen med oppbyggingsmetoden er tidsbruken. Dersom selskapet har mange nivåer vil budsjettet ta tid å bygge opp. Derfor må prosessen starte tidlig, noe som igjen kan føre til at instruksene som opprinnelig ble gitt, avviker med det endelige budsjettet (Bergstrand, 2009).



Figur 3: *Oppbyggingsmetoden* (Boye et al., 1999).

Den andre direkte metoden er *nedbrytningsmetoden*. Her presenterer ledelsen et budsjettforslag for hele virksomheten. Ved hjelp av økonomisjefen deles budsjettet opp i delbudsjetter som deretter sendes ned til de ulike avdelingene. Avdelingslederne har nå muligheten til å ta et dypdykk inn i budsjettet for å komme med eventuelle endringer før de

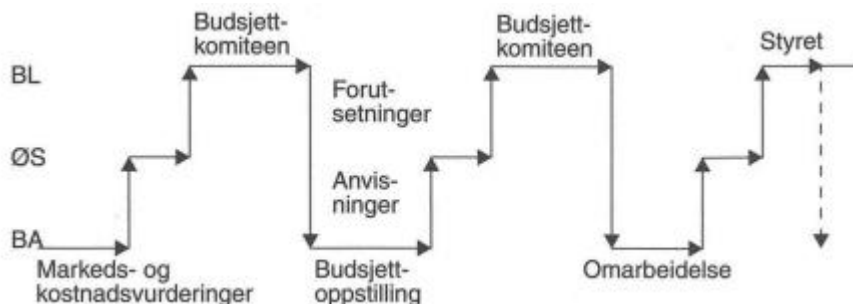
sender endringsforslaget tilbake til økonomisjefen som setter sammen alle delbudsjettene. Når det er gjort, får ledelsen budsjettforslaget som må godkjennes (Boye et al., 1999). Figur 4 viser hvordan budsjettprosessen foregår. Fordelene med metoden er at den er mindre tidkrevende enn oppbyggingsmetoden, men på den annen side kan den være udemokratisk og kan skape dårlig motivasjon blant medarbeidere (Boye et al., 1999). Et eksempel på dette er at når forslagene må gjennom flere nivåer, kan endringene i budsjettet bli så betydelige at de ikke samsvarer med strategien (Bergstrand, 2009).



Figur 4: *Nedbrytningsmetoden* (Boye et al., 1999).

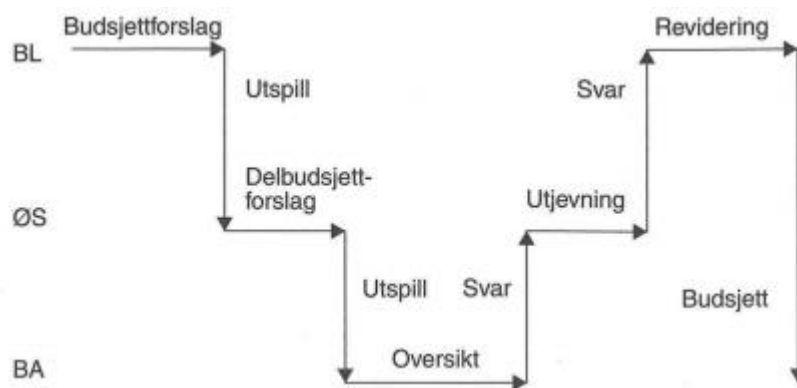
Et alternativ til direkte budsjetteringsmetode er *iterativ budsjettmetode*. Denne metoden tar utgangspunkt i oppbyggingsmetoden, men her bruker man flere runder på å lage budsjettet. Resultatet fra en budsjettrunde blir utgangspunktet for den neste (Bergstrand, 2009).

Metoden passer for selskaper som ikke har så mye tid eller kunnskap om forutsetningene for budsjettet i begynnelsen av planleggingsperioden. Iterativ metode krever at man må arbeide seg gjennom budsjettet flere ganger for å fullføre prosessen (Boye et al., 1999). Figur 5 viser hvordan budsjettprosessen foregår. Fordelen med dette er at kvaliteten bedres, og man vil kunne få et mer korrekt budsjett enn med oppbyggings- og nedbrytningsmetoden. Ulempen ved iterativ budsjettoppstilling er at den er svært tidkrevende og kan føre til at de ansatte blir demotivert av å gjøre samme arbeid om igjen (Boye et al., 1999). Bergstrand (2009) legger til at «*when we do iterative budgeting, we have to make sure that the price of lost motivation does not exceed the value of a better budget!*».



Figur 5: *Iterativ Budsjettoppstilling* (Boye et al., 1999).

Den siste metoden som Boye et al. (1999) og Bergstrand (2009) omtaler er *kombinasjonsmetoden*. Metoden er en kombinasjon av oppbyggings- og nedbrytningsmetoden. Det begynner med prinsippene fra nedbrytningsmetoden. Når måltall og grovbudsjett har nådd ned til alle nivåer, brukes prinsippene fra oppbyggingsmetoden til å fullføre budsjettet, se figur 6. Denne metoden kan øke effektiviteten, men det stilles også krav til at ledelsen har kunnskap om virksomheten og er medvirkende i innledningsfasen.



Figur 6: *Kombinasjonsmetoden* (Boye et al., 1999).

Formål med budsjett

Budsjetteringsmetoden som benyttes avhenger av formålet med budsjettet (Boye et al., 1999). Hoff (2012) viser til syv mulige formål: *planlegging, koordinering, kommunikasjon, motivering, definering og delegering av ansvar, allokering av ressurser, og oppfølging og kontroll*.

Planlegging

Det er viktig for virksomheten å sette konkrete mål som er en vesentlig del av planleggingsfasen (Bergstrand, 2009). Det er nødvendig med et langsiktig overordnet mål som alle i virksomheten jobber mot, men samtidig ha delmål som er mer kortsiktige (Hoff, 2012).

Koordinering

Budsjettet skal sikre at beslutninger går i samme retning gjennom hele virksomheten, og koordinere de kortsiktige og langsiktige målene med virksomhetens strategi og visjon (Horngren et al., 2015; Hoff, 2012; Horvath og Sauter, 2004).

Kommunikasjon

Budsjettet skal kommunisere virksomhetens mål og visjon. Det er essensielt at medarbeiderne er deltakende i prosessen slik at de forstår virksomhetens overordnede mål, utfordringer og verdigrunnlag (Bergstrand, 2009; Horngren et al., 2015; Hoff, 2012; Horvath & Sauter, 2004). Gjennom deltakelsen kan de ansatte være med å påvirke mål og verdigrunnlag, i tillegg til at det åpner for kommunikasjon om utfordringer (Hoff, 2012).

Dersom planlegging, koordinering og kommunikasjon er det viktigste formålet med budsjettet kan den iterative metoden passe best. Årsaken til dette er at metoden går gjennom flere runder internt og alle avdelinger har mulighet til å fremme sine behov og ønsker.

Motivering

Deltakelse i budsjettprosessen kan gi økt motivasjon ved at det gis myndighet og ansvar. De ansatte føler eierskap til planene, noe som gir økt iver og forpliktelse til å nå målene (Bergstrand, 2009; Hoff, 2012; Horngren et al., 2015; Horvath & Sauter, 2004).

Definering og delegering av ansvar

Klargjøringen av underliggende faktorer gjør at ansvaret kan delegeres til enkeltpersoner og avdelinger. Egne delbudsjetter og delmål kan gi mer frihet i gjennomføringsfasen (Hoff, 2012).

Dersom motivasjon og ansvarsfølelse er de viktigste formålene med budsjettet kan den direkte budsjetteringsmetoden være å foretrekke. Her blir de ansatte motivert, idet deres synspunkt blir hensyntatt og de kan føle et eierskap til budsjettet.

Allokering av ressurser

Ressursallokering skal gjøre at bedriften utnytter sine knappe ressurser på best mulig måte. Budsjettet gir oversikt over selskapets ressurser og gir grunnlag for å allokere disse etter behov. Formålet til budsjettet skal være å styre bedriftens produksjonskapasiteter for å oppnå ønsket avkastning (Hoff, 2012).

Oppfølging og kontroll

Budsjett og resultatregnskap har ofte samme oppsett, noe som gjør at oppfølging og kontroll av avviksanalyse blir mer effektivt. Kontroll og oppfølging er en viktige faktorer for virksomheten for å nå sine mål på lang sikt (Horngren et al., 2015). Dersom det oppstår store avvik fra forutsetningene og målene som er satt, iverksettes tiltak. Når slike endringer forekommer, kalles det for ledelse gjennom avviksfokusering (Hoff, 2012).

Kombinasjonsmetoden bør benyttes dersom oppfølging og kontroll og ressursallokering er det viktigste. Dette på grunn av at i nedbrytningsmetoden får ledelsen god kontroll over budsjetteringsprosessen og gjennom oppbyggingen får de oversikt over ressursbehovene i de ulike avdelingene (Boye et al., 1999).

Alternative budsjett

Etter kritikken mot det tradisjonelle budsjettet, som vi vil diskutere mer i neste delkapittel, har Boye et al. (1999) og Bergstrand (2009) kommet frem til noen alternative budsjetteringsmetoder. Alternativene er faste, reviderte, rullerende og variable budsjetter.

Faste budsjetter

De fleste klassiske budsjettene blir sett på som faste. Med dette menes at man gjennomfører budsjettprosessen én gang i året, og da som oftest på høsten. Ved bruk av faste budsjetter kan det bli brukt prognoser til å forbedre budsjettet. Disse blir som regel oppdatert kvartalsvis (Boye et al., 1999; Bergstrand, 2009). I de fleste tilfeller blir prognosene tatt i bruk for å underbygge budsjettet som fortsatt vil være hoveddokumentet. De kvartalsvise prognosene brukes bare for å oppdatere organisasjonens måte å tenke på og deres syn på markedet (Bergstrand, 2009).

Reviderte budsjetter

Ved bruk av revidert budsjett oppdateres budsjettet for den gjenværende budsjettperioden. Denne måten kan gi bedre forutsetninger og ny informasjon for fremtidige beslutninger (Boye et al., 1999; Bergstrand, 2009). Svakheten til revidert budsjett er at det er tidkrevende og det opprinnelige budsjettet forsvinner, noe som kan føre til uklarheter og svakere ansvarsoppfølging (Boye et al., 1999).

Rullerende budsjetter

Rullerende budsjett er et steg videre fra det reviderte budsjettet (Bergstrand, 2009). Hovedforskjellen er at med rullerende budsjett utarbeides en rullerende utvikling for en gitt periode og ikke bare for resterende budsjettperiode (Boye et al., 1999). Fordelen med denne metoden er at virksomheten alltid vil se fremover i tid. Ulempen med rullerende budsjett er at det krever mye arbeidsinnsats. I tillegg kan det virke demotiverende på de ansatte ettersom målene hele tiden endrer seg (Boye et al., 1999). De senere årene har det blitt mer bruk av rullerende prognoser (Boye et al., 1999; Bergstrand, 2009). Vi vil komme nærmere inn på dette i kapittel 2.4.

Fleksible budsjetter

Metoden går ut på å utarbeide flere budsjetter for samme budsjettperiode (Boye et al., 1999). Denne formen for budsjett bygger på det matematiske forholdet mellom salg, ressurser og kostnader. Fordelen med en slik metode er at man kan benytte seg av ulike budsjetter alt etter hvordan hovedvariablene endrer seg (Bergstrand, 2009). Et eksempel på dette er at når inntekter og kostnader endrer seg, kan budsjettet enkelt byttes, noe som er en fordel når bedriften ikke har kontroll over de eksterne faktorene som påvirker dem. Ulempen med metoden er at den fremstår som en passiv form for budsjettering og kan være tidkrevende. Derfor vil mange foretrekke en av de andre metodene (Boye et al., 1999).

Oppsummering

Teorien til Boye et al. (1999) og Bergstrand (2009) skiller mellom fire forskjellige modifiseringer av budsjettet: faste med prognoser, reviderte, rullerende, og fleksible budsjetter. Det er fordeler og ulemper med hver av disse budsjettene. De kan ofte være egnet som styringsverktøy i virksomheter, men det er noen ulemper med modellene som gjør at kritikerne fortsatt vil «kaste» det tradisjonelle budsjettet. Vi vil nå gå videre og legge frem kritikken mot tradisjonelle budsjetter.

2.3 Kritikk mot budsjett

Budsjett som styringsverktøy har vært under kritikk fra flere hold i mange år (Bergstrand, 2009; Horngren et al., 2015; Wallander, 1995, 1999; Hope & Fraser, 2003a). Det startet med Jan Wallander som «kastet» det tradisjonelle budsjettet i Svenska Handelsbanken AB på

1970-tallet (Horngren et al., 2015). Siden har flere bedrifter gått samme vei, som for eksempel Borealis AG og Equinor ASA (Bogsnes, 2009, 2016).

Now let us suppose that your forecasts are made on the «same weather» assumption. If you make forecasts of that type and let them be the basis of your budget, what you are really saying to the people in the company is that they should continue to work as they are doing. They should try to be a little more efficient, however, sell some more cars, etc., just as they have done in the past. (Wallander, 1999, s. 410).

Sitatet viser at han mente budsjettet ikke tok hensyn til en usikker fremtid. Budsjettet virket ikke motiverende på de ansatte, hvor målet var å gjøre det samme som tidligere, bare litt mer effektivt. En slik måte å styre på avslører ikke brudd på trender grunnet enkle prognoser og en forventning om at fremtiden blir tilnærmet lik som i dag (Wallander, 1995, 1999).

Wallander var også kritisk til mengden ressurser som ble lagt ned i prosessen med utarbeidelsen av budsjett, og dette støttes av flere (Wallander, 1995, 1999; Bergstrand, 2009; Hope & Fraser, 2003a). Prosessen og planleggingen av budsjetter tar ofte flere måneder (Horngren et al., 2015). En undersøkelse gjennomført av Deloitte (Horton, Searles & Stone, 2014) viste at 75 % av respondentene brukte tre til seks måneder på utarbeidelse av budsjetter. Bergstrand (2009) og Hope & Fraser (2003a) sine undersøkelser viste det samme. De viste at det var normalt å starte budsjettplanleggingen fire måneder før budsjettperioden, og utarbeidelsen spiste opp 20-30% av tiden til lederne. Dermed påvirket tidsbruken andre arbeidsoppgaver, som kunne bli brukt på inntektsgivende arbeid (Hope & Fraser, 2003a). Boye et al. (1999) argumenterte for at budsjettet fort blir utdatert før det blir tatt i bruk grunnet endringer i selskapets omgivelser. Bogsnes (2016) kritiserer at budsjettåret ofte stopper 31.12. og starter 01.01., som fører til en start- og stopprytme i bedriften.

Budsjettet blir ofte kritisert for å være for detaljert og lite tilpasningsdyktig, samtidig som det kan avvike fra virksomhetens strategi (Bergstrand, 2009; Bogsnes, 2016). Horngren et al., (2015) og Wallander (1999) spesifiserer at dersom virksomheten opererer i en bransje som er utsatt for prisfølsomhet kan ofte forutsetningene for budsjettet endre seg i løpet av kort tid. Det er fordi budsjettet er lite fleksibelt og dynamisk ved svingninger i råvarekostnader og salgspriser. Det kan også bli lite fleksibelt da budsjettet ofte er vanskelig å endre på etter det er blitt godkjent av styret, som igjen kan føre til at nye muligheter blir

avvist (Bergstrand, 2009). Budsjettet kan låse selskapet, noe som kan føre til at de må gi avslag på lønnsomme prosjekter for å holde budsjetttrammen (Boye et al., 1999).

Hope & Fraser (2003a) kritiserer budsjettkontrakter. Undersøkelsene deres viser at budsjettkontrakter fører til dysfunksjonell oppførsel, hvor de ansatte fokuser mer på de kortsiktige måltallene budsjettet måler enn de strategiske målene til bedriften (Bogsnes, 2009). Dette handler om medarbeidernes holdninger til budsjettet (Horngren et al., 2015). Når de ansatte blir målt på prestasjonene sine av ledelsen gjennom vertikal kommando- og kontrollstruktur ut fra fastsatte måltall, kan det føre til at ansatte tar avgjørelser basert på egen vinning (Hansen, Otley og Stede, 2003). Konsekvensen av disse kontraktene er at ansatte forhandler frem måltall som de vet at de vil nå (Hope & Fraser, 2003a), noe som igjen kan føre til at de ikke setter ambisiøse mål som vil drive selskapet fremover (Wallander, 1999).

2.4 Dynamisk økonomistyring

Som et svar på kritikken mot tradisjonell budsjettstyring, har diskusjonen mot en mer dynamisk økonomistyring oppstått (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011; Johnson & Kaplan, 1991). Dette på grunn av at verden og omgivelsene til bedriftene er i konstant endring og dermed må også styringen til bedriftene følge med endringene (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). I volatile miljøer hvor forutsetningene raskt endrer seg bør bedriftene gå vekk fra tradisjonelle økonomistyringsmetoder og ta i bruk alternative og mer dynamiske styringsmetoder (Kaarbøe, Gooderham & Nørreklit, 2013). Etter at Johnson og Kaplan lanserte *Relevance lost - the rise and fall of management accounting* (1991), ble det utviklet flere ulike dynamiske styringsverktøy som for eksempel balansert målstyring og rullende prognoser.

Dynamikk stammer fra det greske ordet *dunamikos*, som igjen stammer fra ordet *dunamis*, som betyr *kraft* (Oxford Dictionaries, 2018a). Tradisjonelt ble ordet dynamikk brukt innen fysikk, men benyttes nå også for å beskrive evne til forandring og utvikling gjennom handlekraft. Et eksempel på en dynamisk situasjon er der det er mye endring og progresjon (Oxford Dictionaries, 2018a). Motsetningen til dynamisk er statisk. Statisk betyr mangelen på bevegelse, tiltak eller endring, og gjerne ment på en negativ måte (Oxford Dictionaries, 2018b). Hvordan bedrifter oppnår dynamisk styring, og hva det faktisk innebærer å ha en dynamisk økonomistyring, finnes det ikke noe fasitsvar på. Vi vil her presentere ulike teorier som prøver å forklare hva dynamisk styring innebærer.

Bjørnenak og Kaarbøe (2011) skiller mellom fem ulike perspektiver for å skape dynamisk økonomistyring; dynamikk i *kostnadsbildet*, i *verktøy*, i *tid*, i *fokus og tid*, og i *styringspakker*. Dynamikk i *kostnadsbildet* handler om at ulike situasjoner og beslutninger krever ulik informasjon. Ikke alle tallene virksomheten henter frem fra styringsverktøyene er relevant til enhver tid og situasjon. Kostnader kan være reversible i enkelte situasjoner og ikke i andre situasjoner. Dynamikk i *verktøy* viser til at det finnes mange ulike styringsverktøy og at bruken av verktøyene må tilpasses hver situasjon og virksomhetsutforming. Dynamikk i *tid* tar for seg ulike tidsdimensjoner. Bedriften må frigjøre seg fra å kun styre etter enkelte tidsdimensjoner, som årsbudsjetter, og heller styre rullerende eller ut ifra andre tidsdimensjoner som kan være mer hensiktsmessig. Dynamikk i *fokus og tid* omhandler hvordan deler av selskapet har behov for ulik styringsinformasjon til forskjellige tider. Bedriften må være dynamisk med tanke på hvilke verktøy som benyttes og hva som blir målt til ulike tider. Den siste formen for dynamikk som Bjørnenak og Kaarbøe (2011) tar for seg er dynamisk styring som *styringspakker*. Bedriften må ta hensyn til hele organisasjonen og hvordan den er sammensatt når den velger styringssystemer (Malmi & Brown, 2008).

Simons (1995) trekker frem at dynamisk styring forutsetter at kontroll og beslutningsmyndighet flyttes nedover i organisasjonen. Nedover er det mer detaljert kunnskap og informasjon knyttet til de spesifikke beslutningene. Teorien trekker frem fire nivåer for kontroll som bedriftene må ha for å ta i bruk dynamisk styring, ofte referert til «*Four levers of control*» (Simons 1995). Nivåene er *diagnostisk og interaktivt kontrollsystem*, og *tro- og grensesystem*. Dette er systemer som skal bidra til at de ansatte får mer beslutningsmyndighet, samtidig som ledelsen skal ha overordnet kontroll.

Diagnostisk kontrollsystem benyttes av ledelsen for å formidle strategien til selskapet gjennom mål og planer. *Interaktivt kontrollsystem* er på sin side mer detaljerte verktøy som gjør at ledelsen har muligheten til å reagere raskt på ny informasjon og sette nye planer ut i live.

Trossystem innebærer at de ansatte har felles interesse for å drive selskapet i den retningen som er ønskelig, gjennom kjerneverdier i bedriften. *Grensesystem* omhandler klare grenser for hvor bedriften ønsker å bevege seg.

Simons (1995) presiserer det å balansere kontroll og autonomi som kritisk for å oppnå effektiv styring. Bjørnenak og Kaarbøe (2011) forklarer at bedriften må være fleksibel i tid og fokus for å oppnå dynamisk og effektiv styring.

Videre i teorikapittelet vil vi ta for oss alternative og supplerende styringsverktøy til tradisjonelt budsjett som kan bidra til mer effektiv styring.

Prognoser

Prognoser er et styringsverktøy som ofte blir brukt som erstatning eller supplement til tradisjonelle budsjetter (Boye et al., 1999). «*En prognose er et estimat for det mest sannsynlige utfallet av en forventet utvikling*» (Hoff, 2012. s. 458). I motsetningen til et budsjett, er ikke prognose noen fastsatte mål eller planer, men et estimat til forventet utvikling. Verktøyet benyttes til å forutse trender og fokusområder som bedriften arbeider mot (Boye et al., 1999). Utfordringen ved bruk av prognoser er å hindre at den blir brukt som et mål. Prognosen kan utarbeides kvantitativt ved hjelp av historiske data, eller kvalitativt ved å bruke kunnskap om interne og eksterne forhold som kan påvirke utviklingen (Hoff, 2012). Prognosen kan strekke seg over lengre perioder og samtidig bli oppdatert etter hvert, dette kalles rullerende prognoser.

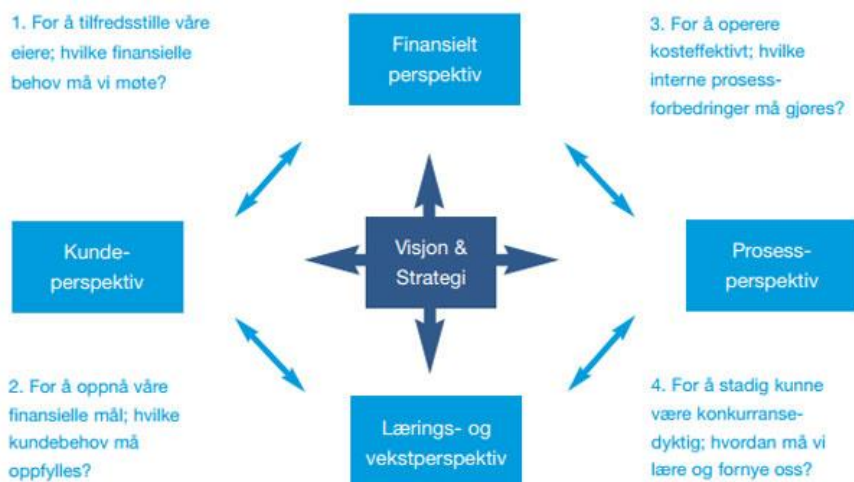
Rullerende prognoser

Rullerende prognoser gir estimater fremover for en gitt periode (Burns et al., 2013). Prognosene blir laget ved at det kontinuerlig legges inn en ny måned, kvartal eller år etter hvert som den foregående perioden avsluttes og deretter blir den revidert (Horngren et al 2015; Hoff, 2012). En rullerende prognose vil i motsetning til et tradisjonelt budsjett aldri slutte å fornye seg og tvinger således ledelsen til å se fremover og tilpasse seg endringer. Rullerende prognoser vil medføre at bedrifter går vekk fra faste årsplaner, som budsjetter ofte er blitt kritisert for, og tilpasse seg situasjoner til enhver tid (Bogsnes, 2016). En undersøkelse gjennomført av CIMA (2009), viste at nesten 70% av bedriftene som ble spurt, benyttet rullerende prognoser, og en stor andel som ikke benyttet det nå hadde planer om å innføre verktøyet (CIMA, 2009; Burns et al., 2013). Resultatene viser at rullerende prognoser allerede er godt implementert som styringsverktøy.

Enkelte kritikere til rullerende prognoser mener at verktøyet kan føre til mye arbeid for bedriftene og at det kan være vanskelig å benytte seg av det (Bergstrand 2009). Rullerende prognoser kan virke demotiverende, fordi det hele tiden arbeides mot forbedringer og ansatte kan få følelsen av aldri å oppnå målet (Burns et al., 2013). Rullerende prognoser kan også skape usikkerhet blant de ansatte, fordi den er i konstant endring og bedriften får ikke nyttiggjort seg datamaterialet før prognosen endrer seg igjen (Burns et al., 2013).

Balansert målstyring

Et annet styringsverktøy som kom på grunn av kritikken mot budsjett, var balansert målstyring (Kaplan & Norton, 1992). Årsaken til utviklingen av dette verktøyet var at budsjettet og finansregnskapet kun målte og kommuniserte finansielle måltall (Hoff, 2012). Balansert målstyring er et flerdimensjonalt styringsverktøy som kommuniserer bedriftens visjon og strategi gjennom operasjonelle presentasjonsmål, Key Performance Indicators (KPI). Kaplan og Norton (1992) knyttet prestasjonsmålene opp mot fire ulike perspektiver: kundeperspektiv, finansielt perspektiv, interne prosesser, og læring og vekst, se figur 7.



Figur 7: *Balansert målstyring* (Oliversen, 2014).

Kundeperspektivet måler hvordan kundene oppfatter virksomheten og hvor tilfredse de er. KPI'er som Kaplan og Norton (1992) trekker frem for å måle kundetilfredshet er tid, kvalitet, kostnad og service. Faktorene påvirker hvordan kundene sitt syn på bedriften utvikler seg og hvordan økt kundetilfredshet kan bedre resultatet til bedriften.

Det finansielle perspektivet viser hvordan selskapet ser ut for eierne. KPI'er som måler i dette perspektivet kan være utvikling av aksjekurs, avkastning per aksje og selskapets profitt (Kaplan & Norton, 1992).

Interne prosesser fokuserer på ulike prosesser som gjennomføres i bedriften og hvordan disse prosessene kan føre til økt effektivitet. Eksempler på KPI'er er kvalitet på arbeid, den ansattes ferdigheter og gjennomløpsti for ulike prosesser (Kaplan & Norton, 1992).

Læring og vekst tar for seg faktorer som er kritiske for at bedriften skal utvikle og forbedre seg, slik at de fortsatt kan skape verdier. KPI'er innen læring og vekst kan være utvikling av nye produkter eller tjenester, forbedring av allerede eksisterende produkter eller tjenester og nye metoder for mer effektiv produksjon (Kaplan & Norton, 1992).

Formålet med balansert målstyring er at bedriften skal se hva som skaper verdi i selskapet utover de finansielle måltallene og hvordan ulike KPI'er bidrar til måloppnåelse.

Strategikart

Strategikartet har som formål å synliggjøre de ulike perspektivene som balansert målstyring er bygget opp av og hvordan disse henger sammen med bedriftens strategi (Kaplan & Norton, 1992). Forskjellen mellom balansert målstyring og strategikart er at strategikartet gir et overordnet bilde av hele virksomheten og dens aktiviteter, mens balansert målstyring har en større grad av detaljer og måling av de ulike aktivitetene.

Kritikk mot balansert målstyring

Det er mange som er kritiske til bruken av balansert målstyring (Hope & Fraser, 2003b; Burns et al., 2013). Hope og Fraser (2003b) mener balansert målstyring kun er en utvidelse av budsjettet. De mener det bare er lagt til flere faktorer som måles, og dermed kan verktøyet bli svært ressurskrevende. Hope og Fraser (2003b) kritiserer også balansert målstyring for å være for kortsiktig, og at verktøyet ikke tar hensyn eller gir retning til den langsiktige visjonen og strategien. Burns et al. (2013) mener at dersom bedriften ikke har god kontroll på hvilke faktorer som fører til økt resultat i fremtiden kan de ta dårlige beslutninger. Dette kalles for årsaks- og effektforholdet. For at balansert målstyring skal benyttes må bedriften vite at den KPI'en som måles, faktisk vil føre til økt resultat i fremtiden.

Burns et al. (2013) trekker også frem utfordringen med å balansere de ulike KPI'ene ut fra viktighetsgrad. Utfordringen er at viktige faktorer sidestilles med mindre viktige, og vektlegges likt. Balansert målstyring kan også føre til vridningseffekter, som betyr at fokus rettes mot KPI'ene som måles og det ikke settes fokus og innsats på områder som ikke blir målt (Burns et al., 2013).

Benchmarking

Benchmarking defineres som søken etter og implementering av best kjente praksis (Camp, 1995). Bedrifter som bruker benchmarking analyserer sine egne prosesser og lærer seg prosessene til de beste i bransjen. Deretter implementerer bedriften prosessene slik at målet er å selv bli den beste bedriften i bransjen og således den nye benchmarken (Camp, 1995). Camp (1995) skiller mellom fire ulike former for benchmarking. Den første er *intern benchmarking* hvor en sammenlikner like prosesser hos andre avdelinger i samme organisasjon. *Konkurrerende benchmarking* er en metode hvor bedriften sammenligner seg med den beste, konkurrerende bedriften. *Funksjonell benchmarking* sammenligner andre bedrifters tilsvarende prosesser, som opererer i ulike bransjer. Den siste versjonen av benchmarking Camp (1995) tar for seg er *generisk benchmarking*. Her sammenligner bedriften sine prosesser med andre innovative og eksemplariske bedrifter. Selskaper som klarer å innføre benchmarking fornuftig vil hele tiden kunne jobbe mot å forbedre seg.

Kritikk mot benchmarking

En viktig faktor for å kunne bruke benchmarking, er at bedriften finner korrekte faktorer å måle seg opp mot. De må benytte fornuftige måltall som ikke hindrer andre forbedringer og innovasjoner (Kaplan, 2006). Kaplan (2006) presiserer at benchmarking kun bør benyttes ved svært standardiserte prosesser, som er like på tvers av bedriftene. Dersom en ikke finner gode måltall, bør benchmarking ikke benyttes (Kaplan, 2006).

