

SNF-rapport nr. 14/09

Vurdering av budsjett og alternative styringsverktøy

*- hvordan budsjett og alternative verktøy bidrar
til verdiskaping, sett fra kontrollernes perspektiv*

av

**Nina Moløkken
Ida Elise Ytre-Hauge**

SNF Prosjekt nr. 7980
Beyond Budgeting – Research Program

Prosjektet er finansiert av StatoilHydro ASA

SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS
BERGEN, AUGUST 2009

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

ISBN 978-82-491-0658-8 Trykt versjon
ISBN 978-82-491-0658-5 Elektronisk versjon
ISSN 0803-4036

Forord

Denne utredningen er en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og utgjør 30 studiepoeng av fordypningsprofilen Økonomisk styring. Utredningen er på oppdrag fra Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF) og er finansiert av StatoilHydro.

Vi har begge en interesse for økonomistyring og hvordan styringssystem kan tilrettelegges for å skape verdi i bedrifter. Gitt dagens situasjon hvor en stadig økende kritikk av budsjett vokser frem, ble alternative styringsverktøy sett på som et aktuelt tema vi ønsket å belyse. Budsjett har i mange år vært ansett som det mest brukte styringsverktøyet, og en eliminering av det til fordel for andre verktøy vil medføre betydelige endringer i organisasjonen.

Utredningen har vært en del av et større forskningsprosjekt, og vi har fått innspill og tilbakemeldinger underveis fra en gruppe bestående av veiledere og fem andre masterstudenter i tillegg til oss selv. Dette har vært spennende og lærerike møter.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder, Trond Bjørnenak, som har hjulpet oss gjennom prosessen og kommet med gode råd og tilbakemeldinger. Han har tatt seg god tid til å hjelpe oss når det har vært behov for det. Kjersti Thoen fortjener også en takk for at hun har vært behjelpelig ved utsendelse av spørreskjema og med å finne passende intervjurespondenter til oss. Ellers vil vi takke alle controllerne som har tatt seg tid til å stille opp på spørreundersøkelsen og telefonintervjuene. Til slutt vil vi takke hverandre for et godt og lærerikt samarbeid. Vi har for det meste vært enige gjennom prosessen, samtidig som vi har utfyllt hverandre og hatt gode diskusjoner underveis, noe vi håper har styrket utredningen.

Bergen, fredag 19.juni 2009

Ida Elise Ytre-Hauge

Nina Moløkken

Innholdsliste

INNHOOLDSLISTE

FIGURLISTE

TABELLOVERSIKT

1.0 INNLEDNING	1
1.1 BAKGRUNN FOR UTREDNINGEN	1
1.2 FORSKNINGSSPØRSMÅL	2
1.3 FORMÅL MED UTREDNINGEN	3
1.4 AVGRENSNING AV UTREDNINGEN	3
1.5 VIDERE KAPITTELINNDELING.....	4
2.0 TEORETISK PERSPEKTIV	4
2.1 STYRINGSSYSTEMETS ULIKE FUNKSJONER.....	7
2.1.1 Verdisystemer	9
2.1.2 Grensesystemer	9
2.1.3 Interaktivt styringssystem.....	10
2.1.4 Diagnostisk styringssystem	12
2.1.5 Oppsummering styringssystemets ulike funksjoner.....	15
2.2 BUDSJETT SOM STYRINGSSYSTEM.....	15
2.2.1 Budsjettets funksjoner	15
2.2.2 Kritikk av budsjett	18
2.3 BUDSJETTETS ALTERNATIVER.....	23
2.3.1 Benchmarking.....	24
2.3.2 Målstyring og prestasjonsmåling.....	25
2.3.3 Rullerende prognoser.....	27
2.3.4 Intern handel	28
2.3.5 Oppsummering budsjettets alternativer	30
2.4 CONTROLLERENS ROLLE.....	30
2.4.1 Den tradisjonelle controllerrollen	31
2.4.2 Den nye controllerrollen	31

2.5 ANALYSEVERKTØY.....	33
2.5.1 I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet? ...	34
2.5.2 I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?.....	34
2.5.3 Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?.....	35
3.0 VALG AV METODE.....	38
3.1 STUDIEOBJEKT: TELENOR.....	38
3.2 FORSKNINGSDESIGN	39
3.3 DATAINNSAMLING.....	40
3.3.1 Primærdata og sekundærdata	40
3.3.2 Kvalitativ og kvantitativ metode.....	41
3.3.3 Spørreundersøkelse	41
3.3.4 Intervju	43
3.4 EVALUERING AV DATAMATERIALET	45
3.4.1 Reliabilitet	45
3.4.2 Validitet	46
3.4.3 Generaliserbarhet	47
3.5 STATISTISKE BEGREP OG TESTER	48
4.0 KORT OM TELENOR.....	52
4.1 ”GOING DYNAMIC”	54
5.0 ANALYSE.....	56
5.1 BESKRIVELSE AV UTVALGET	56
5.2 I HVILKEN GRAD OPPFATTER CONTROLLERNE SINE AKTIVITETER I BEDRIFTEN SOM VERDISKAPENDE OG HVORDAN FORVENTER DE AT DERES ROLLE BLIR PÅVIRKET AV ENDRINGER I STYRINGSSYSTEMET?	57
5.3 I HVILKEN GRAD ANSER CONTROLLERNE I EN STØRRE TELEOPERATØR KRITIKKEN AV BUDSJETT SOM REELL?	65

5.4 HVA ER ALTERNATIVER TIL BUDSJETT, OG I HVILKEN GRAD ANSER CONTROLLERNE DISSE SOM LØSNING PÅ DE FREMSATTE PROBLEMENE TILKNYTTET BUDSJETTSTYRING?	73
5.4.1 "Going dynamic"	73
5.4.2 Rullerende prognoser	80
5.4.3 Balansert målstyring	86
6.0 AVSLUTNING	91
6.1 DRØFTING.....	91
6.1.1 I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet? ...	91
6.1.2 I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?.....	93
6.1.3 Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?.....	95
6.2 KONKLUSJON.....	98
6.3 MULIGE FEILKILDER	99
6.4 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	101
REFERANSELISTE	102
VEDLEGG 1 SPØRRESKJEMA	106
VEDLEGG 2 INTERVJUGUIDE	119
VEDLEGG 3 KORRELASJONER MED SIGNIFIKANSTESTER	122
VEDLEGG 4 REGRESJONSANALYSE BUDSJETTKRITIKK	125
VEDLEGG 5 REGRESJONSANALYSE VERDISKAPNING	129

Figurliste

FIGUR 1 SAMMENHENG MELLOM DE ULIKE DELENE I TEORIKAPITTELET	6
FIGUR 2 SIMONS SITT RAMMEVERK (SIMONS, 1995B)	8
FIGUR 3 INTERAKTIVT STYRINGSSYSTEM (SIMONS, 2000).....	12
FIGUR 4 VALG MELLOM ULIKE PLANLEGGINGSSYSTEMER (BERGSTRAND ET AL., 1999)	27

FIGUR 5 UTREDNINGENS ANALYSEVERKTØY	34
FIGUR 6 ANDEL TID BRUKT PÅ ULIKE AKTIVITETER	58

Tabelloversikt

TABELL 1 CONTROLLERROLLEN I TELENOR OG VERDISKAPNING	60
TABELL 2 ENDRINGER I CONTROLLERROLLEN	62
TABELL 3 KRITIKK AV BUDSJETT	65
TABELL 4 DIAGNOSTISK OG INTERAKTIV BRUK AV BUDSJETT	69
TABELL 5 KONSEKVENSER AV ELIMINERING AV BUDSJETT	71
TABELL 6 "GOING DYNAMIC"	73
TABELL 7 "GOING DYNAMIC" OG INTERAKTIVITET	78
TABELL 8 RULLERENDE PROGNOSE	80
TABELL 9 RULLERENDE PROGNOSE	84
TABELL 10 BALANSERT MÅLSTYRING	86
TABELL 11 BALANSERT MÅLSTYRING	88
TABELL 12 BALANSERT MÅLSTYRING	88

1.0 Innledning

1.1 Bakgrunn for utredningen

Budsjett er et av de mest brukte verktøyene for planlegging og styring av bedrifter (Horngren et al., 2002). Det blir sett på som et tradisjonelt styringsverktøy og har sine røtter fra begynnelsen av 1920-tallet (Wallander, 1999). De siste årene har det imidlertid bygget seg opp en misnøye med bruken av budsjett. Wallander, tidligere konsernsjef i Svenska Handelsbanken, kom med sterk kritikk av verktøyet i 1994 med boken ”Budgeten – ett onödigt ont”. Allerede to tiår før dette gjennomførte han en vellykket eliminering av budsjett i Svenska Handelsbanken. Wallander var skeptisk til hele ideen om å bruke prognoser som grunnlag for å takle økonomiske forhold i bedrifter. Med tiden har det blitt økt fokus på problemer knyttet til verktøyet, og kritikken er omfattende ved at den tar for seg flere av budsjettets funksjoner.

Det er viktig for bedriftene å være dynamiske, siden det hele tiden skjer endringer i omgivelsene (Bogsnes, 2009a). Dette, kombinert med usikkerheten i markedene, gjør det vanskeligere å utarbeide troverdige prognoser for fremtiden. Den pågående finanskrisen aktualiserer dermed problemer knyttet til bruken av budsjett. Konsekvenser av finanskrisen kan være krevende og uventede situasjoner for bedriftene slik at antakelser i budsjett mister sin relevans. Samtidig har flaskehalsen i bedrifter gjerne gått fra å være antall årsverk til å bli ressurser. For at bedriftene skal opprettholde sin eksistens og troverdighet i markedet, er det følgelig viktig med økt fokus på effektiv og god styring, hvor kostnadsbesparelser er et sentralt tema.

En konsekvens av problemene knyttet til budsjett er at stadig flere bedrifter velger å endre sine styringssystemer. Hope og Fraser (2003) har på bakgrunn av kritikken utarbeidet et alternativ til budsjett under navnet Beyond Budgeting som er en pakke bestående av ulike verktøy. Hensikten er å eliminere budsjettet for å oppnå en mer dynamisk, effektiv og dermed verdiskapende økonomistyring. Denne utredningen skal undersøke relevansen av hypotesen om at budsjettet fungerer dårlig som styringsverktøy og at alternative verktøy er løsningen på de fremsatte problemene. Dette er aktuelt i dag ettersom det stadig blir mer fokus på hvordan bedrifters styringssystem kan bidra til verdiskapning.

Controllerne opererer ofte i en stabsfunksjon til toppledelsen og de skal tilrettelegge budsjett- og regnskapssystemet slik at økonomistyringen kan bli effektiv (Naug og Sti, 1991). I tillegg ser de gjerne bedriften i et helhetsperspektiv da de har personlig kontakt med både toppledelse og medarbeidere, noe som kan gi de en bredere forståelse av det som foregår i organisasjonen (Lindvall, 2009). Dermed er controllerne viktige aktører i bedrifter og det er hensiktsmessig å spørre de vedrørende økonomistyring og hvordan styringssystemet faktisk fungerer ute i organisasjonen. På bakgrunn av dette vil utredningen se på temaet fra controllernes perspektiv.

Telenor er et stort internasjonalt konsern som i 2007 la frem et styrevedtak om å fjerne budsjett i løpet av 2009. Målet er å innføre nye styringsverktøy for å overkomme problemene tradisjonelle styringssystem medfører. Elimineringen av budsjett skjer gjennom en prosess de kaller "Going dynamic", og det nye systemet har likhetstrekk med Beyond Budgeting. Telenor skal imidlertid ikke endre alt som har vært, men se på endringen som en evolusjon der styringssystemet blir gradvis mer tilpasset et dynamisk marked (Lysne Ervik og Rønning, 2008). På bakgrunn av dette kan selskapet benyttes som studieobjekt for å vurdere relevansen av de teoretiske antakelsene.

1.2 Forskningsspørsmål

Arbeidet med denne utredningen ønsker å gi svar på følgende hovedproblemstilling:

Er kritikken av budsjett reell, og hvordan påvirker budsjettet og dets alternativer verdiskapningen i økonomifunksjonen gjennom styringssystemet?

Problemstillingen er delt inn i tre forskningsspørsmål:

1. I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet?
2. I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?
3. Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?

1.3 Formål med utredningen

Utredningen undersøker i hvilken grad kritikken av budsjett er gjeldene for et internasjonalt teleselskap i dagens marked. Det finnes tidligere studier hvor relevansen av budsjettkritikken er analysert med fokus på ledelsesnivå (Libby og Lindsay, 2007; Ekholm og Wallin, 2000). Studiene gjennomførte en spørreundersøkelse med henholdsvis 212 seniorledere i USA og i 168 bedrifter i Finland. Begge resultatene indikerer at ledere anså mange sider ved kritikken som gjeldende, men samtidig mente de at bedrifter ikke kunne styres uten budsjett. I stedet for å eliminere budsjettet, ønsket lederne å forbedre det.

Perspektivet i denne utredningen er fra controllernes synsvinkel. På denne måten kan det undersøkes om de står bak den samme oppfatningen som toppledelsen gjerne har om at budsjettet fungerer dårlig som styringsverktøy. I tillegg undersøkes det om de anser alternative verktøy som løsning på problemer knyttet til budsjett og at de dermed bidrar til mer effektiv og verdiskapende økonomistyring. Et av forskningsspørsmålene tar for seg controllerens rolle i bedriften. Her blir det undersøkt om de anser sin rolle som verdiskapende og om de forventer at den vil endres i forbindelse med det nye styringssystemet.

Grunnlaget for analysen er kvantitative spørreundersøkelser som er sendt ut til 100 kontrollere i den norske avdelingen i Telenor. Resultatene fra spørreundersøkelsen suppleres med telefonintervju av fem ansatte i sentrale stillinger i selskapet. Dermed gis det mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål ut over spørreskjemaet slik at det kan oppnås dypere innsikt i temaet.

1.4 Avgrensning av utredningen

Utredningen er avgrenset til å kun se på Telenor, noe som gjør det mulig å ha mange respondenter fra én bedrift i forhold til dersom det hadde blitt benyttet et fåtall respondenter fra flere bedrifter. Dette er hensiktsmessig for utredningen da det på denne måten kan oppnås dybdeforståelse rundt temaet. Utredningen er i tillegg avgrenset til å se på Telenor sin norske avdeling til tross for at de er et globalt selskap med avdelinger i Norden, Europa og Asia. Bakgrunnen for valget er at avdelinger i de enkelte land kan være svært ulike. Telenor har ingen fast modell for hvordan implementeringen av "Going dynamic" skal gjennomføres, slik at styringssystemet kan variere mye mellom avdelingene. Ved å avgrense utredningen til å

kun ta for seg den norske avdelingen, er det større sannsynlighet for at utvalget arbeider med de samme styringsverktøyene og at de har kommet like langt i implementeringsprosessen. Det finnes i tillegg tilstrekkelig antall kontrollere i Telenor sin norske avdeling til å få et representativt utvalg til tross for denne avgrensningen.

Telenor er i dag i startfasen med å implementere det nye styringssystemet da de nylig har fjernet budsjettet, og det vil derfor ikke være mulig å analysere konsekvensene av implementeringen på nåværende tidspunkt. Utredningen er av den grunn avgrenset til å se på hva controllerne forventer vil være effektene av endringene.

1.5 Videre kapittelinnledning

Utredningen består av seks kapitler, der *kapittel 1* er innledende fase, *kapittel 2* beskriver det teoretiske perspektivet og *kapittel 3* beskriver den metodiske fremgangsmåten. I *kapittel 4* gis det en kort presentasjon av Telenor og "Going dynamic". Forskningsspørsmålene vil bli besvart i *kapittel 5* gjennom analyse av de innsamlede dataene. Til slutt vil funn fra analysen bli drøftet i *kapittel 6* og problemstillingen besvares. Her vil det også bli sett på mulige feilkilder og fremmet forslag til videre forskning.

2.0 Teoretisk perspektiv

Dette kapittelet har som formål å gi et teoretisk rammeverk for å kunne analysere budsjettets rolle i et helhetlig styringssystem. Teorien er valgt med utgangspunkt i utredningens problemstilling og formål. Den skal dermed bygge opp studien og gi et godt grunnlag for å kunne besvare problemstillingen gjennom analyse av spørreskjema og intervju. Kapittelet starter med å beskrive en modell utviklet av Simons (1995,2000) for hvilke funksjoner et styringssystem har og hva som karakteriserer et godt helhetlig styringssystem. Deretter beskrives det hvilke funksjoner budsjettet er tiltenkt å dekke i et slikt perspektiv og hva som ligger i kritikken mot styringssystemer, hvor budsjetter tillegges stor vekt ettersom det er en av de grunnleggende metodene som brukes for å styre bedrifter (Bergstrand et al., 1999).

Det er blitt skrevet mye om budsjett og problemer knyttet til bruken av dette styringsverktøyet. Kritikken mot de tradisjonelle styringssystemene startet for vel 20 år siden da de amerikanske professorene Johnson og Kaplan (1987) ga ut boken "Relevance Lost – the

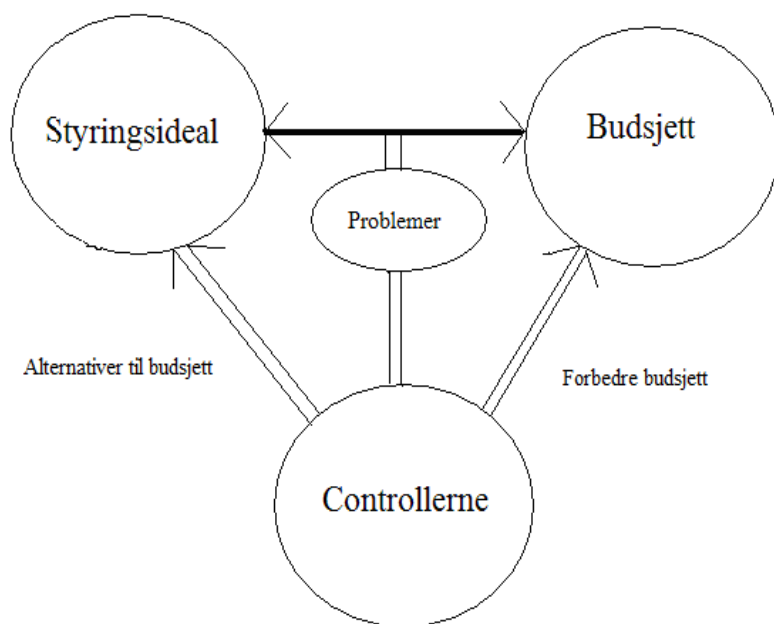
Rise and Fall of Management Accounting”. Hovedbudskapet i boken var at ledere ikke fikk tilstrekkelig og riktig informasjon fra de tradisjonelle styringssystemene til å kunne styre bedriftene (Bjørnenak, 2003). Informasjonen støttet ikke viktige strategiske beslutninger eller bidro til forbedring av prosesser. I følge Johnson og Kaplan (1987) var informasjonen for aggregert, forvridd og kom for sent til at den kunne være relevant for planlegging og kontrollbeslutninger. Til tross for at produkter og produksjonsprosesser fortsatte å utvikles og bedriftene ble stadig mer komplekse, utviklet ikke styringssystemene seg tilstrekkelig videre fra der de var på 1920-tallet (Johnson og Kaplan, 1987). Dette førte til at de ble foreldet i forhold til bedriftene og deres omgivelser. Det var riktignok noe innovasjon i bedrifters planlegging, budsjettering og kontrollsystemer, men så å si ingen nye ideer påvirket designet og bruken av systemene (Johnson og Kaplan, 1987).

Denne kritikken kan antas å være minst like gjeldende i dag ettersom det i årene etter utgivelsen av ”Relevance Lost” har vært en betydelig teknologisk utvikling i tillegg til økt globalisering. Produktenes livssyklus blir kortere ettersom kundenes behov raskere endres, og kundene er mindre lojale da de stadig møter flere tilbydere og flere ulike produkter og produktvarianter. Den strategiske horisonten er dermed blitt kortere for mange bedrifter og bransjer (Hoff, 2009). I tillegg har konkurranseintensiteten økt og bedrifters konkurransefordeler kan utdateres hyppigere (Hoff, 2009). Dermed er det essensielt med et økonomistyringssystem som bidrar til effektiv styring, ved at bedrifter raskere kan oppdage endringer i omgivelsene og respondere optimalt på disse ved å være fleksible og tilpasningsdyktige. For å møte dagens utfordringer og være proaktive, trenger bedrifter økt fokus på strategisk styring og forståelse av hvordan økonomistyringssystemer kan utformes, slik at de ivaretar bedriftens strategier (Johnson og Kaplan, 1987).

På bakgrunn av kritikken har flere alternative styringsverktøy blitt presentert. For eksempel har aktivitetsbasert styring og balansert målstyring blitt introdusert for å gjenvinne økonomistyringens relevans i virksomheter (Bjørnenak, 2003). Videre har Hope og Fraser (2003) utarbeidet Beyond Budgeting som er en alternativ styringsmodell bestående av ulike styringsverktøy som kan erstatte budsjett. Noen av disse verktøyene blir presentert i utredningen for å se om de kan oppfylle Simons sine kriterier for god helhetlig økonomistyring, og dermed være løsning på problemene knyttet til bruken av budsjett.

Siden utredningen analyserer temaet fra controllernes synsvinkel, vil det til slutt i kapitlet bli gitt en presentasjon av deres rolle i bedrifter. Sentralt her er hvordan rollen kan forventes å endre seg ved innføring av nye styringssystem. Basert på dette kan det undersøkes om innføring av alternativer til budsjettet vil føre til en controllerrolle som er mer i samsvar med helhetlig styring og den ”nye” rollen, og om controllerne vil bidra til verdiskapning i større grad enn under budsjettene.

Figuren nedenfor viser sammenhengen mellom de ulike delene i teorikapitlet. Den illustrerer at det er noen problemer knyttet til budsjett som styringssystem da det ikke oppfyller styringsidealet. Controllerne i en bedrift har en sentral rolle i denne sammenheng siden de arbeider med budsjett. Ved å innføre alternative styringsmodeller, gis controllerne ulike verktøy som kan brukes til å forbedre eller erstatte budsjettet, slik at styringen i bedriften blir mer i henhold til styringsidealet.



Figur 1 Sammenheng mellom de ulike delene i teorikapitlet

Utredningen benytter Simons sitt rammeverk for å utlede karakteristikk ved gode styringssystem. Dette rammeverket er i utgangspunktet utarbeidet med hensyn på hvordan ledere kan utøve styring i bedrifter (Simons, 1995b). Til tross for at denne utredningen ikke ser det fra lederes perspektiv, er dette allikevel valgt fordi det dekker flere sider ved økonomistyringen og problemene knyttet til helhetlig styring av bedrifter, samtidig som controllerne arbeider tett opp mot styringssystemer. Rammeverket til Simons integrerer prestasjonsmål og styringsteknikker med dagens forhold i henhold til konkurranse, strategi og

organisasjonsstruktur. Dermed kan det gjøres en vurdering av hvordan budsjettet og dets alternativer fungerer som styringsverktøy i henhold til styringsidealet.

2.1 Styringssystemets ulike funksjoner

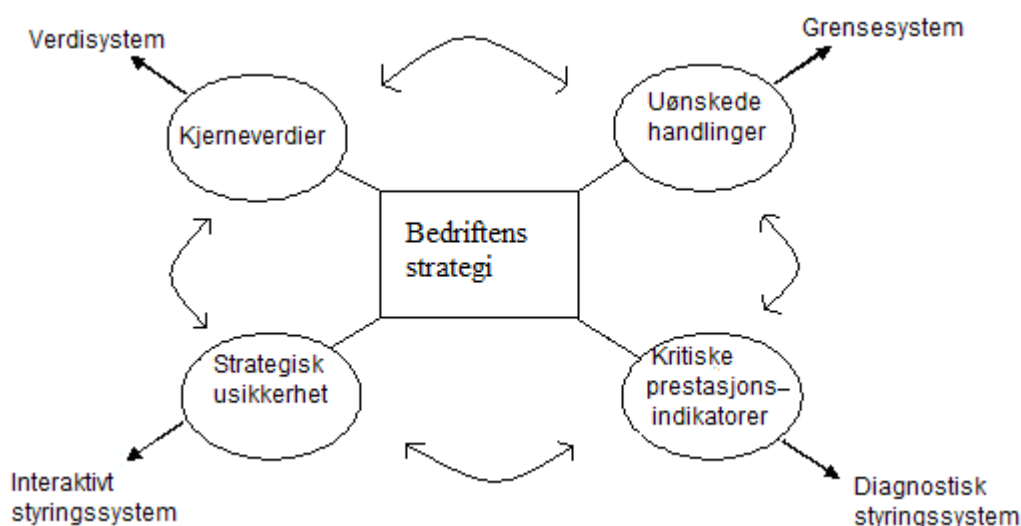
Otley definerer økonomistyring som *”the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization’s objectives”* (Otley 1987, s. 15). Økonomistyring skal bidra til kontinuerlig forbedring av bedriften gjennom å støtte og fremme riktige beslutninger som sikrer effektiv utnyttelse av ressurser. Økonomifunksjonen dekker flere områder ved den økonomiske styringen (Olufsen og Castberg, 1998). En god økonomistyring forutsetter dermed en velfungerende økonomifunksjon, noe som vil si at alle sidene ved økonomisk styring fungerer effektivt.

I følge Simons (1995, 2000) finnes det ulike perspektiv på økonomistyring, hvor hovedperspektivene er diagnostisk og interaktiv. Diagnostisk økonomistyring innebærer identifisering og oppfølging av avvik (Simons, 2000). Den tradisjonelle økonomiske styringslitteraturen er basert på en slik normativ, diagnostisk tenkning (Nyland og Østergren, 2008). Dette innebærer at ledelsen utvikler en strategi som deretter blir operasjonalisert i et budsjett, ved at de strategiske målene uttrykkes i monetære og kvantitative størrelser. Budsjettet vil være utgangspunktet for handlinger og prioriteringer som skal gjøres av bedriften i budsjettåret, og for evaluering og sammenligning av faktiske tall når året er omme. For å være mest mulig effektiv, bør styringen også være interaktiv, som forenklet kan sies å være basert på dialog og kommunikasjon (Nyland og Østergren, 2008).

Økonomistyringen skal sikre både styring og kontroll i bedrifter (Nyland og Østergren, 2008). Simons (1995a) ser på styring som midlene ledelsen benytter for å formidle informasjon internt i bedriften. Styringssystemer defineres som *”the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities”* (Simons 2000, s. 4). Ledelsen kan bruke styringssystemene til å gi god informasjon og sikre implementering av bedriftens strategi gjennom å ta beslutninger som fører til ønskede prioriteringer og handlinger. Den andre hensikten med økonomistyring er kontroll. Nyland og Østergren (2008) forklarer kontroll som oppfølging av at ansatte tar det ansvaret de er delegert, og oppfølging av om bedriften er på riktig vei mot sine mål. I hvilken grad ledere

bruker kontroll for å påvirke sine underordnede avhenger av lederstilen¹ i bedriften (Abernethy et al., 2007).

Strategisk kontroll vil si å sikre at ansattes handlinger er i overensstemmelse med den fastsatte strategien (Simons, 1995a). Dette kan i følge Simons (2000) oppnås ved å integrere fire ulike styringssystemer; verdisystem, grensesystem, diagnostisk styringssystem og interaktivt styringssystem. Styrken i disse ved implementering av strategi ligger ikke i hvordan de er brukt alene, men i hvordan de utfyller hverandre når de brukes under ett. Systemene fungerer sammen for å gjøre implementeringen av dagens strategi mulig, og skal samtidig gjøre det mulig for bedriften å være proaktiv gjennom å posisjonere seg for morgendagens endringer i markedet. Samspeillet skaper en dynamisk spenning mellom opportunistisk innovasjon og forutsigbar måloppnåelse som er nødvendig for å stimulere og kontrollere vekst i lønnsomhet. En hovedidé bak det strategiske kontrollrammeverket er følgelig at det balanserer behovet for innovasjon og kontroll. Strategisk kontroll er i følge Simons (1995a) ikke oppnådd gjennom nye og unike prestasjonsmåling- og styringssystemer, men gjennom de fire systemene som jobber sammen for å kontrollere både implementeringen av planlagte strategier og formingen av nye frembrytende strategier. Forskjellen mellom systemene ligger ikke i utformingen, men i ledelsens bruk av dem (Simons, 2000). Dette innebærer at alle styringssystemene blir brukt, men til ulike formål. Følgende figur viser Simons sitt rammeverk og hvordan de fire systemene sammen bidrar til oppnåelse av bedriftens strategi.



Figur 2 Simons sitt rammeverk (Simons, 1995b)

¹ Lederstil vil si hvordan ledere påvirker andre i forhold til hva som skal gjøres og hvordan, og hvordan de fremmer innsats for å nå felles mål (Abernethy et al., 2007)

Nedenfor blir det gitt en presentasjon av de fire systemene i rammeverket til Simons (2000) for å belyse hva de enkelte skal bidra med for å oppnå et godt helhetlig styringssystem.

2.1.1 Verdisystemer

Simons definerer verdisystemer som ”*the explicit set of organizational definitions that senior managers communicate formally and reinforce systematically to provide basic values, purpose, and direction for the organization*” (Simons 2000, s. 276). Systemene brukes for å sikre kjerneverdier² relatert til strategien og for å motivere til søk etter nye muligheter for verdiskapning innenfor disse verdiene (Tuomela, 2005). Verdisystemer forsøker å videreføre informasjon om kjerneverdiene, hvordan bedriften skaper verdi, ønsket prestasjonsnivå, og hvordan de enkelte ansatte forventes å håndtere interne og eksterne relasjoner (Simons, 1995b). Slike systemer er viktige da bedrifter i dag utsettes for stadige utfordringer og kontinuerlige endringer i omgivelsene, og informasjon og teknologi i rask endring medfører at produkter utdateres hyppigere enn tidligere. For at bedrifter skal opprettholde sin stabilitet, er det nødvendig med sterke kjerneverdier som ikke blir omdannet til tross for at omgivelsene endres.

Bedriftenes økte kompleksitet kan gjøre det vanskelig for alle ansatte å forstå bedriftens mål uten å få de klart definert. Ansatte vil gjøre en større innsats for å søke etter og utnytte muligheter dersom de er inneforstått med bedriftens verdier og hvordan de selv kan bidra til å oppnå målene (Simons, 1995b). I tillegg bør de inkluderes i prosessen med å sikre at verdiene gjenspeiles i strategier og handlinger, noe som kan gi økt motivasjon. En slik inkludering kan være fordelaktig for bedriften ved at ansatte gjerne har god kompetanse på hvilke handlinger som vil være optimale, ettersom de har spesifikk kunnskap om produkter og markeder som toppledelsen ikke nødvendigvis innehar.

2.1.2 Grensesystemer

Det er ikke mulig for ledelsen å kjenne til alle problemene, løsningene og mulighetene som bedriften møter (Simons, 1995a). Derfor hevder Simons (2000) at ledelsen ikke bør bestemme hvilke spesifikke muligheter ansatte skal søke. Samtidig er det viktig at ansatte ikke utsetter bedriften for unødvendig risiko eller utfører uønskede handlinger. Dette kan være handlinger som gjøres ut fra egeninteresse på bekostning av bedriften. Risikoen for dette øker dersom det

² Kjerneverdier er de verdier som definerer grunnleggende prinsipper, formål og retning i bedriften (Simons, 2000)

er liten tillitt internt i bedriften, mangel på felles erfaring og mål, dårlig kommunikasjon eller liten grad av homogenitet mellom ansatte. Dersom styringssystemet ikke hindrer slike uønskede handlinger, vil det hemme implementering av strategien fremfor å bidra.

Grensesystemer defineres som *"explicit statements embedded in formal information systems that define and communicate specific risks to be avoided"* (Simons 2000, s. 764). Disse systemene informerer om uønskede handlinger, og begrenser på denne måten mulighetene og handlingsfriheten som er gitt i verdisystemene slik at risiko reduseres (Tuomela, 2005). Dermed blir det enklere å kunne delegere beslutningstaking, noe som kan føre til økt fleksibilitet i bedriften. Dersom ledelsen hele tiden forteller ansatte hva de skal gjøre med klare standardiserte prosedyrer, vil det ikke oppfordre til initiativ og kreativitet. Ved heller å fortelle de hva de ikke skal gjøre fremmer ledelsen innovasjon, men innenfor klart definerte grenser (Simons, 1995b). Ansatte vet da at de må søke etter optimale løsninger samtidig som de har en nedre grense for prestasjoner. Dersom de er klare og kommuniseres effektivt, vil ansatte normalt ikke foreta handlinger som bryter disse grensene (Simons, 2000). Strategiske grenser påvirker hvordan bedriften sine handlinger tilpasser seg endrede produkter, markeder, teknologi eller omgivelser. Toppledere bør derfor være fleksible og revurdere de etter hvert som omgivelsene endres (Simons, 2000).

2.1.3 Interaktivt styringssystem

Det har de siste årene blitt et økt behov for markedsbasert strategi, kundefokus, og kontinuerlig innovasjon og forbedring (Simons, 1995b). Dette er et resultat av blant annet mer konkurranseutsatte omgivelser og raske endringer i markeder og produkter. I slike dynamiske markeder er kreativitet og ansattes initiativ viktig for at bedriften skal oppnå suksess, og et interaktivt styringssystem kan bidra til at bedriften vokser og søker etter nye måter å posisjonere sine produkter og tjenester (Simons, 1995a).

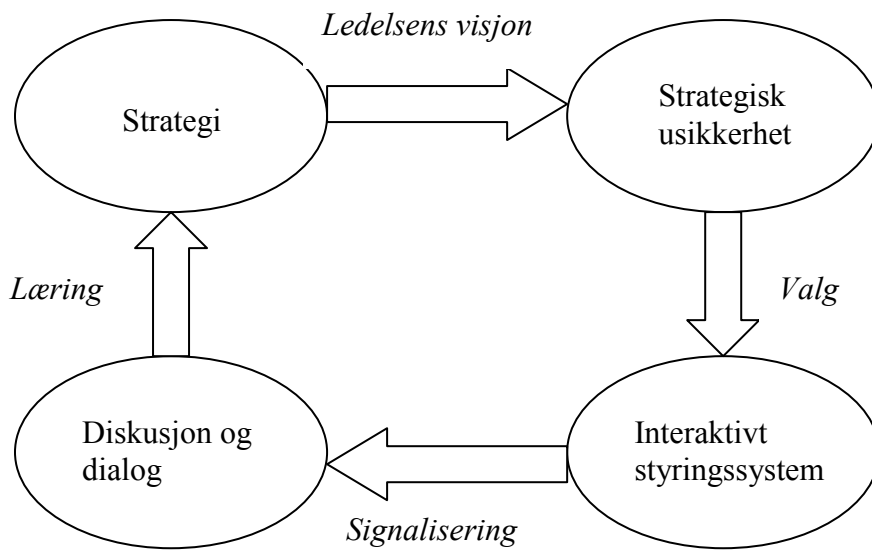
Simons definerer interaktive styringssystemer som *"the formal information systems that managers use to personally involve themselves in the decision activities of subordinates"* (Simons 2000, s. 216). Slike styringssystemer fokuserer på konstant endret informasjon som toppledelsen anser som potensielt strategisk (Simons, 1995b). Lederne bruker styringssystemer på en interaktiv måte for å signalisere hvor fokus skal plasseres og dermed vise hva som er viktig for bedriften (Simons, 2000). Ved bruk av systemet blir toppledere deltakende i underlederes beslutninger, og kan på denne måten lettere rette bedriftens

oppmerksomhet mot viktige strategiske områder (Simons, 1995b). Samtidig vil ledere på lavere nivå bli mer inkludert i prosessen med å fastsette mål, gi informasjon til budsjettet, og delta i diskusjoner om hvordan bedriften best kan nå målene.

En slik interaktiv bruk av planleggings- og kontrollsystemer vil legge til rette for en uformell, personlig og kontinuerlig dialog mellom ledere på ulike nivå. Den kontinuerlige dialogen tillater bedriften å omposisjonere seg over tid. En personlig relasjon mellom toppleder og underordnede kan i tillegg skape tillitt, og det er denne relasjonen som resulterer i endringer i bedriftens handlinger. Det er viktig å være klar over at toppledelsen også kan lære mye av de ansatte, og ofte er det ideer hos de som arbeider nærmest kundene og markedet som kan føre til utvikling av de beste strategiene (Simons, 2000). Toppledelsen gir derfor fra seg kontroll over noen beslutninger til de ansatte for å utnytte deres kompetanse. Interaktive styringssystemer kan på bakgrunn av dette sies å være en katalysator for en intern debatt i bedriften (Simons, 1995b). De skal motivere til læring og fokusere på strategiske mål, og skal omhandle ny informasjon, antakelser og handlingsplaner.