Scenarier

Scenarier kan defineres som en tenkt fremtid med flere ulike begivenheter og muligheter (Wack, 1985). Innen økonomistyring ble scenariostyring først formalisert av Herman Kahn og Anthony Wiener i boken; *The Year 2000* (Kahn & Wiener, 1968). Der prøvde Kahn og Wiener å se for seg ulike måter verden kunne utvikle seg på frem til år 2000. En slik tilnærming er det flere bedrifter som har benyttet for å være bedre rustet mot en usikker

fremtid (Wack, 1985). Styring ved hjelp av prognoser er basert på at fremtiden har de samme forutsetningene som i dag. Dersom det skjer store endringer i omgivelsene som prognosene ikke har tatt hensyn til, vil prognosene bli feil. Styring ved hjelp av scenarier kan dermed gjøre bedriften bedre rustet for en usikker fremtid med flere utfall. Formålet til scenarier er å analysere omgivelsene og forutsetningene til bedriften og hvordan disse kan endre seg i fremtiden. Deretter tilpasser bedriften seg og legger planer for hvordan den skal innrette seg etter endringene (Helland, Grataun-Tjeldstø, 2013).

2.5 Styring uten budsjetter

Nå har vi sett på noen ulike styringsverktøy som kan være supplerende eller alternativer til budsjettet. Videre vil vi nå ta for oss styring uten budsjett og Beyond Budgeting.

Beyond Budgeting

Beyond Budgeting er en styringsfilosofi som har fått økt oppmerksomhet de siste 20 årene og handler om å revurdere hvordan virksomheter styres (Hope & Fraser, 2003a). Beyond Budgeting Round Table definerer Beyond Budgeting som «*beyond command-and-control toward a management model that is more empowered and adaptive*» (BBRT, 2018a). Med dette menes at Beyond Budgeting har som målsetting å være en mer autonom og dynamisk styringsfilosofi.

Begynnelsen på det som er Beyond Budgeting slik vi kjenner det i dag, startet med Jan Wallander og Svenska Handelsbanken på 1970-tallet (Hope & Fraser, 2003a) hvor han «kastet» budsjettet, som vi skrev om under kapittelet «2.3 Kritikk til budsjettet».

Hope og Fraser ble inspirert av styring uten bruk av budsjett som styringsmodell, og det er de to som har satt Beyond Budgeting på dagsordenen (Bogsnes, 2016). De stiftet nettverket Beyond Budgeting Round Table (BBRT, 2018b), hvor bedrifter kan dele kunnskap og erfaringer om overgangen fra tradisjonelle budsjetter til en mer dynamisk styringsform (BBRT, 2018c).

I 2003 kom Hope & Fraser (2003a) med resultatene fra en studie som ønsket å stadfeste utfordringene med tradisjonelle budsjetter. Resultatet fra studien viste at budsjettet bare var en liten del av et større systematisk problem (Bogsnes, 2009). Studien viste at budsjettet hindret virksomheter i å implementere nye verktøy og prosesser for å bli mer tilpassnings-

dyktig. Svaret ble dermed at endring i ledelse og prosess var nødvendig. Det førte til «The Beyond Budgeting Principles» (BBRT, 2016a, Bogsnes, 2016), som er tolv prinsipper, delt opp i seks ledelsesprinsipper og seks prosessledelsesprinsipper, se tabell 1.

Ledelsesprinsippene skal hjelpe ledelsen med å delegere ansvaret til ansatte, slik at beslutninger blir tatt tidlig. Når virksomheter desentraliserer ansvaret, vil de bli mer tilpasningsdyktig, og tilfredshet blant kunder og ansvarlighet hos ansatte vil øke (Bogsnes, 2016). Prosessprinsippene skal hjelpe organisasjonen til å bli mer tilpasningsdyktig til endringer i omgivelsene. Et viktig poeng er at prinsippene er tilpasset hverandre og ikke utelukker hverandre. Derfor vil en kombinasjon av disse hjelpe virksomheten mot å nå deres fulle potensiale (Bogsnes, 2016).

Leadership principles	Managment processes
1. Purpose – Engage and inspire people around bold and noble causes; not around short-term financial targets	7. Rhythm – Organise management processes dynamically around business rhythms and events; not around the calendar year only.
2. Values – Govern through shared values and sound judgements; not through detailed rules and regulations	8. Targets – Set directional, ambitious and relative goals; avoid fixed and cascaded targets.
3. Transparency – Make information open for self-regulation, innovation, learning and control; don't restrict it.	9. Plans and forecasts – Make planning and forecasting lean and unbiased processes; not rigid and political exercises.
4. Organisation – Cultivate a strong sense of belonging and organise around accountable teams; avoid hierarchical control and bureaucracy.	10. Resource allocation – Foster a cost conscious mindset and make resources available as needed; not through detailed annual budget allocations.
5. Autonomy – Trust people with freedom to act; don't punish everyone if someone should abuse it.	11. Performance evaluation – Evaluate performance holistically and with peer feedback for learning and development; not based on measurement only and not for rewards only.
6. Customers – Connect everyone's work with customer needs; avoid conflicts of interest.	12. Rewards – Reward shared success against competition; not against fixed performance contracts.

Tabell 1: *Beyond Budgeting prinsipper*, basert på (BBRT, 2016a)

Ledelsesprinsipper

Det første prinsippet for ledelse er *formål* (BBRT, 2016b). Felles formål er et av de viktigste kravene for å skape engasjerte ansatte (Bogsnes, 2016). Når ledelsen og ansatte har det samme formålet for bedriften vil det skape energi, engasjement, og gi økt motivasjon.

Fokuset skal være på den langsiktige visjonen til bedriften og ikke på kortsiktige finansielle mål (Hope & Fraser, 2003a).

For at man skal kunne bygge mot et felles formål i bedriften, kreves det at de ansatte har gode, felles *verdier* som bygger opp under felles forståelse. Da har man heller ikke behov for å styre etter detaljerte regler (BBRT, 2016b).

Gjennomsiktighet skal føre til at all informasjonen er tilgjengelig for samtlige ansatte, slik at alle medarbeiderne har tilgang. Den må ikke begrenses eller holdes tilbake (Bogsnes, 2016). Økt informasjon vil kunne skape læring, innovasjon og selvledelse (Hope & Fraser, 2003a). Tillit er et viktig moment for å skape gjennomsiktighet. Hvis det er mangel på tillit i bedriften vil det redusere informasjonsflyten og økt kontroll kan forekomme (BBRT, 2016b).

Organisering i Beyond Budgeting handler om å desentralisere funksjoner og fordele ansvar til nettverk av team (Bogsnes, 2016; Hope & Fraser, 2003a). Når team får frihet til å styre sine ressurser og være ansvarlig for sine egne resultater, vil responstiden mot kunder reduseres grunnet kortere kommandolinjer. Ved organiseringen bør en unngå byråkrati og hierarkisk ledelse (BBRT, 2016b).

Ledelsen må vise *autonomi* gjennom tillit til sine ansatte (Hope & Fraser, 2003a). Ved å gi dem ansvar og frihet til å handle på eget initiativ vil det kunne øke organisasjonens prestasjoner (Bogsnes, 2016). Når selskapet behandler de ansatte med respekt og har tro på dem, vil de føle eierskap til bedriften og være mer produktive og dedikerte (BBRT, 2016b). Ved brudd på tillit fra de ansatte bør ledelsen motivere og coache i riktig retning, og ikke pålegge økt kontroll og flere regler (BBRT, 2016b).

Siste prinsippet for ledelse er at alt arbeid må knyttes opp mot *kundens* behov (Hope & Fraser, 2003a). “*The purpose of business is to create and keep a customer*”. (Drucker, 2011, s.20). Designet og strukturen i selskapet skal være rettet mot kundens behov, slik at det skaper en «pull-effekt» (BBRT, 2016b). Dersom arbeidet man utfører ikke er rettet direkte mot kunden, bør man spørre seg om det er behov for å gjøre arbeidet (Bogsnes, 2016).

Som nevnt over må ledelsen innføre en mer desentralisert ledelse, hvor de gir sine ansatte frihet til å ta valg basert på sunn fornuft. Ved å gi ansatte mer ansvar vil det øke motivasjonen, som fører til økt produktivitet (Bogsnes, 2016).

Prosessprinsipper

Det første prinsippet i prosessledelse er *rytme*. Hope & Fraser (2003a), og Bogsnes (2009; 2016) definerer rytme med at bedrifter må organisere styringsprosessen rundt virksomhetens rytme og hendelser, og ikke rundt kalenderåret.

Organisasjoner bør sette *mål* som er relative og ambisiøse, samtidig som de kan forbedres kontinuerlig og maksimere prestasjonen (Bogsnes, 2016). Selskaper bør unngå å sette faste mål, og heller fokusere på meningsfulle mål som gir retning som samsvarer med selskapets strategi og visjon (BBRT, 2016b).

Kontinuerlig og inkluderende *planlegging* bidrar til at virksomheten blir bedre forberedt til å håndtere endringer i forutsetninger og omgivelser (Bogsnes, 2016). I stedet for å følge en forhåndsbestemt plan fra ledelsen blir virksomhetene mer opptatt av å kontinuerlig tilfredsstille endrede behov hos sine kunder og aksjonærer (Hope & Fraser, 2003a).

Ved å skape et kostnadsbevisst tankesett innad i organisasjonen vil man kunne gjøre *ressurser* tilgjengelig ved behov, og ikke etter forhåndssatte budsjettplaner (Hope & Fraser, 2003a). Responderingsevnen til virksomheten øker ved at ressursfordelingen gir økt spillerom og fleksibilitet. Ved å ansvarliggjøre driftsledere for ressursbruken kan det gi dem et sterkere eierskap til prosjektet og vil kunne redusere sløsing og overforbruk av ressurser (BBRT, 2016b).

Prestasjonsevaluering baserer seg på å gi tilbakemeldinger som skaper læring og utvikling, og ikke kun fungere som et verktøy for å måle og belønne (Hope & Fraser, 2003a).

Belønninger må baseres på hvordan virksomheten lykkes ut ifra forutsetningene til bedriften og ikke ut ifra fastsatte mål eller prestasjonskontrakter (Hope & Fraser, 2003a; Bogsnes, 2016). Prestasjoner evalueres relativt til konkurrentene, markedet og tidligere perioder, noe som gjør at man i større grad fokuserer på profittmaksimering og ikke faste mål (Hope & Fraser, 2003a). Problematikken rundt forhandlinger av bonuslønn unngås fordi gode

resultater i en enhet ikke belønnes med mindre det gjenspeiler seg i gode resultater for hele organisasjonen.

Beyond Budgeting vil fremheve fleksibilitet og dynamikk på arbeidsplassen. Det er viktig at det blir en mer desentralisert ledelse i stedet for en sentralisert og byråkratisk ledelse (Hope & Fraser, 2003a; Bogsnes, 2016; BBRT, 2016b).

Det er viktig å fremheve at disse prinsippene ikke vil være oppskriften for å oppnå suksess med Beyond Budgeting, men heller et hjelpesett på veien dit (Bogsnes, 2016). Som Bognes (2016, 230) sier: «*Beyond Budgeting is no management recipe high on granularity. On the contrary, as discussed earlier, the 12 principles represent more of a philosophy: guiding principles that must be adapted to each organization's activity, history, and culture*».

Selv om Beyond Budgeting virker til å være løsningen på budsjettproblemene, er det flere som er skeptiske til å implementere hele Beyond Budgeting-tankegangen som Hope og Fraser (2003) og Bogsnes (2016) ønsker. En undersøkelse gjennomført av CIMA (2007) viser til flere utfordringer med å benytte en Beyond Budgeting-tilnærming på styringen sin. De viser blant annet til at Beyond Budgeting mangler et tydelig veikart for hvor bedriften er på vei og det kan føre til at mange synes det er vanskelig å benytte seg av en slik styrings-tilnærming (CIMA, 2007). Bjørnenak (2010) presiserer også at Beyond Budgeting kan være forvirrende og kompliserende for mange, siden det ikke følger bestemte maler. CIMA (2007) presiserer også at for en del bedrifter og organisasjoner kan det være vanskelig å desentralisere så mye av styringen som Beyond Budgeting krever for å lykkes.

Praktiske eksempler på bedrifter som har benyttet seg av Beyond Budgeting

Svenska Handelsbanken AB

På begynnelsen av 1970-tallet var Svenska Handelsbanken AB i krise og ledelsen var sagt opp (Svenska Handelsbanken AB, 2016, 03). Jan Wallander, som hadde blitt rekruttert fra Sundsvallsbanken, fikk ansvaret med å rydde opp i banken (Hope & Fraser, 2003b). Han tok med seg kunnskapen og erfaringer han hadde tilegnet seg fra Sundsvallsbanken og iverksatte endringer hos Svenska Handelsbanken AB. Han startet med å desentralisere organisasjonen, og opprettet spesialsupport for deres mektigste kunder. Samtidig opprettet han flere regionale filialer som fikk egne styrever og høy grad av selvstendighet. De regionale

direktørene fikk nå oppgaver som tidligere normalt var tillagt direktøren i konsernet (Svenska Handelsbanken AB, 2008). Det gjorde at beslutninger ble tatt mye tettere på situasjonene og dermed reduserte responstiden. Jan Wallander (1999) mente at budsjett var et unødvendig onde, i tillegg til å være direkte farlig for selskapet. Det ble derfor innført et rapporteringssystem som baserte seg på profitt istedenfor volum. Den nye måten å styre etter bidro til at de fikk høyere overskudd enn konkurrerende banker, og beviste således at det nye styringssystemet førte til økt effektivitet og inntjening (Bjørnenak, 2010). Svenska Handelsbanken AB har siden 1970-tallet vært blant de mest kostnadseffektive bankene i Europa og de klart har unngå kriser som andre banker har kommet opp i (Bogsnes, 2016).

Equinor ASA

Equinor ASA (Equinor, 2018a), tidligere Statoil ASA, er et annet selskap som har gått vekk fra budsjettet som styringsverktøy og i stedet for implementert Beyond Budgeting. Equinor ASA begynte endringen av sin ledelse i 2005, og avskaffet det tradisjonelle budsjettet (Bogsnes, 2016). Fra 1990-tallet hadde de bygget stein på stein for å være sterk nok til å endre styringsledelsen drastisk (Bogsnes, 2016). Equinor ASA startet i det små med å innføre datasystemet SAP, som skulle bidra til å skape transparens ved at alle ansatte hadde tilgang til all informasjon. Etter det gikk Equinor ASA vekk fra budsjett til å innføre «Execution Framework» som er et rammeverk basert på balansert målstyring, Ambition to Action (Equinor, 2018b; Bogsnes, 2016). Det første leddet i Ambition to Action er å vise de ansatte hva selskapet vil og hvordan de skal nå sine mål. Det andre leddet er veiledning gjennom strategier, KPI'er og handlinger. Det tredje leddet i rammeverket består av både finansielle og ikke-finansielle handlingskriterier. Det fjerde består av ressursallokering, hvor ressurser blir fordelt etter behov. Rammeverket fremstår ikke som rakettforskning, men det skal bidra til økt bruk av sunn fornuft (Bogsnes, 2016). Ambition to Action er en kombinasjon av Beyond Budgeting og balansert målstyring (Equinor, 2018b). Da Equinor ASA gikk vekk fra budsjett og over til Beyond Budgeting fokuserte de på å innføre dynamiske prosesser basert på hendelser og ikke på årlige budsjettprosesser (Bogsnes, 2016).

2.6 Styringspakker

Vi har nå presentert en rekke ulike tilnæringer til økonomisk styring, fra tradisjonell budsjettstyring, til dynamiske styringsmodeller og styring uten budsjetter. For at man skal kunne ta i bruk ulike styringsverktøy på en god måte er det viktig at bedriften tilpasser verktøyene til hele virksomheten og hvordan den er organisert. Dette er definert som en styringspakke av Malmi og Brown (2008). Videre presiserer Malmi og Brown (2008) at styringspakker er alle styringsverktøy ledelsen bruker til å påvirke de ansatte, slik at det er kongruens mellom ledelsens mål og strategi, og de ansattes beslutninger og atferd (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011). De vektlegger også at verktøy som er rene beslutnings-takingssystemer ikke inkluderes i definisjonen av styringspakke.

Tankegangen rundt styringspakker har vært kjent siden 1980-tallet (Otley & Berry, 1980), men det var først med Malmi og Brown (2008) at rammeverket og definisjonen kom på plass. Basert på forskning gjennomført av Brown (2005), introduserte Malmi og Brown (2008) et konseptuelt rammeverk for styringspakker. Rammeverket gjør det enklere å systematisere kontrollfaktorer som utgjør en hel styringspakke. Rammeverket består av fem kontrollfaktorer: kulturell kontroll, planlegging, kybernetikk, belønning og kompensasjon, og administrativ kontroll.

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Figur 8: *Styringspakke* (Malmi & Brown, 2008, s. 291).

Fra figur 8 ser vi at *kulturell* kontroll er øverst og er førende for de andre kontrollfaktorene. Kulturell kontroll består av verdier, symboler og klan-tilhørighet blant de ansatte. Dette mente Malmi og Brown (2008) er overstyrende overfor de andre faktorene, og gir retning og styrke til adferd.

Planlegging består av planer på kort sikt, inntil 12 måneder, og lang sikt, over 12 måneder. Kortsiktige planer har et taktisk fokus, mens langsiktige planer har et mer strategisk fokus (Malmi & Brown, 2008).

Kybernetisk kontroll består av ulike styringssystemer som enten gir informasjon til eller kontrollerer de ansatte, avhengig av hvordan de blir benyttet. Eksempler på dette er budsjetter, finansielle målesystemer, ikke-finansielle målesystemer og hybridversjon av målesystemer (Malmi & Brown, 2008).

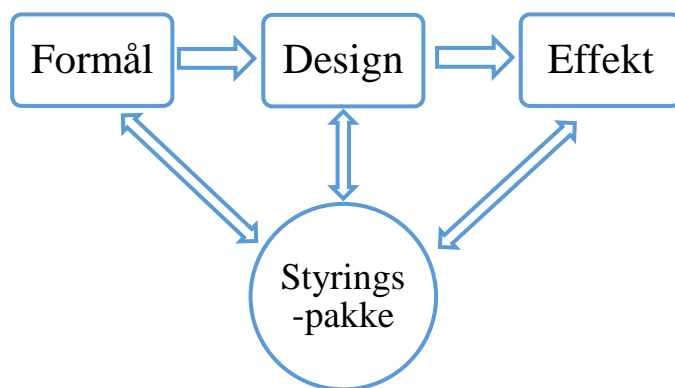
Belønning og kompensasjon har fokus på å motivere og øke innsatsen til de ansatte slik at det er kongruens mellom bedriftens mål og de ansattes aktiviteter (Malmi & Brown, 2008).

Administrativ kontroll er systemer som styrer de ansatte gjennom organisering av bedriften og spesifisering av hvordan oppgaver skal gjennomføres (Malmi & Brown, 2008).

Chenhall (2006) sin betingelsesteori om styringspakker forklarer at styringen og styringspakken man benytter i dag, avhenger i stor grad av hvordan styringen har vært tidligere. Teorien tar også for seg at styringspakkene som man benytter avhenger av kultur, miljø og organisering. Dette diskuteres i rammeverket til Malmi og Brown (2008).

2.7 Teoretisk rammeverk.

For å strukturere analysen har vi tatt utgangspunkt i rammeverket utviklet av Bragelien (2012). Vi har imidlertid valgt å modifisere rammeverket på bakgrunn av datamaterialet vi har innhentet, samt utredningens formål. Miljø er tatt ut som eget punkt av rammeverket, idet vår datainnsamling ikke har fokusert på det. Miljø er erstattet med styringspakke. Styringspakke blir diskutert på slutten av hvert analysekapittel etter at formål, design og effekt er diskutert for hvert av verktøyene. Se figur 9 for rammeverk for analysen.



Figur 9: Rammeverk for styringsverktøy, basert på (Bragelien, 2012).

Formålet til de ulike styringsverktøyene kan være så mangt. Det kan være å delegere ansvar nedover i organisasjonen, fordelere ressurser, motivere ansatte eller måle resultatet. Det er viktig at formålet er godt formulert før virksomheten designer verktøyene og innfører dem.

Designet av styringsverktøyene avhenger av formålet. Designet må tilpasses hver enkelt virksomhet og avdeling for at verktøyene skal skape verdi.

Effekten av styringsverktøyene avhenger av hvilke formål som ligger til grunn. Effektene vil bli påvirket av designet og av andre styringsverktøy som er i bruk.

Styringspakke omhandler hvilke styringsverktøy som blir benyttet på samme tid og hvordan de bidrar til styring på flere områder. Styringspakken som blir benyttet påvirker hvilket formål, design og effekt de ulike verktøyene har på sikt. Under *styringspakke* blir også miljø diskutert.

2.8 Oppsummering av teorikapittelet

I første del av teorikapittelet tok vi for oss hva økonomistyring er. Vi diskuterte den mest tradisjonelle formen for økonomistyring, budsjett, og kritikken mot budsjettet. Vi gjennomgikk hva som menes med dynamisk styring og vi presenterte ulike styringsverktøy som balansert målstyring, benchmarking, prognoser og scenariostyring. Vi tok for oss teori om styring uten budsjett og Beyond Budgeting og hva dette krever. Avslutningsvis forklarte vi teorien om styringspakker som handler om at all styring i en organisasjon henger sammen som en pakke. Hvilke verktøy som blir benyttet, og hvordan de blir benyttet, må tilpasses hver enkelt bedrift.

3. Metode

Metode er en planmessig fremgangsmåte for hvordan man skal samle inn, analysere og tolke data for å besvare problemstillingen (Johannesen, Kristoffersen og Tufte, 2016).

I dette kapittelet gjør vi rede for hvilken metode vi har benyttet for å besvare problemstillingen. Vi starter først med studiens formål. Deretter vil vi begrunne hvilket forskningsdesign vi har benyttet og hvilken metode vi brukte for å samle inn datamaterialet. I del fire av kapittelet forklarer vi hvordan vi samlet inn datamaterialet, før vi avslutter med hvilke begrensninger og utfordringer vi må være oppmerksomme på med forskningsprosjektet vårt for å oppnå kvalitet i studien. Til slutt oppsummeres metodekapittelet.

3.1 Studiens formål

Det som studien vår ønsker å undersøke påvirker de metodiske valgene vi foretar oss for å besvare problemstillingen på best mulig måte (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016).

Problemstillingen er noe vi brukte lang tid på, da vi ønsket å undersøke noe som ikke bare vekket vår egen interesse, men som også var noe Kraftselskapet hadde et ønske å få vite mer om. Kraftselskapet har gått vekk fra budsjetter og balansert målstyring, og tatt i bruk prognoser, strategikart og benchmarking. Samtidig jobber Kraftselskapet med å finne ut hvordan styringen deres kan se ut videre og hvilke styringsverktøy de kan benytte. Vi har stor interesse for økonomistyring, ulike styringsverktøy og dynamisk styring, og dermed endte vi opp med problemstillingen:

Hvordan bidrar ulike styringsverktøy til verdiskapning i Kraftselskapet?

Det skilles grovt mellom tre ulike former for studier; deskriptive studier, forklarende studier og eksplorerende studier (Saunders et al., 2016). Deskriptive studier er studier hvor man ønsker å underbygge og dokumentere noe. Deskriptive studier ønsker å beskrive *hvordan* noe er, uten at man nødvendigvis ønsker å forklare *hvorfor* det er slik.

Forklarende studier er studier hvor man ønsker å finne årsakssammenheng mellom to eller flere variabler. Forklarende studier ønsker å finne ut av *hva* effekten av å endre på én variabel har å si for en annen variabel (Saunders et al., 2016).

Eksplorende studier er studier som har som formål å utforske forhold eller fenomener som er mindre forsket på. Studien har et ønske om å bidra med ny kunnskap (Saunders et al., 2016).

Utredningens overordnede mål er å finne ut hvilke effekter tidligere styringsverktøy har hatt og dagens styringsverktøy har i Kraftselskapet, og hvordan de kan utvikle styringen sin videre. Det er forsket mye på budsjetter og ulike styringsverktøy, men ut ifra vår problemstilling og vårt ønske om å få vite hvordan verdiskapningen var i Kraftselskapet. Vi valgte å benytte en eksplorerende tilnærming for å besvare problemstillingen.

3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en generell plan for hvordan man ønsker å besvare problemstillingen (Saunders et al. 2016). Forskningsdesign kan ha mange ulike former, men en kan grovt skille forskningsdesign i eksperiment-, etnografiske- og casedesign. Hvilket design man velger avhenger av problemstillingen, datamaterialet og hvor mye kunnskap som eksisterer om temaet (Johannesen et al., 2016). Det viktigste med valg av design er at det er tilpasset problemstillingen og formålet til studien.

Casedesign er å foretrekke når man ønsker å studere ett eller noen få tilfeller nøye. Kjennemerket til en casestudium er at oppmerksomheten rettes mot den spesifikke casen og at det inneholder en mest mulig detaljert beskrivelse (Johannesen et al., 2016). Med det menes at man henter inn mye informasjon i en gitt tidsperiode. En casestudium er en dyptgående studie av et emne eller et fenomen i hverdagslige situasjoner (Yin, 2014). En case kan være en person, en gruppe, en bedrift eller en organisasjon i en situasjon som man ønsker å undersøke (Johannesen et al., 2016). I vår oppgave er Kraftselskapet vårt case.

Yin (2014) skiller casedesign inn i fire ulike strategier basert på to dimensjoner. Den første dimensjonen skiller mellom antall case som blir undersøkt (Yin, 2014). Det kan være enten en enkeltcasestudie eller en flercasestudie. Ved enkeltcasestudie undersøker man kun ett studieobjekt. Ved flercasestudie undersøkes flere objekter innenfor samme studie. Flercasestudier er å foretrekke når man ønsker å se om funnene er overførbare til andre objekter (Saunders et al., 2016).

Den andre dimensjonen som Yin (2014) viser til, er antall enheter som analyseres innenfor samme case. Skillet går mellom undersøkelser av hele caset under ett, eller oppstyking av caset i flere enheter som undersøkes hver for seg.

I vårt tilfelle har vi benyttet en enkeltcasestudie med Kraftselskapet som studieobjekt. Årsaken til at vi har valgt å begrense oss til kun en case er at vi hadde et ønske om å gå i dybden, i stedet for å gå i overflaten på flere ulike case. Begrensninger i både tid og ressurser var også medvirkende årsaker til at vi valgte å kun fokusere på Kraftselskapet som en enhet. Datamaterialet vi har benyttet kommer fra flere avdelinger og på ulike nivåer i selskapet. Dermed har vi valgt å innhente og analysere datamateriale fra flere enheter innenfor samme case, men analysert det som ett.

Et sentralt spørsmål som et hvert forskningsprosjekt må ta hensyn til, er hvilken tidsdimensjon undersøkelsen gjennomføres i. Det kan gjøres enten som en tverrsnittsundersøkelse der man benytter data hentet fra ett bestemt tidspunkt, eller en longitudinell undersøkelse der man benytter data fra flere tidsperioder (Johannessen et al., 2016). Formålet med studien var å undersøke hvilke effekter tidligere styringsverktøy har hatt og dagens styringsverktøy har i Kraftselskapet, og hvordan de kan utvikle styringen sin videre. Datainnsamlingen ble gjennomført på ett tidspunkt og vi fikk dermed et øyeblikksbilde av flere perioder. Således gjennomførte vi en tverrsnittsundersøkelse.

3.3 Datainnsamling

Alle forskningsprosjekt trenger å samle inn et datamateriale for å kunne besvare problemstillingen sin. Innen datainnsamlingsmetoder kan man skille mellom kvalitative og kvantitative metoder (Johannesen et al., 2016).

Kvantitativ metode samler inn store tallmengder for deretter å finne korrelasjoner og tendenser i datamaterialet. En vanlig metode for kvantitativ datainnsamling er spørreskjema. I kvalitativ metode samler man også inn store mengder informasjon, men her i form av tekst og tale, slik at man kan forstå og beskrive tanker, holdninger og meninger om det som undersøkes (Johannesen et al., 2016). Hvilken datainnsamlingsmetode man velger å benytte avhenger i stor grad av hvilken problemstilling som ligger til grunn, hvor mye kunnskap og teori det allerede eksisterer på området, og hvilke ressurser man har tilgjengelig for å gjennomføre undersøkelsen (Johannesen et al., 2016).

Ut ifra vår problemstilling var det naturlig å benytte kvalitativ metode for vår datainnsamling. Vi ønsket å finne ut av meninger, erfaringer og holdninger ansatte i Kraftselskapet har til dagens styring, tidligere styring, og hva de tenker om styringen videre. Denne informasjonen ville ikke vært hensiktsmessig å hente inn via tallinformasjon.

I kvalitativ metode er det vanligvis to måter å samle inn data på; intervju eller observasjon (Johannessen et. al. 2016). Observasjon kan forklares som datainnsamling der forskeren får informasjon om forskningsspørsmålet sitt gjennom å se, lytte og erfare hvordan forskningsobjektene handler (Saunders et al. 2016). Observasjon passer godt som datainnsamlingsmetode når formålet er å studere handlinger og samspill mellom mennesker i ulike situasjoner (Johannessen et. al. 2016). Intervju innen samfunnsforskning kan forklares som en faglig samtale mellom to eller flere personer. Intervjueren stiller strukturerte og gjennomtenkte spørsmål som intervjuobjektet svarer på etter beste evne. Videre følger intervjueren opp svarene og analyserer dem (Saunders et al. 2016). Intervju egner seg godt som datainnsamlingsmetode når man ønsker å få fylldige og detaljerte beskrivelser av fenomenet som undersøkes. Det er den foretrukket metode når holdninger, meninger og erfaringer skal studeres (Johannessen et. al. 2016). Vi valgte følgelig å benytte kvalitative intervjuer som datainnsamlingsmetode.

3.4 Intervju

Den foretrukne metoden når man ønsker å gi informantene stor frihet til å uttrykke seg, er gjennom intervju (Johannesen et al., 2016). Det er vanlig å skille mellom tre ulike former for intervju i kvalitativ forskning (Saunders et al., 2016). Det er strukturerte intervju, ustrukturerte intervju og semistrukturerte intervju.

Strukturert intervju er basert på standardiserte spørsmål og hvorefter svarene registreres i standardiserte svarskjema. I et strukturert intervju får alle intervjuobjektene spørsmålene lest opp på samme måte og i samme rekkefølge. Strukturerte intervju kan være gunstig når det er flere intervjuere som skal gjennomføre undersøkelsen (Saunders et al., 2016).

Et ustrukturert intervju foregår i større grad som en uformell samtale der intervjueren kun har en oversikt over emner og temaer som man ønsker å undersøke. I denne intervjuformen er det ikke noen liste over standardiserte spørsmål som blir stilt eller en bestemt rekkefølge

for temaene. Et ustrukturert intervju gir mulighet for at intervjuet kan tilpasses hver enkelt intervjusituasjon (Saunders et al., 2016).

Semistrukturert intervju er et intervju hvor intervjueren følger en overordnet intervjuguide. En intervjuguide er en oversikt over og en overordnet rekkefølge av de ulike temaene man ønsker å gå gjennom i løpet av intervjuet. Dette følges opp med nødvendige oppfølgings-spørsmål (Johannesen et al., 2016). Fordelen med et semistrukturert intervju, er at intervjueren har en plan og oversikt over temaer som ønskes besvart. Intervjuet er fleksibelt og lar intervjuobjektene styre samtalen i retningen vedkommende selv ønsker (Saunders et al., 2016).

Gjennomføring av intervju

I vår utredning benyttet vi semistrukturerte intervjuer, samt enkelte graderte og strukturerte spørsmål. Intervjudeltakerne skulle få frem sine egne synspunkter, erfaringer og meninger om temaene vi diskuterte, samtidig som de skulle gradere enkelte spørsmål fra lavt til høyt. Intervjuguiden (Vedlegg 1) er bygget opp ved at de ulike temaene som er presentert i kapittel 2 diskuteres og deretter følges opp med tilleggsspørsmål. Før intervjuene ble gjennomført sendte vi ut et skriv til alle deltakerne med informasjon om hvem vi er, hva som var formålet med oppgaven, og hvordan den skulle gjennomføres (Vedlegg 2). Dette ble gjort slik at det ikke skulle være noe usikkerhet eller misforståelser om hva som var tema for intervjuet. Vi valgte bevisst å ikke sende ut intervjuguiden til intervjuobjektene på forhånd. Dette ble gjort for at intervjuobjektene ikke skulle diskutere spørsmålene seg imellom før intervjuene og dermed eventuelt bli påvirket av andre.

Vi gjennomførte 10 intervjuer i Kraftselskapet sine lokaler den 5., 15. og 16. oktober 2018. Intervjudeltakerne var fra diverse avdelinger og på ulike nivå i Kraftselskapet, som vist i tabell 2. Intervjudeltakerne ble plukket ut av vår kontaktperson i Kraftselskapet fordi vedkomne mente de ville være aktuelle intervjudeltakere på bakgrunn av at de har beslutningsmyndighet og er med i utarbeidelsen av økonomistyringen. Respondentene var fra morselskap og tre ulike datterselskap. Alle intervjuene tok mellom 45-75 minutter og ble tatt opp på lydspor via taleopptak. Taleopptaket ble påslått etter at personalopplysninger var nevnt for å sikre anonymitet. Vi lot respondentene i stor grad styre samtalen selv for å unngå å påvirke svarene.

Morselskap	Datterselskap A	Datterselskap B	Datterselskap C
Lederstilling	Lederstilling	Lederstilling	Lederstilling
Mellomleder			
Mellomleder			
Mellomleder			
Mellomleder			
Medarbeider			
Medarbeider			

Tabell 2: Oversikt over intervjudeltakere.

Analyse av intervju

Etter at intervjuene var gjennomført, ble de transkribert. Dette ble gjort umiddelbart etter intervjuene, slik at vi fikk med oss all relevant informasjon som ikke kom med på båndopptaket, som kroppsspråk og lignende. I transkriberingen overførte vi informasjon fra båndopptakene til en renskreven tekst (Saunders et al., 2016). I de transkriberte intervjuene passet vi på å få med stemningen, kroppsspråk og annen informasjon som ville være relevant for oss når vi skulle gjennomføre analysen. De transkriberte intervjuene ble deretter analysert. Vi analyserte datamaterialet ved hjelp av template analyse (Saunders et al., 2016). Template analyse er en metode for å analysere kvalitativ data der man tolker og koder data ut ifra mønstre som etter hvert dukker opp i materialet. Vi begynte å analysere datamaterialet ved å kode det opp i de ulike styringsverktøyene som vi undersøkte og senere analyserte. Deretter trakk vi fram essensen i hvert verktøy og endte opp med det som er presentert som ulike funn i analysen.

3.5 Kvalitet

Innenfor kvalitativ forskning er det forskjellig syn på hva som gir et forskningsopplegg høy kvalitet (Johannesen et al., 2016). Yin (2014) benytter reliabilitet og forskjellige former for validitet som kriterier for kvalitet. På den annen side mener Lincoln og Guba (1985, 1989) at andre kriterier for kvalitet bør benyttes i kvalitative undersøkelser. Disse kriteriene er

pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse. Johannesen et al. (2016) mener begge synspunktene er viktig når kvaliteten vurderes.

Pålitelighet

Pålitelighet innenfor kvalitativ forskning omhandler hvordan datamaterialet innsamles og tolkes av forskerne (Johannesen et al., 2016). utfordringene ved kvalitativ datainnsamling er at det ikke brukes strukturerte metoder, men at samtalen påvirker datainnsamlingen.

Samtalen er også ofte påvirket av verdier og kontekst, og det er forskerne selv som tolker datamaterialet som igjen kan påvirke analysen (Johannesen et al., 2016).

I forskningsprosjektet har vi vært svært bevisste på disse utfordringene. Vi har gjennom hele prosjektet forklart alle valg og metoder vi har benyttet. Intervjuene ble tatt opp med lydopptak og transkribert av oss begge. Dette for å påse at all informasjon fra intervjuene ble tatt hensyn til. Vi prøvde i størst mulig grad å la respondentene selv styre samtalen, slik at de ikke ble påvirket av eventuelle bias vi måtte ha.

Troverdighet

Troverdighet innenfor kvalitativ forskning omhandler fremgangsmåten som er brukt og funnene som kommer frem slik at virkeligheten reflekteres (Johannesen et al., 2016).

I studien vår har vi tatt hensyn til troverdighet ved å gjøre oss godt kjent med Kraftselskapet og dens bransje. Vi gjorde det for å kunne skille mellom relevant og ikke-relevant informasjon.

I enkelte studier sender forskerne tilbake ferdig transkriberte intervjuer til intervjudeltakerne for å gi de mulighet til å komme med tilbakemeldinger på om man har tolket alt riktig. Intervjudeltakerne har ikke blitt fremlagt utskrift av intervjuene, på bakgrunn av at vi ikke ønsket å risikere anonymiteten til deltakerne.

Overførbarhet

Overførbarhet innenfor kvalitativ forskning omhandler overføring av kunnskapen som er tilegnet gjennom utredningen. Det betyr at funnene fra forskningen kan overføres til andre bedrifter og bransjer (Johannesen et al., 2016).

På grunn av det begrensede antall deltakere i studien, 10 deltakere, gjør det at man må være forsiktig med å generalisere funnene fra utredningen til andre bedrifter og bransjer ukritisk. Likevel mener vi at funnene rundt de ulike styringsverktøyene, som vi har diskutert og analysert, gir et godt grunnlag for videre utvikling av styring i andre selskaper.

Bekreftbarhet

Bekreftbarhet innebærer at funnene fra forskningen kan bekreftes av andre lignende undersøkelser (Johannesen et al., 2016). Dette oppnås ved at funnene kun er et resultat av forskningen og ikke er påvirket av forskerens holdninger og meninger.

Vi har gjennom hele utredningen vært bevisst på at egne erfaringer og meninger kan påvirke analysen. Vi har derfor beskrevet fremgangsmåtene som er benyttet, og vært selvkritisk til gjennomføringen og tolkningen av datamaterialet. Dette er blitt gjort for å hindre at egne meninger og holdninger påvirker analysen.

3.6 Etikk

Etikk omhandler regler og normer, og hva som er rett og galt (Sagdahl, 2018). Innenfor forskningsprosjekter og spesielt datainnsamling er det svært viktig å være klar over de etiske utfordringene som kan oppstå (Johannesen et al., 2016).

Ved intervjuer kan det oppstå etiske utfordringer når den ansatte enten føler at spørsmålene er ubehagelige eller at svarene de har gitt er «feil». Det kan også oppstå etiske utfordringer når funnene fra forskningen kan påvirke personer eller bedrifter i en uønsket retning (Johannesen et al., 2016). Derfor er det viktig å ta hensyn til anonymitet i utredningen, slik at den etiske sikkerheten for intervjudeltakerne opprettholdes. Dette er oppnådd ved at ingen personopplysninger er blitt lagret sammen med intervjuene, og lydopptakene er fri for sensitive opplysninger.

Vi var bevisst på disse etiske utfordringene da vi gjennomførte intervjuene og da vi skrev utredningen. Deltakerne stod fritt til å svare på spørsmålene som ble stilt, og det var også forklart i informasjonsskrivet som ble sendt ut i forkant av intervjuene (Vedlegg 2).

Intervjuene ble tatt opp på lyd, men opptakeren ble først slått på etter at deltakerne hadde presentert seg selv og sin stilling. Dette medførte at det ikke var behov for å melde inn

forskningen til Norsk Senter for forskningsdata (NSD, 2018a) per 17.09.2018 (NSD, 2018b) siden det ikke vil være mulig å identifisere intervjuobjektene via lydklippet. NSD oppdaterte imidlertid, etter pålegg fra Datatilsynet, sine regler 21.09.2018 (NSD, 2018c). Oppdateringen gjorde at alle intervju gjort med lydopptak, uavhengig av om det inneholdt sensitiv informasjon eller ikke, var meldepliktig. Saksbehandlingstiden per 03.10.18 var hos NSD 6 uker. Etter nøye vurdering valgte vi å benytte tolkningen som forelå før 21.09.2018, fordi vi hadde avtalt intervjudager med Kraftselskapet og ikke hadde mulighet til å utsette disse i påvente av godkjenning fra NSD. Vi hadde også dialog med flere ved NHH hvor vi kom frem til at vi kunne bruke reglene som lå til grunn før presiseringen fra Datatilsynet (Vedlegg 4). Alle deltakerne ble informert om lydopptak og ble spurt om de ville gi sitt samtykke. 9 av 10 intervjudeltakere samtykket til lydopptak. Intervjudeltakerne som samtykket, signerte samtykkeerklæring i forkant av intervjuet (Vedlegg 3). Etter at transkribering var gjennomført ble lydopptak slettet, mens de transkriberte intervjuene ble slettet da forskningen var gjennomført. Intervjudeltakerne er nummerert tilfeldig i oppgaven, slik at det ikke skal være mulig å identifisere hvem som har sagt hva blant intervjudeltakerne.

3.7 Begrensninger

I enhver forskningsoppgave er det kritisk at forskerne er bevisst på oppgavens begrensninger og funnene som har kommet frem. Vår oppgave har begrensninger med tanke på at vi kun har benyttet kvalitative, semistrukturerte intervjuer med et fåtall deltakere. Det gjør at vi ikke kan bekrefte at funnene våre er overførbar. En løsning på det kan være en kvantitativ metodetriangulering med et større antall respondenter. Vi har valgt ikke å gjøre det i denne oppgaven på grunn av begrensninger i både ressurser og tid. En begrensning ved kvalitative resultater er tolkningen til forskerne. Dette kan medføre at forskernes kunnskap, erfaringer og bias kan påvirke resultatene. Vi har ikke erfaring fra økonomistyring i praksis og andre forskere vil derfor kunne komme frem til andre konklusjoner. Konklusjonene vi kommer frem til kan kontrolleres ved en eventuell kvantitativ undersøkelse med flere respondenter.

3.8 Oppsummering av metodekapittel

I metodekapittelet har vi vurdert og presentert de ulike metodiske tilnærmingene vi har benyttet for å besvare problemstillingen. Utredningens formål er å diskutere hvordan bruk av ulike styringsverktøy gir verdi for styring i Kraftselskapet. Studien har et eksplorerende formål og derfor er casedesign å foretrekke. Vi har benyttet kvalitativ datainnsamling ved å gjennomføre semistrukturerte intervjuer. Tabell 3 under oppsummerer studiens metode og de valg som er blitt gjort.

Studiens formål	Eksplorerende
Forskningsdesign	Casedesign
Datainnsamlingsmetode	Kvalitativ
Intervjumetode	Semistrukturerte dybdeintervjuer
Antall intervjuer	10 dybdeintervjuer
Tidsbruk per intervju	45-75 minutter
Analyse av data	Transkribering og template analyse
Pålitelighet	Tilfredsstilt
Troverdighet	Tilfredsstilt
Overførbarhet	Tilfredsstilt
Bekreftbarhet	Tilfredsstilt
Etiske utfordringer	Tilfredsstilt
Begrensninger	Vurdert

Tabell 3: *Oppsummering av metodekapittelet*

4. Caset

I dette kapittelet presenterer vi caset. Vi starter med en kort beskrivelse av kraftbransjen, hvor vi presenterer generell informasjon om bransjen og hvilke selskaper som opererer i den. Deretter går vi inn på hvordan organisasjons- og eierstrukturen er typisk bygget opp i Norge.

4.1 Om kraftbransjen

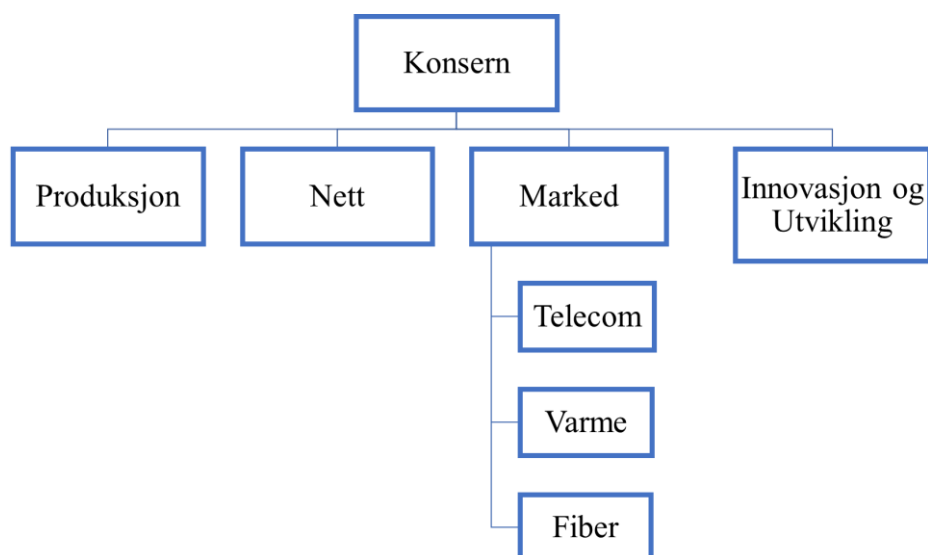
Interesse- og arbeidsgiverorganisasjonen Energi Norge definerer kraftbransjen som selskaper som produserer, transporterer og leverer fornybar energi i Norge (Energi Norge, 22.06.2018a). Bransjen er vokst frem på vannkraftproduksjon, samt utbygging og drift av strømmnett. Kraftproduksjonen er tilnærmet 100 prosent fornybar og utslippsfri, og kommer fra 1550 vannkraftverk i Norge fra Agder i sør, til Finnmark i nord. Kraften blir levert via ca. 330.000 kilometer med kraftnett og har en leveringssikkerhet på 99,9 prosent (Energi Norge, 2018b). Den største kraftprodusenten er Statkraft AS og de fleste aktørene i bransjen er offentlig eide, men det er også private produsenter. I 2016 var det 20 910 sysselsatte i kraftbransjen, som gjør den til en stor næring i Norge (Enerwe, 2017; SSB, 2017). Den totale omsetningen i kraftbransjen fra september 2017 til september 2018 var på 58,8 milliarder kroner (SSB, 2018).

Det foregikk en massiv utbygging av kraftproduksjonen i Norge på 1970- og 1980-tallet som førte til en overkapasitet i produksjon og distribusjon av kraft i forhold til etterspørselen (Hope, 2006). På grunn av dette ble Energiloven vedtatt i 1990 og tredde i kraft 01.01.1991 (NVE, 2016; Energiloven, 1991). Formålet med loven er å tilpasse utbygging og produksjon av strøm til markedets etterspørsel, og ikke til politiske vedtak. Produksjon og omsetning av kraft skulle være konkurransedrevet, mens strømmettet og transporten av kraft skulle organiseres som monopol (Energifakta Norge, 2017a). En konsekvens av Energiloven var opprettelsen av Nord Pool AS, som en børs for kjøp og salg av strøm (Nord Pool, 2018a). Børsen sitt formål er å regulere pris og etterspørsel etter kraft, som igjen skal sikre riktig markedspris. Nord Pool AS ble utvidet til å gjelde kraftmarkedet i Sverige i 1996, og er i dag blitt en felles strømbørs for hele Norden og er Europas ledende kraftbørs (Nord Pool, 2018b).

4.2 Bransjestruktur

I følge Olje- og Energidepartementet er det totalt 183 kraftproduksjonsselskaper i Norge, hvorav 54 produserer kraft uten å distribuere den. Innenfor kraftproduksjon står de ti største selskapene for omtrent 70 prosent av produksjonskapasiteten. Det er mer enn 150 bedrifter som opererer innenfor nettvirksomhet, og majoriteten av nettselskapene er helt eller delvis eid av en eller flere kommuner (Energifakta Norge, 2017b). Staten og kommuner eier om lag 90% av produksjonskapasiteten i Norge, der Statkraft AS er største eier med ca. 35% (Energifakta Norge, 2017b). Mange selskaper i bransjen har flere eiere, og det er stor grad av krysseierskap.

Kraftselskap er typisk karakterisert ved vertikal integrering (Rosvold, 2017). Dette betyr at selskapene er bygget opp med et morselskap på toppen, og flere datterselskaper under seg. Datterselskapene driver med aktiviteter innen produksjon, overføring og omsetning av kraft (Agder Energi, 2018; BKK, 2018a; Eidsiva, 2018; Hafslund, 2018; Statkraft, 2018). I tillegg til sin standardiserte virksomhet, har flere kraftselskaper også etablert entreprenørvirksomheter som opererer med drift og vedlikehold, telecom og bioenergi (BKK, 2018b; Eidsiva, 2018b; Hafslund, 2018).



Figur 10: Verdikjeden i kraftselskaper

4.3 Om Kraftselskapet

Kraftselskapet som vårt case er basert på, er strukturert som et konsern på samme måte som vist i figur 10, *Verdikjedene i kraftselskap*. Konsernet består av et morselskap, og med ulike datterselskaper som blant annet opererer innenfor produksjon, nett, marked og andre virksomhetsområder.

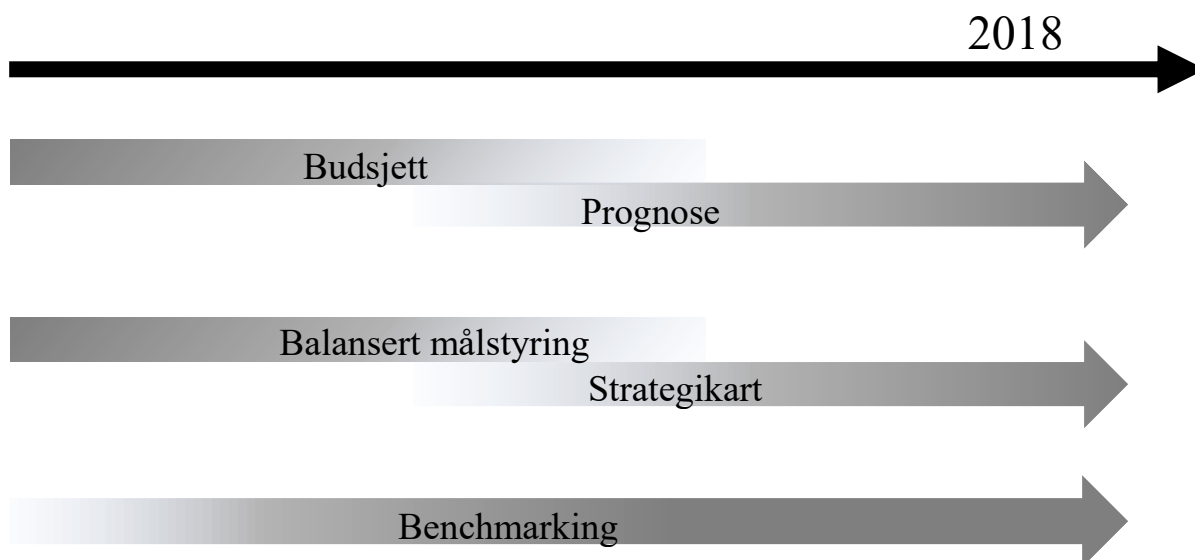
Produksjonsselskapet i konsernet produserer strøm via vannkraft. Her produseres og omsettes kraft, i tillegg utvikles ny og eksisterende produksjonskapasitet. Strømmen selges på kraftbørsen Nord Pool AS. Det gjør at produksjonsselskapet har en usikker inntektskilde fordi prisen reguleres av tilbud og etterspørsel på børsen. Det er daglige prisendringer på strømprisen, og faktorer som påvirker strømprisen er blant annet nedbørmengde, temperatur og smelteforhold i fjellet. I tillegg til disse blir prisen også påvirket av kjernekraft, gasskraft og kullkraft.

Produksjon av strøm gjøres både med og uten magasinanlegg (Vasskrafta, 2018; Energifakta Norge, 2017d). Elektrisk kraft kan ikke lagres i større mengder, men vann kan lagres i magasiner og dermed kan man fylle opp magasiner slik at det kan produseres strøm når det er behov, basert på forventinger om etterspørselen eller prisen i markedet. Med anlegg uten magasiner vil man ikke ha muligheten til å utsette produksjonen. Et eksempel på et slikt anlegg er elvekraftverk, der mengden strøm som produseres avhenger av vannmengden i elven som det produseres kraft av.

Nettselskapet til Kraftselskapet får sine inntekter gjennom nettleie. Den er regulert som monopol med en fast pris gitt av NVE (2017). Nettselskapet har monopol fordi kostnaden ved å bygge overføringsnett er så store at det ikke er lønnsomt for samfunnet med flere strømmnett i samme område. NVE (2018a) fastsetter prisen nettselskapene skal ta i nettleie fra kundene (NVE, 2018b). Nettleien gir nettselskapet inntekter til å dekke sine kostnader som er knyttet til drift og vedlikehold av nettet. Regulering gjør at Nettselskapet vet hvilke inntekter de vil få, og kan dermed ha større fokus på kostnadene sine.

Markedsselskapet til Kraftselskapet består av virksomheter som tilbyr diverse tjenester som internett, varme og lignende til både privatkunder og bedrifter. Markedsselskapet opererer i markeder med fri konkurranse, og er ikke påvirket av reguleringer og konsesjoner slik som produksjons- og nettselskapene.

Styringshistorikken i Kraftselskapet



Figur 11: *Tidslinje for styringsverktøyene i Kraftselskapet*

Figur 11 viser styringshistorikken til kraftselskapet og hvilke styringsverktøy de har benyttet tidligere og hvilke styringsverktøy de benytter i dag. Det viktigste styringsverktøyet til Kraftselskapet tidligere, var *budsjettet*. Budsjettet i Kraftselskapet ble brukt både som mål, prognose og ramme. Budsjettet ble laget ved direkte oppbyggingsmetode (Boye et al., 1999). Prosessen startet med mål og forventninger fra konsernledelsen som ble sendt ut til datterselskapene. Deretter måtte budsjettene bli godkjent av konsernledelsen, før de ble vedtatt. Dette var et verktøy som hadde både sine fordeler og ulemper, noe vi vil diskutere videre i analysen. Budsjettet er blitt erstattet av prognosen.

Prognosen som erstattet budsjettet har som formål å vise framtidsutsiktene til Kraftselskapet for de neste ti årene. Prosessen går ut på at ledelsen hver høst sender ut en bestilling med utgangspunkt i de overordnede mål og strategier for konsernet. Deretter er det de respektive datterselskapene sin jobb å lage kostnads- og inntektsprognose der de estimerer de neste 10 årene fremover. Prosessen er svært grundig, og for mange i selskapet har den mange trekk som ligner den tradisjonelle budsjettprosessen. Prognosen er kalenderårbasert, og blir oppdatert kvartalsvis i ledergruppene. De benytter prognosen som en benchmark mot seg selv, såkalt benchmark-prognosen. Kraftselskapet måler sine egne prestasjoner opp mot prognosen. I analysen vil vi nærmere diskutere fordeler og ulemper med denne prognosen.

Balansert målstyring var et sentralt verktøy i Kraftselskapet tidligere, og ble benyttet sammen med budsjettet. Formålet med balansert målstyring var å utvide fokuset til Kraftselskapet utover den informasjonen budsjettet ga og til å gi de ansatte styringsinformasjonen de hadde behov for. Balansert målstyring ble til slutt et for stort, detaljert og krevende verktøy for dem og det endte med at balansert målstyring ble erstattet av Strategikartet. Vi skal i analysen diskutere fordeler og ulemper med balansert målstyring.

Strategikartet erstattet balansert målstyring som styringsverktøy for å kommunisere utvisjonen og strategien til Kraftselskapet. Dette styringsverktøyet er en videreutvikling av balansert målstyring basert på de overordnede målene. Videre i analysen skal vi se fordeler og ulemper med Strategikartet.

Et styringsverktøy som er blitt benyttet på tvers av de andre styringsverktøyene, er *benchmarking*. Kraftselskapet har både intern og ekstern benchmarking. Intern benchmarking brukes på tvers av selskapet for læring og erfaringsutveksling. Ekstern benchmarking benyttes på noen områder i Kraftselskapet. De sammenligner prestasjonene i eget selskap opp mot andre kraftselskap, blant annet sammenlignes kostnader for Nettselskapet og inntekter for Produksjonsselskapet. Benchmarking brukes også for å måle effektiviteten på egne konserntjenester kontra andres konserntjenester. Vi skal i analysen se på utfordringer ved bruk av benchmarking som styringsverktøy.

Det er også viktig å få med seg at Kraftselskapet er i en prosess hvor de implementerer et nytt datavarehus. Datavarehuset vil føre til at all relevant informasjon fra ulike styringsverktøy og fra forskjellige deler av konsernet er samlet på ett sted.

Oppsummering

I dette kapitlet har vi gitt generell informasjon om den norske kraftbransjen og reguleringer som foreligger i kraftbransjen. Vi har diskutert hvordan verdikjeden er i typiske kraftselskap i Norge, og vi har presentert Kraftselskapet som er vårt case. Kraftselskapet har gått vekk fra å bruke budsjett og balansert målstyring og heller tatt i bruk prognoser, benchmarking og strategikart.

5. Funn og analyse av tidligere styringsverktøy

I dette kapittelet skal vi analysere funnene fra datainnsamlingen som danner grunnlaget for besvarelsen av forskningsspørsmål 1. Resultatet av forskningsspørsmålet er videre avgjørende for besvarelsen av problemstillingen. Resultatene våre er basert på intervju-deltakernes erfaringer, meninger og holdninger om de tidligere styringsverktøyene i Kraftselskapet. Analysen er strukturert opp ved å først presentere de viktigste funnene fra styringsverktøyene budsjett og balansert målstyring. Videre skal vi analysere hvert verktøy på bakgrunn av rammeverket lagt frem i kapittel 2.7. Vi avslutter med en samlet diskusjon rundt styringspakken Kraftselskapet brukte tidligere, hvor vi til slutt svarer på forskningsspørsmål 1:

Fordeler og ulemper med tidligere styringsverktøy i Kraftselskapet?

Tidligere styringsverktøy	
Funn om budsjett	Funn om balansert målstyring
<ol style="list-style-type: none"> 1. Budsjettet var kalenderbasert 2. Budsjettet ble brukt til målstyring, prognose og kostnadsrammer 3. Budsjettet hadde et for høyt detaljnivå 4. Budsjettprosessen var svært ressurskrevende 5. Budsjettet var til hinder for fornuftige avgjørelser 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Balansert målstyring bidro til fokus utover de finansielle måltallene 2. Balansert målstyring ble for omfattende 3. Balansert målstyring førte til uheldige vridningseffekter 4. Balansert målstyring ble for sjeldent oppdatert til å gi oppmerksomhet på de reelle utfordringene 5. Utfordrende å finne riktige KPI'er

Tabell 4: *Oppsummering av funn fra tidligere styringsverktøy*

I tabell 4 oppsummerer vi hovedfunnene fra tidligere styringsverktøy. Fra hvert styringsverktøy har det kommet frem fem hovedfunn. Vi vil nedenfor legge frem sitater fra intervju-deltakerne, sitater som bekrefter funnene. Til slutt vil vi analysere funnene opp mot teori, empiri og rammeverket presentert i kapittel 2.7. Dette gjøres for hvert verktøy.

5.1 Budsjett

I kapitlet 4.3 beskrev vi kort Kraftselskapets bruk av budsjett som styringsverktøy. I denne delen skal vi legge frem hovedfunnene fra datainnsamlingen som omhandlet budsjett.

Funn 1 – Budsjettet var kalenderbasert

I den perioden Kraftselskapet benyttet seg av budsjett som styringsverktøy fulgte det kalenderåret. Prosessen startet i slutten av september, hvor ledelsen sendte ut en bestilling til datterselskapene. Deretter var det datterselskapene sin jobb å sette opp et budsjett basert på mål og rammer som var satt. Videre skulle budsjettene godkjennes av ledelsen, før de ble satt sammen til et felles konsernbudsjett. Budsjettet fulgte regnskapsåret og dette gjorde oppfølging og kontroll mot resultatregnskapet lettere.

Vi hadde en kalenderår-tilnærming, der budsjettet gikk fra 01.01 til 31.12 (Intervjudeltaker 1).

Vi så jo en nytte av å kunne sette opp hva vi trodde resultatet ville bli neste år basert på kalenderåret og resultatregnskapet. Dermed var det greit at budsjettet fulgte fra 1.1 til 31.12 (Intervjuobjekt 1).

Det var lett å standardisere i budsjettprosessen ved å sette opp et budsjett for de kommende årene. Det ble en standard man forholdt seg til med de samme kontoene og budsjetterte en jevn utvikling (Intervjudeltaker 6).