Et interaktivt styringssystem muliggjør for hele bedriften å fokusere på strategiske usikkerheter, å lære om trusler og muligheter som oppstår ettersom omgivelsene endres, og til å kunne respondere proaktivt (Simons, 1995b). Dette gjøres gjennom kommunikasjon samt den kontinuerlige dialogen mellom ledere og deres underordnede. Strategisk usikkerhet er trusler og muligheter som fremkommer uventet og som kan ugyldiggjøre de forutsetningene som dagens bedriftsstrategi er basert på (Simons, 1995a). For eksempel kan ny teknologi redusere bedriftens muligheter til å skape verdi. Slike plutselige endringer kan imidlertid også gi muligheter. For eksempel dersom en konkurrent forlater markeder blir det muligheter for bedriften til å betjene nye kunder. Uansett vil slike endringer medføre et behov for å justere strategien (Simons, 2000). Kreativitet ved uventede trusler og muligheter bør dessuten belønnes ettersom ansattes respons kan føre til utvikling av nye strategier for bedriften (Simons, 1995a).

Figur 3 viser hvordan interaktive styringssystem fokuserer bedriftens oppmerksomhet og stimulerer til nye strategier over tid (Simons, 2000).



Figur 3 Interaktivt styringssystem (Simons, 2000)

Ut fra dagens strategi³ og visjon⁴, kan strategiske usikkerheter relateres til muligheter og trusler i omgivelsene. For å rette bedriftens fokus mot disse usikkerhetene, velger toppledelsen prestasjonsmål og et styringssystem som de bruker interaktivt. På denne måten blir hele bedriften gjort oppmerksom på hva som er viktig. Den kontinuerlige dialogen fremhever organisatorisk læring og behovet for å endre handlinger, posisjonering eller strategi (Simons, 2000).

2.1.4 Diagnostisk styringssystem

Ledere har behov for et system som kan brukes til å kontrollere bedriftens mål og lønnsomhet, og til å følge progresjon mot målene (Simons, 1995b). Simons definerer diagnostiske styringssystem som *”the formal information systems that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from preset standards of performance”* (Simons 2000, s. 209). Standardene som resultater måles mot kalles kritiske prestasjonsindikatorer, og defineres som *”factors that must be achieved or implemented successfully for the intended strategy of the business to succeed”* (Simons 1995a, s. 63). Toppledelsen vil da få informasjon om hver enkelt avdeling er på riktig vei mot oppnåelse av målene, og gjør det mulig å styre ansatte, avdelinger og produksjon mot strategisk viktige mål.

³ Strategi reflekterer hvordan bedriften skaper verdi for kunder i dag og hvordan den differensierer sine produkter og tjenester fra konkurrentene (Simons, 2000)

⁴ Ledelsens visjon uttrykker hvordan det er ønskelig at bedriften skal utvikle seg og hva som skal oppnås i fremtiden (Simons, 2000)

Diagnostisk styringssystem er et ledelse-ved-avvik system som definerer spennvidden for ansvar, og har først og fremst en oppmerksomhetsskapende rolle (Simons, 2000). Dette innebærer at det kun er ved betydelige avvik fra målene at ledelsen fokuserer på prosessen, noe som vil være mindre arbeidsbelastende enn en kontinuerlig overvåkning. I bedrifter som opererer i dynamiske og høyt konkurransutsatte markeder kan ikke ledere bruke all sin tid og energi på å kontrollere at de ansatte gjør jobben sin og at alle mål blir nådd. Et av hovedformålene med å bruke diagnostiske styringssystemer er at de skal eliminere ledelsens belastning vedrørende konstant overvåkning (Simons, 1995b). Systemet tillater ledere å sikre at ansatte tar det ansvaret de har blitt tildelt og at viktige mål nås effektivt (Simons, 2000).

Det er ansattes innsats og initiativ som vil være avgjørende for om bedriften når dens strategiske mål. Derfor er det viktig å sikre at de er inneforstått med den fastsatte strategien og at deres handlinger er i overensstemmelse med denne (Simons, 2000). Strategiske prestasjonsmålingssystemer er verktøy som kan bidra til dette. Slike systemer innebærer innsamling av finansielle og/eller ikke-finansielle prestasjonsindikatorer som ledere benytter for å evaluere deres egen eller ansattes prestasjoner (Tuomela, 2005). Ved å koble belønning til resultater vil det sikre at alle er fokusert på implementering av bedriftens overordnede strategi, forutsatt at strategien er utgangspunkt for standardene i prestasjonsmålingssystemene. Prestasjonsmålene kan på denne måten bidra til effektiv implementering av strategi ved at de definerer hvor ansatte bør ha sitt fokus (Simons, 2000). I hvilken grad slike mål brukes som utgangspunkt for kompensasjon og forfremmelse avhenger av type lederstil (Abernethy et al., 2007). En studie utført av Abernethy et al. (2007) viser at en diagnostisk lederstil er positivt korrelert med bruk av kontrollsystem for kompensasjon og belønning, mens det samme ikke kan sies om en interaktiv lederstil. Dette kan indikere at ledere med en diagnostisk lederstil har mindre tillitt til sine ansatte, og mener det er nødvendig med mål der oppnåelse medfører belønning for at de ansatte skal handle optimalt.

I følge Simons (2000) kan bruk av diagnostiske styringssystemer også ha uheldige konsekvenser. Prestasjonsmål som ikke er forankret i strategien kan medføre prioritering av uviktige eller gale handlinger som ikke bidrar til oppnåelse av de strategiske målene. Videre er det risiko forbundet med å gjøre ansatte ansvarlige for prestasjonsmål, spesielt dersom målene er vanskelige å nå og den enkelte ansatt er overlatt til seg selv i prosessen. Ansatte kan da miste motivasjon til å yte sitt beste. Bruk av diagnostiske styringssystemer kan på denne måten føre til opportunistisk adferd ved for eksempel at ansatte kun rapporterer positiv

informasjon eller at de foretar handlinger som bryter med etiske prinsipper for å nå et bestemt resultat. Bedrifter som bruker diagnostisk styringssystem må ha klare retningslinjer som informerer om at uønskede handlinger ikke tolereres, noe et grensesystem kan bidra til (Simons, 2000). Dette er et eksempel på hvordan systemene i rammeverket utfyller hverandre.

Til tross for ulempene i forbindelse med det diagnostiske styringssystemet, er det en tendens til at de fleste prestasjons- og styringssystemer brukes diagnostisk fremfor interaktivt (Simons, 2000). Det er flere årsaker til dette, for eksempel kostnadsmessige (Simons, 2000). Ledelsens tid er en knapp og kostbar ressurs (Kaplan og Atkinson, 1998) og en fordel med det diagnostiske styringssystemet er at det, ved sin oppmerksomhetskapende funksjon, kun skal ta ledelsens fokus ved betydelige avvik fra målene. Interaktive styringssystemer vil kreve økt oppmerksomhet fra ledelsen i forhold til ved diagnostiske styringssystemer, ved at ledelsen må vedlikeholde den kontinuerlige dialogen med sine underordnede og engasjere seg i deres arbeid. Dette vil gi økte alternativkostnader ettersom det går på bekostning av oppmerksomhet på andre områder.

Det kan også være kognitive årsaker knyttet til at diagnostiske systemer brukes (Simons, 2000). I dag møter ansatte en ubegrenset mengde med muligheter og informasjon (Simons, 1995a). Deres evne til å håndtere informasjon er imidlertid begrenset, og overbelastning av informasjon kan derfor føre til negativt stress. Et interaktivt styringssystem kan øke faren for dette ved at ansatte må fokusere på mange ting samtidig. Det diagnostiske systemet vil kunne redusere denne risikoen ved at de ansatte har noen klare prestasjonsmål som de kan rette sitt arbeid etter, og ledelsen kan på den måten sikre at fokuset rettes mot det mest produktive og hensiktsmessige (Simons, 1995a).

Til slutt kan strategiske årsaker påvirke hvilke system som brukes (Simons, 2000). Ledere bruker styringssystemet interaktivt for å motivere til læring om strategiske usikkerheter og til å generere nye handlingsplaner. Interaktive styringssystemer er først og fremst et verktøy for signalisering og kommunikasjon, ettersom ansatte gis ansvar og beslutningsmakt til selv å identifisere og respondere på muligheter. Bruk av flere ulike systemer interaktivt på samme tid kan gjøre det mindre klart for de ansatte hva som er viktig for bedriften og dermed kunne resultere i misforståelser og feil fokus.

2.1.5 Oppsummering styringssystemets ulike funksjoner

Det kan være vanskelig å oppnå et optimalt styringssystem i henhold til Simons sitt rammeverk, dersom overfokuseringen på det diagnostiske systemet blir for sterk. De fire ulike systemene overlapper og supplerer hverandre på en måte som gjør at de til sammen sikrer et helhetlig styringssystem. Verdisystemet og det interaktive styringssystemet motiverer bedriftens ansatte til å være kreative og se etter nye muligheter (Simons, 1995a). Grensesystemet og det diagnostiske styringssystemet hindrer at dette ikke skal føre til uønskede handlinger, samtidig som de allokere ansattes begrensede oppmerksomhet. Diagnostisk styringssystem brukes for å kommunisere kritiske suksessfaktorer og kontrollere implementering av planlagt strategi, mens et interaktivt styringssystem brukes for å fokusere oppmerksomheten på strategisk usikkerhet og for å skape og tilpasse strategi ettersom de konkurranseutsatte omgivelsene endres (Tuomela, 2005). Strategisk styring er derfor først oppnådd når en bedrift benytter alle disse fire systemene, der spenningen mellom kreativ innovasjon og forutsigbar måloppnåelse blir transformert til lønnsom vekst. En slik styring skal bidra til høy grad av læring samtidig som bedriftens strategi blir implementert.

2.2 Budsjett som styringssystem

I det følgende del kapittelet av utredningen vil budsjettets funksjoner og dets problemer bli presentert. Budsjettet vurderes i forhold til Simons sitt rammeverk for hva som er et godt helhetlig styringssystem, for å se om kritikken kan begrunnes på bakgrunn av manglende overensstemmelse med dette.

2.2.1 Budsjettets funksjoner

Budsjett kan defineres som ”*et tallmessig uttrykk for en bedrifts handlingsplan for en gitt fremtidig periode*” (Hoff 2000, s. 345). Budsjettering har i svært lang tid vært en av de grunnleggende metodene for å styre bedrifter og organisasjoner (Bergstrand et al., 1999). I tillegg er budsjettet et av de mest brukte verktøyene for planlegging og kontroll (Horngren et al., 2002). Et sitat fra boken til Naug og Sti underbygger nettopp dette der de uttaler: ”*vi kan vanskelig tenkte oss å gjennomføre en effektiv kontroll uten bruk av budsjetter i en eller annen form*” (Naug og Sti 1991, s. 54).

Budsjettet er basert på prognoser⁵ for det kommende året (Otley, 1987). Dette kan være prognoser for den generelle økonomiske utvikling, for bransjesalg, for markedsandeler eller for kostnader. Prognosene vil være utgangspunktet for den videre planleggingen av bedriftens aktiviteter den samme perioden. Otley definerer planlegging som ”*the setting of objectives and the outlining of a defined set of actions needed to attain them*” (Otley 1987, s. 19). Bedriften planlegger altså hvilke handlinger som skal gjennomføres i dag for å sikre at ønsket fremtidig tilstand blir realitet. For at handlingsplanen skal være mest mulig korrekt, er det viktig at prognosene gir et riktig bilde av fremtiden (Otley, 1987). Planleggingen bør med fordel gjøres tett opptil når handlingene faktisk skal gjennomføres. Det vil da finnes mer tilgjengelig informasjon og dette kan øke sannsynligheten for at optimale handlinger kan planlegges (Wallander, 1999).

Ved hjelp av budsjett kan bedriften gjennomføre en effektiv planlegging av virksomheten ved å koordinere beslutningene på de ulike områdene som bestemmer det økonomiske totalresultatet (Naug og Sti, 1991). Koordineringen kan forhindre at de ulike delene av bedriften beveger seg i forskjellig retning, og sørge for at de heller fungerer sammen for å best mulig fremme de langsiktige strategiske målene. Kommunikasjon av planene er en forutsetning for at koordineringen skal fungere (Horngren et al., 2002). Budsjett kan sikre dette gjennom kvantitativ og klar kommunikasjon til alle i bedriften. Toppledelsen kan enkelt delegere beslutningsmyndighet, da budsjettet setter klare rammer for hvor mye ressurser som skal brukes hvor og hva den enkelte avdeling skal prestere. Arbeidet i bedriften kan dermed gjøres effektivt, ved at alle kjenner til både egne og andres arbeidsoppgaver (Bergstrand et al., 1999).

Budsjett er også utgangspunkt for ressursallokering ved at det gis en bestemt mengde ressurser til ledere på ulike nivå som de kan benytte til bestemte aktiviteter (Otley, 1987). Dette er nært knyttet til fordelingen av ansvar og autoritet internt i bedriften. Ressurser er vanligvis knappe, slik at det er nødvendig med en nøye gjennomtenkt fastsettelse av hvordan, hvor og når de skal utnyttes (Otley, 1987). I budsjettprosessen kan det derfor oppstå situasjoner hvor det må prioriteres mellom avdelingene. Dette fordrer kontakt mellom bedriftens ulike deler, og vil kunne muliggjøre kommunikasjon internt i bedriften. En av

⁵ Prognose blir av Otley (1987) definert som estimerer på sannsynlig utfall

hensiktene med budsjetteringen er nettopp å bringe folk sammen for å diskutere problemstillinger som angår flere avdelinger i bedriften samtidig (Naug og Sti, 1991).

En av funksjonene til budsjettet er at det skal være retningsgivende for de ansatte, og motivere til handlinger som bidrar til oppnåelse av bedriftens mål (Otley, 1987). En forutsetning for måloppnåelse er at ansatte godtar målene og at de er forståelige (Otley, 1987). Samtidig bør de settes tilstrekkelig høyt slik at ansatte har noe å strekke seg etter, uten at de oppleves som uoppnåelige. Inkludering av ansatte i budsjettprosessen kan bidra til dette. Et budsjett som ansatte føler de har vært delaktige i kan være motiverende og gi ansvarsfølelse (Bergstrand et al., 1999). I tillegg bør toppledelsen gi tilstrekkelig støtte og læring slik at ansatte får gode forutsetninger for å kunne prestere optimalt (Otley, 1987). Ansatte kan også inkluderes i budsjettoppfølgingen og arbeidet med avviksrapportene. En slik interaktiv bruk av budsjett vil skape en dialog mellom ulike avdelinger og nivåer i bedriften, og ha en ledelse som involverer seg i beslutningene til de ansatte.

Budsjettet brukes diagnostisk dersom det blir benyttet for å oppdage avvik (Nyland og Østergren, 2008). Dette skjer ved at det stilles en diagnose for å se om bedriften er på rett vei mot sine budsjetterte mål og om det er behov for tiltak for å komme på riktig vei (Nyland og Østergren, 2008). Hovedideen er at toppledelsen utarbeider budsjettet, og ved å motivere de ansatte til å handle i samsvar med dette, skal bedriften nå sine strategiske mål. Avviksrapportering med sammenligning av faktiske tall med budsjetterte utgjør en stor del av budsjettets funksjoner, og dette brukes for å kontrollere om ansattes handlinger er i overensstemmelse med de fastsatte målene. På bakgrunn av avviksrapportene kan årsaker til avvikene diskuteres og arbeidet fremover planlegges. Oppfølging viser at budsjettet tas på alvor, og ved å analysere avvik kan dette legge grunnlag for forbedringer og nye ambisjonsnivå den kommende budsjettperioden (Bergstrand et al., 1999). Avviksanalyse er viktig med tanke på fremtidig forbedring, fordi dette gjør det mulig for bedriften å lære av sine feil og dermed forbedre fremtidige beslutninger. I tillegg til å følge opp budsjettet ved utløp av perioden, er det viktig at oppfølging også skjer underveis (Bergstrand et al., 1999). Dersom en negativ utvikling viser seg i løpet av budsjettperioden, er det fordelaktig at denne oppdages så tidlig som mulig for å gjennomføre eventuelle tiltak.

Ansattes prestasjoner kan evalueres i forhold til standarder som uttrykkes i budsjettet (Otley, 1987). På denne måten blir verktøyet et grunnlag for belønning ved at ansatte oppnår

godtgjørelse dersom de når de budsjetterte målene. Budsjettstandarder kan settes med utgangspunkt i tidligere erfaring, i hva som er oppnådd andre steder eller i hva som er nødvendig for å nå mål (Otley, 1987). En slik standard kan fungere som et mål for de ansatte, og kan gi økt motivasjon og resultere i bedre prestasjoner.

Presentasjonen av budsjett viser at verktøyets formål har flere av karaktertrekkene som Simons omtaler som sentrale for å oppnå god økonomistyring. Det skal dekke flere funksjoner og kan brukes både diagnostisk og interaktivt. Bruken av budsjett som styringsverktøy har imidlertid i flere år vært under kritisk press fra ulikt hold. Først ute var tidligere konsernsjef i Svenska Handelsbanken, Wallander, som allerede på 1970-tallet kastet ut det tradisjonelle årsbudsjettet fra bankens interne styringssystemer (Hoff, 2009). Kritikken er omfattende da den tar for seg flere områder ved bruken av budsjett som styringssystem, noe som utdypes i følgende del kapittel.

2.2.2 Kritikk av budsjett

Budsjettet har liten eller ingen sammenheng med strategi

Dersom budsjettet skal kunne bidra til implementering av bedriftens strategi, er det en nødvendig forutsetning at det har en klar kobling til strategien. Styringsverktøyet er imidlertid kritisert for å være lite strategisk fokusert (Hansen et al., 2003). Styret og toppledelsen utarbeider strategiene, mens resten av organisasjonen holder på med ”business as usual”. Budsjettet lever uavhengig av bedriftens strategiske mål, og vil på denne måten hemme produkt- og strategiutvikling.

Budsjettet er en barriere mot endring

I følge det interaktive systemet i Simons sitt rammeverk skal en kontinuerlig intern dialog sikre at bedriften kan opptre proaktivt og justere strategien ettersom omgivelsene endres. Budsjettet utarbeides ofte på høsten året forut for budsjettåret (Hope og Fraser, 2003). Årets prestasjoner blir på denne måten fastsatt flere måneder i forkant av når handlingene virkelig skal gjennomføres. Bedrifters konkurransesituasjon kan brått endres, noe som kan føre til at antakelser raskt utdateres (Hansen et al., 2003). Dermed gir budsjettet lite relevant styringsinformasjon og vil ha mistet mye av sin styringsverdi allerede når det tas i bruk. Utarbeidelse av budsjett én gang i året fører til at det blir vanskelig å tilpasse seg omgivelsene etter hvert som disse endres, noe som gir redusert effektivitet. På bakgrunn av dette kan det

sies at budsjettets rigiditet øker reaksjonstiden og er en barriere mot endring (Hansen et al., 2003).

Wallander (1999) kritiserte bruken av budsjett til prognostisering. Prognoser utarbeides ved å undersøke hva bedriften tidligere har erfart, og hvordan ulike økonomiske variabler påvirker hverandre (Wallander, 1999). Det er imidlertid begrenset hvor mange variabler som kan inkluderes i prognosene, og det blir derfor nødvendig med antakelser og forutsetninger. En vanlig antakelse er at historisk utvikling vil være den samme i fremtiden (Wallander, 1999). Wallander (1999) antydte dermed at budsjett er fremskrivninger av dagens situasjon og at brudd i trender ikke vil kunne oppdages gjennom prognosene i budsjettet, noe som reduserer bedrifters mulighet til å tilpasse seg endrede omgivelser. En annen antakelse er at meget gode eller dårlige prestasjoner ikke vil fortsette i fremtiden, men at resultater returnerer til "normalen" (Wallander, 1999). Dette fører til forsiktighet i prognostiseringen, og vil ikke oppfordre til fremragende handlinger.

Budsjettet er tids- og ressurskrevende

I flere bedrifter kan budsjettprosessen være svært tids- og ressurskrevende da den kan foregå over flere måneder. Hope og Fraser (2003) hevder at budsjettarbeid tar opptil 20-30 % av toppledelsens tid, og det vil dermed være en fare for at arbeidet kan gå på bekostning av andre viktige aktiviteter. Budsjettet kritiseres for å tillegge bedriften lite verdi i forhold til hvor lang tid det tar å utarbeide det (Hansen et al., 2003). Ofte preges budsjettarbeidet av byråkratiske ritualer og meningsløse detaljer som gir brukerne lav eller ingen nytteverdi, ettersom detaljene normalt sett blir tillagt lite oppmerksomhet i det daglige arbeidet. Den store graden av detaljer medfører også mindre troverdighet til tallene, ved at detaljer er vanskeligere å prognostisere enn mer aggregerte og grove anslag. I tillegg bidrar detaljbudsjetteringen til at prosessen tar lang tid (Hope og Fraser, 2003).

Ressursallokering med utgangspunkt i budsjettet har uheldige følger

I forbindelse med budsjettutarbeidelsen kan det oppstå tilfeller hvor avdelinger ber om mer midler enn de i virkeligheten trenger, for å sikre at de blir tildelt tilstrekkelig mengde ressurser den kommende perioden (Hope og Fraser, 2003). Dette kan føre til at ressurser tildeles områder hvor de ikke utnyttes optimalt fordi ansatte tilknyttet de områdene for eksempel har vært tidlig ute med å etterspørre midler, har hatt sterk forhandlingsmakt eller har bedrevet lobbyvirksomhet. Videre kan budsjettet føre til konkurranse blant avdelinger om

tildelinger slik at de unngår å dele kunnskap og informasjon med hverandre. Hver enkelt i bedriften har gjerne sine egne mål og prioriteringer, samtidig som de kan ha en felles kilde til knappe ressurser slik at bevilgninger til en avdeling går på bekostning av en annen. Dette kan føre til tidkrevende og kanskje vanskelige forhandlinger vedrørende hva som skal inkluderes i budsjettet, og hvor mye ressurser som skal tilegnes den enkelte avdeling (Otley, 1987). Budsjett forsterker på den måten barrierer mellom avdelingene i stedet for å fremme kunnskapsdeling (Hansen et al., 2003). Samarbeid og dialoger internt vil reduseres, noe som kan være ødeleggende for styringssystemet. Intern dialog er et viktig element i Simons sitt rammeverk ved at det bidrar til læring og kontinuerlig forbedring.

Videre kan ressursallokering på bakgrunn av budsjett oppfordre til overdrevent ressursbruk (Hope og Fraser, 2003). For å unngå at bevilgninger reduseres neste periode, vil avdelingene bruke opp alle midlene de er tildelt selv om det ikke nødvendigvis er behov. Dermed gir verktøyet lite motivasjon til å redusere kostnader og øke inntekter, ettersom bedre lønnsomhet enn budsjettet vil "straffes" med høyere krav den neste perioden. Budsjettet vil heller ikke gjøre det mulig for ansatte å utnytte uventede muligheter som oppstår siden ressurser ikke tildeles etter behov, men fastsettes på forhånd for hele perioden (Hope og Fraser, 2003). Ressursallokering én gang i året ut fra budsjett vil på bakgrunn av disse faktorene dermed ikke føre til effektiv utnyttelse, men være effektivitetshemmende.

Budsjettet gir ikke rom for kreativitet og innovasjon

Ansatte er ikke villige til å ta risiko ut over budsjettet, da de allikevel ikke vil bli belønnet for prestasjoner som overstiger budsjettkravene (Hope og Fraser, 2003). Dette innebærer at ansatte blir mindre kreative og ikke ser etter alternativer ut over det som er innlemmet i budsjettet. Det har de siste årene vært en økende tendens til å bruke verktøyet som et springbrett for aggressive ytelseskontrakter⁶ mellom parter (Hope og Fraser, 2003). Slike kontrakter tvinger partene til å binde seg til å levere spesifiserte finansielle resultat og gir små muligheter til å endre prosesser underveis dersom for eksempel faktorer i omgivelsene endres. På denne måten vil det gi redusert anledning til å takle uforutsette problemer eller å gripe muligheter som kan oppstå. Det vil heller ikke være rom for fremragende prestasjoner ut over det som er budsjettet, ved at verktøyet har øvre absolutte grenser for handlinger og fokuset

⁶ En ytelseskontrakt fastsetter hva de ulike partene skal prestere den kommende perioden (Hope og Fraser, 2003).

blir på å yte tilfredsstillende heller enn overlegent. Basert på dette kan det sies at budsjettet er en årlig prestasjonsfelle som kveler kreativitet og innovasjon (Hope og Fraser, 2003).

I tillegg kan budsjett kritiseres for sine fastsatte dikteringer av ansattes handlinger. Dette kan uttrykke at ledelsen ikke stoler på sine medarbeidere, ved at de ikke gis ansvar og frihet i gjennomføringen av handlinger (Bogsnes, 2009a). Ansatte kan miste noe av motivasjonen til å prestere optimalt dersom de opplever å ikke ha tillitt hos ledelsen. I tillegg vil en ledelse som ikke har tillitt til sine ansatte antakeligvis ikke inkludere de i beslutningsprosesser, noe som også vil redusere den interne dialogen i bedriften.

Budsjettet fungerer dårlig som utgangspunkt for prestasjonsmåling

Bruk av budsjett som utgangspunkt for prestasjonsmåling og belønning kan ha negative konsekvenser. I et budsjett blir bedriftens planer uttrykt i kvantifiserte mål (Horngren et al., 2002). Det er imidlertid ikke alle mål som kan uttrykkes i tall, og budsjettet kan dermed ikke inkludere alt som bør overvåkes og kontrolleres. Dette kan føre til overfokusering på de tingene som kan kvantifiseres på bekostning av aspekter ved driften som er mindre målbare, men allikevel like viktige (Hope og Fraser, 2003). For eksempel er det viktig at ansatte fokuserer på gode kunderelasjoner, selv om dette er vanskelig å måle. En annen ulempe med styringsverktøyet er at fremtidig salg ikke inngår i nåværende budsjettmål og vil derfor ikke utgjøre et grunnlag for belønning. På denne måten vil fokusering på de budsjetterte årsmålene kunne gå på bekostning av langsiktig lønnsomhet og verdiskapning.

Det vil være i ansattes interesse å påvirke budsjettstandardene slik at de settes tilstrekkelig lavt da dette vil gjøre det enklere å nå målene og oppnå belønning (Otley, 1987). Lave mål kan imidlertid påvirke verdiskapningen negativt, ved at de ikke oppfordrer til fremragende prestasjoner eller store forbedringer. Prestasjonsevaluering ut fra budsjettet kan videre føre til at ansatte filtrerer ut ufordelaktig informasjon slik at det kun er informasjon som er til deres fordel som blir avslørt, eller at de unngår å varsle om problemer tidlig nok da det er viktigere å nå årets budsjett. En interaktiv bruk av budsjett som inkluderer de ansatte i prosessen og gir de større påvirkningsmulighet, vil kunne forsterke disse problemene.

Bruk av budsjett vil føre til at flere sider ved de ansattes prestasjoner ikke vurderes ettersom de ikke kan kvantifiseres, som for eksempel deres moral eller innsats for bedriftens arbeidsmiljø (Otley, 1987). For stort fokus på budsjettoppnåelse oppmuntrer i tillegg til

uønsket adferd ved at ansatte kan gjennomføre handlinger som bryter med etiske retningslinjer for å bedre deres prestasjoner. I verste fall kan ansatte utføre manipulerende og dysfunksjonelle handlinger som er vanskelige å reversere, ettersom det kreves raske og tilfredsstillende resultater (Hope og Fraser, 2003). En annen ulempe med budsjetterte prestasjonsmål er at de ikke viser eksterne og interne forhold som ansatte må håndtere som kan være faktorer de ikke har kontroll over (Otley, 1987). Dersom en avdeling oppnår svake resultater en periode, kan dette være på grunn av uheldige forhold i omgivelsene, og noe som avdelingslederen ikke ønsker å bli holdt ansvarlig for. Lederen kan da handle unngående og defensivt eller kreve risikopremie for eksempel i form av høyere lønn. I tillegg vil ansatte kunne oppleve prestasjonsmål som umotiverende dersom de ikke anses som gjennomførbare og oppnåelige. En utfordring her er at folk er ulike med hensyn på hva som motiverer de. Noen ønsker høye mål de kan strekke seg mot, mens andre føler seg truet av utfordringer og heller foretrekker konservative mål (Otley, 1987).

Budsjettet kritiseres også for å føre til problemer knyttet til at både prognoser, mål og ressursallokering skal uttrykkes i de samme tallene (Bogsnes, 2009a). Disse funksjonene kan kollidere med hverandre og føre til at kvaliteten på de reduseres. For eksempel bør prognoser signalisere mest mulig korrekte fremtidsutsikter, mens mål bør settes høyere slik at ansatte har noe de kan strekke seg etter.

Oppsummert er det altså flere sider ved budsjettet som er kritisert. Hovedargumentet er at det ikke fanger opp dynamikken i markedet og fører til lavere prestasjoner (Hope og Fraser, 2003). Det er ingen helhet i verktøyet, noe som i følge Simons (2000) er avgjørende for å oppnå et godt styringssystem. Til tross for alle disse ulempene, har de fleste bedrifter en formell budsjettprosess (Hansen et al., 2003). En årsak til dette kan være at budsjettet er så dypt forankret i bedriftene. De har brukt budsjett i svært lang tid, og en prosess hvor en skal gå bort fra dette kan føles som et tiltak da dette krever flere betydelige endringer i hele bedriften. I tillegg kan det være vanskelig å se hvordan kontroll og oppfølging kan beholdes uten budsjett, jamfør uttalelsen til Naug og Sti (1991). Tidligere studier har også konkludert med at toppledere anser verktøyet som så viktig at det ikke kan elimineres og at de ikke kan styre bedriften uten budsjetter (Libby og Lindsay, 2007; Ekholm og Wallin, 2000). Studien utført av Libby og Lindsay (2007) konkluderer videre med at så å si alle lederne mente at det ikke var budsjettene i seg selv, men bruken som skapte problemer.

På bakgrunn av kritikken er det blitt utarbeidet flere alternative styringsverktøy. Felles for alle er at de forsøker å eliminere ulempene vedrørende bruken av budsjett, gjennom å innføre nye styringsverktøy enten i kombinasjon med eller med formål å erstatte budsjett. De seneste årene har det imidlertid blitt økt fokus på å eliminere budsjettet for å erstatte det med andre alternative verktøy.

2.3 Budsjettets alternativer

Hope og Fraser (2003) har utviklet Beyond Budgeting som en alternativ styringsmodell. Modellen består av en pakke av allerede eksisterende verktøy som skal erstatte budsjettet ved at de enkelte verktøyene skal løse ulike problemer vedrørende bruken av budsjett som styringssystem. Dette skiller seg fra tidligere løsninger hvor verktøyene enkeltvis har blitt fremlagt som alternativ, eller som alene kan kombineres med budsjett. Følgende blir det gitt en kort innføring i Beyond Budgeting slik Hope og Fraser presenterer modellen, før eksempler på alternative styringsverktøy blir fremstilt for å se om de kan oppfylle Simons sine kriterier for god helhetlig styring bedre enn budsjettet.

Hope og Fraser omtaler den ultimate visjonen til Beyond Budgeting som: *”transforming the performance potential of the organization by breaking free from the annual performance trap and releasing the full capabilities of the front-line people”* (Hope og Fraser 2003, s. 37). Beyond Budgeting skiller seg fra tradisjonell budsjettering ved at det fokuseres på relativ forbedring og tillit heller enn faste mål og sentralisert styring (Hope og Fraser, 2003). I følge Hope og Fraser (2003) skal den operasjonelle styringen bli mer knyttet opp mot overordnet strategi, og det skal legges til rette for en kultur med fokus på kontinuerlig forbedring. Bedriften skal da oppnå et mer integrert system og en felles strategi som oppmuntret til informasjonsutveksling og samarbeid.

For å lykkes med Beyond Budgeting må bedriften i tillegg til å fjerne budsjettet endre prosesser, kultur, verdier og ledelse, og ansatte må få mer makt, autoritet og ansvar (Hope og Fraser, 2003). En slik desentralisering skal gi ansatte frihet og fleksibilitet til å respondere på dynamiske omgivelser de møter (Bogsnes, 2009a). På denne måten kan beslutninger tas raskt, og gjør det dermed mulig for bedriften å hurtig tilpasse seg endringer i omgivelsene. I tillegg vil en desentralisering av beslutningstaking til de enhetene som er nærmest kundene, kunne gi økt kundefokus (Bogsnes, 2009a). Det vil også ofte være tilfelle at ansatte innehar relevant

informasjon og dermed kan ta bedre beslutninger enn toppledelsen i henhold til lokale forhold. Desentralisering vil videre være fordelaktig da det kan være vanskelig, dyrt og tidkrevende for ansatte å utveksle all lokal informasjon med toppledelsen (Kaplan og Atkinson, 1998).

Tillit er viktig i denne styringsmodellen siden det blir en endring i prestasjonsansvar fra toppen til lavere i organisasjonen (Hope og Fraser, 2003). Ansatte må tenke selv og ta ansvar, og være forberedt på å bli evaluert opp mot hva de burde prestert under gitte omstendigheter. Denne tankegangen henger sammen med et positivt menneskesyn som sier at ansatte ønsker å ta ansvar og være informert og involvert (Bogsnes, 2009a). En forutsetning for at desentralisering skal fungere er et informasjonssystem som er åpent og gjennomsiktig, slik at ansatte har tilgang på den informasjonen og kunnskapen som er nødvendig for å kunne ta optimale beslutninger.

Videre bør ressurser gjøres tilgjengelig etter behov for å oppnå økt verdiskapning (Hope og Fraser, 2003). En slik kontinuerlig fordeling av ressursene kan føre til at bedriften kan utnytte muligheter etter hvert som de oppstår. I tillegg vil det kunne oppfordre til effektiv utnyttelse av ressursene, ved at de ulike avdelingene bør kunne rettferdiggjøre bruken i stedet for kun å se på midlene som fordelt (Bogsnes, 2009b).

Verktøyene i Beyond Budgeting kan samlet bidra til en mer fleksibel og dynamisk styringsprosess (Hope og Fraser, 2003) Modellen blir lagt frem som at den passer til alle bedrifter uavhengig av størrelse og lønnsomhet, men det er imidlertid viktig å tenke på at dette ikke nødvendigvis er tilfelle. Noen vil kanskje ha bedre nytte av å gjøre forbedrende tiltak av budsjettet i stedet for å fjerne det helt. Videre medfører det å eliminere budsjett store endringer i organisasjonen, noe som er både kostbart og tidkrevende. Det er derfor viktig å ta stilling til om nytten av å eliminere verktøyet er større enn kostnadene knyttet til å gjøre dette.

2.3.1 Benchmarking

Som et alternativ til å sette faste budsjettmål, kan det legges vekt på relative prestasjoner gjennom å utføre benchmarking. Benchmarking defineres som *“the continuous process of measuring products, services or activities against the best levels of performance”* (Horngren et al. 2002, s. 891). De beste nivåene for prestasjoner kan finnes i bedriften ved å bruke beste interne praksis, eller utenfor bedriften ved å bruke eksterne benchmarks fra konkurrerende

bedrifter eller fra andre bedrifter som utfører lignende prosesser (Horngren et al., 2002). Bedrifter bør kontinuerlig vurdere hvordan de gjør det i forhold til sine konkurrenter, og diskutere og legge fremtidige handlingsplaner ettersom bedriftens prestasjoner eller endringer i omgivelsene indikerer at noe bør gjøres (Wallander, 1999). På denne måten blir styringen proaktiv ved at det tidlig gjøres oppmerksom på både trusler og muligheter som oppstår, og dette er som nevnt viktig for en helhetlig styring.

En benchmark er *“a point of reference from which comparisons may be made”* (Horngren et al. 2002, s. 891). Standardverdiene settes høyt og uttrykker toppledelsens forventninger om at bedriften skal jobbe for å bli best i bransjen. Det er positivt å ha ambisjoner og noe de ansatte kan strekke seg etter, samtidig som de bør gis frihet og mulighet til å bestemme veien mot måloppnåelse. Målene kan oppleves som mer troverdige og realistiske ved at de er oppnådd i andre sammenlignbare bedrifter, i andre avdelinger i bedriften eller i tidligere perioder. Fordelen med benchmarking er at fokus på relative prestasjoner fremmer kontinuerlig forbedring (Hope og Fraser, 2003). Bedriften ønsker at ansatte skal prestere litt bedre enn de gjorde dagen før ved å for eksempel produsere litt mer til samme kostnad og bedre kvalitet (Wallander, 1999). Ytelse vil også bli vurdert mer riktig ettersom det er overlegne prestasjoner i forhold til konkurrentene som er det mest riktige målet på suksess. Utfordringen her er å finne det mest hensiktsmessige sammenligningsgrunnlaget. Dersom bedriften ikke har likeverdige konkurrenter, vil bruk av bedriftens tidligere prestasjoner være et naturlig utgangspunkt for vurdering av prestasjoner (Bogsnes, 2009a).