Sitatene viser at Kraftselskapet hadde, gjennom mange års bruk av budsjett som fulgte kalenderåret, opparbeidet seg en standardisert prosess. De brukte resultatregnskapet til oppfølging og kontroll over hvordan foregående år hadde gått, og deretter brukte de samme kontoene for å stadfeste utviklingen for de neste årene.

Funn 2 – Budsjettet ble brukt til målstyring, prognose og kostnadsrammer

Budsjettet i Kraftselskapet ble brukt til både målstyring, prognose og til å sette kostnadsrammer. Verktøyet ga datterselskapene tydelige mål på hva som skulle oppnås, og målene ble gitt ut ifra konsernets forventninger.

Vi hadde tydelige mål på hva vi skulle oppnå (Intervjudeltaker 6).

I det tradisjonelle budsjettet har ramme og mål blitt sett under ett. Holder du budsjettet holder du deg innenfor målet. Bryter du budsjettet, så bryter du målsetningen (Intervjudeltaker 10).

Formålet med budsjettet var også å sette kostnadsrammer. Rammene satte begrensninger for hvor mye hver enkelt leder og avdeling kunne bruke i neste periode.

Formålet [om budsjett] var å begrense kostnadsbruken, hvor du ga en kostnadsramme til hver enkelt leder. For eksempel hvor mye de hadde tillatelse til å bruke på opplæring, kjøpe nye pc'er og mobiltelefoner (Intervjudeltaker 7).

De tydelige målene var fastsatt av konsernledelsen, og var rettet mot finansielle måltall. Eksempler på disse måltallene var avkasting på anvendt kapital og EBITDA-nivåer, mens rammene var rettet mot kostnadsbruken. Rammene og målene i Kraftselskapet ble sett under ett, noe som førte til at de enten var innenfor eller utenfor målsettingen.

Intervjudeltakerne var positive til å bruke budsjett som kostnadsramme, og de fremhever at de fikk en tettere oppfølging og bedre kontroll med klare mål og rammer.

Det som fungerte bra [med budsjett] var at man ansvarliggjorde lederen og at de måtte holde seg innenfor veldig tydelige rammer. Vi fikk en tettere oppfølging i forhold til hvor vi lå i forhold til tillatte budsjett (Intervjudeltaker 10).

Budsjett er ikke bare et fy-ord, det har jo også en del gode sider. For eksempel, når man kommer ned på avdelinger og skal måle kostnadsbruk og holde styr på ulike kostnader, sånn at man i hvert fall ikke skal bruke mer kostnader enn i fjor, er budsjettet godt egnet (Intervjuobjekt 1).

En annen fordel med tilnærmingen var at enkelte ansatte følte seg mer komfortable med begrensningene de fikk fra ledelsen.

Det gode med budsjett var jo at noen fremdeles var komfortable med rammer, at noen setter en begrensning på hvor mye penger de kunne bruke. Noen synes det var komfortabelt (Intervjudeltaker 9).

Intervjudeltaker 9 forteller oss at det alltid vil være enkelte ansatte som verdsetter tydelige mål og rammer. Arbeidet blir dermed enklere ved at det settes begrensninger på kostnadsbruk og mål på hva som skal leveres i form av avkastning.

Som vi har nevnt i dette funnet ble mål, prognoser og rammer sett under ett. Budsjettet ble brukt til å styre mot målene, samtidig som det skulle være en prognose for å se framtidsutsikter. Kostnadsrammen til budsjettet skulle sikre at selskapet ikke brukte mer ressurser enn tillatt og at de traff målene som var satt.

Funn 3 – Budsjettet hadde et for høyt detaljnivå

I følge flere av informantene var budsjettet preget av et høyt detaljeringsnivå. Prosessen ble oppfattet som tids- og ressurskrevende. Selskapet gikk dypt inn i budsjettet, hvor de la føringer på hver minste detalj.

Det var veldig tungt og detaljstyrt (Intervjudeltaker 6).

Det var for mye detaljer før i tiden. Det ligger litt kvalitet i detaljer, men vi gikk for langt i å budsjettere ned på hver minste ting (Intervjudeltaker 9).

Utarbeidelsen krevde mye ressurser og tid fra hele konsernet. Detaljnivået i prosessen gjorde at selskapet låste seg fast og var for lite dynamisk i forhold til endringer internt og eksternt.

Det som ikke fungerte så bra var at detaljnivået ble veldig hemmende. Du fastlåste deg til noe du kanskje ikke burde fastlåse deg til og ble mindre dynamisk i forhold til hva du kunne justere deg for, i forhold til det som faktisk skjedde i verden og i selskapet (Intervjudeltaker 10).

Intervjudeltakerne har som vist over, vært kritiske til detaljnivået som lå til grunn i budsjettet. Detaljene har gjort utarbeidelsen tid- og ressurskrevende, men selv med disse

ulempene har detaljene positive sider og. Det lå mye kvalitet i detaljene, og det ga oversikt over selskapets aktiviteter og kostnader.

Detaljeringsgrad	Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert
Budsjett			10%	70%	20%

Tabell 5: *Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i budsjettet (N=10)*

Vi ser av tabell 5 at majoriteten synes budsjettet var for detaljert. Vi har tidligere vist at utarbeidelsen var standardisert og godt utarbeidet. Selv med dette utgangspunktet ble budsjettet oppfattet som for detaljert, som vist gjennom sitatene i dette funnet.

Funn 4 – Budsjettprosessen var svært ressurskrevende

Vi viste under funn 3 at budsjettet var for detaljert. Detaljeringsnivået gjorde budsjettprosessen svært omfattende og tidskrevende. Fra datainnsamlingen ble vi gjort oppmerksom på at utarbeidelsen startet i september og varte ut i desember. Dette medførte at de brukte mye tid og ressurser på utarbeidelsen.

Budsjetteringsprosessen begynte i september og ble ferdig før jul (Intervjudeltaker 6).

Mye av min tid på høsten gikk til budsjettarbeid (Intervjudeltaker 7).

Det var en tung budsjettprosess på grunn av at det var så mange detaljer som skulle inn (Intervjuobjekt 3).

Intervjudeltakerne fortalte oss at prosessen var tung og omfattende, dermed gikk mye av høstens arbeid til å utarbeide budsjettet.

Tidsbruk	Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende prosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende prosess
Budsjett	10%	70%	20%		

Tabell 6: *Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruken i budsjettet (N=10)*

Tabell 6 viser til at majoriteten mente at prosessen var for omfattende. Tiden det tok å utarbeide budsjettet var lang, og som vi nevnte i *funn 3* var den for detaljert. Disse to faktorene førte til økt ressursbruk.

Funn 5 – Budsjettet var til hinder for fornuftige avgjørelser

En kritikk som ofte rettes mot budsjett er at det hindrer selskaper i å gripe nye muligheter. Vi ønsket å forhøre oss om Kraftselskapet hadde erfaringer knyttet til denne kritikken. Fra data-innsamlingen kom det frem at budsjettet hindret Kraftselskapet i å ta fornuftige avgjørelser. Kostnadsrammene som budsjettet hadde førte til at de brukte ressurser der det var budsjettert, selv om det ikke var nødvendig.

Med rammene fastlåste de deg til noe du kanskje ikke burde fastlåse deg til og ble mindre dynamisk i forhold til hva du kunne justere deg for, i forhold til det som faktisk skjedde i verden og i selskapet (Intervjudeltaker 10).

Rammene fastlåste Kraftselskapet, noe som gjorde det vanskelig å utføre de rette tiltakene for å kunne gripe nye muligheter.

Vi brukte penger og utførte noen tiltak som vi kanskje ikke burde på grunn av at det var rom for det. Rammene hindret oss i å ta gode valg (Intervjudeltaker 9).

Intervjudeltaker 9 forteller oss at rammene som budsjettet var bygget rundt var til hinder for Kraftselskapet. Det gjorde at det ofte var enklere å bruke opp ressursene på området de var budsjettert til. Intervjudeltaker 6 bekrefter denne påstanden.

En ulempe med budsjettet var gjerne at vi brukte opp pengene på for eksempel markedsføring selv om vi heller burde brukt noe av det på andre ting (Intervjudeltaker 6).

Kritikken fra intervjudeltaker 6 ser vi samsvarer med det intervjudeltaker 10 fortalte oss. Som sitatene viser hadde budsjettet et detaljnivå som hindret selskapet i å ta fornuftige avgjørelser. Kostnadsrammene som lå til grunn fastlåste dem, og det ble utfordrende å justere for endringer.

Analyse av funn om budsjett

I denne delen av analysen skal vi benytte rammeverket som er blitt presentert i kapittel 2.7, med formål, design og effekt samt styringspakke. Styringspakke vil bli diskutert på slutten av kapittelet sammen med analysen fra balansert målstyring. Vi skal bruke funnene ovenfor og knytte dem opp mot teori fra kapittel 2.

Formål: Formålet med budsjettet som Kraftselskapet benyttet tidligere var målstyring, kostnadskontroll og prognose. Målstyring skulle gi retning for hvor selskapet skulle og hvordan de skulle oppnå målene som var satt (Bergstrand, 2009; Hoff, 2012).

Kostnadskontroll skulle begrense kostnadsbruken for hver enkelt leder. Det ville ansvarliggjøre dem og holde dem innenfor rammene (Hoff, 2012). Gjennom budsjettet fikk ledelsen kommunisert ut sin strategi for Kraftselskapet, samtidig som de lagde klare rammer for hvordan strategien og målene skulle oppnås (Horngren et al., 2015; Hoff, 2012; Horvath & Sauter, 2004).

Design: Budsjettprosessen startet med en bestilling fra ledelsen. I den lå det en rekke kriterier, som mål, strategi og kostnadsramme. Deretter skulle datterselskapene sette opp et budsjett innenfor disse kriteriene. Metoden hadde mange likhetstrekk med Boye et al. (1999) sin direkte oppbyggingsmetode. Utarbeidelsen av budsjettet startet på høsten og ble slutført i desember. Bergstrand (2009) er kritisk til oppbyggingsmetoden, på grunn av at den kan være tids- og ressurskrevende. Videre var budsjettet designet for å følge kalenderåret. Det ble gjort for å gjøre oppfølging og kontroll av budsjett opp mot resultat til en enklere prosess. Bogsnes (2016) er kritisk til kalenderbasert budsjett.

Effekt: Å følge kalenderåret skaper en start- og stopprytme i aktivitetene (Bogsnes, 2016). Dette kan føre til en kunstig rytme for styringen i selskapet. Denne oppfatningen hadde ikke intervjudeltakerne. De fortalte at ved å følge kalenderåret skapte man samsvar mellom budsjett og resultatregnskap, som gjorde oppfølgingen og kontrollen til en enklere prosess. Effekten av at budsjettet og resultatregnskapet fulgte hverandre slavisk, samtidig som detaljeringen i budsjettet var på hver enkelt konto, gjorde at Kraftselskapet kunne kontrollere sine resultater opp mot forventningene mer effektivt (Horngren et al., 2015).

Å bruke Boye et al. (1999) sin direkte oppbyggingsmetode gjorde prosessen demokratisk, og alle fikk ta del i utarbeidelsen, noe som ga dem eierskap til budsjettene og kostnadsrammene.

Metoden var likevel tidkrevende, som kommer frem fra funnene. Bogsnes (2016) og Hope og Fraser (2003a) er kritisk til tidsbruken, noe som også samsvarer med intervjudeltakerne sine meninger. Prosessen varte i flere måneder og stjal mye ressurser, noe også Wallander (1995) kritiserer budsjettet for. I tabell 5 og 6 ser vi at intervjudeltakerne mente at budsjettet var for detaljert og tidkrevende.

Den høye detaljeringen gjorde at selskapet var lite tilpasningsdyktig, og gikk glipp av nye muligheter, fordi budsjettene var for detaljert og spesifisert ned på hver eneste konto. Detaljeringen medførte at de benyttet seg av tildelte ressurser, selv om det ikke var nødvendig, og denne effekten var Wallander (1999) og Hope og Fraser (2003a) kritisk til. På den annen side kom det frem i intervjuprosessen at detaljer gir kvalitet. Fordelen med den omfattende prosessen var at det økte kvaliteten i arbeidet. Med høy kvalitet og detaljnivå var det enkelt å følge opp og kontrollere prestasjonene (Horngren et al., 2015).

Fra funnene kommer det frem at budsjettet ble brukt som mål, kostnadsramme og prognose under ett. Bogsnes (2016) er kritisk til dette fordi det hindrer de ansatte i å sette ambisiøse mål. Wallander (1999), på sin side, mener effekten av å ha mål, kostnadsramme og prognose under ett, kan hemme og fastlåse selskapet. Datainnsamlingen viser at det var tydelige mål og kostnadsrammer, men vi har ikke informasjon som tilsier at det førte til at mindre ambisiøse mål ble satt, slik Hope og Fraser (2003a) advarte mot.

Prediksjon fra teori	Samsvar med våre funn?
Budsjett er ressurskrevende (Wallander, 1995, 1999; Hope og Fraser, 2003a; Bergstrand, 2009)	Ja
Kritisk til kalenderbasert budsjett (Bogsnes, 2016)	Nei
Budsjettet hindret nye muligheter (Boye et al., 1999; Wallander, 1999; Bergstrand, 2009; Horngren et al., 2015)	Ja
Budsjettet hadde tydelige mål og ansvarliggjorde lederne (Hoff, 2012; Horngren et al., 2015)	Ja

Tabell 7: *Prediksjoner fra teori om budsjett mot våre funn*

I tabell 7 oppsummerer vi de viktigste prediksjonene fra teori om budsjett og ser om de samsvarer med våre funn. Budsjett blir kritisert for å være ressurskrevende å utarbeide, noe som bekreftes i vår studie. Bruk av kalenderåret i budsjett kan skape en start- og stopprytme

i selskapets aktiviteter som mange er kritisk til. Fra funnene ser vi ikke at intervjudeltakerne er kritisk til kalenderbasert budsjett. Videre kan budsjett hindre at selskaper tar fornuftige avgjørelser og griper nye muligheter, og funnene bekrefter dette. Den siste prediksjonen fra teorien er at budsjett gir tydelige mål og ansvarliggjør lederne. Prediksjonen samsvarer med våre funn.

5.2 Balansert målstyring

I kapittel 4.3 beskrev vi kort Kraftselskapets bruk av balansert målstyring som styringsverktøy. I denne delen skal vi legge frem hovedfunnene fra datainnsamling som omhandler balansert målstyring. Vi vil deretter analysere hovedfunnene ut ifra rammeverket som vi presenterte i kapittel 2.7.

Funn 1 – Balansert målstyring bidro til fokus utover de finansielle måltallene

Balansert målstyring bidro til å sette fokus utover de finansielle måltallene. Dette førte til at det ble lettere for ulike avdelinger å se hvordan aktiviteter og tiltak bidro til at selskapets mål og strategier ble oppnådd.

Fordelen var at man målte på forskjellige dimensjoner, og ikke utelukkende på finansielle måltall og regnskapsdata. Det gjorde det lettere å se hvordan vårt bidrag på ulike områder gjorde at selskapet kunne nå sine mål (Intervjudeltaker 7).

Fordelen var jo at vi ble tvunget til å løfte blikket opp og se på flere aspekter med virksomheten (Intervjudeltaker 10).

Vi ser fra sitatene at balansert målstyring bidro til at Kraftselskapet løftet blikket fra finansielle måltall, og rettet større fokus på andre områder av virksomheten.

Det bidro i alle fall til at vi sikret at aktivitetene våre var knyttet til de strategiske målene og så fortalte de oss, som en termometer, hvordan vi presterte på ulike områder. Alt fra områder innenfor HMS til finansielle måltall (Intervjudeltaker 4).

Det var et tydelig verktøy som viste oss hvor vi skulle, hvilke faktorer vi skulle forbedre for å komme oss dit, og indikatorer som viste om vi forbedret oss (Intervjuobjekt 7).

Som sitatene over viser, bidro balansert målstyring til bredere oppmerksomhet rundt virksomhetens ulike aktiviteter. Balansert målstyring ble også brukt til måling og forbedring av egne prestasjoner.

Funn 2 – Balansert målstyring ble for omfattende

En av årsakene til at balansert målstyring ble faset ut som styringsverktøy av Kraftselskapet var at det ble for omfattende. Verktøyet ble brukt til å måle på for mange områder, noe som førte til at det ble tids- og ressurskrevende. Resultat ble at selskapet etter hvert gikk lei av balansert målstyring som styringsverktøy.

Vi har vært litt i en overgangsfase fordi organisasjonen har blitt litt trøtt og lei på hele målstyringsregimet. Så fra å ha vært et ganske stort og omfattende lærebokbasert målstyringsverktøy med alle perspektivene og kritiske suksessfaktorer, så har vi tonet det gradvis ned. Vi gikk litt langt, at alt skal være med og dekket, og det ble til slutt for mye av det gode. Organisasjonen gikk litt lei på grunn av at det ble litt for omstendelig (Intervjudeltaker 9).

På noen områder er det sikkert bra, se trender og sånt, men der jeg har sittet tidligere, sløste vi mye tid på målstyring. Det ble for mange områder som ble målt på. Og så er det et spørsmål også på hvor mange ulike arenaer vi målte de samme faktorene på (Intervjudeltaker 5).

Tidsbruk	Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende prosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende prosess
Balansert målstyring	10 %	70 %	20 %		

Tabell 8: *Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruken i balansert målstyring (N=10)*

Ut ifra sitatene og tabell 8 ser vi at bruken av balansert målstyring ble for omfattende og for ressurskrevende. Fra intervjuene fremkommer det at selskapet presset inn KPI'er i alle deler av virksomheten. Det ble gjort for å kunne måle på mange områder, og det førte til at verktøyet ble for stort og detaljert.

Alle har jo et ønske om å kjenne seg igjen og sin del av virksomheten. Hvordan de kan påvirke selskapets overordnede mål. Det medførte ganske mange detaljer og områder som ble målt på (Intervjudeltaker 9).

Detaljeringsgrad	Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert
Balansert målstyring			30 %	50 %	20 %

Tabell 9: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i balansert målstyring (N=10)

Tabell 9 viser detaljeringsgraden for balansert målstyring i Kraftselskapet. Slik det kommer frem i tabellen og fra sitatene, var verktøyet for detaljert.

Funn 3 – Balansert målstyring førte til uheldige vridningseffekter

Detaljeringsnivået i balansert målstyring førte til at Kraftselskapet fikk en vridning mot faktorene som ble målt, og de mistet fokus på faktorer som ikke ble målt.

Litt av årsaken til det [gikk vekk fra balansert målstyring] er at vi følte vi måtte trykke noe inn i alle perspektivene i balansert målstyring. Det gjorde at vi fikk noen faktorer som var veldig viktig, og de ble sidestilt med faktorer som virkelig ikke var viktig for selskapet. Det som var i fokus, var trist nok det som ble rødt (Intervjudeltaker 10).

Man får det man måler etter. Måler vi hvor mange som går med blå skjorte, hvis det var et mål, så ville jo alle gått med blå skjorte. Organisasjonen leverte det den ble målt på (Intervjudeltaker 3).

Der KPI'ene viste rødt var det et problemområde som fokuset ble rettet mot, og det fikk mye oppmerksomhet. Det førte til en vridning mot det området, uansett hvilken faktor eller viktighetsgrad det hadde for selskapet. For enkelte var fargen på KPI'en viktigere enn hva den faktisk målte og viste (Intervjudeltaker 10).

Sitatene viser at målekortene hadde et høyt detaljeringsnivå fordi de ville måle på mange områder. Dette ga en vridningseffekt, som førte til at Kraftselskapet målte på mindre viktige

områder. Dermed klarte de ikke å gi oppmerksomhet til de viktige områdene, og fargen på KPI'ene ble viktigere enn de underliggende årsakene. Dette bekreftes av sitatene over.

Funn 4 – Balansert målstyring ble for sjeldent oppdatert til å gi oppmerksomhet på de reelle utfordringene

Balansert målstyring ble for sjeldent oppdatert til å gi oppmerksomhet og motivasjon til virksomheten slik det var tiltenkt. Høyt detaljeringsnivå og vridningseffekter, som forklart i tidligere funn, førte til at verktøyet ikke klarte å rette søkelys på de reelle utfordringene.

Når vi målte på så mange områder som vi gjorde, ble det ikke lagt ned nok tid eller innsats til å lage gode KPI'er. Når disse målekortene kun ble oppdatert en gang i året, var det ikke enkelt å få korrekt fokus (Intervjudeltaker 10).

For noen av økonomilederne var det ofte at bunken ble snudd, og de brukte om igjen målekortene fra tidligere år. KPI'ene ble ikke tilpasset utfordringene eller fokuset man ønsket (Intervjudeltaker 4).

Målekortene ble oppdatert én gang i året, samtidig som budsjettet. Det ble dermed ikke oppdatert ofte nok til å tilpasse seg de reelle utfordringene selskapet stod overfor.

Vi ble for lite fokusert og det ga ikke noe stor verdi for oppfølging (Intervjudeltaker 5).

Som intervjudeltaker 5 forteller, førte balansert målstyring til at de mistet fokuset på de reelle utfordringene som selskapet sto overfor, og igjen kommer utfordringene med at verktøyet ble for detaljert, omstendelig og lite oppdatert.

Det ble for mange KPI'er, og mange av dem var irrelevante. Om det ble rødt var det intervallet som var feil og ikke noe i virksomheten som kunne forbedres. Målekortene ble ikke oppdatert nok til å måle reelt hvordan vi presterte i forhold til omgivelsene (Intervjudeltaker 10).

Balansert målstyring ble ikke oppdatert ofte nok til å klare å tilpasse seg de reelle utfordringene selskapet stod overfor. Dette førte, som vist i tidligere funn, til at det oppsto vridningseffekt mot faktorene som ble målt.

Funn 5 – Utfordrende å finne riktige KPI'er

Det siste funnet baserer seg på at det var utfordrende for Kraftselskapet å finne gode KPI'er, som både var målbare og knyttet opp mot sammenhengen mellom måloppnåelse og strategi.

Jeg opplevde at vi aldri klarte å finne den perfekte KPI. Aktivitetsnivået i selskapene er forskjellig til ulike tider av året, noen tider er det mye aktivitet, mens i andre er det mindre. Dette ga ofte indikatorer med rødt, gult og grønt som ikke helt ga det riktige bildet, fordi ulike avdelinger var i forskjellige faser. Balansert målstyring passer ikke for alle, og det er vanskelig å finne indikatorer som gir riktig signal å styre etter (Intervjudeltaker 4).

Det er vanskelig å finne noe som er målbart, som samtidig kan brukes til styring. At det er objektivt, sånn at det ikke blir for mye synsing og at det er reelt å styre etter. Vi målte på mange rare indikatorer (Intervjudeltaker 3).

Sitatene over viser at det var vanskelig å finne KPI'er som tilpasset seg til hvordan verden så ut og til å gi dem styringsinformasjon.

Analyse av funn om balansert målstyring

Vi skal nå analysere funnene fra balansert målstyring ved hjelp av det teoretiske rammeverket fra kapittel 2.7. Vi skal bruke funnene ovenfor og knytte dem opp mot teori fra kapittel 2.

Formål: Kraftselskapet brukte balansert målstyring for å operasjonalisere måltall og kommunisere tydelig hvordan ulike aktiviteter bidro til å nå bedriftens strategi. Verktøyet ble brukt i tillegg til budsjettet for å lede oppmerksomhet mot større deler av virksomheten og å løfte blikket for å få en bedre oversikt over de verdiskapende aktivitetene. Dette stemmer overens med Kaplan og Norton (1992) sitt formål for verktøyet.

Design: Balansert målstyring inneholdt KPI'er fra perspektivene finansielt, kunder, interne prosesser, og læring og vekst. Burns et al. (2013) sin teori om årsaks og effekt-forholdet forklarer at det er viktig å påse at KPI'ene som blir målt, bidrar til verdiskapning. Fra funnene ser vi at det var en stor utfordring for Kraftselskapet å finne KPI'er som målte på faktorer som bidro til å nå selskapets strategi, og samtidig kunne brukes til styring. Dette kan

sees i sammenheng med at Kraftselskapet ønsket å få dekket alle perspektivene av virksomheten i verktøyet. Teorien fra Burns et al. (2013) forteller at ved å måle på feile faktorer kan føre til at gale avgjørelser blir tatt.

For at balansert målstyring skal bidra til at strategien realiseres og resultatene forbedres, må målekortene være oppdatert (Kaplan og Norton, 1992). Fra funnene ser vi at det var en utfordring for Kraftselskapet å oppdatere målekortene.

Effekt: Effektene balansert målstyring hadde for Kraftselskapet var både positive og negative. De lykkes med å utvide fokuset fra de finansielle måltallene og å operasjonalisere strategien nedover i organisasjonen gjennom måltall.

Imidlertid hadde verktøyet også flere uheldige effekter. Balansert målstyring ble for omfattende og ressurskrevende. Hope og Fraser (2003b) kritiserte balansert målstyring for å kun være en utvidelse av budsjettet med flere faktorer. Fra funnene ser vi at verktøyet var for omfattende og ressurskrevende, noe som samsvarer med denne kritikken. Dette medførte at Kraftselskapet målte på faktorer som ikke ga dem styringsverdi, og omfanget innebar at de ikke klarte å oppdatere målkortene ofte nok. Konsekvensen av omfanget gjorde at selskapet ikke ga oppmerksomhet til de områdene som var nødvendig, og viktige faktorer ble sidestilt med mindre viktige faktorer. Burns et al. (2013) nevner dette som en av fallgruvene til balansert målstyring.

En annen kritikk Burns et al. (2013) trekker frem er at detaljeringsgraden i balansert målstyring kan føre til vridningseffekt mot faktorer som blir målt, og dermed ble oppmerksomheten mot andre faktorer redusert. Vridningseffekten ser vi igjen fra funnene.

Prediksjon fra teori	Våre funn
Balansert målstyring gir oppmerksomhet til flere områder utover finansielle aktiviteter (Kaplan & Norton, 1992)	Ja
Balansert målstyring kan være for ressurskrevende (Hope & Fraser, 2003b)	Ja
Balansert målstyring kan føre til negative vridningseffekt (Burns et al., 2013)	Ja

Tabell 10: *Prediksjoner fra teori om balansert målstyring mot våre funn*

I tabell 10 ser vi at balansert målstyring har som formål å gi oppmerksomhet til områder utover det budsjettet gir dem. Vi ser over at prediksjonen samsvarer med funnene. Videre har balansert målstyring blitt kritisert for å være ressurskrevende, og dette ser vi igjen fra våre funn. Den siste prediksjonen vi tar for oss er at balansert målstyring kan føre til negative vridningseffekter. Intervjudeltakerne bekrefter at uheldige vridningseffekter oppstod i Kraftselskapet på grunn av balansert målstyring.

5.3 Styringspakke

Fra teorien om styringspakker kommer det frem at styringsverktøy ikke opererer alene, men sammen med flere andre som en styringspakke (Malmi & Brown, 2008). Som vist over, brukte Kraftselskapet budsjett og balansert målstyring som en del av sin styringspakke.

Gjennom funnene og analysen ser vi at budsjettet og balansert målstyring var godt implementert i Kraftselskapet. Etter mange års bruk av styringsverktøyene ble prosessene tidkrevende og verktøyene ble for detaljrike. Vi viste i funnene fra begge verktøyene at de ble for detaljerte med ressursfordeling helt ned på kontonivå og måling på for mange områder. Dette førte til at de gikk vekk fra disse verktøyene. Kraftselskapet ble lei og trengte forandring fra den krevende prosessen. Det ser vi i sammenheng med en verden og en bransje i stadig endring. På bakgrunn av ny teknologi og økt internasjonalisering (PWC, 2018), kreves det at Kraftselskapet er smidig og dynamisk. De tidligere styringsverktøyene så ikke ut til å bidra med det, i så måte. Fra analysen om budsjettet og kapittel 2.3, *kritikk mot budsjett*, ser vi at budsjettet kan være til hinder for ambisiøse mål, nye muligheter, og endring i takt med situasjoner og omgivelser. Det opplevde de i dette selskapet også, og Kraftselskapet bestemte seg derfor for å endre sine styringsverktøy. Vi skal se nærmere på dette i kapittel 6.

5.4 Svar på forskningsspørsmål 1

Fra analysen om budsjett og balansert målstyring skal vi svare på forskningsspørsmålet:

Fordeler og ulemper med tidligere styringsverktøy i Kraftselskapet?

I analysene om Kraftselskapets bruk av budsjett og balansert målstyring har vi kommet frem til ulike fordeler og ulemper, se tabell 11. Budsjettets fordeler var å gi klare rammer som de

ansatte følte seg komfortable med. Det var standard prosedyrer ved utarbeidelsen av budsjettet hvert år, hvor alle hadde mulighet til å få sagt sitt og bli hørt. Disse prosedyrene ga god oppfølging og kontroll opp mot tydelige mål. Ulempene med budsjettprosessen samsvarer med mye av kritikken vi har referert til i teorikapittelet. Budsjettet ble for detaljert, som igjen førte til at det ble brukt mye ressurser i utarbeidelsen. Detaljene gjorde også at selskapet ikke grep nye muligheter, samt førte til unødvendig forbruk.

Fordelene med balansert målstyring var at verktøyet ledet oppmerksomhet mot flere perspektiver enn de rent finansielle. Verktøyet knyttet aktivitetene opp mot strategien til selskapet. Ulempene med mange års bruk av balansert målstyring var at verktøyet ble for detaljert og omfattende. Kraftselskapet klarte ikke å oppdatere målekortene ofte nok til å gi riktig oppmerksomhet på de viktige områdene. Balansert målstyring førte til uheldige vridningseffekter og den høye detaljeringsgraden gjorde at de ble for lite fokusert på de viktige områdene.

Tabellen under oppsummerer fordelene og ulempene fra tidligere styring og svarer på forskningsspørsmål 1.

Styringsverktøy	Fordeler	Ulemper
Budsjett	Komfortabelt med klare rammer Standard budsjettprosess Tydelige mål Alle følte de ble hørt God til oppfølging og kontroll Kalenderbasert	For detaljert Ressurskrevende Hindret dem i å gripe nye muligheter Kunne føre til overforbruk
Balansert målstyring	Oppmerksomhet på flere aspekter Aktiviteter knyttet opp mot strategien	For detaljert For sjeldent oppdatert Ressurskrevende Førte til uheldige vridningseffekter Lite fokusert på utfordringer

Tabell 11: *Oppsummering av forskningsspørsmål 1*

6. Funn og analyse av dagens styringsverktøy

Funnene vi presenterte om balansert målstyring og budsjettet i kapittel 5 er i tråd med teorien og empirien som allerede eksisterer om styringsverktøyene. Både positive og negative sider med styringsverktøyene ble avdekket. Kraftselskapet har nå innført prognoser, strategikart og benchmarking. Vi vil diskutere disse nærmere i dette kapitlet.

Dagens styring		
Funn om prognoser	Funn om strategikart	Funn om benchmarking
<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Proessen ved utarbeidelse av prognoser har store likhetstrekk med tidligere budsjettprosess</i> 2. <i>Det er en enklere prosess enn tidligere</i> 3. <i>Prognosen er for detaljert</i> 4. <i>Prognosen blir av enkelte oppfattet som et mål</i> 5. <i>Prognosen hindrer ikke selskapet i å gripe nye muligheter</i> 6. <i>For lang tidshorisont på langtidsprognosen</i> 	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Strategikartet er en videreutvikling av balansert målstyring</i> 2. <i>Strategikartet gir mer spisset oppmerksomhet not noen få reelle satsningsområder</i> 3. <i>Strategikartet er mindre ressurskrevende enn balansert målstyring</i> 	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Utfordrende å benytte benchmarking til å sammenligne ulike selskaper</i> 2. <i>Benchmarking brukes for å måle kostnadsnivå</i> 3. <i>Benchmarking legitimerer tiltak</i> 4. <i>Benchmarking gir få svar på hva Kraftselskapet konkret bør gjøre annerledes</i>

Tabell 12: *Funn fra dagens styringsverktøy*

I tabell 12 oppsummeres funnene fra dagens styring, som vi tar for oss mer detaljert nedenfor. Funnene blir deretter analysert opp mot teori og empiri, samt strukturert ut ifra rammeverket presentert i kapittel 2.7. Videre diskuterer vi formål, design og effekt under hvert styringsverktøy, før vi diskuterer styringspakken for dagens styring i slutten av kapitlet. Vi avslutter kapitlet med å svare på forskningsspørsmål 2:

Fordeler og ulemper med dagens styringsverktøy i Kraftselskapet?

6.1 Prognose

I kapittel 4.3 beskrev vi kort Kraftselskapets bruk av prognoser som styringsverktøy. I denne delen skal vi legge frem hovedfunnene fra datainnsamling som omhandlet bruk av prognoser.

Funn 1 – Prosessen ved utarbeidelse av prognoser har store likhetstrekk med tidligere budsjettprosess

Utarbeidelsen av prognosen gjennomføres hver høst og har store likhetstrekk med tidligere budsjettprosesser. I september hvert år sender ledelsen ut en bestilling til datterselskapene på en prognose for de neste 10 årene. Bestillingen inneholder noen forventninger om blant annet avkastning og EBITDA. Deretter må datterselskapene sette opp en prognose som blir presentert for og må godtas av ledelsen.

I bestillingen legger vi til grunn blant annet mål på for eksempel avkastning på annen kapital og EBITDA-nivåer. Det er klart at det ligner litt på et budsjett når det er ferdig. Det har jo en tallrekke fra inntekter og nedover til resultat. Vi bruker talloppstillingen til en styresak og bruker det i et seminar i konsernledelsen hvor vi gjennomgår prognosen. Vi ser prognosen opp mot målene, og vurderer hvordan måloppnåelsen ser ut til å bli. Så tar vi dette, som mange tenker på som budsjettet, med oss utover i etterfølgende år og bruker den litt som en benchmark. Vi oppdaterer prognosen hvert kvartal (Intervjudeltaker 1).

Skal vi være litt selvkritiske så har vi på en måte byttet litt navn på en del ting, også ligner det litt på det som vi har gjort før. Det følger kalenderåret, og hvis man går opp på konsernnivå så er det egentlig en framskriving av de neste 10 års finansregnskap vi produserer. Det er en prognose selvfølgelig og det er masse estimater, men det følger en 12-måneders periode og det følger en finansregnskapsinnretning (Intervjudeltaker 9).

Som sitatene viser er prognoseoppstillingen svært lik den som tidligere ble kalt budsjettoppstillingen. Prognosen som bestilles fra ledelsen følger 12-måneders regnskapsår, slik tidligere budsjett også gjorde. Dette fører til at veldig mange av de ansatte i Kraftselskapet henger igjen i budsjettankegangen, og bruker prognosen nesten som et budsjett.

Alle har nok forståelse for at vi lager prognoser, men mange vil nok holde fast i budsjettbegrepet likevel (Intervjudeltaker 2).

Vi har noe som ikke er et budsjett, men som ligner på et budsjett (Intervjudeltaker 2).

Vi har en litt gammeldags kultur som gjør at prognosen blir betegnet som budsjett enkelte steder (Intervjudeltaker 10).

De ansatte i Kraftselskapet mener også at det har sine fordeler å gjøre utarbeidelsen av prognosen som en årlig prosess på høsten. Det medfører at de får gjort et dypdykk i hvor selskapet er på vei og hvordan de skal klare å komme seg dit de ønsker.

Du får tid til å gjøre et litt mer dypdykk, løfte blikket og se fremover hvor vi egentlig er på vei, som ligner tidligere budsjettprosess. Enn så lenge har vi valgt å holde på en årlig prosess, der vi prøver å dykke litt dypere (Intervjudeltaker 10).

Jeg synes vi har en bra gjennomgang hver høst hvor vi får til gode diskusjoner i forhold til utviklingene hver avdeling ser for seg fremover (Intervjudeltaker 8).

Funnet viser at utarbeidelsen av prognosen har store likhetstrekk med tidligere budsjettprosess. Prognosen utarbeides på høsten og følger kalenderåret, slik også budsjettet gjorde. Noen av intervjudeltakerne beskriver at enkelte i selskapet fortsatt oppfatter prognosen som et budsjett.

Funn 2 – Det er en enklere prosess enn tidligere

Dagens prosess har som nevnt flere sentrale likhetstrekk med budsjettprosessen fra tidligere. En viktig forskjell er imidlertid at prosessen er blitt langt mindre ressurskrevende. Dette vises gjennom intervjuene og tabell 13 om tidsbruk for utarbeidelse av prognosen. Videre fremkommer det at detaljeringen til prognosen er lavere enn detaljeringen i tidligere budsjett (se tabell 14).

Mitt inntrykk er at prosessen er litt lettet de siste årene. Tidligere var det en mye tyngre budsjettprosess (Intervjudeltaker 3).

Det er en omfattende prosess, men jeg har på følelsen at den er blitt lettere nå enn det den var tidligere. Fordelen er at dagens prosess er mindre detaljert (Intervjudeltaker 4).

Den er krevende, men vi bruker mindre tid på den i forhold til tidligere budsjettprosesser (Intervjudeltaker 6).

Det er en fordel med [nytt datavarehus] at all informasjon er tilgjengelig (Intervjudeltaker 4).

Som sitatene viser, er prosessen blitt lettere enn det arbeidet budsjettet krevde. Tabell 13 vist nedenfor, viser at det er en felles enighet om at tidsbruken er redusert.

Tidsbruk	Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende prosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende prosess
Budsjett	10%	70%	20%		
Prognose		10%	80%	10%	

Tabell 13: *Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruk i budsjettet og prognosen (N=10)*

Funnet viser at utarbeidelsen med prognosen er en enklere prosess enn tidligere budsjettprosess. Det skyldes også at et nytt datavarehus er blitt innført, slik at nødvendig informasjon er lett tilgjengelig.

Funn 3 – Prognosen er for detaljert

Fra datainnsamlingen kommer det frem at prognosen har et for høyt detaljeringsnivå. Selv om detaljeringen har gått ned i forhold til budsjettet, som vi ser i tabell 14, er detaljeringen fortsatt noe høy. Vi ser av funnene at utarbeidelsen fortsatt går helt ned på kontonivå, selv om intervjudeltakerne ønsker prognosen på et mer overordnet nivå.

Detaljeringsgrad	Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert
Budsjett			10 %	70%	20 %
Prognose		10 %	50 %	40%	

Tabell 14: *Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i budsjettet og prognosen (N=10)*

Det kan være styringsbehov som gjør at man trenger å følge opp på mer detaljert nivå. For meg er det ikke viktig at vi har detaljerte modeller helt til bunn, som at arbeidsgiveravgiften er på rett sted og rett avdeling. Jeg liker å ha det på mye mer overordnet nivå, så prognosene kunne vært noe mindre detaljert (Intervjudeltaker 2).

Jeg mener det ikke skal være nødvendig å lage disse prognosene ned på hver enkelt ansatt eller avdeling (Intervjudeltaker 8).

Vi ønsker oss på en måte at det skal være velstrukturert i forhold til hvordan du inndeler. Ikke at du skal ned på kontonivå, som det fortsatt er en del av (Intervjudeltaker 5).

Sitatene over viser at detaljeringsnivået er over nødvendig nivå, men likevel har detaljeringsnivået noen fordeler. Høyt detaljeringsnivå krever at det legges ned god innsats i arbeidet. Det fører til at de ansatte får en god oversikt over virksomheten, og hva som kan påvirke dem.

Den [prognosen] er fremdeles detaljert, men det ligger litt kvalitet i det. Driver man en stor virksomhet med XXX ansatte og XXX i driftskostnader, får man en oversikt over hvilke aktiviteter man holder på med og hvilke oppgaver som utføres, hva man bruker penger på og hvor mye det koster. Det er en balanse mellom detaljering og hva du får igjen på kontroll og oversikt (Intervjudeltaker 9).

Detaljene brukes nedover i organisasjonen til ytterste ledd hos en avdelingsleder, så der er det behov for mer detaljer. Men på lang sikt har man ikke behov for alle detaljene som er i dagens prognose (Intervjudeltaker 3).

Funnene viser altså at de ansatte i Kraftselskapet synes detaljeringsnivået på prognosene er blitt lavere enn i tidligere budsjett.

Funn 4 – Prognosene blir av enkelte oppfattet som et mål

Prognosen til Kraftselskapet blir i enkelte deler av konsernet også benyttet som et mål. Sitatet under viser at det ikke er et tydelig skille mellom prognose og mål. Utfordringen med dette virker å være sterkest nedover i organisasjonen.

Vi har prøvd i mange år å vektlegge at målet ikke omhandler å nå det som var prognosen på høsten. Det er ikke det som er målet. Målet skal settes uavhengig av prognosen, mens et budsjett ofte blir sett på som et mål. Det viser seg derimot at selv om vi prøver å være bestemt på at målet skal være uavhengig av prognosen, er det tydelig nedover i organisasjonen at prognosen brukes som et mål og som et budsjett (Intervjudeltaker 1).

Prognosen benyttes som benchmarking mot året etter. Der måler Kraftselskapet hvordan prestasjonene har vært i forhold til hva prognosen estimerte, og dette medfører at enkelte ser på prognosen som et budsjett og mål.

Prognosen vi lager hver høst, benyttes som en benchmark mot året etter. Dette fører til at enkelte sammenligner prognosen med budsjett, mål og rammer (Intervjudeltaker 10).

På høsten lages en benchmark-prognose som vi måler opp mot året etter. Det er forbløffende likt noe som heter budsjett (Intervjudeltaker 2).

Sitatene over bekrefter at Kraftselskapet kaller oppfølgingen og kontrollen av prognosen for benchmarking. Definisjonen til benchmarking gitt i kapittel 2.4 sier: *Benchmarking er søken og implementering av best kjente praksis (Camp, 1995)*. Som følge av at Kraftselskapet bruker prognosen til benchmarking av seg selv, fører det til at enkelte sammenstiller prognosen med mål og kostnadsramme, selv om prognose og mål klart skal skilles fra hverandre.

Funn 5 – Prognosen hindrer ikke selskapet i å gripe nye muligheter

Fra funn 4 ovenfor ser vi at enkelte i selskapet benytter prognosen som mål og kostnadsrammer, men likevel hindrer ikke prognosen Kraftselskapet i å gripe nye muligheter.

Prognosen er ingen hinder, men mer en indikator på hvordan det vil gå. Beslutningene skal være forretningsmessig riktig, og prognosen skal ikke hindre oss i at vi har tenkt annerledes før. Vi skal gjøre de beste investeringene til enhver tid, som er i tråd med strategien (Intervjudeltaker 2).

Jeg føler ikke det, og da tenker jeg på nye investeringer i større skala. Så lenge investeringene er lønnsomme, hindrer ikke prognosen oss i å investere i nye muligheter (Intervjudeltaker 3).

Vi ser av sitatene at prognosen ikke hindrer Kraftselskapet i å investere når mulighetene oppstår. Er prosjektene lønnsomme vil det være rom for finansiering til det. Fra funn 5 om budsjettet så vi at rammene var til hinder for fornuftige avgjørelser.

Jeg opplever ikke at prognosen hindrer oss i å bevege oss. Så statisk eller rigid er den ikke (Intervjudeltaker 9).

Hvis vi ser nye muligheter som er realistisk å forfølge og vi tror det er mer enn 50 % sannsynlighet at den kan bli utnyttet, så tar vi det bare inn i prognosen og forklarer bakgrunnen (Intervjudeltaker 6).

Datainnsamlingen viser at prognosen ikke hindret dem i å gripe nye muligheter, slik vi så at budsjettet gjorde. Har Kraftselskapet anledning til å investere i nye prosjekter, kan de få finansiering til det og endre prognosen deretter.

Funn 6 – For lang tidshorisont på langtidsprognosen

Prognosene har en tidshorisont på 10 år. Tidligere hadde de en 5-års prognoseperiode, men den ble utvidet til 10 år for et par år siden. Fra datainnsamlingen kommer det frem at det er en felles enighet om at tidshorisonten er for lang. Sitatene under viser at de siste årene av prognosen ikke gir verdi til styringen.

Vi utvidet prognoseperioden for en stund tilbake fra fem til ti år. Jeg må helt ærlig innrømme at jeg er litt usikker på hva de siste fem årene av prognosen gir oss. Hvilken verdi får vi egentlig av å bruke tid på det? I utarbeidelsen når vi kommer til de siste årene multipliserer vi bare med inflasjonen. Kanskje det er nødvendig når vi skal ut og finansiere oss? Kanskje det er viktig på et konsernperspektiv i forhold til kredittvilkår og det å skaffe finansiering. Kvaliteten og bruken innover av de siste fem årene er ikke stor. Vi er opptatt av det korte perspektivet, og vi vet hvor vi skal på lang sikt (Intervjudeltaker 9).

Nå skal vi lage prognose for 10 år frem i tid, og vi føler at de siste årene er helt meningsløse. Vi aner ikke hvordan de blir uansett. Så en kortere tidshorisont hadde vært bra (Intervjudeltaker 6).

Intervjudeltakerne forteller at de siste årene av prognosen gir dem lite verdi. Dette er fordi bransjen og verden er i stadig endring, og prognosen kan gi feile estimater.

Intervjudeltakerne hevder at en kortere tidshorisont kan være bedre.

Vi rapportere prognoser for 10 år fremover, men kvaliteten avtar jo underveis. Så det er et klart fokus på inneværende år og litt på de neste årene, men likevel mer på de første årene. De siste årene har ikke noe å si for styringen (Intervjudeltaker 5).

Jeg tenker at det blir fort litt utdatert (Intervjudeltaker 4).

Det kommer frem i datainnsamlingen at enkelte av interessentene i Kraftselskapet, eksempelvis eiere og kreditorer, har et behov for å få informasjon om hvordan selskapets resultater kan se ut om ti år. Kraftselskapet blir som nevnt i kapittel 4, eid av staten og ulike kommuner. De har behov for informasjon om forventede resultater langt frem i tid.

Noen, for eksempel våre eiere har behov for å vite om vår utbytteevne. Utbytteevnen er knyttet til de finansielle resultatene vi oppnår. Dermed trenger de å vite hvordan forventede resultater blir fremover i tid. Enkelte kommuner planlegger aktivitetene basert på utbytter de ser ut til å få fra vår virksomhet (Intervjudeltaker 5).

Hvordan de ulike forutsetningene for selskapet endrer seg, og hvordan verden ser ut om 10 år er vanskelig å forutsi. Det medfører at de bruker unødvendig tid og ressurser på prognoser som er svært usikre, og som heller ikke benyttes for styring. Prognoser med 10 års horisont kan benyttes av ledelsen overfor styret, eiere og kreditorer, men altså ikke til bruk nedover i organisasjonen.

Analyse av funn om prognose

I denne analysen skal vi bruke rammeverket fra kapittel 2.7 for å diskutere funnene fra prognoser.

Formål: Formålet med prognosen er å estimere hvordan de neste 10 årene for selskapet vil se ut. I prognosen legger de inn forventede inntekter og kostnader, og estimerer trender og utvikling fremover. I tillegg legger prognosen føringer for selskapets handlingsplaner og aktiviteter som det skal jobbes mot. Dette stemmer overens med teorien til Boye et al. (1999). Deretter brukes prognosen til oppfølging påfølgende år, gjennom det de kaller benchmark-prognose. Dette gjøres for å sammenligne selskapets prestasjoner med tidligere estimater.

Design: Utarbeidelsen av prognosen har tydelige likehetstrekk med budsjettprosessen fra tidligere. Det blir benyttet en oppbyggingsmetode lik den Boye et al. (1999) beskriver. Metoden kritiseres av Bergstrand (2009) for å være svært tidkrevende. Prognosen som utarbeides i dag er blitt mindre detaljert enn i tidligere budsjett. Likevel fremkommer det fra funnene at også prognosen er for detaljert. Wallander (1995, 1999), Bergstrand (2009), og Hope & Fraser (2003a) forteller at for detaljerte styringsverktøy kan bidra til sløsing av ressurser. Høy detaljeringsgrad kan også føre til at nye muligheter ikke blir benyttet (Wallander, 1999).

Fra funnene ser vi at prognosen har en for lang tidshorisont. For eierne av Kraftselskapet og ved eventuelle finansieringer av prosjekter, ser vi at det kan være et behov for prognoser med den lange tidshorisonten. Blant eierne av Kraftselskapet er det kommuner som baserer aktivitetene sine på fremtidige forventede utbytter fra selskapet. Kraftselskapet har behov for å finansiere sine prosjekter, noe som gjør at de trenger å vise betalingsevne langt frem i tid. Disse faktorene medfører at enkelte har behov for en lang tidshorisont på prognosen, men fra funnene ser vi at intervjudeltakerne ikke har det samme behovet.

Effekt: Prognosen er bygget opp med tilnærmet lik metode som budsjettet, men vi ser fra tabell 14 at detaljeringsgraden er redusert. En konsekvens av dette er at utarbeidelsen ikke krever like mye tid og ressurser, som vist i tabell 13. Det kommer frem i funnene at prognosen fortsatt er noe for detaljert, og det henger sammen med at enkelte i Kraftselskapet fortsatt bruker det som budsjett.

Tidligere ble budsjettet brukt som både mål og kostnadsrammer under ett. Datainnsamlingen viser oss at dette fortsatt henger litt igjen i deler av selskapet. Hoff (2012) hevder at det er viktig å skille mellom prognose, mål og kostnadsrammer. Når prognosen benyttes som mål og kostnadsramme vil det igjen kunne føre til at Kraftselskapet setter prognosen for lavt, på bakgrunn av at den brukes som benchmarking for oppfølging og kontroll. Vi ser at Kraftselskapet bruker ordet benchmark-prognose når de følger opp prognosen. I teorien defineres benchmarking som *søken og implementering av best kjente praksis* (Camp, 1995). Tar vi definisjonen til betraktning, kan vi si at «benchmark-prognosen» egentlig er oppfølging og måling opp mot tidligere prognose av dagens resultater. Bogsnes (2016) og Hope og Fraser (2003a) er kritiske til bruk av styringsverktøy som både setter mål og rammer. De mener dette vil hindre selskaper i å sette ambisiøse mål. Fra våre funn kan vi ikke uttale oss om denne utfordringen er til stede i Kraftselskapet.

Vi vet fra tidligere funn om budsjettet at det hindret Kraftselskapet i å gripe nye muligheter, noe Bogsnes (2016) også advarer mot. Funnene ovenfor viser at prognosen har mange likhetstrekk med tidligere budsjett, men etter innføringen av prognosen har ikke Kraftselskapet opplevd utfordringer med å gripe nye muligheter. Som vist tidligere er noen intervjudeltakere kritiske til den lange tidshorizonten prognosen har. Det kan ikke utelukkes at den lange tidshorizonten kan ha en hemmende effekt, som for eksempel unødvendig ressursbruk. Vi har ikke datamaterialet til å bekrefte eller avkrefte dette.

Prediksjon fra teori	Våre funn
Prognose skal ikke benyttes som mål og kostnadsrammer (Hoff, 2012)	Delvis
Styringsverktøyet kan bli for detaljert (Wallander, 1995, 1999; Hope og Fraser, 2003b; Bergstrand, 2009)	Delvis
Styringsverktøyet hindrer dem i å gripe nye muligheter (Wallander, 1995, 1999)	Nei

Tabell 15: *Prediksjoner fra teori om prognose mot våre funn*

I tabell 15 har vi oppsummert prediksjoner fra teorien mot våre funn. Vi har diskutert at noen i selskapet fortsatt har en budsjettankegang når de utvikler prognosen, og benytter den som mål og kostnadsramme. Som nevnt har Kraftselskapet kommunisert at prognosen og målene skal settes uavhengig av hverandre. Videre kommer det frem i teorien at styringsverktøy kan bli for detaljert. Funnene våre viser at dette stemmer delvis i Kraftselskapet. Som vist i tabell 14 har detaljeringsgraden gått ned i forhold til tidligere budsjettprosess, men enkelte av intervjudeltakerne mener fortsatt at prognosen er noe for detaljert. Til slutt viste vi i kapittel 5 i funnene om budsjett, at budsjettet hindret Kraftselskapet i å gripe nye muligheter. Vi har i dette kapittelet sett at prognosen ikke hindrer dem i å gripe nye muligheter.

6.2 Strategikart

I kapittel 5 fortalte vi at Kraftselskapet har gått vekk fra balansert målstyring. Det ble gjort fordi organisasjonen gikk lei av styringsverktøyet. Balansert målstyring ble for omfattende og detaljert, og var ikke spisset nok inn mot verken mål eller strategi. Fra datainnsamlingen

har vi fått informasjon om Kraftselskapets nye måte å implementere og kommunisere strategien på gjennom strategikart.

Funn 1 – Strategikartet er en videreutvikling av balansert målstyring

Erfaringene fra balansert målstyring førte til at Kraftselskapet reduserte antall indikatorer, som de spisset mer mot strategien. Dermed ble verktøyet videreutviklet fra å være et verktøy med høyt detaljeringsnivå til et mer overordnet verktøy som strategikart. Indikatorene ble rettet mot hovedområder som HMS, kundetilfredshet og lønnsomhet, og dette er noen av fokusområdene som hele bedriften jobber mot.

Strategikartet oppsummerer de viktigste verdiforslagene og målene våre, og noen fokusområder som vi holder status på (Intervjudeltaker 4).

Vi ønsker at det skal være dynamikk i strategikartet, slik at vi har de relevante KPI'ene til enhver tid (Intervjudeltaker 2).

Ved å tilpasse KPI'ene til enhver tid ved å holde fokuset i tråd med strategien har Kraftselskapet blitt mer dynamisk. Som et resultat av tilpasningen har de redusert antall indikatorer som ikke samsvarer med selskapets strategi. KPI'ene som er igjen har blitt spisset inn mot viktige formål, og organisasjonen kjenner seg igjen i og har eierskap til det som måles.

Vi har redusert antallet og spisset dem mer slik at det er KPI'er som organisasjonen kjenner seg igjen i og har eierskap til (Intervjudeltaker 6).

Vi prøver å lage KPI'er som skal stå seg i hele konsernet (Intervjudeltaker 2).

Retningsendringen har gjort strategikartet til et verdifullt verktøy. Her får Kraftselskapet tydeliggjort sine viktigste satsingsområder og mål som samsvarer med strategien. Oppmerksomheten har gått fra å være svært bred som vist i kapittel 5.2, balansert målstyring, til færre områder med en mer konsentrert oppmerksomhet.

Det er enklere å kommunisere ut i organisasjonen nå som vi har noen få overordnede mål og fokusområder vi jobber mot (Intervjudeltaker 6).

HMS er et område vi har valgt ut og har kraftig fokus på, og det går på interne prosesser. KPI på HMS er et eksempel på noe alle selskapene følger, og spesielt der vi jobber med uteoperasjoner (Intervjudeltaker 2).

Vi er opptatt av at vi får noe ut av verdikjeden på tvers. Det skal ikke bare være avdelingene som skal få effekt fra strategikartet, men også hele konsernet skal få en verdi av verktøyet gjennom en rød tråd og noen felles fokusområder (Intervjudeltaker 2).

Fra funnet kommer det frem at konsernet ønsker indikatorer som alle kan kjenne seg igjen i. Det er viktig at informasjon flyter fritt, og ledelsen må vise åpenhet for å eventuelt endre seg til en måte som passer både for hele konsernet og de respektive avdelingene.

Det er et viktig poeng å få formidlet og få med organisasjonen på tankesettet; hvor er vi, hvor skal vi, og hvordan skal vi komme dit (Intervjudeltaker 6).

Som funnet under viser kan det være vanskelig å finne eksakt det man ønsker å måle til enhver tid. Dette gjenspeiles både i at Kraftselskapet ønsker standardiserte indikatorer i konsernet som helhet og indikatorer som treffer hvert datterselskap. Felles indikatorer er viktig for å kunne styre på tvers i hele konsernet.

På en del områder kunne vi vært flinkere til å få standardisert KPI'ene og de kravene som gjelder for en KPI (Intervjudeltaker 1).

Funnet viser at Kraftselskapet har utviklet styringsverktøyet fra å være stort og omfattende til å være spisset mot strategi og mer tilpasset situasjonen selskapet er i. Vi ser fra funnet at Kraftselskapet retter oppmerksomheten mot indikatorer på tvers. Videre ser vi i neste funn at de i tillegg har tatt i bruk mer avdelingsspesifikke indikatorer som måler de ulike avdelingenes satsingsområder.

Funn 2 – Strategikartet gir mer spisset oppmerksomhet mot noen få reelle satsingsområder

Vi fortalte i kapittel 4 at virksomheter i kraftbransjen er delt inn vertikalt. Fra figur 10, om verdikjeden, ser vi at konsernet består av ulike datterselskap. På bakgrunn av denne inndelingen er det viktig at Kraftselskapet har en del forskjellige indikatorer som måler på de

ulike datterselskapene sine hovedområder. Samtidig er det også nødvendig med noen indikatorer som måler konsernet under ett.

Faktorer vi måler på varierer ut fra virksomhetene (Intervjudeltaker 2).

Jeg ønsker heller å ha et knallhardt fokus på et par områder som jeg ser vi har behov for å forbedre, enn å fylle et helt målekort, slik vi gjorde tidligere i balansert målstyring (Intervjudeltaker 5).

Strategikartet har gjort kommunikasjonen i Kraftselskapet enklere. Når antallet faktorer er redusert og strategien har kommet tydeligere frem, gir det selskapet bedre oversikt over hvor de skal og hvilke tiltak som må til for å komme dit de ønsker. Det kom frem ulike eksempler gjennom intervjuene som viser at datterselskapene måler på forskjellige indikatorer ut fra hva som er deres egne mål og strategier.

For eksempel: fra produksjonsavdelingen har vi en KPI som går på hvor mye mer vi klarer å selge kraften for enn markedsprisen til enhver tid. Altså hvor mye vi klarer å styre gjennom å selge kraft til riktig tid (Intervjudeltaker 2).

I nettvirksomheten har vi KPI'er som går på kostnad per kunde og hvordan vi kan redusere den (Intervjudeltaker 2).

En viktig KPI for nettvirksomheten er utbyggingskostnad per tilknyttet kunde som er en nøkkeltallsmåling på hvor effektivt vi utvider nettet vårt (Intervjudeltaker 9).

Intervjudeltaker 2 forteller at det er viktig å skille mellom de ulike forretningsområdene. Strategien til Produksjonsselskapet er å produsere og selge kraft til riktig tid, mens nettvirksomheten har større fokus på kostnader per kunde. Vi ser fra intervjuene at forskjellige avdelinger trenger ulike måleindikatorer. Produksjonsselskapet har ingen kontakt med slutt kunder, og derfor har ikke de behov for de samme KPI'ene som nettvirksomheten.

Vi sikrer at de aktivitetene vi driver med er knyttet mot de strategiske målene våre. De forteller oss, som en termometer, hvordan vi presterer. Det er først når vi tar til oss informasjonen og benytter den til å fatte beslutninger, endre kurs eller gjøre tiltak at informasjonen får verdi (Intervjudeltaker 9).

Funnet viser at Kraftselskapet har utviklet strategikartet slik at de viktigste oppmerksomhetsområdene blir målt. Vi ser fra funn 1 at selskapet fokuserte på noen få indikatorer som måles på tvers, og fra dette funnet ser vi at det samtidig er viktig å ha indikatorer ned på avdelingsnivå. Strategikartet skal bidra til at hvert datterselskap skal måle på sine egne fokusområder.

Funn 3 – Strategikartet er mindre ressurskrevende enn balansert målstyring

Fra tabell 9 kommer det frem at detaljeringsgraden i balansert målstyring var for høy. Etter å ha redusert antall KPI'er har Kraftselskapet redusert omfanget av verktøyet, og det har blitt mindre detaljert. Det gjør at indikatorene har blitt mer spisset mot strategien til konsernet og de respektive datterselskapene. Tabell 16 viser at detaljeringsnivået har blitt redusert til et nivå de er fornøyd med.

Detaljeringsgrad	Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert
Balansert målstyring			30 %	50 %	20 %
Strategikart		20 %	70 %	10 %	

Tabell 16: Hva intervjudeltakerne mente om detaljeringsgraden i balansert målstyring og strategikart (N=10).

Som vi har nevnt i kapittel 5 ble balansert målstyring kritisert for å være for omfattende og for detaljert. Strategikartet retter søkelys på områder som er viktige. Det er få, men kritiske faktorer, og de er underlagt strategien og målet til virksomheten.

Fra intervjuprosessen har vi merket at Kraftselskapet er fornøyd med strategikartet. Prosessen med utarbeidelsen av strategikartet er gjort lettere enn tidligere balansert målstyring.

Nå lager vi strategikart som har indikatorer rettet mot det vi har strategisk fokus på. Det skal være dynamikk i strategien og strategiprosess skal ikke følge kalenderen, men heller være dynamisk og enkelt (Intervjudeltaker 2).