Benchmarking egner seg best for bedrifter hvor prosesser er enkle å måle, som for eksempel produksjon, salg og kostnadsnivå. Videre er det viktig at informasjonen bedriften får gjennom benchmarking brukes til å sette fokus på områder som har forbedringspotensial og at den viser hva som bør gjøres for å sikre nødvendige endringer, og på den måten at styringen blir effektiv og videre verdiskapende.

2.3.2 Målstyring og prestasjonsmåling

Et problem med resultatmåling ved bruk av budsjett er at det tillegges for stor vekt på enkelte indikatorer, som typisk er finansielle måltall. En konsekvens av dette er at det ikke blir tatt hensyn til bedrifters kompleksitet, og styringssystemet kan få problemer med å implementere bedriftens strategi. Den strategiske styringen behøver følgelig større oppmerksomhet på variabler som går utover de vanlige styringsmetodene (Bergstrand, 2007). På bakgrunn av

dette ble balansert målstyring introdusert av Kaplan og Norton i 1992. Formålet med balansert målstyring er å omforme bedriftens strategi til et sett av prestasjonsmål (Kaplan og Norton, 1996). Dette gjøres ved at målene utarbeides med utgangspunkt i bedriftens strategi. Økonomistyringen blir på denne måten koblet sammen med strategien, og målsettingen er å implementere strategien i bedriftens handlinger, som også er hensikten med Simons sitt helhetlige styringssystem (Simons, 1995a).

Den bærende ideen i metoden er å integrere flere måleinstrumenter i resultatmålingen for å oppnå en flerdimensjonal styring (Bergstrand et al., 1999). Både historiske og fremtidsrettede indikatorer bør inngå i målstyringen, det samme gjelder finansielle og ikke-finansielle indikatorer. På denne måten fokuseres det på flere variabler i forhold til ved budsjett der fokuset er på finansielle måltall. Argumentet er at de finansielle målene ikke er tilstrekkelig retningsgivende for hvordan bedrifter skal skape verdi i fremtiden, ettersom de først og fremst viser hva som har skjedd (Kaplan og Norton, 1996). Det er flere dimensjoner i en bedrift som påvirker resultatet, og disse bør følgelig inkluderes i styringen for å sikre en større bredde i de tiltakene som skal fremme strategien. En forutsetning er imidlertid at alle indikatorene har en forankring i bedriftens overordnede strategi.

Måleinstrumentene skal utfylle hverandre for å gi en mer helhetlig rapportering (Bergstrand et al., 1999). De tradisjonelle finansielle målene blir supplert med kriterier som måler prestasjon fra tre andre dimensjoner; kunde, interne bedriftsprosesser og læring og vekst (Kaplan og Norton, 1996). Disse perspektivene kan endres i antall og tilpasses etter bedrifters behov, for eksempel velger noen bedrifter å benytte et miljø- eller et medarbeiderperspektiv i tillegg til de fire nevnte (Bergstrand et al., 1999). Perspektivene er ikke gjensidig utelukkende, noe som innebærer at områder innen et perspektiv kan overlape et annet. Valg av perspektivene er basert på antakelser om årsak-virkning-sammenhenger (Bergstrand et al., 1999). Det vil si at de er koblet sammen slik at forbedringer innefor de enkelte perspektivene vil medføre forbedringer i de andre, som til slutt vil vise seg i de finansielle prestasjonstallene. På denne måten vil det finansielle være en konsekvens av handlinger innenfor de andre perspektivene.

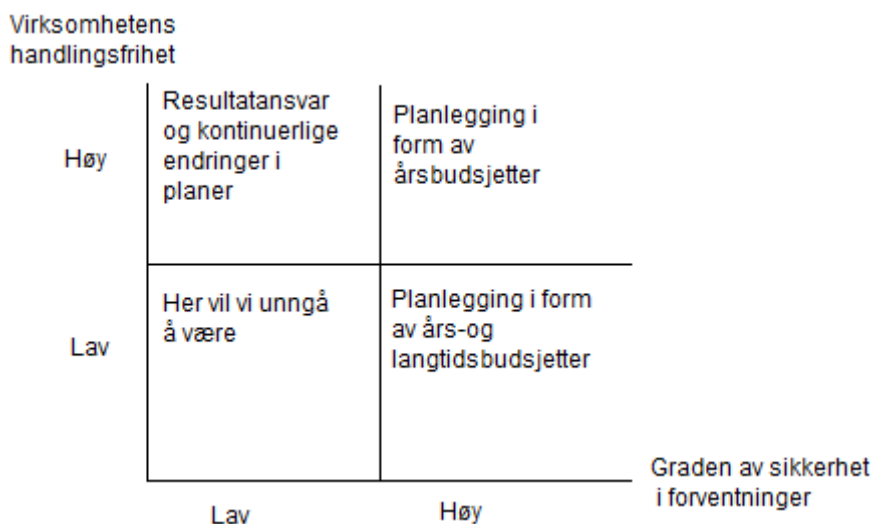
Ved å knytte belønning til måloppnåelse kan det medføre økt motivasjon hos ansatte til å jobbe mot bedriftens mål (Otley, 1987). Prestasjonsmål signaliserer hva toppledelsen forventer at ansatte skal prestere og dermed hvor de bør ha sitt fokus (Kaplan og Norton, 1996). En bedrift sitt målingssystem kan på denne måten påvirke ansatte sine handlinger. Det

er derfor viktig å utarbeide et system for prestasjonsmåling som oppfordrer til handlinger som bidrar til oppnåelse av bedriftens strategi. Følgelig vil målene som inngår i balansert målstyring kunne være et gunstig utgangspunkt for prestasjonsmål ettersom disse er utarbeidet på bakgrunn av strategien. Balansert målstyring gir avdelingsledere bedre mulighet til å sikre at mål og handlinger er tilpasset da ønskede handlinger uttrykkes i flere ulike mål. En ulempe med det store mangfoldet av mål er at det kan være mye arbeid knyttet til måling og kontrollering (Bergstrand et al., 1999).

Det kan stilles spørsmål ved om modellen dekker alle behov for å oppnå en helhetlig styring ettersom den ikke kan sies å være en helhetlig planleggingsmodell (Bergstrand et al., 1999). For å motvirke denne ulempen, kan det utarbeides planer for ressursbruk og inntektsutvikling som supplement til balansert målstyring. Videre er det mulig å fortsette med budsjettering i tillegg til utarbeidelse av balanserte målstyringsrapporter (Bergstrand et al., 1999).

2.3.3 Rullerende prognoser

Ulike bedrifter vil ha behov for egne tilpassede styringssystemer (Bergstrand et al., 1999). Figur fire viser hvordan ulike omgivelser kan påvirke valg av planleggingssystem.



Figur 4 Valg mellom ulike planleggingssystemer (Bergstrand et al., 1999)

Hvilket system som passer den enkelte bedrift, avhenger av bedriftens handlingsfrihet og graden av usikkerhet i forventninger om fremtiden. Budsjett kan være et fornuftig styringsverktøy dersom det er høy stabilitet i omgivelsene og i bedriften (Hansen et al., 2003). I følge Hansen et al. (2003) vil det da være gode forutsetninger for at budsjettet skal kunne gi en gyldig plan for en fremtidig tidsperiode, og presentere troverdige fremtidige

prestasjonsmål som de ansatte kan evalueres i forhold til. Med usikre omgivelser blir det imidlertid vanskelig å utarbeide troverdige prognoser. Bedriften befinner seg da øverst til venstre i figuren, og det er viktig med et planleggingssystem som kan tilpasses omgivelsene på en bedre måte enn budsjettet. Den økonomiske styringen behøver tettere perioder og høyere presisjon, og rullerende prognoser kan på dette området være et egnet alternativ til budsjettering (Bergstrand, 2007). Dette er prognoser som vanligvis dekker fire-fem kvartaler frem i tid og som oppdateres hvert kvartal (Hope og Fraser, 2003).

Et poeng med rullerende prognoser er at planleggingen gjøres mer kortsiktig og dermed ikke dekker et så langt tidsperspektiv, slik at prognosene blir mer troverdige. Kortsiktige prognoser kan også være grunnlag for oppfølging slik at prosessen kontrolleres underveis (Bergstrand, 2008). På denne måten vil eventuelle feil oppdages, og justeringer gjennomføres, tidligere enn ved bruk av årsbudsjettene der oppfølgingen vanligvis gjøres én gang i året. Dermed kan det sies at verktøyet er dynamisk og at det gir mulighet til å ta hensyn til endringer i omgivelsene og respondere proaktivt på disse.

Rullerende prognoser utarbeides for hver avdeling for seg og omfatter et begrenset utvalg av budsjettets variabler (Bergstrand et al., 1999). Felles for prognosene er at de er mindre detaljerte enn det vi normalt finner i budsjettet (Hoff, 2009). I tillegg er de mer fremtidsrettet, ved at det blir økt fokus på hva avdelingene forventer kommer til å skje i stedet for på hva som har hendt (Bergstrand et al., 1999). Periodene overlapper hverandre, da en del av hver periode inkluderes i den neste slik at det alltid finnes prognoser for tolv måneder fremover (Sending, 2003). Dette sikrer at det hele tiden opprettholdes et langsiktig fokus.

En ulempe med verktøyet er at prognosene kan miste noe av statusen dersom de stadig blir endret (Sending, 2003). Det kan også hevdes at prosessen er ressurs- og tidkrevende på grunn av den kontinuerlige planleggingen. Videre kan toppledelsen miste kontroll siden de ikke har budsjetterte mål de kan evaluere handlinger i forhold til. Et alternativ kan da være å fortsette med budsjetteringen, men at styringen forbedres ved å supplere budsjettet med rullerende prognoser.

2.3.4 Intern handel

De tradisjonelle produksjonsorienterte bedriftene er karakterisert ved at avdelingene er inndelt etter oppgaver, beslutningsmakten er sentralisert og fokuset er på spesialisering (Colbjørnsen,

1992). Et alternativ til dette er en mer salgsorientert bedrift, hvor avdelingene er inndelt etter produkt eller virksomhetsområde slik at alle oppgavene tilknyttet ett produkt eller virksomhetsområde er i samme avdeling. En slik struktur vil lettere kunne fange opp og respondere på kundenes ønsker, da den er preget av desentralisering og ansatte med breddekompetanse. I følge Colbjørnsen (1992) vil en salgsorientert bedrift være velfungerende i markeder som er preget av hard konkurranse og raske endringer.

En slik organisasjonsstruktur kan fremme intern handel, som innebærer at den enkelte avdeling produserer produkter eller tjenester som den kan selge internt til andre avdelinger (Kaplan og Atkinson, 1998). Prisen på produktet eller tjenesten vil da kalles intern pris, som kan defineres som *"the price one subunit of an organisation charges for a product or service supplied to another subunit of the same organisation"* (Horngren et al., 2002 s. 616). Den interne prisen vil utgjøre inntekter for den selgende avdelingen og kostnader for den kjøpende, og påvirker dermed resultatet til begge avdelingene (Horngren et al., 2002). Resultater kan gi en indikator på i hvilken grad ulike avdelingsledere makter å skape verdi ut fra tilgjengelige ressurser, og prestasjonene til hver avdeling kan evalueres på bakgrunn av resultatene (Kaplan og Atkinson, 1998). På denne måten blir prestasjoner målt med utgangspunkt i lønnsomheten, og dette kan bidra til å motivere ledere til rasjonelle handlinger når de foretar valg med økonomiske konsekvenser.

Interne priser kan være markedsbaserte, kostnadsbaserte eller forhandlede (Horngren et al., 2002). En riktig satt intern pris vil gjenspeile hva eksterne kunder er villige til å betale for et produkt eller en tjeneste. Ved å organisere bedriften slik at alle avdelingene har kunder, vil det legge et press på de til å levere på markedets premisser, i og med at kundene alltid har rett til å handle hos en alternativ leverandør dersom avdelingens tilbud anses som utilfredsstillende. Muligheten for eksterne kjøp utgjør på denne måten et hovedelement i intern handel. I følge Colbjørnsen (1992) vil det være mest hensiktsmessig for en avdeling å benytte en ekstern leverandør dersom denne gir best betingelser. Eksterne kjøp kan imidlertid føre til suboptimalisering (Colbjørnsen, 1992). Dette innebærer at den enkelte avdeling treffer beslutninger som er i strid med bedriftens overordnede formål og på den måten svekker bedriftens totalresultat. I slike tilfeller vil det å benytte en ekstern leverandør ikke være det beste fordi de negative virkningene for resten av bedriften overstiger gevinsten som den aktuelle avdeling oppnår. Det bør sikres at avdelingenes lokale mål er konsistente med

bedriftens overordnede, langsiktige mål, og samtidig bør det tas hensyn til avdelingens påvirkning på hverandres inntekter og kostnader.

Intern handel tilfredsstiller noen av kriteriene Simons stiller for god økonomistyring, ved at verktøyet skal bidra til å nå bedriftens strategier og mål og fremme målkongruens og vedvarende høyt nivå på innsats.

2.3.5 Oppsummering budsjettets alternativer

Problemer ved budsjett har vært mye belyst siden Johnson og Kaplan (1987) kritiserte det tradisjonelle styringssystemet for i overkant av 20 år siden, og det har med tiden kommet opp flere alternative styringsverktøy. Det kan imidlertid være vanskelig å se at disse verktøyene enkeltvis kan erstatte budsjettet og fungere som helhetlige styringssystem i henhold til Simons sitt rammeverk. Dette rammeverket omfavner svært mange sider ved økonomistyringen, noe som kan implisere et meget komplisert styringsverktøy. En nærliggende løsning kan derfor være å supplere budsjett med ett eller flere verktøy som passer den enkelte bedrift best, i stedet for å eliminere budsjettet helt til fordel for kun ett annet verktøy. På denne måten kan det oppnås en styring som er mer i samsvar med Simons sitt rammeverk for hva som karakteriserer et godt helhetlig styringssystem. Eventuelt kan bedrifter velge å eliminere budsjettet, men da erstatte det ved å kombinere flere av de nevnte styringsverktøyene.

2.4 Controllerens rolle

Perspektivet i denne utredningen er fra controllernes synsvinkel, og det vil dermed være fordelaktig med en kort beskrivelse av rollen de har i bedrifter, og hvordan denne blir påvirket ved endringer i styringssystem. Controllerrollen blir først presentert i henhold til et tradisjonelt syn, og videre forklares det hvordan og hvorfor rollen bør endres for å kunne passe bedre inn i dagens omgivelser.

Controllerne har en sentral rolle i bedrifter fordi de som oftest opererer i en stabsfunksjon til toppledelsen (Naug og Sti, 1991). Det er vanlig at større bedrifter har flere ulike controllere, for eksempel én for hver avdeling (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). I tillegg finnes det ulike controllere med forskjellig fokus. En som arbeider med det finansielle i bedriften vil ha et eksternt fokus, mens en som retter sitt fokus internt vil typisk arbeide med styringen av bedriften. En av de viktigste oppgavene controllerne har er å skape og opprettholde bedriftens

finansielle styringssystem (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). De leder altså budsjettarbeidet og er dermed delaktige i implementeringen av nye styringsverktøy. På bakgrunn av dette bør de ha god kjennskap til bedriftens styringssystem.

2.4.1 Den tradisjonelle controllerrollen

For 10-15 år siden var økonomifunksjonen en funksjon der daglig drift, regnskapstall og historikk så å si var de eneste fokusområdene (Lind, 2006). Dette gjenspeilet seg i controllernes arbeidsoppgaver, da de var regnskapsførere og utarbeidere av finansielle rapporter, og lite delaktige i viktige beslutninger relatert til økonomistyring i bedriften (Hope, 2005). Frem til 1980-tallet brukte de fleste kontrollere mesteparten av sin arbeidstid i regnskapsavdelinger, og hadde lite kontakt med andre ansatte i organisasjonen (Hope, 2005). De fokuserte på å registrere transaksjoner, utarbeide budsjetter, få regnskapene ferdig i tide og å forberede skatteoppgaver (Hope, 2005). Det var ikke forventet at controllerne skulle være en del av teamet som styrte bedriften, men at de skulle holde seg oppdatert på reguleringer rundt regnskap, skatt og revisjon (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). De støttet ledelsen ved å sørge for tilgang på grunnleggende finansielle retningslinjer som for eksempel skatte- og rentesatser. Controllerne ble sett på som unyttige personer, som alltid krevde svar på uvesentlige spørsmål om budsjettavvik og utgiftskrav (Hope, 2005).

2.4.2 Den nye controllerrollen

Bedrifter opererer i dag i omgivelser som blir stadig mer komplekse. Dette medfører at det kan bli for mange oppgaver for administrerende direktør å håndtere. Controllerne får dermed flere arbeidsoppgaver og deres rolle blir mer sentral (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). I dag bør controllerne i større grad våge å spørre seg hvordan de kan bidra til økt verdiskapning i bedriften (Lind, 2006). Dette kan de gjøre ved å drive aktiv lønnsomhetsovervåking, og delta i forretningsutvikling. Dagens kontrollere kan også bidra til verdiskapning ved å være samarbeidspartnere for toppledelsen og ved å delta i beslutninger og implementering av nye prosjekter og systemer (Bukh, 2005). Det er imidlertid en forutsetning at toppledelsen legger til rette for og oppmuntrer til at hver enkelt controller kan utnytte sine ressurser og sitt potensial utover de tradisjonelle og faste rammene som settes for stillingen (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). Dette kan gjøres ved å gi de mer ansvar og å inkludere de der beslutninger tas, slik at de kan aktivt bidra og legge føringer på interne prosesser.

Controllernes arbeid har endret seg fra transaksjonsarbeid, mot mer strategi- og analysearbeid, og det er gjennom analytisk arbeid de først og fremst kan bidra til å skape verdi (Lindvall, 2009). Ansvarer som følger med stillingen omfatter ikke lenger bare å administrere regnskapsførsel med planlegging, analysering og oppfølging, men det innebærer også å hjelpe ledelsen i prosessen mot å nå bedriftens strategiske mål. I følge Bukh (2005) har controllernes rolle gått fra å være en passiv administrativ reguleringsfunksjon til å bli en aktiv ledelsesorientert utviklingsfunksjon.

En sentral del av arbeidet med verdiskapning er å sørge for effektiv økonomistyring (Bukh, 2005). Dette kan blant annet oppnås ved å utsette de interne prosessene for periodisk evaluering og kontroll for å sikre at de utføres effektivt. Controllerne er ansvarlige for evaluering, tolkning og generering av anbefalinger relatert til bedriftens finansielle ytelser. Deres rolle er i dag mer fremtidsrettet ved at de overvåker bedriften og dens omgivelser for dermed å varsle toppledelsen om mulige fremtidige problemer (Roehl-Anderson og Bragg, 2005).

Controllerne skal fungere som en aktiv kontrollinstans med høyt kompetanse- og servicenivå, og anses ofte for å være et bindeledd mellom toppledelsen og de ansatte (Elnæs, 2006). De er ansvarlig for å implementere og kommunisere strategiske retningslinjer nedover i bedriften, og samtidig rapportere resultat og informasjon oppover til toppledelsen. Dette innebærer at controllerne må ha god evne til å kommunisere og å samarbeide med andre. En studie gjennomført av Lindvall (2009) viser at mesteparten av controllernes møter med medarbeidere skjer daglig og ansikt til ansikt. De arbeider dermed ikke lenger isolert slik som tidligere var tilfellet i større grad. Ettersom controllerne blir mer inkludert i styringen og skal støtte både ledelsen og medarbeidere, er det viktig at de har kjennskap til det som foregår i bedriften (Lindvall, 2009). For at driften skal integreres, er det fordelaktig hvis ansatte ser bedriften i et helhetsperspektiv (Lindvall, 2009). De fleste ansatte fokuserer derimot funksjonelt, mens mange controllere ser på seg selv som en representant for en større helhet. Med controllernes brede perspektiv kan de ha en viktig rolle som relasjonshåndterer mellom ulike grupper i organisasjonen.

Økt markedsdynamikk, økt knapphet på ressurser, usikkerhet, rask teknologisk utvikling, nye reguleringer og nye ledelsesformer er faktorer som gir utfordringer til controllerrollen (Bukh, 2005). De må nå ha mer kunnskap om strategisk planlegging, utvikling av styringsmodeller

og prosjektledelse. Etablering av en effektiv controllerfunksjon og et velfungerende samarbeid med hele bedriften er i dag avgjørende for bedriftens eksistens. Videre bør det brukes tid på det som er viktig for bedriften. Controllerne styrer i stor grad dette, da de har ansvaret for hvilken informasjon som produseres og deles i bedriften ved at de synliggjør og forenkler informasjon til alle. En sentral arbeidsoppgave er å rette organisasjonens oppmerksomhet slik at ønskelige handlinger kan gjennomføres (Lindvall, 2009). De må derfor være flinke til å prioritere, ha evne til å se og vurdere flere mulige løsningsalternativer, samt finne gode fremtidsrettede løsninger.

Det økende ansvarsområdet medfører at controllerne må ha kjennskap til andre sider ved bedriften ut over det som er nødvendig for å utføre de tradisjonelle controlleroppgavene (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). I følge Hope (2005) er kunnskap og innsikt elementære egenskaper. Tidligere var det tilstrekkelig å være god til å bokføre og analysere tall, mens det i dag i tillegg er viktig å ha betydelig forretningsforståelse, forstå bedriftens kultur, ha gode kommunikasjonsevner og evne til å se fremover. Controllerne må bevege seg fra å være reaktive til å bli mer proaktive for at deres rolle skal være tilpasset dagens omgivelser (Elnæs, 2006).

En styring i samsvar med Simons sitt rammeverk innebærer en endring i controllerrollen mot mer ansvar, strategiarbeid og bidrag til hvordan bedriften kan skape verdi. Det er imidlertid viktig å ta hensyn til at stillingen kan bli svært kompleks med mange arbeidsoppgaver, og at controllere dermed må jobbe under press, noe som kan gå utover kvaliteten på deres arbeid.

2.5 Analyseverktøy

Karakteristikk for et godt helhetlig styringssystem	Problemer knyttet til budsjett som styringssystem	Eksempler på alternative styringsverktøy til budsjett
Verdisystem <ul style="list-style-type: none"> Sikre bedriftens kjerneverdier 	<ul style="list-style-type: none"> Liten kobling til strategi 	<ul style="list-style-type: none"> Balansert målstyring
Grensesystem <ul style="list-style-type: none"> Definere og kommunisere uønskede handlinger 	<ul style="list-style-type: none"> Gir lite rom for kreativitet og innovasjon 	<ul style="list-style-type: none"> Benchmarking Balansert målstyring
Interaktivt <ul style="list-style-type: none"> Fokusere på strategisk usikkerhet og respondere 	<ul style="list-style-type: none"> Barriere mot endring Uheldig prestasjonsmåling Inneffektiv ressursallokering 	<ul style="list-style-type: none"> Rullerende prognoser Benchmarking Intern handel

proaktivt på endringer i omgivelsene gjennom å skape og tilpasse strategi		
Diagnostisk <ul style="list-style-type: none"> • Kommunisere kritiske suksessfaktorer og kontrollere implementering av bedriftens strategi 	<ul style="list-style-type: none"> • Tids- og ressurskrevende • Uheldig prestasjonsmåling • Liten kobling til strategi 	<ul style="list-style-type: none"> • Rullerende prognoser • Balansert målstyring • Benchmarking

Figur 5 Utredningens analyseverktøy

2.5.1 I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet?

De fleste arbeidsoppgavene til controllerne er relatert til bedriftens styringssystem, noe som innebærer at de er sentrale personer både når det gjelder budsjettprosessen og alternative styringsverktøy dersom disse implementeres. Tidligere i utredningen ble det presentert hvilke funksjoner controllerrollen tradisjonelt har hatt, og hvordan denne bør endres i forbindelse med innføring av nye styringssystem. I følge Bukh (2005) bør rollen endres til å bli mer proaktiv og strategisk, og controllerne bør i større grad inkluderes i styringen. I analysen blir det derfor vurdert om implementering av et nytt styringssystem fører til at deres rolle blir mer verdiskapende enn under budsjettstyring.

2.5.2 I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?

Simons sitt rammeverk ble tidligere i kapittel 2 fremstilt som styringsideal da dette presenterer fire ulike styringssystem som fungerer sammen for å oppnå god helhetlig styring. I henhold til teorien er det flere problemer knyttet til bruken av budsjett, noe som fører til at karakteristikkene for et godt helhetlig styringssystem ikke oppfylles. Utredningen fokuserer på de problemene som er nevnt i tabellen.

I følge verdisystemet bør et styringssystem sikre bedriftens kjerneverdier relatert til strategien. Det er viktig at ansatte forstår kjerneverdiene da dette kan bidra til økt innsats for å søke etter og utnytte muligheter. Bruk av budsjett kan imidlertid medføre problemer på dette området dersom budsjetterte mål ikke er i overensstemmelse med strategien.

Uønskede handlinger blir definert og kommunisert gjennom grensesystemet. Ved å informere ansatte om hva de ikke skal gjøre, skal dette bidra til kreativitet og innovasjon. Det kan oppstå problemer med bruk av budsjett dersom ansatte blir belønnet ut fra fastsatte mål som gir øvre grenser for handlinger. Dette kan føre til at ansatte i mindre grad ser etter alternativer, ettersom det ikke gis rom for fremragende prestasjoner ut over det som er innlemmet i de budsjetterte målene.

Ved bruk av det interaktive styringssystemet fokuseres det på strategisk usikkerhet. I tillegg skal systemet gjøre det mulig å respondere proaktivt på endringer i omgivelsene. Som vist i tabellen er det tre problemer knyttet til bruken av budsjett på dette området. Målene i budsjettet settes vanligvis én gang i året, noe som kan føre til at bedriften blir mindre tilpasningsdyktig. Videre vil bruk av budsjett ofte innebære ressursallokering kun én gang i året. Dette er uheldig ettersom ansatte da i mindre grad kan utnytte muligheter som oppstår i løpet av året. I tillegg vil avdelinger etterspørre unødvendige midler ved å blåse opp kostnadene for å skaffe seg handlingsrom den kommende perioden. Til slutt kan bruk av budsjett føre til problemer dersom prestasjoner baseres på forhåndsbestemte mål, og bedriften ikke belønner kreativitet og innovative handlinger.

Det diagnostiske styringssystemet fokuserer på å kommunisere kritiske suksessfaktorer slik at ansatte hele tiden vet hvor de skal ha sitt fokus. Et problem knyttet til budsjettet er at prosessen bruker lang tid på å prognostisere detaljer som gjerne ikke har stor betydning i den daglige driften. I tillegg kan det ved bruk av budsjett være vanskelig å kommunisere hvilke handlinger som er viktig for å oppnå strategien, dersom det ikke er en klar kobling. Videre kan prestasjonsmåling med utgangspunkt i budsjettet medføre problemer ved at ansatte overfokuserer på kvantifiserte mål på bekostning av andre viktige mål. Det diagnostiske styringssystemet skal også kontrollere implementering av strategien ved at avvik analyseres og følges opp. Dersom de budsjetterte målene mangler en kobling til strategien, kan budsjettet vanskelig sikre en vellykket implementering.

2.5.3 Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?

I teorien ble det presentert fire alternative styringsverktøy til budsjett, og hver av disse kan løse eller redusere ulike problemer knyttet til bruken av dette verktøyet. Det gjøres imidlertid

oppmerksom på at det finnes ulemper i forbindelse med bruk av alternative verktøy også, slik at eliminering av budsjett til fordel for de ikke nødvendigvis tilsier et helhetlig styringssystem. Samtidig gjøres det oppmerksom på at ulike verktøy passer til ulike situasjoner avhengig av interne og eksterne faktorer som for eksempel bedriftens størrelse, strategi eller konkurransesituasjon. Dette er den såkalte ”contingency theory” som sier at det ikke finnes en universal beste måte å styre bedrifter, men at en styringsmodell må tilpasses den enkelte bedrifts begrensninger og behov (Merchant, 1998). I tillegg kan det være fordelaktig å gjøre forskjellige ting til ulik tid, slik at en bedrift sitt styringssystem bør justeres innimellom. Til slutt trenger det ikke alltid være tilfellet at et verktøy kan erstattes med et annet verktøy, men at bedriften heller kan gjøre andre ting som for eksempel strenge kontrollrutiner.

Benchmarking

Budsjettet kritiseres for å gi lite rom for kreativitet og innovasjon. Ved bruk av benchmarking vektlegges kontinuerlig søk etter beste prestasjoner fremfor oppnåelse av fastsatte budsjetterte mål. På denne måten kan bedriften fremme mer kontinuerlig forbedring fordi ansatte stadig må være innovative og kreative for å tenke nytt og prestere bedre. Benchmarking kan også gi bedre prestasjonsmåling og et mer riktig bilde på suksess, ved at det fokuseres på relative prestasjoner fremfor faste budsjettmål. Målene som da blir utarbeidet vil kunne oppleves som mer gjennomførbare og troverdige ettersom ansatte vet at de er oppnådd andre steder eller tidligere. Dette kan i tillegg skape økt motivasjon. Gjennom kontinuerlig forbedring av prestasjoner kan det antas at benchmarking vil bidra til økt verdiskapning i bedriften.

Målstyring og prestasjonsmåling

Bruken av budsjett kan føre til at det blir liten kobling mellom bedriftens styring og strategi. Balansert målstyring kan sikre overensstemmelse ved at målene utarbeides med utgangspunkt i strategien. Bruk av dette verktøyet kan videre bidra til bedre prestasjonsmåling siden ansattes prestasjoner måles på flere dimensjoner og variabler. Dette kan redusere mulighetene for manipulering og hindre overfokusering på det finansielle. I tillegg kan bruk av balansert målstyring sikre at det er en klar kobling mellom prestasjonsmålene og strategien, og dermed kan den være et verktøy for å implementere strategi. Gjennom de balanserte målene kan også bedriftens uønskede handlinger kommuniseres. Det er positivt med en flerdimensjonal måling ettersom det kan sikre at mange handlinger defineres.

Det kan likevel stilles spørsmål om balansert målstyring er et fullverdig alternativ som løser problemene knyttet til budsjettet som styringsverktøy, ettersom metodene har flere like formål og implikasjoner. Dette gjelder målsetting, kommunisering av bedriftens strategi gjennom de operasjonaliserte målene og at disse nøkkeltallene er utgangspunktet for oppfølging, prestasjonsmåling og motivering. Fokuset vil dermed kun være på de delene ved bedriften som kan måles.

Rullerende prognoser

Dersom budsjettet utgjør en barriere mot endring, kan dette løses ved bruk av rullerende prognoser, ettersom styringsverktøyet er mer dynamisk og fleksibelt. Ved bruk av kortsiktige prognoser kan prosessen enklere evalueres underveis, og på denne måten kan avvik oppdages og justeringer gjennomføres tidligere enn ved årsbudsjett hvor oppfølging vanligvis gjøres én gang i året. Videre er hensikten med rullerende prognoser at de skal være mindre tids- og ressurskrevende slik at økonomistyringen blir mer effektiv. Hver avdeling utarbeider sine egne prognoser og dermed vil ikke budsjettmøter, koordinering og sammenstilling være en del av prognosearbeidet (Bergstrand et al., 1999). I tillegg er slike prognoser enklere å utarbeide enn budsjetterte mål ettersom de er mindre detaljerte. Planleggingen vil også være mer realistisk siden det er ansatte med den nødvendige kompetansen som utarbeider prognosene. På denne måten unngås en mulig ulempe med budsjett knyttet til at styret fastsetter mål og handlingsplaner som blir kommunisert til de ansatte uten at de blir involvert i beslutningene.

Intern handel

I følge Bogsnes (2009a) vil en kontinuerlig fordeling av ressurser der det er størst behov gi en mer effektiv utnyttelse. Ansatte vil da ha større sjanse til å utnytte muligheter som oppstår i løpet av året. I tillegg vil det være liten vits i å bruke ressurser ut over det som er nødvendig da det allikevel vil være en helt ny tildelingsprosess den neste perioden på bakgrunn av forventet behov i stedet for ut fra forrige periodes forbruk. Intern handel fremmer desentralisering ved at avdelingene holdes ansvarlige for sine resultater. Ansatte vil da ha sterkere insentiver til å etterspørre og utnytte ressurser etter hva de anser som optimalt, og på denne måten kan verktøyet redusere problemet knyttet til at budsjett fører til ineffektiv ressursallokering. Videre kan intern handel også bidra til bedre prestasjonsmåling ettersom avdelingenes resultater er utgangspunkt for prestasjoner. Dermed vil ikke målene bli fastsatt én gang i året ut fra budsjettet, men prestasjoner blir kontinuerlig vurdert på bakgrunn av den interne handelen mellom avdelingene som foregår i løpet av perioden.

3.0 Valg av metode

Dette kapitlet presenterer det metodiske grunnlaget for utredningen. Vi beskriver valg av studieobjekt, forskningsdesign og hvilke datagrunnlag utredningen baseres på. I tillegg forklares det hvordan vi har samlet inn data for å kunne besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene. Dette vil gi leseren en mulighet til selv å bedømme fornuftigheten og generaliserbarheten av utredningens tolkninger og resultater.

Metode betyr å følge en bestemt vei mot et mål, og inkluderer verktøy og teknikker som brukes for å hente inn informasjon og analysere hva den forteller oss (Johannessen et al., 2006).

Formålet med denne utredningen er å undersøke om kritikken av budsjett er reell i et større teleselskap, og om controllerne oppfatter alternative verktøy som løsning på problemene knyttet til budsjett ved at disse verktøyene gir bedre styring og større verdiskapning. Følgende problemstilling har derfor blitt utarbeidet:

Er kritikken av budsjett reell, og hvordan påvirker budsjettet og dets alternativer verdiskapningen i økonomifunksjonen gjennom styringssystemet?

Vi har valgt å utdype denne problemstillingen i tre forskningsspørsmål:

1. I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet?
2. I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?
3. Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?

3.1 Studieobjekt: Telenor

Telenor er valgt som studieobjekt fordi dette er et stort selskap som profilerer Beyond Budgeting i Norge. Endringen av deres styringsmodell, som de kaller ”Going dynamic”, har til hensikt å forbedre den tidligere modellen. Selskapet er nå inne i en spennende fase på vei

mot et nytt styringssystem, og vi anså derfor de som et interessant analyseobjekt. Ved å ta utgangspunkt i Telenor kan vi vurdere om controllerne er inneforstått med hva det nye systemet innebærer og om de mener dette vil løse eller redusere problemene knyttet til den tidligere budsjettstyringen. Stadig flere bedrifter beveger seg vekk fra tradisjonelle styringssystemer, noe som gjør Beyond Budgeting til et dagsaktuelt tema ettersom dette kan representere en alternativ styringsmodell. Tidligere studier om Beyond Budgeting har fokusert på toppledelsesnivå (Libby og Lindsey, 2007; Ekholm og Wallin, 2000). Vi ønsket derfor å ta for oss problemstillingen fra en annen vinkel, ved å analysere controllerne sine synspunkter. Telenor sine controllere var interessante respondenter fordi de representerer en stor gruppe som arbeider tett opp mot budsjett og bør ha god kjennskap til dette styringsverktøyet.

Utredningen ser kun på Telenor uten å inkludere flere bedrifter. På denne måten fikk vi muligheten til å ha mange respondenter fra én bedrift i stedet for å benytte et fåtall respondenter fra flere bedrifter. Dette var hensiktsmessig ettersom vi ønsket å oppnå dybdeforståelse rundt temaet heller enn å sammenligne controllerne i Telenor sine oppfatninger med controllere i andre bedrifter.

Videre er utredningen avgrenset til å fokusere på Telenor sin norske avdeling uten å se på hele konsernet. Bakgrunnen for dette valget er at Telenor er et stort, internasjonalt selskap der avdelinger og styringssystem i de enkelte land kan være svært ulike. Ved å begrense oss til å analysere oppfattelsene til controllerne i den norske avdelingen, er det bedre mulighet for samsvar og reliabilitet i svarene slik at de kan vurderes som troverdige og brukbare. I tillegg er det tilstrekkelig antall controllere i den norske avdelingen til å få et hensiktsmessig utvalg for å kunne avdekke ulike oppfatninger og synspunkter.

3.2 Forskningsdesign

Når en utredning skal skrives må det foretas valg av tilnærming. Det skilles mellom deduktive og induktive forskningstilnærminger. Studier hvor hovedvekten ligger på problemformulering og teoritestning kan sies å være deduktive tilnærminger, fordi de skal dedusere eller avlede bestemte problemstillinger ut fra teorien som skal testes (Grønmo, 2004). Studier med vekt på fortolkning og teorigenerering bygger derimot på induktive opplegg, og tar sikte på å bygge opp en bestemt teoretisk forståelse ut fra de empiriske analysene som gjennomføres. Formålet

med utredningen var å oppnå en teoretisk forståelse av tema rundt Beyond Budgeting og budsjettkritikken, og induktiv tilnærming ble dermed et naturlig valg.

Videre må det tas hensyn til valg av forskningsdesign, som dreier seg om hvordan forskningen skal utformes for å gjennomføre undersøkelsen fra start til mål (Johannessen et al., 2004). Valget avhenger av utredningens problemstilling, forskningsspørsmål og studieobjekt, og vi mente en kombinasjon av to ulike design var mest hensiktsmessig. Dette kalles metodetriangulering, og innebærer at et fenomen undersøkes fra flere perspektiver ved å bruke forskjellige teknikker for å samle inn data (Johannessen et al., 2006). Undersøkelse ble valgt som hoveddesign, da det tillater innsamling av betydelige mengder data fra en ganske stor populasjon på en sparsommelig måte (Saunders et al., 2004). Dette blir ofte oppnådd ved å bruke spørreundersøkelser. Innenfor undersøkelse kan det også benyttes strukturert observasjon eller strukturert intervju (Saunders et al., 2004). En case studie med telefonintervjuer ble i tillegg gjennomført, noe som ga oss muligheten til å få svar på spørsmål som "hvorfor", "hva" og "hvordan".

3.3 Datainnsamling

Det finnes ulike metoder for datainnsamling, og valg av metode styres i stor grad av forskningsdesignet som er valgt. Hovedskillet går mellom kvalitativ og kvantitativ metode. I tillegg må det tas hensyn til om det skal benyttes primær- eller sekundærdata i analysen.

3.3.1 Primærdata og sekundærdata

Primærdata er ny informasjon som samles inn spesielt rettet til det som skal undersøkes (Saunders et al., 2003). Sekundærdata er data som allerede finnes. Dette er data som tidligere er samlet inn og sortert for et annet formål enn den problemstillingen forskeren står overfor (Saunders et al., 2003). Det finnes ikke tidligere innsamlede data om kontrollernes oppfatning av det nye styringssystemet i Telenor. Derfor gjennomførte vi selv en undersøkelse og en case studie for å samle inn nye data, og disse er følgelig primærdata. Vi tok imidlertid utgangspunkt i sekundærdata for å bygge opp en teoretisk innsikt i tema som skulle undersøkes.

3.3.2 Kvalitativ og kvantitativ metode

Kvantitative data består av operasjonaliserte variabler som er egnet for ulike opptellinger og statistiske analyser (Johannessen et al., 2004). Ved å samle inn kvantitative data vil fenomener kartlegges og deres utbredelse kan analyseres. En slik innsamling er preget av stor grad av strukturering og lite fleksibilitet. Fordelen med kvantitativ datainnsamling er at mange enheter kan inkluderes i undersøkelsen og på basis av dette kan det trekkes slutninger om hva som er typisk for en hel befolkning eller spesielle grupper (Johannessen et al., 2004). Kvantitative analyser legger vekt på bredde og tar sikte på en representativ oversikt over generelle forhold samt testing av hypoteser og teorier (Grønmo, 2004).

Målet med denne utredningen er å undersøke oppfattelsene til en større gruppe, og det var derfor mest hensiktsmessig med et kvantitativt metodevalg ettersom dette ga oss mulighet til å samle inn betydelige mengder data på en effektiv måte. Vi ønsket å utdype resultatene fra den kvantitative datainnsamlingen med kvalitative data som ville gi en mer analytisk beskrivelse av kontrollernes oppfatninger. Kvalitative metoder forholder seg til data i form av tekster, lyd eller bilde, og legger særlig vekt på fortolkning av dataene (Johannessen et al., 2004). Det er to grunnleggende metoder for innsamling av slike data. Dette er observasjon, hvor dataene bygger på forskerens sanseintrykk av handlinger i bestemte situasjoner, eller intervju, hvor dataene bygger på hva informantene forteller i samtaler med forskeren (Grønmo, 2004). Innsamling av kvalitative data kjennetegnes av stor grad av åpenhet og fleksibilitet (Johannessen et al., 2006). Følgelig gis det mulighet til å utforske kompleksiteten til et tema. En ulempe med kvalitativ metode er at informasjonen kan bli uoversiktlig og detaljert, og uklarheter i svarene kan påvirke resultatene. Dette kan forekomme ved at ulike respondenter gir forskjellig type informasjon slik at det er vanskelig å trekke relevante konklusjoner.

3.3.3 Spørreundersøkelse

Vår undersøkelse ble gjennomført i form av en spørreundersøkelse der vi valgte å samle inn data ved bruk av spørreskjema. Dette er en kvantitativ datainnsamlingsmetode, og personene i utvalget kalles respondenter. Datainnsamlingen i utredningen var strukturert ved at hver respondent besvarte et spørreskjema med ferdigformulerte påstander i en bestemt rekkefølge og med faste svaralternativer (Grønmo, 2004). Utgangspunktet for spørreskjemaet var utredningens problemstilling, og skjemaet ble utarbeidet i samarbeid med vår veileder, Trond Bjørnenak. Spørreskjemaet ble sendt ut til 100 kontrollere i Telenor sin norske avdeling, hvorav 48 ble besvart. En link til spørreskjemaet ble sammen med et introduksjonsbrev sendt

til controllerne via elektronisk post⁷. Vi anser det som positivt at det elektroniske brevet ble sendt ut av Kjersti Thoen, som er prosjektleder for "Going dynamic" i Telenor. Hun er en kjent person for controllerne, noe som kan ha økt deres ansvarsfølelse og ønske om å delta i spørreundersøkelsen.

Fordelene med spørreskjema er at resultatene har stor grad av gyldighet ettersom de i liten grad påvirkes av enkeltpersoner. Videre kan de standardiserte svarene enkelt sammenlignes og analyseres. En utfordring ved utarbeidelse av spørreskjema er at påstandene må være tydelige siden det ikke er mulig for respondenten å spørre forskeren direkte i tilfelle det oppstår uklarheter. Denne ulempen ble redusert ved at det ble opplyst i introduksjonsbrevet at controllerne kunne ta kontakt dersom de hadde kommentarer til påstandene eller studien. Vi brukte god tid på utarbeidelsen av spørreskjemaet ettersom dette ble gjort før datainnsamlingen startet og ikke kunne endres i etterkant. Det var viktig at påstandene som ble inkludert i spørreskjemaet ville gi den informasjonen som er nødvendig for å besvare problemstillingen, ettersom vi ikke hadde mulighet til å sende ut nye spørreskjema i etterkant. Vi fikk imidlertid mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål gjennom telefonintervjuene.

I følge Saunders et al. (2003) finnes det ulike typer spørreskjema. Selv-administrerende utføres av respondentene ved at de selv fyller ut spørreskjemaet. Ved intervju-administrerte spørreskjema intervjues respondentene med utgangspunkt i skjemaet og intervjueren registrerer svarene. Vi valgte selv-administrerende spørreskjema der prosessen foregikk ved at controllerne mottok og besvarte spørreskjemaet via elektronisk post. Dette var fordelaktig da utsendelsesprosessen gikk raskt i tillegg til at controllerne kunne være fleksible og besvare skjemaet når de hadde tid.

Spørsmålene i et spørreskjema kan utformes til å være åpne slik at svarene blir formulert av respondentene selv (Grønmo, 2004). Alternativt kan de være lukkede med faste svaralternativer hvor respondentene krysser av for det alternativet som passer best. Lukkede spørsmål er enklere å håndtere for begge parter og svarene vil da bli mest mulig sammenlignbare. Ulempen er at respondentene kan føle at ingen av svaralternativene passer. Til tross for dette valgte vi å utforme våre påstander som lukkede. På grunn av det store utvalget kunne åpne spørsmål resultere i svar som sprikte i mange ulike retninger, noe som

⁷ Se vedlegg 1

kunne gitt vanskeligheter med å komme frem til troverdige konklusjoner. Svaralternativene var skalerte ved at controllerne skulle angi sin grad av enighet eller uenighet i ulike påstander. Skalaen bestod av syv verdier som strakk seg fra ”helt uenig” til ”helt enig”. Det store antallet alternativer økte sannsynligheten for at controllerne fant et som var passende. Alternativet ”vet ikke” kunne benyttes dersom påstanden ikke var aktuell for de eller dersom de av andre grunner ikke kunne besvare. Det kan være uheldig å ha en midtkategori da det kan føre til at respondenter plasserer seg i midten av bekvemmelighetshensyn, selv om de egentlig har en mening (Grønmo, 2004). På en annen side unngås det at respondenter uten en bestemt mening tvinges til å gi uttrykk for enten enighet eller uenighet.

Det er viktig at spørreskjemaet ikke blir for omfattende da det kan medføre lavere svarrespons og ufullstendige besvarelser. I tillegg må ikke spørsmålene være ledende, og de må være endimensjonale slik at hver formulering inneholder kun ett spørsmål (Grønmo, 2004). Vi tok hensyn til dette i utformingen av påstandene, i tillegg til at påstander som omhandlet ett tema ble plassert sammen. For å øke controllerne sine forutsetninger for å kunne ta stilling til påstandene, kunne vi beskrevet bakgrunnen for det enkelte tema før påstandene ble ramset opp. Vi anså imidlertid dette som mindre viktig ettersom vi antok at temaene var kjente for controllerne. I tillegg ville det ført til lengre besvarelestid, noe som kunne redusert responsraten.

3.3.4 Intervju

Intervju er en annen innsamlingsmetode og personene i utvalget kalles informanter. Denne kvalitative metoden kan være strukturert med standardiserte spørsmål, eller ustrukturert ved at det foregår som en uformell samtale uten forhåndsbestemte spørsmål (Saunders et al., 2003). Et tredje alternativ er semi-strukturerte intervju, der intervjueren har en liste med tema og spørsmål som bør gjennomgås uten en bestemt rekkefølge. Uavhengig av hvilken løsning som velges, har intervju gjerne høy responsrate ettersom forskeren selv tar direkte kontakt med informantene (Saunders et al., 2003). I tillegg vil forskeren ha kontroll over hvem som besvarer undersøkelsen. Under et intervju har forskeren mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål underveis og forklare spørsmål og alternativer dersom disse er uklare for informantene. Ettersom utvalget gjerne består av relativt få informanter, kan det være en fare for at resultater påvirkes av enkeltpersoner.

For å utdype resultatene fra spørreundersøkelsen gjennomførte vi telefonintervju med ansatte i Telenor. Intervju ble vurdert som hensiktsmessig siden det ga oss muligheten til å stille spørsmål som var problematisk å inkludere i spørreskjemaet. Ettersom intervjuene hadde til hensikt å utdype resultatene fra den kvantitative undersøkelsen, fant vi det tilstrekkelig å begrense omfanget av de til å inkludere rundt 15 spørsmål og med et utvalg på kun fem ansatte. Før utarbeidelsen av intervjuet analyserte vi resultatene fra spørreundersøkelsen, slik at vi så hvilke tema det var hensiktsmessig å ta opp og hvilke spørsmål som trengte videre undersøkelse. Vi fikk mye informasjon fra spørreundersøkelsen og ønsket med intervjuene å høre oppfattelsene til noen få ansatte for å klargjøre tema hvor vi ikke kunne trekke klare konklusjoner. I tillegg kunne intervjuene avdekke ny informasjon og sider som ikke kom frem i spørreundersøkelsen, samt få økt forståelse for controllernes oppfatninger av det nye styringssystemet. Telefonintervju ble sett på som en fornuftlig løsning siden det var korte oppfølgingsintervju. Følgelig anså vi det som unødvendig å reise til Fornebu for å møte controllerne ansikt til ansikt, noe som ville vært mer tids- og ressurskrevende både for deres og vår egen del.

Vi benyttet semi-strukturerte intervju hvor tema og spørsmål var bestemt på forhånd, men der samtalene i stor grad styrte innsamlingen. Spørsmålene var åpne, noe som la til rette for utfyllende svar slik at vi kunne få mer utdypende informasjon (Johannessen et al., 2006). I forkant av telefonintervjuene utarbeidet vi en intervjuguide⁸, og gjennom denne sikret vi at tema som var viktig for forskningsspørsmålene ble diskutert i intervjuet. Vi mente altså at det var nødvendig å legge visse føringer på hvordan intervjuene forløp seg, samtidig som det ble lagt opp til en to-veis kommunikasjon. Et semi-strukturert intervju kunne dermed sikre en balanse mellom standardisering og fleksibilitet, fordi det hadde en på forhånd fastsatt liste av tema og spørsmål som skulle gjennomgås i tillegg til at det til en viss grad kunne justeres i forhold til den enkelte informant. Dette førte til at intervjuene varierte noe både når det gjelder hvilke spørsmål vi stilte og hvilke momenter som fikk mest fokus.

En kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ metode vil styrke utredningens troverdighet ettersom det gir bedre grunnlag for forståelse av resultatene av både den kvantitative og kvalitative analysen. Vi er imidlertid klar over at ulempene ved både kvantitativ og kvalitativ

⁸ Se vedlegg 2

metode kan påvirke analysen og resultatene. Vårt kvalitative datamateriale er dog begrenset, noe som reduserer mulige ulemper i forbindelse med denne metoden.

3.4 Evaluering av datamaterialet

I dette avsnittet skal vi vurdere troverdigheten av vårt innsamlede datamateriale. Dette gjøres ved å presentere og ta stilling til reliabilitet, validitet og generaliserbarhet.

3.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet er et mål på hvor pålitelig dataene i en undersøkelse er (Johannessen et al., 2004). Dette avhenger av hvilke data som er brukt, og hvordan de er samlet inn og bearbeidet. Selv-administrerende spørreskjema ga oss liten mulighet til å sikre at tiltenkt respondent faktisk var den som besvarte skjemaet ettersom vi ikke overvåket utfyllingsprosessen. Utsendelse over elektronisk post reduserte denne faren og øker reliabiliteten, da vi anser det som vanlig at personer selv leser og besvarer sin elektroniske post. Diskusjoner mellom respondentene kan dog ha påvirket svarene og dermed redusert reliabiliteten til spørreundersøkelsen. Oppfatningen til den enkelte controller og hvem som sitter i de 100 controller-stillingene i Telenor kan videre forventes at vil endres med tiden. Dette innebærer at våre resultater muligens ikke ville blitt de samme dersom undersøkelsen hadde blitt utført på et annet tidspunkt, slik at de kan sies å gi et øyeblikksbilde. Videre kan vår tolkning av resultatene ha påvirket analysen og dermed reliabiliteten. Vi anser faren for dette for å være størst ved analyseringen av de kvalitative intervjuene hvor svarene tolkes i større grad enn i forbindelse med den kvantitative metoden der svarene er standardiserte.

Telefonintervju øker risikoen for mistolking i forbindelse med analysering av dataene ettersom vi ikke hadde mulighet til å kunne se ansiktsuttrykk og ikke-verbale reaksjoner slik at det kan være utfordrende å vurdere oppfattelser korrekt. I tillegg er intervjuer gjerne kontekstavhengige (Johannessen et al., 2006). Det vil si at de påvirkes av for eksempel datidens omgivelser for informantene og hvilken avdeling de er tilknyttet. Videre kan vår kontakt ha påvirket controllernes besvarelser, dog i mindre grad enn hva som ville vært tilfellet ved personlige intervjuer. Spørsmålene ble nøytralt formulert og stilt for å redusere faren for at vår tilstedeværelse skulle påvirke besvarelsene. Informantene fikk tilsendt en oversikt over spørsmålene i forkant av intervjuet slik at de kunne forberede seg, og dette kan ha redusert vår påvirkningskraft i løpet av intervjuet ettersom de antakeligvis allerede hadde

gjort seg opp noen tanker på forhånd. Intervjuene ble tatt opp på bånd, og deretter transkribert og sendt til informantene slik at de kunne lese gjennom. På bakgrunn av dette ble det foretatt noen små endringer i intervjuene i henhold til informantenes tilbakemeldinger. Dette reduserer faren for feilsiteringer og mistolkninger av svarene fra vår side i analysen, og øker dermed reliabiliteten til de kvalitative dataene.

Det var viktig at vi opprettet tillitt hos controllerne slik at de ønsket å dele sin informasjon, sine oppfattelser, meninger og erfaringer med oss. Dette kunne imidlertid være noe vanskelig uten en personlig kontakt hvor vi møttes ansikt til ansikt. Spørreskjemaet kunne bidra til å etablere et godt forhold mellom oss og controllerne i forkant av telefonintervjuet, og samtidig gjøre de kjent med utredningen og formålet med datainnsamlingen. I tillegg forsøkte vi å opprette tillitt ved å starte telefonsamtalen med en henvisning til spørreundersøkelsen og en kort beskrivelse av utredningens formål, i tillegg til at vi påpekte deres anonymitet.

3.4.2 Validitet

Validitet viser hvor godt dataene representerer det fenomenet som skal undersøkes (Johannessen et al., 2004). Dette går på om undersøkelsen faktisk måler det vi har til hensikt å måle. Dersom respondentene ikke er motivert til å svare, kan det redusere validiteten ved at de helt unngår å svare eller svarer useriøst (Grønmo, 2004). De kan også mangle evne til å svare dersom spørsmålene tar opp tema de ikke har tilstrekkelig kjennskap til eller forhold som de ikke har reflektert over. Gjennom vårt spørreskjema ble controllerne spurt om deres kjennskap, forventninger og holdninger til det nye styringssystemet. Formuleringene ble tilpasset ved at vi benyttet uttrykk i påstandene som var kjent for dem. Disse faktorene styrker validiteten ved at de øker troverdigheten av besvarelsene og reduserer faren for å trekke gale konklusjoner.

I følge Grønmo (2004) blir spørsmål om meninger gjerne mindre konkrete enn spørsmål om handlinger. Denne ulempen kan reduseres ved å spesifisere spørsmålene gjennom innsnevring av de forholdene som meningene gjelder. For eksempel brøyt vi ned controllernes mening om "Going dynamic" ved å stille flere mer konkrete påstander som gikk på deres oppfattelse av og forventninger rundt rullerende prognoser og balansert målstyring. Dette vil gi mer pålitelig informasjon om samlet mening om "Going dynamic" enn vi ville fått ved én generell enkeltstående påstand.

Retrospektive spørsmål dreier seg om tidligere forhold (Grønmo, 2004). Det kan oppstå erindringsproblemer i forbindelse med slike spørsmål ved at respondentene ikke husker hvordan forholdene var en tid tilbake. Problemet øker naturlig nok med avstanden i tid, og kan redusere validiteten til svarene. Påstandene som omhandlet controllernes meninger rundt budsjett var derfor retrospektive. Det er imidlertid ikke lenge siden budsjett ble fjernet i Telenor, slik at vi anser det som lite sannsynlig at dette skal redusere validiteten.

Validiteten til spørreskjemaet kunne blitt sjekket ved å gjennomføre en pretesting. En pretest viser hvordan de ulike spørsmålene fungerer ved å se hvordan de forstås av prøverespondentene, og gir mulighet til å forbedre skjemaet før det tas i bruk til datainnsamlingen (Grønmo, 2004). Spørreskjemaet vårt ble ikke pretestet, men i stedet sendt frem og tilbake mellom oss, veileder og Kjersti Thoen. Skjemaet ble på denne måten gjenstand for flere personers synspunkter og vurderinger i forkant. I tillegg testet Kjersti Thoen selv spørreskjemaet slik at hun kunne informere controllerne om forventet tidsbruk. Intervjuene ga oss også muligheten til å teste spørreskjemaet i etterkant. Vi fikk da se om controllernes svar var i overensstemmelse med resultatene fra spørreundersøkelsen og om de hadde forstått temaene som inngikk i spørreskjemaet.

Validitet i kvalitative undersøkelser dreier seg om de innsamlede dataene på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten (Johannessen et al., 2006). Intervjuguiden som ble utarbeidet i forkant av telefonintervjuene baserte seg på analyse av spørreundersøkelsen, samt problemstilling og forskningsspørsmål. På denne måten økte vi sannsynligheten for at de innsamlede dataene skulle være relevante for utredningen. Dersom enkelte påstander i spørreundersøkelsen, samt informasjon fra intervjuene, viser seg å ikke være relevant for besvarelse av problemstillingen, vil de bli utelatt fra analysen.

3.4.3 Generaliserbarhet

Generalisering vil si å trekke slutninger fra et spesielt tilfelle til det mer allmenne (Johannessen et al., 2004). Resultatene i en spørreundersøkelse kan sies å være generaliserbare dersom de også vil gjelde for andre undersøkelser, som for eksempel i en annen bedrift (Saunders et al., 2003). En av de største utfordringene under gjennomføringen av datainnsamlingen er å sørge for at flest mulig av personene i utvalget blir med i utspørringen. Frafall kan føre til at det endelige utvalget av respondenter blir skjevt, slik at generaliseringsmulighetene svekkes (Grønmo, 2004). Spørreundersøkelsen vår hadde en

svarprosent på 48 %, noe vi anser som tilfredsstillende og som kan øke mulighetene til å generalisere resultatene til å gjelde kontrollere også utenfor Telenor. Det høye tallet kan være forårsaket av god informasjon til respondentene om undersøkelsen i forkant, mye takket være Kjersti Thoen. Controllerne i utvalget fikk spørreskjemaet tilsendt første gang rett før påske, noe som kan ha redusert responsraten, ettersom de kan ha lest det elektroniske brevet rett før ferien, for så å glemme undersøkelsen. Følgelig var det viktig med en purring, noe som ble gjort to uker etter at skjemaet ble sendt ut for første gang, og vi så at dette førte til flere besvarelser. Definisjon av controller kan være noe uklar, og det ble derfor i introduksjonsbrevet nevnt at de som ikke oppfattet at de hadde en controllerrolle kunne la være svare. Dette kan ha ført til noe redusert responsrate.

I hvilken grad informasjon som er innhentet gjennom kvalitative intervju kan overføres, avhenger av hvorvidt det lykkes å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger (Johannessen et al., 2006). I forbindelse med telefonintervjuene ble det forsøkt å ha informanter fra ulike avdelinger i Telenor, slik at vi fikk mulighet til å avdekke flere ulike oppfatninger i bedriften.

Denne utredningen ble som tidligere nevnt avgrenset til å kun ta for seg Telenor sin norske avdeling. Ulempen med en slik avgrensning er at resultatene fra undersøkelsen ikke kan generaliseres til å gjelde andre bedrifter eller Telenor sine utenlandske avdelinger med mindre de er sammenlignbare. Resultater fra spørreundersøkelsen kan dermed ikke påstås å være i samsvar med alle kontrollere i ulike bedrifter sine synspunkter knyttet til budsjett og Beyond Budgeting.

Til tross for disse manglende mulighetene for generalisering, vil resultatene kunne brukes til å sette søkelyset på hvordan andre ansatte enn toppledelsen stiller seg til budsjett og nye styringssystemer, da vi forventer at kontrollere i andre selskaper kan ha noe lignende oppfatninger som de i Telenor.

3.5 Statistiske begrep og tester

Spørreskjemaet ble utarbeidet ved bruk av programmet Refleks, som er et nettbasert spørre- og rapporteringsverktøy. Vi har valgt å benytte Excel og Refleks for å finne og beregne statistiske begrep for bruk i analysen av de kvantitative dataene. Disse verktøyene fører til at

vi enkelt kan vurdere sammenhenger, tendenser og fordelinger i besvarelsene. Ved hjelp av Refleks fikk vi opplyst antall besvarelser, gjennomsnittsverdier og hvordan besvarelsene er vektet på de ulike svaralternativene på påstandene.

I analysen er det oppgitte antallet kontrollere på den enkelte påstand de som har besvart fratrukket de som har svart ”vet ikke”. Gjennomsnittet er summen av alle de valgte skalaverdier dividert på antall besvarelser, og viser verdien på en typisk besvarelse (Løvås, 2004). Median er den midterste verdien i rekken, eller gjennomsnittet av de to midterste, når verdiene er ordnet i stigende rekkefølge (Johannessen et al., 2006). Dette er dermed en alternativ måte til gjennomsnittet for å finne den vanligste verdien. Fordelen med median i forhold til gjennomsnitt er at den ikke påvirkes i samme grad av ekstreme besvarelser. Videre vil gjennomsnitt være mindre hensiktsmessig for analysering i denne utredningen ettersom dataene er ordinaldata. Dette er data som uttrykker grader i en serie for enighet og uenighet (Johannessen et al., 2006). Det vil da ikke være mulig at svarene ligger mellom to tall, og median vil følgelig gi et mer riktig bilde av den typiske oppfattelsen vedrørende de ulike påstandene. Gjennomsnittet blir allikevel inkludert i tabellene i analysen for å vise at det finnes to måter å beregne verdien på en typisk besvarelse.

Modus er den skalaverdien som har høyest svarfrekvens, som vil si den hyppigst forekommende verdien i besvarelsene (Johannessen et al., 2006). En ulempe med modus er at den ikke uttrykker graden av hyppighet i den skalaverdien som har flest besvarelser.

Standardavviket er et uttrykk for mengden av variasjon mellom besvarelsene (Wenstøp, 2003). Et høyt standardavvik indikerer at personene i utvalget ikke gir entydige svar, mens et lavt standardavvik viser at de fleste svarene klumper seg sammen rundt gjennomsnittet.

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

Refleks har blitt benyttet for å gjennomføre krysstabuleringer. Ved bruk av krysstabulering blir resultatene av to påstander sammenstilt for å avdekke en eventuell sammenheng. For eksempel kan det benyttes for å se hvordan kontrollere tilknyttet resultatenehet og kostnadscenter har tatt stilling til enkelte påstander. På denne måten kan vi se om det finnes tendenser til at oppfattelser påvirkes av hvilken enhet kontrollene er tilknyttet.

Korrelasjon er et mål på fordelingsbredde og presenteres gjennom en korrelasjonskoeffisient, som viser samvariasjon mellom besvarelsene på to påstander (Wenstøp, 2003)⁹.

$$\rho = \rho(X, Y) = \frac{Cov(X, Y)}{\sigma_1 \sigma_2}, \quad Cov(X, Y) = \frac{\sum (X_1 - \bar{X})(Y_1 - \bar{Y})}{n - 1}$$

Korrelasjoner blir beregnet for å vurdere om en kan forvente sammenhenger mellom for eksempel hvor i organisasjonen en controller arbeider og hvilke oppfatninger personen har. I tillegg kan korrelasjoner mellom ulike påstander styrke graden av gyldighet i svarene dersom de viser naturlige sammenhenger. Korrelasjonskoeffisienten har en fast skala fra -1 til 1, der -1 indikerer at besvarelsene på de to påstandene har negativ lineær samvariasjon. Det motsatte vil være tilfellet dersom korrelasjonskoeffisienten er 1. En korrelasjon på 0 er et uttrykk for at det ikke eksisterer sammenheng. I følge Johannessen et al. (2006) regnes en korrelasjon opp til 0,20 som en svak samvariasjon, 0,30-0,40 som relativt sterk og over 0,50 som meget sterk.

Graden av lineær samvariasjon sier imidlertid ikke hvor signifikant en observert samvariasjon er, da dette også avhenger av antall observasjoner. Ved bruk av en signifikanstest tester vi om korrelasjonen er så sterk at den sannsynliggjør at vi vil finne en korrelasjon mellom de samme variablene i populasjonen¹⁰. Nullhypotesen er i dette tilfellet at det ikke er noen korrelasjon mellom variablene, og den alternative hypotesen er at det eksisterer en samvariasjon. Det blir brukt en tradisjonell beregning for å finne standardfeilen for korrelasjonen ved bruk av følgende formel:

$$SF(r) = \sqrt{\frac{1 - r^2}{n - 2}}$$

Det må velges et signifikansnivå, som innebærer hvor stor sannsynlighet det skal være for å forkaste en sann nullhypotese, som vil si at samvariasjonen er signifikant. 0,05 er et vanlig valg (Wenstøp, 2003) og vi har brukt dette signifikansnivået da det anses som tilstrekkelig. Lavere nivå vurderes som unødvendig siden det da sjelden kan bevises noen ting og vi er ute etter å avdekke mønstre og mulige sammenhenger. Ut fra standardnormalfordelingens kvantiltabell finner vi at et slikt signifikansnivå tilsvarer en verdi på 1,96. Nullhypotesen blir forkastet dersom korrelasjonen er større enn gyldighetsområdet til nullhypotesen, som beregnes som $SF * 1,96$.

⁹ Se vedlegg 3

¹⁰ Se vedlegg 3

En multivariabel regresjonsanalyse har blitt gjennomført ved bruk av Excel for å se om det er noen sammenhenger mellom kritikken av budsjett og tre andre variabler i analysen¹¹. Budsjettkritikk er dermed den avhengige variabelen i vår analyse, og denne består av 10 påstander. Besvarelser som har plassert seg på 7 på alle påstandene er kodet til 7 på graden av kritisk holdning til budsjett. Gjennomsnittlig skalaverdi mellom 6 og 7 på påstandene tilsvarer 6 på graden av kritisk holdning. Tilsvarende koding gjelder for lavere skalaverdier. Enkelte av påstandene i spørreskjemaet er blitt omkodet på grunn av påstandenes ordlyd¹². Dette innebærer at en besvarelse på for eksempel 1 som i utgangspunktet tilsier at respondenten er kritisk til budsjett, er omkodet til 7 i regresjonsanalysen. De uavhengige variablene er holdning til "Going dynamic", antall år controlleren har arbeidet i Telenor, og hovedarbeidsområde, der business controller er kodet til 1 og andre arbeidsområder til 0. Påstandene vedrørende "Going dynamic" er kodet på samme måte som holdning til budsjett, der 7 tilsvarer positiv holdning til "Going dynamic". Omkoding av besvarelsene er ikke nødvendig her, da påstandene som inngår alle er fremstilt på samme måte. Til sammen er to respondenter utelukket fra regresjonsanalysen da én har svart "vet ikke" på alle påstandene vedrørende budsjettprosessen og én har svart en arbeidstid på 89 år, noe vi finner usannsynlig.

Vår nullhypotese er at de uavhengige variablene ikke påvirker hvordan controllerne stiller seg til budsjettet, mens hypotesen vi ønsker å teste ved hjelp av regresjon (H_1) er at budsjettkritikken avhenger av hvordan controllerne stiller seg til "Going dynamic", hvor lenge de har arbeidet i Telenor og om de er business controller eller arbeider med finansiell rapportering. Vi har valgt å benytte signifikansnivå lik 0,05, noe som innebærer at det må være minst 95 % sannsynlig at H_1 skal være sann for at vi skal forkaste nullhypotesen (Løvås, 2004). P-verdier benyttes for å teste om hver enkelt variabel gir et signifikant bidrag til prediksjonen av den avhengige variabelen. Dersom p-verdien til en forklaringsvariabel er større enn 0,05, kan vi anta at den ikke påvirker holdning til budsjett (Westøp, 2003). Den justerte R^2 forteller hvor mye av variasjonen i budsjettkritikken som forklares ved hjelp av modellen, justert for tap av frihetsgrader (Wenstøp, 2003). Dette har betydning for hvor nyttig regresjonsligningen er i praksis.

¹¹ Se vedlegg 4

¹² Gjelder påstandene; "Budsjettarbeidet ledet til at man søkte nye konstruktive løsninger", "Fjerning av budsjett gir mindre kontroll", "Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom avdelingene (enhetene)" og "Budsjettene var forankret i avdelingens (enhetens) strategi"

Det har også blitt kjørt en regresjon for å avdekke om andel arbeidstid brukt på verdiskapende aktiviteter kan forklares ut fra holdning til budsjett, fartstid og hovedarbeidsområde i Telenor¹³. Til slutt gjør vi oppmerksom på at det er kjørt enkle regresjonsanalyser for å oppnå økt forståelse og ikke for å finne årsak-virkning-sammenhenger.

4.0 Kort om Telenor

I over 150 år har telekommunikasjon spilt en viktig rolle i utviklingen av det moderne norske samfunnet, og fremdeles er dette et område i sterk vekst¹⁴. Telenor er en pioner når det gjelder mobilkommunikasjon, og de var lenge eneste leverandør av disse tjenestene i Norge. Selskapet ble dannet i 1855 som Telegrafverket. De skiftet så navn til Televerket i 1969, før navnet igjen ble endret i 1995. Denne gangen til Telenor, som de siden har beholdt. I desember 2000 ble selskapet delvis privatisert og børsnotert, og den norske stat har pr. 26.mars 2009 en eierandel i Telenor ASA på 53,97 % gjennom Nærings- og Handelsdepartementet (Telenor, 2008). I 2008 hadde Telenor 38 800 ansatte på verdensbasis hvorav 10 400 i Norge, og de oppnådde et resultat etter skatt på 14,8 milliarder kroner (Telenor, 2008).

Telenor er delt inn i tre forretningsområder: mobilvirksomhet, kringkastingstjenester og fastnett. De har nå mobiloperatører i 12 land i Europa og Asia, og mange av disse er i sterk vekst¹⁵. Selskapet er rangert som verdens syvende største mobiloperatør målt i antall abonnement, som i 2008 passerte 164 millioner på verdensbasis (Telenor, 2008). I Norge i 2008 hadde de 2,9 millioner mobilabonnementer, og var landets største operatør innen mobil telekommunikasjon med en markedsandel på 54 %.

I tillegg er selskapet ledende leverandør av fjernsyns- og kringkastingstjenester til forbrukere og virksomheter i Norden, målt i abonnenter og inntekter. Dette skjer i stor grad gjennom Telenor Broadcast Holding. Virksomhetsområdet Broadcast består av Canal Digital Group, Transmission and encryption og felles støttefunksjoner hos Broadcast og deres eierinteresser i A-pressen ASA, Norges Televisjon AS, RiksTV AS, TV2 Zebra AS og Otrum ASA. Telenor driver også det nasjonale bakkebaserte kringkastingnettet i Norge og er ledende leverandør av satellittkringkasting i Norden. Deres tredje forretningsområde er fastnettbaserte

¹³ Se vedlegg 5

¹⁴ www.telenorgroup.com

¹⁵ www.telenorgroup.com

telekommunikasjonstjenester. I Norge pr. 30.juni 2008 hadde de en markedsandel på 69 % på fastnettbaserte telefonabonnement og 51 % på bredbånd¹⁶. Selskapet er svært komplekst ved at de opererer innenfor disse ulike forretningsområdene, og de har i tillegg eierinteresser i en rekke selskaper i flere land innefor blant annet mobiltelefoni, bredbånd, IT rådgivning, kringkasting, skips- og flykommunikasjon.

Telenor er altså et stort selskap som opererer i flere ulike land og følgelig på svært ulike markeder. I Norge er de en etablert virksomhet med begrenset konkurranse da det kun er to mobilnett i landet. Telenor Norge har dermed en dominerende posisjon i et stabilt marked med svært lite uro og usikkerhet.

Telenor har seks strategiske mål som innebærer at de skal skape lønnsom vekst som i hovedsak vil være knyttet til eksisterende virksomheter, styrke deres prestasjonskultur gjennom hele konsernet ved å kombinere lokal tilnærming og global ekspertise, gjøre ansvarlig forretningspraksis til et konkurransefortrinn, skape særdeles høy kundetilfredshet, utføre benchmarking og dele beste praksis gjennom hele konsernet¹⁷. For at de skal beholde sin markedsposisjon er det i tillegg viktig at de er innovative og skaper endringer og stadig fornyelse. Videre skal de styrke sin ledende posisjon i Norden med et bredt utvalg av kommunikasjonstjenester. Selskapet er også berørt av den pågående finanskrisen, og i følge deres årsrapport for 2008 vil deres operasjonelle fokus i 2009 være på kostnadseffektivitet og kontroller over investeringsnivået.

I følge Telenor inkluderer deres selskapsstyring åpenhet og et samarbeid basert på tillitt mellom alle parter og samfunnet generelt¹⁸. De anser god selskapsstyring som et sentralt verktøy for å oppnå deres visjon, verdiskapning og strategiske mål, overholde deres verdier samt videreutvikle en god bedriftskultur. Dette er avgjørende i forhold til troverdighet og tilgang på kapital.

Konsernet fokuserer på å tiltrekke seg og beholde dyktige og motiverte medarbeidere og ledere med et sterkt forretningsmessig engasjement (Telenor, 2008). De bruker en global prosess, ”Telenor Development Process”, som består av flere delprosesser som

¹⁶ www.telenor.com

¹⁷ www.telenorgroup.com

¹⁸ www.telenorgroup.com

strateginedbrytning, medarbeidersamtaler, talentvurdering og medarbeiderundersøkelser. Gjennom denne prosessen vil medarbeidere få personlig tilbakemelding og oppfølging gjennom hele året. Hensikten med dette er å skape en organisasjon, ledere og medarbeidere som utvikler seg og leverer resultater i henhold til strategien.

Selskapet fokuserer på å være innovative, noe som er viktig for fortsatt vekst og markedsledelse, spesielt ettersom de opererer i flere markeder i sterk vekst og kontinuerlig endring. De forsøker hele tiden å forutse samfunnets ønsker og behov gjennom sin forskning slik at de skal ha muligheten til å opptre proaktivt.

4.1 "Going dynamic"

I forbindelse med en utredning ved Norges Handelshøyskole våren 2008, ble det gjennomført et intervju med Kenneth Hauge, som er prosjektleder for "Going dynamic" i Telenor (Lysne Ervik og Rønning, 2008). Følgende presentasjon av "Going dynamic" tar utgangspunkt i dette intervjuet.