Tidsbruk	Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende prosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende prosess
Balansert målstyring	10 %	70 %	20 %		
Strategikart			90 %	10 %	

Tabell 17: *Hva intervjudeltakerne mente om tidsbruk i balansert målstyring og strategikart (N=10).*

Vi ser fra tabell 17 at tidsbruken har gått kraftig ned. Denne nedgangen skyldes reduksjonen i antall områder som blir målt og at endringene i prosessen gjøres etter behov og ikke etter kalenderåret. Sitatene og funnene over viser hvordan overgangen fra balansert målstyring til strategikart har ført til økt fokus på få reelle satsningsområder.

Analyse av funn om strategikart

Vi vil analysere funnene fra strategikartet opp mot rammeverket nevnt i kapittel 2.7.

Formål: Formålet til balansert målstyring ble definert i kapittel 2.4. Denne definisjonen tar vi med oss videre til strategikartet. Ledelsen og de ansatte skal kunne se hva som skaper verdi i selskapet utover de finansielle måltallene. Strategikartet har det samme formålet som balansert målstyring, men skal også være et veikart for hvordan de ulike perspektivene skal vise sammenhengen mellom strategien og målene (Kaplan & Norton, 1992).

Design: Strategikartet har blitt utviklet basert på utfordringene Kraftselskapet hadde med balansert målstyring. Som vi har forklart tidligere ble de lei av den omfattende prosessen. Det førte til at de endret styringsverktøyet slik at det samsvarte bedre med strategien. Den første endringen gikk ut på å redusere antall KPI'er. Kraftselskapet gikk fra å måle på alle områder, til å måle på noen få viktige områder. Dette viser at de har erfart i praksis utfordringene som Burns et al. (2013) trakk frem. Kraftselskapet har satt fokus på viktighetsgraden i faktorene som måles. Et annet tiltak var å redusere detaljeringsgraden i verktøyet, som vi ser fra tabell 16. Designet til strategikartet er bygget rundt de viktigste

områdene som Kraftselskapet skal jobbe mot: HMS, lønnsomhet og oppetid på konsernnivå, og kostnad per kunde og høyest mulig markedspris på avdelingsnivå.

Effekt: Endringene Kraftselskapet gjorde førte til en rekke effekter. Den første effekten er at de ansatte og ledelsen ser på strategikartet som et bedre verktøy for selskapet. Ved å designe verktøyet med færre KPI'er har de rettet fokuset mot de viktige områdene. Det har ført til at viktighetsgraden (Burns et al., 2013) ikke har vært en utfordring. Økt viktighetsgrad har redusert detaljeringsgraden og tidsbruken, som vist i tabell 16 og 17. Grunnen til at Kraftselskapet reduserte KPI'ene var at de tidligere målte på for mange områder. Endringene har ført til at de har god kontroll på hvilke områder som gir dem økt resultat i fremtiden. En annen effekt av reduserte antall KPI'er og mer spisset oppmerksomhet mot strategien er at Kraftselskapet sin oppfølging og kontroll bedres. Kraftselskapet har gått fra årlig til kontinuerlig oppdatering av oppmerksomhetsområder, og det medfører at tiltak og endringer gjøres etter behov. Burns et al. (2013) trekker frem at balansert målstyring kan føre til en vridningseffekt. Dette kan også være et problem med strategikartet. Vi har ikke informasjon om hvorvidt dette har vært en utfordring for Kraftselskapet.

Prediksjoner fra teori	Våre funn
Strategikartet måler utover de finansielle måltallene (Kaplan & Norton, 1992)	Ja
Strategikartet kan være for ressurskrevende (Hope & Fraser, 2003b)	Nei
God kontroll på faktorer som gir økt resultat i fremtiden; årsak og effekt-forhold (Burns et al., 2013)	Ja

Tabell 18: *Prediksjoner fra teori om strategikart mot våre funn*

I tabell 18 oppsummerer vi prediksjonene fra teorien om strategikart mot våre funn. Strategikart har som formål å måle på flere områder utover de finansielle måltallene, og det bekreftes av våre funn. Balansert målstyring og strategikart kritiseres for å kunne være for ressurskrevende, slik vi så i funn om tidligere styring. Fra funnene om strategikart ser vi at det ikke er tilfelle i dag. Teorien om balansert målstyring og strategikart hevder at det er

viktig med god kontroll på faktorer som bidrar til økt verdiskapning i fremtiden. Vi ser fra funnene at Kraftselskapet nå har god oversikt på resultatforbedrende faktorer.

6.3 Benchmarking

I kapittel 4 fortalte vi at Kraftselskapet benytter intern og ekstern benchmarking. I intervjuene fikk vi informantenes erfaringer med styringsverktøyet. Vi skal presentere de viktigste funnene om benchmarking, før vi videre skal analysere dem mot relevant teori med utgangspunkt i rammeverket presentert i kapittel 2.7.

Funn 1 – Utfordrende å benytte benchmarking til å sammenligne ulike selskaper

Kraftselskapet benytter i dag benchmarking for å vurdere hvor godt de presterer i forhold til andre selskaper i bransjen. Benchmarking mot andre kraftselskaper er utfordrerne, fordi det er krevende å finne sammenlignbare målepunkter som kan benyttes. Det er forskjeller mellom selskaper, både i størrelse og struktur, som gjør det vanskelig å sammenligne dem.

Vi er med i en bransjebenchmark sammen med andre kraftselskap. Der prøver vi å sammenligne kostnader og inntekter, hensyntatt kompleksitet i selskapene. Benchmarken prøver å justere for forskjellene mellom aktørene slik at det blir en sammenligning mellom «epler og epler», og ikke mellom «epler og pærer». Jeg tenker det er nyttig å se trender, hvordan de andre jobber og hvordan vi relativt sett til andre ser ut til å utvikle oss. Ingen selskaper er like og det å være bevisst på ulikhetene er kritisk (Intervjudeltaker 5).

Jeg tenker det avhenger av hvilket område hvor benchmarking passer, man kan ikke sammenligne alt. Sammenligning av helt standard økonomiske parameter er vanskelig fordi det er forskjeller mellom selskapene i bransjen. For eksempel HMS kan være en nyttig benchmark å måle på, fordi man kan se om nivået vi har er verre eller bedre enn nivået i bransjen (Intervjudeltaker 4).

Som sitatene viser benytter Kraftselskapet benchmarking for å gjennomføre overordnede målinger og analyser av sine prestasjoner. Det er utfordrende å justere for forskjellene mellom aktørene slik at det er sammenlignbart.

Internt bruker vi et poengsystem for ulike oppgaver benchmarking i de forskjellige selskapene i konsernet, slik at det skal være mulig å sammenligne epler og pærer. Det er ikke en perfekt modell, men viser oss likevel noe om hvor vi ligger i forhold til de andre.

Benchmarking er utrolig vanskelig å benytte utover helt konkrete målparametere, fordi bare en liten forskjell i struktur eller organisering kan ha stort utslag på måltallene. Eksempel på det kan være eie- eller leie-situasjoner (Intervjudeltaker 3).

Kraftselskapet benytter også benchmarking internt blant datterselskapene for å se på kostnadsnivå innen konserninterne tjenester. Interne forskjeller må tas hensyn til før de kan benchmarke på tvers i konsernet. Som sitatet over viser benytter de et poengsystem for å måle ulike oppgaver, men små forskjeller i selskapsstrukturen kan medføre store forskjeller i resultatene. Funnet viser er det vanskelig å tilpasse informasjonen man får fra de ulike benchmarkene.

Funn 2 – Benchmarking brukes for å måle kostnadsnivå

Deler av inntektene til Kraftselskapet er fastsatt eller lite påvirkbare. Eksempler på dette er Nettselskapet sine inntekter, som er forhåndsbestemt av NVE. Inntektene til Produksjonsselskapet blir påvirket av vær, vind og andre eksterne faktorer. Disse faktorene gjør at Kraftselskapet er svært opptatt av kostnadsnivået sitt og hvordan det er i forhold til bransjen.

Vi sammenligner utviklingen hos oss med andre kraftselskap. NVE er veldig opptatt av nettmonopolet, siden ledningene ute ikke kan benyttes av alle. Det er regulert, og myndighetene er opptatt av kostnadsnivå, og derfor må vi jobbe for å holde kostnadene våre nede (Intervjudeltaker 2).

Benchmarking er veldig viktig for Nettvirksomheten, for å se om kostnadsnivået deres utvikler seg i riktig retning i forhold til konkurrerende nettselskaper (Intervjudeltaker 4).

I Produksjonsselskapet bruker vi benchmarking for å måle hvor høy kostnad vi har per produserte KWH sammenlignet med andre. Dersom vi har høyere kostnader enn våre konkurrenter, må vi undersøke hva som gjør at de kan produsere til en billigere kostnad enn det vi kan. Vi må sjekke kompleksiteten i anleggene, for å prøve å tilpasse benchmarken. Det blir ikke perfekt, men gir en god pekepinn (Intervjudeltaker 5).

Som sitatene over viser er ekstern benchmarking viktig for å måle kostnadsnivået opp mot konkurrenter, og dermed se hvordan Kraftselskapet presterer relativt til andre.

Funn 3 – Benchmarking legitimerer tiltak

Fra datainnsamlingen kommer det frem at kulturen i selskapet fører til at mange ansatte vegrer seg for å prøve ut nye metoder eller nye tiltak.

I Kraftselskapet er vi veldig fokusert på fakta. Dette er vel på grunn av at det er mange ingeniører her. De er som oftest mer fakta og regelbasert enn oss økonomer. Ingeniører liker å gjøre aktiviteter ut ifra «læreboken». Ingeniører trenger en bekreftelse på å utvikle nye ideer eller områder. Gjennom benchmarking kan de få denne bekreftelsen ved at andre har gjort dette (Intervjudeltaker 4).

Jeg mener det er litt feil i kulturen, det er en “ingeniørkultur” i selskapet. Denne går ut på at det ikke er lov å gjøre feil eller gjøre noe som ikke står i læreboken. Hvis andre har gjort det før deg, så er det lettere å legitimere tiltakene (Intervjudeltaker 8).

Sitatene over viser at «ingeniørkulturen» i Kraftselskapet fører til en vegring for å gjennomføre og sette i gang nye tiltak. Benchmarking på tvers av selskapene i bransjen gjør det enklere å legitimere nye tiltak i Kraftselskapet.

Funn 4 – Benchmarking gir få svar på hva Kraftselskapet konkret bør gjøre annerledes

Det siste hovedfunnet vi har om bruk av benchmarking er at det er vanskelig å benytte seg av informasjonen benchmarking gir, og å bruke den til styring. Som tidligere forklart gjennomfører NVE bransje-benchmarker der de måler kostnader, inntekter og effektiviteten til kraftselskapene i Norge.

Vi er interessert i å få klare svar på konkrete spørsmål. Vi er i den posisjon at vi blir benchmarket årlig, men den er veldig aggregert. Å omsette den informasjonen til styring og pin-pointe prosesser i vår organisasjon der vi har potensiale til forbedring, er ikke lett (Intervjudeltaker 9).

NVE gjennomfører årlig benchmarking, men hvor stor verdi de har for oss, utover å se hvordan vi ligger i forhold til konkurrentene, vet jeg ikke. Vi får jo ikke så mye informasjon om hvordan vi kan forbedre oss. Da måtte benchmarkene blitt mer detaljerte. De interne benchmarkene vi har mellom datterselskapene i konsernet har et mer detaljert nivå, og derfor er det lettere å trekke ut styringsinformasjon (Intervjudeltaker 7).

Som sitatene over viser, er det utfordrende å trekke ut styringsinformasjon fra ekstern benchmarking, på grunn av at de er svært aggregerte. De interne benchmarkene er mer detaljerte, og dermed er det lettere å benytte de til måling og læring.

Analyse av funn om benchmarking

Vi skal nå diskutere funnene fra benchmarking mot rammeverket i kapittel 2.7. Vi skal diskutere erfaringer mot teorien fra kapittel 2.

Formål: Kraftselskapet benytter både intern og ekstern benchmarking i sin styring (Camp, 1995). Det blir benyttet ekstern benchmarking (Camp, 1995) for å måle kostnads-effektiviteten i Nettselskapet og Produksjonsselskapet mot andre kraftselskap i bransjen (NVE, 2018c). Ekstern benchmarking brukes for å se hvordan Kraftselskapet utvikler seg i forhold til konkurrentene og for læringsutbytte.

Intern benchmarking måler hvordan de ulike datterselskapene presterer på like oppgaver. Dette benyttes i stor grad for at avdelingene skal kunne lære av hverandre, og finne de beste metodene for å løse arbeidsoppgavene (Camp, 1995).

Design: Den største utfordringen med ekstern og intern benchmarking er å finne gode måltall. Dette understreker Kaplan (2006). Slik det fremkommer fra funnene er det utfordringer med ulikheter mellom selskapene, både internt og eksternt. Dette gjør det vanskelig å benchmarke hverandre på tvers, utover helt aggregerte måltall.

Effekt: Benchmarking fungerer som en pekepinn på hvordan Kraftselskapet presterer i forhold til konkurrentene. Benchmarking gir Kraftselskapet en indikator på hvordan de utvikler seg i henhold til resten av bransjen, og dette samsvarer med teorien fra Camp (1995). Fra funnene ser vi også at selv om benchmarking gir en god pekepinn, så gir verktøyet ingen god løsning på hvordan selskapet skal endre seg eller utvikle seg videre.

Dette ser vi igjen i kritikken fra Kaplan (2006). En annen utfordring som Kaplan (2006) understreker, som vi også ser fra funnene, er at benchmarking ikke klarer å være detaljert nok til å gi reelle tilbakemeldinger på områder og prosesser som kan forbedres. Den siste effekten fra bruk av benchmarking er at det både bidrar til læring på tvers av selskapene og til å legitimere tiltak. Vi har tidligere gjort rede for at det eksisterer en ingeniørkultur i selskapet, noe som gjør at det er en vegring mot å prøve nye tiltak. Benchmarking på tvers bidrar til læring og å sette fokus på nye satsningsområder.

Prediksjoner fra teori	Våre funn
Benchmark benyttes til å lære av andre (Camp, 1995)	Ja
Måler sine prestasjoner på tvers (Camp, 1995)	Ja
Vanskelig å finne måltall (Kaplan, 2006)	Ja

Tabell 19: *Prediksjon fra teori om benchmarking mot våre funn*

Fra tabell 19 oppsummerer vi de viktigste prediksjonene fra teorien om benchmarking og ser de sammen med våre funn. Første prediksjonen vi tar for oss er at benchmarking benyttes til å lære av andre. Funnene våre viser at Kraftselskapet tar i bruk benchmarking for å se hvilke tiltak andre selskaper har satt i gang og dermed tar lærdom av dem. Benchmarking kan benyttes for å måle hvordan egne prestasjoner har vært sammenlignet med andre selskaper. Dette er noe Kraftselskapet bruker for å måle, blant annet, sitt kostnadsnivå. En utfordring ved bruk av benchmarking er å finne gode måltall, slik vi ser igjen i våre funn.

6.4 Styring på tvers

Tidligere har vi diskutert og analysert funnene fra dagens styring. Vi kom frem til at endringen fra tidligere styring til dagens styring var ønskelig fordi selskapet ville bli mer dynamisk og mindre detaljfokusert, for igjen å kunne gripe nye muligheter. Å innføre prognose i stedet for budsjett har gjort Kraftselskapet mer tilpasningsdyktig. Med strategikartet har fokuset til Kraftselskapet i større grad rettet seg mot strategien og viktige områder de skal fokusere på. Økt bruk av benchmarking har gitt dem større innsyn i hvordan andre

kraftselskap presterer. De tre nevnte styringsverktøyene utgjør viktige elementer i Kraftselskapets styringspakke. Prognosen skal skape verdi ved å vise hvordan selskapet skal prestere de neste ti årene, strategikartet skal måle på flere faktorer av selskapet og gi retning for strategien, mens benchmarking brukes for å holde oversikt over andre selskaper i bransjen og skaffe ny kunnskap.

Effektene av endringene har stort sett vært positive slik det fremkommer fra analysene om verktøyene, men det har også vært noen utfordringer. Kulturen i Kraftselskapet er fortsatt «ingeniør»-preget, og vi ser fra analysen at styringen fortsatt er preget av detaljer og nøye planlegging. Vi har vist gjennom tabell 14 og 16 at detaljeringen og tidsbruken har blitt redusert, men likevel er noen holdninger blitt videreført fra tidligere. Vi har nevnt at balansert målstyring ble brukt til å måle «alt». Med strategikartet har dette blitt bedre fordi datterselskapene kan tilpasse sine egne KPI'er til sine egne fokusområder. KPI'ene endres kontinuerlig etter behov. Konsernet har også noen felles KPI'er som måles under ett. Intern benchmarking bidrar til at de ulike datterselskapene lærer av hverandre, og ekstern benchmarking brukes til å måle sine egne prestasjoner opp mot bransjen.

6.5 Svar på forskningsspørsmål 2

Vi skal nå svare på forskningsspørsmål 2:

Fordeler og ulemper med dagens styringsverktøy i Kraftselskapet?

I analysen om Kraftselskapet sin styringspakke med prognose, strategikart og benchmarking, har vi kommet frem til noen fordeler og ulemper med styringsverktøyene. Tabell 20 viser at fordelene med prognosen er at den fortsatt inneholder noen detaljer som sikrer Kraftselskapet kvalitet i arbeidet, samtidig som redusert detaljbruk sammenlignet med tidligere gjør dem mer dynamisk. Med redusert detaljeringsnivå er prosessen blitt enklere og mindre omfattende. Dette hindrer likevel ikke nye muligheter, og gjør dem fremtidsrettet. Gjennom analysen har vi også kommet frem til noen ulemper med bruk av prognose som styrings-verktøy. Som vi så i kapittelet over «styringspakke», førte kulturen og miljøet i selskapet med seg holdninger fra tidligere styring. Effekten av dette gjør at selv om prosessen er blitt enklere og mindre omfattende, er den fortsatt på et høyt detaljeringsnivå. Samtidig som detaljer gir kvalitet, er det mulig å redusere detaljene mer og ikke bruke prognosen som et mål. Tidligere nevnte vi at prognosen gjør Kraftselskapet fremtidsrettet.

Likevel kommer det frem i analysen at de siste fem årene av prognosen gir dem lite styringsverdi og fører til mer ressursbruk hos datterselskapene enn nødvendig. På den annen side ser vi at på konsernnivå kan det være behov for den lange tidshorisonten.

Fra analysen så vi at strategikartet var en videreutvikling av balansert målstyring. Det fremstår som en fordel fordi de får målt på flere områder av virksomheten. Fra analysen i kapittel 5 om tidligere styringsverktøy fant vi at balansert målstyring ble for detaljert og omfattende. Med strategikartet har de redusert antall KPI'er og spisset de inn mot strategien. Dette har ført til et passende detaljeringsnivå og mer tilpassede målinger som gir dem dynamikk i kostnadsbildet. En annen fordel med strategikartet er at Kraftselskapet har økt oppmerksomhet på satsningsområdene både til konsernet og til datterselskapene. Ved bruk av strategikartet har Kraftselskapet fått mer korrekt ressursbruk. Det fremstår som utfordrende å finne standardiserte KPI'er som måler på tvers i konsernet.

Benchmarking er det siste styringsverktøyet Kraftselskapet benytter. Fra analysen kommer det frem at verktøyet gir dem god kostnadskontroll gjennom sammenligning med andre i bransjen. Dette gir dem læring til forbedring, og som tidligere nevnt kan benchmarking hjelpe kulturen til legitimering av tiltak, som igjen gir dem gode måle-parametere. Intern benchmarking bidrar også til læring på tvers i konsernet. Benchmarking er godt etablert i selskapet, men fører med seg noen ulemper. Fra funnene ser vi at det er vanskelig å sammenligne seg med andre selskap på grunn av at ingen selskaper er like. Ekstern bransjebenchmark fra NVE gir Kraftselskapet lite detaljert informasjon om oppbygging og andre store forskjeller til andre kraftselskaper som påvirker resultatene i benchmarken. Verktøyet er vanskelig å bruke til styring, men gir en oversikt som kan brukes til overordnet måling.

Tabell 20 oppsummerer fordelene og ulempene til styringsverktøyene som blir brukt i dagens styring.

Styringsverktøy	Fordeler	Ulemper
Prognose	Detaljer gir kvalitet Enklere prosess enn budsjett Hindrer ikke nye muligheter som oppstår Fremtidsrettet og dynamisk	Tids- og ressurskrevende Litt for detaljert Brukes som mål For lang tidshorisont
Strategikart	Færre og mer spissede KPI'er Passe detaljering Oppmerksomhet på satsningsområder Passe ressursbruk	Utfordrende å finne standardiserte KPI'er på tvers
Benchmarking	God kostnadskontroll Lære av hverandre Legitimering av tiltak God til måling på tvers av konsernet Sammenligning med bransjen	Vanskelig å sammenligne ulike selskaper på grunn av store forskjeller i bransjen Utfordrende å få konkret styringsinformasjon fra benchmarking

Tabell 20: Oppsummering av forskningsspørsmål 2

7. Videre Styring

I denne delen av analysen skal vi besvare det tredje og siste forskningsspørsmålet vårt:

Hvordan kan Kraftselskapet utvikle styringen sin videre?

I dette kapitlet presenterer vi våre funn om veien videre. I funnene beskrives hva intervju-deltakerne ønsker generelt for styringen videre. Deretter vil vi gjengi funn om to alternative styringsverktøy som kan bli tatt i bruk. Disse er rullerende prognoser og scenaristyring. Til slutt skal vi analysere veien videre ut ifra funnene og sammenligne dem mot enkelte prinsipper fra Beyond Budgeting, før vi avslutter med å svare på forskningsspørsmål 3.

7.1 Veien videre

I denne delen skal vi presentere hovedfunnene fra spørsmålet om hva intervjudeltakerne ønsker generelt for videre styring i Kraftselskapet. Tabell 21 oppsummerer funnene.

Veien videre

Funn om veien videre

1. *Mindre detaljerte styringsverktøy fremover*
2. *Mer skreddersøm til datterselskaperens styringsverktøy*
3. *Økt transparens*
4. *Økt risikoforståelse*

Tabell 21: *Funn om veien videre*

Funn 1 – Mindre detaljerte styringsverktøy fremover

Kraftselskapet bruker i dag flere forskjellige styringsverktøy. Fra intervjuene kommer det frem at verktøyene fortsatt er for detaljerte. Det fører til at det blir brukt mye ressurser på å benytte de ulike verktøyene, uten at det gir verdifull styringsinformasjon.

Vi har for mange verktøy eller kanaler for styringen i dag (Intervjudeltaker 10).

Det er overflødig med styringsverktøy og styring i dag. Det er sjeldent at noen systemer forsvinner, det er mer at det innføres nye systemer (Intervjudeltaker 3).

Som sitatene over viser, er det i dag for mange ulike arenaer og plattformer for styring. Det fører til overforbruk av ressurser. Styringspakken til Kraftselskapet er for omfattende, og ifølge intervjudeltakerne skulle det vært mindre detaljering i verktøyene og mer informasjonsflyt.

Tell mindre, fortell mer (Intervjudeltaker 9).

Funnet viser at ansatte i Kraftselskapet mener at dagens styring fortsatt er for omfattende. De ønsker å utvikle fremtidige styringsverktøy slik at de får ut den styringsinformasjonen som er verdifull, uten den høye detaljeringsgraden.

Funn 2 – Mer skreddersøm til datterselskapenes styringsverktøy

Fra intervjuene kom det frem at Kraftselskapet vil ha mer tilpassede verktøy til de ulike datterselskapene og avdelingene. I dag må datterselskapene følge den samme metodikken, og i stor grad benytte de samme verktøyene. Det medfører at det sløses med ressurser på unødvendig arbeid.

Styringen kunne vært med dynamisk, den er litt for satt. Styringsverktøyene skulle vært mer tilpasset hvert enkelt datterselskap, fordi de har forskjellig behov. Nå er det for mye at alle skal kjøre etter samme metodikk uten at det gir dem så mye (Intervjudeltaker 6).

Fra intervjuene fremkommer det et behov for mer tilpasset styring til de ulike datterselskapene. Samtidig blir vi fortalt at de ikke kan slippes helt løs og at det fortsatt må være noen felles rammer for styringen. Ved for store variasjoner mellom bruken av verktøy og egne tilpasninger vil ikke informasjonen kunne flyte som nødvendig.

Vi kan ikke slippe det helt løs. Jeg tror det er viktig at eier og konsern er tydelig på hva de ønsker å styre på (Intervjudeltaker 4).

Ting kan ofte bli oppfattet som at de i konsernledelsen – og vi i selskapene har forskjellige behov. Men så er det viktig å forstå at når man er i et konsern, må man ha et visst format på styringen for at informasjon skal flyte fritt (Intervjudeltaker 7).

Konsernet skal kunne sette noen krav til hvordan man gjør ting, men vi skal være veldig forsiktig med detaljeringen av de kravene. Det er en balanse som vi har jobbet svært mye med (Intervjudeltaker 2).

Som funnet viser, er det et ønske om å kunne differensiere bruken av verktøyene mer enn det som er mulig i dag. Samtidig må det være noen felles rammer som alle selskapene i konsernet er underlagt. Dette skal gjøre informasjonsflyten bedre og oppfølging til en enklere prosess.

Funn 3 – Økt transparens

Fra intervjuene kommer det frem at det er nødvendig med økt transparens i Kraftselskapet. Med økt transparens vil informasjonsdelingen i konsernet bli lettere, og økt informasjonsflyt er noe som allerede jobbes med. Dette kjenner vi igjen fra funn 2.

Jeg tenker jo at man må ha økt transparens, det er et viktig nøkkelord. Spesielt hvis vi ser på konsernperspektiv. Det å vite at man får all informasjon, og at man ikke har mulighet til å sile ut informasjon fra et forretningsområde som ikke er så bra (Intervjudeltaker 4).

Vi ser fra intervjudeltakeren at informasjonsflyt oppover i konsernet er viktig. Dersom konsernledelsen skal gi riktig retning videre for konsernet, er det nødvendig at informasjonen om tilstanden til datterselskapene er korrekte. Det er derfor avgjørende at informasjonen ikke har mangler når den rapporteres.

Hos oss har vi jobbet ganske mye med det [nye datavarehuset] og med å gjøre ting mer tilgjengelig. Det er retningen det jobbes med i konsernet forøvrig (Intervjudeltaker 5).

Som sitatene over viser, og generelt gjennom alle intervjuene vi gjennomførte, var det et stort ønske om å øke transparensen i hele konsernet. Dette vil gjøre at Kraftselskapet til enhver tid kan hente frem nødvendig informasjon til å ta avgjørelser. Intervjudeltaker 5 forteller at et nytt datavarehus vil hjelpe dem med å gjøre informasjonen mer tilgjengelig. En

felles programplattform kan øke transparensen og gjøre at riktig informasjon kommer frem til riktig tid.

Funn 4 – Økt risikoforståelse

Siste funn på hvordan Kraftselskapet ønsker å utvikle styringen sin videre omhandler hvilket forhold de skal ha til risiko. Igjen blir «ingeniørkulturen» nevnt og at denne kulturen fører til at Kraftselskapet har en kostbar holdning til risiko. Med dette menes at kulturen gjør at Kraftselskapet overinvesterer for å unngå risiko.

Her har vi en liten «kløe». Er du en ingeniør, ønsker du at alt skal være oljet, smurt og shipshape hele tiden, og det er en driver som kan være i konflikt med kapitaleffektiviteten og prestasjonene konsernet har. Det er her vi må modnes som organisasjon (Intervjudeltaker 9).

Det som mangler i konsernet er å bli flinkere til å beregne risiko i de prosjektene vi vurderer. Vi er kanskje litt for opptatt av hva som er inntekter og kostnader i prosjektet, i stedet for hva som er risikoen i prosjektet? (Intervjudeltaker 6).

Vi ser fra sitatene at Kraftselskapet har en kostbar holdning til risiko. Intervjudeltakerne forteller at de er for opptatt med inntekter og kostnader relatert til prosjekter, og ikke hvilken risiko som ligger til grunn bak inntektene og kostnadene. Denne holdningen kan føre til konflikt med Kraftselskapets prestasjoner.

7.2 Andre styringsverktøy

Her skal vi presentere hovedfunnene om andre styringsverktøy. Vi undersøkte hva intervjudeltakerne mente om bruk av rullerende prognoser og scenaristyring. Tabell 22 oppsummerer funnene våre.

Andre styringsverktøy

Funn om rullerende prognoser

1. Rullerende prognoser vil gi økt dynamikk og alltid være oppdatert
2. Rullerende prognoser kan gi mer arbeid som ikke nødvendigvis forsvarer verdien
3. Kraftselskapet er redd for å miste kontrollen
4. Rullerende prognoser kan gjøre det vanskelig å måle avvik

Funn om scenario

1. Scenariostyring kan gjøre Kraftselskapet mer proaktiv til endringer
2. Ingeniørkulturen i Kraftselskapet koster mye penger

Tabell 22: *Funn om andre styringsverktøy*

Rullerende prognoser

Vi forhørte oss med intervjudeltakerne om hvilke meninger de har om rullerende prognoser, og eventuelt hvilke erfaringer de har. Dette gjorde vi for å finne ut om styringsverktøyet kan innføres i Kraftselskapet for å gjøre dem mer tilpasningsdyktig til endringer i omgivelsene. Videre har vi lagt frem hovedfunnene om rullerende prognoser fra datainnsamlingen.

Funn 1 – Rullerende prognoser vil gi økt dynamikk og alltid være oppdatert

Det fremstår som en felles enighet at en mer oppdatert tilnærming til styring er et ønske i Kraftselskapet. Prognosen som blir benyttet i dag er i stor grad en prosess som gjennomføres på høsten.

Hadde det vært opp til meg kunne vi sluttet med langtidsprognosen. Jeg synes det er langt mer interessant å ha oppdaterte prognoser hele tiden (Intervjudeltaker 2).

Dersom Kraftselskapet hadde benyttet en mer rullerende tilnærming, kunne det ført til at de i større grad ville sett fremover og holdt seg oppdatert til enhver tid.

Jeg tenker jo [om fremtiden] at det er det som det interessante. Jeg tror det er viktig å ikke bruke for mye tid på snøen som falt i fjor eller i forrige måned, men heller se fremover.

Rullerende prognoser kan være med å bidra til dette (Intervjudeltaker 4).