Telenor startet sin utvikling mot det nye systemet høsten 2006 med en evaluering av den da eksisterende styringsmodellen som blant annet inkluderte budsjett. Budsjettprosessen i denne styringen ble oppfattet som tidkrevende for de som var involvert. De var imidlertid ikke sikre på at eliminering av budsjett ville spare tid, men antok at tiden i stedet ville bli brukt på en mer fornuftig måte. Tiden som tidligere ble brukt i budsjettprosessen og vurderinger rundt årsaker til avvik fra budsjett, kan nå bli brukt til å vurdere hvordan selskapet best kan tilpasse seg det fremtidige konkurranselandskapet og kundenes behov. Allerede i 2008 ble det unnlatt å utarbeide et konsolidert budsjett for selskapet, og per i dag styres alle de norske enhetene uten budsjett. Telenor har nå lagt ut på en reise mot et budsjettløst konsern erstattet av en integrert styringsmodell for selskapets prosesser, som er koblet opp mot strategier og målsetninger.

Implementeringen av "Going dynamic" skal være frivillig ved at det er åpnet opp for stor grad av fleksibilitet i det enkelte selskap. Dette innebærer at konsernet ikke pålegger noen fast modell for hvordan det skal gjøres, men etablerer en overordnet governancestruktur som beskriver rammene for oppfølging av virksomhetene. Med de store kulturvariasjonene i Telenors virksomheter, er det en nødvendig forutsetning at de enkelte selskapene får ansvar for hvordan implementeringen skal gjennomføres i deres marked og kultur.

Telenor opererer i dynamiske og raskt skiftende markeder, noe som innebærer at selskapene i de ulike landene opptrer veldig selvstendig. I følge Hauge er ”Going dynamic” et rammeverk som forteller hva Telenor forventer når det gjelder handlinger. Det er viktig for Telenor at konsernet beholder sin styring samtidig som det nye systemet gir handlingsrom. Målet er å få til en integrert modell der interne prosesser støtter opp om selskapets retning og strategier. Et av hovedformålene med implementeringen blir dermed å styrke operasjonaliseringen av strategien nedover i enhetene og ansvarliggjøre organisasjonen i større grad i forhold til å følge den strategiske retningen og de ambisjonene som settes. Det er viktig at strategien oversettes til hele organisasjonen slik at ansatte forstår hvordan de kan bidra til å levere de overordnede ambisjonene. Strategiprosessen skal bidra til ambisiøse mål, men samtidig være tilstrekkelig konkret til at den kan benyttes som referansepunkt. Telenor ønsker å fokusere på hvordan de skal levere i fremtiden opp mot ambisjonene og strategien i stedet for på hvordan de leverer mot et fast budsjett.

Telenor hadde en desentralisert struktur fra før, noe som kan være et godt utgangspunkt og en fordel i forhold til implementering av det nye styringssystemet. Imidlertid vil selskapets størrelse, kompleksitet og internasjonale struktur, i kombinasjon med statlig majoritets-eierinteresse, gi implementeringsutfordringer langs flere dimensjoner. Det er implementeringsprosessen, der den gamle styringsmodellen byttes ut med en ny, som har fått navnet ”Going dynamic”. Som navnet tilsier, skal ikke selskapet endre alt som har vært, men se på endringen som en evolusjon der styringsmodellen gradvis blir mer tilpasset et dynamisk marked. De må finne sin egen måte å styre på, som er tilpasset deres omgivelser.

”Going dynamic” bygger på at lokale enheter og avdelinger får større myndighet og ansvar for å drive sitt område, så lenge det er innenfor fastsatte rammevilkår. Til tross for at Telenor allerede hadde en desentralisert struktur før ”Going dynamic”, representerer dette økte ansvaret til lavere nivå allikevel noe nytt for organisasjonen sammenlignet med det gamle systemet. Målformuleringsprosessen vil bli viktigere ettersom de ikke lenger kan ta utgangspunkt i budsjettet når neste års mål skal settes. Sammen med desentralisert beslutningsmakt, er dynamisk ressursallokering et sentralt virkemiddel i Beyond Budgeting. Dette skal gi effektivitet i beslutningene og mer treffsikker allokering. Mye av dette var imidlertid til stede i Telenor allerede før implementeringen. I følge Hauge vil Telenor videreføre bruken av fullmaktsmatriser som setter rammer for kostnadsbruk og en investeringskomité som vurderer vesentlige investeringer også i den nye modellen.

Rullerende kvartalsvise prognoser er et viktig verktøy i det nye styringssystemet. Disse skal inneholde både finansielle og ikke-finansielle prognoser for de kommende fem kvartalene som oppdateres hvert kvartal. Ansatte skal med dette gis mulighet til å respondere raskere på endringer i markedet, både når det gjelder å søke nye muligheter og å justere seg etter endringer i omgivelsene.

Rapporteringen vil med det nye styringssystemet være på flere nivåer og langs flere dimensjoner enn kun den finansielle. Oppfølgingen av resultater ønsker Telenor å gjøre ved bruk av benchmarking. Dette innebærer at resultater måles relativt mot tilsvarende aktører eksternt eller mellom selskaper internt. Benchmarking benyttes som et informasjonsgrunnlag i forhold til å sette ambisjoner. I tillegg kan en slik bruk av rapportering ha motiverende effekter. Videre ønsker Telenor å fokusere på hvordan resultatene skapes og ikke bare på resultatene i seg selv. Dette gjøres ved å koble input med output for målene som settes. Fokuset skal være mer fremtidsrettet, ved at de ser fremover i forhold til hvordan de kommer til å levere, og vurdere hva de skal igangsette av tiltak for å gjøre det bedre.

5.0 Analyse

Påstandene i spørreskjemaet er inndelt i ulike tema etter forskningsspørsmålene, og analysen belyser det enkelte forskningsspørsmål for seg. I spørreskjemaet ble controllerne bedt om å angi sin grad av enighet eller uenighet på en skala fra 1 til 7 der 1 er ”helt uenig” og 7 er ”helt enig”. Tallverdier som benyttes i analysen vil referere til den samme skalaen. Når det blir sagt at controllerne er enig i ulike påstander, refereres det til controllere som svarer 5, 6 og 7 i spørreskjemaet, mens uenig representerer controllere som har svart 1, 2 og 3. Svaralternativ 4 i de ulike påstandene tilsvarer verken enig eller uenig.

5.1 Beskrivelse av utvalget

Utvalget i utredningen består av 100 controllere i Telenor sin norske avdeling. Av disse var det 48 som besvarte spørreskjemaet og fem som ble intervjuet over telefon. Av de som besvarte spørreskjemaet, er 27 personer business controllere, 10 arbeider med finansiell rapportering, og 11 krysset av på annet¹⁹. I utvalget var det flest controllere som tilhører et

¹⁹ Se vedlegg 1

kostnadssenter da 25 respondenter krysset av på dette. 14 controllere tilhører en resultatenhet, mens 9 er tilhørende noe annet²⁰. Kostnadssenter er en avdeling der produkter og innsats per enhet produsert kan måles, mens en resultatenhet kan for eksempel være et profittsenter der lederen gis ansvar for både produksjon og salg og evalueres ut fra resultatene til avdelingen (Kaplan og Atkinson, 1998). Det finnes både finansiell og business controllere i begge enhetene, men 70 % av business controllerne tilhører et kostnadssenter.

Gjennomsnittlig har controllerne som besvarte spørreskjemaet arbeidet i Telenor i litt over 10 år. En controller er fjernet fra gjennomsnittet da respondenten har svart en arbeidstid på 89 år, noe som anses som urealistisk. Det er stor spredning blant controllerne da fartstiden varierer fra 2 måneder til 35 år. Den samme ulikheten i fartstid ble forsøkt gjenspeilet i telefonintervjuene, og informantene har arbeidet i Telenor i alt fra 8 måneder til 30 år. Ettersom controllerne gjennomsnittlig har arbeidet i bedriften lenge, bør de ha gode forutsetninger for å kjenne til virksomheten og dermed besvare spørreskjemaet og spørsmålene i intervjuet, noe som kan øke troverdigheten av resultatene. Utvalget i telefonintervjuet består av én business controller, én som arbeider med finansiell rapportering, én som arbeider med både finansiell rapportering og business controlling, én som arbeider med prosjekt controlling og én Business Performance manager. Dermed blir ulike arbeidsområder også representert i telefonintervjuene.

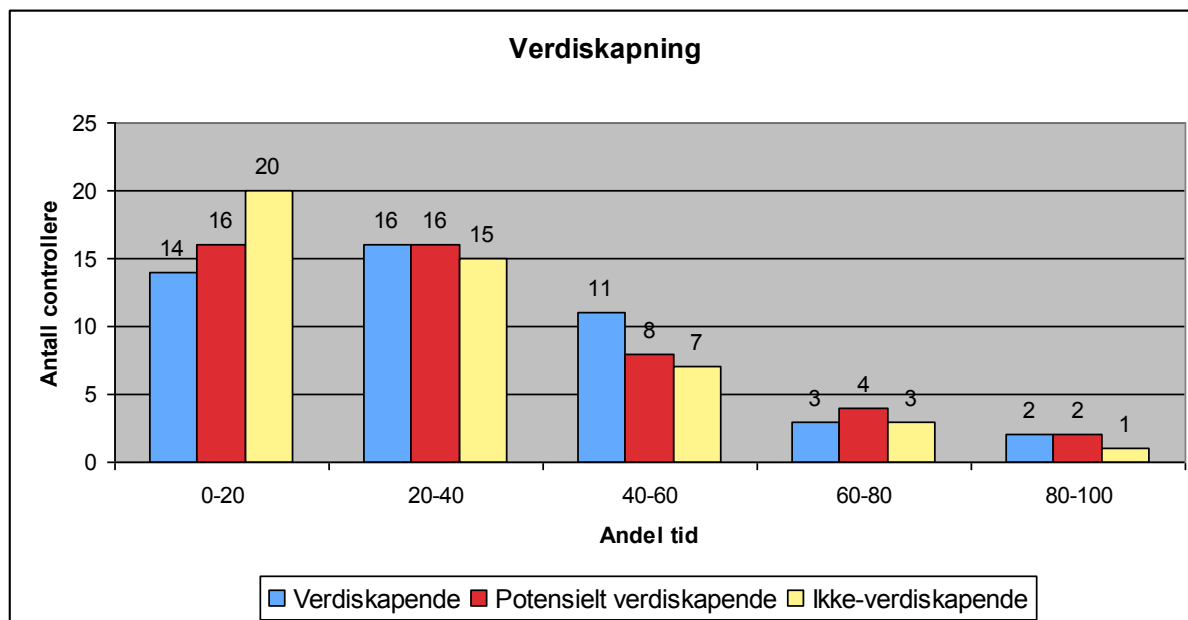
5.2 I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet?

I spørreskjemaet angir controllerne hvor stor andel av deres arbeidstid de bruker på ulike aktiviteter i bedriften, hvor summen skal være 100 %. Verdiskapende er aktiviteter de mener direkte øker verdien av Telenor, potensielt verdiskapende er aktiviteter som potensielt øker verdien og ikke-verdiskapende er aktiviteter som ikke øker verdien av Telenor. Figuren nedenfor gir en oversikt over andel tid controllerne bruker på verdiskapende, potensielt verdiskapende og ikke-verdiskapende aktiviteter²¹. X-aksen viser andel tid inndelt i fem grupperinger. Tallverdiene på søylene henviser til antallet respondenter som bruker tid på de

²⁰ Se vedlegg 1

²¹ To respondenter er trukket ut av utvalget da summen av aktiviteter i én besvarelse er 90 %, mens en annen har angitt negative andeler

ulike aktivitetene innenfor de forskjellige intervallene. For eksempel viser figuren at hele 30 av 46 kontrollere bruker mindre enn 40 % av sin arbeidstid på verdiskapende aktiviteter, noe som kan sies å være bemerkelsesverdi lite med tanke på deres sentrale funksjon.



Figur 6 Andel tid brukt på ulike aktiviteter

Funnene fra spørreundersøkelsen viser videre at controllerne gjennomsnittlig bruker 29 % av arbeidstiden på aktiviteter som ikke øker verdien av Telenor. I intervjuene forteller informantene hvilke aktiviteter dette kan være og hvorfor de utfører disse:

”Vi bruker veldig mye tid på interne møter og å bli enige med hverandre. Bruker veldig mye tid på å bli enige om definisjoner og hvordan ting skal fungere. Veldig mye tid går med på å snakke internt mellom interne økonomiavdelinger for å få ting avklart i stedet for at man har klare retningslinjer som sier at vi gjør sånn og sånn.” – Prosjekt controller

”Det blir brukt mye tid på å forklare avvik. Det er sånn man i stor grad har jobbet og det er i alle fall noen som opplever det som ikke-verdiskapende. Hadde man heller brukt det mer systematisk til å lære, hadde det kanskje gitt litt mer verdi. Kan stille spørsmål ved i hvilken grad rapportering er verdiskapende. Man trenger en viss grad av rapportering. Det er nok også fordi det er en ledelse som er veldig detaljert i sine spørsmål, hva som skjer.” – Business Performance manager

I tillegg sier controllerne i intervjuene at de bruker tid på interne kontroller som de er pålagt å gjennomføre, koordinering på grunn av selskapets størrelse og ren finansiell rapportering som kan hevdes ikke skaper kunde verdi, men som er nødvendig for å ha kontroll på selskapet og for å betjene finansmarkedet. Det kan dermed være en naturlig årsak til at det brukes tid på forskjellige ikke-verdiskapende aktiviteter siden de er nødvendig selv om de ikke direkte skaper verdi. Samtidig kan det være rom for justeringer i bedriften for å redusere andelen. En av informantene representerer et annet syn på hvordan verdiskapende aktiviteter defineres, da hun mener alle aktiviteter som gjennomføres direkte eller indirekte bør øke verdien av selskapet.

”Jeg vil ikke si meg helt enig i at vi bruker tid på ikke-verdiskapende aktiviteter. Selv om en oppgave du driver med i øyeblikket kanskje ikke isolert sett virker verdiskapende, bør den sannsynligvis og forhåpentligvis bli det når du setter den i en større sammenheng.” - Finansiell rapportering

Sitatet kan med dette forklare funn i spørreundersøkelsen som viser at controllerne gjennomsnittlig bruker henholdsvis 35 % og 36 % av sin tid på aktiviteter som øker og potensielt øker verdien av Telenor. Det er interessant å undersøke om hvordan controllerne stiller seg til budsjett kan bidra til å forklare variasjonen i tid de bruker på verdiskapende aktiviteter. Korrelasjonskoeffisienten mellom andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter²² og i hvilken grad respondentene er kritisk til budsjett²³ er imidlertid kun 0,029, slik at det ikke kan sies å være en sammenheng. Dermed kan det ikke konkluderes med at de som bidrar til minst verdiskapning stiller seg mest kritisk til budsjett eller omvendt, og andel tid på de enkelte aktivitetene kan ikke ene og alene skyldes styringsverktøyet i seg selv. Regresjonsanalyse viser at heller ikke antall år controlleren har arbeidet i Telenor eller om hovedarbeidsområde er innenfor finansiell rapportering eller business controlling er brukbare forklaringsfaktorer for hvor mye tid den enkelte controller bruker på verdiskapende aktiviteter.

Videre i analysen blir det gått dypere inn i hvor verdiskapende controllerne anser sin egen rolle å være i bedriften og hvilke tiltak som kan gjennomføres for å få mer verdiskapende

²² Tid på verdiskapende aktiviteter er kodet der 1 tilsvarer 0-20 % av tiden og 5 tilsvarer 80-100%

²³ I hvilken grad den enkelte respondent er kritisk til budsjett inkluderer 10 påstander vedrørende budsjettstyring. For nærmere opplysning om disse, se vedlegg 3

controlling. I tillegg analyseres det hvordan controllerrollen er i henhold til beskrivelsen av den nye og tradisjonelle rollen og hvordan controllerne forventer at den vil endres med innføring av et nytt styringssystem.

Tabell 1 Controllerrollen i Telenor og verdiskapning

Påstand vedrørende controllerrollen i Telenor og verdiskapning	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Telenors kontrollere kunne bidratt mer til verdiskapning	47	41	4	5,57	5	6	1,30
Ledelsen delegerer overvåkingsoppgavene til kontrollere	48	26	9	4,65	4	5	1,36
Controllere har stor frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres	48	23	18	4,25	3	4	1,67

Respondentene sier seg enige i at Telenor sine kontrollere kunne bidratt mer til verdiskapning ettersom hele 84 % plasserer seg på den øvre delen av skalaen. Dette er interessant fordi det indikerer at de mener deres arbeidstid kunne blitt benyttet på en bedre og mer effektiv måte. Oppfattelsen til controllerne om at de kunne bidratt mer til verdiskapning fremkommer også i telefonintervjuene, og de har synspunkter vedrørende hva bedriften kan gjøre for å få mer verdiskapende controlling.

”Få litt mer klare retningslinjer. Vi kommer fra seks-syv forskjellige økonomimiljøer som er satt sammen til ett miljø med seks-syv forskjellige måter å gjøre ting på. Hvis man ikke klarer å få ett syn vil man bruke veldig mye tid på å diskutere hvordan ting skal gjøres. Mer ledelse kanskje er viktig.” – Prosjekt controller

”Controllerrollen vil i større grad kunne bidra til verdiskapning. Blant annet det at det kreves at de må ta stilling til fremtiden vil være en bidragsyter til å endre rollen i en mer verdiskapende retning. De bør være med på å vurdere hva som kommer til å skje og ta stilling til hva man må gjøre som en respons på hva som kan komme til å skje. Rett og slett litt mer inkludert.” – Business Performance manager

Resultatene kan bidra til å forklare hvorfor gjennomsnittlig 29 % av arbeidstiden blir brukt på ikke-verdiskapende aktiviteter, og hvilke tiltak som kan gjennomføres i controllerrollen for å redusere denne andelen. Samtidig som ikke-verdiskapende aktiviteter kan eksistere uavhengig av bedriftens styringssystem, er det antakeligvis flere faktorer også ved styringssystemet som reduserer controllernes mulighet til å skape verdi. Dette vil belyses senere i analysen for å se om det kan forklares på bakgrunn av bruk av budsjett eller andre styringsverktøy.

Omtrent halvparten av respondentene sier seg enige i at ledelsen delegerer overvåkingsoppgavene til controllerne, og dette indikerer noe grad av desentralisering. Den påfølgende påstanden omhandler også desentralisering ved at den sier at controllerne har stor frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres. Medianen viser at den typiske besvarelsen er 4 på denne påstanden, som vil si verken uenig eller enig. Imidlertid er det få svar på akkurat denne verdien da besvarelsene heller er jevnt fordelt på skalaen. I henhold til litteraturen er det viktig at ledelsen gir controllerne tillitt og ansvar (Roehl-Anderson og Bragg, 2005). For at de skal kunne utnytte sitt potensial og bidra til verdiskapning bør ledelsen delegere oppgaver til controllerne og inkludere de i beslutningsprosesser. Controllerne i Telenor får altså bare noe frihet og delegert ansvar, og dette kan være en ytterligere forklarende årsak til de oppgitte ikke-verdiskapende aktivitetene. Dette underbygges av en negativ korrelasjonskoeffisient på -0,17 som indikerer at de som mener controllerne kunne bidratt til mer verdiskapning ikke er enig i at ledelsen delegerer overvåkingsoppgaver til dem. Selv om denne samvariasjonen ikke er signifikant, viser den en tendens til at noen kontrollere er av den oppfattelsen at lite delegering reduserer deres verdiskapende muligheter.

Tabell 2 Endringer i controllerrollen

Påstand vedrørende endringer i controllerrollen	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Controllere jobber mer administrativt enn strategisk	47	32	6	5,02	6	5	1,36
Formidling og kommunikasjon er viktigere enn analytiske egenskaper for controllere	48	8	7	3,60	4	4	1,18
Controllernes viktigste funksjon er å overvåke virksomheten og rapportere avvik	48	20	14	4,27	4	4	1,51
Controllere har en viktig rolle for å formidle Telenors kjerneverdier	48	31	13	4,73	5	5	1,76
Rapporter og analyser som gjøres av controllere gis stor oppmerksomhet	48	32	8	5,06	5	5	1,44
Controllerrollen er lite integrert i driften av avdelingene (enhetene)	48	11	31	3,08	2	3	1,67

Respondentene er i liten grad enige i at formidling og kommunikasjon er viktigere enn analytiske egenskaper. Hele 48 % har krysset av på ”verken enig eller uenig”, noe som impliserer at omtrent halvparten av controllerne anser egenskapene som like viktige. Dette er i samsvar med beskrivelsen av den nye rollen da en controller i dag bør inneha alle egenskapene. Videre er respondentene verken enige eller uenige i at deres viktigste funksjon er å overvåke virksomheten og rapportere avvik. De mener altså at controllerne skal gjøre dette, uten at det er de viktigste arbeidsoppgavene. I følge Hope (2005) er disse aktivitetene sentrale i den tradisjonelle controllerrollen. Dermed viser svarene på også den sistnevnte påstanden at rollen i Telenor anses for å være mer i samsvar med den nye controllerrollen, ettersom denne innebærer langt flere funksjoner enn overvåking og rapportering. I intervjuet sier imidlertid en ansatt at det blir lagt mer vekt på historiske hendelser og rapportering enn analyser og tolkninger av fremtiden, noe som indikerer at rollen også er i tråd med den tradisjonelle.

”I forhold til å ha en balanse mellom å forklare historien og å rapportere i forhold til det å vurdere fremtiden og å gjøre analyser og vurderinger av det, er nok helt klart tyngdepunktet på det første.” - Business Performance manager

Resultatene fra spørreundersøkelsen underbygger sitatet da controllerne stor sett er enig i at de jobber mer administrativt enn strategisk, ettersom kun 13 % har sagt seg uenig i denne påstanden. Dermed impliserer også dette en tradisjonell controllerrolle i Telenor siden det nettopp er administrativt arbeid som karakteriserer en slik rolle. Krysstabulering viser at det er en litt større andel av de som arbeider med finansiell rapportering som sier de jobber mer administrativt enn strategisk sammenlignet med business controllere. Dette stemmer overens med antakelsene om at det finnes ulike controllere med forskjellig fokus i bedrifter. I kapittel 2 la utredningen vekt på at rollen bør endres til å fokusere mer på oppgaver som er sterkere knyttet opp mot strategi og strategiarbeid. Dermed er det på dette området rom for å foreta justeringer i Telenor sin controllerrolle slik at de i større grad kan bidra til verdiskapning. Dette kan dog være en utfordring i og med at det antakeligvis er arbeidsoppgaver som innebærer administrativt arbeid heller enn strategisk som controllerne er nødt til å gjennomføre.

Controllerne anser sin posisjon i bedriften som betydningsfull ved at 65 % er enige i at deres rolle er viktig for å formidle Telenor sine kjerneverdier. I et styringssystem som er i henhold til Simons sitt rammeverk er controllerrollen dermed viktig ettersom et styringssystem, gjennom verdisystemet, skal kommunisere kjerneverdiene (Simons, 1995b). Det er dog relativt høy spredning i svarene på denne påstanden, noe som tilsier at respondentene har noe ulik oppfattelse. Videre er 67 % av controllerne enige i at rapporter og analyser de gjør gir stor oppmerksomhet, noe som også kan tyde på at de anser sine arbeidsoppgaver som sentrale. I tillegg er de fleste uenige i at de er lite integrert med driften av avdelingene, ettersom medianen viser at den typiske besvarelsen på denne påstanden er 3. Til tross for noe variasjon i oppfattelsen av rollen og hvordan de arbeider opp mot driften av avdelingene, viser tendensen i svarene at de anser sin rolle i bedriften som sentral og at arbeidsoppgavene de utfører er viktige. På grunn av dette er det følgelig naturlig å forvente at controllerens rolle påvirkes ved endringer i styringssystemet. I intervjuene blir det sagt følgende om konsekvenser for controllerrollen av innføring av et nytt styringssystem:

”Jeg tror vi blir mer forretningsorientert. For å forstå utviklingen, må vi se på hva som skjer blant konkurrentene og vi må se på hva markedsdivisjonene gjør for å møte konkurransen. Jeg har forståelse av at vi i min avdeling tidligere så mest på historikken og hva vi gjorde i fjor på den samme tiden, veldig mye fokus på tall. Jeg føler vi har fått mer innsyn i hva som skjer i markedet og utenfor Telenor. At vi må ta hensyn til en del andre endringer som skjer.” - Både finansiell rapportering og business controller

”Det blir mer ansvar for controllerne. Det blir mindre arbeid konsentrert om høsten som før gikk med til budsjett, men heller et litt mer jevnt trykk. Det er tettere involvering i forretningsdrift. Og naturlig nok ganske høyt fokus på avvik fra prognosen. Controllerne blir mer aktive i min divisjon som er ekstremt markedsorientert.” - Business controller

”I større grad å vurdere fremtid fremfor fortid og forklare avvik. Det er en annen type controller. Må gjøre mer vurderinger slik at det stilles større krav. De får større ansvar.” - Business Performance manager

Ut fra sitatene kan det antydes at controllerne er positivt innstilt til konsekvensene for deres rolle av innføringen av det nye styringssystemet. Alle forventer flere arbeidsoppgaver som er mer i henhold til beskrivelsen av den nye rollen, da det innebærer økt ansvar og mer involvering i forretningen der de også skal ha et øye på markedet uten å kun fokusere på finansielle nøkkeltall.

Oppsummering

Resultatene viser at controllerne i Telenor bruker henholdsvis 35 % og 36 % av arbeidstiden på verdiskapende og potensielt verdiskapende aktiviteter. Samtidig er de fleste av den oppfattelsen at det fremdeles er rom for å tilpasse rollen slik at de kan bidra til å øke verdien av selskapet i enda større grad. På bakgrunn av resultatene kan det antas at Telenor har kontrollere med oppgaver som er i samsvar med et helhetlig styringssystem og beskrivelsen av den nye controllerrollen ved at de er inkludert i beslutningsprosesser, har en viktig oppgave med å kommunisere bedriftens kjerneverdier og ved at de gjør arbeid som gis stor oppmerksomhet. Rollen er imidlertid fremdeles også tradisjonell ved at de jobber mer

administrativt enn strategisk, samtidig som enkelte controllere er av den oppfatning at de jobber mer med å rapportere og forklare historien, enn analyser og vurderinger av fremtiden.

Controllerne i intervjuene uttrykker en forventning om at rollen blir endret med innføringen av det nye styringssystemet. Disse endringene ventes å innebære mer eksternt fokus og mer integrering i forretningsdriften slik at den blir mer handlingsorientert, samt økt fokus på fremtiden på bekostning av historisk avviksrapportering. Samtidig forventer controllerne at de vil få flere arbeidsoppgaver og økt ansvar enn tidligere. Det er imidlertid noe usikkerhet knyttet til om endringene vil innebære mer frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres, og i hvilken grad de vil få økt delegering av overvåkingsoppgaver fra ledelsen. Til tross for dette kan det allikevel sies at rollen har blitt mer sentral og tettere knyttet opp mot driften, og dermed at controllerne i større grad har muligheten til å bidra til verdiskapning i selskapet.

5.3 I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?

Tabell 3 Kritikkk av budsjett

Påstander vedrørende kritikken av budsjett	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Budsjettprosessen var alt for tidskrevende	46	32	9	5,3	7	6	1,84
Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllerne	47	9	34	2,79	1	2	1,76
Budsjettene ble unødvendig	45	24	12	4,47	5	5	1,65
Budsjettene var alt for usikre	45	28	11	4,82	7	5	1,81
Budsjettene var forankret i avdelingens (enhetens) strategi	46	20	13	4,2	4	4	1,54
Budsjettet gav et for kortsiktig fokus	46	23	14	4,26	5	4,5	1,58

41 % av controllerne i utvalget sier seg ”helt enig” i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende. En modusverdi på 7 kan sies å være ekstremt. I tillegg er det en klar hovedvekt av besvarelser på denne skalaverdien ettersom det kun er 17 % som har plassert seg på 5, som er verdien med nest flest besvarelser. Det kan derfor konkluderes med at hovedvekten av controllerne anser kritikken mot budsjett for å være tids- og ressurskrevende som reell. Videre tilsier en korrelasjonskoeffisient på 0,22 at de som er enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende også er enig i at de kunne bidratt mer til verdiskapning. Dette er interessant og indikerer at tidsbruken i forbindelse med budsjett kan påvirke controllernes mulighet til å skape verdi. Samvariasjonen er imidlertid ikke signifikant, noe som innebærer at det ikke er tilstrekkelig antall besvarelser som viser denne sammenhengen til at det kan trekkes klare konklusjoner, dog viser den en tankevekkende tendens.

Selv om controllerne er enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende, sier hele 72 % seg uenig i at fjerning av budsjett vil gi mindre arbeidsbyrde for de. En korrelasjonskoeffisient på 0,28 mellom disse to påstandene viser en positiv samvariasjon. Dette betyr at kontrollere som sier seg enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende også er enig i at fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde. En slik sammenheng er som forventet. Samvariasjonen kan imidlertid ikke sies å være signifikant, og dermed kan det ikke trekkes klare konklusjoner om sammenhengen. Resultatene fra spørreundersøkelsen bekrefter dette ved at funnene faktisk viser en negativ samvariasjon, hvor hovedandelen av respondentene er enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende og uenig i at fjerning av verktøyet vil gi mindre arbeidsbyrde for controllerne. Elleve respondenter svarer skalaverdi 7 på at budsjettene var alt for tidskrevende og enten 1 eller 2 på at fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde. Dette påviser den negative samvariasjonen, og at det er mange av de samme respondentene som legger seg i ekstremverdiene. Det er ikke tilfeldig at de oppfatter budsjettet som tidskrevende, og igjen forklares det at controllerne anser problemet for å være reelt samtidig som de mener det kan være vanskelig å eliminere problemet kun ved å fjerne budsjettet til fordel for andre verktøy.

Respondentene sine svar er varierende på påstandene om at budsjettene ble unødvendige og at de var alt for usikre. Medianen viser at den typiske besvarelsen er 5 på begge påstandene, men modus indikerer høyere grad av enighet i den siste da 22 % av kontrollere har sagt seg ”helt enig” i denne. Av disse er syv respondenter de samme som har sagt seg ”helt enig” i at budsjettene var alt for tidskrevende. Det er også fem kontrollere som er ”helt enig” i at

budsjettene var alt for tidskrevende og alt for usikre, og i tillegg har disse fem svart enten 1 eller 2 på skalaen om at fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde. Dette viser igjen at det er noen av de samme controllerne som legger seg i ekstremverdiene på flere av påstandene og som følgelig kan sies å være "budsjettkritikere" ved at de er "helt enig" i flere av kritikkmomentene. Det er vanskelig å se et mønster på hvem disse er, da de har ulik fartstid i bedriften og ulike arbeidsområder. Alt i alt kan det på bakgrunn av resultatene antydes at controllerne er enige i kritikken som sier at budsjett gir lite styringsverdi.

Som forklart tidligere i utredningen er en kobling mellom budsjett og strategi en nødvendig forutsetning for at styringsverktøyet skal bidra til implementering av bedriftens strategi. Budsjettet kritiseres imidlertid for å mangle denne koblingen (Hansen et al., 2003). Resultatene fra spørreundersøkelsen antyder at controllerne verken er enig eller uenig i at budsjettene ble utarbeidet på bakgrunn av strategien, ettersom medianen viser at den typiske besvarelsen er 4 på denne påstanden. Hele skalaen for grad av enighet og uenighet er imidlertid representert ved controllernes besvarelser, noe som indikerer ulik oppfattelse vedrørende dette. På bakgrunn av svarene kan det dermed ikke konkluderes med at dette problemet knyttet til budsjett er reelt for Telenor, samtidig som kritikken heller ikke kan avfeies.

Hovedvekten av svarene på den neste påstanden ligger på 5 med 28 %, noe som innebærer at controllerne er enige i at budsjettet gir et for kortsiktig fokus. Det er imidlertid ingen åpenbar enighet ettersom medianen er 4,5. På bakgrunn av dette kan det derfor ikke gis en klar konklusjon vedrørende relevansen av denne kritikken, uten at den kan utelukkes ettersom flere er enige enn uenige.

Selv om de såkalte "budsjettkritikerne" tilhører ulike deler av organisasjonen, viser krysstabulering at controllere som er tilknyttet en resultatenheter er litt mer enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende, at de ble unødvendig og at de var alt for usikre enn de som er tilknyttet et kostnadscenter. Til tross for at det ikke er stor grad av ulikhet i oppfattelsene, indikerer dette at det kan være forskjeller internt i bedriften vedrørende hvordan controllerne stiller seg til kritikken av budsjett. En Business Performance manager uttaler følgende om hvordan budsjettet oppfattes i organisasjonen, noe som også bekreftes av andre informanter:

”Jo høyere opp jo lettere er det å være kritisk til budsjettene. Ute i organisasjonen gir det veldig behagelige rammer.” - Business Performance manager

I telefonintervjuene kommer det altså frem at det er de lavt i organisasjonen som er mest positive til budsjett, ettersom det oppleves som trygt ved at det gir dem klare rammer å forholde seg til. På spørsmål om fartstid har noe å si for holdningen til budsjett, uttrykker informantene ulik oppfattelse.

”Det er en vesens forskjell på hvor lang fartstid man har i forhold til hvordan man tar det med endringer i forhold til budsjett. De nyansatte har en litt friskere tankegang som vi prøver å utnytte inntil de blir spist opp av systemet.” - Finansiell controller

”Tror ikke det har noe med hvor lenge man har vært ansatt.” – Business Performance manager

Controllerne i intervjuene er altså delt i oppfatningen om det er ulikt syn på budsjettkritikken i forhold til hvor lenge ansatte har arbeidet i Telenor. Det er interessant å undersøke dette nærmere for å se om budsjettkritikken kan forklares ut i fra holdning til ”Going dynamic” og hovedarbeidsområde, i tillegg til fartstid.

Multivariabel regresjon viser at det kun er innstilling til ”Going dynamic” som er signifikant som forklaringsvariabel, ettersom denne p-verdien er mindre enn signifikansnivået på 0,05. Holdningen til ”Going dynamic” påvirker budsjettkritikken positivt med 0,41, noe som indikerer at jo mer positive controllerne er til ”Going dynamic”, dess mer kritiske er de til budsjett. En slik sammenheng er interessant, da dette kan antyde en oppfattelse av at det nye styringssystemet er et bedre system enn budsjett. Imidlertid kan det ikke konkluderes med at positiv holdning til ”Going dynamic” fører til kritisk oppfattelse av budsjett. Analysen viser bare at det finnes en sammenheng, uten å si noe om årsak-virkning-forhold. Antall år controllerne har jobbet i Telenor gir et lite negativt bidrag, slik at jo lenger en controller har arbeidet i Telenor jo mindre kritisk er personen til budsjett. Verken fartstid eller hovedarbeidsområde er imidlertid signifikant som forklaringsvariabler. Regresjonsligningens justerte R^2 er 0,27, som innebærer at 27 % av variasjonen i holdningen til budsjett forklares av de uavhengige variablene. Det kan altså ikke påstås at budsjettkritikken avhenger av hvordan controllerne stiller seg til ”Going dynamic”, hvor lenge de har arbeidet i Telenor og om de er business controllere.