Vi er litt for mye bakoverskuende enn hva vi skulle ønske. Vi ønsker å være mer strategisk og framoverskuende, men vi er ikke helt der enda (Intervjudeltaker 8).

Vi ser fra sitatene at Kraftselskapet fokuserer mye på fortid og ikke så mye på fremtid som de ønsker. Intervjudeltakerne forteller oss at rullerende prognoser kan være et verktøy for å bli mer dynamisk og framoverskuende.

Dagens prognose blir litt mye en gang i året prosess. Hadde vi vært flinkere på å hele tiden rullere på den, og brukt den mer, kunne den gitt mer verdi (Intervjudeltaker 4).

Som sitatene over viser, er prognosen som benyttes i dag fortsatt i stor grad bakoverskuende. Rullerende prognoser ville gjort Kraftselskapet i bedre stand til å se fremover, og ført til at de raskere kunne tilpasset seg nye muligheter.

Funn 2 – Rullerende prognoser kan gi mer arbeid som ikke nødvendigvis forsvare verdien

Fra datainnsamlingen fremkommer det at rullerende prognoser kan føre til økt arbeid. Dersom rullerende prognoser blir innført, er det ifølge intervjudeltakerne ikke sikkert at verdien av verktøyet ville oversteget den økte arbeidsmengden.

Jeg har tidligere erfaringer med rullerende prognoser som styringsverktøy. Der opererte vi med 12 måneders rullerende prognoser. Det var greit for meg personlig, og det var nyttig å ta noen skritt for å åpne bevisstheten fremover, men jeg vet ikke om det var verdt alt styret (Intervjudeltaker 2).

Intervjudeltakeren forteller oss om tidligere erfaringer med rullerende prognoser, men er åpen om at dette verktøyet muligens ikke vil gi mer verdi i forhold til eventuell økt arbeidsmengde i Kraftselskapet.

Rullerende prognoser gir litt mer dynamikk i prognostiseringen. Samtidig er modellene vi bruker i prognosearbeidet, som er Excel, tilpasset konsernets modeller og er kalenderbasert. Dersom vi skulle gått over til rullende prognoser ville det nok krevd mer arbeid fra oss, og jeg er ikke sikker på om den økte arbeidsmengden ville gitt merverdi (Intervjudeltaker 6).

Som funnet viser kan rullerende prognoser medføre økt arbeid ved å utarbeide prognosen uten at det nødvendigvis gir nok verdifull styringsinformasjon til å forsvare mer arbeid.

Funn 3 – Kraftselskapet er redd for å miste kontrollen

Kraftselskapet har vært innom tanken på å benytte seg av rullerende prognoser. Flere av intervjudeltakerne forteller oss at utfordringen med rullerende prognoser er at Kraftselskapet fort kan miste kontrollen. Verktøyet fører til at styringsinformasjonen til enhver tid endrer seg, og det er vanskelig å ha noe håndfast å forholde seg til.

Vi har vært innom rullerende 12-månedersprognoser, men det fungerer greit å ikke tenke rullerende, siden det er lettere for oss å kjenne oss igjen i regnskapsåret (Intervjudeltaker 1).

Vi prøver å få en mer dynamisk og framoverskuende styring. Faren er om man går for langt fra de faste rammene prognosen gir. Da kan enkelte føle at de mister kontroll på styringen og kan savne den tryggheten som en ramme gir (Intervjudeltaker 10).

Som sitatene over viser, kan rullerende prognoser føre til at Kraftselskapet mister kontroll over styringen. Dette er fordi styringsinformasjonen til enhver tid vil endre seg når en har rullerende prognoser.

Funn 4 – Rullerende prognoser kan gjøre det vanskelig å måle avvik

Som vist i funn 3 vil rullerende prognoser kunne medføre at selskapet mister kontrollen over styringen. Dette kan gjøre det vanskeligere å vurdere prestasjoner og måle avvik fra prognosene som er laget tidligere.

Et usikkerhetsmoment med rullende prognoser er at man får et usikkert forhold til hva som er leveransen opp mot konsernet og styret. Hvordan skal vi måle prestasjoner hvis vi rullerer hver måned? Det kan være vanskelig å måle avvik. Nå måler vi avvik først og fremst til prognosen som lages en gang i året. Det kan være vanskelig å ha et forhold til avvik, og det er kanskje det styret og konsernledelsen vil ha et forhold til. Du får på en måte et nytt mål hver måned og hva er avviket da? Er det bare mot forrige måned eller er det mot det du sa for et år siden (Intervjudeltaker 6).

Som sitatet over viser, kan rullerende prognoser skape usikkerhet knyttet til hvordan selskapet skal vurdere egne prestasjoner. Med en prognose som rullerer hele tiden og uten

klare kostnadsprognoser, kan de ansatte bli demotivert overfor hva som er leveransen og hvordan resultatene følges opp.

Analyse av rullerende prognoser

Rullerende prognoser er et alternativt styringsverktøy Kraftselskapet kan ta i bruk for å oppnå mer dynamikk, og for å tilpasse seg endringer i omgivelsene på en effektiv måte. Vi skal nå benytte rammeverket fra kapittel 2.7 for å definere formål, design og effekt rullerende prognoser kan ha på Kraftselskapet dersom det hadde blitt innført.

Formål: Rullerende prognoser skal gi et estimat for en gitt tidsperiode frem i tid, samtidig som prognosen vil oppdatere seg basert på tilleggsinformasjonen som kommer etter hvert (Burns et al., 2013). I Kraftselskapet kan rullerende prognoser benyttes som en erstatning for, eller et tillegg til langtidsprognosen på kort sikt. Ved å erstatte langtidsprognosen med kun rullerende prognoser kan Kraftselskapet oppnå mer dynamikk i tid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011) gjennom økt endringstakt og hendelsesbasert tilpasning. Ved å legge inn rullerende prognoser som et tillegg til langtidsprognosen vil Kraftselskapet kunne oppnå samme dynamikk i tid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011), og samtidig få langsiktighet med langtidsprognosen.

Design: Rullerende prognoser hos Kraftselskapet kan være utarbeidet med 12- eller 24-måneders rullerende tidsperiode. Gjennom rullerende prognoser med månedlige eller kvartalsvise oppdateringer, kan prognosen legges til en ny sluttperiode etter at hver inneværende periode avsluttes. Dette vil gjøre at de kan bruke informasjonen de har tilegnet seg til å bygge videre på en mer tilpasset og sikker prognose som alltid viser 12 eller 24 måneder frem i tid. Prognosen kan brukes på tvers av hele konsernet ved å vise alle under ett, eller at hvert datterselskap har sine egne rullerende prognoser.

Effekt: En effekt av å innføre rullerende prognoser som styringsverktøy kan være at det gir Kraftselskapet mer dynamikk i tid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011), gjennom å ikke være årsbasert. Økt dynamikk kan gi en bedre rytme, fordi de kan unngå start- og stoppeffekt og frigjøre seg fra kalenderåret (Bogsnes, 2016). Rullerende oppdateringer kan føre til bedre tilpasninger i driften (Bogsnes, 2016). En annen effekt ved å innføre rullerende prognoser som styringsverktøy er at det kan bidra til at selskapet blir mer fremtidsrettet.

En utfordring med å innføre rullerende prognoser, som vi ser fra funnene, er at det kan føre til økt arbeid ved at prognosene må oppdateres hele tiden. Noe som Burns et al. (2013) og Bergstrand (2009) mener kan være en ulempe med styringsverktøyet. Fra teorien til Burns et al. (2013) kommer det frem at verktøyet kan virke demotiverende, fordi en effekt av å innføre rullerende prognoser er at prognosen alltid vil oppdateres og ansatte aldri føler de oppnår noe. Kraftselskapet har ikke erfaringer med rullerende prognoser, og dermed har vi ikke data som kan støtte denne teorien. Likevel fremkommer det at informantene er redd for at rullerende prognoser kan føre til at selskapet mister kontrollen over styringen. Vi ser at det kan være både positive og negative effekter av å innføre rullerende prognoser.

Prediksjoner fra teori	Våre funn
Rullerende prognoser vil bidra til økt dynamikk i tid (Bjørnenak & Kaarbøe, 2011)	Ja
Rullerende prognoser vil føre til kontinuerlige oppdateringer (Bogsnes, 2016)	Ja
Mer verdifull styringsinformasjon fra rullerende prognoser forsvare økt arbeidsmengde (Bergstrand, 2009)	Nei
Rullerende prognoser kan være vanskelig å benytte seg av til styring (Burns et al., 2013; Bergstrand, 2009)	Ja

Tabell 23: *Prediksjoner fra teori om rullerende prognoser mot våre funn*

Fra prediksjonene i tabell 23 om rullerende prognoser, sier teorien at verktøyet vil bidra til økt dynamikk i tid. Fra våre funn ser vi at Kraftselskapet kan oppnå økt dynamikk i tid ved å ta i bruk rullerende prognoser. Videre sier teorien at verktøyet kan gi kontinuerlig styringsinformasjon til bedrifter som tar verktøyet i bruk, noe som samsvarer med funnene våre. Rullerende prognoser gir verdifull styringsinformasjon som kan forsvare den økte arbeidsmengden verktøyet krever. Fra våre funn kan vi ikke se at styringsinformasjonen Kraftselskapet kan få fra rullerende prognoser svarer for den økte arbeidsmengden. Verktøyet kan være vanskelig å benytte for å få styringsinformasjon, og det ser vi igjen i våre funn.

Scenarier

Scenariostyring er det andre alternative styringsverktøyet vi ønsket å forhøre oss om. Vi ville vite om dette kunne innføres i Kraftselskapet sin styringspakke. Videre legger vi frem hovedfunnene rundt dette verktøyet.

Funn 1 – Scenariostyring kan gjøre Kraftselskapet mer proaktiv til endring

Kraftselskapet benytter 10-års prognoser for å estimere fremtiden. Bruken av prognoser med så lang tidshorison fører med seg store usikkerhetsmomenter. Som vi har forklart i teorien, viser prognosen bare ett estimert utfall. Dette medfører høy risiko for feile estimer og dermed gale avgjørelser. Scenariostyring kan hjelpe Kraftselskapet til å forutse ulike utfall for fremtiden. Ved å innføre scenariostyring kan det gi selskapet et økt operativt forhold til risiko, og verktøyet kan føre til bedre risikoforståelse enn det dagens prognoser gir.

Langtidsprognosen inneholder en del forutsetninger som ligger til grunn. Vi gjennomfører en risikoanalyse, hvor vi spør oss selv: Hva kan gå gale? Der legger vi spesielt vekt på den økonomiske risikoen (Intervjudeltaker 1).

Risikostyring er en del av de elementene du må ha øye på i en dynamisk styringsmodell for å holde rede på trusler, muligheter, omgivelser og ting som påfører deg endring. Vi må være proaktiv i forhold til endringsbildet. Når vi skal ha et operativt forhold til risiko, så må vi systematisere det. Vi må ha et system som er mer dynamisk enn det bildet prognosen gir i dag. Verktøyet må brukes til styring, håndtering, plassering av ansvar og oppfølging av tiltak, og der kan vi komme lengre enn det prognosen gir i dag (Intervjudeltaker 9).

Sitatet til intervjudeltaker 9 forteller oss at langtidsprognosen ikke gir et godt bilde på fremtidig risiko. Ved å ta i bruk scenariostyring i Kraftselskapet kan de få et bedre system som tar hensyn til mulige fremtidsutfordringer og systematisere ulike tiltak, og dermed vil selskapet bli mer proaktiv til endringer som måtte komme.

Funn 2 – Ingeniørkulturen i Kraftselskapet koster mye penger

Vi har tidligere fortalt om den såkalte «ingeniørkulturen» i selskapet. Kulturen fører til at selskapet har en svært kostbar holdning til risiko.

Jeg mener det er litt feil i kulturen. Det er en ingeniørkultur i selskapet. Det går mer ut på at det ikke er lov å gjøre feil og det eksisterer ikke et forhold til risikoappetitten. Det skal stå uansett! For eksempel om det skal bygges en bro som kan kollapse ved en storm som kanskje skjer hvert 500. år og kostnaden på det er 1 milliard ekstra, vil en ingeniør si at den kostnaden må vi ta. På den annen side vil en økonom heller kjøre en risikoanalyse for å finne ut om det er nødvendig (Intervjudeltaker 8).

Som vi ser i sitatet over fører kulturen til en risikoavers holdning. Ingeniører vil, ifølge intervjudeltakeren, ta alle mulige kostnader for å minimere risiko.

Analyse av scenarier

Scenariostyring er det andre styringsverktøyet vi forhørte oss om. Verktøyet kan innføres for å vise diverse utfall fremover i tid, og rammeverket fra kapittel 2.7 brukes for å analysere funnene.

Formål: Formålet med bruk av scenariostyring, som vist i kapittel 2.4, er å forutse ulike framtidutsikter og tilpasse styringen deretter (Wack, 1985). Ovenfor la vi frem rullerende prognoser som et alternativ til langtidsprognosen på kort sikt. Scenariostyring på sin side kan gi Kraftselskapet økt risikoforståelse på lang sikt (Helland & Garatun-Tjeldstø, 2013). Som vist i funnene til prognoser i kapittel 6, sier de ansatte at langtidsprognosen ikke tilfører styringen nok verdi på lang sikt. Formålet til scenariostyring er nettopp å gjøre dette.

Design: Verktøyet kan bygges opp ved å se konsernet under ett, og analysere diverse utfall for det, eller gå ned på avdelingsnivå og vise forskjellige framtidutsikter for de ulike datterselskapene. Funnene viser oss at de ønsker et verktøy som er dynamisk i forhold til risiko. Scenariostyring er et verktøy som iverksetter planer, fordeler ut ansvar og følger opp tiltak ved ulike situasjoner (Helland & Garatun-Tjeldstø, 2013). Dermed er scenariostyring velegnet til risikostyring.

Effekt: Fra funnene våre om scenariostyring kommer det frem at verktøyet kan gi Kraftselskapet bedre risikostyring. Dette kommer også frem i teorien til Wack (1985) og Helland og Garatun-Tjeldstø (2013). Bedre risikoforståelse kan føre til at riktige avgjørelser blir vedtatt, og kan gjøre Kraftselskapet mer proaktiv til endringer.

Prediksjoner fra teori	Våre funn
Scenariostyring kan gi bedre risikostyring (Wack, 1985; Helland & Garatun-Tjeldstø, 2013)	Ja

Tabell 24: *Prediksjoner fra teori om scenariostyring mot våre funn*

Teorien om scenarier sier at verktøyet kan bidra til å gi bedriftene bedre styring ut ifra diverse risikoer og planlegging ut ifra ulike scenarier. Vi ser fra våre funn at styringsverktøyene som Kraftselskapet benytter i dag ikke tar tilstrekkelig hensyn til risiko og scenarier kan bidra til økt risikoforståelse i så måte, og som samsvarer med prediksjonen.

7.3 Svar på forskningsspørsmål 3

I kapittel 5, 6 og 7 har vi lagt frem funn om ulike styringsverktøy og analysert dem opp mot rammeverket i kapittel 2.7. Vi skal nå oppsummere analysene for å kunne svare på forskningsspørsmål 3:

Hvordan kan Kraftselskapet utvikle styringen sin videre?

Vi har gjennom intervjuprosessen blitt informert om at Kraftselskapet ønsker noen endringer i dagens styring for å tilpasse seg utfordringer i fremtiden, noe som fremkommer i funnene gitt i tabell 21. Tabell 21 viser at Kraftselskapet ønsker mindre detaljert og mer tilpasset styring, økt informasjonsdeling og bedre risikoforståelse.

Fra kapittel 5 om tidligere styring fortalte vi hvordan Kraftselskapet sin styring har vært før, og hvorfor de valgte å endre seg. Vi diskuterte bruken av budsjett og balansert målstyring. Verktøyene hadde vært i bruk lenge, før Kraftselskapet gikk «lei». Fra analysen kom vi frem til hovedfordeler og -ulempene med styringsverktøyene. Ulempene som ble lagt fram var at verktøyene var detaljert, lite fokusert og hindret nye muligheter (se tabell 11). Samtidig som styringsverktøyene førte til diverse ulemper, var det også noen sentrale fordeler. Verktøyene ga tydelige rammer, fastsatte mål og fokus på store deler av virksomheten. Likevel var ulempene så store at det førte til endring i styringsverktøyene.

I kapittel 6 analyserte vi dagens styringsverktøy, som er prognoser, strategikart og benchmarking. Hovedfunnene fra verktøyene er at de er blitt mindre detaljert, mer fokusert og det har blitt enklere å gripe nye muligheter og utvikle nye tiltak (se tabell 20).

Ledelsen har gjort mange endringer for å redusere ulempene fra tidligere styring. Vi så fra kapittel 6 at det fortsatt finnes holdninger fra budsjettankegang igjen i selskapet. Holdningen har gjort at prognosen er mer detaljert enn nødvendig. Dette viser at verdiene nedover i organisasjonen ikke samsvarer med Beyond Budgeting sin filosofi (BBRT, 2016b). Teorien sier at virksomheter ikke skal ha behov for å styre etter detaljerte regler, men likevel blir prognosen til Kraftselskapet mer detaljert enn tiltenkt. En annen holdning som ligger igjen fra budsjett, er at prognosen brukes som et mål. Definisjonen på prognoser er «*et estimat for det mest sannsynlige utfallet av en forventet utvikling*» (Hoff, 2012. s. 458). Kraftselskapet har vist transparens gjennom å la informasjonen flyte, men holdninger nedover i selskapet henger igjen og fører til at prognosen blir benyttet som et mål. Fra analysen om prognoser har vi fått vite at tidsbruken fortsatt er høy, og prosessen krever mye ressurser. Hope og Fraser (2003a) mener tiden heller kunne blitt brukt på inntektsgivende arbeid. Samtidig benyttes kalenderåret som holdepunktet for start og stopp, og dette blir kritisert av Bogsnes (2016).

Strategikartet har vært en suksess for Kraftselskapet, og fra datainnsamlingen kom det frem mange fordeler og få klare ulemper med verktøyet. Strategikartet har gjort at Kraftselskapet enklere klarer å rette oppmerksomhet mot fokusområdene og ressursbruken er på et fornuftig nivå. utfordringer med verktøyet er å finne standardiserte KPI'er som kan måles på tvers i konsernet.

Benchmarking defineres som søken og implementering av best kjente praksis (Camp, 1995). Kraftselskapet benytter ekstern benchmarking for å sammenligne sine prestasjoner med resten av bransjen. Intern benchmarking brukes for å måle og lære av hverandre på tvers i selskapet. utfordringene som kom frem i kapittel 6.2 om benchmarking viser at det er vanskelig å sammenligne diverse selskaper eksternt og avdelinger internt, på bakgrunn av store ulikheter (Kaplan, 2006).

Vi diskuterte i tillegg to alternative styringsverktøy tidligere i dette kapittelet som kan innføres i Kraftselskapet: rullerende prognoser og scenaristyring.

Basert på informasjonen vi har fått gjennom analysen har vi valgt å legge frem noen forslag til hvordan Kraftselskapet kan utvikle sin styring videre. Helt fra datainnsamlingen har vi fått inntrykk av at Kraftselskapet ønsker en forandring i hvordan de styrer sin virksomhet.

Hvordan kan Kraftselskapet utvikle styringen sin videre?

Det første tiltaket vi anbefaler er å redusere tidshorisonten på prognosen. Tidshorisonten på ti år krever mye ressurser i forhold til styringsverdien den gir. For at Kraftselskapet skal kunne utnytte prognosen til sitt fulle bør de legge til grunn en kortere tidshorisont, med størst oppmerksomhet på de første årene. Dette vil gi dem redusert ressursbruk, og mulighet til å skape verdi gjennom å utføre annet inntektsgivende arbeid. Men konsernledelsen kan fortsatt ha en ti års horisont på prognosen til bruk for eksempel til kreditorer og eiere. For å oppnå økt dynamikk kan de redusere arbeidsmengden på høsten, samtidig som de øker arbeidet under de kvartalsvise oppdateringene. Årsaken til at vi anbefaler dette er å skape en jevn flyt og god rytme i arbeidet, som igjen vil skape dynamikk i tid. Kraftselskapet vil dermed unngå start- og stopprytme, og prognosen vil ikke være utdatert på slutten av året.

Vi har tidligere fortalt om bestillingen fra ledelsen hver høst. Den ga autonomi gjennom frihet til å lage sin egen prognose. Vi anbefaler at Kraftselskapet bygger videre på dette, på bakgrunn av ønsket om fortsatt bruk av noen tydelige kostnadsrammer. Videre anbefaler vi at bestillingen skal være på et meget overordnet nivå. For å formidle dette ut, må informasjonsflyten bedres og det må komme tydelig fram at detaljene i prognosen kan reduseres. Dermed vil bestillingen bli mindre omfattende, og prognosen likeså.

Vi har analysert rullerende prognoser som et alternativt styringsverktøy. Basert på informasjonen hentet fra datainnsamlingen, er vår anbefaling at dette verktøyet ikke bør innføres per dags dato, fordi den økte arbeidsmengden ikke vil skape nok verdi. Rullerende prognoser kan også være krevende å benytte til god oppfølging og kontroll. Hovedgrunnen er kulturen i organisasjonen som baserer seg på tydelige regler og fakta. Vår tolkning av resultatene i intervjuprosessen er at de ikke er klar for en så stor endring. Vi mener det er viktig å ikke anbefale for store endringer, på grunn av at det kan føre med seg større negative effekter enn det vil gi økt styringsverdi. Dette begrunner vi med at for store endringer kan føre til usikkerhet som igjen gjør at de ønskede endringene ikke oppnås.

Vi har nå lagt frem grunner for å redusere tidshorisonten til prognosen, og det kan skape et behov for planlegging for en lengre tidshorisont enn det den nye prognosen gir. Behovet kan

dekkes ved å innføre scenaristyring. Styringsverktøyet vil ta hensyn til flere mulige utfall for fremtiden, og bidra til bedre risikostyring. Scenaristyring kan gi Kraftselskapet flere mulige scenarier, og bedre forståelse for tiltak som må gjøres for å holde retningen til strategien fremover.

Strategikartet er godt implementert og har ingen påfallende ulemper, vi velger derfor å anbefale Kraftselskapet å fortsette bruken av verktøyet. Strategikartet kan dog utvikles videre til å inkludere scenaristyring, som beskrevet ovenfor.

Benchmarking har vi også valgt å anbefale for veien videre. Dette på bakgrunn av at verktøyet gir indikatorer på hvor Kraftselskapet ligger i forhold til konkurrerende bedrifter. Fra intervjuprosessen fikk vi informasjon om at det er vanskelig å få styringsinformasjon fra benchmarking. Derfor bør dette verktøyet kun brukes som en indikator for hvordan Kraftselskapet gjør det i forhold til andre i bransjen på et overordnet nivå.

Vi har nå diskutert og gitt anbefalinger på hvordan Kraftselskapet kan utvikle sin styring videre. Basert på intervjuprosessen og analysen har vi kommet frem til at en endring hele veien til Beyond Budgeting-filosofien ikke vil passe Kraftselskapet per dags dato. Selskapet fremstår fortsatt litt satt, og må prøve å bli mer dynamisk før de kan gå hele veien. De ønsker fortsatt litt kontroll og rammer, samtidig som enkelte områder blir mer autonome.

Vi anbefaler altså at Kraftselskapet reduserer tidshorizonten på dagens prognose for styring, hvor oppmerksomheten rettes mest mot de første årene, samtidig som tidshorizonten opprettholdes for bruk av konsernledelsen. Videre anbefaler vi at detaljeringsgraden til prognosen reduseres. Strategikartet som Kraftselskapet benytter i dag kan utvikles videre til også å inkludere scenaristyring for å bedre håndtere risiko. Til slutt anbefaler vi videre bruk av benchmarking, men på et svært overordnet nivå. Tabell 25 oppsummerer våre anbefalinger.

Verktøy	Bruk
Prognose	<ul style="list-style-type: none"> • Redusere tidshorizont for styring • 10 års tidshorizont for konsernledelsen • Redusere detaljeringsgrad
Scenaristyring	<ul style="list-style-type: none"> • Bedre risikostyring • Knytte opp mot strategikartet
Strategikart	<ul style="list-style-type: none"> • Fortsatt bruk som tidligere • Knytte opp mot scenaristyring
Benchmarking	<ul style="list-style-type: none"> • Kun bruk på overordnet nivå

Tabell 25: *Våre anbefalinger*

8. Konklusjon

Utredningen har til nå vært gjennom åtte hovedkapitler. Vi begynte med bakgrunnen for utredningen, hvilke formål som lå til grunn, og vår problemstilling. Videre tok vi for oss relevant teori og empiri som var nødvendig for å besvare problemstillingen. Deretter gjorde vi rede for metoden som er brukt for å besvare problemstillingen. I kapittel fire presenterte vi kraftbransjen og Kraftselskapet. I kapittel fem, seks og syv la vi frem funn om ulike styringsverktøy som Kraftselskapet har benyttet tidligere, benytter i dag og kan benytte videre, og deretter analyserte vi funnene. I dette kapittelet skal vi svare på problemstillingen vår ved å bruke svarene fra forskningsspørsmålene. Avslutningsvis skal vi forklare begrensninger i utredningen og forslag til videre forskning.

8.1 Svar på problemstilling

For å besvare problemstillingen «*Hvordan bidrar ulike styringsverktøy til verdiskapning i Kraftselskapet?*» har vi tatt i bruk svarene fra forskningsspørsmålene.

Styringsverktøy	Fordeler	Ulemper
Budsjett	Komfortabelt med klare rammer Standard budsjettprosess Tydelige mål Alle følte de ble hørt God oppfølging og kontroll Kalenderbasert	For detaljert Ressurskrevende Hindret dem i å gripe nye muligheter Kunne føre til overforbruk
Balansert målstyring	Oppmerksomhet på flere aspekter Aktiviteter knyttet opp mot strategien	For detaljert For sjeldent oppdatert Ressurskrevende Førte til uheldige vridningseffekter Lite fokusert på utfordringer
Prognose	Detaljer gir kvalitet Enklere prosess enn budsjett Hindrer ikke nye muligheter som oppstår Fremtidsrettet og dynamisk	Tids- og ressurskrevende Litt for detaljert Brukes som mål For lang tidshorison
Strategikart	Færre og mer spissede KPI'er Passe detaljering Oppmerksomhet på satsningsområder Passe ressursbruk	Utfordrende å finne standardiserte KPI'er på tvers
Benchmarking	God kostnadskontroll Lære av hverandre Legitimering av tiltak God til måling på tvers av konsernet Sammenligning med bransjen	Vanskelig å sammenligne ulike selskaper på grunn av store forskjeller i bransjen Utfordrende å få konkret styringsinformasjon fra benchmarking
Rullerende prognoser	Alltid oppdatert og dynamisk Gir et mer fremoverrettet syn	Økt arbeidsmengde Krevende å få ut styringsinformasjon
Scenariostyring	Gir bedre risikoforståelse Skaper endringskultur	

Tabell 26: Svar på problemstilling

Tabell 26 viser en oppsummering av tidligere, dagens og alternative styringsverktøy som Kraftselskapet kan bruke i styringen sin. Tabell 26 viser oss at alle nevnte styringsverktøy kan skape verdi. Det viktigste med styringsverktøy er at det tilpasses hvert enkelt selskap, hver enkel avdeling, og deres behov for styring. Både med tanke på ulik kultur, organisering og struktur i hvert selskap. Kraftselskapet har mange datterselskap innenfor ulike virksomhetsområder, og derfor er det utfordrende å finne styringsverktøy som passer hos alle. Det er viktig å tilpasse hvert verktøy til å gi nødvendig styringsinformasjon til hver avdeling. Overnevnte verktøy bidrar i så måte til verdi for Kraftselskapet på hver sin måte.

Budsjettet ga Kraftselskapet verdi. Med sine klare rammer og mål følte de ansatte seg komfortable. Standard prosedyrer for utarbeidelsen gjorde at alle ble hørt, som igjen bidro til god oppfølging og kontroll. På den annen side kommer det frem at budsjettet var for detaljert. Konsekvensen av dette var at det var høy ressursbruk, de gikk glipp av nye muligheter, og verktøyet kunne føre til at ressurser ble brukt på feile områder. *Balansert målstyring* ga oppmerksomhet til flere aspekter av styringen enn det budsjettet og finansregnskapet gjorde. Dette skapte bedre oversikt i virksomheten, som igjen førte til at ulike aktiviteter ble knyttet til strategien. Ulempene med verktøyet var at det ble for detaljert, som igjen førte til høy ressursbruk. Detaljeringsgraden førte også med seg uheldige vridnings-effekter. KPI'ene ble for sjeldent oppdatert, og gjorde at balansert målstyring ble lite fokusert på de reelle utfordringene. *Prognosen* skaper verdi ved å gjøre utarbeidelsen enklere enn tidligere budsjett. Samtidig som verktøyet inneholder mange detaljer, fører dette til kvalitet i prognosen og et dypdykk ned i organisasjonen. Likevel hindrer ikke prognosen nye muligheter, og gjør selskapet mer fremtidsrettet og dynamisk. Utfordringene knyttet til dagens prognose er at den fortsatt er litt for detaljert. Det fremkommer også at tidshorisonten til prognosen er for lang. Dette fører til at ressursene som blir lagt i å produsere prognosen er for store. Overgangen fra balansert målstyring til *Strategikart* har vært en verdiskapende suksess for Kraftselskapet. Med færre og spissede KPI'er er det økt fokus på riktige satsningsområder. Videre har detaljeringen kommet på et nivå som er mer tilpasset selskapet og ressursbruken er på riktig nivå. Dynamikken i oppdatering av KPI'er gjør at strategien lettere følges. Likevel opplever enkelte at det er utfordrende å finne KPI'er som kan benyttes på tvers i konsernet. *Benchmarking* skaper verdi gjennom legitimering av tiltak og læring av andre. Ved å sammenligne seg selv med andre i bransjen kan Kraftselskapet skape god kostnadskontroll og gode målinger på tvers. Likevel opplever de ansatte at det er vanskelig å sammenligne seg selv med andre på bakgrunn av de store forskjellene i bransjen.