Tabell 4 Diagnostisk og interaktiv bruk av budsjett

Påstander vedrørende diagnostisk og interaktiv bruk av budsjett	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Avvik fra budsjett styrte ledelsens oppmerksomhet	45	37	4	5,36	6	6	1,17
Ledelsen involverte seg i budsjettdiskusjoner	46	39	1	5,61	5	6	1,06
Budsjettarbeidet ledet til at man søkte nye konstruktive løsninger	46	21	13	4,33	5	4	1,38

82 % av controllerne er enig i at budsjettavvik styrte ledelsens oppmerksomhet. Dette konstaterer de teoretiske antakelsene om at avviksrapportering er et viktig element i budsjettprosessen. I tillegg antyder det at budsjettene ble brukt diagnostisk i Telenor, ettersom en diagnostisk bruk er kjennetegnet ved å måle og kontrollere prosessen mot å nå bedriftens mål gjennom identifisering og oppfølging av avvik (Nyland og Østergren, 2008). Videre er det kun én controller som er uenig i at ledelsen involverte seg i budsjettdiskusjoner. Dette indikerer at budsjettene også ble brukt interaktivt og at det var diskusjoner internt i Telenor på bakgrunn av budsjettet. Resultatene fra begge påstandene er klare ettersom median er 6 og standardavvikene er lave. Svarene indikerer altså diagnostisk bruk ved viktigheten av avviksrapportering og interaktiv bruk ved at budsjettet førte til økt involvering fra ledelsen. Det kan imidlertid være ulike oppfattelser av og grader av involvering da det kan innebære alt fra instruering til deltakelse i åpne diskusjoner. I intervjuene kommer det frem at involveringen var preget av at ledelsen satte premisser og rammer. En business controller sier følgende om ledelsen sin involvering:

”Jeg vil vel si at de har vært aktive kravstillere. Da er det sånn at controllere eller økonomer ofte gjør det praktiske arbeidet, mens ledelsen deltar på å sette ambisjoner eller foreslår eller krever kutt.” - Business controller

En annen controller har den samme oppfattelsen av hvordan toppledelsen involverte seg, samtidig som han sier at det hovedsakelig skjedde når de satte mål og når tallene kom tilbake, og at de så lite til ledelsen utenom disse periodene. Denne uttalelsen forklarer at involveringen ikke skjedde kontinuerlig i løpet av året, men i perioder hvor budsjettutarbeidelse og

avviksrapportering fant sted. Controllerne mener videre at diskusjoner foregikk i liten grad mellom nivå og enheter, men mest innen den samme avdeling. Uttalelsen til en av de understreker dette, da informanten beskriver diskusjonene på følgende måte:

”Det gikk hierarkisk opp og ned og lite på tvers.” - Business Performance manager

På bakgrunn av spørreundersøkelsen virker det som budsjettstyringen var interaktiv med en ledelse som involverte seg. Informantene i telefonintervjuene utdyper denne involveringen, og forklarer at den var mer preget av instruering og kravstilling enn åpne dialoger og diskusjoner. Samtidig virker det som om involveringen ikke skjedde kontinuerlig i løpet av året, noe som er en viktig forutsetning for at styringssystemet skal være interaktivt. Intervjuene gir på bakgrunn av dette signaler om at budsjettstyringen i Telenor ikke var så interaktiv som resultatene av spørreundersøkelsen kan antyde. Involveringen kan ikke sies å være i overensstemmelse med hva som karakteriserer et interaktivt styringssystem med en åpen og kontinuerlig dialog mellom alle ansatte og mellom ansatte og ledelsen. På bakgrunn av selskapets størrelse kan det imidlertid forventes at dette varierer noe mellom de ulike avdelingene, slik at det i noen enheter kan forekomme mer interaktivitet enn i andre.

Budsjettet kritiseres for å være en årlig prestasjonsfelle som kveler kreativitet og innovasjon med sine øvre absolutte grenser for handlinger (Hope og Fraser, 2003). Dermed reduserer budsjett ansattes anledning til å takle uforutsette problemer eller gripe muligheter som oppstår, og følgelig hindrer det bedriften å være proaktiv og raskt tilpasse seg endringer i omgivelsene. Samtidig kritiseres budsjettet for sin rigiditet ettersom det gjerne kun er fremskrivning av forrige periodes budsjett og forutsetter på denne måten at historiske prestasjoner vil fortsette i fremtiden (Wallander, 1999). Svarene til controllerne vipper så vidt i favør av enighet om at budsjettarbeidet ledet til nye konstruktive løsninger. Dette indikerer at controllerne mener budsjettet ikke hindret kreativitet, men at ansatte kunne gå nye veier også under budsjettstyring. Enighet i denne påstanden underbygger i tillegg at budsjettet ble brukt interaktivt. Hensikten med et interaktivt styringssystem er at det skal gjøre det mulig å lære om trusler og muligheter som oppstår underveis, og til å handle proaktivt (Simons, 1995b). Det er imidlertid ingen klar enighet blant controllerne vedrørende dette, og ut fra spørreundersøkelsen kan det ikke konkluderes med at budsjettarbeidet ledet til nye konstruktive løsninger og at det var interaktivt. Informantene sier at det var en viss sammenheng mellom budsjettene det enkelte år, slik at de til dels var basert på tidligere

periodes budsjett, men at det likevel var en helt ny prosess der forventede endringer ble inkludert.

”Det er litt både og. De var nok i stor grad basert på tidligere budsjetter - hva man hadde hatt før og sånn. Men i den grad man tok inn endringer så var det når man visste at kostnadene kom til å øke.” - Business Performance manager

Sitatet forklarer at budsjettet til en viss grad kan sies å ha vært rigid, men samtidig at det til dels var interaktivt på dette området og at Telenor hadde mulighet til å tilpasse seg omgivelsene i det minste én gang i året under budsjettstyring.

Tabell 5 Konsekvenser av eliminering av budsjett

Påstander vedrørende eliminering av budsjett	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Fjerning av budsjett gir mindre kontroll	46	10	28	3,04	2	3	1,65
Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom avdelingene (enhetene)	44	6	29	2,77	1	3	1,44
Uten budsjett kan Telenor respondere raskere på endringer i omgivelsene	46	31	9	4,91	7	5	1,91

I følge litteraturen er budsjett svært viktig for å oppnå kontroll (Naug og Sti, 1991). Verktøyet skal bidra til dette ved at ansatte har klare retningslinjer for hva de skal gjøre og fastsatte mål de skal nå. Modusen på den første påstanden i tabellen viser at de fleste controllerne har plassert seg på den nedre delen av skalaen og mener derfor ikke at fjerning av budsjett gir mindre kontroll. Dette indikerer at de teoretiske antakelsene ikke nødvendigvis er holdbare, men at kontroll også kan oppnås uten bruk av budsjett. Funnet underbygges av den neste påstanden, da kun 14 % er enig i at fjerning av budsjett fører til dårligere koordinering mellom avdelingene. I tillegg sier flest respondenter seg ”helt uenig” i påstanden. Samvariasjonen i besvarelsene på disse påstandene er signifikant med en korrelasjonskoeffisient på 0,47. Troverdigheten i konklusjonen blir med dette styrket, da controllerne mener det er mulig å oppnå både kontroll, kommunikasjon og koordinering uten

budsjett. Det er allikevel noe ulikt syn på dette, og en finansiell controller ser det som en utfordring å få til god kommunikasjon uten budsjettet ved følgende uttalelse:

”Vi ser nå at controllerne som jobber ut i enhetene har en utfordring med å finne måter å presentere finansiell informasjon på som gjør at de ulike lederne føler at de er på riktig retning.” - Finansiell controller

Resultatene fra spørreundersøkelsen viser at controllerne er enige i at Telenor kan respondere raskere på endringer i omgivelsene uten budsjett. Modus er 7, men graden av enighet er ikke så sterk som dette tilsier da svarene er nokså likt fordelt utover den øvre delen av skalaen. Til tross for noe ulik oppfattelse, er hovedandelen av controllerne enige. Dette antyder at kritikken om at budsjett er en barriere mot endring er reell, og at controllerne mener en styring uten verktøyet vil være mer dynamisk og proaktiv. I tillegg viser resultatene at seks respondenter sier seg ”helt uenig” i at fjerning av budsjett gir dårligere koordinering samtidig som de er ”helt enig” i at Telenor kan respondere raskere på endringer i omgivelsene uten budsjett. Flere av disse er også ”helt enig” i andre av kritikkmomentene som at budsjettet er tidskrevende, usikkert, unødvendig og at fjerning av det ikke vil gi mindre kontroll. Dette viser igjen at det er flere av de samme respondentene som er sterkt kritiske til budsjett.

Til tross for noen ”budsjettkritikere” er det flere respondenter som ikke er spesielt negative. Telenor har lenge vært budsjettstyrt, noe som kan ha ført til at ansatte føler de er avhengige av verktøyet og følgelig ikke stiller seg så kritisk til det. En controller uttaler følgende i intervjuet:

”Det er flere nå som begynner å være kritiske til budsjett og ta et mer bevisst standpunkt i forhold til det.” – Business Performance manager

Det er altså en økende skepsis til budsjettet i bedriften. En forklarende årsak kan være at ansatte blir mer klar over alternative styringsverktøy, samtidig som de hører mye om Beyond Budgeting og på den måten blir påvirket. Telenor har ikke vært budsjettløst i så lang tid, og en controller forklarer i intervjuet hvordan det er å fri seg fra budsjettet:

”Det tar litt tid å fri seg fra det. Det krever litt av oss å tenke nytt. Vi har tross alt en veldig lang historie med faste mål.” - Finansiell rapportering

Selv om flere begynner å være kritiske til budsjett, viser sitatet at controllerne mener det vil ta tid å fri seg fra det. Dette kan antas å være vanlig i en stor organisasjon hvor budsjett lenge har vært det mest brukte styringsverktøyet.

Oppsummering

Ut fra resultatene kan det antydes at controllerne i Telenor mener at budsjettprosessen er tidskrevende, at budsjett utgjør en barriere mot endring og at det gir lite styringsverdi da det er unødvendig og alt for usikkert. Controllerne synes imidlertid ikke å være like sikre på relevansen av andre problemer knyttet til budsjettet som at det gir et for kortsiktig fokus og mangler en kobling til strategien. Graden av enighet i kritikken av budsjett blant controllerne er ikke så sterk som kanskje forventet, men et viktig poeng er at de gjennomsnittlig ikke er uenige i noen av kritikkmomentene. Samtidig er det en tendens til økende skepsis til verktøyet internt i bedriften.

5.4 Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?

I Telenor fører "Going dynamic" til et nytt styringssystem med styringsverktøy som skal erstatte det tradisjonelle budsjettet. De bruker blant annet balansert målstyring og rullerende prognoser, og det blir her analysert hvordan disse oppfattes relativt til budsjett.

5.4.1 "Going dynamic"

Tabell 6 "Going dynamic"

Påstander vedrørende "Going dynamic"	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Jeg har god forståelse for hva "Going dynamic" innebærer	48	39	4	5,58	7	6	1,38
"Going dynamic" gir en mer effektiv styring av Telenor	48	33	7	5	5	5	1,52
"Going dynamic" gir bedre overvåking av hva som må gjøres	48	35	8	4,94	5	5	1,46

"Going dynamic" trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene	48	36	4	5,31	6	5,5	1,46
"Going dynamic" gir et mer langsiktig fokus	47	24	12	4,45	4	5	1,67
"Going dynamic" gir en mer kontinuerlig fordeling av ressurser til Telenor sine avdelinger (enheter)	42	20	12	4,24	5	4	1,53

Resultatene fra spørreundersøkelsen viser at 81 % av controllerne mener de har god forståelse for hva "Going dynamic" innebærer. Modus på påstanden er 7 ved at hele 31 % sier seg "helt enig". Dette indikerer at de bør ha gode forutsetninger for å kunne angi i hvilken grad de anser det nye styringssystemet som løsning på problemene knyttet til budsjettstyring og at det dermed gir en mer verdiskapende styring. Forståelsen viser seg å være uavhengig av hvilken enhet controllerne arbeider i og av hva som er deres hovedarbeidsområde. I telefonintervjuene utdyper informantene hva de legger i begrepet "Going dynamic", og alle oppfatter det som et mer fremoverrettet styringsverktøy der de fokuserer mer på hvor de skal og hvordan de skal komme seg dit enn hva de tidligere har gjort.

"Det er et rimelig spenstig begrep. Men sånn som vi prøver å definere det litt hos oss, så er det at vi søker å få til en mer fremoverskuende og mer integrert management-modell, og sånn skal ivareta en prosess fra vi legger en strategi og hele veien frem til vi rapporterer og evaluerer resultatene våre." - Finansiell rapportering

"Det er en mer dynamisk måte å jobbe på fordi det hele tiden tar hensyn til det som skjer i organisasjonen med hensyn til resultater som er oppnådd og bruke det til å evaluere hvordan man ligger an til å nå mål og til å gjøre nødvendig endringer for å nå mål eller eventuelt sette nye mål. Blir mer dynamisk fordi man hele tiden får tatt hensyn til endringer som skjer." - Både finansiell rapportering og business controller

Samstemte sitater viser at controllerne har lik oppfattelse av styringssystemet, noe som kan bidra til å styrke troverdigheten i svarene på dette temaet både i spørreundersøkelsen og i intervjuene.

Budsjettet kritiseres som tidligere nevnt for å være en barriere mot endring, og controllerne som besvarer spørreskjemaet sier seg enig i denne kritikken. En informant kommer med følgende uttalelse i telefonintervjuet knyttet til spørsmål vedrørende ”Going dynamic”:

”Kanskje aller viktigst er at det gjør oss i stand til å reagere raskere på endringer i omgivelsene, og dette er kanskje spesielt viktig i den tiden vi er inne i nå.” - Business controller

Denne controlleren mener altså at i dagens usikre omgivelser er muligheten til å kunne tilpasse seg endringer spesielt viktig. Budsjett er uheldig å bruke under slike omstendigheter, og ”Going dynamic” kan dermed være et godt alternativ. Dette stemmer også overens med de andre telefonintervjuene hvor informantene uttaler at de anser ”Going dynamic” for å være en dynamisk styringsmodell, og den kan dermed bidra til å løse problemet knyttet til budsjettets rigiditet.

Respondentene er enig i at ”Going dynamic” gir en mer effektiv styring og bedre overvåking av hva som må gjøres da medianen viser at den typiske besvarelsen er 5 på disse to påstandene. Det samme er tilfellet for påstanden om at det nye styringssystemet trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene. Her er i tillegg 6 den hyppigst besvarte skalaverdien, slik at det klart kan konkluderes med at controllerne er enig. En signifikant korrelasjonskoeffisient på 0,31 viser at de respondentene som er enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende også er av den oppfatningen at ”Going dynamic” gir en mer effektiv styring. Det er også signifikante korrelasjoner mellom påstanden om at budsjettprosessen var alt for tidskrevende og de to andre ovenfor på henholdsvis 0,32 og 0,29. Dermed er respondentene som er enig i at budsjettprosessen var alt for tidskrevende, også enig i at ”Going dynamic” gir bedre overvåking av hva som må gjøres og at det trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene.

I spørreundersøkelsen uttrykker imidlertid controllerne at fjerning av budsjett ikke vil føre til mindre arbeidsbyrde for de. Dette er interessant da det indikerer at de forventer at ”Going dynamic” ikke nødvendigvis vil være mindre tidskrevende, men at tiden vil bli brukt mer effektivt slik at styringen allikevel kan skape mer verdi. En forklaring kan være at styringsmodellen trekker fokuset mot nettopp viktige prioriteringer og områder der det må iverksettes tiltak, i stedet for at tiden blir brukt på lite hensiktsmessige arbeidsoppgaver eller

sider ved bedriften som allerede går bra. Det er imidlertid noen kontrollere som oppfatter det nye styringssystemet som mindre arbeidsbelastende i perioder av året, og en business controller påpeker dette i intervjuet ved at han sier følgende:

”Også betyr ”Going dynamic” at vi frigjør enormt med tid på slutten av året, som før gikk med til å lage budsjett.” - Business controller

Den samme controlleren sier videre at det nye styringssystemet innebærer en tettere integrasjon mellom de operasjonelle målene og den strategien de er med på å utarbeide. Samtidig er det en tettere kobling mellom forretningsplanen og det de gjør fra uke til uke. Dette indikerer at ”Going dynamic” har en bedre kobling til strategien enn budsjett, og det trekker frem en annen side ved budsjettet som er kritisert. Ut fra svarene på spørreskjemaet er det vanskelig å se om denne kritikken er relevant. Denne business controlleren mener imidlertid at ”Going dynamic” vil bidra til en bedre kobling, noe som representerer et syn om at det nye styringssystemet bidrar til å løse dette problemet knyttet til budsjettstyring.

Controllerne er ikke like klare på om de er enig eller uenig i at ”Going dynamic” gir et mer langsiktig fokus enn de tidligere budsjettene. Medianen er 5 og viser at litt flere er enig enn uenig. Resultatet her kan ses i sammenheng med at det heller ikke er en klar enighet i at budsjettene ga et for kortsiktig fokus. Korrelasjonskoeffisienten mellom disse påstandene er 0,43, noe som tilsier at de som er enig i at budsjettene ga et for kortsiktig fokus også er enige i at ”Going dynamic” vil trekke fokuset mer langsiktig. Denne sterke korrelasjonen viser at det er en klar samvariasjon og i tillegg medfører den at sammenhengen er signifikant. En liten hovedvekt av controllerne anser altså problemet knyttet til at budsjett fører til et for kortsiktig fokus som reelt, og de som er enig i kritikken, ser på ”Going dynamic” som en mulig løsning på problemet.

Budsjettet kritiseres for å føre til ineffektiv fordeling av ressurser, og undersøkelsen ønsket å vurdere om det nye styringssystemet løser problemet ved at det bidrar til en mer kontinuerlig allokering. Kritikken legger vekt på at en årlig fordeling på bakgrunn av budsjettet kan føre til ”gaming” og ineffektiv utnyttelse, ved at ansatte for eksempel bruker opp alle sine tildelte ressurser selv om det ikke er nødvendig. En årsak til dette kan være at de ønsker å unngå å bli tildelt færre midler den neste perioden (Hope og Fraser, 2003). Medianen viser at controllerne er verken enig eller uenig i at ”Going dynamic” gir en mer kontinuerlig fordeling av ressurser,

noe som indikerer at de ikke mener det nye styringssystemet medfører betydelige endringer i ressursallokeringen i forhold til tidligere. Dette vil kunne tilsi at ressursfordelingen under budsjett var nokså kontinuerlig eller at fordelingen under det nye styringssystemet heller ikke gjøres kontinuerlig i stor grad. Fem respondenter har svart ”vet ikke”, noe som antyder manglende forståelse og muligens noe lav konstruksjonsvaliditet på påstanden. Eventuelt kan en årsak være at de er usikre på hvordan midlene skal fordeles, noe som kan henge sammen med at controllerne ikke selv tildeles ressurser og de kan ha begrenset kunnskap og informasjon om hvordan ressursfordeling gjøres i bedriften. En annen forklaring til denne tendensen i besvarelsene kan være at ”Going dynamic” fremdeles er nytt, og det kan være vanskelig å ta stilling til påstanden dersom de ikke kjenner til hvordan fordeling av ressurser skal gjøres i det nye systemet. I intervjuet uttrykker imidlertid en informant at bedre ressursallokering skal være en av konsekvensene av å innføre det nye styringssystemet.

”Det jeg legger i det er først og fremst det å kunne ta inn over seg løpende hva som skjer, slik at man kan få inn ny informasjon og korrigere kanskje først og fremst i forhold til ressursbruk. Kan i større grad få til optimal ressursallokering i den grad man klarer det.” – Business Performance manager

Dette kan underbygge antakelsen om at controllerne ikke ennå kjenner tilstrekkelig til hvordan ressursallokeringen påvirkes ved endringen av styringssystem. På denne påstanden i spørreskjemaet er det også en tendens til forskjell mellom enhetene, ved at controllerne som arbeider i en resultatenheter er litt enige med et gjennomsnitt på 4,64, mens de som arbeider i et kostnadssenter er litt uenige med et gjennomsnitt på 3,91. Altså kan det virke som om ansatte tilknyttet en resultatenheter har fått bedre forståelse av ressursfordelingsprosessen i ”Going dynamic”, noe som kan henge sammen med at de antakeligvis gis mer ansvar over sin ressursbruk ettersom dette påvirker deres resultater og derigjennom deres evaluering.

Tabell 7 "Going dynamic" og interaktivitet

Påstander vedrørende "Going dynamic" og interaktivitet	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
"Going dynamic" innebærer at ledere involverer seg mer i beslutningsprosesser på lavere nivåer i organisasjonen (delegerere mindre)	46	15	17	3,89	4	4	1,42
"Going dynamic" innebærer økt involvering fra controllerne i beslutninger	48	27	6	4,75	4	5	1,34
"Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og avdelinger (enheter)	47	31	7	5	6	5	1,41
"Going dynamic" øker diskusjoner mellom de ulike avdelinger (enheter)	47	26	8	4,66	4	5	1,37

Det er ingen enighet eller uenighet i at "Going dynamic" innebærer at ledere involverer seg mer i beslutningsprosesser på lavere nivåer i organisasjonen, ettersom medianverdien er 4. Dette indikerer at det nye systemet ikke nødvendigvis er mer interaktivt enn budsjett. Som vist tidligere i analysen, antyder respondentene at de er enige i at ledelsen involverte seg i budsjettdiskusjoner. Denne involveringen, som kan synes å være mer instruerende enn deltakende i diskusjoner, stemmer ikke nødvendigvis overens med hvordan ledere bør involvere seg for at et styringssystem skal være interaktivt i henhold til Simons sitt rammeverk (1995, 2000). Korrelasjonskoeffisienten er 0,09 mellom disse påstandene, noe som innebærer at det ikke er samsvar mellom controllernes besvarelser, og dermed kan dette underbygge deres usikkerhet vedrørende involvering og hva som legges i begrepet. Controllerne er videre litt enig i at de selv vil få økt involvering i beslutninger under "Going dynamic". Dette støtter resultater tidligere i analysen hvor det ble antydnet at controllerrollen forventes å bli mer involvert i forretningsdrift. Igjen gjøres det oppmerksom på usikkerheten knyttet til involvering, og på bakgrunn av at det i spørreundersøkelsen ikke utdypes hva respondentene legger i begrepet i forbindelse med "Going dynamic", kan det ikke trekkes klare konklusjoner om dette fører til et interaktivt system.

Respondentene er enig i at "Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og avdelinger ved at skalaverdien 6 har høyest svarrespons. Denne påstanden har dermed høyere grad av enighet enn de to foregående. Controllerne mener videre at "Going dynamic" vil øke diskusjoner også mellom de ulike avdelingene, men her er ikke graden av enighet like klar. På bakgrunn av intervjuene kan det sies at budsjettprosessen i liten grad førte til diskusjoner mellom avdelinger, slik at "Going dynamic" muligens bidrar til et mer interaktivt styringssystem med mer dialog og diskusjoner internt.

Oppsummering

Ut fra svarene på spørreskjemaet kan det alt i alt konkluderes med at controllerne er positive til "Going dynamic". I tillegg virker det som om "Going dynamic" kan bidra til å løse problemene knyttet til at budsjettet er alt for unødvendig, usikkert, mangler kobling til strategi og at det utgjør en barriere mot endring. Det kan ikke konkluderes med at "Going dynamic" vil være mindre tidskrevende, men resultatene indikerer at tiden vil bli brukt mer effektivt enn hva som var tilfellet under budsjettstyring ved at oppmerksomheten nå trekkes mot det som er viktig. På bakgrunn av spørreundersøkelsen er det vanskelig å trekke klare konklusjoner om controllerne anser kritikken mot budsjettets ressursallokering som reell og om de forventer at "Going dynamic" vil gi bedre fordeling. I følge en informant er dette hensikten med "Going dynamic", slik at dersom problemet er aktuelt under budsjettstyring, vil det nye systemet kunne være en løsning. Det er noe usikkert om de forventer at det nye styringssystemet vil være mer interaktivt enn budsjett, men det tyder på at i det minste dialoger og diskusjoner internt i bedriften vil øke, noe som kan gi mer interaktiv styring. Implementeringen forventes altså å gi flere positive konsekvenser for bedriftens styringssystem, og dermed bidra til mer effektiv og verdiskapende styring. Følgende uttalelse til en av controllerne i intervjuet bekrefter både usikkerheten og den positive innstillingen til det nye styringssystemet:

"Selv om vi prøvde å ha et prøveår i fjor, er det først i år vi føler at vi virkelig er kommet i løpebanen på å jobbe med dette på en systematisk måte. Føler at det er litt tidlig å si at vi oppfyller de forventningene vi har. Men jeg synes det er veldig spennende fordi vi beveger oss i en annen retning enn vi har gjort før, og bare det er veldig positivt." - Finansiell controller

5.4.2 Rullerende prognoser

Tabell 8 Rullerende Prognoser

Påstander vedrørende rullerende prognoser	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Rullerende prognoser er budsjett flere ganger i året	48	27	16	4,33	5	5	1,72
Rullerende prognoser gir bedre avviksrapportering	48	25	11	4,58	4	5	1,54
Rullerende prognoser gir bedre dialog med ledelsen og avdelingene (enhetene)	48	33	5	5,02	6	5	1,31
Rullerende prognoser gjør at lederne involverer seg mindre i avdelingenes (enhetenes) beslutninger	46	13	30	3,11	2	3	1,57
Rullerende prognoser er mer fleksible i innhold	48	41	6	5,31	6	6	1,37

Hovedvekten av svarene på påstanden om at rullerende prognoser er budsjett flere ganger i året er på 5, og dette er også verdien på en typisk besvarelse. Imidlertid tilsier det høye standardavviket stor grad av spredning i svarene, noe som reduserer mulighetene for å trekke konklusjoner. Tendensen til enighet antyder at controllerne ser på rullerende prognoser som budsjett flere ganger i året, og dette indikerer at de ikke oppfatter verktøyet som et alternativ til budsjett. I intervjuene sier to av informantene at nettopp dette er en av utfordringene knyttet til rullerende prognoser.

”Største utfordringen er vel å få både ledelsen og de som leverer prognoser til å skjønne at dette ikke er 100 % forpliktende og at de ikke blir halshugd hvis de gjør det galt. Veldig ofte tar man ett tall akkurat som i budsjettet og lager det som høyt så mulig for å sikre at man kommer innenfor. Kommer man innenfor får man ros og kommer man over får man kjeft. Og hvis man gjør det samme på rullerende prognoser, får man en budsjettprosess fire ganger i året. Det virker som den største utfordringen nå er at det kan bli fire budsjettprosesser i året.” - Prosjekt controller

”Det ene er det mentale, det å gi slipp på en tradisjonell budsjett-tankegang, det å unngå å lage budsjett fire ganger i året. Det er kanskje vanskeligere å skille mellom hva som er målet og hva som er prognosen. Før var budsjettet det samme som målet, og nå er det to forskjellige ting. En annen sak er at det er et visst tidspress her, vi har ikke så mange dager på å produsere en slik prognose og det skal forankres med forretningssiden av butikken.” - Business controller

For at rullerende prognoser skal fungere og kunne løse eventuelle problemer knyttet til budsjett, er det en viktig oppgave for Telenor å få de ansatte til å forstå at verktøyet faktisk ikke tilsvarer budsjett flere ganger i året. Hvis ikke dette skjer, kan det hende at det nye styringssystemet oppfattes som enda mer tidskrevende enn budsjettet. En annen utfordring som nevnes i intervjuene er viktigheten av å finne det riktige nivået på prognosene, slik at de blir overordnet nok til at de ikke tar for mye tid, og samtidig tilstrekkelig detaljert til at de gir kontroll med hvordan ting går i forhold til prognosene. Videre er det viktig å fokusere på å lære av egne vurderinger og ikke kun forklare avvik, slik at avviksrapporteringen kan bli verdiskapende. Controllerne sier seg litt enig i at rullerende prognoser gir bedre avviksrapportering ved at gjennomsnittlig plassering på skalaen er 5 på denne påstanden. En av informantene utdypet dette synet i følgende sitat:

”Vi er blitt flinke til å rapportere på de områdene der det har skjedd noe annet enn forventet, avviksforklaring fra en prognose. Det som har gått som vi har tenkt, bruker vi ikke så mye tid på i rapporteringssammenheng, men er problem- og tiltaksorientert.” – Business controller

Uttalelsen forklarer hvordan rullerende prognoser bør benyttes for å sikre en god avviksrapportering, og at dette gjøres i Telenor. Controllerne synes å være positivt innstilt til avviksrapportering hvert kvartal. Til tross for at det gjøres oftere enn tidligere, vil rapporteringen bli mer verdiskapende ved at det fokuseres på hva som må endres i stedet for på hvorfor ting har gått som planlagt. Her vil det også medføre større krav til controllerne ettersom det forventes at de skal rapportere det de mener er viktig og når det er viktig. Rullerende prognoser erstatter altså en av funksjonene til budsjett med en avviksrapportering som er mer dynamisk, for dermed å opprettholde det diagnostiske nivået i den helhetlige styringsmodellen.

Svarene på spørreskjemaet viser videre at controllerne er litt enig i at rullerende prognoser gir bedre dialog mellom ledelsen og avdelingene, samtidig som de er litt uenig i at ledere vil involvere seg mindre i avdelingenes beslutninger. På den sistnevnte påstanden er hovedvekten av svarene på 2 og 15 % av respondentene sier seg "helt uenig", samtidig som ingen benytter alternativet "helt enig". Dette indikerer at controllerne anser rullerende prognoser for å være et mer interaktivt styringsverktøy enn budsjett og at det fremmer intern dialog og samarbeid. Tidligere i analysen viste resultatene at controllerne ikke forventer at "Going dynamic" vil føre til en ledelse som involverer seg mer i beslutningsprosesser. Disse påstandene kan ses i sammenheng ettersom rullerende prognoser inngår i "Going dynamic". På bakgrunn av at respondentene ikke forventer at rullerende prognoser vil føre til mindre involvering, og at "Going dynamic" ikke vil føre til mer, kan det sies at det nye styringssystemet vil føre til at ledelsen involverer seg verken mer eller mindre i beslutningsprosessene, og at det på dette området ikke vil gi et mer interaktivt styringssystem enn den tidligere budsjettstyringen. Det henvises til diskusjoner tidligere i analysen vedrørende involvering og interaktivitet, der det ble vist at det vanskelig kan konkluderes med i hvilken grad et system er interaktivt da det er usikkerhet vedrørende hva som legges i begrepet involvering.

Det er en korrelasjon på -0,22 mellom påstandene om at rullerende prognoser gir bedre dialog mellom ledelsen og avdelingene og at rullerende prognoser fører til at ledere involverer seg mindre i avdelingenes beslutninger. En involvering som innebærer bedre dialog kan sies å være i henhold til et interaktivt styringssystem, der ledelsen deltar mer som en samarbeidspartner enn som en kravsetter. Imidlertid tilsier den svake korrelasjonskoeffisienten at samvariasjonen i svarene er nokså liten, noe som igjen kan bekrefte antakelsen om usikkerheten knyttet til begrepet og reduserer muligheten til å trekke klare konklusjoner. Allikevel viser det en tendens til forventning om at ledelsen vil involvere seg mer under bruk av rullerende prognoser og at dette innebærer bedre dialog, slik at verktøyet gir en mer interaktiv styring og dermed sikre også det interaktive nivået i den helhetlige styringsmodellen.

En korrelasjonskoeffisient på 0,60 mellom påstandene om at "Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og enheter, og at rullerende prognoser gir bedre dialog mellom ledelsen og enhetene tilsier en signifikant samvariasjon. Dette øker konstruksjonsvaliditeten på påstandene, siden en slik positiv sammenheng er som forventet ettersom rullerende prognoser er et verktøy som inngår i "Going dynamic". Det er her en klarere og mer entydig

oppfattelse av hva controllerne legger i begrepene dialog og diskusjon sammenlignet med involvering. På bakgrunn av dette kan det sies at det nye styringssystemet, gjennom de rullerende prognosene, vil gi en mer interaktiv styring med mer dialog og diskusjon mellom ledelsen og enhetene.

Hele 85 % av respondentene sier seg enig i at rullerende prognoser er mer fleksible i innhold. Modus er 6 på denne påstanden og tilsier høy grad av enighet. Dette kan ses i lys av kritikken om at budsjett utgjør en barriere mot endring som controllerne anser som reell. De respondentene som er enig i at budsjettene utgjør en barriere mot endring er også av den oppfatning at rullerende prognoser er mer fleksible, noe som bekreftes av en signifikant korrelasjonskoeffisient på 0,39 mellom påstandene. Dermed kan det tyde på at controllerne mener at rullerende prognoser kan løse dette problemet knyttet til budsjettet. En årsak er i følge en av informantene at de med rullerende prognoser hele tiden får et rullerende mål slik at bedriften kan tilpasse seg til å være i nærheten av prognosen. På denne måten kan verktøyet bidra til at bedriften kan respondere hurtigere på endringer i omgivelsene i forhold til under budsjettstyring. Reduksjonen i detaljfokuset som eksisterer i prognoser sammenlignet med budsjett kan være en annen årsak til at rullerende prognoser anses som mer fleksibelt. I forbindelse med telefonintervjuene gir flere av controllerne uttrykk for disse fordelene knyttet til verktøyet.

”Budsjettet gjorde du en gang i året og du hadde en lang prosess hvor du revurderte alt. Nå gjør du det i mindre omfang, men gjør det flere ganger i året og blir dermed kanskje mer involvert i det som skjer. Ser endringene som skjer fra kvartal til kvartal, i stedet for gjøre en vurdering en gang i året. Vi gjør løpende vurderinger for å bli mer dynamisk, og det er ikke like mye fokus på detaljene som før.” – Både finansiell rapportering og business controller

”Vi har faktisk fått satt det fokuset på det at vi fjerner nå den fryktelige detaljoppbyggingen fra bottom-up til å gjøre det på et mer overordnet nivå basert på de viktigste driverne. Det gir bedre dynamikk og et mindre tidspress. Samtidig som vi involverer enhetene på en måte at de fortsatt har et ansvar for det resultatet de kommer frem til.” - Finansiell rapportering

Både sitatene og spørreundersøkelsen viser at controllerne mener det er flere fordeler med rullerende prognoser i forhold til budsjett, noe Telenor kan dra nytte av dersom verktøyet fungerer på en god måte.

Tabell 9 Rullerende prognoser

Påstander vedrørende rullerende prognoser	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktige rullerende prognoser	46	8	33	2,52	1	2	1,76
Jo større usikkerhet i Telenors markeder jo hyppigere skriftlig rapportering	46	20	17	3,91	5	4	1,79

Controllerne har en klar oppfattelse av hvor ofte det er nødvendig å utarbeide prognoser, da hele 41 % sier seg "helt uenig" i at kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktige rullerende prognoser. De mener dermed at det er tilstrekkelig å utarbeide prognosene hvert kvartal. En årsak til dette kan være at de frykter verktøyet gir økt arbeidsbyrde i forhold til budsjettene, noe som kan ses i sammenheng med at mange er enige i at rullerende prognoser er budsjett flere ganger i året og at en utfordring er å skape en forståelse for at prognoseutarbeiding skal ta mindre tid enn detaljutarbeiding. En controller sier i intervjuet at prognostiseringen krever mye, men samtidig at det gir mer informasjon enn budsjettene slik at tidsbruken blir mer hensiktsmessig. En annen forklarer arbeidet i forbindelse med rullerende prognoser på følgende måte:

"Det er mye arbeid med å lage en skikkelig prognose, fordi vi er nødt til å følge opp dette ganske ofte, egentlig hver måned for å korrigere kursen." - Business controller

Det gis altså et bilde av at arbeidet i forbindelse med rullerende prognoser også er tidskrevende, og dette kan være en årsak til at controllerne ikke oppfatter at fjerning av budsjett vil gi mindre arbeidsbyrde for de. På bakgrunn av dette kan det antas at controllerne vil ha en sentral rolle i arbeidet med rullerende prognoser, både når det gjelder utarbeiding og oppfølging av prognosene. Tidligere i analysen ble det antydnet en forventning om at det nye styringssystemet ville påvirke controllernes rolle til å bli mer sentral og integrert i

forretningsdriften, noe som støtter opp under antakelsen om konsekvensene for rollen under rullerende prognoser.

Telenor er fremdeles i startfasen med implementeringen av det nye styringssystemet, og har følgelig ikke benyttet rullerende prognoser i lang tid. En ansatt uttrykker dette i intervjuet der hun forklarer hvor langt de har kommet i implementeringsprosessen per i dag:

”Foreløpig har vi ikke gjort så mye annet enn å jobbe med å få opp hovedprosesser rundt det å utarbeide prognoser. Vi har egentlig ikke kommet så mye lenger enn det.”
– Business Performance manager

Etter hvert som innarbeiding av hovedprosessene er på plass, kan det tenkes at arbeidet går ”mer av seg selv” og dermed at prosessen ikke vil oppleves som like tidskrevende. Derfor kan det med tiden antas at controllerne oppfatter rullerende prognoser som en løsning også på problemet tilknyttet tidsbruken i forbindelse med budsjett.

På den andre påstanden i tabellen ovenfor er det stor variasjon i svarene til respondentene og vanskelig å se en klar tendens. Dermed tyder resultatene på at controllerne har ulik oppfattelse av hvordan usikkerhet og ustabilitet i omgivelsene påvirker behovet for hyppigere rapportering. En signifikant positiv samvariasjon mellom de to påstandene i tabellen med en korrelasjonskoeffisient på 0,31 innebærer at de som er enig i at kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktige prognoser også er enig i at større usikkerhet i omgivelsene bør føre til hyppigere rapportering. Ettersom det er uenighet i at prognostiseringen bør skje oftere enn hvert kvartal, kan funnene tyde på at controllerne i dag anser omgivelsene til Telenor for å være såpass sikre at hyppigere rapportering enn kvartalsvis ikke er nødvendig. Krysstabulering viser at business controllerne er verken enig eller uenig i at større usikkerhet i Telenors marked medfører et behov for hyppigere skriftlig rapportering da gjennomsnittlig svarverdi er 3,92. De som arbeider med finansiell rapportering er mer enige i dette ettersom de gjennomsnittlig har svart 4,7 på skalaen for graden av enighet. Dette viser at det er ulikt syn på nødvendigheten av hyppig rapportering, og at business controllere i mindre grad oppfatter behov for økt rapportering ved usikre omgivelser.

I intervjuet argumenterer videre en controller for at rullerende prognoser kan bidra til mer effektiv bruk av ressurser ved at fordeling skjer oftere enn én gang i året. Dette gir ny

informasjon utover teoriens beskrivelse av verktøyet, og forklarer hvordan kortere perioder kan føre til at midler enklere og raskere kan flyttes og dermed resultere i mer effektiv utnyttelse.