Benchmarking er i tillegg vanskelig å benytte for å få konkret styringsinformasjon. *Rullerende prognoser* kan skape verdi ved at verktøyet alltid er oppdatert og skaper dynamikk internt. I tillegg vil det gjøre Kraftselskapet mer fremoverrettet. På den annen side mener intervjudeltakerne at den mulige økte arbeidsmengden ikke nødvendigvis vil gi de økt styringsverdi, samtidig som det kan være vanskelig å hente ut styringsinformasjon i et verktøy som oppdateres ofte. *Scenariostyring* kan skape verdi gjennom bedre risiko-forståelse. Ved å vise flere utfall fremover vil det gi en indikasjon på hvordan ulike tiltak kan påvirke selskapet. Det fører igjen til at kulturen og selskapet kan være bedre forberedt på endringen.

Vi anbefaler altså at Kraftselskapet reduserer tidshorisonten på dagens prognose, hvor oppmerksomheten rettes mest mot de første årene. Videre anbefaler vi at detaljeringsgraden til prognosen reduseres. Strategikartet som Kraftselskapet benytter i dag kan utvikles videre til også å inkludere scenariostyring for å bedre håndtere risiko. Til slutt anbefaler vi videre bruk av benchmarking, men på et svært overordnet nivå.

8.2 Begrensninger i utredningen

Vår utredning er basert på ti kvalitative intervjuer i ett kraftselskap i Norge. Vi har ikke undersøkt flere selskaper, som gjør at forskningen og resultatene kan være preget av selskapets kultur. På bakgrunn av få respondenter fra ett selskap kan virksomhetens særegenheter ha påvirket analysen og konklusjonene vi har trukket. Videre er forskningen basert på semistrukturerte intervjuer, hvor vår tolkning av respondentens svar og meninger kan bli påvirket av våre holdninger. Begrensninger i tid og ressurser har gjort at det ikke er blitt intervjuet flere respondenter i hverken selskapet eller fra andre selskaper i bransjen. Begrensninger i tid og ressurser har også ført til at vi kun har tatt i bruk intervjuer som datakilde, og ikke gjennomført andre datainnsamlinger. For å kunne utvikle styringsverktøyene videre er det også viktig at selskapene undersøker flere aspekter ved organisasjonen for å kunne innføre verktøyene med skreddersøm. Dette er noe vi ikke har undersøkt i vår utredning.

8.3 Forslag til videre forskning

Vi har i denne oppgaven undersøkt ulike styringsverktøy som er blitt benyttet, blir benyttet og kan bli benyttet i Kraftselskapet. Forslag til videre forskning kan være å undersøke hvilken reell effekt våre anbefalinger kan ha. For å undersøke effekten bør omstillingen innføres og testes i et datterselskap først, før det implementeres i resten av Kraftselskapet.

Videre forskning bør inneholde flere intervjudeltakere og et bredere datagrunnlag for å få et mer representativt utvalg, og for å kunne trekke sikrere konklusjoner. Vår forskning inneholder et fåtall respondenter. For å undersøke om denne forskningen er valid må flere ansatte intervjues, og forskningen bør inneholde flere kraftselskap for å undersøke om det er konsistens mellom Kraftselskapet og resten av bransjen.

Litteraturliste

- Agder Energi. (2018). Konsernstruktur. Hentet fra <https://www.ae.no/konsernet/organisasjon-og-ledelse/organisasjon/>
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12. Utg.). New York: McGraw-Hill/Irwin
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N., Dearden, J., & Govindarajan, V. (1992). *Management control systems* (7. Utg.). Homewood, Ill.: Irwin
- Bergstrand, J. (2009). *Accounting for Management Control*. Lund: Studentlitteratur
- Beyond Budgeting Round Table. (2016a, 03). The Beyond Budgeting principles. Hentet fra <https://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles/>
- Beyond Budgeting Round Table. (2016b, 29. April). The 12 Beyond Budgeting Principles explained by members of the Core Team. Hentet fra <https://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles/12-beyond-budgeting-principles-explained-members-core-team/>
- Beyond Budgeting Round Table. (2018a). What is Beyond Budgeting. Hentet fra <https://bbbt.org/what-is-beyond-budgeting/>
- Beyond Budgeting Round Table. (2018b). What is the Beyond Budgeting Institute. Hentet fra <https://bbbt.org/what-is-the-beyond-budgeting-institute/>
- Beyond Budgeting Round Table. (2018c). Beyond Budgeting Round Table and membership. Hentet fra <https://bbbt.org/what-is-the-beyond-budgeting-round-table-bbbr/>
- Bjørnenak, T. & Kaarbøe, K. (2011). Dynamiske Styringssystemer – Hva er det?. *Magma*, 2011(5), 22-30. Hentet fra <https://www.magma.no/dynamiske-styringssystemer-hva-er-det>

-
- Bjørnenak, T. (2003). Strategisk Økonomistyring – en oversikt. *Magma*, 2003(5). Hentet fra <https://www.magma.no/strategisk-oekonomistyring-en-oversikt>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*, 2010(4). Hentet fra https://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2?fbclid=IwAR3qPMEQozd-z2RhkCW37rSACQe_hL3lh_YcYD8JAvqwYjiN_F78_oBP6jo
- Bjørnenak, T. (2012). Økonomisk styring – den rasjonelle modellen. Hentet fra <https://www.slideserve.com/gene/abc-d-el-2-styringspakken>
- BKK. (2018a). Organisering. Hentet fra <https://www.bkk.no/om/forretningsomraader>
- BKK. (2018b). Konsernfakta. Hentet fra <https://www.bkk.no/om/konsernfakta>
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential* (2. Utg.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Boye, K., Bjørnenak, T. & Bergstrand, J. (1999). *Budsjettering*. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.
- Bragelien, I. (2012). Individuelle eller kollektive belønninger? – Teori, empiri og norske bankeksampler. *Praktisk økonomi og finans*, 2012 (Volum 28 (4)), s. 39-52. Hentet fra https://www.idunn.no/pof/2012/04/individuelle_eller_kollektive_belnninger_-_teori_empiri_
- Brenna, A. L. (2017, 9. mai). 20.910 nordmenn jobber i kraftbransjen. Hentet fra <https://enerwe.no/kraft/20-910-nordmenn-jobber-i-kraftbransjen/>
- Brown, D. A. (2005). *Management Control Systems as a Coupled Package: an analytical framework and empirically grounded implications*. (Ph.D. Thesis). University of Technology, Sydney. Hentet fra <http://hdl.handle.net/10453/55064>
- Burns, J., Quinn, M., Warren, L. & Oliveira, J. (2013). *Management Accounting*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

- Camp, R. (1995). *Business Process Benchmarking, Finding and Implementing Best Practices*. Milwaukee, Wisconsin: ASQC Quality Press.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2007, oktober). Beyond Budgeting – Topic Gateway Series No. 35. Hentet fra http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2009, 30. november). Management accounting tools for today and tomorrow. Hentet fra http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/CIMA%20Tools%20and%20Techniques%2030-11-09%20PDF.pdf
- Chenhall, R. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting Organizations and Society*, 2003 (Volume 28, Issues 2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. *Handbooks of Management Accounting Research*. Volume (1), s. 163-205. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01006-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01006-6)
- Datatilsynet. (2018). Lydopptak av samtaler. Hentet fra <https://www.datatilsynet.no/regelverk-og-verktoy/veiledere/lydopptak/>
- Drucker, P. F. (2001). *The Essential Drucker*. Oxford: Butterworth Heinemann.
- Eidsiva. (2018a). Om Eidsiva. Hentet fra <https://www.eidsiva.no/om-eidsiva/>
- Eidsiva. (2018b). Selskapene i Eidsivakonsernet. Hentet fra <https://www.eidsiva.no/om-eidsiva/selskapene/#/bioenergi>
- Energi Fakta Norge. (2017a, 10. mai). Organisering av kraftmarkedet. Hentet fra <https://energifaktanorge.no/norsk-energiforsyning/kraftmarkedet/#organiseringen-av-kraftmarkedet>
- Energi Fakta Norge. (2017b, 8.mai). Eierskap i Kraftsektoren. Hentet fra <https://energifaktanorge.no/om-energisektoren/eierskap-i-kraftsektoren/>

-
- Energi Fakta Norge. (2017c, 12. desember). Strømnettet. Hentet fra <https://energifaktanorge.no/norsk-energiforsyning/kraftnett/>
- Energi Fakta Norge. (2017d, 9. oktober). Vannkraft. Hentet fra <https://energifaktanorge.no/norsk-energiforsyning/kraftforsyningen/#vannkraft>
- Energi Norge. (2018a, 22. juni). Om Energi Norge og fornybarnæringen. Hentet fra: <https://www.energinorge.no/om-oss/om-energi-norge/>
- Energi Norge. (2018b, 22. juni). Tall og fakta om fornybarnæringen. Hentet fra: <https://www.energinorge.no/energifakta/tall-og-fakta/>
- Energiloven. (1991). Lov om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. (LOV-1990-06-29-50). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1990-06-29-50?q=energiloven>
- Equinor. (2018a). About us. Hentet fra <https://www.equinor.com/en/about-us.html>
- Equinor. (2018b, 16. Mai). Equinor-boken. Hentet fra <https://www.equinor.com/content/dam/statoil/documents-norwegian/equinor-bokken/the-equinor-book-v1-2018-no.pdf>
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009), The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis. *Management Accounting Research*, 2009 (Volume 20, Issue 4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Guba, E. G. & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth Generation Evaluation*. Newsbury Park, California: Sage Publications.
- Hafslund. (2018). Hafslund E-CO AS. Hentet fra <https://www.hafslund.no/artikler/om-hafslund-e-co/virksomheten/6rcMJu9FaEyWGEqMg4G4K2>
- Hamel, G. (2016). Sitert på omslag av: Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential* (2. Utg.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

- Hansen, S. C., Otley, D. T. & Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 2003 (Volume 15. No. 1), 95-116. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Helland og Garatun- Tjeldstø Magma 2013. <https://www.magma.no/optimering-av-bedriftsrisikoportefoljen-gir-bedre-okonomisk-styring>
- Hoff, K., [med bidrag av Bjørnenak, T.]. (2012). *Driftsregnskap og budsjettering* (5. utg. 2.opplag). Oslo: Universitetsforlaget
- Hope, E. (2006). Kraftmarkedet – fungerer det?. *Magma*, 2006(5). Hentet fra <https://www.magma.no/kraftmarkedet-fungerer-det>
- Hope, J. & Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press
- Hope, J. & Fraser, R. (2003b). Who needs Budgets?. *Accounting – Harvard Business Review*, 2003 (February Issue), 108-114. Hentet fra <https://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>
- Hornngren, C. T., Datar, S. & Rajan, M. (2015). *Cost Accounting – A managerial Emphasis* (5. Utg.). Pearson Education Limited. UK: Harlow
- Hornngren, C. T., George, F. & Datar, S. (1994). *Driftsregnskap*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Horton, R., Searles, P. & Stone, K. (2014). Integrated Performance Management – Plan. Budget. Forecast. (Deloitte Rapport 5/14). Hentet fra <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/technology/deloitte-au-tech-plan-budget-forecast-050514.pdf>
- Horvath, P. & Sauter, R. (2004). Why budgeting Fails: One Management System is not Enough. *Balanced Scorecard Report*. 6 (5), s. 9-11. Hentet fra https://www.horvath-partners.com/fileadmin/horvath-partners.com/assets/05_Media_Center/PDFs/englisch/BSC_Report_2004-10_Why_Budgeting_Fails_Horvath-Sauter.pdf

-
- Johannesen, A., Tuft, P. A. & Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til Samfunnsvitenskapelig metode* (5. Utg.). Oslo: Abstrakt Forlag.
- Johnson, T. H. & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press
- Kaarbøe, K., Gooderham, P. N. & Nørreklit, H. (2013). *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*. United Kingdom: Edward Elgar Publishing
- Kahn, H. & Wiener, A. J. (1968). *The Year 2000 – A Framework for Speculation on the Next Thirty-Three Years* (4. Utg.). The Macmillan Company, New York Collier-Macmillan Limited, London
- Kaplan, R. S. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 1992 (Volume 70, Issue 1), 71-79. Hentet fra <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>
- Kaplan, R. S. (2006, 9. January). When Benchmarks Don't Work. Hentet fra <https://hbswk.hbs.edu/item/when-benchmarks-dont-work>
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry* (Vol. 75). Sage.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control system as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, 2008 (Volume 19, Issue 4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Nord Pool. (2018a). History. Hentet fra <https://www.nordpoolgroup.com/About-us/History/>
- Nord Pool. (2018b). About us. Hentet fra <https://www.nordpoolgroup.com/About-us/>
- Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE). (2016, 31. mars). 1991: Den nye energiloven – fra forvaltning til forretning. Hentet fra <https://www.nve.no/om-nve/vassdrags-og-energihistorie/nves-historie/1991-den-nye-energiloven-fra-forvaltning-til-forretning/>

- Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE). (2017, 20. mars). Nettjenester. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/nettjenester/>
- Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE). (2018a, 17.august). Om NVE. Hentet fra <https://www.nve.no/om-nve/>
- Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE). (2018b, 7. mai). Nettleie. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/nettjenester/nettleie/>
- Norges Vassdrags- og Energidirektorat (NVE). (2018c, 10. oktober). Reguleringsmodellen. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/okonomisk-regulering-av-nettselskap/reguleringsmodellen/>
- Norsk Senter for Forskningsdata. (2018a). Om NSD. Hentet fra <http://www.nsd.uib.no/om/>
- Norsk Senter for Forskningsdata. (2018b). Kontroll av anonymitet. Hentet 21.august 2018 fra <http://www.nsd.uib.no/arkivering/kontroll-av-anonymitet.html>
- Norsk Senter for Forskningsdata. (2018c, 03. oktober). Vanlige Spørsmål. Hentet 23. august 2018/10. september 2018/03. oktober 2018 fra <http://www.nsd.uib.no/personvernombud/hjelp/index.html>
- Oliversen, F. (2014). *Erfaringer med bruk av balansert målstyring: En surveyundersøkelse blant norske mellomstore og store bedrifter* (Masteroppgave, Norges miljø- og biovitenskapelige universitet Handelshøyskolen). Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/id/252496/Oliversen2014.pdf>
- Otley, D. T. & Berry, A. J. (1980). Control, Organisation and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 1980 (Volume 5, Issue 2), 231-244. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90012-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90012-4)
- Oxford Dictionaries (2018a). Dynamic. Hentet fra <https://en.oxforddictionaries.com/definition/dynamic>

-
- Oxford Dictionaries (2018b). Static. Hentet fra <https://en.oxforddictionaries.com/definition/static>
- PWC. (2018). Energibransjen. Hentet fra <https://www.pwc.no/no/bransjer/energi/energibransjen.html>
- Rosvold, K. A. (2017, 17. oktober). Kraftselskap. Hentet fra <https://snl.no/kraftselskap>
- Sagdahl, M. (2018, 20. februar). Etikk. Hentet fra <https://snl.no/etikk>
- Sander, K. (2017, 06.11). Økonomistyring. Hentet fra <https://estudie.no/okonomistyring/>
- Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students*, (7. Utg.). New York: Pearson Education.
- Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, 1995 (Volume 73, Issue 2), 80-88. Hentet fra <https://hbr.org/1995/03/control-in-an-age-of-empowerment>
- Statistisk sentralbyrå (SSB). (2017, 5. mai). Sysselsatte i kraftnæringen og kreftrelaterte virksomheter 2016. Hentet fra <https://www.ssb.no/arbeid-og-lonn/artikler-og-publikasjoner/sysselsatte-i-kraftnaeringen-og-kraftrelaterte-virksomheter-2016>
- Statistisk sentralbyrå (SSB). (2018, 7. desember). Omsetning i olje og gass, industri, bergverk og kraftforsyning. Hentet 06.12.2018 fra <https://www.ssb.no/energi-og-industri/statistikker/ogibkoms>
- Statkraft. (2018). Om Statkraft. Hentet fra <http://www.statnett.no/Om-Statnett/>
- Svenska Handelsbanken AB. (2008). History of Svenska Handelsbanken. Hentet fra [https://www.handelsbanken.co.uk/shb/inet/icentsv.nsf/vlookuppics/investor_relations_en_history_pdf_2008/\\$file/history_pdf_2008.pdf](https://www.handelsbanken.co.uk/shb/inet/icentsv.nsf/vlookuppics/investor_relations_en_history_pdf_2008/$file/history_pdf_2008.pdf)
- Svenska Handelsbanken AB. (2016, 03). The History of Handelsbanken. Hentet fra [https://www.handelsbanken.com/shb/inet/icentsv.nsf/vlookuppics/investor_relations_en_handelsbanken_history_2016_eng/\\$file/handelsbanken_history_2016_eng.pdf](https://www.handelsbanken.com/shb/inet/icentsv.nsf/vlookuppics/investor_relations_en_handelsbanken_history_2016_eng/$file/handelsbanken_history_2016_eng.pdf)

Vasskrafta. (2018). Interaktivt kraftverk. Hentet fra <http://www.vasskrafta.no/interaktivt-kraftverk/category452.html>

Wack, P. (1985). 3 scenarios: uncharted waters ahead. *Harvard Business Review* September–October. Hentet fra https://my.mandelfoundation.org.il/mli_pdf/kenes2010/wack1.pdf

Wallander, J. (1995). *Budgeten: ett onödigt ont* (2. utg.). Sverige: SNS Förlag.

Wallander, J. (1999). Budgeting - an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 1999 (Volume 15, Issue 4), 405-421. [https://doi.org/10.1016/S0956-5221\(98\)00032-3](https://doi.org/10.1016/S0956-5221(98)00032-3)

Yin, R. (2014). *Case Study Research. Design and methods* (5. utg.). Los Angeles: Sage

Vedlegg

Vedlegg 1 – Intervjuguide

Problemstilling: Hvilke konsekvenser har det for Kraftselskapet å gå over til mer dynamisk styring?

Forsknings spørsmål:

- Hvilke fordeler og ulemper er det med bruk av budsjett som styringsverktøy?
- Hvilke fordeler og ulemper er det med dagens styring?
- Hvilke fordeler og ulempe er det med bruk av mer dynamiske styringsverktøy?
- Hvordan mener de ansatte at Kraftselskapet bør utvikle sin styring?

Punkter som må besvares:

- Oppfølging og prestasjonsmåling
- Kontroll
- Ressursallokering
- Planlegging
- Koordinering
- Resultatmåling

Introduksjon:

1. Hvem er vi
2. Hva oppgaven skal finne ut
3. Hva vi ønsker å bruke intervjuene til
4. Forklare anonymitet
5. Be om samtykke til å ta opp samtalen (slettes etter transkribering)

Personalialia:

- Navn
- Avdeling/datterselskap og stilling
- Antall år i stillingen

starter opptak

Del 1 – dagens styring / dynamisk styring

1. Hvilken økonomistyringsmetode bruker dere i dag?
2. Hva fungerer bra og mindre bra med dagens styringsmetode?
3. Hva ville du ha endret?
4. Hvilke fordeler/ulempene mener du det er med dagens styringssystem?
5. Hva formålet med dagens styring?
 - a. Er dette nyttig?
6. Når begynner dere å planlegge for neste år?
7. Hvordan utarbeides denne prosessen?
8. I hvilken grad er det for omfattende?

Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende budsjettprosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende budsjettprosess

9. Mener du det er vanskelig å koordinere denne prosessen?
10. I hvilken grad forhandler man når man utreder budsjett/prognose?

Alt for mye diskusjon/forhandlinger	Litt for mye diskusjon/forhandlinger	Passe med diskusjoner og forhandlinger	Litt for lite diskusjon/forhandlinger	Alt for lite diskusjon/forhandlinger

11. Hvordan synes du detaljeringsgraden er?

Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert

-
12. Hvordan følges det opp?
 13. Blir prestasjonen sammenliknet med målet?
 14. Hindrer dette dere i å gripe nye muligheter?

Del 2 – Budsjett

1. Har du erfaring med budsjett?
2. Hva fungerer bra og mindre bra med budsjett?
3. Hvilke fordeler/ulempene mener du det er med budsjett?
4. Hva er formålet med budsjett?
 - a. Mål?
 - b. Prognose?
 - c. Allokering?
 - d. Kontroll?
 - e. Er dette nyttig?

Følger opp med noen spørsmål for å avdekke.

5. Hva er bra og hva fungerer mindre bra tidligere budsjettprosesser?
6. Når begynte dere på budsjettet for neste år (Tidsbruk/arbeidsbruk)?
7. Hvordan utarbeidet dere budsjettet (planlegging – prosess)?
 - a. Oppbyggingsmetoden?
 - b. Nedbrytningsmetoden?
 - c. Iterativ metode?
 - d. Kombinasjonsmetoden?
8. I hvilken grad var prosessen for omfattende (ift. tid og ressurser dere bruker på den)?

Alt for omfattende prosess	Litt for omfattende prosess	Passe omfattende budsjettprosess	Litt for lite omfattende prosess	Alt for lite omfattende budsjettprosess

9. Mener du det var vanskelig å koordinere prosessen?
10. I hvilken grad forhandlet man når man utreder budsjettet (Frem og tilbake, disiplin)?

Alt for mye diskusjon/ forhandlinger	Litt for mye diskusjon/ forhandlinger	Passe med diskusjoner og forhandlinger	Litt for lite diskusjon/ forhandlinger	Alt for lite diskusjon/ forhandlinger

11. Hvordan synes du detaljeringsgraden var i budsjettet?

Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert

12. Hvordan brukte dere budsjettet?

- a. Følges det opp?
 - i. Hvis ja, hvor ofte?
 - ii. Hvis nei, hvorfor ikke?
- b. Blir prestasjonene deres sammenlignet opp mot budsjettet?
 - i. Individuelt/felles?

13. Hindret budsjettet dere å gripe nye muligheter?

Del 2 – Rullerende prognoser

14. Hvilke erfaringer har du med rullerende prognoser (Hva er bra og hva er mindre bra)?

15. Hva er formålet med å bruke denne styringsmetoden?

16. Ville du ha endret noe?

- a. Hvis ja, hva og hvorfor?
- b. Hvis nei, hvorfor ikke?

Følger opp med oppfølgingsspørsmål – de samme som over

17. Når begynner dere å lage prognoser for neste år?

18. Hvor ofte oppdaterer dere disse prognosene?

En gang i året	To ganger i året	Hvert kvartal	Annenhver mnd	Hver måned

19. Planlegging – prosess?

20. Hvordan utarbeider dere disse prognosene?

- a. Top-down eller Bottom – up?

21. Tidsbruk?

22. I hvilken grad føler du det tar for mye/lite tid?

Alt for mye tid	Noe for mye tid	Passe med tid	Noe for lite tid	Alt for lite tid

- a. Hva er det som tar for mye/lite tid?

- i. Hvorfor?

23. Detaljgrad?

24. I hvilken grad føler du det gir deg noe? For mye/lite detaljer

Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert

- a. Hva er det som er for mye/lite detaljert?
 - i. Hvorfor?
- 25. Hvordan følges det opp?
 - a. For mye/lite oppfølging
 - b. Blir alle hørt?
- 26. Fremtid vs. Fortid
 - a. Føler du prognoser gjør dere mer fremoverrettet/fremtidsrettet? (I forhold til å bruke budsjett som ser på historien?)

Del 3 – Andre verktøy

- 27. Hvilke erfaringer har du med **Balansert Målstyring**?
- 28. Hvilke fordeler/ulempene mener du det er med BM?
- 29. Hvordan evaluerer dere prestasjonene?
 - a. Mål(tall), KPI?
 - b. I hvilken grad bruker deres disse måltallene?

I svært liten grad	I liten grad	Passe	I stor grad	I svært stor grad

- c. Forbedrer disse måltallene din prestasjon?
- d. Hjelper de deg til å ta de riktige avgjørelsene og retningene?
- 30. Planlegging – prosess?
 - a. Hvordan foregår planleggingen av BM?
 - i. Top-down?
 - ii. Bottom up?
 - iii. Samtale?
 - iv. Delegering?
- 31. Tidsbruk?
 - a. Når starter dere planleggingen?
 - b. I hvilken grad synes du om tidsbruken – for mye/lite?

Alt for lite tid	Noe for lite tid	Passe	Noe for mye tid	Alt for mye tid

32. Detaljgrad?

- a. Hvor detaljert er hvert måltall?

Skulle vært mye mer detaljert	Skulle vært noe mer detaljert	Passe detaljert	Skulle vært noe mindre detaljert	Skulle vært mye mindre detaljert

- b. Er det noe du ville endret?

33. Hvordan følges det opp?

Årlig	Kvartal	Halvårlig	Annenhver mnd	Mnd

- a. For mye/lite oppfølging?
 b. Hvem følger opp?
 c. Rapporteres det?
 i. For mye?
 ii. For lite?

34. Finansielle eller ikke finansielle måltall?

35. Finansiell rapport?

- a. Regnskap?
 i. Detaljert?
 ii. Hyppig?
 1. For mye?
 2. For lite?

36. Benchmarking

- a. Har du erfaring med bruk av benchmarking?
 b. Bruker dere dette nå som en styringsmodell?
 i. Hvis ja:
 ii. Hvordan foregår prosessen?

- iii. Når begynner dere med det?
- iv. Tar det for mye/lite tid?
- v. Føler du det er for lite eller for mye detaljer?
- vi. Hvordan følges det opp?
- c. Hvis nei:
 - i. Ville du brukt det?
 - ii. Hvorfor/Hvorfor ikke?

Del 4 – Veien videre

- 37. Hvordan blir veien videre?
- 38. Mener du det er noen problemer med dagens styringsmetoder?
 - a. Er det for mye/lite styring/koordinering
 - b. Er det for mange/for få styringsverktøy
 - c. Hva mangler/ Hva er overflødig
 - d. For hyppig/sjeldent evaluering/oppfølging
 - e. Er styringen passe dynamisk, for rigid, eller for flytende?
 - f. Er det nyttig? Endrer verktøyene beslutninger og atferd?
 - g. Er det noe du ville gjort annerledes?
 - i. Andre typer målstyring?
- 39. Trenger dere budsjett/langtidsprognosen?
- 40. Hva hvis man droppet budsjett/langtidsprognosen helt?

Vedlegg 2 – Informasjonsskriv

Informasjonsskriv i forbindelse med datainnsamling

Kjære deltaker,

Vi er to studenter ved Norges Handelshøyskole som skriver masteroppgave om Dynamisk Styring og hvordan dette kan føre til mer fleksibilitet i Kraftselskapet. I dagens samfunn er endringene store og man må ofte omstille seg etter markedet. Kraftmarkedet er et marked med store variasjoner innen vær og pris, og dette gjør det vanskelig å budsjettere langt frem i tid.

Med oppgaven ønsker vi å belyse fordeler og ulemper med budsjett, dynamisk styring og Beyond Budgeting fra ansatte sitt ståsted. Intervjuene vil bli delt inn i deler, hvor det vil bli stilt flere spørsmål til hver del.

1. Introduksjon
2. Dagens styring
3. Budsjett
4. Dynamisk Styring
 - a. Rullerende prognoser
 - b. Balansert målstyring
 - c. Benchmarking
5. Veien videre
6. Avslutning

Deltakelse

Vi vil gjennomføre semi-strukturerte intervju. Det vil si at deltakerne vil få tilsendt et informasjonsskriv med oversikt over temaer vi ønsker å diskutere. Intervjuet vil bestå hovedsakelig av åpne spørsmål som fører til diskusjon, men det vil også komme noen mer konkrete/direkte spørsmål.

Bidraget deres er viktig for arbeidet vårt med masteroppgaven, og vi setter stor pris på at dere vil delta. Perioden for intervjuene vil være 05.10 og 16.10), og hvert intervju vil være på inntil 60 minutter.

Dine rettigheter

Det er frivillig å delta. Du har rett til å ikke svare på spørsmål uten å gi begrunnelse. Du har også mulighet til å trekke deg fra studien, uten begrunnelse. Før intervjuet starter vil vi spørre om vi kan ta intervjuet opp med lydopptak. Du velger om du vil svare ja eller nei på dette spørsmålet. Vi kommer ikke til å ta opp sensitive opplysninger på lydsporet. Alle svar og sitater som blir brukt i oppgaven, vil bli anonymisert, og lydopptaket vil bli slettet etter transkribering.

Vedlegg 3 – Samtykkeerklæring

Samtykkeerklæring

Jeg bekrefter herved å ha lest «Informasjonsskriv i forbindelse med datainnsamling» fra Petter Woldseth Jørgensen og Petter Rygg Johnsen som gjelder masteroppgaven.

Jeg gir med dette samtykke til:

- Deltakelse i intervju med Petter Woldseth Jørgensen og Petter Rygg Johnsen
- Lydopptak av intervjuet, hvor ingen sensitive opplysninger vil bli tatt opp og full anonymitet av svar og sitater vil bli gitt i masteroppgaven
- Transkribering av intervjuene
- Lydopptak og annen informasjon vil bli slettet etter transkribering

Jeg bekrefter at min deltakelse er frivillig, og at jeg er blitt gitt informasjon om at jeg kan trekke meg fra deltakelsen når som helst uten begrunnelse.

Navn på deltaker:

Dato:

.....

Signatur

Vedlegg 4 – Dialog med NSD

The screenshot shows a web browser window titled "Chat - NSD - Google Chrome" with the URL <https://chat.nsd.no/?queue=pvo&id=570ec771-cfc0-4747-8247-f1516cff042&name=Petter...>. The chat interface includes a header with "AA" and a speaker icon, and a status bar that says "TILKOBLET".

Below the header, there is a metadata section for the contact:

- Navn: Petter Jørgensen
- Id: Petter.Jorgensen@student.nhh.no
- Aktive agenter på denne køen: 2
- Referansekode
- URL

The chat history consists of the following messages:

10:43 (User): Hei, sist jeg besøkte denne siden fant jeg informasjon om at man ikke trengte å melde inn til dere om man gjennomførte et intervju med lydopptak hvor ingen personlige/sensitive opplysninger ble tatt opp. Hvorfor finner jeg ikke det nå? (Sist besøkt ca 10.09.18).

10:50 (Agent): Hei,
Etter en uttalelse fra Datatilsynet har vi måttet legge om praksis. Etter ikrafttredelse av det nye personvernregelverket er det nå slik at stemme i seg selv regnes som en identifiserende opplysning, dvs. en personopplysning, og dermed må meldes.

10:51 (User): Så etter nye regler i september må man melde inn uansett ved bruk av lydopptak?

10:52 (Agent): Reglene kom i juli, men det har vært uklarthet mht. hvordan det skal tolkes når det gjelder lydopptak. Men ja, dersom du bruker lydopptaker må prosjektet meldes inn, uansett.

At the bottom of the chat window, there is a text input field with the placeholder "Skriv din tekst her" and a send button with a right-pointing arrow.