”Man vurderer markedet mer dynamisk og får tidsnok tatt hensyn til det som skjer, i stedet for at det går ett år også er det kanskje for sent. Fokus kan lettere flyttes mellom ulike områder fra kvartal til kvartal.” – Både finansiell rapportering og business controller

Oppsummering

Resultatene viser at controllerne anser rullerende prognoser som en løsning på problemene knyttet til at budsjettet er en barriere mot endring og at det bidrar til ineffektiv ressursallokering. Det kan imidlertid ikke konkluderes med at verktøyet vil løse problemet knyttet til at budsjettet er tids- og ressurskrevende. Årsaker til dette kan være at controllerne anser rullerende prognoser for å tilsvare budsjett flere ganger i året, samtidig som de forventer å bruke mye tid på utarbeiding og oppfølging av prognosene. Samtidig antyder controllerne at rullerende prognoser gir mer informasjon, og dermed at tidsbruken i forbindelse med disse kan være mer hensiktsmessig og verdiskapende sammenlignet med budsjettutarbeidelsen der detaljerte mål gjerne har lite faktisk styringsverdi.

5.4.3 Balansert målstyring

Telenor har i en tid før ”Going dynamic” benyttet balansert målstyring som et supplement til budsjett. Balansert målstyring har imidlertid ikke blitt brukt i alle avdelingene. Controllere tilknyttet disse avdelingene vil dermed ikke ha forutsetninger for å kunne ta stilling til påstander vedrørende verktøyet, og de ble bedt om å svare ”vet ikke” på disse påstandene. Derfor er det noe høyere svarrespons på ”vet ikke”-alternativet knyttet til dette temaet i forhold til andre deler av spørreskjemaet.

Tabell 10 Balansert målstyring

Påstander vedrørende balansert målstyring	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Balansert målstyring har vært en suksess i Telenor	38	15	16	3,79	5	4	1,42
Vår avdeling (enhet) har ikke et fungerende målkort	43	7	35	2,37	1	2	1,66

Selv om Telenor har benyttet balansert målstyring i en tid, er 42 % av controllerne uenig i at bruken har vært en suksess. Dette funnet er interessant og overraskende fordi det indikerer at verktøyet kan ha fungert dårlig i deler av bedriften. Til tross for dette, sier 81 % sier seg uenig i at deres avdeling ikke har et fungerende målkort, hvorav 40 % er "helt uenig". De mener altså at selv om deres målkort er fungerende, har ikke balansert målstyring vært en suksess. Resultatene avdekker dermed en tendens til at controllerne oppfatter at det er visse problemer knyttet til balansert målstyring som ikke kan forklares av målkortene. Krysstabulering viser at controllerne som arbeider i et kostnadssenter er mer uenige i at deres enhet ikke har et fungerende målkort sammenlignet med de som er tilknyttet en resultatenhed. De er også litt mer enige i at balansert målstyring har vært en suksess, slik at det kan sies at de som arbeider i et kostnadssenter er mest positive til målkortet og målstyringen.

En korrelasjonskoeffisient på 0,26 indikerer at de controllerne i utvalget som er enige i at deres avdeling ikke har et fungerende målkort også er enig i at de kunne bidratt mer til verdiskapning. Samvariasjonen mellom svarene på disse påstandene er imidlertid for lav til å kunne trekke klare konklusjoner. Den påpeker dog en interessant tendens til at controllere som mener de kunne bidratt mer til verdiskapning er noe negative til målkortene. Videre indikerer en signifikant korrelasjonskoeffisient på -0,45 at de som er uenig i at balansert målstyring har vært en suksess er enig i at de kunne bidratt mer til verdiskapning. Dette antyder at mangelen på suksess ved bruk av balansert målstyring kan være en medvirkende årsak til at controllerne kunne bidratt mer til verdiskapning. Både enigheten i at de kunne bidratt mer til verdiskapning og samvariasjonen er sterk, noe som påpeker antakelsen om at forbedringer innen den balanserte målstyringen og målkortene kan bidra til å øke controllernes verdiskapende rolle. Telenor skal fremdeles benytte balansert målstyring i den nye styringsmodellen, og det er dermed viktig å undersøke hva disse problemene kan være slik at verktøyet fungerer og ikke hindrer controllerne i å skape mer verdi enn under budsjettstyringen.

Tabell 11 Balansert målstyring

Påstander vedrørende balansert målstyring	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Balansert målstyring benyttes for å styre fokus mot områder som det må gjøres noe med	40	24	2	4,95	4	5	1,18
Balansert målstyring leder i liten grad til endringer i prosesser	38	8	25	3,24	2	3	1,22

Resultatene fra spørreundersøkelsen antyder at controllerne er enig i at balansert målstyring blir benyttet for å styre fokus mot områder som det må gjøres noe med siden kun 5 % er uenig i påstanden. Standardavviket er lavt og de er derfor samstemte i svarene. Dette indikerer at balansert målstyring blir benyttet på riktig måte og dermed at verktøyet gir et positivt bidrag til styringen av bedriften. Enighet i denne påstanden impliserer også interaktiv bruk ettersom et interaktivt styringssystem skal signalisere hvor fokus skal plasseres. Videre er 66 % uenig i at balansert målstyring i liten grad leder til endringer i prosesser. Ingen av controllerne plasserer seg i ekstremverdiene, men modus er 2 og median 3, noe som tilsier uenighet. Det er en signifikant korrelasjon mellom disse påstandene på -0,44. På bakgrunn av dette kan det sies at balansert målstyring bidrar til god styring ved at det fører til endringer i prosesser og fokuserer på områder som det må gjøres noe med, slik at endringene som gjennomføres er nødvendige og fører til at bedriften foretar fornuftige justeringer. Funnene forklarer med dette hvordan verktøyet gir rom for dynamisk styring og at det dermed kan løse problemet knyttet til budsjettets rigiditet.

Tabell 12 Balansert målstyring

Påstander vedrørende balansert målstyring	Antall	Antall enige	Antall uenige	Gjennomsnitt	Modus	Median	Standardavvik
Balansert målstyring er et fullverdig alternativ til budsjettering	39	14	19	3,62	2	4	1,84
Ledere legger mer vekt på finansielle enn ikke-finansielle nøkkeltall	42	20	19	4,36	4	4	1,83
Telenor bør konsentrere seg om et lite sett av nøkkeltall	44	32	9	5,23	7	5,5	1,63

Det er stor spredning i controllernes oppfattelse knyttet til om balansert målstyring er et fullverdig alternativ til budsjett. Medianen indikerer at de er verken enig eller uenig, samtidig som hovedvekten av besvarelsene er 2 på skalaen. Modusen kan imidlertid gi noe feilaktig bilde av oppfattelsene ettersom den kun har én besvarelse mer enn verdiene 4 og 5. Uenighet i denne påstanden indikerer at controllerne mener det er utfordringer knyttet til styringsverktøyet, noe som kan bidra til å forklare årsaken til at så mange ikke anser det for å være et fullverdig alternativ. En av informantene påpeker dette i intervjuet med følgende uttalelse:

”Balansert målstyring har noen av de samme fallgruvene som budsjett, ved at det kan bli ganske lite dynamisk ved at man måler KPIer som er veldig absolutte og gjelder for ett år.” – Business Performance manager

Det er altså usikkerhet knyttet til verdien av balansert målstyring som et alternativ til budsjett. Dette kan ses i sammenheng med funnene tidligere i analysen som viste at controllerne ikke er enig i at balansert målstyring har vært en suksess, noe som underbygger en antakelse om at det finnes problemer også ved dette verktøyet. I intervjuene gir imidlertid controllerne uttrykk for at det er flere ting ut over rullerende prognoser og balansert målstyring som inngår i ”Going dynamic”. De har for eksempel fått et mye større og bedre fokus på driverne og hvordan disse skal brukes i en utviklingssammenheng, og Telenor ser i dag mer på utvikling enn de gjorde under budsjettstyringen. I tillegg jobber de med prising og portefølje-utvikling.

Typisk svarrespons er 4 på påstanden om at ledere legger mer vekt på finansielle enn ikke-finansielle nøkkeltall. Her er svarene noe jevnt fordelt på alle alternativene, noe som gjenspeiles i det høye standardavviket. En controller uttaler i intervjuet følgende om balansen mellom måltallene, og dette er konsistent med andre informanters synspunkter:

”Jeg vil si at den er balansert på den måten at ledelsen får presentert både finansielle og ikke-finansielle KPIer.” - Business controller

Sitatet og oppfattelsene indikerer at ledere legger vekt på både finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall, og en slik vektlegging er positivt i henhold til teorien (Bergstrand et al., 1999). En kritikk mot budsjettet er nettopp at budsjettstyring kan føre til overfokusering på det finansielle (Hope og Fraser, 2003). Balansert målstyring kan dermed redusere dette

problemet, da det gir en flerdimensjonal styring. Controllerne er enig i at Telenor bør konsentrere seg om et lite sett av nøkkeltall. 30 % svarer ”helt enig”, noe som fører til at 7 er den hyppigst besvarte verdien. Dette indikerer at selv om styringen bør inkludere flere områder enn det finansielle, anser controllerne det som viktig at balansert målstyring ikke fører til et for stort mangfold av nøkkeltall.

”Den største utfordringen er for det første å finne de riktige målene eller de riktige indikatorene – hva du skal følge opp. Og sikre at du faktisk får opp de tingene som bidrar til den økonomiske utviklingen som en ønsker. Vi har sett eksempler på tidligere at en del av de indikatorene en følger opp som er ikke-finansielle kan godt ha en veldig positiv utvikling uten at det nødvendigvis slår igjennom i det økonomiske eller motsatt. Bedriften kan vise en del dårlig utvikling, og kan fortsatt levere gode økonomiske resultater. Da indikerer det at man kanskje ikke helt har funnet helt de rette sammenhengene. Målstyringen kan godt være balansert allikevel, men det er ikke så lett å plukke ut de riktige indikatorene.” - Business Performance manager

Av sitatet ser vi at utfordringene i forbindelse med balansert målstyring nettopp er at det kan bli veldig mange nøkkeltall, i tillegg til at det kan være vanskelig å finne de rette. Dette stemmer også overens med teorien som uttrykker at et stort mangfold kan medføre mye arbeid knyttet til måling og kontrollering (Bergstrand et al., 1999), samtidig som det kan bli vanskelig for de ansatte å vite hva de skal fokusere på. Controllerne mener imidlertid at målkortene er fungerende. På bakgrunn av dette kan det indikeres at målkortene inneholder et begrenset sett av både finansielle og ikke-finansielle nøkkeltall, noe som kan forklare hvorfor de fungerer og ikke fører til overfokusering på bestemte områder slik som kan være tilfellet under budsjettstyring.

I følge litteraturen skal balansert målstyring sikre god kobling mellom styring og strategi (Kaplan og Norton, 1996). En controller sier i intervjuet at målene hadde til hensikt å ha sitt utspring i strategien med videre over i handlingsplanene og at de skulle definere KPIer for det. Dette antyder at verktøyet kan bidra til overensstemmelse mellom strategi og målene, og dermed styringen i bedriften, og på den måten være en løsning på problemet knyttet til at budsjett kan mangle koblingen.

Oppsummering

Resultatene viser at controllerne anser balansert målstyring som løsning på noen av problemene knyttet til budsjettstyring. De mener at verktøyet kan bidra til å styre fokus mot viktige prioriteringer, samt føre til endring i prosesser og dermed redusere problemet knyttet til at budsjettet er en barriere mot endring. I tillegg kan balansert målstyring være en løsning på ulempene i forbindelse med at budsjettet mangler forankring i strategien, samt at styringen overfokuserer på finansielle mål. Svarene på spørreskjemaet antyder likevel at bruk av verktøyet ikke har vært en suksess. Samtidig oppfattes ikke balansert målstyring som et fullverdig alternativ, noe som kan ses i sammenheng med at det kun løser noen av problemene. På bakgrunn av dette kan det være fornuftig å benytte balansert målstyring i kombinasjon med andre styringsverktøy. Dette er også i henhold til et ideelt styringssystem, da det antakeligvis er behov for et komplekst styringsverktøy for at alle kriteriene skal kunne tilfredsstilles.

6.0 Avslutning

Her blir sentrale funn fra analysen drøftet og vurdert i henhold til relevant teori knyttet opp mot de enkelte forskningsspørsmål. Utredningens problemstilling vil også besvares, før det til slutt informeres om mulige feilkilder og gis forslag til videre forskning.

6.1 Drøfting

6.1.1 I hvilken grad oppfatter controllerne sine aktiviteter i bedriften som verdiskapende og hvordan forventer de at deres rolle blir påvirket av endringer i styringssystemet?

Controllerne innehar sentrale roller i en bedrift ettersom de fleste av deres arbeidsoppgaver er relatert til bedriftens styringssystem. I følge Bukh (2005) kan kontrollere som deltar i beslutninger og implementering av nye prosjekter og systemer bidra til verdiskapning. De kan også bidra til å øke verdien av selskapet ved å aktivt delta og legge føringer på interne prosesser, i tillegg til å være samarbeidspartnere for ledelsen. Telenor sine kontrollere er betydningsfulle i bedriften og har oppgaver som kan sies å være i samsvar med et helhetlig styringssystem og beskrivelsen av den nye controllerrollen ved at de er inkludert i beslutningsprosesser, har en viktig oppgave med å kommunisere bedriftens kjerneverdier og ved at de gjør arbeid som gis stor oppmerksomhet. Dette påviser at de har en viktig funksjon i

styringssystemet, og følgelig er det nærliggende å forvente at de har muligheter til å bidra til verdiskapning.

Funnene fra spørreundersøkelsen viser at så mange som 30 av 46 kontrollere i Telenor sier de bruker mindre enn 40 % av sin arbeidstid på verdiskapende aktiviteter, noe som kan sies å være bemerkelsesverdig lavt med tanke på deres sentrale arbeidsoppgaver og posisjon i organisasjonen. Gjennomsnittlig fordeling av arbeidstid gir et annet bilde, da de i gjennomsnitt bruker 71 % av sin tid på aktiviteter de mener øker eller potensielt øker verdien av selskapet.

Det er vanskelig å si hva som er årsakene til fordeling av arbeidstid på verdiskapende, potensielt verdiskapende og ikke-verdiskapende aktiviteter. En forklaring kan være at arbeidsoppgaver de utfører kan være svært forskjellige, og til tross for at de fleste er nødvendige for styringen av bedriften, er det ikke sikkert at alle oppfattes som verdiskapende. For eksempel kan det antas at intern rapportering oppleves som mindre verdiskapende enn arbeidsoppgaver som er knyttet opp mot forretningsdriften. En annen årsak kan ligge i den enkelte controller sine evner og ambisjoner. Noen er mer kritiske til egne arbeidsoppgaver og mener de har forutsetning for å bidra til å skape verdi i større grad dersom de kan bruke tiden sin på andre ting. Selv om for eksempel flere kontrollere utfører samme arbeidsoppgave, er det altså ikke sikkert at alle oppfatter oppgaven som verdiskapende i like stor grad. Forklaringen kan følgelig ligge i selve arbeidsoppgavene eller i controllernes personlige oppfatning av hva som er en verdiskapende aktivitet. Regresjonsanalysen viser også at verken holdning til budsjett, arbeidsområde eller fartstid i bedriften kan forklare at controllerne bruker arbeidstiden ulikt. Den store forskjellen internt mellom de ulike controllerne gjør det dermed vanskelig å kommentere hvilke aktiviteter som faktisk ikke er verdiskapende.

Til tross for at controllerne allerede bruker tid på aktiviteter som er verdiskapende, viser funnene at hovedvekten er av den oppfattelsen at det er rom for å tilpasse rollen slik at de kan bidra i enda større grad til å øke verdien av selskapet. Dette kan oppnås ved for eksempel å inkludere de mer i styringen, samt redusere interne møter og koordinering. Controllerne kan muligens også bidra til mer verdiskapning dersom de gis økt frihet og ansvar. Det kan spekuleres i om aktiviteter som oppleves som viktige også vil vurderes som verdiskapende i større grad enn aktiviteter som controllerne pålegges å utføre og som de personlig anser som mindre viktige. Dersom de gis mulighet til å jobbe med aktiviteter de selv mener er viktige, er

det naturlig å forvente at de opplever at arbeidstiden blir brukt mer verdiskapende. Et poeng her er at hvis dette skal være suksessfullt for bedriften, er det en forutsetning at det er overensstemmelse mellom hvilke oppgaver controllerne vurderer som viktige og hvilke oppgaver som faktisk bidrar til å skape verdi.

For å være mer verdiskapende enn hva som er tilfellet under budsjettstyring, bør controllerrollen endres til å bli mer proaktiv og controllerne bør i større grad inkluderes i styringen (Bukh, 2005). Resultatene fra analysen indikerer at controllerne i Telenor forventer at deres rolle vil endres i forbindelse med innføring av "Going dynamic". Telenor erstatter budsjett med andre verktøy, og i første øyekast kan det tenkes at controllerne mister en stor del av sin funksjon med eliminering av budsjett og følgelig blir mindre viktige. Det motsatte er altså tilfelle i Telenor, der controllerne faktisk gis nye og flere arbeidsoppgaver. En årsak til dette kan være deres sentrale posisjon i bedriften. Funnene viser en forventning om at deres rolle blir viktigere under det nye styringssystemet, og de ventede endringene vil gi de mulighet til i større grad å bidra til verdiskapning i bedriften.

6.1.2 I hvilken grad anser controllerne i en større teleoperatør kritikken av budsjett som reell?

Simons (1995, 2000) sitt rammeverk ble i kapittel 2 fremstilt som styringsideal da det presenterer fire ulike styringssystem som fungerer sammen for å oppnå god helhetlig styring. Som vist tidligere i utredningen er det flere problemer knyttet til bruken av budsjett, noe som fører til at karakteristikken for et godt helhetlig styringssystem ikke oppfylles. Det kan spekuleres i om det er selve budsjettet som er problemet eller om for eksempel kapasitetsproblemer hos bedriften fører til at budsjettets funksjoner av den grunn ikke kan fungere optimalt.

I følge Simons (2000) skal et styringssystem bidra til at ansatte søker etter muligheter for verdiskapning innenfor bedriftens kjerneverdier relatert til strategien, som blir kommunisert via verdisystemet. Bruk av budsjett kan imidlertid medføre problemer på dette området (Hansen et al., 2003). Dersom budsjetterte mål ikke er i overensstemmelse med strategien, kan det være vanskelig å kommunisere hvilke handlinger som er viktig for å oppnå strategiske mål. Analysen viser at controllerne ikke er sikre på relevansen av denne kritikken, da det konkluderes med at de er verken enig eller uenig i at budsjettene var forankret i strategien. En årsak kan være at controllerne er usikre fordi de ikke kjenner tilstrekkelig til strategien, og

dette kan gi signal om at arbeidsoppgavene deres tidligere ikke var rettet opp mot strategiarbeid.

Controllerne i Telenor anser ikke budsjettet som essensielt for å oppnå kontroll og koordinering i bedriften, slik at dette også kan oppnås under bruk av andre styringsverktøy, og følgelig er ikke de teoretiske antakelsene nødvendigvis holdbare. Det kan spekuleres i om alle controllerne klarer å fri seg fra oppfattelsen om at kontroll ikke kan oppnås uten budsjett, og en informant antyder at det blir en utfordring for controllerne å presentere finansiell informasjon uten verktøyet. Dermed kan det fremdeles være usikkerhet internt angående hvordan det nye styringssystemet skal erstatte denne funksjonen til budsjettet.

Ved bruk av det interaktive styringssystemet fokuseres det på strategisk usikkerhet, og dette skal gjøre det mulig å respondere proaktivt på endringer i omgivelsene gjennom en åpen og kontinuerlig dialog internt i bedriften (Simons, 2000). Budsjett medfører problem på dette området siden budsjettmålene vanligvis settes én gang i året, noe som kan føre til at bedriften blir mindre tilpasningsdyktig (Hansen et al., 2003). Videre kritiseres verktøyet for å være rigid ettersom det ofte er fremskrivning av forrige periodes budsjett (Hope og Fraser, 2003). Det kan drøftes i hvilken grad budsjettet i Telenor var rigid siden det delvis var basert på fjorårets budsjett, samtidig som det én gang i året var en helt ny prosess der endringer ble tatt hensyn til og inkludert. Controllerne er heller ikke uenige i at budsjettet ledet til nye konstruktive løsninger, noe som tilsier at det ikke var fullstendig fastlåst.

Det kan imidlertid spekuleres i hva som legges i konstruktive løsninger og hvilke endringer som ble inkludert i de nye budsjettene. Dersom budsjett skal fungere som helhetlig styring, bør det tas hensyn til både muligheter og trusler. I telefonintervjuene kommer det frem at endringene som ble inkludert gjerne dreiet seg om kostnadsøkninger de visste ville komme. Altså kan det ikke påstås at nye muligheter i stor grad ble tatt hensyn til. I tillegg ble de kjente endringene inkludert kun én gang i året, slik at budsjettet kan sies å være lite fleksibelt og tilpasningsdyktig. Samtidig indikerer funnene at controllerne mener Telenor vil være mer proaktiv og dynamisk uten budsjett, da de er enige i at bedriften kan respondere raskere på endringer i omgivelsene uten verktøyet. Dette underbygger argumentet om at endringer som ble tatt hensyn til var kjente interne kostnadsøkninger heller enn muligheter eksternt i markedet. Alt i alt kan det derfor sies at controllerne anser kritikken mot at budsjettet er en barriere mot endring som reell.

Det diagnostiske styringssystemet kommuniserer kritiske suksessfaktorer slik at ansatte hele tiden vet hvor de skal ha sitt fokus (Simons, 2000). Et problem knyttet til budsjett er at prosessen bruker lang tid på å prognostisere detaljer som gjerne ikke har stor betydning i den daglige driften (Hansen et al., 2003). Controllerne anser kritikken mot budsjett for å være tidskrevende som reell. Dette antyder at det var en stor prosess som tok mye interne ressurser. Samtidig er det nærliggende å anta at controllerne har hatt en viktig funksjon under budsjettstyring og at det har tatt mye av deres arbeidstid. Det kan drøftes om det er hele prosessen med både utarbeiding og oppfølging de anser som tidskrevende eller om det kun er selve utarbeidingen. Dette kunne vært interessant å undersøke videre for å få dypere innsikt i hvilke deler av budsjettarbeidet som oppleves å ta mest tid. Controllerne mener også at budsjett er alt for usikkert og unødvendig, og på bakgrunn av dette kan det antas at de opplever å ha brukt veldig mye av arbeidstiden på noe som har hatt liten betydning i den daglige driften. Samtidig påvises det at de samme respondentene er enig i at budsjett er tidskrevende og at de kan bidra til mer verdiskapning. På bakgrunn av funnene og drøftingen kan det argumenteres for at tidsbruken som går med til budsjett reduserer controllernes verdiskapende muligheter. Imidlertid er ikke controllerne enige i at fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for dem. Dette er for så vidt naturlig å forvente på bakgrunn av at de venter å få nye arbeidsoppgaver i det nye styringssystemet. Alt i alt kan det dermed konkluderes med at de er enige i at budsjett gir lite styringsverdi, men at løsningen ikke nødvendigvis bare er å eliminere verktøyet.

Resultatene fra spørreundersøkelsen indikerer at budsjettene i Telenor ble brukt både diagnostisk og interaktivt, ved at henholdsvis avviksrapporing og involvering fra ledelsen var faktorer som inngikk i prosessen. Gjennom telefonintervjuene blir det imidlertid klart at involveringen ikke er i henhold til interaktivitet i stor grad ettersom den var preget av instruering og kravsetting heller enn åpne og kontinuerlige dialoger. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for at budsjettstyringen i hovedsak var diagnostisk, og følgelig at den ikke oppfyller styringsidealet ettersom også interaktivitet er viktig for å oppnå helhetlig styring.

6.1.3 Hva er alternativer til budsjett, og i hvilken grad anser controllerne disse som løsning på de fremsatte problemene tilknyttet budsjettstyring?

Telenor benytter "Going dynamic" som styringssystem, hvor rullerende prognoser og balansert målstyring er to av verktøyene som inngår. "Going dynamic" er et rammeverk som

forteller hva Telenor forventer når det gjelder handlinger (Lysne og Rønning, 2008). Selskapet ønsker å fokusere på hvordan de skal levere i fremtiden opp mot ambisjoner og strategi, samtidig som et av hovedformålene med styringsmodellen er å ansvarliggjøre ansatte i større grad innenfor gitte rammevilkår.

Rullerende prognoser er et dynamisk styringsverktøy med kortsiktige prognoser hvor prosessen enklere kan evalueres underveis (Bergstrand et al., 1999). Controllerne er litt enig i at rullerende prognoser gir bedre avviksrapportering enn budsjett. En forklaring kan være at det skal fokuseres på å lære av avvik i stedet for på hvorfor ting har gått etter planen. I tillegg gjøres avviksrapporteringen oftere enn hva som var tilfellet under budsjettprosessen, slik at bedriften nå kan bli oppmerksom på avvik og gjennomføre nødvendige justeringer tidligere enn ved årsbudsjett hvor oppfølging vanligvis gjøres én gang i året.

Budsjettet kritiseres for å innebære ressursallokering kun én gang i året, noe som kan føre til ”gaming” og ineffektiv utnyttelse (Hope og Fraser, 2003). For å sikre effektiv utnyttelse av ressurser bør de fordeles kontinuerlig der det er behov (Bogsnes, 2009a). Ansatte vil da ikke ha insentiv til å bruke unødvendig mye midler, siden de vet at det blir en ny fordeling neste kvartal med utgangspunkt i forventninger om fremtiden heller enn i hva de ble tildelt forrige periode. Dette er i følge en informant i utredningen hensikten med ”Going dynamic”, og analysen av telefonintervjuene viser at det kan oppnås gjennom bruk av rullerende prognoser. En årsak til at verktøyet kan bidra til å løse problemet knyttet til budsjett, kan være at de kortsiktige periodene medfører at det blir enklere å skifte fokus og midler fra kvartal til kvartal i stedet for kun én gang i året.

Balansert målstyring har til hensikt å integrere flere måleinstrumenter i resultatmålingen for å oppnå en flerdimensjonal styring (Bergstrand et al., 1999). Både historiske og fremtidsrettede indikatorer bør inngå i målstyringen, samt finansielle og ikke-finansielle. I analysen kommer det frem at controllerne anser målstyringen i Telenor som balansert ved at det fokuseres på flere variabler utover de finansielle. Dermed kan verktøyet bidra til å løse problemet knyttet til at budsjettet fører til overfokusering på finansielle måltall. Fremdeles vil det være fokus på det som måles, slik at det kan stilles spørsmål om verktøyet helt kan løse problemet. Det kan imidlertid argumenteres for å problemet reduseres siden det er langt flere sider ved bedriften som måles i forhold til hvordan det er under budsjett.

Videre kan det diskuteres hva som skal til for at målstyringen skal være balansert. Siden controllerne selv ikke blir målt, kan ansatte som måles på bakgrunn av sine prestasjoner ha en annen oppfatning av om målstyringen virkelig er balansert i Telenor. I tillegg er det ikke sikkert at alt som det bør rettes oppmerksomhet mot faktisk dekkes selv om den er balansert, da det fremdeles kun er prestasjoner som kan måles som inkluderes. Balansert målstyring skal inngå i det nye styringssystemet i kombinasjon med rullerende prognoser. For at disse skal kunne fungere sammen er det viktig at det reduserte detaljeringsfokuset som følger med prognosene ikke ødelegges av for mange detaljerte mål i målstyringen.

Balansert målstyring oppfattes ikke som et fullverdig alternativ til budsjett, noe som underbygges i intervjuene ved at det sies at verktøyene har noen av de samme fallgruvene. Følgelig er det problemer med budsjett som det alternative verktøyet ikke kan løse. Resultatene av spørreundersøkelsen indikerer at controllerne oppfatter at det er problemer med balansert målstyring som reduserer deres mulighet til å skape verdi i bedriften, og følgelig kan dette forklare hvorfor det ikke vurderes som et godt alternativ til budsjett.

På bakgrunn av intervjuene kan det konkluderes med at budsjettstyringen i Telenor i liten grad var interaktiv. I følge analysen er det noe usikkert om "Going dynamic" forventes å være mer interaktivt, men det tyder på at rullerende prognoser vil øke interne diskusjoner og dialoger, noe som kan gi mer interaktiv styring enn budsjett. Det kan imidlertid diskuteres om verktøyet er interaktivt i stor grad ettersom det er usikkert i hvilken grad det fører til økt involvering og i tilfelle hva denne involveringen innebærer, som jo er et viktig moment i et interaktivt styringssystem.

Controllerne er enige i at rullerende prognoser er mer fleksible i innhold enn budsjett, og at balansert målstyring kan bidra til endringer i prosesser. I tillegg er de enige i at målstyringen bidrar til å trekke fokus mot områder som det må gjøres noe med. På bakgrunn av dette kan det argumenteres for at "Going dynamic" bidrar til god styring og øker mulighetene for verdiskapning ved at det fører til endringer som er nødvendige ut fra fokusområdene. Controllerne forventer altså at det nye styringssystemet skal være mer dynamisk og fleksibelt der de løpende kan ta innover seg ting som skjer og raskere respondere på endringer i omgivelsene, og dermed være en løsning på problemet knyttet til budsjettets rigiditet og at det utgjør en barriere mot endring.

Årsaker til den økte fleksibiliteten og tilpasningsevnen i rullerende prognoser kan være de korte periodene, samt det reduserte detaljeringsfokuset i forhold til budsjett. Kritikken mot at budsjett er tidskrevende anses som reell, og rullerende prognoser kan være en løsning også på dette problemet ettersom et mer overordnet nivå kan antas å være mindre arbeidsbelastende i forbindelse med utarbeiding og oppfølging. Det kan imidlertid spekuleres i om dette faktisk er tilfellet da flere kontrollere anser rullerende prognoser for å være budsjett fire ganger i året, samtidig som de forventer å bruke mye tid på utarbeiding og oppfølging. Dermed kan det være vanskelig å vurdere verktøyet som et godt alternativ til budsjett på dette området, i tillegg til at en budsjettprosess fire ganger i året faktisk vil kunne være mer tidskrevende enn det tidligere budsjettet. En utfordring for Telenor er følgelig å opprette en forståelse av at verktøyet ikke skal inneholde detaljerte måltall som skal følges opp flere ganger i året.

Controllerne forventer heller ikke at fjerning av budsjett vil innebære mindre arbeidsbyrde for de. Dette kan ses i sammenheng med at de forventer å få økt ansvar og bli mer inkludert i styringen under det nye systemet. Imidlertid venter de at "Going dynamic" vil gi en mer effektiv styring der oppmerksomheten trekkes mot det som er viktig. Til tross for at det ikke kan konkluderes med at "Going dynamic" vil være mindre tidskrevende, indikerer resultatene at tiden vil bli brukt mer effektiv enn hva som var tilfelle under budsjettstyring, slik at systemet kan være mer verdiskapende.

6.2 Konklusjon

Basert på analyse og drøfting besvares følgende problemstilling;

Er kritikken av budsjett reell, og hvordan påvirker budsjettet og dets alternativer verdiskapningen i økonomifunksjonen gjennom styringssystemet?

Det er flere av karakteristikkene ved et styringsideal som budsjettet ikke tilfredsstillende, og følgelig har det vokst frem en kritikk av dette verktøyet. På bakgrunn av spørreundersøkelsen og telefonintervjuene ser vi en tendens til enighet blant controllerne i det meste av budsjettkritikken, men den kritiske oppfattelsen er ikke så sterk som vi kanskje hadde forventet. Ett viktig poeng er at controllerne gjennomsnittlig ikke er uenige i noen av de fremsatte problemene. Det kan dermed konkluderes med at flere av kritikkmomentene er reelle for en aktør i dagens marked, noe som reduserer mulighetene for verdiskapning under

dette verktøyet. Dette gjelder spesielt at budsjettet er tidskrevende, at det utgjør en barriere mot endring og at det gir lite styringsverdi fordi det er unødvendig og usikkert.

Funnene viser at controllerne anser "Going dynamic", som inkluderer rullerende prognoser og balansert målstyring, som løsning på mange av de fremsatte problemene med budsjett. Verktøyene skal bidra til mer effektiv ressursallokering, mer proaktiv håndtering av endringer i omgivelsene, mer fleksibilitet og en flerdimensjonal styring. "Going dynamic" blir dermed et mer effektivt og dynamisk styringssystem med verktøy som gir bedre styring og større verdiskapning enn budsjettstyring. Til tross for at "Going dynamic" kan bidra til å løse flere av problemene, forventes det ikke å overkomme alle, samtidig som controllerne fremlegger mulige utfordringer knyttet til de nye verktøyene også. Det kan se ut som om Telenor er klar over at problemene knyttet til budsjettstyring vanskelig kan løses kun ved hjelp av ett enkelt styringsverktøy da de kombinerer flere ulike verktøy i deres nye styringsmodell.

Telenor har i dag akkurat passert startstreken for et helt nytt styringssystem som innebærer radikale endringer i organisasjonen. Funnene viser at forventede konsekvenser av det nye styringssystemet er verktøy som gir bedriften større mulighet til å skape verdi i forhold til under den tidligere budsjettstyringen. Til tross for at alle kritikkmomentene mot budsjettet ikke nødvendigvis anses for å være reelle, forventes det at det nye styringssystemet vil være mer i henhold til styringsidealet og mer verdiskapende.

6.3 Mulige feilkilder

Utvalget i spørreundersøkelsen bestod av alle controllerne i Telenor sin norske avdeling. Det er som nevnt tidligere litt uklart definisjon av controller samtidig som de kan ha ulike arbeidsoppgaver. Respondenter i utvalget har muligens ikke tilstrekkelig kjennskap til styringssystemet og kan dermed mangle forutsetning for å kunne til stilling til påstander i spørreskjemaet. Dersom disse personene likevel har besvart undersøkelsen, kan dette ha påvirket resultatene. I tillegg vil ulik grad av kjennskap til styringssystemet antakeligvis påvirke oppfattelsen av både "Going dynamic" og de andre verktøyene. Dette kan føre til spredning i svarene på påstandene, og følgelig er det viktig å ha et tilstrekkelig stort utvalg til at mønstre kan avdekkes uten at noen få respondenter i stor grad kan påvirke resultatene. Spørreundersøkelsen bekrefter denne antakelsen, da det er relativt høyt standardavvik på så å

si alle påstandene, noe som tilsier at det eksisterer svært ulike synspunkter på tema vedrørende styringen blant controllerne i bedriften.

Et lite utvalg vil kunne gi gale konklusjoner, ettersom de da vil være basert på oppfattelsene til noen få respondenter. Resultatene fra spørreundersøkelsen viser at noen controllere ligger i ytterkantene på flere påstander. Dersom kun intervju med et lite utvalg hadde blitt benyttet som datainnsamlingsmetode, kunne det vært en fare for at informantene som ble plukket ut var de som har lagt seg i ekstremverdiene, og intervju hadde dermed gitt et skjevt bilde av virkeligheten. Vi anser det som positivt for validiteten at utvalget og svarresponsen var av en slik størrelse at tendenser kunne avdekkes til tross for spredning i svarene.

Videre er det mulig at informantene har egne subjektive oppfatninger som ikke nødvendigvis er den reelle sannhet. Til tross for at utvalget bestod av informanter fra ulike avdelinger og med ulik fartstid i bedriften, samt at intervjuene kun er blitt benyttet for å underbygge resultatene fra den kvantitative undersøkelsen, er dette noe som kan ha påvirket resultatene. Vi er følgelig oppmerksom på at informasjonen kan være misledende, men vurderer imidlertid kildene som pålitelige.

Selv om påstandene i spørreskjemaet anses for å være entydige og forståelige, er det en fare for at de kan ha blitt misforstått. Validiteten til analysen er imidlertid blitt styrket ved at intervjuene støtter opp under resultatene fra spørreundersøkelsen.

Gjennom telefonintervjuene avdekkes det hva informantene legger i begrepet involvering, og på bakgrunn av det ble det konkludert med at budsjettstyringen i Telenor ikke var interaktiv i stor grad. I spørreskjemaet inngår dette begrepet også når det gjelder ”Going dynamic”, rullerende prognoser og balansert målstyring. På grunn av usikkerheten vedrørende hva controllerne legger i begrepet var det vanskelig å trekke klare konklusjoner om denne involveringen innebærer interaktivitet. Derfor kunne informantene i intervjuene blitt bedt om å utdype involveringen også i forbindelse med disse andre verktøyene for å lettere kunne sammenligne de med hvordan det var under budsjettstyring.

For å få økt forståelse av hvordan ting faktisk har endret seg i Telenor etter elimineringen av budsjett, kunne spørreundersøkelsen og case studiet blitt kombinert med dokumentanalyse. Dette ville gitt en dypere innsikt med fakta i forhold til utredningens resultater som kun er basert på oppfattelser og forventninger.

6.4 Forslag til videre forskning

Utredningen er avgrenset til å se på én bedrift. Følgelig vil det være interessant å gjennomføre tilsvarende undersøkelse i andre bedrifter for å se om controllernes oppfattelser av deres rolle, budsjettprosessen og alternative verktøy er tilsvarende det vi har funnet i Telenor.

Videre har utredningen vurdert temaet fra controllernes synsvinkel. Arbeidshverdagen til andre ansatte vil i stor grad berøres ved innføring av et nytt styringssystem. På bakgrunn av dette vil det også være interessant å undersøke hvordan andre medarbeidere stiller seg til budsjettet og alternative verktøy.

Det vil uten tvil være spennende å følge Telenor videre i implementeringsprosessen av "Going dynamic", og se hvordan denne styringsmodellen tar form og etableres i organisasjonen. Per i dag er det for tidlig å kunne konkludere med konsekvensene av innføringen, og denne utredningen har følgelig basert seg på controllerne sine oppfattelser og forventninger. På bakgrunn av dette vil det være interessant å følge selskapet og se hva konsekvensene faktisk blir etter at bedriften har fått det nye systemet på bena.

Referanseliste

Bøker

Bergstrand, J., Bjørnenak, T. & Boye, K. (1999) *Budsjettering*. Cappelen Akademisk Forlag.

Bogsnes, B. (2009a) *Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential*, John Wiley & Sons, Inc.

Bukh, P. N. (2005) *Introduktion – Controllerhåndbogen*, Handelshøjskolen i Århus.

Colbjørnsen, T. (1992) *Reisen til markedet – Organisasjonsutforming for økt konkurranse*, TANO.

Hope, J. (2005) *Reinventing the CFO – how financial managers can transform their roles and add greater value*, Harvard Business School Press.

Hope, J. & Fraser, R. (2003) *Beyond Budgeting – How managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.

Hoff, K. G. (2000) *Grunnleggende bedriftsøkonomisk analyse*, Universitetsforlaget.

Hoff, K. G. (2009) *Strategisk økonomistyring*, Universitetsforlaget.

Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M. & Foster, G. (2002) *Management and Cost Accounting*, 2.edition, Prentice Hall.

Johannessen, A., Tufte, P. A. & Kristoffersen, L. (2004) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*, Abstrakt forlag.

Johannessen, A., Tufte, P. A. & Kristoffersen, L. (2006) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*, Abstrakt forlag.

Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987) *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, 3. utgave, Prentice Hall International, Inc.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996) *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press.

Lindvall, J. (2009) *Controllerns nya roll*, Norstedts Akademiska Förlag.

Løvås, G. G. (2004) *Statistikk for universiteter og høyskoler*, 2. utgave, Universitetsforlaget

Merchant, K. A. (1998) *Modern Management Control Systems*, Prentice Hall.

Naug, T. & Sti, A. D. (1991) *Budsjettering*, Universitetsforlaget.

Otley, D. T. (1987) *Accounting Control and Organizational Behavior*, London UK; William Heinemann Ltd

Roehl-Anderson, J. M. & Bragg, S. M. (2005) *The Controller's Function*, John Wiley & Sons, Inc.

Sending, A. (2003) *Driftsregnskap og budsjettering*, Fagbokforlaget.

Simons, R. (1995a) *Levers of Control*, Harvard Business School Press.

Simons, R. (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall.

Wenstøp, F. (2003) *Statistikk og dataanalyse*, 7. utgave, Universitetsforlaget

Presentasjoner

Bogsnes, B. (2009b) *A journey Beyond Budgeting – "because the future ain't what it used to be"*, Gjesteforelesning, BUS 420 Strategisk økonomistyring, NHH.

Bergstrand, J. (2008), *Forelesning 8*, BUS 400E Management Control, NHH.

Bergstrand, J. (2007), *Forelesning 10*, BUS 400 Styring av større foretak, NHH.

Studier

Abernethy, M.A., Bouwens, J. & van Lent, L. (mars 2007) *Leadership Style and Control System Design*.

Ekholm, B.G. & Wallin, J. (2000) *Is the annual budget really dead?* European Accounting Review, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.

Libby, T. og Lindsay, R. M. (august 2007) *Beyond Budgeting or better budgeting?* Strategic Finance.

Lysne Ervik, A. og Rønning, H. M. (2008) *Implementering av Beyond Budgeting – En kvalitativ studie av Handelsbanken, StatoilHydro og Telenor sin implementering av Beyond Budgeting*, masteroppgave, Norges Handelshøyskole.

Nyland, K. & Østergren, K. (april 2008) *Økonomisk styring i helseforetak*, Samfunns- og næringslivsforskning AS

Tidsskrift

Elnæs, F. (2006) *Bedriftsøkonomi – en guide til lønnsomhet, verdiskapning og markedstilpasning*, 3.utgave, Mediaplanet.

Lind, J. (2006) *Intervju i Bedriftsøkonomi – en guide til lønnsomhet, verdiskapning og markedstilpasning*, 3.utgave, Mediaplanet.

Artikler

Bjørnenak, T. (2003) *Strategisk økonomistyring – en oversikt*. Magma. Årgang 6, nr. 2.

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

Olufsen, R. & Castberg, Y.T. (1998) *Utvikling av økonomifunksjonen fra transaksjonsorientering til forretningspartner*, Magma. Årgang 1, nr. 3.

Simons, R. (1995b) *Control in an Age of Empowerment*, Harvard Business Review, mars-april, pp. 80-88.

Tuomela, T. (2005) *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*, Management Accounting Research, Vol 16, pp.293-320.

Wallander, J. (1999) *Budgeting - An Unnecessary Evil*. Scandinavian Journal of Management, nr 15, s. 405-421.

Elektroniske kilder

Telenor sin hjemmeside. Tilgjengelig fra:

<http://www.telenorgroup.com/no/om-oss/var-historie/> [lest 28.05.2009]

<http://www.telenorgroup.com/no/om-oss/var-virksomhet/strategi/> [lest 28.05.2009]

<http://www.telenorgroup.com/no/om-oss/styring-og-selskapsledelse/> [lest 28.05.2009]

<http://www.telenor.com/en/investor-relations/company-facts/business-description/telenor-norway.jsp> [lest 28.05.2009]

Rapporter

Telenor (2008) *Årsrapport 2008*

Vedlegg 1 Spørreskjema

Introduksjonsbrev sendt via elektronisk post til utvalget i spørreundersøkelsen

Hei,

Vi har fått en henvendelse fra NHH i Bergen om et par studenter kan få sende oss et spørreskjema. De jobber med masteroppgave og har Trond Bjørnenak som veileder. Spørreskjemaet er innenfor et program der de bla ser på hvordan Going Dynamic påvirker styringen av selskapene og den rollen controlleren har.

Jeg vil oppfordre dere til å svare - det tar ikke mer enn ca 10 min (jeg har testet). Vi vil resultatene tilbake til oss og det vil være nyttige tilbakemeldinger med hensyn til hvordan vi utvikler controllerrollen og hvordan vi fokuserer videre implementering av Going Dynamic.

Se innledningen fra Trond Bjørnenak under, samt link til spørreskjemaet.

Mvh

Kjersti

PS dersom noen av dere ikke oppfatter at dere har en controllerrolle kan dere la være å svare. Det er litt uklare definisjoner av controller noen ganger, dere er best til å vurdere det selv.

Kjære Telenor controller!

På NHH har vi et prosjekt som heter Beyond Budgeting. Til nå har vi fokusert på erfaringer fra Statoil, men har et ønske om å trekke inn andre selskaper i studien. Vi er svært glade for at Telenor har gitt oss muligheten til å hente inn erfaringer sitt prosjekt. Vi håper så mange som mulig tar seg tid til å svare på skjemaet via følgende link:

<http://web.refleks.com/index.php?surveyid=36208&previewtest=4623840>

Resultatene vil bli presentert for dere senere. Håper de også kan være til nytte for dere.

Tusen takk!

Trond Bjørnenak

Norges Handelshøyskole

PS! Dersom dere har noen kommentarer til spørsmålene eller studien så send meg gjerne en mail:

trond.bjornenak@nhh.no

Controllerrollen i Telenor og "Going dynamic"

Bakgrunn

1. Hvor lenge har du jobbet i Telenor?

2. Hva er ditt hovedarbeidsområde som controller?

- Oppfølging og analyser av virksomheten (business controller) 56,25 %
- Finansiell rapportering (finansregnskap) 20,83 %
- Annet, vennligst presiser 22,92 %
 - Project controlling
 - Prosjektcontroller
 - Øk dir
 - Begge deler ovenfor
 - Både business og finansiell rapportering
 - Øk dir divisjon
 - Prosjektcontrolling
 - Strategi og plan
 - Regnskap, regnskapsystemer
 - Stabscontroller
 - Begge ovenfor

3. Hvilken type virksomhet arbeider du i?

- En resultatenhet (profitt senter, overskuddsenter) 29,17 %
- Et kostnadscenter 52,08 %

- Annet, vennligst presiser 18,75 %
 - Sentralt finance
 - Markedsutløp
 - Sentral stab med ansvar for den samlede finansielle rapportering (managementrapport til ledelse og konsern)
 - Prosjektoppfølgning
 - Økonomi, kun omsetning
 - Stab
 - Begge
 - Finansfunksjon i Stab
 - Investeringer

Del 1: Controllerrollen og verdiskapning

4. Hvor stor andel (i %) av din tid brukes på aktiviteter som du vil karakterisere som (Merk: summen skal være 100 %):

4. Verdiskapende, dvs aktiviteter som direkte øker verdien av Telenor

5. Potensielt verdiskapende, dvs aktiviteter som du mener at potensielt øker verdien av Telenor

6. Ikke-verdiskapende, dvs. aktiviteter som ikke øker verdien av Telenor

7. Telenors controllere kunne bidratt mer til verdiskapning

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	4,17 %	4,17 %	4,17 %	31,25 %	27,08 %	27,08 %	2,08 %

8. Rapporter og analyser som gjøres av controllere gis stor oppmerksomhet

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	

1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	4,17 %	12,5 %	16,67 %	25 %	22,92 %	18,75 %	0 %

9. Controllerrollen er lite integrert med driften i avdelingene (enhetene)

Helt Uenig	1	2	3	4	5	6	7	8	Verken enig eller uenig	Helt Enig	Vet ikke
	16,67 %	29,17 %	18,75 %	12,5 %	16,67 %	0 %	6,25 %	0 %			

10. Controllernes viktigste funksjon er å overvåke virksomheten og rapportere avvik

Helt Uenig	1	2	3	4	5	6	7	8	Verken enig eller uenig	Helt Enig	Vet ikke
	2,08 %	12,5 %	14,58 %	29,17 %	16,67 %	18,75 %	6,25 %	0 %			

11. Ledelsen delegerer overvåkingsoppgavene til kontrollere

Helt Uenig	1	2	3	4	5	6	7	8	Verken enig eller uenig	Helt Enig	Vet ikke
	0 %	8,33 %	10,42 %	27,08 %	22,92 %	25 %	6,25 %	0 %			

12. Controllere har stor frihet til å velge hva som skal analyseres og rapporteres

Helt Uenig	1	2	3	4	5	6	7	8	Verken enig eller uenig	Helt Enig	Vet ikke
	4,17 %	12,5 %	20,83 %	14,58 %	20,83 %	18,75 %	8,34 %	0 %			

13. Controllere jobber mer administrativt enn strategisk

Helt Uenig	1	2	3	4	5	6	7	8	Verken enig eller uenig	Helt Enig	Vet ikke

			uenig				
1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	6,25 %	6,25 %	18,75 %	27,08 %	27,08 %	12,5 %	2,09 %

14. Formidling og kommunikasjon er viktigere enn analytiske egenskaper for kontrollere

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
6,25 %	12,5 %	16,67 %	47,91 %	12,5 %	4,17 %	0 %	0 %

15. Controllere har en viktig rolle for å formidle Telenors kjerneverdier

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
2,08 %	14,58 %	10,43 %	8,33 %	31,25 %	12,5 %	20,83 %	0 %

16. Jeg har god forståelse for hva "Going dynamic" innebærer

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
2,08 %	0 %	6,25 %	10,42 %	22,92 %	27,08 %	31,25 %	0 %

17. "Going dynamic" gir en mer effektiv styring av Telenor

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	2,08 %	8,33 %	16,67 %	29,17 %	22,91 %	16,67 %	0 %

18. "Going dynamic" gir bedre overvåking av hva som må gjøres

Helt Uenig			Verken enig eller uenig				Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
4,17 %	2,08 %	10,42 %	10,42 %	37,5 %	22,91 %	12,5 %	0 %	

19. "Going dynamic" trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene

Helt Uenig			Verken enig eller uenig				Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
4,17 %	0 %	4,17 %	16,67 %	25 %	27,08 %	22,91 %	0 %	

20. "Going dynamic" gir et mer langsiktig fokus

Helt Uenig			Verken enig eller uenig				Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
6,25 %	8,33 %	10,42 %	22,92 %	18,75 %	22,92 %	8,33 %	2,08 %	

21. "Going dynamic" innebærer at ledere involverer seg mer i beslutningsprosesser på lavere nivåer i organisasjonen (delegerere mindre)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig				Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
4,17 %	14,58 %	16,67 %	25 %	25 %	8,33 %	2,08 %	4,17 %	

22. "Going dynamic" innebærer økt involvering fra controllerne i beslutninger

Helt Uenig			Verken enig eller uenig				Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	

4,17 %	0 %	8,33 %	31,25 %	22,92 %	27,08 %	6,25 %	0 %
--------	-----	--------	---------	---------	---------	--------	-----

23. "Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og avdelinger (enheter)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
2,08 %	2,08 %	10,42 %	18,75 %	22,92 %	29,17 %	12,5 %	2,08 %	

24. "Going dynamic" øker diskusjoner mellom de ulike avdelinger (enheter)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
2,08 %	4,17 %	10,42 %	27,08 %	27,08 %	18,76 %	8,33 %	2,08 %	

25. "Going dynamic" gir en mer kontinuerlig fordeling av ressurser til Telenor sine avdelinger (enheter)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
4,17 %	8,33 %	12,5 %	20,83 %	29,17 %	4,17 %	8,33 %	12,5 %	

Del 2: Budsjetstyring i Telenor

26. Budsjettprosessen var alt for tidskrevende

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
4,17 %	4,17 %	10,42 %	10,42 %	16,67 %	10,42 %	39,56 %	4,17 %	

27. Budsjettene ble unødvendig

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
2,08 %	14,58 %	8,33 %	18,75 %	22,92 %	16,67 %	10,42 %	6,25 %	
28. Budsjettene var alt for usikre								
Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
2,08 %	14,58 %	6,25 %	12,5 %	18,75 %	18,75 %	20,84 %	6,25 %	
29. Avvik fra budsjett styrte ledelsens oppmerksomhet								
Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
0 %	2,08 %	6,25 %	8,33 %	29,17 %	35,42 %	12,5 %	6,25 %	
30. Ledelsen involverte seg i budsjettdiskusjoner								
Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
0 %	0 %	2,08 %	12,5 %	29,17 %	29,17 %	22,91 %	4,17 %	
31. Budsjettarbeidet ledet til at man søkte nye konstruktive løsninger								
Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig		Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8	
0 %	10,41 %	16,67 %	25 %	25 %	12,5 %	6,25 %	4,17 %	

32. Fjerning av budsjett gir mindre kontroll

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
18,75 %	27,08 %	12,5 %	16,67 %	10,42 %	10,42 %	0 %	4,17 %

33. Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom avdelingene (enhetene)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
22,92 %	20,83 %	16,67 %	18,75 %	10,42 %	2,08 %	0 %	8,33 %

34. Budsjettene var forankret i avdelingens (enhetens) strategi

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	12,5 %	10,42 %	27,08 %	22,91 %	12,5 %	6,25 %	4,17 %

35. Budsjettet gav et for kortsiktig fokus

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	12,5 %	12,5 %	18,75 %	27,08 %	14,58 %	6,25 %	4,17 %

36. Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllerne

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8

27,08 %	27,08 %	16,68 %	8,33 %	8,33 %	6,25 %	4,17 %	2,08 %
---------	---------	---------	--------	--------	--------	--------	--------

37. Uten budsjett kan Telenor respondere raskere på endringer i omgivelsene

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
8,33 %	8,33 %	2,09 %	12,5 %	20,83 %	20,83 %	22,92 %	4,17 %

Del 3: Alternativer til budsjett

38. Rullerende prognoser er budsjett flere ganger i året

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	16,67 %	12,5 %	10,42 %	31,24 %	14,58 %	10,42 %	0 %

39. Rullerende prognoser gir bedre avviksrapportering

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	4,17 %	14,58 %	25 %	20,83 %	20,83 %	10,42 %	0 %

40. Rullerende prognoser gir bedre dialog med ledelsen og avdelingene (enhetene)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
2,08 %	2,08 %	6,25 %	20,83 %	29,17 %	29,17 %	10,42 %	0 %

41. Rullerende prognoser er mer fleksible i innhold

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
------------	--	--	-------------------------	--	--	-----------	----------

Uenig			enig eller uenig				
1	2	3	4	5	6	7	8
4,17 %	0 %	8,33 %	2,08 %	31,25 %	41,67 %	12,5 %	0 %

42. Rullerende prognoser gjør at lederne involverer seg mindre i avdelingenes (enhetenes) beslutninger

Helt Uenig			Verken enig eller uenig					Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8		
14,59 %	27,08 %	20,83 %	6,25 %	20,83 %	6,25 %	0 %	4,17 %		

43. Kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktigere rullerende prognoser

Helt Uenig			Verken enig eller uenig					Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8		
39,59 %	20,83 %	8,33 %	10,42 %	8,33 %	6,25 %	2,08 %	4,17 %		

44. Jo større usikkerhet i Telenors markeder jo hyppigere skriftlig rapportering

Helt Uenig			Verken enig eller uenig					Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8		
12,5 %	12,5 %	10,42 %	18,75 %	27,08 %	6,25 %	8,33 %	4,17 %		

45. Balansert målstyring har vært en suksess i Telenor

Helt Uenig			Verken enig eller uenig					Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8		
6,25 %	8,33 %	18,75 %	14,59 %	25 %	6,25 %	0 %	20,83 %		

46. Balansert målstyring har ledet til at ledere involverer seg mer i avdelingenes (enhetenes) beslutninger

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
6,25 %	0 %	20,83 %	16,67 %	31,25 %	6,25 %	2,08 %	16,67 %

47. Balansert målstyring har liten betydning i den reelle styringen av avdelingene (enhetene)

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	18,75 %	18,75 %	22,91 %	12,5 %	4,17 %	4,17 %	18,75 %

48. Rullerende prognoser er mindre viktig enn balansert målstyring

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
12,5 %	25 %	12,5 %	25 %	8,33 %	2,08 %	0 %	14,59 %

49. Balansert målstyring benyttes for å styre fokus mot områder som det må gjøres noe med

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	
1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	2,08 %	2,08 %	31,25 %	25 %	14,58 %	10,42 %	14,59 %

50. Balansert målstyring leder i liten grad til endringer i prosesser

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig Vet ikke	

1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	29,17 %	22,92 %	12,5 %	14,58 %	2,08 %	0 %	18,75 %

51. Balansert målstyring er et fullverdig alternativ til budsjettering

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
12,5 %	16,67 %	10,42 %	14,58 %	14,58 %	10,42 %	4,16 %	16,67 %

52. Ledere legger mer vekt på finansielle enn ikke-finansielle nøkkeltall

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
4,16 %	12,5 %	12,5 %	18,75 %	14,58 %	10,42 %	16,67 %	10,42 %

53. Telenor bør konsentrere seg om et lite sett av nøkkeltall

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
0 %	6,25 %	12,5 %	8,33 %	20,83 %	18,75 %	27,09 %	6,25 %

54. Vår avdeling (enhet) har ikke et fungerende målkort

Helt Uenig			Verken enig eller uenig			Helt Enig	Vet ikke
1	2	3	4	5	6	7	8
35,42 %	29,17 %	8,33 %	4,17 %	8,33 %	4,17 %	2,08 %	8,33 %

Vedlegg 2 Intervjuguide

Intervjuguiden vil bli brukt som utgangspunkt for semi-strukturerte telefonintervju med åpne spørsmål. Intervjuene vil være basert på respondentenes svar på spørreundersøkelsen. Vi vil her forsøke å gå mer i dybden på ulike områder enn det spørreskjemaet tillater. Dette kan gi oss bedre forutsetning for å kunne besvare problemstillingen, ved at det kan avdekke ny informasjon eller bekrefte resultater og konklusjoner vi har kommet frem til ved hjelp av spørreskjemaet.

<i>Tema</i>	<i>Spørsmål</i>	<i>Spørsmålenes intensjon</i>
Bakgrunn	<ul style="list-style-type: none"> • Hvor lenge har du jobbet i Telenor? • Hva er ditt hovedarbeidsområde? • Hvilken virksomhet er du tilknyttet? 	Hensikten er å få informasjon om bakgrunnen til intervjuobjektene.
Budsjettprosessen	<ul style="list-style-type: none"> • Hvordan involverte ledelsen seg i budsjettprosessen? <ul style="list-style-type: none"> ○ Føler du at ledelsen var instruerende eller deltakende i åpen diskusjon? ○ I hvilken grad ble vesentlige endringer og/eller prioriteringer diskutert mellom nivåer og enheter? 	Ut i fra spørreskjemaene fikk vi inntrykk av at budsjettet fungerte både interaktivt og diagnostisk. Svarene indikerte interaktiv bruk ved at budsjettet førte til økt involvering fra ledelsen. Det kan imidlertid være ulike oppfattelser av og grader av involvering – for eksempel kan det være mellom ulike nivå, mellom ulike enheter eller kun innenfor én enhet, til ulike tidspunkt og med ulikt formål og konsekvenser. Derfor ønsker vi å utdype dette temaet ved å undersøke hvordan controllerne forstår involvering og hva de legger i interaktiv bruk.
Budsjettprosessen	<ul style="list-style-type: none"> • I hvilken grad var budsjettene basert på tidligere budsjetter eller gjenstand for nye endringer? 	I spørreundersøkelsen fikk vi inntrykk av at budsjettene til dels ga rom for nye konstruktive løsninger, og vi ønsker å utdype forståelsen rundt dette. Hensikten med dette spørsmålet er derfor å avdekke om controllerne oppfatter at det var store endringer i budsjettene fra år til år eller om de stort sett ble utarbeidet med

		utgangspunkt i forrige periodes budsjett. Her kan vi også få økt innsikt i hvordan controllerne mener ressursallokering under budsjettstyring fungerte.
Budsjettprosessen	<ul style="list-style-type: none"> • Hvem i bedriften oppfatter du som mest kritisk til budsjett, og hvorfor? <ul style="list-style-type: none"> ○ Er det ulikt syn i forhold til fartstid i bedriften? 	Hensikten er å få innblikk i om controllerne mener det er ulike oppfatninger internt i bedriften knyttet til budsjettprosessen og eventuelle årsaker til dette. Vi ønsker også å se nærmere på om controllerne mener det er ulike synspunkt på bakgrunn av fartstid i Telenor.
”Going dynamic”	<ul style="list-style-type: none"> • Hva legger du i begrepet ”Going dynamic”? 	Hensikten er å få bedre kjennskap til hva controllerne legger i begrepet ”Going dynamic” for å få mer informasjon utover det som kommer frem i spørreskjemaet. Gjennom dette spørsmålet får vi også testet troverdigheten av resultatene på spørreundersøkelsen hvor 81 % av controllerne sier de har god forståelse av hva ”Going dynamic” innebærer. Fra resultatene på spørreundersøkelsen fikk vi inntrykk av at controllerne var ganske positive til ”Going dynamic”. Vi ønsker derfor å underbygge dette og få mer innsikt i hva de spesifikt mener er blitt bedre/eventuelt dårligere etter ”Going dynamic”.
”Going dynamic”	<ul style="list-style-type: none"> • Hva vil det nye styringssystemet innebære for controllerrollen? 	Her ønsker vi å få innblikk i hvordan controllerne forventer at deres rolle vil påvirkes ved innføring av et nytt styringssystem.
Rullerende prognoser	<ul style="list-style-type: none"> • Hva er de største utfordringene når det gjelder rullerende prognoser sammenlignet med budsjett? • Er det noen forskjell i tidsbruk og ansvar i forbindelse med utarbeiding og oppfølging av rullerende prognoser i forhold til 	Det var vanskelig å trekke klare konklusjoner ut fra påstandene i spørreskjemaet knyttet til rullerende prognoser. Derfor er hensikten å innhente ytterligere informasjon om deres meninger vedrørende dette verktøyet ved hjelp av intervjuet. Her ønsker vi å avdekke hva controllerne anser som de største utfordringene

	budsjettet?	med verktøyet og om det er noen forskjeller i tidsbruk og ansvar i forhold til under budsjett.
Balansert målstyring	<ul style="list-style-type: none"> • Hvorfor ble det mindre fokus på balansert målstyring etter at budsjettet ble fjernet? • Hvordan oppfatter du balansert målstyring i forhold til det å ha et sett av KPIer? • På hvilken måte oppfatter du målstyringen i Telenor som balansert? • Hva er de største utfordringene ved balansert målstyring sammenlignet med budsjett? 	Vi ønsker å undersøke om fokuset på balansert målstyring har blitt mindre etter ”Going dynamic” og eventuelle årsaker til dette. Hensikten er å se om controllerne mener at Telenor har balansert målstyring på samme måte som tidligere eller om dette har blitt erstattet av et mer snevert sett av KPIer, og om de oppfatter målstyringen som balansert. Resultatene fra påstanden i spørreskjemaet knyttet til om controllerne mener balansert målstyring er et fullverdig alternativ til budsjett viste ingen klar tendens til enighet eller uenighet. Vi anser det derfor som nødvendig å utdype dette i intervjuet ved å spørre de hvilke sider ved balansert målstyring de ser på som de største utfordringene.
Controllerrollen og verdiskapning	<ul style="list-style-type: none"> • Hvorfor bruker dere tid på ikke-verdiskapende aktiviteter, og hvilke aktiviteter er dette? • Hva kan man gjøre for å få mer fokus på verdiskapende controlling? 	I spørreundersøkelsen kom det frem av ca 1/3 av controllernes tid blir brukt på ikke – verdiskapende aktiviteter og vi ønsker å undersøke hvilke aktiviteter dette er og hvorfor controllerne utfører de. Hensikten er videre å avdekke om det er noen sammenheng mellom dette spørsmålet og påstand syv i spørreskjemaet, hvor 81 % av controllerne er enig i at de kunne bidratt mer til verdiskapning. På bakgrunn av dette ønsker vi å se hvordan rollen kan endres for at controllerne skal kunne bidra til mer verdiskapning.
Budsjettets alternativer	<ul style="list-style-type: none"> • Er det noe mer dere gjør annerledes etter at budsjettet ble fjernet? For eksempel kalkyler, kundelønnsomhet eller liknende? 	Her ønsker vi å få innblikk i om det er noe annet Telenor gjør nå, utover det som har blitt diskutert tidligere i intervjuet.

Vedlegg 3 Korrelasjoner med signifikanstester

	Balansert målstyring har vært en suksess i Telenor	Budsjettprosessen var alt for tidskrevende	Vår avdeling har ikke et fungerende målkort	Ledelsen delegerer overvåkingsoppgavene til controllerne
Telenors controllere kunne bidratt mer til verdiskapning	-0,4516** SF=0,1882 n=36	0,22 SF=0,1471 n=46	0,2629 SF=0,1608 n=38	-0,1648 SF=0,1470 n=47
	Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllerne	"Going dynamic" gir en mer effektiv styring av Telenor	"Going dynamic" gir bedre overvåking av hva som må gjøres	"Going dynamic" trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene
Budsjettprosessen var alt for tidskrevende	0,2831 SF=0,1446 n=46	0,3124** SF=0,1432 n=46	0,3234** SF=0,1426 n=46	0,2936** SF=0,1441 n=46
	Rullerende prognoser er mer fleksible i innhold			Balansert målstyring leder i liten grad til endringer i prosesser
Uten budsjett kan Telenor respondere raskere på endringer i omgivelsene	0,3857** SF=0,1391 n=46		Balansert målstyring benyttes for å styre fokus mot områder som det må gjøres noe med	-0,4356** SF=0,1480 n=39
	Ledelsen involverte seg i budsjettdiskusjoner	Rullerende prognoser gjør at ledere involverer		

		seg mindre i avdelingenes (enhetenes) beslutninger		
"Going dynamic" innebærer at ledere involverer seg mer i beslutningsprosessen	0,0854 SF=0,0793 n=45	-0,1854 SF=0,1516 n=44		
	Rullerende prognoser gjør at ledere involverer seg mindre i avdelingenes (enhetenes) beslutninger	"Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og enheter		
Rullerende prognoser gir bedre dialog mellom ledelsen og avdelingene (enhetene)	-0,2157 SF=0,1456 n=47	0,5948** SF=0,1198 n=47		
	Jo større usikkerhet i Telenors marked jo hyppigere skriftlig rapportering			Vår (avdeling) enhet har ikke et fungerende målkort
Kvartalsvise prognoser bør erstattes med enda mer kortsiktige prognoser	0,3138** SF=0,1448 n=45		Balansert målstyring har vært en suksess i Telenor	-0,2383 SF=0,1619 n=38
	"Going dynamic" gir et mer langsiktig fokus			Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom avdelingene (enhetene)

Budsjettet gav et for kortsiktig fokus	0,4295** SF=0,1361 n=46		Fjerning av budsjett gir mindre kontroll	0,4707** SF= 0,1361 n=44
---	-------------------------------	--	---	--------------------------------

** indikerer at korrelasjonen er signifikant ettersom korrelasjonskoeffisienten ligger utenfor gyldighetsområdet og nullhypotesen kan forkastes.

Vedlegg 4 Regresjonsanalyse budsjettkritikk

Going dynamic (x1)	Antall år (x2)	Business controller (x3)	Budsjettkritikk (y)
5	2	1	5
5	10	1	4
4	5	1	4
6	19	1	4
4	11	1	5
3	10	0	5
4	1,5	0	3
5	20	1	3
5	7,5	0	5
3	3	1	3
4	2	0	5
5	10	0	4
5	9	1	4
2	5	0	2
6	8	1	3
5	10	1	5
4	6	1	4
7	15	0	5
4	35	1	3
3	10	0	4
4	9	1	5
3	11	1	4
6	13	0	6
4	8	0	4
5	2	0	4
6	0,1	1	6
4	30	1	4
4	2	1	3
4	10	0	3
6	3	1	4
4	2	1	4
5	9	1	4
3	30	1	2
5	9	0	3

3	16	0	3
3	11	0	3
5	20	1	5
4	1,5	1	5
7	12	1	4
1	13	1	2
5	8	0	5
4	10	0	3
5	24	0	4
5	3	1	5
5	11	1	4
5	4	0	4

Den avhengige variabelen i regresjonsanalysen er budsjettkritikk hvor følgende påstander inngår:

26. Budsjettprosessen var alt for tidskrevende
27. Budsjettene ble unødvendig
28. Budsjettene var alt for usikre
31. Budsjettarbeidet ledet til at man søkte nye konstruktive løsninger
32. Fjerning av budsjett gir mindre kontroll
33. Fjerning av budsjett gir dårligere koordinering mellom avdelingene (enhetene)
34. Budsjettene var forankret i avdelingens (enhetens) strategi
35. Budsjettet gav et for kortsiktig fokus
36. Fjerning av budsjett gir mindre arbeidsbyrde for controllerne
37. Uten budsjett kan Telenor respondere raskere på endringer i omgivelsene

Vedrørende respondentenes holdning til "Going dynamic" inngår følgende påstander:

17. "Going dynamic" gir en mer effektiv styring av Telenor
18. "Going dynamic" gir bedre overvåking av hva som må gjøres
19. "Going dynamic" trekker oppmerksomheten mot de viktigste prioriteringene
20. "Going dynamic" gir et mer langsiktig fokus
23. "Going dynamic" øker diskusjoner mellom ledelse og avdelinger (enheter)
24. "Going dynamic" øker diskusjoner mellom de ulike avdelinger (enheter)
25. "Going dynamic" gir en mer kontinuerlig fordeling av ressurser til Telenor sine avdelinger (enheter)

Besvarelsene på påstander vedrørende budsjettkritikken og ”Going dynamic” er blitt kodet på følgende måte:

1=svart gjennomsnittlig mellom 1 og 2 på alle påstander

2=svart gjennomsnittlig mellom 2 og 3 på alle påstander

3=svart gjennomsnittlig mellom 3 og 4 på alle påstander

4=svart gjennomsnittlig mellom 4 og 5 på alle påstander

5=svart gjennomsnittlig mellom 5 og 6 på alle påstander

6=svart gjennomsnittlig mellom 6 og 7 på alle påstander

7=svart 7 på alle påstander

SAMMENDRAG (UTDATA)

Regresjonsstatistikk	
Multipel R	0,56451959
R-kvadrat	0,31868236
Justert R-kva	0,27001682
Standardfeil	0,83497715
Observasjonene	46

Variansanalyse

	fg	SK	GK	F	Signifikans-F
Regresjon	3	13,6964137	4,56547125	6,5484186	0,000984
Residualer	42	29,2818471	0,69718684		
Totalt	45	42,9782609			

	Koeffisienter	Standardfeil	t-Stat	P-verdi	Nederste 95% Øverste 95% Nedre 95,0% Øverste 95,0%
Skjæringspur	2,42939145	0,51576683	4,71025142	2,7118E-05	1,38853186 3,47025104 1,38853186 3,47025104
Going dynam	0,41151736	0,10383619	3,96313996	0,00028149	0,20196744 0,62106728 0,20196744 0,62106728
Antall år (x2)	-0,0278572	0,01583018	-1,7597504	0,0857325	-0,0598038 0,00408943 -0,0598038 0,00408943
Business cont	0,01511236	0,25238444	0,05987835	0,95253654	-0,49422 0,52444477 -0,49422 0,52444477

Vedlegg 5 Regresjonsanalyse verdiskapning

Budsjett (x1)	Antall år (x2)	Business controller (x3)	Verdiskapning (y)
5	2	1	1
4	10	1	3
4	5	1	1
4	19	1	5
5	11	1	2
5	10	0	2
3	1,5	0	2
3	20	1	3
3	3	1	4
5	2	0	2
4	10	0	2
4	9	1	3
2	5	0	3
3	8	1	1
5	10	1	1
4	6	1	1
5	15	0	1
3	35	1	1
4	10	0	3
5	9	1	2
4	11	1	3
6	13	0	3
4	8	0	2
6	0,1	1	3
4	30	1	5
3	2	1	1
3	10	0	1
4	3	1	3
4	2	1	1
4	9	1	2
2	30	1	2
3	9	0	2
3	16	0	2
3	11	0	1

5	20	1	1
5	1,5	1	2
4	12	1	2
2	13	1	3
5	8	0	2
3	10	0	1
4	24	0	2
5	3	1	4
4	11	1	3
4	4	0	1

Den avhengige variabelen i regresjonsanalysen er verdiskapende aktiviteter. Her er besvarelsene til respondentene kodet på følgende måte:

1=svart 0-20 % andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter

2=svart 20-40 % andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter

3=svart 40-60 % andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter

4=svart 60-80 % andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter

5=svart 80-100 % andel tid brukt på verdiskapende aktiviteter

Til sammen fire respondenter er fjernet fra regresjonsanalysen for å unngå at deres svar påvirker analysen og dermed reduserer gyldigheten av resultatene. Én er utelatt fra budsjettkritikk ettersom han har svart ”vet ikke” på alle påstandene, én er utelatt fra gjennomsnittlig arbeidstid da antall år var 89, og to er utelatt fra verdiskapende aktiviteter da summen av alle aktivitetene var 90 % for en av de og den andre hadde negative andeler.

SAMMENDRAG (UTDATA)

Regresjonsstatistikk	
Multipel R	0,24521963
R-kvadrat	0,06013267
Justert R-kvadrat	-0,0103574
Standardfeil	1,08266527
Observasjoner	44

Variansanalyse					
	fg	SK	GK	F	Signifikans-F
Regresjon	3	2,99980001	0,99993334	0,853066	0,47327202
Residualer	40	46,8865636	1,17216409		
Totalt	43	49,8863636			

	Koeffisienter	Standardfeil	t-Stat	P-verdi	Nederste 95% Øverste 95% Nedre 95,0% Øverste 95,0%
Skjæringspunkt	1,48747302	0,79636235	1,86783444	0,06912368	-0,1220353 3,09698136 -0,1220353 3,09698136
Budsjett (x1)	0,05535843	0,17299642	0,31999756	0,75063573	-0,2942804 0,40499723 -0,2942804 0,40499723
Antall år (x2)	0,01837419	0,02139982	0,85861407	0,39566963	-0,0248765 0,06162484 -0,0248765 0,06162484
Business controller (x3)	0,42394379	0,33703501	1,25786275	0,21573519	-0,2572294 1,10511695 -0,2572294 1,10511695